

SİRKÜLER
Sayı: 2011/128

İstanbul, 17.05.2011
Ref: 4/128

Konu:

MÜKELLEFTEN FAZLA VE YERSİZ TAHSİL EDİLEN VERGİLERİN, MÜKELLEFİN GEREKLİ BELGELERİ TAMAMLAMASINDAN İTİBAREN ÜÇ AY İÇİNDE İADE EDİLMEMESİ HALİNDE, ÜÇ AYLIK SÜRENİN SONUNDAN İTİBAREN İADE EDİLECEK TUTARA TECİL FAİZİ ORANINDA FAİZ HESAPLANMASINI ÖNGÖREN (ÜÇ AYLIK SÜREYİ FAİZ DIŞI BIRAKAN VE FAİZ HESABINDA GECİKME ZAMMI ORANINDAN DAHA DÜŞÜK ORANDA OLAN TECİL FAİZİ ORANINI ESAS ALAN) VERGİ USUL KANUNUN 112. MADDESİNİN 4. FIKRASI ANAYASA MAHKEMESİ TARAFINDAN İPTAL EDİLMİŞTİR

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan kararı ile VUK’nun 112/4. fıkrasını Anayasa aykırı olduğu gerekçesi ile iptal etmiştir.

İptal hükmü Resmi Gazete’de yayım tarihinden bir yıl sonra; 14.05.2012’de yürürlüğe girecektir. Maddenin yürürlüğünün durdurulması talebi ise reddedilmiştir.

İptal edilen hükme aşağıda yer verilmektedir:

“Madde 112: Özel ödeme zamanları:

(4) Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”

Aydın Bölge İdare Mahkemesi Anayasa Mahkemesi’ne yapmış olduğu başvuru kararında, itiraz konusu kural ile fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde istenen bilgi ve belgelerin tesliminden üç ay sonra başlamak üzere tecil faizi verildiği, oysa eksik beyan edilen ve ödenen vergiler için ödenmesi gereken günden itibaren gecikme faizi alındığı belirtilerek kuralın, Anayasa’nın 2., 10. ve 35. maddelerine aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi aşağıda özetlenen gerekçesi ile söz konusu maddenin iptaline karar vermiştir:

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinin dördüncü fıkrası ile mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın üzerinden çok zaman geçmiş olsa da istenen bilgi ve belgelerin teslimiyle yapılan iade talebinden sonraki üç ay içinde yapılmayan iadeler için bu üç ayın sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği güne kadar

işleyen tecil faizinin vergi aslı ile beraber ödenmesi öngörülmektedir. Buna karşın aynı maddenin üçüncü fıkrası ile eksik tahsil edilen veya tahsil edilemeyen vergiler için mükelleflerden verginin ödenmesi gereken tarihten itibaren ödemenin yapıldığı güne kadar işleyen gecikme faizi alınmaktadır.

İtiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların devlete olan güvenini sarsmaktadır.

İtiraz konusu düzenleme ile devlet fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu meblağı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile talep tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizi ödemektedir. Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir.

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.”

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜAŞVİRLİK A.Ş.**

EK:

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'nın 10.02.2011 tarihli ve E.2008/58 – K. 2011/37 sayılı kararı.

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2008/58

Karar Sayısı : 2011/37

Karar Günü : 10.2.2011

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Aydın Bölge İdare Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile eklenen (4) numaralı fıkranın Anayasa'nın 2., 10. ve 35. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir.

I- OLAY

İhtirazı kayıtlı beyan edilip ödenen geçici vergi ile damga vergisinin kaldırılması ve ödenen tutarın ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte iadesi istemi ile açılan davanın itiraz incelemesinde, kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

“C) ANAYASAYA AYKIRILIK SEBEPLERİ:

1- ANAYASANIN 2. MADDESİ YÖNÜNDEN:

Anayasanın 2. maddesinde “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde; insan haklarına saygılı Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir” hükmüne yer verilmektedir.

Hukuk devleti insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kuran bunu sürdürmekte kendini yükümlü sayan bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir.

Hukuk devleti ilkesinin en önemli gereklerinden biri kuşkusuz kuralları uygulayacak devlet işlerini yürütecek olan yönetimin hukuk düzenine bağlı olmasının sağlanmasıdır, yine hukuk devletinin en önemli unsurlarından birisi de yasaların genel olması ilkesidir. Bunun gereği ise yasa önünde eşitliktir. Buna göre aynı hukuki koşullarda idare ile vatandaş arasında farklılık olmaması, başka bir ifade ile idare için getirilen koşulların, aynı pozisyondaki vatandaş için de getirilmesi (nimet veya külfetçe eşit olması) gerekir.

