

VERGİDE ZAMANAŞIMINI ÖNLEME UYGULAMASINA ANAYASAL FREN: TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK TARH ZAMANAŞIMINI DURDURMAYACAK YA DA VERGİ İNCELEME ELEMENLARINI BEKLEYEN UYKUSUZ GECELER

Mehmet YÜCEL*

1. GİRİŞ:

Zamanaşımı, alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının alacağını istememesi ya da alacağını tahsil etmek için borçluyu dava etmemesi nedeniyle alacak hakkını isteme ve dava açma hakkının ortadan kalkması şeklinde tanımlanabilmektedir (Ufuk, 2001,56). Zamanaşımı, kanunda belirlenmiş bir sürenin geçmesi ile bir hakkın kazanılması ya da kaybedilmesi şeklinde de tanımlanabilmektedir. Kanunda belirtilen sürenin sona ermesiyle borçlu açısından borç ortadan kalkmamakta, borçlu borcunu isteyerek ödediği takdirde ödeme kabul edilmektedir. Alacaklının söz konusu alacağı isteme hakkı veya dava açma hakkı ortadan kalkarak, zamanaşımına uğrayan borcun alacaklısına bilerek ya da bilmeyerek ödenmesi geçerli bir ödeme olarak kabul edilmektedir.(Aksoy, 1999, 122)

Zamanaşımı, özel hukukta olduğu gibi kamu hukukunda da önemli yeri olan bir kurumdur. Zamanaşımı kavramı hukukta kanunların konuları ve özelliklerine bağlı olarak farklı şekillerde düzenlemiştir. Türk Vergi Hukuku Sisteminde, çeşitli zamanaşımı düzenlemeleri mevcuttur. Bunlardan, tarh

* Doktora Öğrencisi

zamanaşımı, düzeltme zamaşımı ve ceza kesme zamaşımı süreleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil zamaşımı ise 6183 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Ceza davası ile ilgili zamaşımı süreleri ise, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu yazımızın konusunu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarh zamaşımı (tahakkuk zamaşımı) uygulaması, tarh zamaşımını durduran haller ile Anayasa Mahkemesinin tarh zamaşımı ile ilgili kararı ve bu kararın yaratacağı sonuçlar oluşturmaktadır.

2. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

Zamaşımının kanunlarla düzenlenmiş olmasının nedeni, kamu yararı olarak kabul edilmiştir. Çünkü vergi hukukunda zamaşımı devletin vergi alma yetkisini sınırlandırmakta ve vergi alacağını tahsil etmesini engellemektedir. Devletin vergiden doğan alacağını uzun bir süre sonra istemesi hem vergi idaresi hem de mükellef yönünden sorunlar doğurmaktadır. Vergi İdaresi ispat yönünden güçlüklerle karşılaşmaktadır. Ayrıca takip ve tahsil yönünden de zorluklar yaşamaktadır. Mükellefler de uzun süre belirsizlik içinde kalacakları ve defter-belgeleri saklamak zorunda olacakları için ciddi sıkıntılar yaşamaktadırlar. Zamaşımı bu olumsuzlukları büyük ölçüde önlemektedir. Zamaşımı, devletin alacağını zamanında takip etmesini sağlamak ve böylece kamu yararıyla birlikte bireylerin tek tek yararı da korunmuş olmaktadır. Ayrıca zamaşımı ile yargı organlarının iş yükü de hafifletilmiş olmaktadır. Zamaşımı, devlet açısından vergi alacağını ve mükellef bakımından vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında sayılmaktadır.

Vergi hukukunda zamaşımı, borçlar hukukunda yer alan zamaşımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiş, ancak vergi hukukunun özellikleri göz önünde bulundurularak değişiklikler getirilmiştir. Vergi hukukunda zamaşımı def'i olarak değil re'sen dikkate alınmaktadır ¹. Bunun nedeni vergi borcu

¹ Özel hukukta hakim zamaşımını kendiliğinden göz önünde tutmaya yetkili değildir (BK:m.140). Başka bir deyişle, hakim zamaşımının gerçekleştiğini tespit etse bile, borçlu kanunen kendisine tanınan zamaşımı savunması hakkını kullanmadıkça davayı reddedemez.

ilişkisinin serbest irade ile değil, devletin egemenlik gücünün bir sonucu olarak yasa ile meydana gelmesidir. Dolayısıyla vergi kanunlarında yer alan zamanaşımı, Borçlar Kanununda yer alan zamanaşımından ziyade, daha çok hak düşürücü süre (sükut-u hak) ile benzeşmektedir. Ayrıca zamanaşımına uğramış vergi borçlarının ödenmesi bakımından da vergi hukukunda kabul edilmiş çözüm, borçlar hukuku ilkelerinden farklılıklar gösterir. Borçlar hukukunda zamanaşımı ancak bir def'i olarak ileri sürülebildiği için alacaklının talep hakkını ortadan kaldırmaz ve alacaklının talebi üzerine bilmeden yapılan ödemeler geçerli sayılır. Vergi hukukunda ise, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra yapılan idarenin söz konusu alacağı talep etme yetkisi kalmaz (Edizdoğan, taş, Çelikaya, 2007, 212). Bu noktadan sonra vergi borcu ancak mükelleflerin açık rızası ile ödenebilir. (T.C. yasalar, 1953)

