

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2018/61

Karar Sayısı : 2018/107

Karar Tarihi: 8/11/2018

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi

İTİRAZIN KONUSU: 3/8/2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 3. maddesinin (2) numaralı fıkrasının "*Ancak, verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde birinci fıkra hükmü, kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde ise onanan kısım için bu fıkranın (b) bendi, bozulan kısım için birinci fıkra hükmü uygulanır.*" biçimindeki son cümlesinin Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Davacı şirketin 6736 sayılı Kanun kapsamında yeniden yapılandırma hükümlerinden yararlanmak amacıyla yaptığı başvuru üzerine idarece %20 yerine %50 oranı esas alınarak düzenlenen işlemin iptali ile fazladan ödendiği ileri sürülen %30'luk kısmın yasal faiziyle birlikte ödenmesine karar verilmesi istemiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılığı iddiasının ciddi olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

6736 sayılı Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 3. maddesi şöyledir:

"Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar

MADDE 3- (1) Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda; vergilerin/gümrük vergilerinin %50'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla vergilerin/gümrük vergilerinin %50'si, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilir. Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla gümrük vergilerine ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmuş ve idari itiraz süresi geçmemiş veya idari itiraz mercilerine intikal etmiş bulunan tahakkuklar hakkında da bu fıkra hükmü uygulanır.

(2) Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ilgisine göre itiraz/istinaf veya temyiz süreleri geçmemiş ya da itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda, bu maddeye göre ödenecek alacak asıllarının tespitinde, bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla tarhiyatın/tahakkukun bulunduğu en son safhadaki tutar esas alınır. Bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce verilmiş en son kararın;

a) Terkine ilişkin karar olması hâlinde, ilk tarhiyata/tahakkuka esas alınan vergilerin/gümrük vergilerininin %20'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla vergilerin/gümrük vergilerininin kalan %80'inin, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının,

b) Tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması hâlinde, tasdik edilen vergilerin/gümrük vergilerininin tamamı, terkin edilen vergilerin/gümrük vergilerininin %20'si ile bu tutarlara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla terkin edilen vergilerin/gümrük vergilerininin kalan %80'i, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının,

tahsilinden vazgeçilir. Ancak, verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde birinci fıkra hükmü, kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde ise onanan kısım için bu fıkranın (b) bendi, bozulan kısım için birinci fıkra hükmü uygulanır.

(3) Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla sadece vergi cezalarına/gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin dava açılmış olması hâlinde;

a) Asla bağlı cezaların, vergilerin/gümrük vergilerininin bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce ödenmiş olması veya 2 nci maddeye ilişkin olarak bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla tamamının ve bunlara bağlı gecikme zamlarının,

b) Asla bağlı olmaksızın kesilen vergi cezalarından/gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarından bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen safhada olanlarda cezanın %25'inin, ikinci fıkrasının; (a) bendinde belirtilen safhada olanlarda cezanın %10'unun, (b) bendinde belirtilen safhada bulunanlarda tasdik edilen ceza tutarının %50'sinin, terkin edilen cezanın %10'unun bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezaların,

c) Asla bağlı olmaksızın kesilen vergi cezalarına/gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde cezanın %25'inin, kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde, onanan kısım için ikinci fıkranın (b) bendindeki esaslar çerçevesinde, ilgisine göre anılan bentteki oranların yarısının, bozulan kısım için %25'inin, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezaların, tahsilinden vazgeçilir.

ç) Bu fıkranın (b) ve (c) bendi hükümleri, tarh edilen vergi ile birlikte dava konusu edilen asla bağlı olmaksızın kesilen vergi cezaları için de uygulanır.

d) Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş olan idari para cezaları ile ilgili olarak bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen safhada olanlarda cezanın %15'inin, ikinci fıkrasının; (a) bendinde belirtilen safhada olanlarda cezanın %5'inin, (b) bendinde belirtilen safhada bulunanlarda tasdik edilen ceza tutarının %30'unun, terkin edilen cezanın %5'inin, verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde cezanın %15'inin, kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde; onanan kısmın tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması hâlinde tasdik edilen cezanın %30'unun, terkin edilen cezanın %5'inin,

bozulan kısmın %15'inin, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezaların tahsilinden vazgeçilir.

