

Örnek olay; vergi incelemesi yapılan bir mükellefin, 2007 yılı G.Vergisi, G.Gelir Vergisi KDV konusunda, V.Müfettişi tarafından,

- V.Müfettişine verilen inceleme görev yazısının tarihi, 31.12.2012
- T. Komisyonuna sevk tarihi 15 11. 2012
- T. Komisyonun karar tarihi 20.11.2013
- İhbarnamelerin tebliğ tarihi 24.12.2013
- Süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesi, takdire sevk zaman aşımını durdurmayaacağından, zaman aşımından sonra tebliğ edilen ihbarnamelere göre yapılan tarhiyatı kaldırmıştır.
- D.4. daire zaman aşımı yoktur, davaya esastan bakılsın gerekçesiyle, M. Kararını bozmuştur.
- Mahkeme bozma kararına direnmiştir.
- D.D.D.G.K. Şubat 2019 tarihinde mahkemenin ısrar kararını onaylamıştır.
- Davalı idare karar düzeltme talebinde bulunmuştur.
- D.D.D.G.K 6 Ekim/2019 ayında, “takdire sevk işleminin, 213 Sayılı VUK 114. maddesi uyarınca, işlemeye devam eden tarh zaman aşımı süresini durduracağından” gerekçesiyle ilk kararının aksine, bu kez mahkeme kararını bozmuştur.

BU KONUDA VUK DAKİ DÜZENLEMELER.

MD.113. Zaman aşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

Zaman aşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.

ZAMAN AŞIMI SÜRELERİ.

MD.114. Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak, beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar.

(6009 s.k.8 inci maddesi ile eklenen fıkra.1.08.2010 geçerlilik) Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zaman aşımını durdurur. Duran zaman aşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak bu işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

TARTIŞILACAK KONU;

1-Örnek olayda zaman aşımı yönünden, sıkça değişen yargı kararlarının değerlendirilmesi.

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2011/74

Karar Sayısı : 2012/15

Karar Günü : 26.1.2012

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul 2. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan "...1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere..." ibaresinin, bu bentte yer alan 8. ve 16. maddeler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Davacı tarafından; hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun re'sen tarha ilişkin hükümleri çerçevesinde takdir komisyonu tarafından belirlenen matrah üzerinden yapılan vergi ziyai cezalı gelir vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"...

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde düzenlenen tarih ve tebliğ zamanaşımının takdir komisyonuna havale edilmesi üzerine duracağına ilişkin yasa hükmünün Anayasa Mahkemesinin yukarıda değinilen kararı ile iptal edilmesi üzerine, 6009 sayılı Kanunun anılan hükümleri ile konunun yeniden düzenlendiği, takdir komisyonuna havale edilen mükellefler için zamanaşımının en fazla bir yıl süre ile duracağı, bir yılın sonunda zamanaşımı süresinin kaldığı yerden tekrar işlemeye başlayacağı yolunda hüküm tesis edildiği görülmektedir. Ancak, Anayasa Mahkemesi kararının 15.10.2009 tarihini taşıması, kararın içeriğinde iptal hükmünün altı ay sonra yürürlüğe gireceğine hükmedilmesi ve bu kararın da gerekçeli olarak 08.01.2010 tarihinde yayımlanmasına rağmen; iptal kararı üzerine konuyla ilgili yapılan yasal düzenleme 01.08.2010 tarihinde yayımlanıp, bu tarihte yürürlüğe girmiştir. Yine, Kanunun 62. maddesi uyarınca 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olacağına hükmedilmekle beraber, söz konusu Kanunun 16. maddesi ile 213 sayılı Kanuna eklenen geçici 28. maddeyle 01.01.2005 tarihinden önceye ait olup, 31.12.2012'ye kadar tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağına ilişkin özel bir hükme yer verilmiştir.

