

# **ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARININ, VERGİ HUKUKU UYGULAMALARINA YANSIMASI: GÜNCEL BİR DEĞERLENDİRME**

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 28.12.2009

**(Aşağıda yer alan metin, 12.09.2010 tarihinde yapılan halk oylaması ile henüz 1982 Anayasası üzerinde değişiklik yapılmadan önceki dönemde kaleme alınmıştır. Bu değişiklik sonrası Anayasa Mahkemesi'ne başvuru ile ilgili bir kısım yeni düzenlemeler yapılmıştır.)**

Bilindiği gibi 08.04.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretliler lehine uygulanan 5 puanlık oran farkı "geriye dönük" olarak 01.01.2006'dan itibaren kaldırılmış, aynı kanunla, yatırım indirimi de "geriye dönük" olarak kaldırılmış, yatırım indiriminden yararlanma hakkı bulunanlara da bu haklarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri yönünde bir kısıtlama getirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarihli toplantısında gerek bu iki konuda ve gerekse, Takdir Komisyonu'na sevklerin zamanlaşımını durdurması ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde ve Stopaj oranları ile ilgili Kanun hükümlerinde bazı iptal kararları verildiği çeşitli basın yayın organlarında yer almıştır.<sup>1</sup>

Bunun üzerine, kararlar henüz Resmi Gazete'de yayımlanmadan, bu kararlar çerçevesinde uygulamanın nasıl etkileneceği konusunda yoğun tartışmalar başlamıştır. Kararlar 08.01.2010 tarihi itibarıyla Resmi Gazete'de yayınlanmış olup tartışmaların daha da hız kazanacağı düşünülmektedir.

Çalışmamız, konunun Anayasa hükümleri ve Danıştay'ın çok sayıda kararı doğrultusunda incelenmesi suretiyle görüşlerimizin "somut olarak" ortaya konulmasına yönelik olup, aşağıdaki gibidir:

## **I. Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Hakkında Normatif Düzenlemelere İlişkin Genel Bilgiler**

### **A. İptal Davası**

Kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı,

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarihli toplantı sonucunun medyaya ilk yansıması için Bkz. Şükrü KIZILLOT, "Anayasa Mahkemesi'nden Ücretliye ve Yatırımcıya Müjde", **Hürriyet**, 17.10.2009. Ayrıca E:2006/95, E:2006/119, E:2006/124 sayılı dosyalara ilişkin bu bilgilere Anayasa Mahkemesi'nin web sitesinden de <http://www.anayasa.gov.tr/general/haberdetay.asp?contID=722> ulaşılması mümkündür. Erişim: 28.12.2009

Cumhurbaşkanına, iktidar ve anamuhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. İktidarda birden fazla siyasî partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanır.<sup>2</sup>

İktidar ve anamuhalefet partilerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi grupları Anayasa değişikliklerinin ve kanunların şekil bozuklukları iddiasıyla iptalleri için dava açamazlar.<sup>3</sup>

## **B. İptal Davası Açma Süresi**

Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açma hakkı, iptali istenen kanun, kanun hükmünde kararname veya İçtüzüğün Resmî Gazetede yayımlanmasından başlayarak altmış gün sonra düşer.<sup>4</sup>

Anayasa değişiklikleri ile kanunların şekil yönünden Anayasaya aykırılıkları iddiası ile doğrudan doğruya iptal davası açma hakkı, bunların Resmî Gazetede yayımlanmalarından başlayarak on gün sonra düşer.<sup>5</sup>

## **C. Anayasaya Aykırılığın Diğer Mahkemelerde İleri Sürülmesi**

Konu Anayasa'da aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:<sup>6</sup>

Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddî olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.

Mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddî görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır.

Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.

Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.

Bir davaya bakmakta olan mahkeme:

<sup>2</sup> Anayasa md. 150. İptal davasının konusu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Türk Anayasa Yargısında İptal Davası ve İtiraz Yolu", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 1, 1984, Sayfa:106-108.

<sup>3</sup> Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun md. 20.

<sup>4</sup> Anayasa md. 151, ayrıca Bkz. ALİEFENDİOĞLU, *a.g.m.*, Sayfa: 112-114.

<sup>5</sup> Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun md. 22. Aynı Kanununun 21. maddesine göre; "Anayasa Mahkemesinin şekil bakımından denetimi kanunlarda son oylamanın öngörülen çoğunlukla yapılmadığı; Anayasa değişikliklerinde ise, teklif ve oylama çoğunluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı hususlarıyla sınırlıdır. Şekil bozukluğuna dayanan Anayasaya aykırılık iddiası mahkemelerde ileri sürülemez. Anayasa değişikliklerine karşı iptal davaları yalnız şekil bozukluğu iddiası ile açılabilir. Şekil bozukluğuna dayalı iptal davaları Anayasa Mahkemesince öncelikle incelenerek karara bağlanır."

<sup>6</sup> Anayasa md. 152. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. ALİEFENDİOĞLU, *a.g.m.*, Sayfa: 115-131.

- O dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse, bu yoldaki gerekçeli kararı;
- Taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa tarafların bu konudaki iddia ve savunmalarını ve kendisini bu kanıya götüren görüşünü açıklayan kararı;

Dosya muhtevasını mahkemece bu konu ile ilgili görülen belgelerin tasdikli örnekleri ile birlikte Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderir. Mahkemenin Anayasaya aykırılık iddiasının ciddî görmemesi halinde bu iddia temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır.<sup>7</sup>

Anayasa Mahkemesi; kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya aykırılığı hususunda ilgililer tarafından ileri sürülen gerekçelere dayanmaya mecbur değildir. Anayasa Mahkemesi taleple bağlı kalmak kaydıyla başka gerekçe ile de Anayasaya aykırılık kararı verebilir. Ancak, başvuru, kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya İçtüzüğü'nün sadece belirli madde veya hükümleri aleyhinde yapılmış olup da, bu belirli madde veya hükümlerin iptali kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya İçtüzüğü'nün bazı hükümlerinin veya tamamının uygulanmaması sonucunu doğuruyorsa, Anayasa Mahkemesi, keyfiyeti gerekçesinde belirtmek şartıyla, kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya İçtüzüğü'nün bahis konusu öteki hükümlerinin veya tümünün iptaline karar verebilir.<sup>8</sup>

#### **D. Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Etkileri**

Anayasa Mahkemesi kararları ile ilgili olarak Anayasamızda aşağıdaki özel düzenlemeler bulunmaktadır:<sup>9</sup>

- Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz.
- Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez.
- Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.

