

ANAYASAL İLKELER BAĞLAMINDA FAZLA VEYA YERSİZ TAHSİL EDİLEN VERGİLERİN İADESİNDE FAİZ ÖDENME(ME)Sİ SORUNU

Problem of Paying (or not Paying) Interest in Refund of Taxes Collected
Inappropriately or in Excess in The Context of The Constitutional Principles

Dr. Selami ER*

ÖZET

Bir kamu alacağı olarak vergi alacağı hakkında ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi alacağının ödenmesinin gecikmesi halinde vade tarihinden itibaren işleyen yüksek oranlı gecikme faizi alınması öngörülmektedir. Bunun yanında fazla veya yersiz tahsilât nedeniyle iade edilmesi gereken vergi kaynaklı kamu borcu için sadece belli koşullarda, daha düşük oranlı ve belge tesliminden üç ay sonra başlamak üzere işleyen tecil faizi ödenmesi yapılmaktadır.

Kişilerin mülkiyetinde olması gereken belli bir meblağın fazla veya yersiz vergi tahsili nedeni ile bir süre haksız biçimde devlet hazinesinde kalması ve karşılığında bir bedel ödenmemesi hukuk devletinde kabul edilemeyecek bir uygulama olarak kişilerin mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelmektedir. Anayasa Mahkemesi ilgili düzenlemeyi Anayasanın 2. ve 35. maddelerine aykırı bularak AHİM kararlarına paralel biçimde iptal etmiştir. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesi aynı zamanda Anayasada ve idare hukukunda yer alan devletin eylem ve işlemleri ile sebep olduğu zararları tazmini ilkesine de aykırı görülmektedir. Bunun yanında kamu gücüne dayalı alımlar dışında borca/alacağa sahip olmak bakımından bireyler ile kamu tüzel kişilerinin eşit olduğu düşünülmektedir.

Konu, haksız olarak tahsil edilen vergiler ile ilgili yasal düzenlemeler ve yargı kararları anlatıldıktan ve incelendikten sonra Anayasa Hukuku ve hukukun genel ilkeleri bağlamında değerlendirilecek ve durumun kritiği yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Fazla veya yersiz vergi tahsili, vergi usul kanunu, mülkiyet hakkı, alacak hakkı, faiz, Anayasa, Anayasa Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

ABSTRACT

It is accepted that high rates of interest is accrued to a public receivable starting from its date of maturity in case of a default in accordance with the exhaustive regulations

* Anayasa Mahkemesi Raportörü - selami.er@anayasa.gov.tr

on tax receivables. However, only under certain conditions, a default interest at lower rates starting after three months upon the delivery of the relevant official documents is paid for the tax-originated public debt that should be refunded due to excessive or inappropriate collection.

Holding a fiscal asset that is supposed to be under the ownership of individuals in the Treasury without offering interest is a clear breach of ownership right of the individuals as an unacceptable practice in a state governed by the rule of law. The Constitutional Court annulled relevant regulations on the basis of non-compliance with the 2nd and 35th provisions of the Constitution in parallel with the verdicts of the European Court of Human Rights. Also, paying no interest in the refundment of the taxes collected excessively or inappropriately is at the same time regarded contrary to the principle of responsibility of the state in compensating the losses caused by its actions as laid out both in the Constitution and the administrative law. Furthermore, individuals and public corporations are considered as equal in terms of holding debt/receivables except for purchases and public procurements resting on state power.

After explaining and examining the legal regulations concerning unfairly collected taxes and related judicial decisions, the subject will be evaluated in the context of the Constitutional Law and the general principles of law and be questioned.

Keywords : Excess or inappropriate tax collection, tax procedure law, property rights, claim, interest, Constitution, Constitutional Court, European Court Of Human Rights

GİRİŞ

Vergi Usul Kanununun (VUK) 112. maddesinde bir kamu alacağı olarak vergi alacağı hakkında ayrıntılı düzenlemeler yapılarak alacağın ödenmesinin gecikmesi halinde vade tarihinden itibaren işleyen yüksek oranlı gecikme faizi alınması öngörülürken fazla veya yersiz tahsilât nedeniyle iade edilmesi gereken vergi kaynaklı kamu borcu için sadece belli koşullarda, daha düşük oranlı ve belge tesliminden üç ay sonra başlamak üzere işleyen tecil faizi ödenmesi öngörülmektedir.

Başvurudan sonra üç geçmesi ve ödeme yapılmaması halinde faizin başlatılması pratikte hiç faiz ödenmemesi anlamına gelmektedir. Kamu kurumu vergi dairelerinin veya müdürlüklerinin kendi hataları ile fazla veya yersiz vergi tahsil etmesi ve sonra aradan geçen zamanda bireylerin mülkiyet haklarını korumak için faiz öngörülmemesi günümüz hukuk sistemleri için oldukça geçmiş bir anlayışın tezahürü olarak görülmektedir.

Özellikle yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde hatalı vergi tahsilinin geç anlaşılması veya idarenin işlemin hatalı olduğunu kabul etmemesi nedeni ile uzun yargılama sürecinden sonra fazla alınan vergilerin iadesi durumlarında mükellefler için ciddi zararlar söz konusu olabilmektedir. İadelerin birçoğu gelişmiş bir uzlaşma sistemi ve inisiyatif alan bir gelir idaresi olmayan ülkemizde yersiz veya fazla tahsil edilen vergilerin iadesi yargı kararları ile sağlanabilmektedir.

Bireyin, mükellefin yanında hakları koyucu yaklaşım benimsemesi gereken mahkemelerin de konu ile ilgili iyi bir sınav vermedikleri yargı kararlarından ve konunun Anayasa Mahkemesine ancak 2008 yılında taşınabilmesinden anlaşılmaktadır.

I. KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

A. VERGİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Vergi Usul Kanunu (VUK), kanunda belirtilenler dışında genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile ilgili vergilendirmede uygulanacak usul, mükellefin yükümlülükleri, değerlendirme, ceza konuları, vergi davalarında uygulanacak usul gibi vergi konusunda en temel hususlarda genel düzenlemeler yapan vergi mevzuatının omurgasını oluşturan düzenlemeleri içermektedir.

Kanunun 6. bölümünde vergi alacağının kalkması ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Bu bölümde yer alan 112. maddede özel ödeme zamanlarına ilişkin hükümler sıralanmaktadır. 112. maddenin 3. fıkrasında ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda normal vade tarihinden itibaren ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanunda belirtilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı şeklinde hükümler yer almaktadır.

Kanunun 112. maddesinin 3. fıkrası ile normal vadesinde ödenmeyen vergiler için mükelleften vade tarihinden itibaren gecikme zammı oranında gecikme faizi alınacağı öngörülmüşken mükellefin fazla veya yersiz ödediği vergilerin iadesi için kanunun ilk halinde faiz öngörülmemiştir.

22.7.1998 günlü ve 4369 sayılı Kanunla VUK 112. maddeye ilave edilen 4. fıkra ile mükellefin fazla veya yersiz ödediği vergilere ilişkin mevzuatında öngörülen bilgi ve belgeleri tamamladığı tarihi takip eden üç ayın sonunda vergi aslının iade edilmemesi halinde bu tarihten başlamak üzere tecil faizi oranında hesaplanan faizin vergi aslı ile birlikte

Kanununun 120. maddesi hükümlerine göre mükellefe ödenmesine olanak sağlanmıştır.

Fazla veya yersiz vergi tahsili, yanlış bir hesaplama veya vergilemeden doğmuş olabileceği gibi, verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanması, yapılması gereken mahsup işlemlerinin yapılmaması, aritmetik hata, matrahın yanlış belirlenmesi, aynı matrah üzerinden birden çok defa vergi veya ceza alınması nedenleri il meydana gelebilir.¹

28.12.2001 glü, 4731 sayılı Kanunla VUK 112. maddeye ilave edilen 5. fıkraya ile ihtirazı kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararı ile iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergiler için iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanacağı hükmü getirilmiştir.

Vergi davalarında yargı kararı sonrası idarece iade edilecek vergiler konusunda ise uygulanması gereken faiz, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. maddesinde;

36

“ ...

5. *Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.*

6. *Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.*”

Büçiminde belirlenmiştir. Bu durumda mahkemelerin iadesine karar verdiği vergiler için kararın idareye tebliğinden itibaren mükellef lehine 3095 sayılı Kanunun 1. maddesinde yer alan kanuni faiz işletilmektedir. (1.1.2006 dan bu yana %9 oranında) Ancak ilgili kanunlarda fazla veya yersiz vergi tahsilatı tarihi ile yargı kararı arasında geçen süre için bir belirleme yapılmamıştır.

Yasada öngörülen gecikme faizi gecikme zammı oranına bağlanmış ve Bakanlar Kurulu tarafından her dönem tecil faizinden daha yüksek oranlı olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu kanuni faizi ise bu iki faiz oranında da düşük oranlı olarak belirlemektedir.

¹ Kızılot, Şükrü - Zuhul, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010, s.58.

Görüldüğü üzere yasa koyucu bir kamu alacağı olarak vergi alacağı hakkında ayrıntılı düzenlemeler yaparak alacağın ödenmesinin gecikmesi halinde yüksek oranlı ve vade bitiminde hemen başlayan gecikme faizi öngörürken fazla veya yersiz tahsilât nedeniyle iade edilmesi gereken vergi kaynaklı kamu borcu içinse belli koşullarda, daha düşük oranlı ve belge tesliminden üç ay sonra başlamak üzere tecil faizi ödenmesini, yargı kararları gereği iadesi gereken vergiler içinse kararın idareye tebliğinden itibaren başlamak üzere kanuni faiz ödenmesini öngörmektedir.

VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında yer alan düzenleme, mükellefe fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde faiz ödenebilmesi için sınırlamalar getirmektedir. Öncelikle, sebepler yönünden sınırlama bulunmaktadır. Fazla veya yersiz alınan vergilerin tamamının iadesinde faiz öngörülmemektedir. Düzenleme hükmünde atıf yapılan Kanunun 120. maddesinde: “...*Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.*” Denilerek bakanlıkça belirlenen usul ve esaslar ile Bakanlıkça belirlenen bilgi ve belgelerin teslimi halinde idarelerce iadelerde faiz ödenebilmesi şartlara bağlanmıştır. Bir Danıştay kararında da faiz ödenmesinin tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatası dolayısı ile mümkün olduğu ifade edilmektedir.²

Bilgi ve belgelerin tamamlanmış olması kaydı ile üç ay sonra faizin işlemeye başlatılması fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde süre açısından faiz ödenmesini mümkün olmaktan çıkararak ciddi bir sınırlandırmadır. Fazla veya yersiz tahsil edilen verginin tahsil tarihi ile mükellefin idareye başvurusu arasında geçen süre uzunluğuna bakılmaksızın göz ardı edilmektedir. Bunun yanında ödenecek faiz oranının vergi alacaklarında uygulanan gecikme faizi yerine tecil faizi oranı olması da ayrı bir sınırlama sebebi olarak sayılmaktadır.³

² Danıştay 4. Dairesinin 29.9.2002 günlü E.2001/2395 K.2002/3034 sayılı kararı.