Bu bağlamda somut ihtilaf ele alınacak olursa; 213 sayılı yasanın 112. maddesinde vergi mükellefleri için bazı yükümlülükler dolayısıyla vergi idaresi lehine bazı düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre yasanın ilk iki fıkrasında özel ödeme zamanları düzenlenip, 3. fıkrada yasal vadelerinde tahsilatı yapılmayan vergilerde 6183 sayılı yasada tespit edilen oranda gecikme faizi alınacağı 4. fıkrada, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ve vergi kanunları gereği iadesi gereken vergilere, mükellefin belge bilgi temininden sonraki üç ay içinde iade yapılmaması halinde üç aylık sürenin sonundan itibaren 6183 sayılı yasa uyarınca belirlenen tecil faizi oranında faiz ödeneceği, 5. fıkrada ise; ihtirazı kayıtlı beyan edilip ödedikten sonra yargı kararıyla iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere iade tarihinden itibaren 6183 sayılı yasaya göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi ödeneceği düzenlenmiş bulunmaktadır.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, idarelerin vergi alacaklarının geciken kısmı için vade tarihinden itibaren gecikme faizi (veya zammı) oranında faiz uygulanırken, vatandaşın haksız tahsil edilen vergilerin vergi kanunları uyarınca iadesinde ise “mükellefin belge bilgi temininden sonraki 3 ay içinde iade edilmemesi halinde 3 aydan sonraki süre için tecil faizi oranında faiz öngörmektedir. Bir nevi burada devlet alacağına hemen vade tarihiyle faiz başlatılırken devletin borcu sözkonusu olunca mükellefin belge bilgi temininden sonraki 3. ay sonrasına faiz işletilmektedir. Ayrıca devlet alacağına gecikme zammı oranında faiz alınmakta iken devlet borcuna tecil faizi oranında faiz verilmektedir.

112. maddenin en önemli olan ve bu ihtilafın konusu olan handikapı ise; mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı sabit hale gelen ancak vatandaşın iyi niyetle ödemediği verginin iadesi sözkonusu olunca bunun için faiz öngörülmemesidir. Oysa mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan ve tahsil edilen vergi de; haksız tahsil edilen bir vergi olup, aylar veya yıllar sonra iadesi sırasında enflasyonist ortamda faiz uygulanmaması mükellef yönünden ekonomik eksilme idare yönünden ise sebepsiz zenginleşme sonucunu doğurmaktadır. Yasa koyucunun devlet alacağının her tür geç tahsilinde, (yargı kararı sebebiyle geç tahsil edilse bile), vade gününden itibaren faiz işletirken, yargı kararı gereği iade etmek zorunda olduğu vergilere faiz öngörülmemesi, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Her ne kadar, mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan vergilerin, iadesinin zaten zorunlu olduğu, iade sırasında ekonomik kaybı karşılamak için genel hükümlere göre “hizmet kusurundan dolayı” faiz için ayrıca hüküm kurulabileceği, düşünülse de; öncelikle faiz talepleri, somut olayımızda olduğu gibi yargı yerlerince hemen 112. maddenin 4. fıkrasıyla irtibatlandırılmakta ve yasada bu yönde düzenleme olmadığı için talep reddedilmektedir. İdarece, yasa gereği yapılan iadelerde ise, 3 aydan sonrası için faiz uygulanarak devlet alacağı ile borcuna farklı muamele yapılmaktadır.

Sonuç itibarıyla; 112. maddede genel olarak devlet alacaklarına vade tarihinden geçerli faiz işletilmekte iken, devlet borcu diyebileceğimiz yasa gereği iade edilen vergilerde mükellefin müracaatından sonraki 3 ay sonrasında faiz işletilmesi ve de en önemlisi, yargı kararı gereği iadesi gereken vergilerde faiz ödemesinin hiç düzenlenmemesi sebebiyle 112. maddenin 4. fıkrasında Anayasanın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine uyarlık bulunmamaktadır.

2- ANAYASANIN 10. MADDESİ YÖNÜNDEN:

Anayasanın 10. maddesinde “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

(Ek: 7.5.2004-5170/1 md.)Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

(Değişik: 9.2.2008-5735/1 md.) Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde ve her türlü kamu hizmetlerinden yararlanılmasında kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” hükmü yer almaktadır.

