

ANAYASA MAHKEMESİ TARAFINDAN ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ ALINAN İPTAL KARARI HAKKINDA BİR DEĞERLENDİRME

Ayşe Nil TOSUN*

Özet

Ocak 2010 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi’nin verdiği iptal kararının gecikmeli olarak yürürlüğe girmesi, çeşitli tartışmalara yol açmıştır. Bu çalışmada, ülkemizde ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanan tarifenin bir kısmının ödeme gücüne aykırı bulunarak Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi, ancak kararın bir yıl ertelenerek yürürlüğe girmesi sonucu hukuksal anlamda yaşanan karmaşa Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeme özelliği temel alınarak incelenecektir.

Anahtar Sözcükler: Ücretlerin vergilendirilmesi, Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümemesi.

Abstract

An Assesment of Constitutional Court's Annulment Decision on the Taxation of Fee Income

The delayed enforcement of the Constitutional Court’s annulment decision on the taxation of the fee income which was published in the Official Journal on January 8, 2010 has caused several discussions. In this study, the Constitutional Court’s annulment decision in relation to some part of the tariff applicable in our country on fee income taxation with the reasoning of being against the ability to pay and the legal chaos caused by one year period of delayed enforcement shall be analysed considering non-retroactivity of the decisions of the Constitutional Court.

Keywords: Taxation of the fee income, non-retroactivity of the decisions of the Constitutional Court.

* Yrd.Doç.Dr., Hacettepe Üniversitesi, Maliye Bölümü, 06800, ANKARA, nilt@hacettepe.edu.tr

GİRİŞ

Kanunların geriye yürümemesi temel bir hukuk devleti ilkesi olmakla birlikte, gerek bizim ülkemizde gerekse diğer bir çok ülkede, küçük bir vergi mükellefi grubunun haksız kazanç sağlamasının önüne geçilmesi, vergi kurallarının suistimalinin önlenmesi, devlet hazinesinin çok büyük kayıplara uğramasının engellenmesi gibi bazı istisnai durumlarda vergi kanunlarının geriye yürütülebileceği kabul edilmektedir. Vergi kanunlarında durum bu şekilde iken, Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeyeceği bir kural olarak Anayasanın 153. Maddesinde yer almaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeme özelliğinin adaletsiz bazı sonuçlar ortaya çıkarabildiği, literatürde birçok yazar tarafından, hukuki güvenlik ve adalet kavramları ekseninde, tartışılmıştır.

08 Ocak 2010 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi’nin verdiği iptal kararının gecikmeli olarak yürürlüğe girmesi, söz konusu sorunları tekrar gündeme getirmiş ve çeşitli tartışmalara yol açmıştır. Bu çalışmada, ülkemizde ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanan tarifenin bir kısmının ödeme gücüne aykırı bulunarak Anayasa Mahkemesi tarafından iptali, ancak kararın bir yıl ertelenerek yürürlüğe girmesi sonucu hukuksal anlamda yaşanan karmaşa Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeme özelliği temel alınarak incelenecektir.

1. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARININ ÖZELLİKLERİ VE TARTIŞILAN BAZI SORUNLAR

Hukuk devleti olmanın en temel özelliklerinden birisi, hukuksal çerçeveyi ve sınırları oluşturan Anayasa’nın üst norm olmasıdır. Diğer yasaların ona bağlı ve ona uygun olması gerekirken yasaların Anayasa’ya uygunluğu, Anayasal yargı denetimi ile sağlanmakta, Anayasa’ya uygun olmayan bir kanun, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmektedir. Anayasal yargı denetiminin Yüksek Mahkeme eliyle yapılması, anayasal denetimin dağınıklığının önlenmesine uygulamada etkinliğin ve birliğin gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir (Aliefendioğlu, 1984: 46; Teziç, 1998: 171; Yıldızhan, 1985: 42, Serim 1996: 3). Yine de Anayasa Mahkemesi’ne verilen Anayasa’ya uygunluğu yargı yoluyla sağlama yetkisinin kullanılmasında, geçen yıllar içerisinde bazı sorunların ortaya çıktığı gözlenmiştir. Sorunlara yol açan temel özellikler; Anayasa’nın 153. Maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddede Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümemesi¹, Anayasa Mahkemesi kararlarının gerekçeleri yazılmadan açıklanamaması, Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkması, ancak gereken