³ Candan, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.214.

B. SEBESİZ ZENGİNLEŞME VE KAMU HUKUKUNDA UYGULANMASI

Borçlar Kanununun 61. maddesinde: “*Haklı bir sebep olmaksızın aharın zararına mal iktisabeden kimse, onu iadeye mecburdur. Hususiyle muteber olmayan veya tahakkuk etmemiş bulunan bir sebebe yahut vücudu nihayet bulmuş olan bir sebebe müsteniden ahzolanın şeyin, iadesi lazımdır.*” denilerek sebepsiz zenginleşme, Borçlar Hukukunda hak (alacak) doğurucu bir kaynak olarak sayılmaktadır. Sebepsiz zenginleşmenin var olması için bir kimsenin mal varlığının başka bir kimsenin mal varlığına haklı bir sebep olmaksızın aktarılmış olması gerekmektedir. Haklı sebep; kanun veya sözleşmeye dayanabilir ya da bir borç-alacak ilişkisi şeklinde olabilir. Haklı sebebin ortadan kalkması da sebepsiz zenginleşmeye neden olabilir.

Sebepsiz zenginleşme genellikle özel şahıslar arasındaki haklı bir sebebe dayanmayan mal geçişlerinde kullanılmaktadır. Ancak kısıtlı da olsa kamu hukukunda da benzer uygulamaları mevcuttur. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 89. maddesinin 3. fıkrasında: Yanlış veya yersiz alınmış olduğu tespit edilen primlerin, alındıkları tarihten on yıl geçmemiş ise, hisseleri oranında işverenlere, sigortalılara, isteğe bağlı sigortalılara, genel sağlık sigortalılarına veya hak sahiplerine kanuni faizi ile birlikte geri verileceği, kanuni faizin, primin kuruma yatırıldığı tarihi takip eden aybaşından, iadenin yapıldığı ayın başına kadar geçen süre için hesaplanacağı ve Borçlar Kanununun 65. maddesi hükmünün saklı olduğu belirtilmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumunun primleri geri verme yükümlülüğü Borçlar Kanununun 61. maddesinde belirtilen Sebepsiz Zenginleşmenin özel bir türü olarak kabul edilmektedir.⁴ Görüldüğü gibi yanlış veya yersiz alınmış sosyal güvenlik primlerinin geri ödenmesinde; fazla veya yersiz alınmış vergilerin geri ödenmesinden farklı olarak koşulsuz tüm primler için, primlerin kuruma yatırıldığı tarihi takip eden ayın başından itibaren kanuni faiz öngörülmektedir.⁵

Borçlar Kanununun 101. maddesine göre borçlunun temerrüde düşmesi ve dolayısı ile faiz talep edilebilmesi için, diğer haller dışında

⁴ Bkz., Güzel, Ali; Okur, Ali Rıza ve Caniklioğlu, Nursen, Sosyal Güvenlik Hukuku, Beta Yayınları, 2009, s.305.

⁵ Daha Fazla Bilgi İçin Bkz. Yiğitbaş, Mehmet ve Ünlü, Kemal, “Yanlış veya Yersiz Alınan Primlerin Geri Verilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:217, 2011, s.259-262.

(sözleşmeye dayalı borç vs.) alacaklının borçluyu ihtar etmesi gerekmektedir. Ancak kamu hukukunda vergi ve sosyal güvenlik prim tahakkuk ve tahsili zorunlu ve aksi ciddi cezalar ile tecziye edildiğinden zor alıma dayalı uygulama söz konusudur. Özellikle vergi hukukunda ve son düzenlemeler ile sosyal güvenlik prim ödemelerinde devlete tahsilât konusunda büyük bir kamu gücü kullanım hakkı ve yetkisi verilmiştir. Tahsil edilemeyen vergi ve primler 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilmektedir. Vatandaşın (mükellef) doğru olmadığını düşündüğü vergi veya primi dahi ilgili kurumun uygulaması o yönde ise beyan etmesi gerekmektedir. Çünkü beyanda bulunmamanın da önemli cezaları vardır.

Vergi ve sosyal güvenlik ticari hayatın olağan konularından değildir. Kamu kurumlarının bu konuda uzmanlığı vardır. Vatandaşın böyle bir uzman görüşüne başvurması ise ayrıca bir maliyet gerektirmektedir. Buna rağmen iddiasında haklı çıkmayan mükellefi ciddi cezalar beklediğinden genel eğilim kamu kurumlarının belirlediği doğrultuda vergi ve primleri beyan ederek ödemek şeklinde olmaktadır.

Bu durumda fazla veya yersiz alınmış olan vergi veya primlerin iadesinde devletin faiz yükümlülüğünü başlatmak için vatandaşın ihtarını zorunlu tutmak tarafların güçleri karşılaştırıldığında adil olmayacaktır. Nitekim bu düşünce yanlış veya yersiz tahsil edilmiş sosyal güvenlik primlerinin iadesinde göz önünde bulundurulmuş ve düzenleme bu doğrultuda yapılmıştır. Bunun yanında ileriki bölümlerde anlatılacağı gibi vergi hukukunda bulunan ihtirazı kayıtlı beyanın ihtar sayılması gerektiğini ileri süren yargı kararları da bulunmaktadır.

II. VERGİ İADESİNDE FAİZ TALEBİ İLE İLGİLİ YARGI KARARLARI

A. TÜRK YARGI KARARLARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (DVDDK) 24.9.1993 günlü E.1993/55, K.1993/84 sayılı kararı ile: "6183 sayılı Kanununun 51. maddesine göre hesaplanan gecikme zammı; vergi alacağı ve ceza niteliğini taşımadığından ne doğrudan doğruya ve ne de dolaylı olarak Vergi Usul Kanununun 10. maddesi kapsamına girmemektedir." denilerek gecikme zammının vergi alacağı ya da vergi cezası mahiyetinde olmadığı, belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988 günlü, E.1988/7, K.1988/27 sayılı kararda;

“Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiyatıdır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, "bugünkü" ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük" olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parası ödenmeyen kimse ise bu imkânlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur.

Bu temel neden, paranın değerini sürekli olarak kaybettiği enflasyon dönemlerinde ayrı bir önem kazanır. Dönem başında, kullanmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satınalma gücü; dönem sonunda; enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine ödenmesi gereken faiz; sadece belli bir dönem için yapılan fedakârlığın karşılığında ibaret olmayacak, aynı zamanda sözkonusu dönemde paranın satınalma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufta bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satınalma gücü korunacaktır.

İtiraz konusu "gecikme faizi"nin dayandığı ekonomik mantık budur. Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet câri harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır.

Bu olumsuz etkiler, yüksek oranlı enflasyon dönemlerinde daha çabuk ve daha şiddetli olarak hissedilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesini değiştiren ve dava konusu bendi getiren 3239 sayılı

Yasanın, yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği gözönünde tutulursa, Yasa Koyucunun amacı açıkça ortaya çıkar. Mevduat faizinin % 65'i, kredi faizinin ise % 100'leri aştığı bir enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır."

denilerek faizin tanımı yapılmakta, faiz ile paranın satın alma gücünün korunduğu ve para sahibinin tasarrufta bulunmasının bedelinin ödendiği belirtilmekte, 213 sayılı VUK'da değişiklik yapan 3239 sayılı Kanunun (4.12.1985 tarihli) kabul edildiği günün koşulları göz önünde bulundurulduğunda yasa koyucunun gayesinin de paranın değerini korumak olduğunun anlaşıldığı ifade edilmektedir.

Anayasa Mahkemesinin bir başka kararında ise; *"Faiz, kişi veya kurumların kullanımına terk ve tahsis edilen nakdî sermayeye karşılık sermaye sahibi lehine oluşan medenî bir "semere" veya "ivaz"dır. Ayrıca alacaklının zararını karşılama işlevi olan, edinimi taahhüdüne uygun biçimde süresinde; muaccel borcunu vadesinde ödemeyen borçlunun, bu süreden yararlanmış olma sonucu alacaklı lehine doğan nakdî bir ödentidir"* şeklinde tanımlanmıştır.⁶

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi kararlarında faizin verginin aslı veya vergi cezası mahiyetinde olmadığı, bilindiği manası ile paranın satın alma gücünün korunması ve borç verenin alternatif yatırım olanaklarından yoksun kalmasının bedeli olarak görüldüğü ifade edilmektedir.

Fazla veya yersiz ödenen vergilerin iadesi ile ilgili hüküm VUK'a (112. madde 4. fıkra) 22.7.1998 tarihinde ilave olunmuştur. Bu tarihten önce fazla veya yersiz olarak ödenen vergilerin iadesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktaydı.

Konu ile ilgili idari yargı kararlarına baktığımızda genel olarak üç farklı bakışın kararlara yansıdığı anlaşılmaktadır. Ancak üç tip kararda da bir bütünlük sağlanamadığı, kararların genellikle oy çokluğu ile alındığı ve

⁶ AYMK, 15.12.1998 günlü, E.1997/34, K.1998/79, www.anayasa.gov.tr, (07.08.2011).

karşı oy gerekçelerinde farklı görüşleri yansıtan ifadelerin bulunduğu görülmektedir.

Bunlardan ilkinde mahkemeler, VUK 112/4. maddesinin sadece belli koşullar taşıyan fazla veya yersiz ödenmiş vergilerin iadesini öngördüğü dolayısı ile bunun dışında kalan iadeler için herhangi bir şekilde faiz ödenemeyeceği, zira kanun koyucunun bunu istemesi halinde gerekli düzenlemeyi bu yönde yapacağı şeklindedir.

İkinci görüşe göre ise, devletin fazla veya yersiz tahsil ettiği vergilerin artık bir kamu borcu haline gelmesi nedeni ile iadelerinde vergi alacağı için öngörülen şekilde ve oranda faiz uygulanması; adalet, eşitlik, mülkiyet hakkı, idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemesi ilkeleri nedeniyle bir zorunluluk olarak belirtilmektedir.

Bu iki görüşün orta yolu sayılabilecek üçüncü görüşe göre ise, ihtirazı kayıtlı beyan edilen ve ödenen vergiler için ihtirazı kayıtlı beyan ve ödeme tarihi VUK 112/4. maddesinde yer alan bilgi ve belgelerin teslim tarihi sayılmakta ve bu tarihten üç ay sonra başlanmak üzere tecil faizine hükmedilmektedir.