(4) Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla, üçüncü fıkra kapsamı dışında kalan ve bu Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamına giren idari para cezalarına ilişkin idari yaptırım kararlarına karşı dava açma süresi geçmemiş veya dava açılmış hâlinde, bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen safhada olanlarda cezanın %50'sinin, ikinci fıkrasının; (a) bendinde belirtilen safhada olanlarda cezanın %20'sinin, (b) bendinde belirtilen safhada bulunanlarda tasdik edilen cezanın tamamının, terkin edilen cezanın %20'sinin, verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde cezanın %50'sinin, kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde; onanan kısmın tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması hâlinde tasdik edilen cezanın tamamının, terkin edilen cezanın %20'sinin, bozulan kısmın %50'sinin, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezaların tahsilinden vazgeçilir.

(5) Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce pişmanlık talebi ile verilip, ödeme yönünden şartların ihlal edildiği beyannameler ile kendiliğinden verilen beyannameler için kesilen ve bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla dava açma süresi geçmemiş olan vergi cezaları için üçüncü fıkra hükmü uygulanır.

(6) Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak iştirak nedeniyle kesilen vergi cezalarında, cezaya muhatap olanlar bu madde hükmünden üçüncü fıkranın (b) ve (c) bentlerinde açıklandığı şekilde yararlanır.

(7) Bu maddeye göre ödenecek alacakların tespitinde esas alınacak olan en son karar, tarhiyata/tahakkuka ilişkin verilen ve bu Kanunun yayımlandığı tarihten (bu tarih dâhil) önce taraflardan birine tebliğ edilmiş olan karardır.

(8) Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla; uzlaşma hükümlerinden yararlanılmak üzere başvuruda bulunulmuş, uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış, ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar da bu madde hükmünden yararlanır.

(9) Maliye Bakanlığına bağlı tahsil daireleri tarafından takip edilmekte olan amme alacaklarından yıllık gelir veya kurumlar vergileri, gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi için bu madde ile 2 nci madde hükmünden yararlanmak üzere başvuruda bulunan mükellefler, taksit ödeme süresince bu vergi türleri ile ilgili verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden bu vergileri çok zor durum olmaksızın her bir vergi türü itibarıyla bir takvim yılında ikiden fazla vadesinde ödememeleri ya da eksik ödemeleri hâlinde belirtilen madde hükümlerine göre yapılandırılan borçlarına ilişkin kalan taksitlerini ödeme haklarını kaybederler.

(10) Bu madde hükmünden yararlanılması için madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması şarttır.

(11) Bu madde hükmünden yararlanmak için başvuruda bulunan ancak bu Kanunda belirtilen ödeme şartını yerine getirmeyen borçlulardan, ilk tarhiyata/tahakkuka göre belirlenen alacaklar başka bir işleme gerek olmaksızın takip edilir. Şu kadar ki, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce verilmiş olan en son yargı kararının, tarhiyatın/tahakkukun tasdikine ilişkin olması hâlinde bu karar üzerine tahakkuk eden alacaklar takip edilir.”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Recep KÖMÜRCÜ, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in katılımlarıyla 12/4/2018 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında, öncelikle uygulanacak kural ve sınırlama sorunları görülmüştür.

2. Anayasa'nın 152. ve 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi hâlinde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükmün iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak bu kurallar uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması, iptali istenen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikteki kurallardır.

3. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, Kanun'un 3. maddesinin (2) numaralı fıkrasının "*Ancak, verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde birinci fıkra hükmü, kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde ise onanan kısım için bu fıkranın (b) bendi, bozulan kısım için birinci fıkra hükmü uygulanır.*" biçimindeki son cümlesinin iptalini talep etmiştir.