hallerde Anayasa Mahkemesi, iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilmesi, özellikleri yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesinin verdiği bir iptal kararının, Resmi Gazete’de yayınlanması iki nedenle gecikebilmektedir. Birinci gecikme nedeni, Yüksek Mahkeme tarafından verilen iptal kararlarının, gerekçeleri yazılmadan açıklanmasının mümkün bulunmamasıdır. Gerekçenin hazırlanması için ihtiyaç duyulan zaman sebebiyle çoğu kez kararlar gerekçeleri yazılmadan da kamuoyuna açıklanmaktadır. Böyle durumlarda, kararın kamuoyuna açıklandığı tarih ile kararın Resmi Gazete’de yayımlandığı tarih arasında uzun bir süre geçebilmektedir. İkinci bir gecikme nedeni, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının bir yılı aşmamak kaydıyla belli bir süre sonunda yürürlüğe gireceği yönünde karar almasıdır. Bu uygulamanın amacı iptal hükmüyle birlikte ortaya çıkabilecek kanun boşluğuna sebep vermemektir. Böyle durumlarda, iptal edilen hükümler kararda belirlenen tarihe kadar yürürlükte kalmakta, ancak bu tarihte yürürlükten kalkmaktadır.

Bir kanunun Anayasa’ya aykırı olduğu konusunda karar verilmesi ve bu kararın yürürlüğe girmesi arasında geçen sürede Anayasa’ya aykırı olan kanunun yürürlükte kalması çeşitli sorunlara yol açmaktadır. Literatürde tartışılan bazı sorunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Cansel, 1992: 92; Memiş, 1999: 460; Azrak, 1984: 164, Boyacıoğlu, 1988: 202; Odyakmaz, 1995: 144):

-Anayasa Mahkemesi’nin bir kanun hükmünü iptal etmesi, ancak iptalin yürürlüğe gireceği tarihi 1 yıl ertelemesi durumunda, bakmakta olduğu davada uygulaması gereken kanun hükmünün Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine itirazda bulunan mahkeme, kararını hangi hükme dayandıracaktır? Mahkeme iptal kararını esas alsa bu hüküm henüz yürürlüğe girmemiştir. Kararını eski duruma göre verse Anayasa’ya aykırılık itirazında bulunan taraf kendi başvurusu üzerine iptal kararı verilmesine karşın, bu hükümden yararlanamamış olacaktır. Ve daha önemlisi mahkeme Anayasa mahkemesinde Anayasa’ya aykırı olduğu saptanan hükme göre kararını vermek durumunda kalacaktır.

-Bir yasa Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilir ve iptal hükmü yürürlüğe girerse, parlamentonun aynı konuda yeni bir yasa yapması arasında geçecek süre içerisinde, hangi yasa yürürlükte kalacaktır? Varsa eski yasa yürürlüğe girer mi? Girmezse, bir yasa boşluğu mu meydana gelmektedir?

-Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararlarındaki gerekçeler yeni yasa yapılırken dikkate alınmak zorunda mıdır? Gerekçe dikkate alınmadan yapılan yeni düzenlemenin durumu ne olacaktır?

-Bu süreçte vergi dairelerinde ne tür işlemler yapılmaktadır?

2. ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARI SONRASINDA ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR

1998 yılından beri uygulanan ücretler için ayrı ve düşük oranlı vergileme sistemi, 2006 yılında değiştirilmiş ve ikili gelir vergisi tarifesine son verilerek ücretler dahil bütün gelirlerin aynı tarife çerçevesinde vergilendirilmesi öngörülmüştür. Anayasa Mahkemesi 15 Ekim 2009 tarihli toplantısında 5479 sayılı kanunun birinci maddesiyle GVK'nun 103. Maddesinde yapılan düzenlemeler ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilen gelir vergisi tarifesinin 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9190 TL ibaresinden sonra gelen "fazlası %35 oranında" ibaresini iptal etmiştir. Düzenleme, Anayasa Mahkemesi tarafından ödeme gücü ilkesine aykırı bulunarak iptal edilmiş ancak iptal kararının Resmi Gazete'de yayımından 6 ay sonra yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Kanun koyucuya, hukuki bir boşluk doğmasının önlenmesi amacıyla yeni bir düzenleme yapması için altı aylık bir süre tanınmış olmakla birlikte, bu süre içinde boşluğu dolduracak bir düzenleme yapılamamış, iptal kararının yürürlüğe girmesinden 22 gün sonra, kanun koyucu gelir vergisi tarifesinde yeni bir düzenleme yapabilmıştır. 2006 yılından itibaren yasa koyucunun ücret gelirlerini diğer gelir türleri ile aynı oranlarda vergilendirilmesi ile ilgili çabası Anayasa Mahkemesini ve gündemi meşgul etmiştir. 2010 yılının son aylarında halen konunun tam anlamıyla çözüme kavuşmadığı da tartışılmaktadır. Anayasa Mahkemesinin, ücret gelirleri ile diğer gelirlerin tek bir tarife ile vergilendirilmesine ilişkin kanuna ait bazı kısımların iptal kararını aldığı tarih:15.10.2009, kararın Resmi Gazete'de yayınlandığı tarih:08.01.2010, kararın yürürlük tarihi:08.07.2010'dur. Anayasa Mahkemesinin kararı üzerine, kanun koyucu yeni bir kanunla gelir vergisi tarifesini yeniden düzenlemiştir. Yeni Kanun düzenlemesinin yapıldığı tarih: 31.07.2010, Yeni Kanun düzenlemesinin yürürlük tarihi: 01.01.2010'dur.

Tablo 1: Ücret Gelirlerini İlgilendiren Bazı Gelişmelerin Tarihleri

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararını aldığı tarih	Anayasa Mahkemesi Kararı'nın Resmi Gazete'de yayınlandığı tarih	Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının yürürlük tarihi	Yeni bir kanunla Gelir Vergisi Tarifesi'nin yeniden düzenlendiği tarih	Yeni Gelir Tarifesi'nin yürürlüğe girdiği tarih
15 Ekim 2009	8 Ocak 2010	8 Temmuz 2010	31 Temmuz 2010	1 Ocak 2010

Tablo 2: 2005 Yılından İtibaren Gelir Vergisi Tarifeleri

2005 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirleri İçin)	
6.600.000.000 liraya kadar.....	% 15
15.000.000.000 liranın 6.600.000.000 lirası için 990.000.000 lira fazlası.....	%20
30.000.000.000 liranın 15.000.000.000 lirası için 2.670.000.000 lira fazlası.....	%25
78.000.000.000 liranın 30.000.000.000 lirası için 6.420.000.000 lira fazlası.....	%30
78.000.000.000 liradan fazlasının 78.000.000.000 lirası için 20.820.000.000 lira fazlası.....	%35
2005 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Dışındaki Gelirler İçin)	
6.600.000.000 liraya kadar.....	%20
15.000.000.000 liranın 6.600.000.000 lirası için 1.320.000.000 lira fazlası.....	%25
30.000.000.000 liranın 15.000.000.000 lirası için 3.420.000.000 lira fazlası.....	%30
78.000.000.000 liranın 30.000.000.000 lirası için 7.920.000.000 lira fazlası.....	%35
78.000.000.000 liradan fazlasının 78.000.000.000 lirası için 24.720.000.000 lira fazlası.....	%40
2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret ve Ücret Dışındaki Gelirler İçin Belirlenmiş Tek Tarife)	
7000 YTL'ye kadar.....	%15
18.000 YTL'nin 7000 YTL'si için 1.050 lira fazlası.....	%20
40.000 YTL'nin 18.000 YTL'si için 3250 lira fazlası.....	%27
40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 lira fazlası.....	%35
2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Dışındaki Gelirler İçin)	
8.800 TL'ye kadar.....	%15
22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL fazlası.....	%20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL fazlası.....	%27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası.....	%35
2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirleri İçin)	
8.800 TL'ye kadar.....	%15
22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası.....	%20
76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası.....	%27
76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL fazlası.....	%35

Arka arkaya gelen bu düzenlemeler Anayasa Mahkemesi kararlarının taşıdıkları özellikler nedeniyle çeşitli sorunlara yol açmıştır.