42
İzmir 2. Vergi Mahkemesi, 11.3.2004 günlü, E.2003/449, K.2004/158 sayılı, kararıyla, ihtirazı kayıtlı beyan edilen ve ödenen 2002 yılı kurumlar vergisi ve fon payının fazlasına ilişkin kısmının kaldırılarak ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte ret ve iadesi istemiyle açılan davada, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen davaya konu verginin kaldırılarak VUK 112/4. maddesine göre ödeme tarihini takip eden üç aylık sürenin sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihe kadar işleyecek yasal faiziyle birlikte ret ve iadesine hükmetmiştir. Kararın temyizi Danıştay 3. Dairede yapılmış ve ilgili yasa gereğince yükümlü tarafından tamamlanması gereken bir bilgi ve belge bulunmadığından yasal faize ilişkin koşulların oluşmadığı sonucuna varılarak, ilgi mahkeme kararının faiz ödenmesi ile ilgili kısmının bozulmasına karar verilmiştir.⁷

Finansal kiralama yoluyla ithal edilen uçağa ilişkin olarak taşıt alım vergisi tahsil edilmesi yolundaki idari işlemin iptali ve yasal faize hükmedilmesi istemiyle açılan davada; İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 1.10.2001 günlü, E.2001/445, K.2001/1407 sayılı kararıyla işlemin

⁷ Danıştay 3. Dairesinin 3.2.2005 günlü, E.2004/912, K.2005/295 sayılı Kararı, www.danistay.gov.tr, (12.09.2011).

iptaline, ancak iade edilecek vergiler için faiz ödeneceğine ilişkin hüküm bulunmadığından istemin kısmen reddine hükmetmiştir.

Bahsedilen karara ilişkin tarafların temyiz istemini inceleyen Danıştay 7. Dairesi, 24.2.2005 günlü, E:2002/28, K:2005/237 sayılı kararıyla Anayasa Mahkemesinin faiz tanımına vurgu yapılmış ve devamında;

“...söz konusu zararın, vergilendirme işlemlerinde, Devlet yönünden, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmemeleri sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi; mükellefler yönünden ise, Devletin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu vergilendirme işlemlerine dayanarak vergi tahsilatında bulunması halinde doğduğu, Hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki bir zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranmasının düşünülemeyeceği, aksine anlayışın; Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrasında yer alan, "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" amir hükmü ile bağdaştırılamayacağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen 112'nci maddesinin 3 ve 4'üncü fıkralarında öngörülen düzenlemelerin de, Anayasaya ve Hukuk Devleti İlkesine aykırılığı açıklanan söz konusu anlayışa hukuki dayanak olamayacağı, "İdari Rejim"i kabul eden hukuk sistemlerinde, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden dolayı idare edilenlerin uğrayacakları her türlü zararın tazmininin, "İdarenin Sorumluluğu" ile ilgili kurallarca sağlanacağı, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturduğu ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların, idare tarafından, kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edilmesinin, Danıştayın öteden beri istikrarlı biçimde uygulanan içtihadı olduğu, hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanmasının, açıklanan anayasal kuralın ve Hukuk Devleti İlkesinin gereği olduğu, olayda; davacının ihtirazi kaydının, davalı Vergi İdaresince, benzer davalarda istikrarlı biçimde verilen Danıştay kararları da göz ardı edilerek, kabul edilmediği, bu şekilde yapılan tahakkukun Kanuna aykırılığının, temyize konu kararın vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasıyla kesinlik kazanmış bulunduğu, Vergi İdaresince bu şekilde gerçekleştirilen hukuka aykırılığın hizmet kusuru niteliğinde olması nedeniyle davalı idarenin, hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılamasının zorunlu olduğu; Vergi Usul Kanununun 112'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, gecikme faizi adı

altında ek ödeme öngörüldüğü, gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zararın, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusu olduğundan, hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olmasının da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereği olduğu”

gerekçesiyle, mahkeme kararının faiz isteminin reddine ilişkin hüküm fıkrasını oyçokluğu ile bozmuştur. Danıştay 7. Dairesi, E.2001/459, K.2005/370 ve E.2001/1208, K.2005/239 sayılı davalar ile benzer davalarda aynı gerekçe ile faiz isteminin reddi yönündeki mahkeme kararlarını bozarak bu konuda bir içtihat geliştirmiş, ancak diğer Danıştay daireleri ve VDDK bu içtihada katılmamışlardır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.3.2004 günlü, E.2003/317, K.2004/41 sayılı kararında iade edilen vergi ile ilgili faiz istemine;

44 — *“Bir alacağa bağlı olarak faiz talep edilebilmesi için, sözleşme veya yasa hükmüne dayanılması gereklidir. Verginin haksız tahsil edildiğinden bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebinde bulunulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesinin son fıkrasına göre, mahkeme kararının geç infaz edilmesi halinde mümkündür. Buna karşılık, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlüler lehine faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığından, faiz yönünden bozma hükmüne uyulmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”*

Diyerek Balıkesir Vergi Mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına karar vermiştir.

VDDK, daha sonra bu görüşünü değiştirerek tersi yönde karar vermiştir. Danıştay 7. Dairesinin E.2001/459, K.2005/370 sayılı kararına uymayan İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 26.10.2005 günlü E.2005/1811, K.2005/1707 sayılı kararla ısrar etmesi üzerine yükümlü tarafından temyiz edilmiş; bunun üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 18.10.2006 günlü E.2006/87, K.2006/287 sayılı kararında;

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun "özel ödeme zamanları" başlıklı 112 inci maddesinin (4) işaretli fıkrasında, ...

...maddesinin gerekçesinde; bu madde ile fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe ret ve iadesinde mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellefin alacağında yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarece yapılacak haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla düzenlemeler yapıldığı açıklanmıştır.

...istikrar kazanmış yargı içtihatları sebebiyle, finansal kiralama yoluyla geçici ithali yapılan uçak için taşıt alım vergisi ödeme yükümlülüğü bulunmayan davacı şirketin bütün bu bilgileri idareye vererek ihtirazi kayıtla ödediği verginin tahsil tarihi, aynı zamanda vergi idaresinin iade yükümlülüğünün doğduğu tarih olacağından, anılan madde hükmünün davacı hakkında uygulanması gerekmektedir.

Bu durumda, ihtirazi kayıtla yapılan ödeme tarihinden sonraki üç ayın sonundan itibaren Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre hesaplanacak faizin tahsil edilmiş vergi ile birlikte davacıya iadesi gerektiğinden, aksi yolda verilen direnme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”

Denilerek ilgili mahkemenin ısrar kararı oyçokluğu ile bozulmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay 3. Dairesinin 3.2.2005 günlü, E.2004/912, K.2005/295 sayılı kararına direnen Vergi Mahkemesi kararı üzerine yapılan incelemede, 26.1.2007 günlü E.2006/182, K.2007/3 sayılı karar ile VUK 112/4. maddesi ile ilgili olarak;

“...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesinden farklı bir konuyu düzenleyen, dolayısıyla mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadesi ve faiz uygulamalarıyla bir ilgisi de bulunmayan, 213 sayılı Yasanın 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre mükelleflere faiz ödenmesi, ilgililerce belgelenmesi şartıyla haksızlığın veya yersizliğin açık olması nedeniyle iade edilen vergiler nedeniyle mümkün olup, davacının ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden adına tahakkuk ettirilen vergilerin dava konusu edilen kısmının hukuka uygunluğu incelenerek mahkemece iadesine karar verilmesi halinde bu hükme göre faiz ödenmesi olanaksızdır.”

Diyerek davacının faiz isteminin 112. maddesinin 4. fıkrası uyarınca karşılanması yönündeki ısrar kararı oyçokluğu ile bozulmuştur.

Görüldüğü üzere konu hakkında yargı kararlarında bir içtihat birliği bulunmamaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarında da konu ile ilgili net bir içtihat ortaya konulamamıştır. VDDK, bir kararında fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde VUK' un 112/4. maddesinin uygulanması gerektiğini belirtmekte, diğer bir kararında ise haksızlığının veya yersizliğinin açık olmaması halinde anılan yasa kapsamında mükellefe vergi iadesinde faiz ödenmesinin mümkün olmadığını kabul etmektedir. Danıştay 7. Dairesi ise, yukarıda örneği verilen “idarenin sorumluluğu kapsamında vergi iadelerinde faiz ödenmesi gerekir” şeklindeki kararlarında istikrarlı bir tutum göstermiş ve kararı içtihat haline getirmiştir. Buna karşın diğer dairelerde vergi iadelerinde VUK 112/4. maddesinde belirlenen şartlar dışında faiz ödenmeyeceği şeklinde kararlar verilmiştir. Konu içtihadı birleştirme konusu da yapılmadığı için aynı konuda farklı kararlar verilerek mükellefler arasında ciddi eşitsizliklere yol açılmıştır.

B. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) Ek 1 No.lu Protokolün 1. Maddesinde⁸;

“Her gerçek veya tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. 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 hanel getirmez.”

denilmektedir. Genel olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) kamu yararı konusuna geniş bir perspektiften baktığı, bu konuda devletlerin takdir yetkisini kabul ettiği, bununla beraber kamu yararı konusunda amaçla kullanılan araçlar arasında makul bir orantı kurulması ve mülkiyet hakkından mahrum edilen bireye kamu yararına aşırı yük yüklenip yüklenmediği konusunun karar verirken belirleyici olduğu görülmektedir. Mahkemeye göre, Sözleşme kamu yararı ve birey hakları

⁸ Adalet Bakanlığı, İnsan Hakları Bilgi Bankası, <http://www.inhak-bb.adalet.gov.tr/aihs/aihs.htm>, (11.12.2011).

arasında çok duyarlı bir denge kurmuştur. Kamu yararından beklenen, yetkinin ölçülü, makul ve amacına uygun şekilde kullanılmasıdır.⁹

AİHM, mülkiyet hakkının ihlali ile ilgili kararlarında, yoksun bırakmanın kamu yararına olup olmadığı, alınan tedbirlerin takip edilen amaçla ölçülü olup olmadığı ve alınan tedbirlerin hukuki olup olmadığı hususlarını değerlendirmektedir.¹⁰

Mülkiyet hakkı ile ilgili olarak AİHM’de açılan davalar genellikle kamulaştırma ve devletleştirme ile ilgili davalardır. AİHM’in içtihat kararı olarak kabul edilen ve karar sonrası enflasyonun mülkiyet haklarının ihlalinde bir faktör olduğu belirtilen Sariye Akkuş/Türkiye davasında; kamulaştırma bedelinin ödenmesindeki gecikme nedeniyle yapılan başvuruyu inceleyen Mahkeme,¹¹Türkiye’de o dönemde devlet alacaklarına uygulanan yıllık %84 faizin, (gecikme zammı ve faizi) devlete borçlu olanları borçlarını ödemeye teşvik ettiğini, ancak, devlet borçları için uygulanan %30 oranında faizin devletten alacaklı olanların maddi kayba uğramalarına neden olduğunu belirterek, enflasyonun %70 olduğu bir ortamda 17 aylık gecikmeye %30 oranında faizle yapılan ödemenin, kamulaştırma işleminden doğan zararın yanında ayrıca maddi kayba neden olduğuna ve sonuç olarak kişinin mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

AİHM Mevlüt Aka/Türkiye Davasının¹² konusu ise; iki parça arazisi istimlak edilen şahsın, 4.9.1987 tarihli istimlak işlemi kendisine ödenen bedelin yetersizliği nedeni ile açtığı davaların lehine sonuçlanması, ancak mahkemenin takdir ettiği ek istimlak bedellerinin istimlak tarihinden mahkeme karar tarihlerine kadar geçen süre ve mahkeme kararlarıyla ödeme tarihleri arasındaki geçen süre için kendisine %30 oranında kanuni faiz ödenmesi üzerine yüksek enflasyon ortamında ödemelerin gerçek zararı karşılamadığı iddiasıdır.