4. Kanun'un 3. maddesinin itiraza konu cümlesi en son verilen kararın bozma kararı olması hâlinde uygulanacak hükümlerin yanında en son verilen kararın kısmen onama kısmen bozma kararı olması durumunda uygulanacak hükümleri de düzenlemektedir.

5. Bakılmakta olan davada, davacı mükellef şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak uygulanan vergi ve cezaların kaldırılması istemiyle mükellef şirket tarafından vergi mahkemesinde iki ayrı dava açılmıştır. Vergi mahkemesinin davanın reddi yönünde verdiği kararlar temyiz aşamasında Danıştay ilgili dairelerince bozulmuştur. Mükellef şirket, 6736 sayılı Kanun'un yayımlanması üzerine karar düzeltme aşamasında bulunan söz konusu davalardan feragat ederek yeniden yapılandırma talebinde bulunmuştur. Mükellef şirketin açmış olduğu davalarda Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla verilmiş en son kararlar bozma kararlarıdır. Bu nedenle itiraza konu cümlelerin verilen en son kararın kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde hangi hükmün uygulanacağını düzenleyen kısmının bakılmakta olan davada uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Bu bölüme ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir.

6. Kanun'un 3. maddesinin itiraz konusu son cümlesinde yer alan "*Ancak, verilen en son kararın...uygulanır.*" ibareleri gerek bozma kararı gerekse de kısmen onama kısmen bozma kararı yönünden ortak ibare niteliğindedir. Bu nedenle kalan bölüme ilişkin esas incelemenin "*...bozma kararı olması halinde birinci fıkra hükmü...*" ibaresi ile sınırlı olarak yapılması gerekir.

7. Açıklanan nedenlerle 6736 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (2) numaralı fıkrasının "Ancak, verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde birinci fıkraya hükmü, kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde ise onanan kısım için bu fıkranın (b) bendi, bozulan kısım için birinci fıkraya hükmü uygulanır." biçimindeki son cümlesinin;

A. "...kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde ise onanan kısım için bu fıkranın (b) bendi, bozulan kısım için birinci fıkraya hükmü..." bölümünün itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından bu bölüme ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE Serruh KALELİ'nin karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

B. "Ancak, verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde birinci fıkraya hükmü...uygulanır." bölümünün esasının incelenmesine, esasa ilişkin incelemenin "...bozma kararı olması halinde birinci fıkraya hükmü..." ibaresi ile sınırlı olarak yapılmasına OYBİRLİĞİYLE

karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

8. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Elif KARAKAŞ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanılan Anayasa kuralları ile bunların gerekçeleri ve diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

9. Kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanuni düzenlemeler mevcut kamu alacağına belirli indirimler uygulanması suretiyle alacağın bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesini öngörür. Böylece hazineye gelir kaydedilmesi ve vergi daireleri ile yargı mercilerinin dosya yükünün hafiflemesi gibi bazı imkânlar sağlanırken borçluya da indirimli ödeme imkânı getirilmiş olur.

10. Kanun'un 3. maddesi kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacakların yeniden yapılandırılmasını düzenlemekte olup (2) numaralı fıkrasının itiraz konusu kuralı da içeren son cümlesinde, bu Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla ihtilafli vergi alacağı konusunda yargı mercilerince verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde maddenin birinci fıkraya hükmünün uygulanacağı kural altına alınmıştır.

11. İtiraz konusu kuralın atıfta bulunduğu birinci fıkraya hükmü, bu Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda vergilerin/gümrük vergilerinin %50'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, bu Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla vergilerin/gümrük vergilerinin %50'si, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceğini düzenlemektedir.

12. Buna göre itiraz konusu kural, Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar uyumsuzluk konusu vergi alacağına ilişkin olarak verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde yapılandırmaya konu vergi aslına uygulanacak oranı %50 olarak öngörmektedir. Bir başka ifadeyle vergi aslının yarısının ödenmesi şartıyla vergi aslının diğer yarısının tahsilinden vazgeçilmektedir.