3. TARH ZAMANAŞIMI

Genel olarak tahakkuk eden bir vergi borcu ödenmek suretiyle sona erer. Ödeme, vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesidir (T.C. Yasalar, 1961) İşlemin vergi idaresi yönünden ifadesine ise tahsil denilir. Ödeme dışında vergi borcunu sona erdiren en önemli nedenlerden biri de zamanaşımıdır. Bu nedenle alacaklı kamu idaresi kanunların belirlediği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmediği ya da tahsil etmediği takdirde, artık bu işlemleri yapma olanağını ve yetkisini kaybeder. Devletin vergi alma yetkisinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önler. Belirtilen yararlarına karşılık zamanaşımı, borcunu düzenli biçimde ödeyen yükümlüler aleyhine adalet ve eşitlik ilkelerini zedeler.

Tarh zamanaşımı; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmediği, yani tahakkuk ettirilmediği durumda meydana gelen zamanaşımıdır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi alacağı doğmuş olup; ancak vergi dairesi tarafından tarh ve mükellefe tebliğ işleme-

ri yapılmamış olması nedeniyle mükellef için hukuki sonuç ortaya çıkmamıştır. Çünkü kanun vergi dairesinin mükellefin ödemesi gereken vergi miktarını hesaplayarak usulüne uygun bir şekilde mükellefe tebliğini belli bir süre ile sınırlandırmıştır.(Oktar, 2005, 107)

Tarh zamanaşımına (tahakkuk zamanaşımı ²) ilişkin hükümler Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu zamanaşımını, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlamıştır(T.C. Yasalar, 1961) ve zamanaşımının yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceğini belirtmiştir.(T.C. Yasalar, 1961)

Öte yandan “Zamanaşımı Süreleri” başlıklı 114. maddesinde “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 mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.

(5228 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişen fıkra) 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.

(3239 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle değişen fıkra) Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkur evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan madde metninden de anlaşılacağı üzere Vergi Usul Kanunu, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımı

² Literatürde tarh zamanaşımı kavramı ile tahakkuk zamanaşımı kavramı birbirlerinin yerine kullanılabilir. Yazımızda tarh zamanaşımı ifadesi kullanılacaktır.

mına uğrayacağını belirtmektedir.(T.C. Yasalar, 1961) Vergi alacağı ise, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmakta ve mükellef bakımından vergi borcunu teşkil etmektedir(T.C. Yasalar, 1961).

Ancak hesap döneminin takvim yılı ve özel hesap dönemi olmasına göre zamanaşımının başlangıcı değişebilmektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlarda vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmesi zamanaşımını oluşturmaktadır. Ancak özel hesap döneminde hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımı süresi dolmaktadır(Özyer, 2001, 140). Beş yıllık süre, aksine hüküm bulunmadıkça, Vergi Usul Kanununa giren bütün vergiler için geçerlidir. Bununla birlikte, bazı kanunlara konulan istisnai hükümlerle (zamanaşımının başlangıcını idarenin öğrendiği tarihe bağlamak suretiyle) bu süre uzatılmıştır.

Öte yandan “Ceza Kesmede Zamanaşımı” başlıklı maddede(T.C. Yasalar, 1961) ise, “Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

1. (2686 sayılı Kanunun 42’nci maddesiyle değişen bent) (4369 sayılı Kanunun 81/A-2’nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 01.01.1999) Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355’inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114’üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

(4369 sayılı Kanunun 81/A-22’nci maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük; 01.01.1999) Ancak 336’ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur” ifadelerine yer verilmiştir.

Buna göre, vergi cezalarından vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezası için 5 yıl olan zamanaşımı süresi usulsüzlük cezaları için iki yıl olarak belirlenmiştir. Vergi ziyai cezası ile usulsüzlük suçunun birleşmesi halinde ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesinde ise vergi hatalarının beş yıllık zamanaşımı süresinin dolduktan sonra düzeltilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ancak;

- Düzeltme zamanaşımı süresi, zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ olunan vergiler hatanın yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan az olamamaktadır.

- İlan yolu ile tebliğ edilerek tahakkuk eden vergilerde düzeltme zamanaşımı süresi, ödeme emrinin mükellefe tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamamaktadır. (İlan ile tebliğ edilen vergilerin vergi mahkemesinde dava konusu yapılmadığı durumlar için geçerlidir.

- İhbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde düzeltme zamanaşımı süresi, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre haciz işleminin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamamaktadır.

Zamanaşımı kavramında bir diğer önemli konu ise, Vergi Usul Kanununun 138'inci maddesinde düzenlendiği üzere vergi incelemesinin neticesi alınmış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği, ancak tarh zamanaşımı süresinin bitmesinden sonra vergi incelemesinin yapılamayacağı hususudur.