Anayasada düzenlenen eşitlik; kuşkusuz ki mutlak bir eşitliği değil hukuki eşitliği ifade etmektedir. Hukuki eşitlik ise; birbiriyle aynı durumda olanlara aynı kuralların uygulanması ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasının engellemesidir. Buna göre eşitlik ilkesi; aynı hukuki durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşitliğin sağlanması ve ayırım yapmamayı gerektirir ki bu ilkeden devlet organları da muaf değildir.

Bu bağlamda somut ihtilaf ele alınacak olursa; yukarıda da izah edildiği üzere 213 sayılı yasanın 112. maddesinde genel olarak devletin değişik sebeplerle geç tahsil edebildiği vergilere vade tarihinden geçerli olmak üzere faiz uygulaması öngörülmüşken, 4. fıkrada; yasalar gereği iade edilecek vergilere 3. aydan sonrası için faiz öngörülmüş olup, yargı kararı gereği yapılan vergi iadelerine hiçbir şekilde faiz uygulaması öngörülmemiştir.

Burada iki yönden kanun önünde eşitlik ilkesi mükellef aleyhine devlet lehine ihlal edilmiştir; Öncelikle geciken tahsilatlara faiz uygulanması, ekonomik bir gereklilik olup; enflasyonist bir sistemde, geç tahsilat her iki taraf içinde aynı sonucu doğurur. Çünkü faiz; enflasyonist sistemde ekonomik değer kaybının tazmin aracıdır. Dolayısıyla geciken ödemelerde; alacaklı Devlet’te olsa mükellefte olsa aynı ekonomik kurala tabi olup faiz her ikisi yönünden de aynı önemde bir haktır. Dolayısıyla devlet alacağına faiz uygulayıp mükellef alacağına (vergi iadesine) faiz uygulamamanın hukuki ve ekonomik izahı yoktur. Bunun sonucu hukuken, ekonomi kurallarına göre aynı konumda olan iki tarafa farklı muamele yapılması sonucu doğmaktadır.

Bu sebeple 112. maddenin 4. fıkrasında gerek, yasa gereği yapılan vergi iadelerine, mükelleflerin bilgi belge temininden sonraki 3. aydan sonrası için faiz uygulaması gerekse yargı kararı uyarınca iade edilen vergiler için hiç faiz öngörülmemesinde, aynı durumdaki devlet alacaklarına vade tarihinden geçerli faiz uygulaması öngörüldüğünden Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen, kanun önünde eşitlik ilkesine uyarlık bulunmamaktadır.

3- ANAYASANIN 35. MADDESİ YÖNÜNDEN:

Anayasanın 35. maddesinde “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” hükmü düzenlenmiştir.

Ekonomilerde bir değişim vasıtası olan para, çeşitli ticari, sınıai, zirai vs. faaliyetlerde kullanılmakla, sahibine kazanç, kira, nema vs. adları altında kimi yararlar sağlayan ekonomik bir değerdir. Paranın, sahibi dışındaki kişi ve kuruluşlarca kullanılması, sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu yaratması yanında, enflasyon etkisinde olan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranına bağlı olarak yitirmesine neden olur. Anayasa Mahkemesinin 26.11.1999 gün ve 23888 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 15.12.1998 gün ve E: 1997/34, K: 1998/79 sayılı kararında da belirtildiği gibi; enflasyon ve buna bağlı olarak oluşan döviz kuru, mevduat faizi, hazine bonusu ve devlet tahvilli faiz oranlarının yüksekliği, borçlunun yararlanması, alacaklının ise zarara uğraması sonucunu doğurmaktadır. Hukuk sistemlerinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu bu zarar, “faiz” adı altında yapılan ek ödemelerle karşılanmaktadır. Anayasa Mahkemesinin 21.9.1988 gün ve E: 1988/7, K: 1988/27 sayılı kararında, Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinde öngörülen “gecikme faizi” ile ilgili olarak yapılmış olduğu nitelendirme de bu yoldadır.

Dahası; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Birinci Dairesi de 9 Mart 2006 gün ve 100162/02 sayılı Eko-Elda Avey/Yunanistan kararında, vergi olarak haksız tahsil edilen ve beş yıl beş ay sonra geri verilen meblağdan yararlanma hakkından uzunca süre mahrum kalınmasının, ilgilinin mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğunu; bu durumun da 1 Nolu Protokolün 1'inci maddesini ihlal ettiğini kabul etmiştir.