B. İtirazın Gerekçesi

13. Başvuru kararında özetle, itiraz konusu kural ile 6736 sayılı Kanun kapsamında yeniden yapılandırma talebinde bulunulan kamu alacağına ilişkin görülen davada Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla yargı merciince verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde tahsilinden vazgeçilecek oranın %50 olarak belirlendiği, kanun koyucunun söz konusu oranın uygulanmasında bozma kararının lehe ya da aleyhe olması bakımından bir fark gözetmediği ancak bozma kararı aleyhine verilen mükellef ile lehine verilen mükellefin aynı hukuki durumda bulunmadığı, bu kişilerin yeniden yapılandırma taleplerinde aynı oranın uygulanmasının Kanun'un amacı ve sistematığına de uygun düşmediği, lehine bozma kararı verilen mükellef ile aleyhine bozma kararı verilen mükellefe ait vergi borçlarının tahsil imkânının aynı güçlük derecesinde olduğundan söz edilemeyeceği, lehe verilen bozma kararının ardından mahkemece verilecek hükmün yüksek olasılıkla verginin terkinde yönde olacağı, kuralın bu haliyle lehine bozma kararı verilen mükellefleri yeniden yapılandırmaya başvurma konusunda teşvik edici mahiyette olmadığı belirtilerek itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

14. Anayasa'nın 10. maddesinde "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir./ Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz./ Çocuklar, yaşlılar, özürllüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz./ Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz./ Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.*" denilmek suretiyle "kanun önünde eşitlik ilkesi"ne yer verilmiştir.

15. Kanun önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemler değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir.

16. 6736 sayılı Kanun başta vergiler, sosyal güvenlik primleri, vergi cezaları, gecikme zam ve cezaları ile 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kapsamında

uygulanan idari para cezaları olmak üzere uzun süredir tahsil edilemeyen kamu alacaklarına ilişkin bir yapılandırma süreci öngörmektedir.

17. Kanun'un gerekçesinde ülke çapında yatırımların artırılarak kalkınmanın sağlanabilmesi ve bu anlamda gerekli sermayenin temin edilebilmesi için özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilmesi ve bu borçlara ilişkin taksitlendirme imkânı getirilmesi, ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, vergi incelemesi safhasında olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözülmesi ve bazı kaynakların ekonomiye kazandırılması amacıyla Kanun'un yürürlüğe konulduğu ifade edilmektedir.

18. Kanun'a göre dava süreci devam eden bir kamu alacağının yapılandırılması, o davadan feragat edilmesi şartıyla mükellefin talebine bağlıdır. Mükellef yeniden yapılandırmaya başvurmak yerine davasına devam ederek yargı merciinin vereceği hükmün sonucuna göre hareket etmeyi tercih edebilir. Bu husus tümüyle mükellefin iradesine bağlıdır. Bu bakımdan yeniden yapılandırmanın özünde ihtiyarilik vardır.

19. Kanun'un 3. maddesinin (1) ve itiraz konusu kuralı da içeren (2) numaralı fıkralarına bakıldığında genel olarak vergi alacağına ilişkin uyuşmazlıkların hukuksal olarak hangi aşamada olduğuna ve en son verilen yargı kararının türüne göre vergi aslına uygulanacak oranların farklılık gösterdiği görülmektedir. İtiraz/istinaf veya temyiz aşamasındaki ya da bu aşamalara başvuru süresi henüz dolmamış olan uyuşmazlıklar yönünden Kanun'un yayımlandığı tarihten önce verilmiş en son kararın terkinine ilişkin bir karar olması hâlinde uygulanacak oran %20 iken tasdike ilişkin bir karar olması hâlinde uygulanacak oran vergi aslının %100'ü yani tamamı olarak öngörülmüştür. Bir başka ifadeyle, görülmekte olan davada verilen en son kararın uyuşmazlığa konu vergi alacağının hukuka aykırı olduğu yönünde bir karar (terkin) olması durumunda vergi aslının yalnızca %20'si ile bu tutara Yİ-ÜFE aylık değişim oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın ödenmesi borcun sona ermesi için yeterli iken, söz konusu alacağın talep edilmesini hukuka uygun bulan bir karar (tasdik) olması durumunda ödenmesi gereken tutar vergi aslının tamamı ile bu tutara Yİ-ÜFE aylık değişim oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın toplamıdır. Bu bakımdan 3. maddede terkinine ilişkin kararlar ile tasdike ilişkin kararlar arasında farklı oranlar getirmek suretiyle ayrıma gidildiği ve terkinine ilişkin karar lehine daha avantajlı yapılandırma koşulları öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