<sup>7</sup> Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun md. 28.

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun md. 29.

<sup>9</sup> Anayasa md. 153

- İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukukî boşluğu dolduracak kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar.
- İptal kararları geriye yürümez.
- Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.

Ayrıca;<sup>10</sup>

- Anayasa Mahkemesi bir kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli hükümlerinin iptali halinde meydana gelecek olan hukukî boşluğu kamu düzenini tehdit veya kamu yararını ihlal edici mahiyette görürse, yukarıdaki fıkra hükmünü uygular ve boşluğun doldurulması için Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ile Başbakanlığa bilgi verir.
- Anayasa Mahkemesi, bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez.

## II. Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararlarının Hukuki Nitelendirmesi

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının niteliğinin anlaşılabilmesi açısından, bu müessesenin var olma nedeninin ortaya konulması gerekli olmaktadır. Baskın görüşe göre, geçmişte yine bükülmez anayasa olarak yapılan Anayasalarımızda, kanunların Anayasaya aykırı olmayacağı hükme bağlandığı halde<sup>11</sup> bu kuralın yaptırımın olmaması nedeniyle bireysel hakları ihlal edilen kanunlar yapılabilmektedir. Bunun önüne geçilmesi bakımından yaptırım konusu, Anayasa Yargısının ve bu yargıyı yürütecek olan Anayasa Mahkemelerinin kurulması ile çözümlenmiş ve bu yolla yasama organının kanunların anayasaya uygunluğunu sağlamada yetersiz kalan siyasal denetiminin yerini yargısal denetim almaya başlamıştır.<sup>12</sup>

Bu şekilde ele alındığında, bir hukuk normunun yayınlanıp yürürlüğe girmesinden sonra anayasaya uygunluk denetimi yapılıyor olduğundan, Anayasa Mahkemesi yargılaması “*düzeltilici norm denetimi*” olarak adlandırılır. Anayasamız da bu tür denetimi kabul etmiştir.<sup>13</sup>

<sup>10</sup> Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun md. 53.

<sup>11</sup> Örneğin 1924 Anayasamızın 103. maddesi.

<sup>12</sup> Erol CANSEL, “Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 9, 1992, Sayfa:87-104. Özellikle Bkz. s.87 Dipnot 1.

<sup>13</sup> Anayasamızın 148. maddesinde yer alan, “Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler.” hükmü, ülkemizde anayasal denetimin düzeltilici norm denetimi olduğunu ortaya koymaktadır.

Bir diğ er denetim türü ise ülkemizde uygulanmayan, hukuk normunun henüz yürürlüğe girmeden yapılan anayasal uygunluk denetimi olan “önleyici norm denetimi”dir.<sup>14</sup>

Anayasa Mahkemesi, başvuru türüne göre, “soyut norm denetimi” veya “somut norm denetimi” yollarından birini kullanarak normun anayasaya uygunluğunu denetler. Soyut norm denetiminde, normun şekil ve esas bakımından (Anayasa değişikliklerinde sadece şekil bakımından) Anayasaya uygunluk incelenir.

Anayasamızda yer alan, Cumhurbaşkanı, iktidar ve anamuhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyeler tarafından açılacak iptal davaları,<sup>15</sup> belli, somut bir olayı ilgilendirmeyip, iptali istenen soyut hukuk normlarının, en üst norm olan Anayasaya uygunluğunun veya aykırılığının araştırılması; aykırı bulunursa iptali; uygun bulunursa talebin reddi şeklindeki yol soyut norm denetimidir.<sup>16</sup>

Somut norm denetimi ise, Anayasamızda; Anayasaya aykırılığın diğ er mahkemelerde ileri sürülmesi şeklinde düzenlenmiştir.<sup>17</sup> Bu yolda, mahkemenin bakmakta olduğu davada taraflar, davaya uygulanacak kanunun Anayasaya aykırılığını öne sürmektedirler.<sup>18</sup> Mahkeme de bu aykırılığı re’sen dikkate alabilir.

Görüldüğü gibi, soyut ve somut norm denetim yollarında, gerek başvuruyu yapabilecekler ve gerekse süreler yönünden büyük farklılıklar söz konusudur. Ancak somut norm denetim yolu olan itiraz da her ne kadar süre sınırlaması olmasa da bir kere Anayasa Mahkemesi, aykırılık iddialarını reddetmiş se, karar Resmi Gazetede yayımlandıktan sonra 10 yıl içinde tekrar itiraz yoluna gidilmesi mümkün olmamaktadır. Ancak bu süre sınırlaması, Anayasa Mahkemesinin sadece iş in esasına girerek verdiğ i red kararları için geçerlidir.<sup>19</sup>

Bu noktada belirtmek gerekir ki aynı norm için başka bir hukuksal nedenle bu süre dolmadan da konunun Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesi mümkündür. Çünkü Anayasa Mahkemesinin görevi, normun Anayasaya aykırılığını denetlemektir. Bir başvuru üzerine Mahkeme tarafından normun Anayasaya uygunluğunun kabulü ile denetim yolunu kapatmak Anayasa yargısının ve Anayasanın amacına uygun düşmeyecektir.<sup>20</sup>

### III. Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Nedeniyle Oluşacak Hukuki Durum

İptal edilen kanun hükmü, kanun boşluğu yaratacaktır. Anayasa bu nedenle, Anayasa Mahkemesinin bu oluşacak boşluğu tespit ederek iptal kararının yürürlüğe gireceğ i tarihi ayrıca (bir yılı geçmemek üzere) belirlemesine izin vermiştir. Ancak bu durumda, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin, iptal kararının ortaya çıkardığı hukukî boşluğu dolduracak kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlaması da Anayasal bir zorunluluktur.<sup>21</sup>

<sup>14</sup> CANSEL, *a.g.m.*, s.88.