⁹ Ünal, Şeref, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları, No:89, İstanbul 2001, s.317-323.

¹⁰ Rijn, Arjen Van, “Kişinin Malvarlığından Barışçıl Bir Biçimde Yararlanma Hakkı” Editör: Birsan Erdoğan, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye’de İnsan Hakları, Başkent Klise Matbaacılık, Ankara, 2009, s.92.

¹¹ AİHMK, 9.7.1997 günlü, Sariye Akkuş/Türkiye Davası, Başvuru No:- 19263/92, <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=5&portal=hbkm&action=html&highlight=sariye&sessionid=64945856&skin=hudoc-en>, (05.12.2010).

¹² AİHMK, 23.9.1998 günlü, Mevlüt Aka/Türkiye Davası, Başvuru No:19639/92, (05.12.2010) <http://www.inhak-bb.adalet.gov.tr/aihm/karar/aka.doc>, (18.09.2011).

AİHM, kararında devlet alacakları için uygulanan faiz ile devlet borçları için uygulanan faiz arasındaki farktan bahsetmiş, kişiye 5-6 yıl sonra yapılan ödemelerin paranın büyük oranda değer kaybıyla birlikte kamu yararı ile kişisel yarar arasında adil olmayan bir dengesizlik yarattığı belirtilmiştir.

AİHM, ulusal yetkililerin takdir payı olduğu, ancak bu marjın genel taleplerle bireyin temel haklarının korunması arasında adil dengenin korunup korunmadığını kanıtlamayacağını, bu yüzden sorunu çözerken kullanılan yollarla izlenen amaçlar arasında belirli bir orantının sağlanması gerektiğini ifade ederek kişiye arsaların istimlâk edildiği tarihte verilecek tutarla ödemenin yapıldığı zamanki tutar arasındaki farkın (ki bu farka istimlâk yetkililerinin sebep olduğu belirtilmiştir) mülkiyet hakkının korunması ve genel talepler arasında olması gereken adil dengeyi alt üst ederek başvuran açısından, arsanın kaybıyla da katlanan çeşitli kayıplara neden olduğu kararına varmış ve sebep olunan maddi zararı istimlâk tarihi ile ödeme yapılan tarih arasında geçen süre için enflasyon oranında faiz uygulayarak tespit etmiştir.

48 Karar sonrasında yaşanan süreçte Anayasa Mahkemesi kanuni faizle ilgili hükmü iptal etmiş¹³ ve ardından yasal faiz oranı ve istimlak kanunu yanında Anayasanın Kamulaştırma başlıklı 46. maddesi de 3.10.2001 tarihinde değiştirilerek kamulaştırma bedelinin taksitle ödenmesi veya herhangi bir sebeple ödenmemesi durumunda kamu alacakları için öngörülen en yüksek faizin ödenmesi yönünde hüküm getirilmiştir. Kamulaştırma bedelleri için getirilen bu hüküm gerekli ve olumlu bir gelişmedir, ancak diğer kamu borçları için böyle bir uygulama halen getirilmemiştir.

Enflasyonun Kamu Hukuku muamelelerine etkisi bağlamında, kamu mercileri, şartları tek taraflı olarak düzenleyebildiklerinden bireyler zayıf bir konumdadır ve korunmaları gerekmektedir. Aksi halde toplumun yalnızca bazı üyeleri kamu politikaları masraflarını üstlenme durumu ile karşı karşıya kalmaktadır. Enflasyon kaynakların yeniden dağılımına sebep olmakta ve bu nedenle de kayba uğrayanların kayıplarının tazmini gerekmektedir.¹⁴

¹³ AYMK, E.1997/34, K1998/79, www.anayasa.gov.tr, (13.08.2011).

¹⁴ Çoban, Ali Rıza, "Inflation and Human Rights: Protection of Property Right Against Inflation Under the European Convention on Human Rights", Essex Human Right Review, 2005, Vol:2/1.

R. V.-İsveç davasında¹⁵ AİHM, İsveç'te uygulanan zorunlu tasarruf kesintileri ile ilgili olarak, zorunlu tasarruf uygulama amacının (tüketimin azaltılması yoluyla ekonominin kötü gidişatının önüne geçmek ve büyümekte olan enflasyonun etkilerini ortadan kaldırılması) genel menfaate uygun meşru bir araç olduğunu, ancak tasarrufların zorunlu nitelik taşıması halinde enflasyon etkisinin tazmin edilmesi için makul oranda faiz ödenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Konu ile birebir örtüşen bir kararında¹⁶ AİHM, haksız olarak tahsil edilen ve beş yıl, beş ay sonra faizsiz olarak iade edilen meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğunu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğunu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediğini belirtmiştir. AİHM, kararında 1 no.lu Protokolün 1'inci maddesine göre, faiz ödemesinin Devletin borçlu olduğu meblağla ilgiliye nihai olarak ödediği meblağ arasındaki farkı giderme konusundaki yükümlülüğünün özüne bağlı bulunduğunu belirtmektedir. Sonuç olarak Ek 1 no.lu Protokolün 1. maddesinin ihlal edildiğine karar veren Mahkeme, zararın tazmini hesabında, mülkiyet hakkından mahrum kalınan süre için gecikme faizi oranında (Avro üzerinden yıllık %6) faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir.

AİHM, Intersplav davasında başvuru şirket ulusal mahkeme kararlarıyla vergi idaresine hak kazandığı halde bu kararların vergi idaresi tarafından icra edilmemesini ve başvurucuya geç ödeme yapılmasını vergi idaresinin kusurunun başvuru kronik bir belirsizlik ortamına düşürdüğünü, başvuru aynı talepleri sürekli yeni yargısal başvurularla ileri sürmek zorunda kaldığını belirterek somut olayda sistematik olarak bir ödememe durumu olduğunu, başvuru şirketin aşırı bir külfet altına sokulduğunu belirterek bu durumu “idari pratik” olarak nitelendirmiştir.¹⁷ Mahkemenin idari pratik ile kastı, bir ülkede bir konuda sistematik olarak hak ihlallerinin bulunmasıdır. Ülkemizde

¹⁵ AİHM, R. ve İsveç, 1.7.1991 günlü, Başvuru No: 16239/90, (12.12.2010) <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=28&portal=hbkm&action=html&highlight=S WEDEN&sessionid=65342679&skin=hudoc-en>, Bkz. Çoban, a.g.m.

¹⁶ Eko-Elda Avee/Yunanistan, 9.3.2006 gün, Başvuru No:- 10162/02, <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=eko-elda%20%7C%20avee&sessionid=64400118&skin=hudoc-en>, (11.12.2010).

¹⁷ Gemalmaz, Burak, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında “Adil Denge” İlkesi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 69, Sayı 1-2, 2011, s.665.

devletin vatandaşa olan borçlarını ödemesinde bahsedilen mevzuat ve süreçler idari pratik olarak görülebilecek bir nitelik taşımaktadır.

C. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

VUK' un 112. maddesinin 3. fıkrasının Anayasaya aykırı olduğu iddiası ile 1988 yılında Anayasa Mahkemesine üç itiraz başvurusu yapılmıştır. Bahsedilen başvuru döneminde VUK 112. maddesinin 4. fıkrası henüz yasallaşmamıştı.¹⁸ Yani bugün sınırlı da olsa var olan vergi iadesinde faiz ödenmesiyle ilgili düzenleme yoktu. Başvuru dilekçelerinde 3. fıkra ile vatandaş geç vergi ödediğinde faiz alındığı halde devletin hatalı biçimde tahsil ettiği vergilerin iadesinde faiz öngörülmemesinin de Anayasaya aykırı olduğu iddia edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin konu ile ilgili verdiği kararında¹⁹; ödenmeyen vergiler için gecikme faizi adı altında ek ödeme alınmasını ekonomik gerekçelerle yerinde bulunmuştur. Devletin hatalı biçimde tahsil ettiği vergiler için faiz öngörülmemesi hususunda ise, öncelikle böyle bir gerekçe ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı, Anayasaya uygunluk denetimi yapabilmek için mevcut bir yasanın olması gerektiği, eksik düzenleme nedeniyle veya mevcut bir kuralın uygulama alanını genişletmek amacıyla Anayasaya aykırılık iddiasında bulunulamayacağı belirtilmiştir. Kararda eşitlik yönünden, farklı hukuki statüde bulunanların (devlet ile vatandaş) farklı düzenlemelere tabi tutulması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz denmiştir. Kararda zamanında beyan edilip ödenmeyen vergiler için öngörülen gecikme faizinin haklı yönleri (yüksek enflasyon ile vergi gelirinin erimesi gibi) irdelenmiş, ancak mükelleften hatalı biçimde alına vergilerin iadesinde faiz öngörülmemesi nedeni ile mükellefin mal varlığında enflasyona bağlı erimeden bahsedilmemiştir.

Anayasa Mahkemesi, VUK 112. maddesinin dördüncü fıkrasının iptali istemiyle ilgili kararında;

“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

¹⁸ 22.7.1998 de yasalastı.

¹⁹ AYMK, 27.9.1988 günlü, E.1988/7, K.1988/27 ve E.1988/16, K.1988/27, (24.07.2011).

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 tahsilatı 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.

...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.”

Diyerek yasa kuralının Anayasanın 2. ve 35. maddelerine aykırı olduğuna karar vermiştir.²⁰ Bahsedilen kararda AİHS’ne Ek Protokol’ün 1. maddesine ve yukarıda bahsedilen Eko-Elda Avey/Yunanistan davasına ve bu davada kullanılan gerekçeye atıf yapılmıştır. Ancak Mahkeme, kuralı Anayasanın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi ve 125. maddesinde yer alan idarenin yol açtığı zararları tazmin yükümlülüğü yönünden konuyu değerlendirmemiştir.

²⁰ AYMK, 10.02.2011 günlü E.2008/58, K.2011/37, www.anayasa.gov.tr, (15.04.2011).

III. ANAYASAL İLKELER BAĞLAMINDA FAZLA VEYA YERSİZ TAHSİL EDİLEN VERGİLERİN İADESİNDE FAİZ ÖDENME(ME)Sİ

Haksız uygulamalara yol açan VUK 112. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan kuralla fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde çok kısıtlı zaman için düşük oranlı faiz öngörülmesinin Anayasanın dört maddesini ilgilendirdiği düşünülmektedir.

A. HUKUK DEVLETİ YÖNÜNDEN İNCELEME

Anayasa Mahkemesi hukuk devletini; her işlem ve eylemin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukukun üstün kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleriyle Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet olarak tanımlanmaktadır.²¹

52 Sosyal devlet ise, hukuk devletini belirleyen ilkelere koşut olarak, insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, kişinin huzur ve refahını gerçekleştiren ve bunları güvence altına alan, kişi ile toplum yararları arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli biçimde düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması, çalışması ve kendini gerçekleştirme için sosyal, ekonomik ve mali önlemler olarak adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeyi amaç edinen devlet olarak tanımlanmaktadır.²²

Anayasa Mahkemesi yukarıdaki paragrafta geçen kararında, alacak borç ilişkilerinin alacaklı aleyhine bozulmasını ve bu dengenin bozulmasından tüm toplum düzeninin zarar görmesini önlemeye yönelik düzenlemeyi sosyal devlet ilkesine uygun bularak Anayasaya aykırı olmadığı kanaatine ulaşmıştır.