20. İtiraz konusu kural ise verilmiş en son kararın bozma kararı olması durumunu düzenlemiş, ancak bozma kararını kendi içinde herhangi bir ayırım ya da sınıflandırmaya tabi tutmamıştır. Buna göre verilen son kararın bozma kararı olması hâlinde kararın mükellefin lehine ya da aleyhine olup olmadığına bakılmaksızın vergi aslına uygulanacak oran her durumda %50 olacaktır.

21. Hukukumuzda bozma, temyiz ve karar düzeltme kanun yollarında verilebilen bir karar türü olup ilk derece ya da istinaf mahkemesince verilen nihai kararın usul ve kanuna uygunluk denetimini yapan, kararda hukuki isabet görülmemesi durumunda yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın mahkemesine gönderilmesine hükmeden kararlar için kullanılan bir terimdir. Bozma kararı ile denetlenen mahkeme kararının hukuka aykırılığı tespit edilmekle birlikte esas hakkında hüküm verilmez. Uyuşmazlığın esasıyla ilgili karar verme yetkisi temyiz merciince kararı bozulan mahkemeye aittir.

22. İtiraz konusu kural incelendiğinde kanun koyucu tarafından bozma kararı üzerine yargılamanın yeniden başa döneceğine ve sürecin birinci fıkradaki gibi henüz yerel mahkemece bir kararın verilmediği aşamayla benzer olmasına dayanılarak birinci fıkrada uygulanan %50 oranının uygulanmasının öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

23. Kanun koyucu, anayasal ilkelere uygun olmak koşuluyla kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin koşulların belirlenmesinde yapılandırmaya konu alacaklar arasında sınıflandırmaya gitme ve bu sınıflandırmayı yaparken esas alacağı benzerlik ve farklılıkları belirleme konusunda takdir yetkisine sahiptir. İtiraz konusu kuralın vergi alacağına ilişkin devam eden yargısal sürece bir anlamda alternatif olarak düzenlendiği ve söz konusu koşullardan yararlanmanın tümüyle mükelleflerin tercih ve iradesine bağlı olduğu göz önünde bulundurulduğunda anılan takdir yetkisinin daha geniş yorumlanması gerektiği belirtilmelidir.

24. Şu hususun da vurgulanması gerekir ki ilk derece ya da istinaf mahkemesinin terkin ya da tasdike ilişkin kararlarının aksine bozma kararlarında yalnızca temyize konu karar hukuken ortadan kaldırılmakta, uyuşmazlığın esası hakkında yeni bir hüküm verilmemektedir. Başka bir anlatımla bozma kararları vergi alacağının değil temyize konu kararın hukukiliğini hükme bağlamaktadır. Bu itibarla en son verilen kararın bozma olması durumunda ortada ölçü olarak alınabilecek esasa dair bir hükmün bulunmayışı nedeniyle kanun koyucunun bozma kararları arasında bir ayrıma gitmemesinde haklı bir nedene dayanmadığı söylenemez.

25. Öte yandan en son verilen kararın tasdike ilişkin olması durumunda vergi aslının tamamının ödenmesini öngören %100 oranının dahi alacağın ferileri (faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi) bakımından getirilen kolaylıkla birlikte belirli bir teşvik potansiyelinin olduğu gözetildiğinde vergi aslının yarısının (%50) ödenmesini öngören itiraz konusu kuralın lehine ya da aleyhine bozma kararı verilen tüm mükelleflerin teşvik edilebilirliği açısından makul bir seviyede olduğunun kabulü gerekir.