Zamanaşımı müessesesi alacak-borç ilişkisinde yükümlünün çıkarlarına hizmet ettiği için, alacaklının da çıkarını korumak üzere zamanaşımı süresinin işlemlerini durduran ve kesen nedenler kabul edilmiştir. Alacaklının alacağını izleme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı süresi durur; zamanaşımı, sürenin işlemlerine engel durumun kalkmasıyla kal-

diği yerden işlemeğe başlar. Zamanaşımının durması fiili veya hukukî zorunluluklar gereği kabul edilmiştir. Ancak zamanaşımının durması alacaklı lehine tanınmış bir olanaktır. Buna rağmen alacaklı yükümlüyü izleyebilir. Yükümlü zamanaşımının durduğunu öne sürerek bu takibi geciktiremez.

3.1. TARH ZAMANAŞIMINI DURDURAN HALLER

Zamanaşımı kurumu mükellefin yararına sonuçlar doğurduğundan, vergi alacaklısının da yararının gözetilmesi ve böylece bir dengenin sağlanması amacıyla vergi hukukunda zamanaşımını durduran ve kesen hallere yer verilmiştir. 6183 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş olan tahsil zamanaşımıyla ilgili olarak zamanaşımını durduran ve kesen hallere yer verilmiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda sadece tahakkuk zamanaşımının durmasından ve tahakkuk zamanaşımını durduran hallerden söz edilmiş olup, tahakkuk zamanaşımının kesilmesinden söz edilmemiştir.

3.1.1. Vergi Dairesince Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması

Vergi Usul Kanununa göre vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur(T.C. yasalar, 1961). Duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi idaresine gelmesini izleyen günden itibaren işlemeye devam eder. Takdir komisyonu kararının zamanaşımı süresinin dolmasından önce veya bu süre dolduktan sonra vergi dairesine gelmesi arasında fark yoktur; iki durumda da zamanaşımı takdir komisyonunda geçen süre kadar durur. Fakat burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus, zamanaşımını kesilmesi ile zamanaşımının durması arasındaki farktır. Zamanaşımının durması, zamanaşımının işlemesine engel olacak hükümlerdir ve kanunda gösterilen hallerle sınırlıdır. Zamanaşımının durması halinde, o güne kadar geçen zamanaşımı süresi silinmez, durdurma nedeni ile işlemesi durur, ancak durdurma nedeni ortadan kalkınca duran sürenin üzerinde işlemeye devam eder. Yani, durduğu yerden işlemeyi sürdürür.

Oysa zamanaşımının kesilmesi halinde, o ana kadar işlemiş olan zamanaşımı süresi ortadan kalkar. Yani süre yanar ve sıfırlanır. Ancak kesildiği gün yeniden işlemeye, baştan başlar.(Taşdemir, 2001, 19)

Bu itibarla, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur, zamanaşımını kesmez. Dolayısıyla duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi idaresine gelmesini izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder, yeniden/sıfırdan işlemeye başlamaz.

3.1.2. Mücbir Sebepler:

Tahakkuk zamanaşımını durduran başka bir neden de mücbir sebeplerdir.(T.C. yasalar, 1961) Söz konusu madde metninde “13’üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyiz. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar” ifadesine yer verilmiştir. Aynı Kanununun 13’üncü maddesinde “Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi haller” olarak belirlenmiştir.

Buradan da anlaşılacağı üzere, mücbir sebepler sadece Kanunda yazılı hallerle sınırlı olarak değil, buna benzeyen halleri de kapsayacak şekilde belirlenmiştir. Buna göre mücbir sebeplerinden herhangi birinin bulunması halinde süreler, bu sebeplerin kalkmasına kadar işlemeyecek, tarh zamanaşımı da işlemeyen süreler kadar uzayacaktır.

3.1.3. Mükellefe Vergi/Ceza İhbarnamesi Tebliği³

Vergi Usul Kanunu'nda sadece tahakkuk zamanaşımının durmasından ve tahakkuk zamanaşımını durduran hallerden söz edilmiş olup, tahakkuk zamanaşımının kesilmesinden söz edilmemiştir. Vergi alacağının doğmasından sonra vergi tarh ve tebliğ edilmekle tahsil aşamasına geçmekte ve tahsil zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun 374'üncü maddesinde yer alan “Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur” hükmünden hareketle vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliği teknik olarak zamanaşımını keser diyebiliriz. Ancak buradaki “kesilme” kavramı, ceza kesmede zamanaşımı süresinin baştan başlamasını değil, bu aşamada ceza kesmede zamanaşımının söz konusu olamayacağını ifade etmektedir(Oktar, 2005, 110).