<sup>15</sup> Anayasa md. 150.

<sup>16</sup> CANSEL, *a.g.m.*, s.89.

<sup>17</sup> Anayasa md. 152. Bu yol Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 28. maddesinde, “İtiraz yoluyla mahkemelerce gönderilen iş ler” başlığı altında düzenlenmiştir.

<sup>18</sup> Vergi hukuku uygulamalarında, zarar gören konumunda mükellef olduğ undan doğal olarak bu aykırılığı iddia etmesi beklenen taraf davacıdır.

<sup>19</sup> Ergun ÖZBUDUN, **Türk Anayasa Hukuku**, 1990, Ankara, Sayfa: 357 vd.

<sup>20</sup> CANSEL, *a.g.m.*, Sayfa: 91 ve özellikle Bkz. 11 no.lu dipnotta atıf yapılan Metin KIRATLI, **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi**, 1966, Ankara, Sayfa: 175-176.186.

<sup>21</sup> Anayasa md. 153.

Ancak Meclis'in buna uygun davranmamasının bir yaptırımı olmadığından, kanun boşluğu, toplumsal veya bireysel sorunları çözümsüz bırakabilmektedir.

Esasen iptal hükmüyle yürürlükten kalmış olan bir normun, süre verilerek uygulanmasına devamının sağlanması bir çelişki olmakta ve eşitlik ilkesine de aykırı düşmektedir. Normun iptaline rağmen bir süre uygulanmasına devam edilen bu hüküm dolayısıyla bazı bireyler zarar görecektir; süre biterek yürürlükten kalkmasından sonra ise diğer bireyler yararlanacaktır.<sup>22</sup>

Bir diğer sorunlu alan ise, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının gerekçesi yazılmadan açıklanması yasağı ile Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanacağı ve ancak bundan sonra yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlayacağı ve kararların geriye yürümeyeceği kuralıdır.<sup>23</sup>

İdari yargıda, idari işlemdeki sakatlık saptanarak işlem iptal edildiğinde, iptal kararı sakatlığın ortaya çıktığı ana kadar geri yürümekte ve sakat işlemi ortadan kaldırmaktadır. İptal davasında işlemin yapıldığı zamandaki mevcut sakatlık yargılanmakta ve sakat işlemin iptal ile ortadan kaldırılmasıyla önceki hukuksal durum geri gelmektedir.<sup>24</sup>

Anayasal yargıda ise, idari yargıdaki iptal kararının geriye yürüme etkisi ilke olarak kabul edilmemiştir. Bunun nedeni olarak, toplumun kanunlara duyduğu güven duygusunu sarsmamak ve iptal edilen kanun hükmüne dayanarak daha önce yapılmış olan işlemleri ve kazanılmış hakları yok etmemek gösterilmektedir.<sup>25</sup>

Anayasamız, iptal kararlarının geriye yürümeyeceği ilkesine, -hiçbir istisna getirmeden- yer vermiş görünmekte ise de ayrıntıları belirlenmemiş anayasal hükmün salt sözüne bağlı kalınarak uygulanması hakkaniyet, eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı sonuçlar getirebilecektir.

1. Geriye yürüme yasağı, katı şekilde uygulandığı takdirde, sadece adaletsizliğe yol açmakla kalmaz, aynı zamanda mantığa aykırı sonuçlar da yaratabilir. İtiraz yoluyla gelen aykırılık iddiası kabul edilerek iptal kararı alındığında, esas uyuşmalığı çözecek mahkemedeki davanın tarafları, iptal kararı elde etmiş olmalarına rağmen bunun sonuçlarından yararlanamamak gibi açıklanamayacak bir durumla karşılaşacaklardır.<sup>26</sup>
2. Bir başka sorun da, bir normun Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olması, bu karardan önce, iptal olunan hüküm gereği yapılmış, bir idari iptal davasına konu idari işlemin de idari yargı yerine iptalini gerektirip gerektirmediği noktasındadır. Bu durumda iki olasılık söz konusu olabilecektir.<sup>27</sup>
  - a. Bir idari dava görülmekteyken, o davada uygulanması gereken bir norm, başka bir vesileyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmişse, bu durumda davayı

<sup>22</sup> CANSEL, *a.g.m.*, Sayfa: 92 ve özellikle Bkz. 13 no.lu dipnotta atıf yapılan KIRATLI, Sayfa: 185.

<sup>23</sup> Anayasa md. 153

<sup>24</sup> İptal kararlarının yerine getirilmesi ile ilgili olarak Bkz. A. Şeref GÖZÜBÜYÜK – Turgut TAN, **İdare Hukuku Cilt 2 – İdari Yargılama** Hukuku, 2008, Ankara, Sayfa: 648-706.

<sup>25</sup> CANSEL, *a.g.m.*, Sayfa: 93.

<sup>26</sup> Ülkü AZRAK, "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt.1, 1984, Sayfa: 151-168.

<sup>27</sup> AZRAK, *a.g.m.*. Sayfa: 162-163

görmekte olan idari yargı merciinin iptal edilmiş normu uygulamaması gerekir. Nitekim Danıştay'ın yerleşik içtihadı da bu yöndedir.