Hukuk felsefesi açısından bakıldığında hukuk ve kanun kavramları ile kanun devleti, hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü farklı anlamlar ihtiva etmektedir. Hukukun bir parçası kanunlar olsa da, hukukun muhtevası

²¹ Bkz., AYMK, 12.11.1991 günlü, E.1991/7, K.1991/43, www.anayasa.gov.tr, (21.12.2010).

²² AYMK, 5.10.1995 günlü, E.1995/15, K.1995/55, www.anayasa.gov.tr, (21.12.2010).

sadece bu kanunlardan ibaret değildir. Hukuk soyut bir kavramı ifade ederken kanunlar somuttur. Hukuk, içerisinde kanunlardan başka birtakım maddi ve manevi öğeleri de barındırmaktadır; mahkeme kararları, zengin bir içtihat kültürü, hukukla ilgili bilim adamlarının görüşleri, rasyonel akıl ve sağduyuyla desteklenmiş takdir hakkı, bu öğelere örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu bu öğelerin varlığı adaletin tesisinde vazgeçilmezdir. Kanunların varlığı ve somut olaylara uygulanması her zaman adaletli sonuçlara ulaştırmayabilir. Hukuk ise bahsedilen öğelerle eksikliği giderir. Kanun devletinde amaç kanunlar yolu ile devletin bekasını korumak iken hukuk devletinde hukuk yolu ile adaleti tesis etme (devleti sınırlama ve denetleme yetkisi ile) daha önceliklidir. Kamu yararı ve yönetimin takdir hakkı gibi kavramlarla devlet aklının adaletin tesisinin önüne geçmesi engellenmiştir²³

Hukuk devleti insan haklarına saygının sağlanmasının aracı ve gereği olup, toplumsal ve siyasal örgütlenmede bireyin üstünlüğü düşüncesine dayanır. Bu anlayış, amacı özgürlükleri sağlamak olan devleti araç durumuna getirir, hukuku ise öznelleştirir. Böyle bir devlet insan hakları devleti olarak tanımlanabilir.²⁴ Böylesi ileri bir hukuk sistemi insan haklarına her türlü müdahaleyi kaynağı ne olursa olsun engellemeyi amaçlar.

Dolayısıyla hukuk devleti, devlet gücünün bireylerin temel hak ve özgürlükleri doğrultusunda ve bireyler adına hukuk ilkeleri ile sınırlandırılmasıdır. Bu anlamda yargısal denetim, yargı organlarının teknik anlamda düzenlenmesi değil, insan haklarının korunması ve savunulmasında bütün ilerlemelerin hukuk devletinin güçlendirilmesi çerçevesinde hazmedilmesidir.²⁵

Anayasa Mahkemesi, yasal faiz ve temerrüt faizini %30 olarak belirleyen 3095 sayılı Kanunun 1. maddesi ile 2. maddesinin ilk iki fıkrasını, enflasyon ve buna bağlı olarak oluşan döviz kuru, mevduat faizi, hazine bonusu ve devlet tahvili faiz oranlarının sabit yasal ve temerrüt faiz oranlarının çok üstünde gerçekleşmesinin borçlunun yararlanması, alacaklının ise zarara uğraması sonucunu doğurduğunu, bu durumun, borçlunun, süresinde borcunu ödememesine yol açtığını, yargı yoluna

²³ Göksu, Hasan Tuna, “Kanun Devletinden Hukukun Üstünlüğüne”, Sayıştay Dergisi, Sayı:64, 2007, s.60.

²⁴ Kaboğlu, İbrahim Ö., “Türkiyede Hukuk Devletinin Gelişimi”, Hukuk Devleti, Edit: Hayrettin Ökçesiz, Afa Yayınları, İstanbul 1988, s.95.

²⁵ Özkan, Gürsel, “Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı:1, 2010, s.85-87.

başvurulduğunda da yargı sürecini uzatma gayreti gösterildiğini, sonuç olarak kamu düzeninin bozulduğunu, kişi ve toplum güvenliğinin sarsıldığını belirterek Anayasanın 2. ve 5. maddelerine aykırı bulmuş²⁶ ve AİHM kararlarına paralel karar vermiştir.

Fazla veya yersiz vergi tahsilâtı kamu kurumlarının (vergi idareleri) hatası ile gerçekleşmektedir. Birçok durumda mükellefler idareyi uyarmakta ve/veya ihtirazi kayıtla vergi beyan etmekte, buna rağmen kendilerinden fazla veya yersiz vergi tahsilâtı yapılmaktadır. Genellikle uzun süren yargı süreci sonunda kendilerinden fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler iade edilebilmektedir. Geçen süre zarfında mükellefler, hem enflasyon nedeniyle paranın değer kaybından etkilenmekte hem de iş imkânları veya yatırım olanaklarını değerlendirebilme ihtimalini kaçırmaktadırlar.

Ülkemizde uzlaşma müessesinin konusunun çok dar tutulduğu, uzlaşmaya gidebilmek için belli koşullar gerektiği, tarhtan önce yapılacak uzlaşma için tarhiyatın tebliği ve tarhtan sonra yapılacak uzlaşma için isteklilerin dava açma süresi ile sınırlandırılmış olduğu göz önünde bulundurulduğunda mükelleflerin istenen bedeli ihtirazi kayıtla ödemek dışında bir alternatifleri bulunmamaktadır. Bu bağlamda uzlaşma kurumunun daha geniş tutulması gerektiği düşünülmektedir.²⁷

VUK 112/4. maddesi hak sahibi olarak alacaklının alacağını geri alabilmesini zorlayıcı kurallara bağlamakta, geri ödemede çok kısıtlanmış bir süre ve daha düşük oranlı faize olanak tanımaktadır. Bu durum aynı zamanda borçlu-alacaklı ilişkilerini de borçlu lehine (devlet lehine, mükellef aleyhine) bozarak genel anlamda adaletten uzaklaşılmasına neden olmaktadır. Konunun adaletsizlik içeren diğer yönü ise, devletin kendi alacakları için faiz uygulamasına karşın, borçları için faiz uygulamasını oldukça dar bir alanla ve düşük bir faiz oranı ile sınırlandırmasıdır.

Burada üzerinde durulması gereken husus, devletin özellikle vergi alırken güçlü konumda olmasıdır. Devlet güçlü bir maliye ve gelir idaresi teşkilatına sahiptir ve vergilendirme işini teknik olarak en iyi bilen konumdadır. Vergilendirme ve vergilerin tahsili konusunda kanunlarla vazedilmiş geniş yetkilere ve kadrolara sahiptir. Bunun yanında verginin

²⁶ AYMK, 15.02.1998 günlü, E.1997/34, K1998/79, www.anayasa.gov.tr, (21.12.2010).

²⁷ Nas, Adil, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşmaya Gidebilme Şartları", Kazancı Dergisi, Sayı:63-64, 2011, s.104.

tahsili ile ilgili olarak 6183 ve 213 sayılı Kanunlar ile birçok hakka, ayrıcalıklı yetkilere ve güce sahiptir. Vatandaşlar ise vergi ödeyen bireyler olarak zayıf konumdadır. Tüm bunlara rağmen idarenin kusuruyla fazla veya yersiz vergi tahsili yapıyorsa bunun (devlet eksik vergi aldığında gecikmeyi nasıl tazmin ediyorsa) tazmin edilmesi hukuk devletinin bir gereğidir. Aksi halde zaten güçsüz durumda olan vatandaşlar, devlet karşısında haklı ve alacaklı oldukları halde iyice güçsüz duruma düşürülmekte ve haklarını geri alma araçları ellerinden alınmış olmaktadır.

B. EŞİTLİK YÖNÜNDEN İNCELEME

Anayasa Mahkemesi, Anayasada eşitlik ilkesi ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörüldüğünü belirtmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında belirtildiği gibi, "Kanun Önünde Eşitlik" ilkesi tüm vatandaşların mutlaka her yönden, her zaman aynı kurallara bağlı tutulmaları zorunluluğunu içermez. Farklı hukuksal durumda bulunanlar arasında eşitlikten söz edilemez. Anayasa'nın öngördüğü yasa önünde eşitlik, tüm yurttaşların her yönden aynı hükümlere bağlı tutulmaları olmayıp, kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanmak koşuluyla değişik hükümlere bağlı tutulabilmeleridir. Anayasa aynı durumda bulunan kişiler arasında, haklı nedene dayanmayan ayrımları önlemeyi amaçlayarak eşitliği sağlamaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararlarında kişiler ile kamu kurumlar (idare) farklı statüde bulunmaları nedeni ile genellikle eşit kabul edilmemektedir. Ancak, somut olayda kişilerin hangi koşullar altında eşit olduklarını belirlemek kolay değildir. Eşitlik ilkesinin aynı, benzer, eşit durumdaki kişilere eşit davranılmasını gerektirdiği ne denli açık olsa da kişilerin durumlarının ne zaman aynı, benzer veya eşit olmaktan çıktığını tespit etmek o denli belirsizdir. Eşitlik ilkesi, gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişileri için yalnız kendi aralarında değil, aynı zamanlarda bazı konularda kamu hukuku tüzel kişileri ile eşit işlem görme hakkını doğurmaktadır.²⁸

Dworkin'e göre toplum içinde yaşayan yurttaşların öncelikli temel hakkı özgürlük değil, eşitliktir. Eşit muamele görme hakkı ile eşitler olarak muamele görme hakkı farklı olup, eşitler olarak muamele görmek daha çok dikkatte alınmayı gerektirir. İnsanlar kendilerinden kaynaklanmayan

²⁸ Öden, Merih, Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara 2003, s.153-190.

sosyal mağduriyetlerin dengelenmesini politik ve hukuki karar vericilerden isteme hakkına sahiptirler.²⁹

Eşit muamele görme hakkı gereği herkesin bir oy hakkı bulunur. Eşitler olarak muamele görme hakkı gereği ise bireylere bir yükün veya yararın dağılımını aynı (eşit) yapma değil, herhangi biri ile aynı saygıyı ve ilgiliyi göstermek gerekmektedir.³⁰ Karşılarındaki kamu kurumu dahi olsa bireylerin aynı muameleyi talep edebilmeleri ileri bir hukuk sistemi anlayışının yansıması olacaktır.