İlk sorun yürürlükteki kanunun Anayasa'ya aykırılığının bilinmesi ile ilgilidir. Ücret gelirleri ile ilgili Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararının alındığı tarih ile yürürlüğe girmesi arasında yaklaşık 10 ay vardır (15 ekim 2009-8 temmuz 2010). Bu süre içerisinde açılan davalarda, hakimler Anayasa'ya aykırı olduklarını bildikleri ancak henüz yürürlükten kalkmamış olan bir kanun maddesini uygulamaya devam edecekler midir?

Anayasa'nın 153. Maddesine göre, Anayasa Mahkemesinin iptal kararları, ister kararın Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte ister mahkemenin

kararı doğrultusunda daha ileri bir tarihte yürürlüğe girsin, geçmişe yürümektedir. İptal kararları ancak yürürlüğe girdiği tarihte sonuç doğurmaktadır. Bu kural, hukuki güvenlik ve kazanılmış hakların korunması ilkelerinin bir gereğidir. Bu açık hükme karşın, gerek literatürde, gerekse çeşitli içtihatlarda ortaya konulan anlayış söz konusu kuralın mutlak şekilde uygulanması ile hakkaniyete ve hukukun mantığına aykırı sonuçlar doğabileceği yönündedir. Bu noktada vergi hukukunun önemli Anayasal ilkeleri, hukuk devleti ilkesi ve adalet ilkesi birbiriyle çalışmaktadır. Anayasa'ya aykırılığı saptanmış bir normun, bir yıla kadar varabilen bir ek süre için yürürlüğünü devam ettirmesi çeşitli sakıncalar ortaya çıkarmaktadır. Örneğin başka mahkemelerden itiraz yoluyla gelen Anayasa'ya aykırılık iddialarının iptal kararıyla sonuçlanması halinde bu kararın etkisinin geriye yürümemesi sonucunda esas uyuşmazlığı çözecek mahkemedeki davanın taraflarının elde etmek istedikleri iptal başarısını elde etmiş olmalarına rağmen bundan yararlanamayacak olmalarıdır. Anayasa Mahkemesi'nin bu yetkisini ancak çok istisnai olarak ve iptal kararının derhal yürürlüğe girmesi ile kamu düzeni bakımından gerçekten tehlikeli bir boşluğun doğabileceği durumlarda kullanması gerektiği bir çok yazar tarafından dile getirilmiştir (Özbudun, 1995: 384; Kaboğlu, 1991: 314; Azrak, 1984: 160; Özay, 1995: 48; Öden, 1999: 36; Feyzioğlu, 1951: 13-19).

Danıştay beşinci dairesi, bu konuya ilişkin olarak vermiş olduğu bir kararda², "...Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi ileriye dönük olarak ertelemiş bulunması, yasama organına iptal kararının gerekçesine uygun olarak yeni bir düzenleme için olanak tanımak ve ortada hukuki bir boşluk yaratmamak amacına yöneliktir. İptal kararının yürürlüğe gireceği tarihin ileriye dönük olarak ertelenmiş olması yargı yerlerinin çözümlenmekte oldukları uyuşmazlıklarda Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilen yasa kurallarının uygulaması sonucuna yol açmaz. Anayasa Mahkemesince bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin tümünün ya da bunların belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş olduğu bilindiği halde eldeki davaların Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesi, hukukun üstünlüğü ilkesine aykırı düşeceği için uygun görülmez" denilmiştir. Danıştayın aksi yönde verdiği kararlar da mevcut olmasına karşın³ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu⁴ "Anayasa Mahkemesi'nce bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin tümünün veya belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinmesine rağmen, görülmekte olan davaların Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesinin Anayasa'nın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceğini kabul etmek gerekir" şeklinde hüküm tesis etmiştir.