Bu noktada 6009 sayılı Kanunun 62. maddesinde "1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere" ifadesiyle konuya ilişkin 8. ve 16. madde hükümlerinin, vergi hukuku noktasında ne anlam ifade ettiği önem kazanacak ve konunun bu açıdan ele alınıp tartışılması gerekecektir. Bu kapsamda dikkat edilmesi gereken en temel husus, konuyla ilgili yasa hükümlerinin Kanunun da işaret ettiği gibi yayımı tarihinde, yani 01.08.2010'da yürürlüğe girecek olmasıdır. Böylece itiraza konu kanun kuralı ile henüz yürürlükte olmayan bir Kanun hükmünün geçmişe yürütülmesi söz konusu olacaktır. Böylece, bu düşünce, ilkesel olarak vergi hukukunda kabul edilmeyen "kanunlarının gerçek anlamda geriye yürütülmesi" suretiyle, hem oluşan müktesep hakların zedelenmesine neden olacak, hem de hukukun genel ilkelerinden olan "hukuki güvenlik ilkesi" ile bağdaşmayacaktır. Dolayısıyla, olaya ilişkin söz konusu yasa maddelerinin yürürlük kazandığı 08.01.2010 tarihinden sonra hukuki sonuçlarını doğurmaya başlaması hukuk devleti olmanın en temel gerekliliklerinden birisidir.

Bilindiği gibi parlamenter demokrasilerde en temel karar organı Yasama meclisidir. Kural olarak Yasama organının bir konu hakkında harekete geçip serrettiği pozitif iradesi yeni bir hukuki durumun inşasına sebep olurken bazen konuyla ilgili harekete geçmeyerek sergilediği negatif irade de hukuki sonuçlar doğurabilmektedir. Anayasa Mahkemesince verilen iptal ve kararın yürürlük tarihinin ertelenmesi kararlarına karşı Yasama Organınca sergilenen hareketsiz durum buna en güzel örnektir.

Bu kapsamda; vergi hukukumuzda kamu düzeninden sayılan ve vergide kararlılığın göstergesi olarak kabul edilen zamanaşımı müessesesi 213 sayılı Kanunun 114/1. maddesinde genel kural olarak düzenlenmiştir. Ancak bu genel kurala aynı maddenin 2. fıkrasında takdir komisyonuna sevk edilen mükellefler hakkında zaman aşımının duracağına ilişkin istisnai bir hüküm getirilmişti. Bu hükmün Anayasa Mahkemesi tarafından yukarıda belirtilen kararı ile iptal edilmesi üzerine 213 sayılı Kanunun 114/1. maddesinde belirlenen genel kuralın uygulanmasına anılan Mahkeme tarafından konulan altı aylık sürenin dışında hukuken hiç bir engel bulunmamaktaydı. Bu süre de 08.07.2010 tarihinde dolmuş ve bu tarih itibarıyla yasal düzenleme yapılmamıştı. Böylece 09.07.2010 tarihi itibarıyla genel zamanaşımı kuralının uygulanmasına engel olacak hiç bir hukuki durum bulunmadığından bu tarih itibarıyla 2004 ve daha öncesi dönemlere ait vergiler takdir komisyonuna sevk edilmiş olsalar bile "tarh zamanaşımı"na uğramıştır.

Bununla birlikte konuyla ilgili 23.07.2010 tarihinde 6009 sayılı Kanunla yukarıda değinilen yasal düzenlemeler yapılmış ve söz konusu düzenlemeler 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak itiraza konu kanun kuralı ile 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren ve takdir komisyonuna havale edilmiş mükelleflerin vergi yükümlülükleri ile ilgili zaman aşımının oluşmasını engellemek veya oluşan zaman aşımını ortadan kaldırmak noktasında düzenlemeleri ihtiva eden 6009 sayılı Kanunun 8. ve 16. maddelerini geçmişe yürütülmek suretiyle 09.07.2010 tarihi itibarıyla ilgilileri

hakkında oluşan bir nevi müstesna hak niteliğinde olan (zaman aşımı) hukuki durum ortadan kaldırılmıştır. Bu da yukarıda değinilen Anayasanın 2. maddesinin belirtilen hukuk devleti (hukuki güvenlik) ilkesine açık aykırılık teşkil etmektedir.