- b. Diğer bir olasılıkta ise, Anayasa Mahkemesince iptal edilen bir norma dayanılarak, iptal kararından önce yapılmış (ve tamamlanmış) bir idari işleme karşı iptal davalarının kesinleşmesinden sonra bir idari iptal davası açılmış olabilir. Görünüşe göre, uygulamada tartışmalar da bu noktada yoğunlaşmaktadır. Bu konuda tarafımızdan bir yorum getirilmeyecek olup, çalışmanın Danıştay kararları ile ilgili bölümünün incelenmesini salık veririz.
3. Uygulamada çokça tereddütlere yol açan bir diğer konu da, Anayasa Mahkemesinin, başka bir mahkemeden itiraz yoluyla gelen Anayasaya aykırılık iddiasını iptal kararına bağlamakla birlikte, kararın yürürlüğe girmesi için bir yıla kadar bir süre belirlemesi durumudur. Bu durumda iki görüş ortaya atılabilir.
    - a. İlk görüş olarak, davanın esas mahkemesinde, Anayasa Mahkemesi iptal kararı dikkate alınmadan görüleceğidir. Bu görüşe göre, Anayasa Mahkemesi, iptalin hükmünü erteleyerek, bunu erteleme süresinde uygulanmamasını, kanun koyucunun bu süre içinde o alanı yeni bir kanunla düzenlemesini amaçlamıştır. Eğer Anayasa Mahkemesinin amaçladığı husus gerçekleşmeyecekse, bu Anayasanın ilgili hükmüne aykırılık teşkil eder.
    - b. İkinci görüşe göre ise, eğer dava mahkemesi, Anayasa Mahkemesinin erteleme kararı nedeniyle, davada Anayasaya aykırılığı hüküm altına alınmış olan kanunu uygulamaya mecbur tutulursa, bu iptal kararının geriye yürümesi yerine, iptal kararının ertelenmesine dair kararın geriye yürümesi anlamına gelecektir. Oysa bu hallerde iptal asıl, erteleme ise, kararın ikinci derecede bir parçasıdır.

Bu konuda bizim de katıldığımız görüşe göre, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlüğe girmesini ertelemesinin amacı, genel kapsamlı bir iptal sonucunun yaratılmasının ve o alanda kanun boşluğu doğmasının önüne geçilmesidir.<sup>28</sup> Dolayısıyla, görüşümüze göre esas uyumsuzluğun görüldüğü mahkemeler, erteleme kararı ile kendilerini bağlı tutmayacaklar, ancak iptal kararıyla bağlı olacaklardır. Netice itibarıyla aksi halde, yargılamanın uzun sürdüğü hallerde iptal kararının dikkate alınması, hızlı yargılama halinde ise aksine bir durum oluşması gibi açıklanamayacak bir sonuca ulaşılacaktır.

#### **IV. Danıştay'ın Konuya Yaklaşımı**

Yukarıda yapılan temel açıklamalar zemininde, Danıştay'ın çeşitli Daireleri tarafından, yine çeşitli zamanlarda verilmiş konuya ilişkin kararlar aşağıdaki gibidir. Kararların içerdiği gerekçeler, özellikle yakın zamanda beklenen idari (vergi) "*dava fırtınasında*" yaşanacakların öngörülebilmesi açısından özel olarak incelenmelidir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin yakın tarihli bir kararında, ödeme emrine karşı açılmış davada, Anayasa Mahkemesi'nin vergi ziyai cezası hakkında verdiği iptal kararının dikkate

---

<sup>28</sup> Bkz. AZRAK, a.g.m., Sayfa: 165.

alınması gerektiği yolunda hüküm tesis ettiğini görmekteyiz.<sup>29</sup> Bir başka ifade ile anılan karar, tarhiyat aşamasında kesinleşmiş ceza uygulamasının, ödeme emri aşamasında tekrar hukuken irdelenebileceği ve Anayasa Mahkemesi iptal kararının da bu davada dikkate alınabileceği yolundadır. Bu da göstermektedir ki Danıştay bu olayda, iptal kararından önce tesis edilmiş, kesinleşmiş bir idari işleme, daha sonra verilmiş bir Anayasa Mahkemesi iptal kararını uygulayabilmekte bir anlamda Anayasa Mahkemesi iptal kararının geriye yürüyebileceği görüşündedir.

Ancak bu karar yine Danıştay Dava Daireleri'nin önceki yıllarda verdiği başka bir karar<sup>30</sup> ile tezat halindedir. Yukarıya aldığımız karardan yaklaşık on yıl öncesi bir tarihe ait bu kararda; *"...Davaya konu edilmeden kesinleşmiş idari işlemlerin uygulanmasını sağlamak için kurulan yeni işlemler nedeniyle açılan davalarda, kesinleşmiş hukuki durumlar yeniden ele alınarak incelenemez..."* görüşü ile *"...Anayasa Mahkemesinin iptal kararları geriye yürümediğinden iptal kararı idarenin iptal edilen yasa kuralının yürürlükte olduğu dönemde gerçekleştirdiği tüm idari işlemleri gözden geçirerek düzeltmesini de gerektirmemektedir..."* gerekçesine yer verilmiştir. Tezat, bu kararda, anılan gerekçeler, *"...Bu yüzden Kurumlar Vergisi Kanununun Mükerrer 40.maddesinin ikinci fıkrasıyla ilgili iptal kararı, vadesinde ödenmeyen kesinleşmiş kamu alacağı için düzenlenen ödeme emrine karşı açılan bu davanın çözümünü ve sonucunu etkilemeyecektir..."* şeklinde tesis edilen hüküm ile daha da belirginleşmektedir.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, yakın tarihli bir kararında,<sup>31</sup> Anayasa Mahkemesinin bir iptal kararının, *"...kararın verildiği gün itibariyle kamuoyuna bildirilmesi nedeniyle konu ile ilgili bulunan idareler ve kişilerin bilgisi dâhiline girdiği..."* görüşünü açıklamış, *"...oluşan yeni hukuki durumdan dolayı..."*, *"...davacının Anayasa Mahkemesi kararının doğurduğu sonuçlardan yararlanmak amacıyla 2577 sayılı Kanunun 10. maddesine göre idareye başvurarak bu yeni hukuki duruma göre..."* idareden talepte bulunabileceği ve reddi halinde dava açabileceği sonucuna varmıştır.

Anılan karar, kesinleşmiş bir idari işlem hakkında, Anayasa Mahkemesi iptal kararı ile oluşan yeni hukuki durumda yararlanmak üzere idareye bir başvuru yapılabileceği ve reddi halinde de dava açılabilmesi yolunda olduğu gibi, idareden talepte bulunmak için Anayasa Mahkemesi kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasının beklenmesine gerek olmadığını da ortaya koymaktadır. Karar, Anayasa Mahkemesi kararının kamuoyuna bildirilmesini yeterli sayması bakımından ilginçtir.