26. Ayrıca lehine verilen bozma kararı üzerine davayı kazanacağı konusunda güçlü bir inancı ya da öngörüsü bulunan mükelleflerin söz konusu oranı yeterli derecede teşvik edici bulunmaması hâlinde yeniden yapılandırmaya başvurmak yerine davalarına devam edebilme imkânları da korunmaktadır.

27. Bu durumda kamu alacaklarının yapılandırılmasına ilişkin koşulları belirlerken alacaklar arasında yapacağı sınıflandırmalar konusunda takdir yetkisi bulunan kanun koyucunun, dava safhasında bulunan alacaklar yönünden Kanun'un yayımlanma tarihi itibarıyla hakkında en son bozma kararı verilmiş uyuşmazlıklarda lehe-aleyhe ayırımına gitmeksizin tüm bozma kararları için aynı oranın uygulanmasını öngörmesinde haklı bir nedenin bulunmadığı söylenemeyeceğinden eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eden bir yön bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

28. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Serdar ÖZGÜLDÜR bu görüşe katılmamıştır.

Kuralın Anayasa'nın 73. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

IV. HÜKÜM

3/8/2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 3. maddesinin (2) numaralı fıkrasının son cümlesinde yer alan "...bozma kararı olması hâlinde birinci fıkra hükmü..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Serdar ÖZGÜLDÜR'ün karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA 8/11/2018 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

KARŞIOY GEREKÇESİ

3/8/2016 tarih ve 6736 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun”un 3. maddesi, vergi tarhiyatları ve gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar ve vergiler ile faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve kesilen vergi cezaları konusunda birtakım düzenlemeler öngörmüş, bu meyanda iptali istenen kuralda da (2 numaralı fıkra) yargı yerlerinde devam eden uyuşmazlıklarda temyiz merciinin verdiği en son kararın “bozma” ya da “kısmen onama kısmen bozma” olması haline göre farklı yapılandırma esasını getirmiştir.

Yasa koyucunun kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin koşulların belirlenmesi konusunda bir takdir yetkisi olduğu kuşkusuzsa da, bu yetkinin anayasal ilkelerle uyum halinde olması gerekir. 6736 sayılı Kanunla öngörülen yapılandırma sistematığının tamamen mükelleflerin tercih ve iradesine bağlı tutulduğu, dolayısıyla kanunun getirdiği imkânlardan yararlanmak istemeyenlerin açmış oldukları davaların sonucunu bekleyebilecekleri bir gerçek olmakla birlikte; mükellefi böyle bir seçenekle karşı karşıya bırakmanın hukuk devleti ilkesi ile bağdaştığı söylenemez. Çünkü, vergi idaresinin sahip olduğu geniş hak ve yetkiler ile mükellefin konumu birlikte değerlendirildiğinde; evvelce dava açmış olan mükellefin açtığı davanın sonucunu bekleyerek kanunun getirdiği imkândan yararlanmak istemeyeceği gibi bir kabul, fiili zorunluluk ve gerçeklerle örtüşmemektedir. Dolayısıyla, bu konumdaki mükelleflerin iradelerinin tamamen serbest olduğunu söyleyebilmeye imkân yoktur.

Konunun diğer bir cephesi, yapılandırmanın yargısal süreçlerin gelmiş oldukları aşamalar itibarıyla farklı şekilde öngörülmüş olmasıdır. Anayasa’nın belirlediği “erkler ayrımı” ilkesi karşısında, bir yasama tasarrufunun devam eden davaların mahiyeti gözetilerek yapılması, yargı alanını dolaylı biçimde etkilemesi itibarıyla Anayasa’nın 2., 7. ve 9. maddeleri ile uyumlu değildir.

Açıklanan nedenlerle, kuralın hukuk devleti ve erkler ayrılığı ilkelerine aykırı olduğu ve iptali gerektiği kanaatine vardığımdan, çoğunluğun aksi yöndeki kararına katılmıyorum.

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR