

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, ŞİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 14/Sayı: 158
Volume: 14/Issue: 158
Yıl/Year: 2018

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel Yayın Yönetmeni/*On Behalf of Legal Yayıncılık INC. Publisher and Executive Editor*
Av./Atty. Lütfürrahman BAŞÖZ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/
Responsible Manager: Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

Yayıncının Adı/Name of
Publishing Company: Legal Yayıncılık A.Ş.
(Sertifika No./Certificate No. 27563)

Basım ve Cilt/Printing and Volume: Birlik Fotokopi Baskı Ozalit Gıda
San. Tic. Ltd. Şti
(Sertifika No./Certificate No.: 20179)
Tel: 0 212 269 30 00

Basıldığı Yer/Place of Publication: Nispetiye Mahallesi Birlik Sokak No:2 Nevin
Arıcan Plaza 1. Levent/Beşiktaş/İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Şubat/February 2018

Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7
Kadıköy/İstanbul
Tel. 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail: legal@legal.com.tr

URL: www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language: Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication: Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
This journal is a peer reviewed international law journal published per month

Yurt Dışı Temsilciliği

Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne
Tirane/Albania

www.legalalbania.com
info@legalalbania.com

Basılı ISSN: 1305-4074

Online ISSN: 2149-4185

Dergiye yapılan atıflarda “MHD” kısaltması kullanılmalıdır.
For citations please use the abbreviation: “MHD”

Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:
*All correspondence concerning articles and other submissions should
be addressed to:*

E-mail: akademi@legal.com.tr

Telefon/Phone: 0 216 449 04 85-86

Faks/Fax: 0 216 449 04 87

Posta Adresi/Postal Address:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

**Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara
aittir.**

*Articles published in this journal represent only the views of the cont-
ributors.*

Copyright © 2018

*Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir.
Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç
olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve
yayınlanamaz.*

*All rights reserved. No part of this publication may be copied, reprodu-
ced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by me-
ans, without the prior expressed permission in writing of the
LEGAL YAYINCILIK A.Ş.*

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul
Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87
İnternet adresi: www.legal.com.tr
E-mail: legal@legal.com.tr

GENEL EDITÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

YAYIN ve DANIŞMA KURULU
EDITORIAL and ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli - Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Dr. Mustafa ALPASLAN - SMMM

Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Hakan Hasan ARI - Yeminli Malî Müşavir

Yahya ARIKAN - TÜRMOB Genel Sekreteri

Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA - Marmara Üniversitesi - SBMYO

Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Yrd. Doç. Dr. Barış BAHÇECİ - Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi

Doç. Dr. Duran BÜLBÜL - Gazi Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Özgür BİYYAN - Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Malî Müşavir

Dr. Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Yrd. Doç. Dr. Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Adem DURAK - Yeminli Mali Müşavir

Fatih DURAL - Yeminli Malî Müşavir

Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir
Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF
Mehmet İPEK - Avukat
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Filiz KESKİN - Avukat
Prof. Dr. Şükrü KIZILOT - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF
Ar. Gör. Alperen Asım KORUK – Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri
Dr. Resul KURT - Sosyal Güvenlik Uzmanı
Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat
Prof. Dr. Ayşegül MUTLU - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - İstanbul Şehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Adnan NAS - Yeminli Mali Müşavir
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Öznur ONAT - Avukat
Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir
Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Mali Müşavir
Hüseyin Perviz PUR - Yeminli Mali Müşavir
Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF
Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF
Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir
Dr. Nedim TÜRKMEN - Yeminli Mali Müşavir
Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi
Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı
Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Cahit YERCİ - Vergi Başmüfettişi
Doç. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi SMYO

HAKEM KURULU

BOARD OF REFEREE

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli - Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA - Marmara Üniversitesi - SBMYO

Doç. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Yrd. Doç. Dr. Barış BAHÇECİ - Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Duran BÜLBÜL - Gazi Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Özgür BİYYAN - Balıkesir Üniversitesi Bandırma İİBF

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Dr. Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Yrd. Doç. Dr. Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi İİBF

Yrd. Doç. Dr. Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Ayşegül MUTLU - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - İstanbul Şehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli - Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi SMYO

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 14/Sayı: 158

Yıl: 2018

İÇİNDEKİLER

Makaleler.....	313
Emlak Vergisi'nde Zamanaşımı: Anayasa Mahkemesi Kararının Eleştirisi <i>Doç. Dr. Özgür BİYAN</i> <i>Doç. Dr. Güneş YILMAZ.....</i>	315
2018 Yılında Gelir Vergisi Kanunu Uygulamasında Geçerli Olacak Maktu Had ve Tutarlar <i>Dr. Mehmet YÜCEL (Vergi Müfettişi)</i>	333
Limited Şirkette Genel Kurul Kararları Aleyhine İptal Davası Açmanın Koşulları <i>Soner ALTAŞ (Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi)</i>	347
Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Kararları Aleyhine Ortaklarca Dava Açılabilmesi İçin Karara Olumsuz Oy Verme ve Muhalefeti Tutanağa Yazdırma Şartı <i>Mustafa YAVUZ (Gümrük ve Ticaret Uzmanı)</i>	359
Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi <i>Erhan BAYAR (İC İçtaş Astaldi JV-Vergi Müdürü, Maliye Bilim Uzmanı, SMMM)</i>	371
Uzman Görüşleri	381
Apartman Sitelerinde İstihdam Edilen Personel ile Dışarıdan Sağlanan Hizmetlerin ve Diğer Ödemelerin Vergilendirilmesi <i>Mustafa ŞEN (Mali Hizmetler Uzmanı)</i>	383
İnternet Sitelerinde Yer Alan Reklamlardan Elde Edilen Kazancın Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi <i>Mustafa ŞEN (Mali Hizmetler Uzmanı)</i>	391
Anonim Şirketlerin Esas Sözleşmelerinde Normatif Sistem Uygulaması <i>Ufuk ÜNLÜ (Başbakanlık Müfettişi)</i>	399
Yeni Torba Kanun.....	405
Malî Gelişmeler.....	453

Yargıtay Kararları	473
Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı	475
Yargıtay Hukuk Daire Kararları	481
Yargıtay Ceza Daire Kararları	499
Danıştay Kararları	503
Danıştay Daire Kararları	505
İdari Görüşler	513
Sirküler Listesi	515
Sirkülerler	517
Resmî Gazete Özetleri	521
Önemli Bilgiler	537
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini	575
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	577
LEGAL YAYINCILIK ÜRÜN FİYAT LİSTESİ	579
LEGAL HUKUK DERGİLERİ SİPARİŞ FORMU	584
LEGALBANK ABONELİK FORMU	585
KİTAP SİPARİŞ FORMU	586

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 14/Issue: 158

Year: 2018

CONTENTS

Articles..... 313

The Prescription in Property Tax: Review of Decision of the Constitutional Court

Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN

Assoc. Prof. Dr. Güneş YILMAZ..... 315

In the Year 2018 and Amounts That Will Apply in the Application of the Income Tax Law Had Fixed

Dr. Mehmet YÜCEL (Tax Inspector) 333

Provisions For Filing Suit of Rescission Against Limited Liability Company's General Assembly Decisions

Soner ALTAŞ (Ministry of Science, Industry and Technology

Chief Inspector)..... 347

The Requirement of Voting Against and Having Dissention Recorded in the Minutes, in Order to Initiate Suit of Annulment of the General Assembly Resolutions by Partners in Capital Companies

Mustafa YAVUZ (Ministry of Customs and Trade Expert) 359

Tax Reductions to the Compliant Taxpayers

Erhan BAYAR (Tax Manager, Finance Science Expert, CPA) 371

Expert Opinions..... 381

Staff Employed by the Personnel in the Residential Sites and External Provisions and Other Taxation Taxes

Mustafa ŞEN (Financial Services Specialist)..... 383

Evaluation of Income Tax Legislation Given in Advertising Websites

Mustafa ŞEN (Financial Services Specialist)..... 391

Normative System Implementation in the Main Contracts of Joint Stock Companies

Ufuk ÜNLÜ (Prime Ministry Inspector) 399

New Omnibus Law 405

Fiscal Developments	453
Court of Cassation Decisions	473
Court of Cassation Assembly of Civil Chambers Decision	475
Court of Cassation Civil Chambers Decisions	481
Court of Appeal Criminal Chamber Decisions.....	499
Council of State Decisions.....	503
Council of State Chamber Decisions.....	505
Administrative Opinions.....	513
Circular List.....	515
Circulars	517
Abstracts of Official Gazette	521
Useful Information	537
Index of High Courts' Decisions.....	575
Index of Related Law Code Articles	577
LEGAL PUBLISHING PRICE LIST	579
ORDERING FORM FOR THE LEGAL LAW JOURNALS	584
SUBSCRIPTION FORM FOR THE LEGALBANK LEGAL DATABASE.....	585
BOOK ORDER FORM.....	586

MAKALELER ARTICLES

* Emlak Vergisi'nde Zamanaşımı: Anayasa Mahkemesi Kararının Eleştirisi
The Prescription in Property Tax: Review of Decision of the Constitutional Court

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN
Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Güneş YILMAZ

* 2018 Yılında Gelir Vergisi Kanunu Uygulamasında Geçerli Olacak
Maktu Had ve Tutarlar
*In the Year 2018 and Amounts That Will Apply in the Application of the Income Tax
Law Had Fixed*

Dr. Mehmet YÜCEL
(Vergi Müfettişi/Tax Inspector)

* Limited Şirkette Genel Kurul Kararları Aleyhine İptal Davası Açmanın Koşulları
*Provisions For Filing Suit of Rescission Against Limited Liability Company's General
Assembly Decisions*

Soner ALTAŞ
**(Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi/
Ministry of Science, Industry and Technology Chief Inspector)**

* Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Kararları Aleyhine Ortaklarca Dava Açılabilmesi
İçin Karara Olumsuz Oy Verme ve Muhalefeti Tutanağa Yazdırma Şartı
*The Requirement of Voting Against and Having Dissent Recorded in the Minutes, in
Order to Initiate Suit of Annulment of the General Assembly Resolutions by Partners in
Capital Companies*

Mustafa YAVUZ
(Gümrük ve Ticaret Uzmanı/Ministry of Customs and Trade Expert)

* Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi
Tax Reductions to the Compliant Taxpayers

Erhan BAYAR
**(IC İçtaş Astaldi JV-Vergi Müdürü, Maliye Bilim Uzmanı, SMMM/
Tax Manager, Finance Science Expert, CPA)**

EMLAK VERGİSİ'NDE ZAMANAŞIMI:
ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ ELEŞTİRİSİ*
(*THE PRESCRIPTION IN PROPERTY TAX: REVIEW OF DECISION OF THE*
CONSTITUTIONAL COURT)

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN**
Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Güneş YILMAZ***

ÖZ

Vergi hukukunda zamanaşımı kanunilik ilkesine uygun olarak yasa ile düzenlenmesi gereken önemli bir konudur. Vergi hukukunda genel zamanaşımı kurallarının yanında bazı vergilere özgü ayırık kurallar da bulunmaktadır. Yakın zamanda Anayasa Mahkemesinin önüne gelen emlak vergisinde zamanaşımı hususu bu ayırık düzenlemelerin yeniden gündeme gelmesine neden olmuştur. Anayasa Mahkemesinin kararı ise içerik ve sonuç açısından incelenmeye değerdir. Bu çalışmada Emlak Vergisi'nde zamanaşımı düzenlemesi Anayasa Mahkemesi'nin kararı çerçevesinde hukuki olarak incelenmekte ve analiz edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Emlak Vergisi, Zamanaşımı, Anayasa Mahkemesi

ABSTRACT

The prescription in tax law is an important issue which must be created by tax code according to principle of legality. Beside some discrete rules for some taxes, there are general rules for prescription in tax

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 26.01.2018 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 02.02.2018 tarihinde birinci hakem; 02.02.2018 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir (Özgür BİYAN ORCID ID: orcid.org/0000-0002-0804-9963, Güneş YILMAZ ORCID ID: orcid.org/0000-0002-1005-2950).

** Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

*** Alanya Alaaddin Keykubat Üni., İşletme Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölüm Başkanı.

law. Recently, The Constitutional Court of Turkish have decided a new ruling case that related to prescription in property tax. For this reason, the prescription in tax law issue has come to the fore again. On the other hand the ruling case of The Constitutional Court is open for inspection. In this study, the prescription in property tax is analyzed and examined under the last The Constitutional Court decision in the prescription in property tax.

Keywords: *Property, Prescription, The Constitutional Court*

1. GİRİŞ

Vergilendirmede kanunilik ilkesi gereği vergi hukukunda zamanaşımı hususu, yasa ile düzenlenmesi zorunlu temel unsurlardan biridir. Vergi hukukunda zamanaşımı konusu Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamındaki genel kurallara göre yürütülmekle birlikte, bazı vergiler için özel kurallar belirlenmek suretiyle yürütülmektedir. Bunlardan birisi de Emlak Vergisinde zamanaşımı konusudur.