İkinci sorun, Anayasa'nın kararının kısmi bir iptal işlemi olması ile ilgilidir. Anayasa mahkemesinin iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihte, kanun koyucu halen yeni bir düzenleme yapmamıştır. Yeni düzenleme 22 gün sonra yürürlüğe girmiştir. Bu 22 gün içerisinde %35 oranı iptal edilmiş olduğu için ücret gelirlerine %35 oranı uygulanamayacak ise, yeni düzenlemenin yürürlüğe gireceği tarihe kadar söz konusu gelirlere bir önceki dilim oranı olan %27 oranı mı uygulanacaktır yoksa en üst gelir dilimini aşan ücret gelirlerine hiç bir oranda stopaj uygulanamayacak mıdır? Başka bir deyişle Anayasa Mahkemesinin aldığı karar, ücret tarifesinin sadece bir kısmının iptal edilmesi ve geri kalan tarifinin geçerli olduğu anlamına mı gelmektedir. Mahkemenin bu şekilde karar alması kendisini kanun koyucu yerine koyup yeni bir tarife oluşturmuş olması anlamına da gelmektedir ki böyle bir kanun yapma yetkisi aslında mevcut değildir.

Üçüncü sorun, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra yasa koyucu aynı konuda yeni bir yasa yaparken Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesinde gösterilen iptal nedenlerini dikkate almazsa ne olacaktır? Anayasa Mahkemesinin gerekçeleri dikkate alınmadan yapılan yeni yasal düzenleme de büyük ihtimalle tekrar Anayasa Mahkemesine gidecektir. Konu tekrar Anayasa Mahkemesine gitse bile arada geçen yıllar itibarıyla kaybedilmiş hakların ortaya çıkması mümkündür.

Dördüncü bir sorun, Anayasa Mahkemesinin bir vergi kanununun iptali hakkında karar vermesi ancak yürürlüğü erteleme karşısında erteleme süresince vergi dairelerince yapılacak işlemlerin durumu hakkındadır. Anayasa Mahkemesi tarafından yürürlüğü ertelenerek iptal edilen kanun hükmü, vergi daireleri tarafından aynen uygulanmaya devam edecektir. Nitekim, daha önce Anayasa Mahkemesi'nin vergi ziyayı cezası ile ilgili olarak verdiği bir iptal kararı sonrasında, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan bir sirkülerde⁵ vergi ziyayı cezası uygulamalarının söz konusu madde hükmüne göre sürdürüleceği belirtilmiştir. Bu tür durumlarda vergi daireleri açısından ilgili suçun ve cezasının kanuni unsurunu oluşturan hükmün yürürlüğü devam etmektedir. Ayrıca, Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle ertelenerek iptal edilen bir hükmün uygulanmasından vergi dairelerinin kaçınması, ceza kesme zamanaşımına uğrama ihtimali olan bazı suçların cezasız kalmasına yol açabilecektir. Bu nedenle Anayasa'ya aykırılık gerekçesiyle iptal edilen bir hükme dayanılarak yapılacak idari işlemler butlan nedeniyle geçersiz ve sakat olmasına rağmen, vergi daireleri ceza uygulamaya devam edeceklerdir. Vergi idaresinin ceza kesmeye devam etmesi, konuyu mahkemelere taşımaktadır. Konu mahkemelere taşındığı takdirde yukarıda da belirtildiği gibi, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı yürürlüğe girmemiş dahi olsa hakimler Anayasa Mahkemesinin iptal ettiğini bildikleri bir kanunu uygulamama eğiliminde

olacaklardır. Bu durumda dava açan mükellefler haklarını elde edebilecekleri, dava açmamış olanlar ise herhangi bir hak elde edemeyeceklerini düşünebilirler.