Danıştay 1. Dairenin oldukça yakın tarihli bir kararında,<sup>32</sup> *"Kamu görevlisi iken askerlik yapanların askerlik hizmet sürelerinin Anayasa Mahkemesi kararının Resmi Gazetede yayımlandığı tarih gözetilmeksizin, rütbe terfiinde değerlendirilmesi gerektiği..."* şeklinde ortaya konulan görüş, yine yukarıdaki diğer kararlara paralel olarak, Anayasa Mahkemesi iptal kararının Resmi Gazete'de yayım tarihi gözetilmeksizin kesinleşmiş idari işlemlere de uygulanacağını vurgulamaktadır.

Danıştay 2. Daire, çok yakın tarihli bir kararında,<sup>33</sup> *"Kanun veya kanun hükmünde"*

<sup>29</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri, 08.12.2006 - E:2006/220 K:2006/366

<sup>30</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri, 04.11.1994 - E:1994/260 K:1994/419

<sup>31</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri, 08.06.2006 - E:2006/231 K:2006/542

<sup>32</sup> Danıştay 1. Daire, 11.02.2004 - E:2004/11 K:2004/8

<sup>33</sup> Danıştay 2. Daire, 01.06.2005 - E:2004/1545 K:2005/1886



*Kararname'nin iptali istemiyle açılan davada anayasa mahkemesi'nce verilen iptal kararında; iptal hükmünün resmi gazete'de yayımlanmasından sonraki bir tarihte yürürlüğe gireceğinin belirtilmiş olmasıyla bu konuda yeni bir düzenleme yapılması için yasama organına süre tanınması amaçlandığından, dava konusu uyuşmazlığın Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görülüp çözümlenmesinin Anayasanın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği...” görüşünü ortaya koyarak, Anayasa Mahkemesi iptal kararları için sonraki bir tarihin belirlenmesi durumunda dahi, iptal kararının yargı yerlerince dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır.*

Yine Danıştay 2. Daire başka bir kararında,<sup>34</sup> “...mahkemelerce bakılmakta olan davalarda; uygulanan Kanun ya da Kanun Hükmünde Kararname hükmünün Anayasa Mahkemesi'nce iptal edildiği veya yürürlüğünün durdurulduğu durumlarda söz konusu Kanun ya da Kanun Hükmünde Kararname hükmüne göre hüküm kurma imkânı bulunmamaktadır...” şeklinde benzer bir gerekçe ortaya koymuş durumdadır.

Danıştay 3. Daire'nin, “Uyuşmazlık konusu yapılan bir tasarrufun dayandığı kanun veya kanun hükmünde kararname hükmünün dava devam etmekte iken Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi durumunda, söz konusu uyuşmazlığı çözmek durumunda olan yargı yerinin iptal kararını göz önünde tutması ve ona uymasının gerekeceği...” yolundaki kararı<sup>35</sup> içerdiği gerekçe itibarıyla Danıştay 2. Daire kararları ile paralellik göstermektedir.

Danıştay 3. Daire'nin “...Her ne kadar Anayasanın 155.maddesinin 5.fıkrası ile Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 53.maddesinin 7. fıkrasında, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hükme bağlanmış ise de; bu hükmün amacı, iptal karardan önce sonuçlarını doğurmuş ve ihtilaf konusu yapılmamış işlemleri iptal kararının etkisinden ayırarak kamu düzeninin istikrarını sağlamaktır...” yolundaki kararı<sup>36</sup> bir yandan iptal karardan önce tesis edilerek kesinleşen işlemlerin iptal kararı etkisinden ayırık tutulması gerektiğini ortaya koyarken diğer yandan da, “...ihtilaf konusu yapılan bir tasarrufun dayanağı Kanun hükmünde kararname hükmü Anayasa Mahkemesince iptal edilirse söz konusu ihtilafı çözmek durumunda olan yargı yeri iptal kararını göz önünde tutmak ve uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesinin, Anayasanın 153.maddesinin 3.fıkrası uyarınca iptal hükmünün yürürlüğe girmesini ileriki bir tarihe bırakmış olması da açıklanan hukuki durumu değiştirmez...” şeklindeki gerekçe ile ihtilaf konusu olaylarda Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının yürürlüğünün belirli bir süre ertelenmesi dikkate alınmadan eldeki davalara bu iptal kararının uygulanacağını belirtmektedir. Karar, “...yerel mahkeme kararı temyiz edilmekle ihtilaf devam etmekte olmasına göre...” gerekçesi ile de yargılamanın her aşamasında iptal kararının dikkate alınabileceğini vurgulamaktadır.

Danıştay 5. Daire'de, Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürümezlik ilkesinin eldeki davalara uygulanamayacağı görüşünü ortaya koyarak bu yönde Danıştay 3. Daire ile paralel davranmaktadır.<sup>37</sup>

Diğer taraftan Danıştay 5. Daire, “Anayasa Mahkemesince iptal edilen kanun hükmünde

<sup>34</sup> Danıştay 2. Daire, 12.01.2005 – E:2004/7423 K:2005/113

<sup>35</sup> Danıştay 3. Daire, 22.01.1992 – E:1991/464 K:1992/205

<sup>36</sup> Danıştay 3. Daire, 07.07.1993 – E:1993/295 K:1993/2008

<sup>37</sup> Danıştay 5. Daire, 13.11.1989 – E:1989/779 K:1989/1919

*kararname hükmüne dayanan düzenleyici işlemin hukuki dayanaktan yoksun kaldığı ve iptal kararının henüz Resmi Gazete'de yayınlanmamasının yargı mercilerinin bakmakta oldukları uyuşmazlıklarda hukuka ve Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş kuralların uygulanmasını ve uyuşmazlıkların bu kurallara göre çözümlenmesini gerektirmeyeceği...*" şeklindeki görüşü ile<sup>38</sup> yukarıya aldığımız kararları veren Daireler ile paralel bir görüş ortaya koymaktadır.