3.1.4. Vergi Dairelerinin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açmaları

Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre; vergi daireleri matrah takdiri için takdir komisyonlarına başvurdukları durumlarda, takdir komisyonlarının matrah takdir etmemeleri ya da eksik takdir etmeleri nedeniyle vergi daireleri, takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler. Ancak tahakkuk zamanaşımı süresi yargı organlarının kararı vergi dairesine ulaşıncaya kadar dolmakta ve yargı organlarında geçen süre için zamanaşımının işlemeyeceğine ilişkin bir hüküm yasada yer almamaktadır. Ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, bu durumda zamanaşımının durması gerektiğini kabul etmiştir.(Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1999)

³ Vergi Usul Kanunu'nda sadece tarh zamanaşımının durmasından ve tarh zamanaşımını durduran hallerden söz edilmiş olup, tarh zamanaşımının kesilmesinden söz edilmemiştir. Ancak Vergi Usul Kanununun 374'üncü maddesinde yer alan “Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur” hükmünden hareketle vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliği teknik olarak zamanaşımını keser diyebiliriz.

4. TAHAKKUK ZAMANAŞIMINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tarh zamanaşımı ile ilgili hükümler, bazı vergilerin kendi özel kanunlarındaki aksi yöndeki hükümler nedeniyle, bu vergiler bakımından ya geçerli değildir ya da farklı şekilde uygulanmaktadır. Bu vergiler, Veraset ve İntikal Vergisi Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisidir. Damga Vergisinde zamanaşımı ile ilgili özel hüküm ise, Vergi Usul Kanunu'nda, yıllara sari inşaat ve onarım işleriyle ilgili özel hüküm ise Gelir Vergisi Kanununda yer almaktadır.

4.1. Veraset ve İntikal Vergisinde Tarh Zamanaşımı

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20/b maddesi hükmü uyarınca, veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti, verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde, intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte başlamaktadır. Bundan dolayı intikale konu malların idarenin bilgisi dışında tutulması durumunda, veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren başlamamakta, süre idarenin bu olayı öğrendiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren başlamaktadır.

4.2. Emlak Vergisinde Tarh Zamanaşımı:

Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi uyarınca, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır. Burada da veraset ve intikal vergisindeki duruma benzer bir durum söz konusu olup, zamanaşımı süresinin başlaması, bu durumun idare tarafından öğrenilmesine bağlıdır. Özellik gösteren bu durumlardan hareketle; veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde, idarenin söz konusu olaydan haberdar olmaması durumunda zamanaşımı sonsuza kadar uzamış olacaktır diyebiliriz.

4.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Tarh Zamaşıımı:

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca, Motorlu Taşıtlar Vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Bu hüküm dolayısıyla, Motorlu Taşıtlar Vergisinde tahakkuk zamaşıımı söz konusu olmamaktadır. Ancak söz konusu maddeye, 5766 sayılı Kanunun(T.C. Yasalar, 2008) 9'uncu maddesiyle, 01.07.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, "Şu kadar ki, tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edilir." ifadesi eklenmiştir. Bu itibarla bu kapsamdaki motorlu taşıtlar vergisi için zamaşıımı süresi, bu durumun idarece tespit edildiği tarihte başlayacaktır diyebiliriz.

4.4. Damga Vergisinde Tarh Zamaşıımı:

Damga Vergisinde zamaşıımı ile ilgili özel hüküm ise, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında almaktadır. Buna göre, damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamaşıımına uğrayan evrakın hükümden tahakkuk zamaşıımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde, o evraka ait vergi alacağı yeniden doğacaktır.

4.5. Yıllara Sari (Yaygın) İnşaat ve Onarım İşlerinde Zamaşıımı:

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden dekapaj işleri de dahil inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte, tamamı o yılın geliri sayılmakta ve mezkur yıl beyannamesinde gösterilmektedir. Diğer bir ifade ile vergi alacağı (vergiyi doğuran olay) bu işlerin tamamlandığı yılda doğmaktadır. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde zamaşıımı süresi, yıllara yaygın inşaat işinin bittiği yılı izleyen takvim başından itibaren başlamaktadır.(Altındağ, 2001, 558)

5. ANAYASA MAHKEMESİNİN VERMİŞ OLDUĞU İPTAL KARARLARI

Anayasamıza göre kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, iktidar ve anamuhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanır.(Anayasa, 1982)

Yukarıda belirtilen hüküm çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun bazı hükümlerinin iptali için Ana muhalefet partisi tarafından ve Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrasının iptali için Diyarbakır Vergi Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesinde iptal davaları açılmıştır. Söz konusu davalar, Anayasa Mahkemesi'nin 15 Ekim 2009 tarihinde yapmış olduğu toplantıda gerekçeleri daha sonra açıklanmak üzere karara bağlanmış, uygulamada duraksama yaratan ve tartışılan bazı kanun maddeleri iptal edilmiştir.

Ancak burada özellikle belirtilmesi gereken bir husus, son zamanlarda Yüksek Mahkemenin sıkça başvurduğu, fakat hukuk çevreleri tarafından haklı olarak eleştiri konusu yapılan bir durumun yine karşımıza çıkmış olmasıdır. Bilindiği üzere “Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz”(Anayasa, 1982) Anayasamızın bu amir hükmüne rağmen son mahkeme kararlarının da gerekçeleri yazılmadan, diğer bir ifade ile gerekçelerin sonraki bir tarihte yazılması kaydıyla açıkladığını görmekteyiz.

6. KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Zamanaşımıyla ilgili karar başta olmak üzere, Anayasa Mahkemesi'nin 15 Ekim 2009 tarihinde vermiş olduğu kararlar aşağıda değerlendirilecektir.

6.1. Vergi Dairesi Tarafından Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmayacak

Zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesinde belirtildiği gibi; süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkmasıdır. Söz konusu kanunun 114'üncü maddesinin birinci fıkrasında; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise; "Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için Takdir Komisyonu'na başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca, vergi idaresi çoğu zaman, vergi alacağının zamanaşımına uğrayacağı son günlerde, kamu alacağını zamanaşımına uğratmamak adına, sık sık matrah takdiri için Takdir Komisyonu'na başvurabilmekteydi.

Bu durumda ise, aradan 5 yılı çok aşmış vergi borçlarıyla karşı karşıya kalınabilmekte ve özellikle vergi ziyayı cezasının gecikme faizine bağlı olarak hesaplandığı dönemlerde vergi ziyayı ve gecikme faizi açısından şimdi ise gecikme faizi açısından mükellefler büyük yüklerle karşı karşıya kalabilmektedirler. Anayasa Mahkemesinin bu kararı ile, tarh zamanaşımını durduran nedenlerden biri olan, "vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurusu" ile ilgili madde hükmü iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin kararı ve gerekçesi henüz Resmi Gazetede yayımlanmamış olduğundan gerekçeli kararda neler olduğunu bilemiyoruz. Ancak iptal edilen madde hükmünden hareketle şunları söyleyebiliriz.

Bugüne kadar vergi dairelerince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulduğunda, zamanaşımı durmaktaydı. Gerek takdir komisyonlarının oluşum şekli, gerek iş yoğunluğu gerekse başka sebeplerden dolayı, bazen takdir komisyonundan kararların çıkması yıllar alabilmekte ve bu süre boyunca zamanaşımı süresi işlememekteydi. Ancak gecikme faizi (yüksek mahkeme tarafından 2005 yılında iptal edilmeden önce vergi ziyayı cezasının gecikme faizine bağlı olarak hesaplandığı dönemlerde vergi ziyayı cezası da) mükellef aleyhine işlemeye devam etmekteydi.

Bu kararlarla birlikte, bundan sonra matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurmayacak ve takdir komisyonu sevk edilen işler de dahil, (kanunlarla belirlenen ve daha önce belirtilen istisnai durumlar dışında) bütün vergisel iş ve işlemler beş yıllık zamanaşımı süresi içinde sonuçlandırılacaktır. Yani takdir komisyonlarında geçen süreler artık, beş yıllık normal zamanaşımı süresini etkilemeyecektir.

Örneğin 1999 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini normal olarak 2000 yılının Mart ayında vermesi gereken bir mükellefin söz konusu beyannameyi vermediğini varsayalım: Bu durumda zamanaşımı 01.01.2000 tarihinden itibaren işlemeye başlar, 31.12.2004 tarihinde sona erer. Bu durum vergi dairesince 5 Aralık 2004 tarihinde tespit edilmiş ve 15 Aralık 2004 tarihinde takdire sevk fişi ile takdir komisyonuna sevk edilmiş olsun. İş yoğunluğundan dolayı takdir komisyonundan kararın çıkmasının beş yıl aldığını ve takdir komisyonu kararının 15 Aralık 2009 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiş ve vergi dairesince de cezalı tarhiyatın mükellefe 25 Aralık 2009 tarihinde tebliğ edilmiş olduğunu varsayalım.

Bugüne kadar süregelen ve Yüksek Mahkemenin tanıdığı süre zarfında da geçerli olan uygulamaya göre 15 Aralık 2004 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilerek zamanaşımı durdurulmuş bulunan tarhiyat işlemi, takdir komisyonunda geçen süre boyunca zamanaşımı duracağından, normal olarak 31.12.2004 tarihinde zamanaşımına uğrayacak bir tarhiyat işleminin bu uygulamadan dolayı, aradan beş yıldan fazla bir süre geçmesine rağmen zamanaşımı-

mına uğraması engellenmiş olmaktadır. Mükellefler 1999 yılına ilişkin bir işlemle ilgili olarak aradan on yıl geçmesine rağmen sorun yaşayabilmekteydiler. Mükellefler bu tür durumlarla çok sık olmasa da karşılaşabilmektedirler.

Ancak bu karardan sonra, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurmuyacak ve böylece mükellefler yıllarca sürüncemede kalabilen bir sorundan ve bunun getirdiği psikolojik etkiden ve en önemlisi ağır gecikme faizi ödemekten kurtulacaklardır.