Avrupa Mahkemesi, anılan kararında, genel yarar ile kişi yararı arasında olması gereken dengeyi bozduğunu söylediği söz konusu zararın tazminine, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin düzenlemelerine dayanarak karar vermiş; tazminatın hesabına da, ölçü olarak gecikme faizi oranını esas almıştır. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 26.1.2007 gün ve E:2006/182, K:2007/3 sayılı kararı - muhalefet şerhi)

Faiz, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır. Herhangi bir kimse kendine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında asıl sahibine faiz ödemek zorundadır. Paranın likidite (elde tutulma, cepte bulundurma, kullanıma hazır halde) olması her an her türlü hizmet, emtia veya üretim faktörünü satın alabilmesine olanak verir. Parayı elinde nakit veya hesabında bulduran piyasa ekonomisi kuralları gereği geleceğe dönük olanaklardan yararlanabilir. Hak edildiği halde kişinin tasarrufuna geçmeyen paranın enflasyonist ortamlarda sahibinin satın alma gücünde kayıplara neden olacaktır.

Devlete ödenmesi gereken vergilerin mükellefler tarafından zamanında ödenmemesi sonucu mükellefler bu paraları başka amaçlarla kullanarak çeşitli yararlar sağlamakta olup devlet vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kaldığı için harcamaları kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Bu nedenle Devlete faiz ödemesi yerindedir.

Diğer taraftan vatandaşta haksız yere ödediği vergiyi ya borçlanarak temin ettiği ya da bazı gereksinimlerini kısarak, vazgeçerek ödediği ve belli bir zaman devletin kasasında haksız olarak tutulduğunun yargı kararıyla saptanması halinde aynen devlete ödenen gibi vatandaşa da yoksun kaldığı dönemler için aynı oranda ve miktarda bir miktarın ödenmesi mülkiyet hakkının korunması ilkesine uygun olacaktır.

Buradan da anlaşıldığı üzere, gerek kişi gerek devlet yönünden, alacağının zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalma olmakta, bir nevi mülkiyet hakkı zarara uğramakta ve bu zarar faizle telafi edilmektedir. Hal böyle olunca da; mükellefe aylar-yıllar sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesi veya vade tarihinden sonraki dönemlerde işletilmesi kişi aleyhine mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurmaktadır.

Bu sebeple, 213 sayılı yasanın 112. maddesinin 4. fıkrasında; yasalar gereği iade edilen vergilere, mükellefin belge bilgi sunmasından sonraki 3. ay sonrasında itibaren faiz işletilmesi ve de yargı kararı gereği iade edilen vergilere faiz işletilmesinin hiç düzenlenmemesinde Anayasanın 35. maddesine uyarlık bulunmamaktadır.

D) YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI TALEBİ

İhtilaf her ne kadar parasal konuyla ilgili olup, telafisi güç sonuçlar doğurmayacakmış gibi görünse de; gerek yargı yerlerindeki farklı uygulamalar, gerekse devletin alacaklarına farklı borçlarına farklı tutum sergilediği kanaatinin toplumda yerleşmesine sebep olan en somut düzenleme olduğundan, toplumun devlet kavramını algılama tarzının olumsuzluğunu bertaraf etmek için yürürlüğün durdurulmasında kamu yararı olduğu düşünülmektedir.”

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun itiraz konusu fıkrayı da içeren 112. maddesi şöyledir:

“**Madde 112 - (Değişik madde: 04/12/1985 - 3239/8 md.)**

1. İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

2. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir.

Mükellefin, vadeleri mezkur süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır.

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Bu fıkrada yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.

3. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

4. (Ek bent: 22/07/1998 - 4369/2 md.) Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişini mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 inci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

5. (Ek fıkra: 28/12/2001 - 4731 S.K./4. md.) İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.”

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında Anayasa'nın 2., 10. ve 35. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, A. Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Zehra Ayla PERKTAŞ'ın katılımıyla yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine ve yürürlüğü durdurma isteminin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına OYBİRLİĞİYLE, 26.6.2008 gününde karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

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

Başvuru kararında, itiraz konusu kural ile fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde istenen bilgi ve belgelerin tesliminden üç ay sonra başlamak üzere tecil faizi verildiği, oysa eksik beyan edilen ve ödenen vergiler için ödenmesi gereken günden itibaren gecikme faizi alındığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 10. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin dördüncü fıkrası ile mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın üzerinden çok zaman geçmiş olsa da istenen bilgi ve belgelerin teslimiyle yapılan iade talebinden sonraki üç ay içinde yapılmayan iadeler için bu üç ayın sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği güne kadar işleyen tecil faizinin vergi aslı ile beraber ödenmesi öngörülmektedir. Buna karşın aynı maddenin üçüncü fıkrası ile eksik tahsil edilen veya tahsil edilemeyen vergiler için mükelleflerden verginin ödenmesi gereken tarihten itibaren ödemenin yapıldığı güne kadar işleyen gecikme faizi alınmaktadır.

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

Anayasa'nın 35. maddesinde ise, herkesin, mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu, bu hakların ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği, mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı hükme bağlanmıştır. Mülkiyet hakkı, herkese başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şey üzerinde dilediği biçimde yararlanma, tasarruf etme, başkalarına devretme, kullanma, biçimini değiştirme, harcama ve tüketme olanağı verir.

İtiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların devlete olan güvenini sarsmaktadır.

Vergi, devletin vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil ettiği bedel olsa da idarece yapılmış olan vergi tahsilâtının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilât, mükellefler için bir “alacak” haline gelmektedir.

Alacak hakkı mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından. Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilâtı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkanından mahrum kalmaktadırlar. Bu süre zarfında enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden

yararlanmak imkânı da bulunmamaktadır. Bu şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır.

İtiraz konusu düzenleme ile devlet fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu meblağı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile talep tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizi ödemektedir. Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir.

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.

Nitekim Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol'ün 1. maddesinde de:

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.” denilmektedir.

Bu kural uyarınca Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Eko-Elda Avee/Yunanistan davasında (9.3.2006 günlü, Başvuru No: 10162/02); haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olunduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiş ve mülkiyet hakkı çiğnenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

İtiraz konusu kuralın Anayasa'nın 10. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

VI- İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU

Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında, “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.” denilmekte; Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü fıkrasında da bu kural tekrarlanmaktadır. Maddenin beşinci fıkrasında ise, Anayasa Mahkemesi'nin, iptal halinde meydana gelecek hukuksal boşluğu kamu düzenini tehdit veya kamu yararını ihlâl edici mahiyette görürse yukarıdaki fıkra hükmünü uygulayacağı belirtilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin dördüncü fıkrası fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere sınırlı da olsa faiz ödenmesine imkân tanımaktadır. Fıkranın iptali halinde sınırlı olarak yapılan ödemelerin dayanağını oluşturacak bir düzenleme kalmayacaktır. Doğacak bu hukuksal boşluk, iptal gerekçelerinde izah edilen kişilerin mülkiyet haklarında mevcut durumdan daha da geriye gidilmesine ve Anayasa gereği olması gereken durumdan daha da uzaklaşmasına sebep olarak kamu düzeni ve kamu yararını bozucu nitelikte olduğundan Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince, bu fıkra ile ilişkili İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK BİR YIL SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE, OYBİRLİĞİYLE, 10.2.2011 gününde karar verilmiştir.

VII- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın iptaline ilişkin hükmün süre verilerek yürürlüğe girmesinin ertelenmesi nedeniyle bu fıkranın YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN REDDİNE, 10.2.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

VIII- SONUÇ

1- 7.5.2010 günlü, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun uyarınca, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılmadan, Mahkeme'nin çalışıp çalışmayacağına ilişkin ön meselenin incelenmesi sonucunda; Mahkeme'nin çalışmasına bir engel bulunmadığına, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Fettah

OTO, Zehra Ayla PERKTAŞ ile Celal Mümtaz AKINCI'nın, gerekçesi 2010/68 esas sayılı dosyada belirtilen karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

3- 213 sayılı Kanun'un 112. maddesine, 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK BİR YIL SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE, OYBİRLİĞİYLE,

10.2.2011 gününde karar verildi.

Başkan Haşim KILIÇ	Üye Fulya KANTARCIOĞLU	Üye Mehmet ERTEN
Üye Fettah OTO	Üye Serdar ÖZGÜLDÜR	Üye Serruh KALELİ
Üye Zehra Ayla PERKTAŞ	Üye Recep KÖMÜRCÜ	Üye Alparslan ALTAN
Üye Burhan ÜSTÜN	Üye Engin YILDIRIM	Üye Nuri NECİPOĞLU
	Üye Celal Mümtaz AKINCI	Üye Erdal TERCAN