Danıştay 5. Daire, Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürümezliği ilkesini, "...*"hukuk devleti"* ilkesinin gereği ve doğal sonucu olarak, hukukun genel ilkelerine ve Anayasaya aykırı oldukları için iptal edilen kuralların yürürlükte iken uygulanmasıyla elde edilmiş kazanılmış hakların korumasını..." amaçlayan bir ilke olarak görmekle birlikte, "...*geriye yürümezlik kuralı, Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinen yasa hükümlerinin, bu hükümlere dayanılarak tesis edilmiş olan idari işlemlerin iptali istemiyle açılan ve halen görülmekte olan davalarda da uygulanacağı anlamını taşımamaktadır. Aksine bir yorum "hukuk devleti" ve "Anayasanın üstünlüğü" ilkeleriyle bağdaştırılamaz...*" şeklinde bir istisna olduğunu da ortaya koymaktadır. Daire bu gerekçeyi ise, "...*menfaatini veya hakkını ihlal ettiğini ileri sürdüğü bir idari işleme karşı dava açan ilgilinin, bu işlemin dayandığı kanun ya da kanun hükmünde kararname hükmünün iptali için itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmasını isteme hakkının devamı olarak, Anayasa Mahkemesinin bu hükümlerin iptali yolundaki kararının, görülmekte olan davasında uygulanmasını isteme hakkına da sahip olduğunun kabulü gerekmektedir...*" görüşüne dayandırmaktadır.<sup>39</sup>

Danıştay 6. Daire'nin, "*Anılan hükmü de kapsar nitelikte bir başvuru ile 3194 sayılı Yasanın bazı maddelerinin iptali talebinin Anayasa Mahkemesine iletilmesi sonucunda Mahkemece 3194 sayılı Yasanın 47.maddesi, Anayasanın 2.ve 56.maddelerine aykırı bulunarak 11.12.1986 günlü, 1986/29 sayılı kararı ile iptal edilmiş, karar aynı gün Anayasa gereği Devlet eliyle kurulan ve tarafsız bir kamu tüzel kişisi olan TRT Kurumu ve takip eden günde yazılı basın aracılığıyla tüm kamuoyuna duyurulmuş, dolayısıyla Yasa maddesinin Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği hususu, tüm kamuoyunun özellikle konu ile ilgili bulunan idareler ve şahısların bilgisi dahiline girmiştir...*" şeklindeki kararı,<sup>40</sup> Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının henüz Resmi Gazete'de yayımlanmamış da olsa bilgi dahiline girdiğinde dikkate alınması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Anılan görüş, "...*Anayasa Mahkemesinin iptal kararı verdiği tarihten itibaren idarelerin Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinen bir Yasa hükmüne dayanarak işlem tesis etmeye devam etmeleri, Hukuk Devleti ilkesine ters düştüğü gibi, kamu yararına uygun davranmak zorunda buldukları kuralına da aykırı olacaktır...*" ve "...*Bilindiği gibi Yasalar ancak kamu yararı amacıyla düzenlenir ve yürürlüğe konulur. Anayasa Mahkemesinin bir Yasa hükmünün iptaline karar vermesi halinde, artık bu yasa hükmünün kamu yararına dayanmadığı tartışmasız hale gelir...*" gerekçelerine dayanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının uygulanması ile ilgili olarak Danıştay 10. Daire kararları ayrı bir yere konulmalıdır. Şöyle ki:

<sup>38</sup> Danıştay 5. Daire, 23.12.1992 – E:1992/1219 K:1992/3872

<sup>39</sup> Danıştay 5. Daire, 17.09.2003 – E:199/3664K:2003/3509

<sup>40</sup> Danıştay 6. Daire, 06.11.1991 – E:1991/749 K:1991/2306

Danıştay 10. Daire bir kararında,<sup>41</sup> “Anayasa mahkemesi iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihin ertelenmiş olmasının, yargı yerlerinin çözümlenmekte oldukları uyuşmazlıklarda anayasaya aykırı bulunarak iptal edilen yasa kurallarını uygulaması sonucuna yol açmayacağı...” şeklinde görüş ortaya koyarken başka bir kararında<sup>42</sup> ise “...Anayasa Mahkemesi kararının Resmi Gazete’de yayımlandığını ve fakat henüz yürürlüğe girmediği önemde tesis edilen işlemlerin yargısal denetiminin yürürlüğü Anayasa Mahkemesi kararıyla korunan düzenlemeye göre yapılmalıdır...” görüşünü ortaya koymakta ve iptal kararlarının yürürlüğü için sonraki bir tarihin belirlendiği durumları ayırık tutmaktadır. Daire bu görüşünü, “..kamu yararını bozacak, olumsuz yönde etkileyecek hukuksal boşluğun doğmasını engellemek için getirilen bu sürenin, yalnızca yasama organına yönelik olduğunu, idarenin bu sürede bir tasarrufta bulunamayacağını kabul etmek, Anayasa Mahkemesi kararlarının yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını bağlayacağını belirten Anayasanın 153.maddesine aykırı olacaktır...” şeklinde gerekçelendirmektedir.

Öte yandan Danıştay 10. Daire’nin bir kararında<sup>43</sup>, “...İdare Mahkemesince Anayasa Mahkemesinin ... günlü ... sayılı iptal kararının gerekçesi ile yasa da boşluk ve çelişki olduğu ileri sürülerek nema tutarının tamamının davacıya verilmesi gerektiğine ilişkin gerekçeye dayalı olarak dava konusu işlem hakkında karar verilmiş ise de; Anayasa Mahkemesi kararlarının gerekçesi bağlayıcı olmakla birlikte, bir davaya bakmakta olan Mahkeme; uygulanacak kanun veya kanun hükmünde kararname hükümlerini Anayasaya aykırı görürse itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesine götürerek bu konuda verilecek karara kadar davayı geri bırakmak durumunda ise de, davanın çözümüne ilişkin "uygulanacak kanun maddesi" dışındaki bir başka maddenin Anayasa aykırı olduğu gerekçesi verilen iptal kararının gerekçesine dayalı olarak halen yürürlükte olan yasa maddesine rağmen, karar verilmesine imkan tanıyan hukuksal bir düzenleme bulunmadığından, bu gerekçede hukuki isabet görülmemiştir...” şeklinde yer alan gerekçe de önem arz etmektedir.