Bugüne kadar, mükellef odaklı hizmetin bir gereği olmasına rağmen, takdir komisyonlarının hizmet kusuru oluşturacak şekilde yetersiz oluşturulmasının sonucu olan bu durumun ortadan kaldırılması için bir adım atılmamıştı. Yüksek Mahkemenin bu iptal kararından sonra (her ne kadar karar takdir komisyonlarıyla direkt olarak ilgili değilse de), günümüzün moda tabiriyle bu karar, fırsata dönüştürülerek takdir komisyonlarına da artık bir çekidüzen verilmesi ve komisyonların oluşumundan üyelerin seçimine, görevlerinden yetkilerine kadar çağın gereklerine uygun olarak daha işlevsel hale getirilmesi yerinde olacaktır.

Burada belirtilmesi gereken diğer bir önemli husus, Vergi Usul Kanununun 138'inci maddesinde düzenlendiği üzere vergi incelemesinin neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği, ancak tarh zamanaşımı süresinin bitmesinden sonra vergi incelemesinin yapılamayacağı hususudur. Mükellefler lehine önemli sonuçlar yaratan bu karar, başta İstanbul olmak üzere iş yoğunluğunun fazla olduğu illerde vergi idaresi çalışanları için özellikle de inceleme elemanları için belli zorluklar yaratabilecektir. Şöyle ki, bundan sonra vergi inceleme elemanları örneğin 2005 yılına ilişkin incelemelerle ilgili olarak 31.12.2010 tarihine kadar sonuçlandırılmamış veya sonuçlandırılmayacağı düşünülen incelemeler için bir sigorta olarak başvuru takdir komisyonuna sevk uygulamasından yararlanamayacaklardır.

Hukukun genel prensipleriyle paralellik arzeden bu kararla birlikte, mükellefin ağır işleyen bürokrasi yüzünden ve genellikle kendinden kaynak-

lanmayan nedenlerden dolayı yüklü gecikme faizi ödemesinin önüne geçilmiş olacaktır. Bu da bugüne kadar yaşanan birçok mağduriyetin yaşanmasının en azından bundan sonraki dönemler için yaşanmamasını sağlayacaktır. Sonuç itibariyle Yüksek Mahkeme bu kararı uyarınca, söz konusu ikinci fıkra hükmü iptal edilmiş ve iptal hükmünün de Resmi Gazetede yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Ancak, belirtilen bu süre içinde eski düzenleme geçerli olmaya devam edecektir.

6.2. Yüksek Mahkemenin Diğer İptal Kararları

6.2.1. Yatırım İndirimi İle İlgili İptal Kararı

Söz konusu mahkeme kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69. maddesindeki yatırım indirimi hakkının kullanımını 2006, 2007 ve 2008 yılları ile sınırlayan ibare iptal edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimini düzenleyen eski ek maddeleri ve eski 19. maddesi kapsamında, anılan maddelerde belirtilen şartlarla, dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari ve zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi gelir (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler dahil) veya kurumlar vergisi mükellefleri yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmekte idiler. Yatırım indirimi uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanılmakta ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam edilmekteydi.

Öte yandan, 5479 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, "yatırım indirimi" kaldırılmıştı. Dolayısıyla, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacak yatırım harcamalarına "yatırım indirimi" uygulanmaktaydı. Ancak, anılan Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen "Geçici 69. Madde" hükmü ile de kazanılmış hakların kullanımına ilişkin düzenleme yapılmıştı. Anılan madde hükmüne göre; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri;

- 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9.4.2003 tarihli ve 4842 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kanunla kaldırılan 19'uncu maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten (01.01.2006 tarihinden) sonra yapılan yatırımları, nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebileceklerdi.

Bunun yanı sıra Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimiyle ilgili geçici 69'uncu maddesinde yer alan ve söz konusu yatırım indiriminin sadece 2006, 2007 ve 2008 yılları kazançlarından indirilebileceğine ilişkin ibareleri de iptal etmiştir. Bu durumda, yatırım indirimiyle ilgili süre sınırlaması da ortadan kalkmış bulunmaktadır. Mahkeme, yatırım indirimiyle ilgili iptalin, kararın Resmi Gazetede yayımıyla birlikte yürürlüğe girmesine hükmetmiştir. Dolayısıyla, gerekçeli kararın Resmi Gazetede yayımlandığı tarihten itibaren anılan yatırım indirimi haklarının kullanılması mümkün olacaktır.

Çağdaş ve demokratik hukuk düzenleri kazanılmış hakların korunmasına çok büyük önem vermektedir. Keza, yasa hükümlerinin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, verilmiş hakları geri almış olması da "vatandaşın aleyhine olarak yasaların geriye yürümezliği" ilkesi ve "hukuk güvenliği" ilkesi ile de çelişir durumda idi. Bu bağlamda, kazanılmış hakları sınırlar mahiyetteki bu yasal düzenlemelerin iptali yerinde olmuştur diyebiliriz.