Bu durumda; 6009 sayılı Kanunun 62. maddesinde (d) bendinde yer alan "1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere" ifadesinin Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim Anayasa Mahkemesi, vergi ve benzeri borçların tahsili noktasında kanunlarının mükelleflerin aleyhine geçmişe etkili bir şekilde uygulanmasına olanak tanıyan 5766 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/68 sayılı kararı ile iptaline karar vermiş ve 28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/23 sayılı kararı ile ilgili hükmün yürürlüğünün durdurulmasına hükmetmiştir.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. maddesi kapsamında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebi ile uygulanacak bir kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurusunu düzenleyen 6216 sayılı Kanunun 40. maddesinin 1.fıkrası uyarınca; 6009 sayılı Kanunun yürürlük maddesi olan 62. maddesinin (d) bendinde, yer alan "01/07/2010 tarihinden geçerli olmak üzere" ibaresinin Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptali için re'sen Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dosyadaki belge örneklerinin onaylanıp dizi pusulasına bağlanarak Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, Yüksek Mahkemeye bir karar verinceye kadar veya dosyanın mahkemeye gidişinden itibaren beş aylık sürenin dolmasına kadar davanın bekletilmesine, 25/05/2011 tarihinde karar verildi."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un itiraz konusu ibareyi de içeren 62. maddesi şöyledir:

"Bu Kanunun;

- 2 nci ve 56 ncı maddeleri yayımını izleyen aybaşında,
- 3 üncü, 6 ncı ve 60 ncı maddeleri 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
- 4 üncü maddesi 1/10/2010 tarihinde,
- 5 inci maddesi 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde,
- 8 inci, 16 ncı ve geçici 5 inci maddeleri 1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
- 9 uncu ve 13 üncü maddeleri 1/1/2011 tarihinde,
- 45 inci maddesi 30/6/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
- 57 ncı maddesi 15/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
- Diğer hükümleri yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer."

B- İlgili Görülen Yasa Kuralları

6009 sayılı Kanun'un 8. ve 16. maddeleri şöyledir:

1- "213 sayılı Kanunun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

2- "213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 28- 1/1/2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31/12/2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu hüküm, 374 üncü maddede yer alan ceza kesmede zamanaşımı açısından da uygulanır."

C- Dayanılan Anayasa Kuralı

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. maddesine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi hükmü uyarınca Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Recep KÖMÜRCÜ, Alparslan ALTAN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI ve Erdal TERCAN'ın katılımlarıyla yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE, 22.9.2011 gününde karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralı, ilgili görülen Yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralı ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Başvuru kararında, vergi hukukumuzda zamanaşımı müessesesinin kamu düzeninden sayıldığı, olayda 6009 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce 2004 ve daha öncesine ait vergi borçlarının tarh zamanaşımına uğramasına rağmen 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin bir kısmının geriye yürütülmesi suretiyle zamanaşımı nedeniyle ortadan kalkmış olan vergi borçlarının tekrar canlandırıldığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralda, başvuruda bulunan vergi mahkemesindeki davada uygulanacak olan 213 sayılı Vergi Usul

Kanunu'nun matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde dikkate alınacak zamanaşımı sürelerini düzenleyen bazı maddelerinin değiştirilmesine dair 6009 sayılı Kanun'un 8. ve 16. maddeleri ile 5838 sayılı Kanun'un bazı maddelerinin değiştirilmesine ilişkin geçici 5. maddesinin 6009 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden farklı olarak daha önceki bir tarihten (1.7.2010) geçerli olmak üzere yürürlüğe girmesi öngörülmektedir.

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

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

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

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

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

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

6009 sayılı Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan ibare ile getirilen düzenlemenin, mükelleflerin sorumluluklarını geçmişe dönük olarak arttırması ve zamanaşımına uğramış vergi borçlarını canlandırması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte ve Anayasa'da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, 6009 sayılı Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan 8. ve 16. maddeler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

VI-SONUÇ

23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinde yer alan "... 1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere ..." ibaresinin, bu bentte yer alan 8. ve 16. maddeler yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 26.1.2012 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Haşim KILIÇ

Başkanvekili
Serruh KALELİ

Başkanvekili
Alparslan ALTAN

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Mehmet ERTEN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN

İSTEMİN KONUSU

: Tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen ısrar kararına yöneltilen temyiz isteminin reddine dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/02/2019 tarih ve E:2019/118, K:2019/109 sayılı kararının düzeltilmesi istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına re'sen salınan 2007 yılına ait bir kat vergi ziyai cezalı gelir vergisi ile anılan yıl tüm dönemlere ilişkin bir kat vergi ziyai cezalı geçici vergilerin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin, 30/10/2014 tarih ve E:2014/468, K:2014/2406 sayılı kararı:

Tarhiyatın, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde yapılmasını zorunlu kılan zamanaşımı hükmünü aşmak amacıyla takdire sevk işlemi yapılması, işlemeye başlamış olan zamanaşımı süresini durdurmuyacağından dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.

Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin, 04/06/2018 tarih ve E:2015/806, K:2018/5427 sayılı kararı:

Davacı şirketin 2007 dönemine ilişkin gelir vergisi matrahının takdiri için zamanaşımı süresinin dolmasından 46 gün önce 15/11/2012 tarihinde takdire sevk edildiği, 20/11/2013 tarihinde ilgili dönem matrahının takdir edildiği ve süresi içinde 24/12/2013 tarihinde dava konusu cezalı tarhiyatın davacıya tebliğ edildiği anlaşılmaktadır.

Buna göre dava konusu uyuşmazlıkta zamanaşımı bulunmadığı sonucuna varıldığından kararda hukuki isabet bulunmamaktadır.

Daire, bu gerekçeyle işin esası incelenerek yeniden bir karar verilmek üzere kararı bozmuştur.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin, 26/10/2018 tarih ve E:2018/1831, K:2018/3021 sayılı ısrar kararı:

Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/533
Karar No : 2019/754

Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 27/02/2019 tarih ve E:2019/118, K:2019/109 sayılı kararıyla temyiz istemini reddetmiştir.

KARAR DÜZELTME TALEP EDENİN İDDİALARI : Uyuşmazlık konusu tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı, bu nedenle Kurul kararının kaldırılarak aksi yönde verilen ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ YILDIRIM ÇAĞLAR YARDIMCI'NIN DÜŞÜNCESİ : 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinde yazılı sebepler bulunmadığından, karar düzeltme isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, karar düzeltme istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinin (c) bendi hükmüne uygun bulunduğundan kararın düzeltilmesi isteminin kabulüyle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/02/2019 tarih ve E:2019/118, K:2019/109 sayılı kararının kaldırılmasına karar verildikten sonra temyiz istemi yeniden incelenerek işin gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

Davacı 15/11/2012 tarihinde takdire sevk edilmiştir.

31/12/2012 tarihli inceleme yazısına istinaden davacı hakkında inceleme başlatılmış ve 08/11/2013 tarihli vergi tekniği raporu düzenlenmiştir.

Vergi tekniği raporu dayanak alınarak 20/11/2013 tarihli takdir komisyonu kararları verilmiştir.

Anılan takdir komisyonu kararlarına istinaden dava konusu vergi ziyaı cezalı tarhiyatlar yapılmıştır.

24/12/2013 tarihinde tebliğ edilen ihbarnameler içeriği vergi ve cezaların kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinde, zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmıştır.

Anılan Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının zamanaşımının durma süresinin belirsizliğinin Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/533
Karar No : 2019/754

gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2009 tarihli ve E: 2006/124, K: 2009/146 sayılı kararı ile iptal edilmesinden sonra 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle yeniden düzenlenen ve 1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren halinde "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. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz." düzenlemesine yer verilmiştir.

Kanun'un 30. maddesinin birinci fıkrasında "Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır." hükmü yer almaktadır.

213 Kanun'un 72 ila 75. maddelerinde takdir komisyonunun kuruluşu, üyelerin seçilmesi, görev ve yetkileri sayılmış, aynı Kanun'un 31. maddesinde, takdir komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmının takdir kararına bağlanacağı belirtilmiştir. Kanun'un 74. maddesinin "a" işaretli fıkrasında ise, takdir komisyonlarının maddede sayılan görevlerini yaparken takdir sebeplerinin bulunup bulunmadığını inceleyemeyeceği, yalnız hatalı gördüğü işlemlerde ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecbur olduğu hükme bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiilî güçten kaynaklanmaktadır. Bu yetkiye dayanılarak kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerin -kanunlarla belirlenmek koşuluyla- mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda olduğu bir yükümlülüktür.

Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle gözönünde tutulması gerekmektedir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş, diğer fıkralarında da bu yükümlülüğün ilkeleri gösterilmiştir. Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır.



Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlülüğün kanunla konulmasını öngörürken keyfî ve takdire dayalı uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli değildir. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfî uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olay, yükümlü, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırları, tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile yaptırımları gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Zamanaşımı da vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kanunla öngörülmesi gereken vergilendirmenin temel unsurlarından biridir.

Vergi alacaklısı olan devlet ile vergi borçlusu olan vergi ödevlisine karşılıklı yükümlülükler yükleyen vergilendirme ilişkisi gereği, mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi, idarenin de vergiyi mükelleflere Anayasa ve kanunlarla tanınmış teminatlara uygun olarak zamanında tarh ve tahakkuk ettirmesi gerekmektedir. Bu bağlamda vergilerin kanuniliği ilkesi vergi yükümlüsüne yasal sınırların aşılmasında güvencesini getirdiği gibi, vergi alacaklısına da yasal sınırların varlığı halinde, vergi alacağını alma yetkisini kullanma olanağını vermektedir. Vergi yasalarının vergiyi bağladığı olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğan vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil etmektedir.

Kamu yararı düşüncesiyle kabul edilen ve vergi idaresini borçlarını takip etme konusunda dikkatli olmaya yönelttiği gibi disipline de eden ve bu anlamda vergi idaresinin etkinliğini artıran zamanaşımı, mükellefin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir. Vergilendirmenin temel öğeleri arasında yer alan zamanaşımı süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur.

Vergi hukukunda zamanaşımının durması, kanunda sayılan hallerin ortaya çıkması ile zamanaşımı süresinin işlememesini ifade etmektedir. Vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması zamanaşımı süresini durdurmaktadır. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve Anayasa Mahkemesinin iptal kararı doğrultusunda takdir komisyonunda geçen süre açısından belirlilik sağlama amacı taşıyan düzenlemeye göre takdir komisyonuna başvuru üzerine işlemeyen zamanaşımı süresi her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacaktır. Takdir komisyonuna başvuru ile duran zamanaşımı süresi, takdir komisyonu kararının vergi idaresine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden yeniden işlemeye başlayacaktır.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin ve temel hak ve hürriyetlerin hangi koşullar altında sınırlandırılacağını gösteren Anayasa'nın 13. maddesindeki kanunilik koşulunun en önemli gerekliliklerinden biri olan hukuk güvenliği, hukuki belirliliği



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/533
Karar No : 2019/754

zorunlu kılar. Hukuki belirlilik ilkesinin vergilendirme ilişkisindeki görünümü olan vergilemede belirlilik ilkesi, vergisel yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, vergilendirmeye ilişkin kanun kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir.

213 sayılı Kanun'un 113 ve 114. maddelerindeki kanuni düzenlemeler, vergilerin kanuniliği ilkesinin gerekliliklerine uygun olarak zamanaşımının mahiyeti, sonuçları, zamanaşımı süresinin durması ve tekrar işlemesi açısından devletin vergi alacağı yanında mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan hükümler içermektedir. Bu bağlamda takdir komisyonuna başvurunun zamanaşımı süresini durduracağı ve işlemeyen zamanaşımı süresinin bir yıldan fazla olamayacağı yolundaki düzenlemeler mükellefler tarafından belirli ve öngörülebilir niteliktedir. Kanun koyucu bu düzenlemeler ile vergi alacaklısı olan devlete vergi alacağını tarh etme konusunda bir yetki tanımış, bu yetkinin kullanımının kapsamını ve bunun işlemekte olan zamanaşımı süresine olan etkisini de ayrıca belirlemiştir. Vergi alacaklısı olan devlet ile vergi borçlusu olan mükellefin vergilendirmeye dayalı karşılıklı yükümlülükler yükleyen ilişkisinde verginin tarh edilme süresini kanunla belirlenen bir süre boyunca uzatan söz konusu kanuni düzenlemenin ve bu kuralın uygulanması amacıyla takdir komisyonuna başvurulmasının kamu yararı içermediğinden söz edilemeyeceği gibi vergi mükelleflerine orantısız yük yüklediğinden de bahsedilemeyecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde sayılan re'sen vergi tarhını gerektiren sebeplerin varlığı halinde vergi inceleme elemanlarınca ilgili dönem matrahı re'sen takdir edilebileceği gibi takdir komisyonuna başvurularak da matrahın takdir edilmesi sağlanabilecektir. Bu kural karşısında, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde matrahın takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceği tartışmasız olup bu durumdaki bir mükellefin takdire sevk edilmesine ve düzenlenen inceleme raporlarının takdir komisyonunca done olarak kullanılmasına yasal bir engel bulunmamaktadır. Ayrıca Kanun'un 74. maddesindeki kuraldan takdir komisyonunun takdir nedenleri ile ilgili herhangi bir belirleme yapma veya bu nedenleri değiştirme yetkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Vergi mahkemesince, idare tarafından takdire sevk tarihi dikkate alınarak takdir komisyonuna sevkini zamanaşımını durdurmak amacıyla yapıldığı kabul edilmiş ve tarhiyatın hukuka uygunluğu bu yönüyle değerlendirilmiştir. Ancak yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, Kanun'da takdir komisyonuna başvurulmasına bağlanan ve belirlilik ve öngörülebilirlik arz eden hukuki sonuç zamanaşımının durması olduğundan genel ilke olarak takdir komisyonuna sevkle tarh zamanaşımının durduğunun kabulü gerekmektedir. Bu nedenle mahkemece olayda re'sen tarh nedeninin bulunup bulunmadığının ve re'sen takdir edilen matrahın hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/533
Karar No : 2019/754

Uyuşmazlık konusu olayda davacı takdire sevk edildikten sonra vergi incelemesi başlatılmış, davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitler esas alınmak suretiyle takdir komisyonunca matrah takdirine gidilmiştir.

Bu nedenle, 2007 yılına ilişkin tarh zamanaşımı süresinin dolmasından önce 15/11/2012 tarihinde yapılan takdire sevk işlemi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesi uyarınca işlemeye devam eden tarh zamanaşımı süresini durduracağından, işin esası incelenerek karar verilmesi gerekirken dava konusu vergi ve cezaların zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle verilen temyize konu Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

2- İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin, 26/10/2018 tarih ve E:2018/1831, K:2018/3021 sayılı ısrar kararının **BOZULMASINA**,

3-Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 23/10/2019 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

Danıştay

Başkanvekili	4.Daire Başkanı	3.Daire Başkanı	7.Daire Başkanı	9.Daire Başkanı
Mahmut	Enver	Mehmet Ali	H. Ümit	Abdurrahman
VURAL	KAYA	SAMUR	AKSOY	GENÇBAY

9.Daire Üyesi	3.Daire Üyesi	7.Daire Üyesi	7.Daire Üyesi	4.Daire Üyesi
Ayper	Eren	Nurdane	Ali	Yusuf
GÖKTUNA	SONBAY	TOPUZ	KAZAN	BİNİCİ
(X)		(X)		

4.Daire Üyesi	3.Daire Üyesi	4.Daire Üyesi	9.Daire Üyesi	3.Daire Üyesi
Hasan	Ali	Şahnaz	Battal	Abdurrahman
ŞAHİN	ALPAN	GEREK	ÖĞÜT	MADAN
			(X)	

7.Daire Üyesi
Munise
KABAKULAK

9.Daire Üyesi
Tekin
YALIM
(X)



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/533
Karar No : 2019/754

X - KARŞI OY:

Kararın düzeltilmesi istemini içeren dilekçede öne sürülen hususlar, kararın düzeltilmesini sağlayacak nitelikte bulunmadığından istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

9.Daire Üyesi
Ayper
GÖKTUNA

7.Daire Üyesi
Nurdane
TOPUZ

9.Daire Üyesi
Battal
ÖĞÜT

9.Daire Üyesi
Tekin
YALIM