Anayasa Mahkemesi, 4353 sayılı Yasa kapsamındaki kamu idare ve kuruluşlarıyla davanın diğer tarafını teşkil eden kişiler arasında, temyiz süresi bakımından farklı düzenlemeler öngörülmesini, hukuk davasında taraf olma nedeniyle kişiler ve kamu idarelerinin hukuki durumları itibariyle eşit olduğu, düzenlemenin davada hakkaniyete uygun bir dengenin varlığına engel teşkil ettiği ve bu bakımdan silahların eşitliği ilkesinin ihlâl edildiği gerekçesi ile Anayasa'nın 10. ve 36. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir.³¹

Vergilendirme konusunda tarafların eşit değerlendirilmesi gerektiği görüşü³² bir yana bırakılırsa bile fazla veya yersiz bir şekilde alınan bir bedel nedeniyle borca sahip olmak veya alacak hakkı sahibi olmak bakımından kamu tüzel kişiliği ile özel şahıslar (mülkiyet hakkı açısından) aynı durumdadırlar. Zira burada söz konusu olan fazla veya yersiz vergi tahsili nedeni ile doğan borç-alacak ilişkisidir. Konunun vergiyle dolayısıyla Devletin vergi koyma hakkı ve buradaki kamu gücü, önceliği ve ayrıcalığı kullanma yetkisiyle ilgisi kalmamaktadır. Alınan bedelin fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra yersiz tahsilât veya fazla alınan bedel sebepsiz zenginleşme benzeri bir borç-alacak ilişkisine dönüşmektedir.

Eşitlik ilkesi ile sağlanmaya çalışılan adalet kavramı bireylerin yasal ve biçimsel eşitliğini esas alır. Düzeltici adalet gereği hukuksal ilişkilerde bozulan dengenin yeniden onarılması gerekmektedir. Sebepsiz iktisabın

²⁹ Torun, Yıldırım, Ronald Dworkin'in Hukuk ve Siyaset Felsefesinde Adalet, Eşitlik ve Özgürlük Sorunu, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s.123.

³⁰ Dworkin, Ronald, Hakları Ciddiye Almak, Çeviren:Ahmet Ulvi Türkbağ, Dost Kitapevi, Ankara 2007, s.272.

³¹ AYMK, 2.12.2004 günlü, E.2001/216, K.2004/120, www.anayasa.gov.tr, (29.12.2010).

³² Kumrulu, Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Betacopy, Ankara 1989, s.4-5.

geri verilmesi veya karşı tarafa verilen zararın giderilmesi düzeltici adaletin gereğidir.³³

Yukarıdaki açıklamalarla düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı olduğu söylenebilse de Anayasa Mahkemesi iptal kararında konunun eşitlik ilkesiyle ilişkisi kurulmamıştır. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı ile bireylerin mülkiyet hakkını koruma açısından önemli ve 2012 yılında başlayacak olan bireysel başvuru mekanizması öncesi de gerek kararda AİHM kararına ve gerekse sözleşmeye atıfta bulunulması olumlu karşılanmaktadır. Bununla birlikte yargının kişi hak ve özgürlüklerini koruyucu yanının öne çıktığı günümüzde gerçek demokrasi ve insan hakları standartlarına ulaşmak isteniyorsa kamu kurumlarını, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde öncelikli ve gerekli dolayısı ile kamu yararı için lüzumlu meseleler dışında bireylerle eşit değerlendirmek gerektiği düşünülmektedir.

C. MÜLKİYET HAKKI YÖNÜNDEN İNCELEME

Anayasanın 35. maddesinde: “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*” denilmektedir.

57

1982 Anayasası 1961 Anayasasından farklı olarak mülkiyet hakkına ekonomik haklar arasında değil, kişi hakları arasında yer vermiştir. KHK ile sosyal ve iktisadi haklar düzenlenebilirken Anayasanın 91. maddesi gereği kişi hakları yönünden böyle bir yetki söz konusu değildir.

Mülkiyet hakkını Anayasa teminatı altına alan 35. madde, doğrudan devlete hitap etmektedir. Mülkiyetin şahıslara karşı korunması Türk Medeni Kanunu ve 5917 sayılı Gayri Menkule Tecavüzün Meni Hakkında Kanun gibi mevzuat ile sağlanmaktadır.

Klasikleşmiş bir kabule göre, insan şahsiyetinin bir parçası “ekonomik şahsiyet” olarak görülmektedir. Gerçek kişilerin fiil ehliyetlerinin farklı olması sebebiyle bu temel hakkın sahipliği bakımından bir ayırım yapılamaz. Başka bir deyişle, mülkiyete sahip olmak bakımından hiçbir ehliyet ayrımı gözetilemez.

Bireylerin anayasa öncesi dönemlerde dahi hiçbir sözleşmeyle ellerinden alınamayacak doğal haklarından birinin mülkiyet hakkı olduğu ve

³³ Aktaş, Sururi , Hayek'in Hukuk ve Adalet Teorisi, Liberte Yayınları, İstanbul 2001, s.212.

mülkiyet hakkının bireyin kendi tercihleri ile eylemde bulunabilme, maddi dünyayı dönüştürebilmeyi sağlayacak izin verilebilir eylemlerin tanımlanması olarak anlaşıldığı ifade edilmektedir.³⁴

Mülkiyet hakkı ülkemizin de taraf olduğu uluslararası sözleşmeler ile de koruma altına alınmış evrensel bir haktır.

Mülkiyet hakkı, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinde, “insanın doğal ve zamanaşımına uğramaz hakları” arasında yer almaktadır. Bildirgenin ikinci maddesi ile düzenlenmiş, 17. madde ile de güvence altına alınmıştır. Bahsedilen maddede: “*Mülkiyet, dokunulmaz ve kutsal bir hak olduğundan, yasayla belirlenen kamusal zorunluluklar açık bir biçimde gerektirmedikçe, adil ve peşin bir tazminat ödenmedikçe hiç kimse bu haktan yoksun kılınamaz.*” denilmektedir.

1948 İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinde ise, Herkesin tek başına veya başkalarıyla birlikte mal ve mülk edinme hakkı bulunduğu ve kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacağı öngörülmektedir. (madde 17)

58
AIHS'nin, 1 sayılı ek protokolüyle mülkiyet hakkı sözleşmenin kapsamında korunması gereken temel haklardan sayarak düzenlemiş ve mülkiyet hakkının sınırlandırılabilmesini kamu yararı gerekçesi ve yasa ile olmak koşuluna bağlamıştır.

Mülkiyetin Anayasal teminatı tek tek menkul ve taşınmaz malları, para ile değerlendirilebilen hakları ve mal varlığını toplu ve tabii olarak üretim araçlarını içine alır. Bu teminat hukuk devletinin gereğidir. Bununla beraber mülkiyetin kamu yararı amacıyla sınırlandırılmasına engel değildir. Ağır vergilendirme, peşin olmayan ödemelerle kamulaştırma ve devletleştirmeler, mülkiyet güvencesine aykırı düşer.³⁵

Mülkiyet hakkı başkasına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, kişinin, bir şey üzerinde dilediği biçimde yararlanma, tasarruf etme, başkalarına devretme, kullanma biçimini değiştirme, harcama ve tüketme yetkilerini kapsar. Özel mülkiyet gibi, kamu mülkiyeti de Anayasanın 35. maddesinin güvencesi altındadır.³⁶

³⁴ Rowley, Charles, Özgürlük ve Devlet, Çeviren: İbrahim Dalmış, Liberte Yayınları, Ankara 2002, s.84-85.

³⁵ TBMM, 82 Anayasası Görüşme Tutanakları, 7.11.1982 T., 2709 S.K., www.tbmm.gov.tr, (25.12.2010).

³⁶ AYMK, 27.11.1997 günlü, E.1997/37, K.1997/69, www.anayasa.gov.tr, (15.12.2010).

Anayasanın mülkiyet hakkını güvenceye alan 35. maddesine göre; herkes mülkiyet hakkına sahiptir. Anayasa'nın 35. maddesi ile 13. maddesi birlikte okunduğunda, mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak yasayla sınırlanabileceğine kuşku yoktur. Bunun yanında 13. maddede sayılan genel sınırlandırma koşulları gereği, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların Anayasaya uygunluğu, bunların demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmamaları, öngörüldükleri amaç dışında kullanılmamaları ve ölçülülük ilkesine uygun olmalarına koşuluna bağlıdır.

Anayasa Mahkemesi 3417 sayılı Kanun kapsamından çıkarılanlara kesilen zorunlu tasarruf kesintilerinin kendilerine ödenmesini engelleyen 3417 sayılı Kanun hükmünü Anayasanın 35, 2 ve 5. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir.³⁷

Anayasa Mahkemesi, 3417 sayılı Yasanın altıncı maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları ile çalışanların ücretlerinden kesilen zorunlu tasarrufun ödenmesinin altı yıl tasarruf kesintisi yapılmasına, nema ödenmesinin de (3/5 oranında nema) en az 15 yıl tasarruf kesintisi yapılmasına bağlanması şeklindeki düzenlemeyi aşağıdaki gerekçe ile Anayasanın 13. ve 35. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir³⁸:

“Mülkiyet hakkı kişiye yasal sınırlar içinde kalmak ve toplum yararına aykırı olmamak kaydıyla sahibi olduğu şeyi dilediği biçimde tasarruf olanağı verir. Anayasa'nın 13. maddesine göre, temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın, yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkelerine aykırı olamaz.

Demokrasiler, temel hak ve özgürlüklerin en geniş ölçüde sağlanıp güvence altına alındığı rejimlerdir. Temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunup tümüyle kullanılamaz hale getiren sınırlamalar, demokratik toplum düzeni gerekleriyle uyum içinde sayılamaz. Bu nedenle, özgürlükler, istisnaî olarak ve ancak temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmamak koşuluyla demokratik toplum düzeninin sürekliliği için zorunlu olduğu ölçüde sınırlandırılabilirler.

³⁷ AYMK, 18.11.1998 günlü, E.1997/59, K.1998/71, www.anayasa.gov.tr, (15.12.2010).

³⁸ AYMK, 10.12.2001 günlü, E.2001/42, K.2001/361, www.anayasa.gov.tr, (15.12.2010).

...

Yasa'nın 3. maddesine göre, çalışanların aylık ve ücretlerinin belli bir yüzdesi üzerinden hesaplanarak ve ilgililerin tasarruf kesintisine eklenerek tasarrufu teşvik hesabına yatırılan Devlet/işveren katkısı ile katkının ve tasarruf kesintisinin birlikte değerlendirilmesiyle oluşan nemaların mülkiyet hakkı kapsamında olduğu tartışmasızdır. Bu durumda, sözkonusu tutarların belli sürelerle bağlanarak kısmen veya tamamen ödenmesinin engellenmesi mülkiyet hakkının özünü zedelemekte ve onu kullanılmaz hale getirmektedir.”