SONUÇ

Bütün kanunların bir üst norm olan Anayasa'ya uygun olması gerekir. Bu uygunluk Anayasal yargı denetimi ile sağlanmaktadır. Bir mahkeme bakmakta olduğu dava sırasında uygulanacak kanunların Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına vardığında konuyu Anayasa Mahkemesine götürmektedir. Anayasa Mahkemesinin konu ile ilgili kararı alması uzun bir süreç alabilmektedir. Anayasa Mahkemesi Kararlarının geriye yürümemesi, kararların gerekçeleri yazılmadan açıklanamaması, Anayasa Mahkemesi kararlarının iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihin ertelenebilmesi gibi Anayasa Mahkemesi kararlarının bazı özellikleri nedeniyle bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Yasa boşluğu, Anayasa'ya aykırı olduğu bilinen bir kanunun yürürlükte kalması, dava açanlarla açmayanların haklarındaki farklılıklar bu sorunlardan bazılarıdır. Son yıllarda ücretlerin diğer gelir unsurlarına göre daha az vergilendirilmesi uygulamasından vazgeçilmek istenilmiş ve tek tarifeye geçilmiş ancak bu düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından ödeme gücü ilkesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin iptal kararını aldığı tarih ile yürürlüğe girmesi arasında yaklaşık 10 ay vardır. Anayasa Mahkemesi kararı yürürlüğe girdiği tarihte ise halen konu ile ilgili yeni bir düzenleme yapılamamıştır. Yukarıda belirtilen yasa boşluğu dönemi ile, Anayasaya aykırı olduğu bilinen bir kanunun uzunca bir süre yürürlükte kalması ile ilgili tartışmalar gündemi meşgul etmiştir. Kanun koyucu söz konusu sorunları konu ile ilgili yaptığı son vergi yasasını geriye yürütmekle kısmen çözmüş olmakla birlikte, halen yeni düzenlemenin Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesini karşılamadığı ve tekrar Anayasa Mahkemesi'ne gideceği ifade edilmektedir. Söz konusu süreçte mahkemelerde konu ile ilgili birçok dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürüyüp yürümeyeceği, hakimlerin bu konuda nasıl karar verecekleri konusunda farklı farklı yorumlar yapılmıştır. Çalışmamızdaki bilgiler ışığında bu konuda şu sonuçlara ulaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararının ilan edildiği tarih itibariyle mahkemelerde konu ile ilgili davalara bakan hakimlerin Anayasa'ya aykırı bir kanuna göre davayı sonuçlandırmaları beklenemez. Vergi daireleri ise yürürlükteki kanuna göre işlemleri sürdürecektir. Aksi bir uygulama vergi dairelerinin kendisini yargı yerine koymaları anlamına gelir ayrıca konuların ceza kesme zamanışımına uğrama ihtimalini ortaya çıkarır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihte, kanun koyucu yeni bir düzenleme yapmamış olduğu için yeni düzenlemenin yürürlüğe

girdiği tarihe kadar bir yasa boşluğu doğmuştur. Sorun kanun koyucunun yaptığı yeni vergi kanununu geriye yürütmesi ile kısmen çözümlenmiş görünmektedir. Ancak bu kanunun da Anayasa Mahkemesinin gerekçesini karşılamadığı sebebiyle tekrar Anayasa Mahkemesine götürülmesi beklenmektedir. Bu konuda yaşanan gecikmeler kamu düzenini bozmaktadır.

2009 gelirleri için 2010 yılının Mart ayında ücret gelirlerini beyanname ile beyan edenlerden ihtirazi kayıt ile beyanname verenlerin süresi içerisinde dava açmaları mümkündür. Bu kişiler henüz yürürlükte olan ancak Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'ya aykırı bulunmuş olan tarifeye dava açmaktadırlar. Söz konusu süre içerisinde haklarını aramış olanların haklarını elde etmeleri mümkün iken bu süreyi geçiren, farkında olmayan kişiler haklarını arayamayacaktır. Bu nedenle mükelleflerin vergisel uygulamalardaki eksik bilgileri nedeniyle hak kaybına uğramamaları için vergisel düzenlemelerin tüm mükellefler lehine düşünülerek yapılmalı, mükellefler tuzağa düşürülmemelilerdir. Kamu görevlilerinin ve yasa koyucuların bu konuda son derece titiz olmaları hukuk devletinin gereklerindedir.