6.2.2. Yüksek Ücretliler Lehine Verilen İptal Kararı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan Gelir Vergisi tarifesindeki en yüksek oran olan % 35 ibaresinin ücretliler yönünden iptal edilmiş ve iptal hükmünün Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak 6 ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir.

Vergilemenin temel ilkelerinden olan ayırma ilkesi, ödeme gücüne göre vergileme ve adil vergileme ilkelerine uygun olarak 01.01.2006 öncesinde gelir vergisi tarifesi ücretler için 5'er puan indirimli olarak uygulanmaktaydı. Ancak, 5479 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yapılan değişiklikle bu uygulamaya son verilmiş ve gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler için, ücretler de dahil olmak üzere, tek vergi tarifesi uygulanmaya başlanmıştır. Anılan madde hükmüne göre; gerçek kişilerin gelirleri, matrahın tutarına göre, %15, %20, % 27 ve % 35 oranlarında artan oranlı bir tarifeye göre vergilenmekte olup, 40.000 TL'yi (2009 yılında elde edilen gelirler için 50.000 TL'yi) aşan gelirler ise % 35 oranında vergilenmektedir.

Anayasa Mahkemesinin bu kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesindeki yüzde 35'lik orana ücretlilerin de tabi olması hükmü iptal edilmiş ve iptal hükmünün de Resmi Gazetede yayımlanmasından başlayarak 6 ay sonra yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu iptal kararları ile bu kararların yürürlüğe gireceği tarihler çok önemli olmakla beraber, Maliye Bakanlığı'nın mahkeme kararında yer alan süreleri beklemesine gerek bulunmamaktadır (Seviğ, 2009). Bu durumda, söz konusu süre içinde, anılan mahkeme kararı da dikkate alınarak, ücretlerin vergilemesi ile ilgili yeni bir yasal düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Ancak, söz konusu süre içinde yeni bir yasal düzenleme yapılmıyacağı kadar eski kanun hükümleri geçerliliğini sürdürecektir. Dolayısıyla, ücretlerin vergilendirilmesinde de 40.000 TL'yi (2009 yılı gelirleri için 50.000 TL'yi) aşan kısım için % 35 oranı uygulanmaya devam edilecektir.

Söz konusu mahkeme kararı yerinde olmakla beraber, toplumun çok önemli bir kesimini oluşturan daha alt gelir dilimlerinde yer alan tarife göre vergilendirilenler için bir yenilik ve avantaj getirmemektedir. 01.01.2006 öncesinde olduğu bütün ücret gelirleri, ücret dışı gelirlere oranla %5 daha az veya daha farklı bir oranla vergilendirilmedikçe adil bir vergilememeden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Çünkü; örneğin 2009 yılını esas alırsak, 50.000 TL'nin üzerinde ücret geliri elde edenlerin sayısı veya oranı, 50.000 TL'nin altında ücret geliri elde edenlerin sayısı veya oranı ne kadardır. Bu durumun hukukun temel prensiplerinden genellik ve eşitlik ilkeleriyle de bağdaştığı söylenemez. Ancak burada eleştirilmesi gereken, mahkeme değil davayı açanlar olmalıdır. Çünkü mahkeme, açılan söz konusu talebe göre işlem tesis edecek, ya talebi reddedecek, ya da ilgili hükmün iptaline karar verecektir. Diyebiliriz ki, iptal dava dilekçesinde imzası bulunan milletvekilleri kendilerinin ve kendileri gibi yüksek düzeyli ücret geliri elde eden ve toplum kesimlerin tamamı içinde az bir yekünü oluşturan bir kitlenin menfaatlerine hizmet etmişlerdir.

6.2.3. Yerli-Yabancı Yatırımcı Arasında Ayrımcılığa Son Veren İptal Kararı

Dar mükellefler tarafından Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67'nci maddesi kapsamında elde edilen menkul kıymet gelirlerinden yapılacak (% "0" olarak uygulanan) stopaj oranına ilişkin hüküm iptal edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'na 5281 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle eklenen ve 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Geçici 67'nci madde ile bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirler üzerinden stopaj yapılmasını öngören ve finansal araçların aynı şekilde vergilendirilmesini sağlayan bir sistem uygulamaya konulmuştur.

1.1.2006-31.12.2015 tarihleri arasında uygulanması öngörülen bu vergileme rejimine ilişkin yasal düzenlemede, esas itibariyle, anılan gelirler üzerinden % 15 oranında stopaj yapılması öngörülmüştür. Ancak, anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında 5527 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, 07.07.2006 tarihinden itibaren, "dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu tevkifat oranının % 0 olarak uygulanacağı" ibaresi madde metnine eklenmiştir. Dolayısıyla, 07.07.2006 tarihinden bu yana, dar mükellef gerçek kişi ya da kurumların bu kapsamda elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi alınmıyordu. Tam mükellef gerçek kişi ve kurumlara yapılan anılan gelir ödemeleri üzerinden ise, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu kararı uyarınca, 23.07.2006 tarihinden itibaren % 15 değil, % 10 oranında vergi tevkifatı yapılmaktaydı. 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu kararı uyarınca, 14.11.2008 tarihinden bu yana, tam mükellef gerçek kişi veya kurumların bu kapsamdaki hisse senedi alım-satımlarından sağladıkları kazançlar üzerinden yapılan tevkifatın oranı da "0" a indirilmişti.