Danıştay 7. Daire’nin de genel olarak; “...Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural, iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakların ortadan kaldırılmasına veya toplum huzurunun bozulmasına yol açacak sonuçların önlenmesi amacıyla kabul edilmiş olup, bu kuralın mutlak anlamda uygulanması durumunda, Anayasanın yukarıda anılan 152’nci maddesinde düzenlenmiş olan "Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi" (itiraz) yolunun, hukuk ve uygulama yönünden sonuçsuz kalacağı açıktır. Nitekim; aynı maddenin 3’üncü fıkrasında yer alan, "Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır." yolundaki kural da, Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davalarda uygulanması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır...” yolunda kararlar verdiği görülmektedir.<sup>44</sup>

<sup>41</sup> Danıştay 10. Daire, 11.10.2000 – E:2000/3903 K:2000/5129

<sup>42</sup> Danıştay 10. Daire, 24.06.1999 – E:1996/9928 K:1999/2597

<sup>43</sup> Danıştay 10. Daire, 11.12.2002 – E:2001/979 K:2002/4001

<sup>44</sup> Danıştay 7. Daire, 04.04.2006 – E:2004/1489 K:2006/1066

## V. Tartışma Konuları

Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının Resmi Gazete’de yayımlanması ile gerekçeler ortaya çıkmış olup, önümüzdeki günlerde tartışılmaya devam edilmesi muhtemel kararlar ve gerekçeleri aşağıdaki gibidir:

### A. Tarh Zamanaşımı

Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu’nun 114. maddesinin ikinci fıkrasının yani, “*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 işlemeye devam eder.*” şeklindeki hükmün Anayasa’ya aykırı olduğuna ve iptaline oyçokluğuyla karar vermiş ve iptal edilen fıkranın doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine, oybirliğiyle karar vermiştir.<sup>45</sup>

Anayasa Mahkemesi iptal gerekçesinde dikkati çeken hususlar aşağıdaki gibidir:

*“İtiraz konusu kuralda, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.”*

*“İtiraz konusu kuralın ikinci tümcesinde, duran zamanaşımının işlemeye başlaması, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine bağlanmıştır. Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir.*

*Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.”*

### B. Dar Mükelleflerin Elde Ettiği Stopaj

Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 sayılı Kanunun 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen “*Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.*” biçimindeki cümlelerin Anayasa’ya aykırı olduğuna ve iptaline oyçokluğuyla karar vermiş ve iptal edilen cümlelerin doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, iptal hükmünün, kararın Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesine, oybirliğiyle karar vermiştir.<sup>46</sup>

Böylece Bankalar ve aracı kurumların takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarile; aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden

<sup>45</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 tarih ve E: 2006/124 K: 2009/146 sayılı kararı. (RG:08.01.2010 – 27456)

<sup>46</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 tarih ve E: 2006/119 K: 2009/145 sayılı kararı. (RG:08.01.2010 – 27456)

sağlanan gelirler üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yapması hükmüne dar mükelleflere getirilen vergi avantajı ortadan kalkmış olmaktadır.

### C. Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Yönünden

Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69. maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan; "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiş ve böylece mükelleflerin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler şeklindeki sınırlama da ortadan kalkmıştır.<sup>47</sup> Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sadece bu yıllar için getirilen sınırlamayı iptal etmiş, kararda özel bir tarih yer almadığından iptal kararının bu kısmı, Resmi Gazete'de yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Anayasa Mahkemesi, yine aynı kararda, ayrıca bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu'nun, "Ticarî ve ziraî kazançlarda yatırım indirimi istisnası" başlıklı 19. maddesinin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 08.04.2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmasına dair 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki "2" rakamının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiş bulunmaktadır.

### D. Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1. maddesiyle değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiş ve ayrıca doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir.<sup>48</sup>

### V. Sonuç

Görüşümüze göre:

Anayasal düzenlemelere göre, Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararları; bu kararlar verilmeden önce açılmış ve bakılmakta olan davaların çözümünü, kararın gerekçesi ve iptal nedeni doğrultusunda etkileyecektir.<sup>49</sup>

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen normların, Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe gireceği yolundaki Anayasa hükmü mutlak olmayıp, çeşitli vesilelerle ülke genelinde iptal kararlarının öğrenilmiş olması, iptal kararının uygulanabilmesi için yeterli

<sup>47</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E: 2006/95 K: 2009/144 sayılı kararı. (RG:08.01.2010 – 27456)

<sup>48</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E: 2006/95 K: 2009/144 sayılı kararı. (RG:08.01.2010 – 27456)

<sup>49</sup> Danıştay 3. Daire, 30.10.2009 - E:2008/1380 K:2009/3292

olmalıdır.<sup>50</sup> Bu durumda çalışmamıza konu Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının, kamuoyu tarafından öğrenildiği 15.10.2009 tarihinden önce, bu iptal kararlarına konu normlara ilişkin açılmış ve görülmesine devam edilen “*eldeki davalara*”, iptal kararları uygulanacaktır.

Anayasa Mahkemesi'nin, iptal kararı için ayrıca bir yürürlük tarihi belirlemiş olması durumunda, eldeki davalar için bu yürürlük tarihi dikkate alınmaksızın iptal kararı uygulanmalıdır.<sup>51</sup> Yine bu durumda çalışmamıza konu Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının, kamuoyu tarafından öğrenildiği 15.10.2009 tarihinden önce, bu iptal kararlarına konu normlara ilişkin açılmış ve görülmesine devam edilen “*eldeki davalara*”, iptal kararları Anayasa Mahkemesi'nin ayrıca bir yürürlük tarihi belirlemiş olması dikkate alınmadan uygulanacaktır.