Zamanaşımı, hem mükellef hem idare açısından belirli bir süreyi ifade eder. Bu süre içinde mükellefin zamanında beyan etmediği ya da ödemediği vergiler için idare harekete geçmek durumundadır. Aksi halde verginin tahsil edilmesini sağlaması mümkün değildir. Zamanaşımı yasalarda belirgin bir şekilde ve amacına uygun olarak ihdas edilmesi gerekmesine rağmen, özellikle Emlak Vergisi açısından belirsiz bir durum yaratan ve zamanaşımının sonsuza kadar sürmesine neden olacak şekilde yürürlükte bulunmaktadır. Hal böyle iken, bu durum Anayasa Mahkemesinin (AYM) önüne getirilmiş ve bu belirsizlik hali “hukuk devleti ilkesi” açısından Anayasa’ya aykırı bulunarak dava konusu yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi de konuyu değerlendirmiş ve ilginç bir sonuca ulaşmıştır. Ancak sonuca ulaşırken çelişkili ifadelerde bulunmuş ve değerlendirmelerinden farklı bir sonuç ile, hukuk devleti ilkesine aykırılık olmadığını ifade etmiştir. Bu çalışmada, Emlak Vergisinde zamanaşımı hususu, ilgili Anayasa Mahkemesi kararı eleştirisi çerçevesinde değerlendirilmekte ve konuya ilişkin görüşlerde bulunmaktadır.

2. ZAMANAŞIMININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE VARLIK NEDENİ

Vergi hukukunda zamanaşımı idarenin vergi alacağını tarh etme yetkisini ya da tahakkuk etmiş bir vergi alacağının tahsil etme yetkisini ortadan kaldıran kanunda belirlenmiş belirli sürelerdir. Ayrıca vergi cezalarının kesilmesini ortadan kaldıran ve hataların düzeltilmesi için düzenlenen zamanaşımı süreleri de bulunmaktadır¹. Dolayısıyla vergi hukukunda dört farklı zamanaşımına yer verilmiştir.

VUK'un 113. maddesi uyarınca “*Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder*”. Bu noktada belirtilmesinde fayda olan husus, zamanaşımı süreleri ile hak düşürücü sürelerinin karıştırılmaması gerektiğidir. Öyle ki, zamanaşımı bir “defi hakkı” vermesine karşılık, hak düşürücü süreler “itiraz” niteliğindedir. Defi borçluya tanınmış bir haktır. Borçlu isterse bu hakkını kullanmayabilir. Oysa itiraz bir hakkın doğumuna engel olan ve doğmuş bir hakkı ortadan kaldıran bir sonuç yarattığı için borçlu bundan vazgeçemez. Bu nedenle hak düşürücü süre sonunda hak ortadan kalktığı için borçlu istese dahi borcun ödenmesi söz konusu olmaz. Ancak mükellef tahsil zamanaşımına uğramış vergiyi istediği takdirde ödeyebilir. Bu durumda vergi dairesi zamanaşımına uğramış olduğu gerekçesiyle vergiyi tahsil etmekten çekinemez². Diğer yandan, vergi hukukunda zamanaşımı bir defi olarak değil re’sen dikkate alınır. Öyle ki, vergi borcu ilişkisi de tarafların serbest iradeleri ile değil, kanun gereği meydana gelir. Buna uygun olarak da, zamanaşımı etkileri konusunda kişilere bir irade serbestisi tanınmamıştır. Bu açıdan vergi hukukunda zamanaşımı hak düşürücü süreye yaklaşmaktadır³.

Anayasa Mahkemesi zamanaşımının çerçevesinin yeterince açık olarak belirlenmemesi durumunda, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyebilecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olanaklı olduğundan belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarda düzenlenmesi gerektiğini

¹ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 7.bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.348.

² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, 8.baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s.215.

³ Övül Çölgezen Batun, Vergi Hukukunda Süreler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013 s.29.

kararlarında ifade etmiştir⁴. Zamanaşımı ile vergi idaresi alacaklarını daha özenli takip etmeye yöneltilmiş olur⁵.

Vergi hukukunda zamanaşımının varlığının nedeni özel hukuktaki gibi kamu yararı olmakla birlikte, alacaklıyı cezalandırmak gibi bir amacı bulunmamaktadır. Devletin vergilendirme yetkisinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önler, çünkü vergi idaresi alacaklarını izleme konusunda daha dikkatli olmak zorundadır. Böylece kamu yararı kadar bireylerin yararı da korunmuş olur. Ayrıca mükellefler açısından vergi borçlarının uzun süre ödenmeden kalması ticari ve mali güvenlikleri bakımından sakıncalıdır⁶.

3. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI: GENEL KURALLAR

Vergi hukukunda zamanaşımına ilişkin genel kurallar tarh-tahakkuk aşamasına ilişkin olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nda (VUK), tahsilat aşamasına ilişkin olmak üzere de Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'da (AATUHK) yer almaktadır. VUK kapsamındaki zamanaşımı öğretide “tarh” ya da “tahakkuk” zamanaşımı olarak adlandırılır. AATUHK kapsamındaki zamanaşımı ise “tahsilat zamanaşımı” olarak incelenmektedir.

VUK'un 114. maddesine göre “*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 kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz. Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar. Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan*

⁴ AYM, 31.03.1987, 20/9; AMKD, Ankara, 1989, s.23 ve s.190, aktaran, Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, 2.baskı, Mart, 2008, s.119.

⁵ Yusuf Karakoç, s.346.

⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 20. Bası, Ankara, 2001, s.132.

sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar". Tarh zamanaşımı "*Vergi alacağının doğduğu*" ana bağlanmıştır. Diğer deyişle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi tarh zamanaşımının belirleyicisidir. O zaman genel anlamda bir verginin zamanaşımı "vergiyi doğuran olay"ın belirginleşmesi ve tespit edilmesine bağlanmıştır. Örneğin gelir vergisinde gelirin elde edildiği, katma değer vergisinde mal teslimi, hizmet ifası ya da ithalatın gerçekleşmesi ile vergiyi doğuran olay tamamlanmış olacağından zamanaşımı hesaplanabilir, ölçülebilir hale gelmiş olur.

Vergiyi doğuran olay mükellefin ticari ve sosyal yaşamı içinde özel hukuk ilişkilerine dayanılarak çoğu zaman başka kişilerle anlaşma yapması suretiyle gerçekleşir. Verginin tarhi ise mükellefin beyanı ya da mükellefin beyanının olmadığı durumlarda idare tarafından gerçekleştirilir. Mükellefin kendi rızası ile tarh işlemi yapması durumunda sorun olmaksızın vergilendirme aşaması tamamlanmış olur. Ancak mükellefin beyanı olmadığı durumlarda iş idareye düşer. Bu da iyi bir vergi denetimini gerektirir. Zaten beyan üzerine tarhiyatın sağlıklı işleyebilmesi için vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleşmesi elzemdir. Dolayısıyla vergi denetim mekanizmaları ile vergiyi doğuran olay geriye dönük olarak zamanaşımı süreci içinde idare tarafından tespit edilerek tarh işlemi gerçekleştirilebilir. Zamanaşımı geçmesine rağmen tarh işlemi gerçekleşmezse bu durumda idarenin yapacağı bir şey kalmaz. Bu durum idarenin etkin, sistemli, verimli ve hızlı çalışmasına vesile olur.

Tahsilat aşamasında zamanaşımı AATUHK'nun 102. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenleme uyarınca "*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur*". Tahsilat zamanaşımı "vade"ye bağlanmış, tarh ve tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi durumunda devreye konulmuştur. Bu durumda tahsil zamanaşımı kesinleşmiş olan bir borcu kapsadığından çok daha fazla kriterden etkilenecek uzayabilir, durabilir. Nitekim en temel yolla bir ödeme emri tebligatı ya da mal bildiriminde bulunulması durumunda dahi zamanaşımı kesilir ve yeniden başlar. AATUHK bu anlamda açık ve belirleyici düzenlemelere yer vererek kamu alacağının vadesinde ödenmeyerek tahsilinin ortadan kalkmasına engel olmaktadır. VUK ile AATUHK arasındaki düzenlemelerin farklı olması da aslında her iki

kanunun amacına uygundur. Ancak yine de eleştirilebilir hususları bünyesinde barındırır.

Tarh zamanaşımında “vergiyi doğuran olay” tahsil zamanaşımında “vade” zamanaşımının tespiti ve ölçülebilmesi açısından bir belirlilik oluşturur. Özellikle idare bu kriterler uyarınca etkin bir denetim oluşturmaya ve zamanında hareket etmeye odaklanır. Mükellefin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi, örneğin beyan üzerine tarh işlemi yapmaması ya da vadesini bilmesine rağmen ödememesi durumunda, idarenin üzerine düşeni yapması gerekir. Olması gereken de zamanaşımı süresi içinde idarenin gerekli tarh işlemini yapabilmesi ya da tahsilatı gerçekleştirilebilmesi için kanuna uygun hareket etmesidir. Her iki zamanaşımında da bu anlamda belirlilik ilkesine uygun olduğu ileri sürülebilir⁷.

4. EMLAK VERGİSİ'NDE ZAMANAŞIMI

Vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımı iki ana zamanaşımı türüdür ve yukarıdaki şekilde düzenlenmiştir. Diğer yandan bu ana kurallara uymayan farklı vergisel düzenlemeler de bulunmaktadır. Bunlardan biri de Emlak Vergisi'nde zamanaşımı konusudur⁸. Öyle ki konu, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen yeni tarihli bir kararla ve kararın içeriğindeki izahlar ve neticede varılan hükümler dikkate alındığında ayrı bir önem kazanmıştır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında Emlak Vergisinde zamanaşımı konusu, Anayasa Mahkemesi'nin son kararı çerçevesinde değerlendirilecek ve analiz edilecektir.

4.1. Yasal Düzenleme

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun⁹ “Bina ve Arazi Vergilerinde Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı” başlıklı 40. maddesi uyarınca

⁷ Her ne kadar tarh zamanaşımında kurallar daha net ise de tahsilat zamanaşımında aynı belirlilikten söz etmek güçtür. Tahsil zamanaşımını durduran ve kesen nedenler tada-di olarak sayılmışsa da kanaatimizce çok geniş kapsamlı ve mükellefin takip edemeyeceği özellik ve şekildedir. Nitekim düşük meblağlı ödemeler yapılarak, zamanaşımı süresinin kesilmesini sağlayan uygulamalara İdarenin başvurduğu bilinen bir vakadır. Böyle bir ödemenin gerçekleşmesi durumunda, mükellefin haberinin olması neredeyse imkânsızdır. Ancak bilindiği üzere, Danıştay bu tip ödemeleri hayatın olağan akışına aykırı olması nedeniyle kabul etmemektedir.

⁸ Emlak Vergisi dışında, Veraset ve İntikal Vergisi ile Damga Vergisi de ayrı kurallara tabidir.

⁹ 11.08.1970 tarihli ve 13576 sayılı R.G.

“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 başlar”. Düzenleme uyarınca beyan dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin beyan edilmediğinin idarece öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlar. Zamanaşımının başlangıcını, fiilen, idarenin harekete geçtiği an olarak saptayan bu hükmün gerisinde yatan kaygı doktrinde taşınmazların, beyanname verilmeyerek idarenin bilgisi dışında bırakılmasının önlenmesi ve böylece zamanaşımı süresine bağlı emlak vergisi kayıplarının ortadan kaldırılması olarak ifade edilmiştir¹⁰.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, zamanaşımının başlangıcına esas alınan tarihin niteliğidir. Bu tarih; bina ve arazinin beyan edilmediğinin idarece öğrenildiği tarihtir. İdarenin beyanda bulunmadığını bildiğinin kanıtlanması ve ayrıca bunun tarihinin de belirlenmesi mükellef açısından çok güçtür. Bu durum emlak vergisinde zamanaşımı müessesesini nerede ise uygulama bakımından geçersiz kılmaktadır¹¹. Bina ve arazinin bildirim dışı kaldığını idarenin öğrendiği tarihi ispatlamak görevi yükümlüye aittir, uygulamada bunun yapılabilmesi çok güçtür. Dört yılda bir yenilenen değer takdiri dönemleri dışında emlak vergisi her yılın birinci ayından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır (EVK.m.11 ve 21). Ara yıllar için de tahakkuk zamanaşımının gerçekleşmesi söz konusu olamaz¹².

¹⁰ Özhan Uluatam-Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, Yenilenmiş 5.baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001, s.372.

¹¹ Abdurrahman Akdoğan, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.444.

¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, s.133. Aynı durum Veraset ve İntikal Vergisinde de mevcuttur. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) madde 20 uyarınca mükellefiyet “beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte” doğacağından zamanaşımı “idarenin tespiti”ne bağlanmıştır. Ölüm ve intikal olaylarından idarenin uzun bir süre haber alamaması, taşınmaz malların vergi kayıtlarında bulunmaması ve vergi tarhi için terekenin yazılması, defter tutma ve resmi tasfiye işlemlerinin tamamlanmasını beklemek zorunda olduğu gibi nedenler yasa koyucuyu veraset vergisinde tahakkuk zamanaşımının başlangıcı bakımından böyle bir düzenleme itmiştir. Ancak bu hüküm zamanaşımının kamu düzenini sağlamak amacıyla bağdaşamayacak kadar ölçüsüz uzamasına neden olmaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, s.133).

4.2. AYM Kararı

20 Aralık 2017 Tarihli ve 30276 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi Kararında¹³ Emlak Vergisinde zamanaşımı düzenlemesinin Anayasa’nın 2. maddesinde yer verilen hukuk devleti ilkesine uygun olduğu yönünde karar verilmiştir. Kararın sonucu böyle şekillenmekle birlikte doktrinde yer alan ciddi tespitler karşısında Yüce Mahkeme’nin bu sonuca nasıl ulaştığı da analiz edilmesi gereken bir konudur. Önce olayın Yüce Mahkeme’ye ulaşana kadar nasıl geliştiğine bakmak yerinde olacaktır.

Kararın esasını oluşturan olay “1995 yılında maliki olduğu taşınmaza dair 2014 yılında emlak vergisi bildiriminde bulunan davacı adına düzenlenen ve 1995-2014 yıllarını kapsayan vergi aslı ve cezalarına ilişkin ödeme emirlerinin 2009 yılı ve öncesine ilişkin kısmının iptali için açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa’ya aykırı olduğu kanısına varan Ankara Bölge İdare Mahkemesi 5. Kurulu iptal için başvuruda bulunmuştur”. Anlaşılacağı üzere 2014 yılında bir mükellefin bildirimi esnasında geriye dönük olarak 1995 yılından itibaren ödenmemiş Emlak Vergisi ve cezaları mükelleften talep edilmiştir. Diğer deyişle sekiz sene önce tarh ve tahsil edilmesi gereken vergiler kendisinden sekiz sene sonra talep edilmiştir.

AYM, kararın esasına yönelik açıklamalarında önce vergi hukukunda zamanaşımının önemine ve genel kurallarına değinmiştir. Özellikle “Esasın İncelenmesi” başlığı altında (3) nolu paragrafta yaptığı açıklamalarla zamanaşımının niteliklerini ortaya koymuş, zamanaşımı için “...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...” şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

AYM, Anayasa’ya aykırılık sorununa geçmeden evvel Emlak Vergisi Kanunu kapsamında zamanaşımı hakkında yapılan düzenlemelere yer vererek açıklamalarda bulunmuş, Emlak Vergisinde zamanaşımını düzenleyen 40. madde için (10) nolu paragrafta “Kanun koyucu, vergiyi doğuran olay ile idarenin bildirim yapılmadığını öğrendiği tarih arasını kapsayan ve zamanaşımına tabi olmayan döneme dair herhangi bir süre sınırı öngörmemiştir. Bu durum, bildirim dışı bırakılmış bina ya da araziye ilişkin öğrenme tarihine kadar ödenmemiş tüm emlak vergisi alaca-

¹³ E:2016/43, K:2017/146.

ğının geçmişe dönük olarak talep edilebilmesi sonucunu doğurmaktadır.” şeklinde açıklama yapmıştır.

Anayasa’ya aykırılık sorununu tartıştığı bölümde ise AYM, itiraz maddesi olan Anayasa 2’ye bağlı olarak hukuk devleti tanımını yaptıktan sonra şu tespitlerde bulunmuştur:

“Diğer taraftan hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar¹⁴”. Hukuk devleti ilkesinin önemli alt ilkelereinden biri olan belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine değinen AYM, doğal olarak devletin hukuki güvenliği de sağlaması gerektiğini ima etmiştir.

Daha sonra devletin kamu giderlerini karşılaması için gelirlere ihtiyacı olduğunu ve bu kapsamda vergilendirme yetkisini kullanmasının siyasal ve ekonomik bir zorunluluk olduğunu ifade eden AYM¹⁵, Anayasa’nın 73. maddesine atıf yaparak, birey ile devlet arasında vergiden kaynaklanan bir ilişki olduğunu, bu ilişkinin mükellefe bir takım yükümlülükler getirdiğini ve bunun zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirilmesi gerektiği hususunda açıklama yapmıştır. Daha sonra bizim de katıldığımız çok önemli bir tespit daha yapmıştır. AYM’ye göre “Vergi alacaklısı olan devleti belirli bir süre ile sınırlayarak vergi alacağını takip etme ve harekete geçme konusunda itici bir güç olan¹⁶ zamanaşımı, yükümlülerin de sürekli olarak vergi tehdidi altında kalmasını önlemeye ve dolayısıyla onların hukuki güvenliklerini sağlamaya yönelik bir işlev görmektedir¹⁷”. Buraya kadar AYM zamanaşımı sayesinde hem vergi idaresinin etkin çalıştığını hem de mükellefin sürekli vergi tehdidi altında kalmadığını ifade etmesi ve zamanaşımının önemine vurgu yapması dikkat çekmektedir.

¹⁴ İlgili AYM kararı, (14) nolu paragraf.

¹⁵ İlgili AYM kararı, (15) nolu paragraf.

¹⁶ Önceki paragraflarda da bunu destekleyen “vergi idaresini borçlarını takip etme konusunda dikkatli olmaya yönelttiği gibi disipline de eden ve bu anlamda vergi idaresinin etkinliğini artıran” şeklinde paralel açıklamalara devam etmektedir. Bkz. İlgili AYM kararı, (3) no.lu paragraf.

¹⁷ İlgili AYM kararı, (17) no.lu paragraf.

AYM bu açıklamalardan sonra kanun koyucunun anayasal sınırlar içinde (!) kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahip olduğunu ifade etmiş, emlak vergisinin belediyelerin önemli gelir kaynaklarından biri olduğunu, bu nedenle (!) kanun koyucunun bu konuda kayıp ve kaçığı önlemek amacıyla tedbirler alabileceğini, özellikle yükümlülüğünü zamanında yerine getiren ile getirmeyen arasındaki eşitsizliğin giderilebilmesi için özel tedbirler alabileceğini, Emlak Vergisinde zamanaşımının “idarenin öğrendiği tarihe” bağlanmasının mükelleflerin bildirime zorlanması (!) ve böylece vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla ve daha yüksek bir oranda gelir elde edilmesi gayesiyle vergi güvenlik önlemi (!) niteliğinde olduğunu vurgulamıştır¹⁸.

Kararını bu açıklamalarla hükme bağlayan AYM, “*öğrenme tarihini esas alan kural, idarenin öğrenmesi ile vergiyi doğuran olay arasındaki süreci kapsayan tüm vergi alacağının geçmişe yönelik takip ve tahsiline imkan vermektedir. Bu ise bildirimde bulunmayan mükellefin idarenin öğreneceği tarihe kadar geçecek süreye ilişkin tüm vergi ve cezalar yönünden vergi tehdidi altında kalması sonucunu doğurmaktadır. Ancak söz konusu tehdit mükellefin kasten ya da ihmali suretiyle kanundan kaynaklanan bildirimde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmemesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca kanunun açıkça mükellefe yüklediği bu yükümlülüğe aykırı davranılması nedeniyle idarenin haberdar olamadığı bir taşınmazın (!) vergilendirilmesi hususunda idareye makul bir fırsat tanınmamasının da hukuki güvenliği zedeleyeceği gözardı edilmemelidir. Bu itibarla kanun koyucunun takdir hakkı kapsamında vergi güvenliği ve adaletini tesis etmek amacıyla düzenlemiş olduğu itiraz konusu kural, gerek mükellef gerekse de vergiyi almaya yetkili idarenin koşulları arasında makul bir dengeyi sağlamakta olup (!) kuralda hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.*”¹⁹ açıklaması ile nihai kararına ulaşmıştır.

4.3. AYM Kararının Eleştirisi

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2. maddesine göre; “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı,*

¹⁸ İlgili AYM kararı, (18), (19), (20) ve (21) no.lu paragraflar.

¹⁹ İlgili AYM kararı, (22), (23) ve (24) no.lu paragraflar.

başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir”.

Anayasanın söz konusu maddesinden de anlaşılacağı üzere, Türkiye Cumhuriyeti’nin bir hukuk devleti olduğu ifade edilmektedir. Bu hüküm karşısında kanun koyucu tarafından yapılan tüm hukuki düzenlemelerin hukuk devleti ilkesinin kurallarına uygun bir şekilde gerçekleşmesi esastır. Böylece bireyle devlet hukuki olarak aynı düzeyde kalacağından, birey devlete karşı korunmuş olunacak²⁰, aynı zamanda bireylere hukuki güvenlik ve hukuki barış da sağlanmış olunacaktır²¹.

Anayasa’nın 2. maddesi gereği hukuk devleti koyduğu kurallarla hukuki güvenliği ön planda tutmak zorundadır ve belirlilik ilkesine uygun hareket etmek durumundadır. Hukuk devleti devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlanması suretiyle, kişilerin hukuki güvenliğini sağlayan bir devlet sistemini ifade etmektedir²². Diğer bir deyişle hukuk devleti yönetilenlere hukuksal güvenceler sağlayan, yönetilenlerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan devlet demektir²³.

Anayasa Mahkemesine göre de hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa’nın bulunduğu bilinci olan devlettir²⁴.

²⁰ Orhan Aldıkaçtı, Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası, 4.b., İstanbul, 1982; aktaran Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, Mart 2008, s.104.

²¹ Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.10.

²² Ergun Özbudun, Anayasa Hukuku, 3.b., Yetkin Yayınları, 1993, Ankara, s.89; aktaran Leyla Ateş, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s.114.

²³ Hukuk Devleti ve Yargı, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/97-12/221, Aralık 1997, s.23. <http://www.tusiad.org/turkish/rapor/hukukdevleti/dsy4.pdf>, (06.05.2007)

²⁴ Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989, T: 28.03.2001, E:1999/51, K:2001/63, sk., <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K2001/K2001-063.htm>, (06.05.2007). Hukuk devletinde devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergilendirme ilişkisine ait düzenlemeler bu ilişkinin taraflarına ait hak ve yetkileri

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 arasındadır²⁵.

Türk vergi hukukunda hukuk devleti ilkesi gereği öncelikle vergi normlarının yasama organında yapılması aşamasında anayasada öngörülen temel hak ve özgürlükler ile Anayasa'nın 73. maddesinde²⁶ yer alan vergi ödevine egemen olan ilkelere aykırı olmayan yasa çıkartılması zorunludur. Böylece söz konusu ilkeler yoluyla yasaların hukuka aykırılığı bir ölçüde önlenmektedir²⁷.

Zamanaşımı, vergilendirme sürecinde kanun tarafından düzenlenmesi gereken temel unsurlardan birisidir. Tüm diğer temel kurucu unsurlarda olduğu üzere, düzenlemelerin açık ve belirgin olması, zamanaşımının tereddüte mahal vermeksizin, net olarak uygulanması açısından bir zarurettir. Böylece mükellef açısından vergi borcunun ne kadar süre kendi üzerinde bir sorumluluk oluşturduğu ve yüklediği, zamanaşımı kuralları çerçevesinde belirlenir ve gerçekleşir. Vergiyi doğuran olay ile başlayıp tahsilat sürecinin tamamlanması ile son bulacak olan vergilendirme işleminde zamanaşımı, hem mükellef hem de idareye belirli sorumluluklar yüklemeyi amaç edinir. Mükellefe söz konusu süreler için-

kapsamaktadır. Bu hukuki ilişkinin bir tarafında devlet veya ona bağlı kamu tüzel kişileri diğer tarafında ise kendilerine vergi mükellefiyeti düşen bireyler yer alır. Hukuk devleti vergilendirme yetkisini kullanırken, kanuni yönetim ilkesi, vergilendirmede demokrasi, kanunilik ve eşitlik ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin korunması ilkelerini gözetmek zorundadır. Öz, s.41 vd.

²⁵ Konu ile ilgili olarak bkz. Öz, s.51 vd., Ateş, s.93 vd.; Gülsen Güneş, s.5 vd.; Öncel, Kumrulu, Çağan s.33 vd.; Nihal Saban, Vergi Hukuku, 4.bası, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006, s.48 vd; Uluatam ve Methibay, s.50 vd.

²⁶ Anayasa, Vergi Ödevi, Madde 73: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir".

²⁷ Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı, s.108.

de, muhafaza ve ibraz yükümlülüğü başta olmak üzere, çeşitli ödevler yüklenirken, idareye de bu süre zarfında vergilendirme işlemini tamamlamasına yönelik bir görev verilmiş olur.

Anayasa Mahkemesi zamanaşımının idareye yüklediği amaçla ilgili olarak verdiği kararda “...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...” şeklindeki açıklamalarla yerinde ve doğru bir tespit yapmıştır. Gerçekten de vergi borcu, sonsuza kadar sürmesi gereken ve yürüyen bir ilişki değildir ve olamaz. Böyle bir durum hukuk devleti bağlamında hukuk mantığına da uygun olmaz. Bundan ötürüdür ki, hukuk dallarının pek çoğunda belirli zamanaşımı süreleri belirlenmiştir. Bunlar düzenlenirken de tartışmaya açık olmayacak şekilde belirlilik ilkesine uygun hareket edilmelidir. AYM’ye göre, “Vergi alacaklısı olan devleti belirli bir süre ile sınırlayarak vergi alacağını takip etme ve harekete geçme konusunda itici bir güç olan²⁸ zamanaşımı, yükümlülerin de sürekli olarak vergi tehdidi altında kalmasını önlemeye ve dolayısıyla onların hukuki güvenliklerini sağlamaya yönelik bir işlev görmektedir²⁹”.

Tarh ve tahsilat zamanaşımalarında, zamanaşımı başlangıçları somut ve açık kriterlere bağlanmıştır. Tarh zamanaşımında “vergiyi doğuran olay” belirleyici iken, tahsil zamanaşımında “vade tarihi” zamanaşımının başlangıcı olarak tespit edilmiştir. Her ikisi de, hem mükellef hem de idare tarafından tespit edilebilir ve bilinebilir. Mükellef bizatihi vergilendirme işleminin içinde, somut olayı yaşayan kişi olarak, söz konusu kriterleri yakinen bilen taraftır. İdare ise, denetim ve bilgi toplama mekanizmaları aracılığı ile ayrıca tahsilat aşamasında sahip olduğu otomasyon ağı gibi sahip olduğu güçlü mekanizma ve araçlar ile ciddi anlamda belirli bir kuvvete sahip taraf olarak karşımıza çıkar.

Emlak Vergisinde ise zamanaşımı “idarenin öğrendiği tarih”e bağlanmıştır. Bu düzenlemenin sonucu, AYM kararında da ifade edildiği üzere “...vergiyi doğuran olay ile idarenin bildirim yapılmadığını öğrendiği tarih arasını kapsayan ve zamanaşımına tabi olmayan döneme

²⁸ Önceki paragraflarda da bunu destekleyen “vergi idaresini borçlarını takip etme konusunda dikkatli olmaya yönelttiği gibi disipline de eden ve bu anlamda vergi idaresinin etkinliğini artıran” şeklinde paralel açıklamalara devam etmektedir. Bkz. İlgili AYM kararı, (3) no.lu paragraf.

²⁹ İlgili AYM kararı, (17) no.lu paragraf.

dair herhangi bir süre sınırı öngörmemiştir. Bu durum, bildirim dışı bırakılmış bina ya da araziye ilişkin öğrenme tarihine kadar ödenmemiş tüm emlak vergisi alacağının geçmişe dönük olarak talep edilebilmesi sonucunu doğurmaktadır". Bu düzenleme sonsuza kadar süren bir yükümlülüğün doğmasına sebep olarak belirlilik ilkesi yanı sıra eşitlik ilkesine de aykırı bir sonuç yaratır. Öyle ki, idarenin öğrendiği tarihin, her mükellef açısından farklı olabileceğini kabul etmek, hukuk devleti açısından ve eşitlik ilkesi açısından kabul edilemez bir durumdur. Geriye dönük olarak on, on beş, yirmi yıl ve daha fazla sürelerin geçmesine rağmen, hâlâ bir borcun varlığının sürmekte olduğu, kabul edilebilir bir sonuç değildir. Nitekim bu husus doktrinde de haklı olarak eleştirilmiştir. Erginay, Emlak Vergisinde uygulanan zamanaşımı uygulamasının sonsuz bir şekilde idarenin takip yetkisi içinde kaldığını, mükelleflerin bilerek ya da bilmeyerek düşebilecekleri böyle durumların yaratılmış olmasının hukukta zamanaşımı kavramı ile bağdaşmayacağını vurgulamıştır³⁰.

Durum esasen AYM tarafından da çalışma konumuzu oluşturan kararda kabul edilmiştir. Yüce Mahkeme, "... Diğer taraftan hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar" ³¹ açıklamasıyla, Emlak Vergisinde zamanaşımını uygulamasının hukuk devleti ilkesine uygun olmadığı kabul etmiştir. Ancak ilginç bir şekilde karar bu yönde ilerlememiştir. Devamında AYM, kanun koyucunun anayasal sınırlar içinde kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahip olduğunu ifade etmiş, emlak vergisinin belediyelerin önemli gelir kaynaklarından biri olduğunu, bu nedenle kanun koyucunun bu konuda kayıp ve kaçağı önlemek amacıyla tedbirler alabileceğini, özellikle yükümlülüğünü zamanında yerine getiren ile getirmeyen arasındaki eşitsizliğin giderilebilmesi için özel tedbirler alabileceğini, Emlak Vergisinde zamanaşımının "idarenin öğrendiği tarihe" bağlanmasının mükelleflerin bildirim zorlanması ve böylece vergi kayıp ve kaçağını önlemek amacıyla ve daha yüksek bir oranda gelir elde edilmesi gayesiyle vergi güvenlik önlemi niteliğinde olduğunu vurgulamıştır³².

³⁰ Akif Erginay, Vergi Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s.95-96.

³¹ İlgili AYM kararı, (14) no.lu paragraf.

³² İlgili AYM kararı, (18), (19), (20) ve (21) no.lu paragraflar.

Yüce Mahkeme, “Yükümlülüğünü zamanında yerine getiren ile getirmeyen arasındaki eşitsizliğin giderilebilmesi için özel tedbirler alabileceğini” gerekçesini göstererek akıllara şu soruyu getirmektedir? “Diğer vergiler açısından neden böyle bir düzenleme yapılmıyor?” ya da “Emlak Vergisi’ni ayrıcalıklı kılan nedir?” Sadece “*emlak vergisinin belediyelerin önemli gelir kaynaklarından biri olması*” mıdır? Ya da başka açıdan bakarsak “o zaman bazı vergiler önemli bazı vergiler önemsiz midir?” Yoksa burada dikkate alınması gereken, her türlü mali yükümlülük için hukukun temel ilke ve kuralları mıdır?

AYM, mükellefin idarenin öğreneceği tarihe kadar geçecek süreye ilişkin tüm vergi ve cezalar yönünden vergi tehdidi altında kaldığını ifade ettikten sonra, “...söz konusu tehdit mükellefin kasten ya da ihmal suretiyle kanundan kaynaklanan bildirimde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmemesinden kaynaklanmaktadır. ...Ayrıca kanunun açıkça mükellefe yüklediği bu yükümlüye aykırı davranılması nedeniyle idarenin haberdar olamadığı bir taşınmazın vergilendirilmesi hususunda idareye makul bir fırsat tanınmamasının da hukuki güvenliği zedeleyeceği göz ardı edilmemelidir. ... gerek mükellef gerekse de vergiyi almaya yetkili idarenin koşulları arasında makul bir dengeyi sağlamakta olup kuralda hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmamaktadır”³³ ifadesindeki gerekçe ile, düzenlemeyi hukuk devleti ilkesine aykırı bulmamıştır. Bu bağlamda AYM’nin sonucuna göre;

- idarenin öğreneceği tarihe kadar geçecek süreye ilişkin tüm vergi ve cezalar yönünden vergi tehdidi vardır;
- düzenleme, idareye makul bir fırsat tanınmamasına fırsat vermektedir;
- düzenleme gerek mükellef gerekse de vergiyi almaya yetkili idarenin koşulları arasında makul bir dengeyi sağlamaktadır.

AYM’nin hem tehdidi kabul edip, hem de bu düzenlemenin “makul fırsat” ya da “makul bir denge” ile örtüşmesini açıklamasına anlam vermek mümkün değildir. Makul denge ya da makul fırsat kavramları ile anlatılmak istenen nedir? Vergi borcunun sonsuza kadar devam ettirilmesi midir? Ya da bu sonucun yaratılması mıdır? Emlak Vergisi çok önemlidir ama Gelir Vergisi daha mı az önemlidir? Madem ki ödeyen ile ödemeyen mükellef arasındaki eşitsizlik giderilmek istenmektedir, o za-

³³ İlgili AYM kararı, (22), (23) ve (24) no.lu paragraflar.

man tüm vergilerde vergi kayıp ve kaçacağını önlemek adına zamanaşımı niçin idarenin öğrendiği tarihe bırakılmamaktadır?

Bilgi iletişim teknolojilerinin bu derece geliştiği ve bilgi ağının genişlediği, tek tuşla idarenin pek çok bilgiye ulaşabildiği günümüzde, Emlak Vergisinde zamanaşımının idarenin öğrendiği tarihe bırakılması çağın gereklerine de uymamaktadır. Tarihsel yorum bağlamında, yıllar öncesi için belki mükelleflerin emlak alım satım işlemlerini gizlemesi daha kolay, takibi de daha zor olduğundan, söz konusu düzenleme yerinde görülebilir. Ancak günümüzde tapu işlemleri, mali işlemler, bankacılık işlemleri gibi ticari ve sosyal yaşamdaki pek çok konu otomasyon sistemlerinde kayıtlıdır. Devletin bu sistemlere ulaşamaması, denetleyememesi ya da gözlemleyememesi gibi bir durum söz konusu dahi olamaz. Dolayısıyla idarenin öğrendiği tarihten itibaren zamanaşımının başlamasını kabul etmek de mümkün olamaz. İdare, mükelleflerin her hareketini denetlemek ve hatta yeri geldiğinde onaylamak suretiyle takip etmek görevindedir.

Emlak vergisinde zamanaşımı uygulamasını idarenin öğrendiği tarihten itibaren başlamasını hukuk devleti ilkesi açısından yerinde görmek kanaatimizce mümkün değildir. Nitekim hukuk devletinin önemli alt ilkelerinden olan hukuki güvenlik ilkesi bağlamında, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi esastır ve esasen ekonomik yaşam belirlilik ve kararlılık ister³⁴. Bu sebeple, AYM kararına öne sürdüğü gerekçelerle katılmak zordur. Bizatihi kararda çelişkili ifadelerin olduğu da dikkat çekmektedir.

5. SONUÇ

Hukuk devleti ilkesi ve kanunilik ilkesi uyarınca açık ve belirgin bir şekilde ve her mükellef için adil uygulama alanı bulacak biçimde düzenlenmesi gereken zamanaşımı müessesesi, Emlak Vergisi açısından Vergi Hukukunda sorunlu alanlardan biri olarak dikkat çekegelmektedir. AYM tarafından yakın tarihte alınan bir kararla uygulama, uzun yıllardır doktrindeki haklı eleştirilere rağmen hukuk devleti ilkesine aykırı bulunmamıştır. Sorunlu olan bu konunun, aynı gerekçe ile yeniden AYM

³⁴ Anayasa Mahkemesi, 19.11.2003, T: 14.01.2003, E:2001/34, K:2003/2, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d5905877-ffa9-497a-b4b0-2315ad5736bc?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>;

önüne götürülmesi ancak 10 yıl sonra mümkün olabilecektir (Anayasa.m.152). AYM kararı incelendiği vakit, Mahkemenin konuyu hukuki açıdan değerlendirmesi ile vardığı sonuç itibariyle çelişkilerin varlığı göze çarpmaktadır. Üstelik değerlendirmelerinde hukuk devleti ve buna bağlı hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri bağlamında Emlak Vergisinde zamanaşımı konusunun önemi vurgulanırken, bu ilkelere aykırılığın sonuca bağlanacağı bir hüküm çıkacağı anlamı ve izlenimi yaratıldıktan sonra, çelişkili bir şekilde tam tersi bir sonuç ile hüküm bağlanmıştır. Çalışmamızda detaylıca ifade edilmeye çalışıldığı üzere, AYM'nin kararına sonuç itibariyle katılma olanağı bulmak ise, vergi hukukun temel ilkeleri ve düzenlemeleri bağlamında mümkün görünmemektedir.

KAYNAKÇA

Abdurrahman Akdoğan, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Anayasa Mahkemesi, 19.11.2003, T: 14.01.2003, E:2001/34, K:2003/2, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d5905877-ffa9-497a-b4b0-2315ad5736bc?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>;

Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, 8.baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.

Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Gülşen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, 2.baskı, Mart, 2008.

Hukuk Devleti ve Yargı, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/97-12/221, Aralık 1997. http://www.tusiad.org/tr/tum/item/download/2518_660dd19b4624be8b83446b194d4aa44f, (22.12.2017)

Leyla Ateş, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.

Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 20. Bası, Ankara, 2001.

Nihal Saban, Vergi Hukuku, 4.bası, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006

Övül Çölgezen Batun, Vergi Hukukunda Süreler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Özhan Uluatam-Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, Yenilenmiş 5.baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001.

Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 7.bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.