Dar mükellefler açısından stopaj oranının %0 olarak uygulanması özellikle Türk tasarruf sahiplerinin devlet tahvili ve Hazine bonusu almaları halinde, bu kağıtlar için ödenen faizler üzerinden yüzde 10 (başlangıçta yüzde 15) oranında Gelir Vergisi stopajı yapılması, Türk tasarruf sahiplerinin yabancılar üzerinden devlet tahvili ve Hazine bonusu almalarına neden olmuştur ve "bıyıklı yabancılar" tabiri literatüre girmiştir. Ayrıca bu durum hukukun temel ilkelerinden birisi olan "eşitlik ve genellik ilkesi" açısından da ciddi sakıncalar ortaya çıkarmıştır. Anayasa Mahkemesinin bu kararları, söz konusu sakıncaların ortadan kaldırılması için bir fırsat oluşturmuştur.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bu karar uyarınca, söz konusu stopaj oranına ilişkin "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır" hükmü iptal edilmiş ve iptal hükmünün de Resmi Gazetede yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Bu dokuz aylık süre içinde yeni yasal düzenlemeler yapılırsa yeni düzenlemeler geçerli olacaktır. Ancak, bu hükümlerle ilgili mevcut uygulamalar,

söz konusu süre içinde yeni bir düzenleme yapılmıncaya kadar aynen devam edecektir.

7. SONUÇ:

Yüksek mahkemenin bu kararı ile, vergi kanunlarının hazırlanması ve yasalaştırılması sürecinde bu yasal düzenlemelere sadece o dönemki ekonomik konjonktürün gerekleri doğrultusunda hareket ederek ya da salt vergi-ci/maliyeci gözü ile bakarak değil de, hukukun üstünlüğü ilkesini esas olarak hareket etmenin ne kadar gerekli ve önemli olduğu ortaya konmuştur. Bütün bu değişiklikler, çeşitli ihtiyaçların kaçınılmaz sonucu olarak yapılsa bile, genel kabul görmüş evrensel vergileme ilkeleri ya da diğer bir ifade ile Anayasal vergileme ilkeleriyle uyumlu olmak zorundadır. Bu değişiklikler, hiçbir şekilde belli bir sınıfa, zümreye ya da baskı/çıkar gruplarına hizmet etmek amacıyla, Anayasal vergileme ilkeleri hiçe sayılarak ve fütursuz bir keyfilikle yapılmamalıdır. Anayasa Mahkemesi kararlarına ilişkin olarak, kararın gerekçesini görmeden yaptığımız bu değerlendirmeler biraz yüzeysel kalabilir. Ancak söz konusu kararların gerekçesinde kararın iptal nedenleri ayrıntılı olarak yer alacaktır.

Bu kararlar, daha önce vergi hukukçuları ve uzmanları tarafından kamuoyunda tartışılan iptal konusu bu düzenlemelerin Anayasaya aykırılığı tartışmaya mahal bırakmayacak şekilde ortaya konmuştur. Ayrıca bu karar yasama ve yürütme organlarının işlemlerinin yargısal denetiminin ne kadar gerekli önemli olduğunu bir kez daha ortaya koymuştur. Ancak zamanaşımı ile ilgili karar, başta İstanbul olmak üzere iş yoğunluğunun fazla olduğu illerde vergi idaresi çalışanlarının, özellikle de vergi inceleme elemanlarının, bilhassa yılın son aylarında uykusuz geceler geçirmesine neden olabilecektir.

KAYNAKÇA:

Aksoy, Şerafettin(1999). **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. İstanbul : Filiz Kitabevi

Altındağ, Mehmet(2001). **Vergi Ve Revizyon Rehberi**. Ankara: Yaklaşım Yayınları

Edizdoğan, Nihat, Taş, Metin ve Çelikkaya, Ali(2007). **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**. Bursa : Ekin Basım Yayın Dağıtım

Oktar, Salim Ateş(2005). **Vergi Hukuku**. İstanbul : Filiz Kitabevi

Öncel,Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami (1999). **Vergi Hukuku**. Ankara : Turhan Kitabevi.

Özyer, Mehmet Ali(2001). **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. İstanbul: HUD Yayınları

Seviş,Veysi(23.10.2009). **Referans Gazetesi**

T.C. Anayasa (1982). **Anayasa**. Ankara : Resmi Gazete

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 sayılı vergi usul kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (28.07.1953). **6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. Ankara : Resmi Gazete (8469 sayılı)

Taşdemir, Kubilay(2001). **Ceza Davalarında Zamanaşımı**. Ankara : Adil Yayınevi

Ufuk, Mehmet Tahir(2001). “Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri’ **Vergisi ve Muhasebeciyle Diyalog** 160 (2001).