Sonuç olarak 8 Ocak 2010 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararının gecikmeli olarak yürürlüğe girmesi çeşitli sorunlara yol açmıştır. Yapılacak yeni düzenlemelerde yukarıda bahsettiğimiz yasal boşluklardan doğan sorunlara ve Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere vergilemede ödeme gücü ilkesine uygun düzenlemeler yapılması yeni problemlerin ortaya çıkmamasına yardımcı olacaktır.

NOTLAR

¹ Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümeme özelliği taşırken vergi kanunları bazı durumlarda hem bizim ülkemizde hem de diğer birçok ülkede geriye yürüyebilmektedir. Bu konuda bkz. Pistone P. 2010, Lang M.2010,Pauwels M. 2010.

² Danıştay 5. Daire 23.12.1992 E:1992/1219, K:1992/3872.

³ Danıştay 10. Daire 24.05.1999 tarih ve E.1996/9928, K.1999/2597.

⁴ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu 26.06.2008 tarih ve E.2007/2326 K.2008/1714.

⁵ Vergi Usul Kanunu Sirküleri/22.

KAYNAKÇA

Aliefendioğlu, Y. (1984) "Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi" Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, 46, 255-276.

Anayasa Mahkemesi (2010) 08.01.2010 tarih ve RG:27456 E:2006/95 K:2009/144 sayılı karar.

- Azrak, Ü. (1989) “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, *Anayasa Dergisi*, 1, 164.
- Boyacıoğlu, A.H. (1988) “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve Yürürlüğe Girişi”, **Bahri Savcı’ya Armağan**, Ankara: Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, 198-209.
- Cansel, E. (1992) “Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararlarından Doğan Kimi Sorunlar”, *Anayasa Dergisi*, 9(3), 92.
- Danıştay Başkanlığı (1992), 5.Daire 23.12.1992 E.1992/1219 K.1992/3872 sayılı kararı.
- Danıştay Başkanlığı (1999),10.Daire 24.05.1999 E.1996/9928 K.1999/3872 sayılı kararı.
- Danıştay Başkanlığı (2008), Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu 26.06.2008 E.2007/2326 K:2008/1714 sayılı kararı.
- Feyzioğlu, T. (1951) “Kanunların Anayasaya Uygunluğu’nun Kazai Murakabesi”, **Ankara Üniversitesi**, 19(1), 13-19, Güney Matbaacılık, Ankara: SBF Yayınları.
- Kaboğlu, İ.Ö. (1991) “Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım)”, *Anayasa Yargısı*, 8, 291-322.
- Lang, M. (2010) “Avusturya Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası”, İstanbul Koç Üniversitesi, **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, konferans sunumu, 2 Aralık 2010.
- Memiş, E. (1999) “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Kuralının Sorgulanması ve İdari Yargı Kararları Örnekleri”, **Prof.Dr. Sulhi Tekinay’ın Hatırasına Armağan**, İstanbul: Marmara Hukuk Fakültesi.
- Odyakmaz, Z. (1995) “Yürürlüğü Durdurma”, *Anayasa Dergisi*, 12, 143-70.
- Öden, M. (1999) “Cumhuriyetin 75. Yıldönümünde Anayasa Yargısı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 48(1-4), 36.
- Özay İl, H. (1995) “Yeni Bir Düzendeki Anayasa Mahkemesinin Kuruluş Görev ve Yetkileri ile Yargılama Usulleri”, *Anayasa Yargısı*, 12, 48.
- Pauwels, M. (2010) “Hollanda Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası”, İstanbul Koç Üniversitesi, **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, konferans sunumu, 2 Aralık 2010.

Pistone, P. (2010) “İtalya ve Avrupa Birliği Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası”, İstanbul Koç Üniversitesi, **Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası**, konferans sunumu, 2 Aralık 2010.

Serim, B. (1996) “Anayasa Yargısında Yürürlüğü Durdurma Yetkisi”, **Amme İdaresi Dergisi**, 29(1), 3.

Yıldızhan, Y. (1985) **Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul: Fatih Yayınevi, 42.

Teziç, E. (1998) **Anayasa Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınları, 171.

Vergi Usul Kanunu Sirküleri (2005) 22/2005-9 10.11.2005.