Anayasa Mahkemesi iptal kararına konu norma dayalı olarak daha önce tesis edilmiş ve yargıya taşınmamış idari işlemler için, daha sonraki aşamalarda yeni bir dava hakkı doğuyorsa (örneğin ihbarnameye dava açılmamış olsa da ödeme emrine dava açılabilmesi) bu yeni davanın görülmesinde Anayasa Mahkemesi iptal kararı olaya uygulanacaktır. Bu durumda örneğin devren yatırım indirimi istisnası yönünden Geçici Vergi Beyannamesinde ihtirazı kayda yer vermemiş ve dava açmamış mükellefler yönünden Kurumlar Vergisi Beyannamesi yönünden yeni bir ihtirazı kayıt ve dava imkânı mevcut olmaktadır. Ya da Takdir Komisyonu'na sevk edilerek tarh zamanaşımı durdurulan bir tarhiyata ilişkin dava açılmamış olması ödeme emri aşamasında, ödeme emrine karşı açılmış bir davada bu borcun esasının bu yönden ele alınmasına en gel olmayacaktır.<sup>52</sup>

Kesinleşmiş idari işlemlere karşı, daha sonra düzeltme talebi ile yeni bir idari işlem tesisi talebi ile konunun yargıya taşınarak iptal kararı sonuçlarından yararlanılması mümkün görünmemektedir. Esasen, geçmişe dönük olarak düzeltme talebi reddedildiğinde başvurulabilecek tek hukuk yolu “*şikâyet yolu ile müracaat*” olup,<sup>53</sup> hukuki ihtilaflar vergi hatası kapsamında görülmediğinden arzu edilen sonucun elde edilmesi tartışmaya açıktır.<sup>54</sup>

Ancak, bazı konularda ihtirazı kayıtla beyanın, Anayasa Mahkemesi iptal kararından sonra (kararlar Resmi Gazete'de yayımlanmadan önce dahi olsa) yargıya taşınması, Vergi Usul

---

<sup>50</sup> Örneğin son zamanlarda yoğun tartışmalara neden olan yatırım indirimi, ücretlerde gelir vergi tarifesi, zamanaşımı konularıyla ilgili Anayasa Mahkemesi kararları, çeşitli basın yayın organlarından öğrenilmiştir.

<sup>51</sup> Danıştay 10. Daire'nin; “...Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinen kuralların, bu kuralların uygulanmasına ilişkin idari işlemlerin hukuka aykırı olduklarından dolayı iptali istemiyle açılan ve halen görülmekte olan davalarda da uygulanacağı anlamını taşımamaktadır. Aksi hal, ‘hukuk devleti’ ve ‘Anayasanın üstünlüğü’ ilkeleriyle bağdaştırılmaz.” görüşünü ortaya koymakla birlikte; “Anayasa Mahkemesi'nin, kamu yararını olumsuz yönde etkileyecek hukuksal bir boşluğun doğmamasının temini için, iptal kararının yürürlüğünü ertelediği durumları...” ayrık tutan 25.03.2009 tarih ve E:2006/1219 K:2009/222 sayılı kararı, genel kabul ile tezat teşkil etmektedir.

<sup>52</sup> Anayasa Mahkemesi iptal kararının yatırım indirimi uygulamasına etkisi yönündne ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İmral DURAN, “Yatırım İndirimi İstisnasında Son Durum ve Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararının Sonuçları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2010, Sayı: 73.

<sup>53</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesine göre; “Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.” Bakanlığın bu müracaatı reddetmesi halinde idari yargıda dava açılabilir.

<sup>54</sup> Danıştay 4. Daire'nin, 26.05.2004 tarih E:2003/1946 K:2004/1182 sayılı kararı, “Bir vergi olayının düzeltme ve şikâyet yoluyla yargı önüne getirilebilmesi için, ileri sürülen hususların vergi hatası kapsamı içerisinde mütalaa edilmesi, vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için de ileri sürülen hususun yasa maddelerinde hukuki yoruma yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak belirlenmesi gerekir. ...” şeklinde olup, benzeri çok sayıda karar ele alındığında, konunun bu şekilde ele alınarak davanın reddi olasılığı kuvvetli görünmektedir.

Kanunu'nun 378. maddesi çerçevesinde dava açma hakkının bu beyanla doğacak olması nedeniyle mümkün görünmektedir. Örneğin ücret gelirlerine uygulanacak vergi tarifesi yönünden iptal kararı için bir yürürlük süresi öngörülmesi ise de, iptal kararından sonra verilen Muhtasar Beyannameler yönünden dava açma hakkı yeni doğduğu için, iptal kararı için belirlenen yürürlük süresi dikkate alınmadan bu davalara iptal kararının uygulanması gerekli olacaktır. Aksi halde yargılaması uzun sürdüğü için, iptal kararından sonra sona erecek davalara iptal kararının uygulanması, diğerlerine uygulanmaması gibi hukuki olmayan bir durum oluşacaktır.

İptal kararlarına konu edilmiş normlar, 15.10.2009 tarihi itibarıyla idarenin bilgisindedir. Bu nedenle bu tarihten sonra, iptal edilen normlara dayalı yapılmış idari işlemler kendiliğinden hukuka aykırı hale gelmiştir. İdarenin herhangi bir dava açılmasını beklemeden bunları re'sen düzeltmesi hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.<sup>55</sup>

Anayasa Mahkemesi iptal kararları hiçbir şekilde kesinleşmiş idari işlemlerde geriye yürütülerek, mükellefler aleyhine sonuç doğuracak sonuçlara yol açamayacaktır. Örneğin Anayasa Mahkemesi iptal kararı, dar mükellefler açısından %0 olarak uygulanmış ilgili St. Gelir Vergisi hükmü, bugün geriye dönük olarak %15 St. Gelir Vergisi uygulanmasına dayanak alınamayacaktır.

Çalışmamız içeriğinde, görüşümüzü destekleyen çok sayıda Danıştay kararına yer verilmiş ise de, *"Dayandığı üst normun iptaline ilişkin bulunan, ancak yürürlüğü dört ay sonrasına ertelenen Anayasa Mahkemesi kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasından daha önceki tarihte tesis edilen idari işleminin yargısal denetiminin, tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan düzenleme uyarınca yapılması gerektiği"* şeklinde Danıştay kararlarının mevcut olduğu da gözden uzak tutulmamalıdır.<sup>56</sup>

---

#### **UYARI**

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

---

<sup>55</sup> Yatırım indirimi ile ilgili olarak bu yönde beklenti kuvvetli ise de diğer konularda uyumsuzlukların yaşanması mümkün görünmektedir.

<sup>56</sup> Danıştay 10. Daire, 24.05.1999 - E:1996/9928 K:1999/2597