Anayasa Mahkemesi, iskan hakkının mirasçılara geçmesini engelleyen bir düzenlemeyi, “İskân Kanunu'na dayanarak alınan iskân kararıyla belirlenen "iskân hakkı sahipliği", "alacak hakkı" niteliğinde olup mülkiyet hakkı kapsamındadır. Mülkiyet hakkı kapsamında bulunan bir hak üzerinde mirasçılara başvuru hakkının engellenmesi miras hakkının özünü zedeler ve onu kullanılamaz hale getirir.”³⁹

Bir başka kararında ise Anayasa Mahkemesi, “İmar plânlarının uygulamaya geçirilmesindeki kamusal yarar karşısında mülkiyet hakkının sınırlanmasının demokratik toplum düzeninin gerekleriyle çelişen bir yönü bulunmamakta ise de, itiraz konusu kuralın neden olduğu belirsizliğin kişisel yarar ile kamu yararı arasındaki dengeyi bozarak mülkiyet hakkını kullanılamaz hale getirmesi, sınırlamayı aşan hakkın özüne dokunan bir nitelik taşımaktadır.” diyerek ilgili düzenlemeyi Anayasanın yine 13. ve 35. maddelerine aykırı bulmuştur.⁴⁰

VUK'un 112. maddesinin dördüncü fıkrası fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmesini sınırlayan hatta ortadan kaldıran hükümler taşımaktadır. Vergi tahsilâtının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra yapılmış tahsilât mükellefler için bir “alacak” haline gelmektedir. Tespit sonrası konunun vergi ödevi, devletin vergi kaynaklı ayrıcalıklı konumu ile ilgisi kalmamakta, borç-alacak ilişkisine dönüşmektedir. Fazla veya yersiz alınan vergi, idare ile mükellef arasında sebepsiz zenginleşmeye benzer bir durum yaratmaktadır. Mükellefler bu ilişkide alacaklı konumundadırlar. Yukarıdaki kararlarda görüleceği gibi Anayasa Mahkemesi alacak hakkını mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirmekte ve bu çerçevede alacak hakkının sınırlandırılmasını Anayasanın 13. ve 35. maddelerine aykırı bulmaktadır.

³⁹ AYMK, 24.9.2008 günlü, E.2006/142, K.2008/148, www.anayasa.gov.tr, (15.12.2010).

⁴⁰ AYMK, 29.12.1999 günlü, E.1999/33, K.1999/51, www.anayasa.gov.tr, (15.12.2010).

Mükellefler fazla veya yersiz vergi tahsilâtının tespitiyle alacaklı konuma geçseler de buradaki borç-alacak ilişkisini Borçlar Kanunundaki borç-alacak ilişkileriyle birebir örtüştürmek mümkün görünmemektedir. Çünkü alacağın kaynağını oluşturan vergi tahsilatı konusunda kamunun gerek Anayasadan gerekse yasalardan kaynaklanan kamu gücüne dayalı talep edilen bedelin ödenmemesi halinde ciddi cezalar öngörüldüğünden vatandaşlar (mükellefler) zayıf konumdadırlar. Dolayısı ile borçlar kanununda yer aldığı şekilde borçluyu temerrüde düşürmek için ihbar vb. yolların kullanımını zorunlu tutmaya ve faizin başlangıç tarihi olarak ihtar veya başvuru tarihini esas almaya gerek bulunmamaktadır.

VUK'un 112. maddesinin dördüncü fıkrası ile mülkiyet hakkının (alacak hakkı olarak mülkiyet) özü zedelenmekte ve hak kullanılmaz hale getirilmektedir. İleri sürülebilecek kamu yararı ile kişilerin temel hakkı kıyaslandığında kamu yararı adına temel hakların ihlal edilmesiyle ölçülülük ilkesi de zedelenmektedir. Bunun yanında borçlu-alacaklı ilişkisinin alacaklı (kamu) lehine bozulması demokratik toplum düzeni gereklerine de aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü ileri sürülebilecek kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve tazminatsız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir. Bunun karşısında çığneden kişinin temel hakkı olmaktadır. Dolayısı ile mülkiyet hakkı kullanılmaz hale getirilerek kişi yararı ile kamu yararı arasındaki denge bozulmaktadır.

Anayasa Mahkemesi daha önceki kararları gibi kamu gücü kullanılarak bireylerin mülkiyet haklarını ihlal eden VUK'un 112. maddesinin dördüncü fıkrasını iptal etmiştir. Mahkeme bu ve benzer kararlarıyla temel haklar arasında sayılan mülkiyet hakkı konusunda bireyler için bir güvence olduğunu göstermiştir. Mahkemenin kararda AİHS ilgili hükmü ile AİHM'in benzer kararında atıfta bulunması ve kararın gerekçesine yer vermesi bireysel başvuru öncesi olumlu karşılanmıştır.

D. ANAYASANIN 125. MADDESİ YÖNÜNDEN İNCELEME

Anayasanın 125. maddesi;

“İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.

...

İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.”

demektedir. 125. maddenin son fıkrası 1961 Anayasasında da aynen yer almıştır.

Anayasa Mahkemesi kararlarında 125. madde ile ilgili olarak idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması üzerinde durulmaktadır. Yargı yolunun sınırlandırılması ile ilgili olarak ise, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacak sonuçlara yol açmak ihtimaline neden olmadıkça kimi kararlara karşı kanun yoluna başvurma hakkının sınırlandırılabilmesi ifade edilmektedir. Hak arama özgürlüğünü sınırlandıracak ve yargısal denetimin boyutunu daraltacak kanun yolu sınırlamasının yeterince belirgin olmaması ise 125. maddeye aykırı görülmektedir.⁴¹

Gerek Anayasanın 125. maddesinin son fıkrasında idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü tutulması, gerekse 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 13. maddesi ile idari eylem ve işlemlerden zarar görenlerin tam yargı davası açabilme hakkı verilmesiyle ülkemizde idarenin sorumluluğu ilkesi kabul edilmiştir. Bu şekilde hukukun gereği olan kamu kurumlarının sebep oldukları zararlardan sorumlu tutan anlayış benimsenmiştir.

İdari sorumluluk, idarenin bir kişiye verdiği zararın, idarenin malvarlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin mal varlığına cebri olarak aktarılmasıyla tazmin edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır.⁴² İdarenin sorumluluğunda akdi sorumluluk, akit dışı sorumluluk, kusurlu sorumluluk, kusursuz sorumluluk şeklinde ayrıma gidilmektedir.

Kusursuz sorumluluk kavramı risk ilkesi ve fedakârlığın denkleştirilmesi şeklinde iki ilkeye dayanır. Bu ilkelerden fedakârlığın denkleştirilmesi, kamu külfetleri arasında vatandaşların eşitliği ilkesi olarak da adlandırılabilir. Bu kavram, idarenin nimetleri tüm toplum tarafından paylaşılan hukuka uygun eylem ve işlemlerinin külfetlerinin sadece belirli kişilerin üstünde kalması durumunda, bu kişilerin uğradığı zararı, idarenin bir kusuru olmasa bile, tazmin etmesini öngörmektedir.⁴³

Kusurlu sorumluluk kavramının varlığı için idarenin kusurunun bulunması gerekir. Doktrinde kusurlu sorumluluk kavramı, kişisel kusur ve hizmet kusuru olarak ayrılmaktadır. Genellikle kişisel olmayan kusurlar hizmet kusuru olarak kabul edilmektedir. Hizmet kusuru ise,

⁴¹ AYMK, 1.10.1991 günlü, E.1990/40, K.1991/33, www.anayasa.gov.tr, (15.12.2010).

⁴² Gözler, Kemal, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayıncılık, Bursa 2009, s.740.

⁴³ Gözler, s.741.

kamu hizmetlerinin kötü işlemesi veya geç işlemesi ile hiç işlememesi şeklinde izah edilmektedir. İdarenin eylem ve işlemleri kanuna uygun olsalar da kusurlu olabilirler.

İdarenin kusurlu sorumluluğundan idarenin sorumlu tutularak tazminat istenebilmesi için 61 Anayasası öncesi dönemde ağır kusurun gerekliliği aranırken Danıştay içtihadını 61 Anayasasının 114. maddesi doğrultusunda değiştirerek⁴⁴ ağır kusur yerine kusurun varlığı yeterli görülmeye başlanmıştır. Ağır kusurun arandığı alanlar daha çok yürütülmesi zor olan kamu hizmetleridir.

Tam yargı davalarında idarenin kusuru tespit edildikten sonra genellikle kusurun giderilmesi için zarar gören kişilere tazminat ödenmesine hükmedilmektedir. Görülen zarar maddi veya manevi zarar olabilir. Ancak zarar ile idarenin eylem ve işlemleri arasında illiyet bağı aranmaktadır.

Maddi zararın tespitinde, mal varlığında oluşan eksilme veya yoksun kalınan kar tutarı göz önünde bulundurulmaktadır.⁴⁵ Danıştay, davacının açıkça faiz talep etmesi koşulu ile zararı doğuran işlem veya eylemin gerçekleştiği tarihte başlamak üzere faizi de dikkate almakta ve çoğunlukla tazminat tutarını faizle birlikte zarar tutarını tespit etmektedir.⁴⁶

Tazminat tutarı tespit edilirken zararın değerlendirme zamanı önem taşımaktadır. Kural olarak zarar tutarının saptanmasında, zararın doğduğu gün esas alınır. Zararın doğduğu tarih ile davanın karara bağlandığı tarih arasında meydana gelen anormal fiyat artışları da dikkate alınmalıdır. Davaların uzun sürmesi ve enflasyonun yasal faizin üzerinde olmasının davacının gerçek zararını karşılmasına engel olduğu ve ilamların yerine getirilmesini geciktirdiği gerekçesiyle idari yargının faizi saptarken bu durumu göz önünde bulundurması gerektiği ifade edilmektedir.⁴⁷ Fransız Danıştay mahkemelerin hükmettiği irat şeklindeki tazminat miktarının çeşitli endekslere bağlanabileceğine karar vermiştir.⁴⁸

⁴⁴ Tek, Savaş, "İdare Hukukunda İdarenin Sorumluluğu", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Ankara 2010, Sayı:1, s.317-318.

⁴⁵ Gözübüyük, s.330.

⁴⁶ Danıştay 10. Dairesinin, 25.3.2003 günlü, E.2002/4177, K.2003/1089 ve 14.1.1985 günlü E.82/4103, K.1985/3 sayılı kararları, www.danistay.gov.tr, (17.12.2010).

⁴⁷ Gözübüyük, Şeref, Yönetmelik Yargı, Ankara 2009, s.332-333.

⁴⁸ Gözler, s.801.

Danıştay 7. Dairesinin geliştirdiği ve yukarıda karar örneği verilen içtihatla konu, Anayasada ve yasalarda öngörölmüş idarenin sorumluluğu kapsamında hizmet kusuru olarak değerlendirilmekte ve zararın (faiz, Anayasa Mahkemesi kararına da vurgu yapılarak paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu zarar olarak tanımlanmaktadır) kusurluluk esaslarına göre tazmin edilmesi için hukuk devletinde açık yasa hükmü aranmasına gerek olmadığı belirtilmektedir.

İdari yargıda genellikle yasanın öngörmediği bir ödemenin yapılamayacağı düşüncesiyle yukarıdaki görüşe aykırı karar verildiğinden bahsedilmişti. Vergi hukukunda genel ilke olarak kıyas yasağı bulunmakla beraber, yasamaya dair saklı kalmış ilke ve ayrıntıların açığa çıkarılıp ortaya konulması şeklinde hukuk yaratmaya da mani bir durum söz konusu değildir. Bu nedenle vergi hukukunda boşluk bulunduğu bu boşluğun vergi hukukunun temel gerekleri gözetilerek hâkim tarafından yükümlünün lehine veya aleyhine sonuç doğurması önem taşımaksızın doldurulabilmesi gerekmektedir.⁴⁹ Yargıç burada boşluğu doldurmak için hukukun genel ilkelerinden yararlanacaktır.⁵⁰ Fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesi için Anayasanın 125. maddesi, hukuk devleti ve mülkiyet hakkı bahse konu uygulamalarda kullanılabilir genel ilke ve hükümlerdir.

64

Anayasanın 138. maddesinde hakimlerin anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre karar verecekleri hükmünde hukuktan ayrıca söz edilmesi, salt kanuncu bir anlayışın benimsenmediği, anayasa yargısı dahil her düzeyde hakimlerin yazılı hukuk kuralları yanında hukukun genel ilkelerini de dikkate alma zorunluluklarına işaret etmektedir. Hukukun genel ilkelerine bağlılık hukuk devleti kavramı içinde de mevcuttur.⁵¹ Bununla birlikte Türk yargı kararlarına yansımaya da Anayasanın 90. maddesi ile AİHS hükümleri kanunların üstünde kabul edildiğinden bu hükümlerin de doğrudan uygulanması mümkündür.

Kişisel özgürlüklerin ve temel hakların kısıtlanması veya mülkiyete hukuki sayılamayacak bir kamulaştırma aracılığı ile el atılması gibi durumlarda hukukun üstünlüğü ilkesine mutlak öncelik tanımak ve müdahale için mutlak, açık bir yasal dayanak aramak eşyanın tabiatının

⁴⁹ Furtun, İdris Hakan, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s.140.

⁵⁰ Öncel, Mualla; Kumrulu; Ahmet, Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s.17.

⁵¹ Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, s.129.

bir gereğidir.⁵² Esasen mahkemeler, bir yasa hükmünün anlamını belirlerken bu hükmün yasanın yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ile ilişki kurarak yani madde hükmünü sistematik yorumlayarak⁵³ konuyu çözüme kavuşturabilirler. Bu anlamda idari yargının boşluk doldurma ve mükelleflerin mülkiyet haklarını koruma adına cesur davranmadığı söylenebilir. Özellikle kimi durumlarda Danıştayın hukuka uygunluk denetimi yaparken yerindeliği de belirli ölçüde göz önünde bulundurulduğu⁵⁴ düşünülürken hukukun genel ilkelerini mükelleflerin lehine kullanma adına daha etkin olması beklenmektedir.

Alınan verginin fazla veya yersiz olduğu, idarece veya yargı kararı ile kabul edildikten sonra vergi ile ilgili tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin kusurlu yapıldığı da tespit edilmiş olmaktadır. Bu kusurlu işlem doğrudan işlemi gerçekleştiren memurun ağır ihmali, kötü niyet veya açık hatası ile gerçekleştirilmemiş ise yapılan işlemin hizmet kusuru olduğunun kabulü gerekmektedir. Zira genellikle vergi alınacak işlem, kazanç, mükellef, alınacak verginin oranı ve usulü ile ilgili işlemler memurlar tarafından Maliye Bakanlığının çıkardığı yönetmelik, tebliğ, sirküler vs. gibi düzenleyici işlemler veya denetim elemanlarının raporları esas alınarak gerçekleştirilmektedir.

İdarenin sürdürmesi zorunlu görevlerinden birisi de mali hizmetler kapsamında vergilerin hukuka uygun olarak, doğru ve en etkin biçimde tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesidir. Fazla veya yersiz vergi tahakkuk ve tahsili idarenin bu görevini iyi biçimde yerine getiremediğini, yani hizmetin kötü işlediğini göstermektedir. Dolayısı ile bir hizmet kusuru meydana gelmektedir. Bu hizmet kusuru nedeni ile vatandaşlar belli süre mülkiyet haklarından mahrum kalmaktadırlar. Mükelleflere kendi mülkiyetlerindeki paranın başkası tarafından kullanılmasının bedeli ve mahrum kalınan süre zarfında paranın değerinin korunması için tazminat niteliğinde faiz ödenmesi idarenin sorumluluğu kapsamında Anayasanın 125. maddesinin gereğidir.

Anayasanın 73. maddesinde verginin vatandaşlar için bir ödev olduğu belirtilmiştir. Daha önce izah edildiği gibi verginin ödenmemesi halinde yaptırımların ağır olması nedeniyle mükelleflerin vergiyi hatalı olduğunu

⁵² Furtun, s.139.

⁵³ Öncel ve Diğerleri, s.19.

⁵⁴ Pazarıcı, Ayşe Almıla, "Vergi Mahkemelerinin Yerindelik Denetimi Yapıp Yapamayacağı Sorunu", Kazancı Dergisi, Sayı:59-60, 2011, s.98-103.

düşünseler de ödemeleri akla uygun yol olarak görünmektedir. Kamu gücüne dayalı bir alım olması niteliği gereğince vergilerin, fazla veya yersiz alındığı tespit edildikten sonra iadesinde faizin başlangıç tarihinin idarenin kusurlu davranışıyla vergiyi tahsil ettiği tarih olması gerekmektedir. Hukuka aykırı vergilendirme işlemi ile tahsil edilen vergiden kaynaklanan mükelleflerin zararının eksiksiz karşılayabilecek faiz oranı ise, aynı zaman süresi içinde, devletin kendi alacakları için uyguladığı faiz oranı olmalıdır.

SONUÇ

Vergi Usul Kanununun 112. maddesine göre kamu alacağı olarak verginin zamanında ödenmemesi halinde anapara ile birlikte vade tarihinden itibaren başlatılan yüksek oranlı gecikme faizi ve duruma göre vergi cezaları mükelleflerden istenmektedir. Buna karşı mükelleflerden fazla veya yersiz vergi tahsil edildiğinde ise idareye yapılan başvurudan sonra üç ay içinde yapılmayan ödemeler için üç ayın sonundan itibaren başlatılan daha düşük oranlı tecil faizi öngörülmüştür. Uygulamada bu durum genellikle idarelerce hiç faiz ödenmemesi anlamına gelmektedir.

66 İdareler alınan bedelin fazla veya yersiz olduğunu kabul etmediklerinde vatandaşlar idari yargıya giderek ödedikleri bedeli geri istemektedirler. Bu durumda idare mahkemeleri vatandaşları haklı bulduğunda vatandaşlara yargı kararının idareye tebliğinden itibaren daha düşük oranlı olan kanuni faiz ödenmektedir. Her iki durumda da fazla veya yersiz vergi tahsilinden idareye başvuruncaya veya yargı kararı idareye tebliğ edilinceye kadar geçen süre için faiz ödenmesi açıkça öngörülmemiştir.

Bununla birlikte hukuk devletinde adaletin gerçekleştirilmesi, idarenin kendi kusuru ile oluşan zararları tazmin zorunluluğu, kişilerin mülkiyet haklarının ihlali ve kamu gücüne dayalı olmayan veya kamu hizmeti kaynaklı olmayan borç-alacak ilişkilerinde vatandaş ve idarelerin eşit kabul edilmesi gibi ilkeler ile açıkça öngörülmese de vatandaşlardan yersiz veya fazla alınan vergilerin iadesinde makul bir faiz ödenmesi gerektiği açıktır.

Temel hakların korunması açısından önemli bir sorumluluğu olan mahkemelerin kararlarına baktığımızda; gerektiğinde yerindelik denetimi yapabilen Danıştay'da (bir daire dışında) konunun temel haklar ve birey eksenli değerlendirilmediği, bu durumun özellikle yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde vatandaşların mülkiyet haklarını açıkça ihlal ettiği

görülmektedir. Bu konuda Anayasa Mahkemesine ancak 2008 yılında (Aydın Bölge İdare Mahkemesi) başvuru yapılması dahi bireylerin temel hakları konusunda idari yargıda bilincin yeterince gelişmediğinin bir göstergesidir.

Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili kararında bahsedilen düzenlemeyi Anayasanın ikinci ve 35. maddelerine aykırı bularak iptal etmiş ve gerekli düzenlemenin yapılması için süre vermiştir. Kararda fazla veya yersiz yapılan tahsilat sonrası alınan bedelin vatandaşlar için bir alacak haline geldiği ve alacak hakkının mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Mahkeme konuyu eşitlik ve idarenin sebep olduğu zararlar karşısında sorumluluğu ile ilişkilendirmemiştir. Karar ile Mahkeme temel haklardan olan mülkiyet hakkının korunması konusunda teminat olduğunu göstermiştir.

İptal kararı sonrası yapılacak düzenlemenin vatandaşların mülkiyet haklarına hanel getirmeyecek ve zaten güçlü olduğu alanda devletin vatandaşlar üzerine daha fazla yük bindirmeyecek biçimde yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bunun yanında kamu gücü ve kamu hizmeti kaynaklı olmayan borç-alacak ve diğer ilişkilerde devlet ve bireylerin eşit konumda değerlendirilmesi ve kamu idarelerinin eylem ve işlemleri ile verdikleri zararları ağır şartlar ileri sürmeden ve bireyler için zorlaştırmadan tazmin etmesi temel hakların geliştiği günümüzde bir zorunluluk haline gelmektedir.

Bu konuda yargı organlarının da daha duyarlı olması gerekmektedir. Günümüzde özellikle yargı yolu ile hak aramanın ülkemizde ve dünyada geliştiği ve bir bilinç olarak yerleştiği göz önünde bulundurulduğunda konunun önemi daha da artmaktadır. 2012 yılında başlayacak bireysel başvuru mekanizması sonrası benzer durumlarda haklarının ihlal edildiğini veya yeterince korunmadığını düşünen vatandaşların Anayasa Mahkemesine başvurması ve idarelerle mahkemelerin kararlarının temel haklarının korunması anlamında bir nevi denetimden geçeceği gerçeğiyle karşı karşıya kalınacaktır.

KAYNAKÇA

Kitap ve Makaleler

Aktaş, Sururi, Hayek'in Hukuk ve Adalet Teorisi, Liberte Yayınları, İstanbul 2001.

Candan, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

Çoban, Ali Rıza, “Inflation and Human Rights: Protection of Property Right Against Inflation Under the European Convention on Human Rights”, Essex Human Right Review, 2005, Vol:2/1.

Dworkin, Ronald, Hakları Ciddiye Almak, Çeviren: Ahmet Ulvi Türkbağ, Dost Kitapevi, Ankara 2007.

Furtun, İdris Hakan, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.

Gemalmaz, Burak, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında “Adil Denge” İlkesi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 69, Sayı 1-2, 2011.

Göksu, Hasan Tuna, “Kanun Devletinden Hukukun Üstünlüğüne”, Sayıştay Dergisi, Sayı:64, Ankara 2007.

Gözler, Kemal, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayıncılık, Bursa 2009.

68 Gözübüyük, Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitapevi, Ankara 2009.

Güzel, Ali; Okur, Ali Rıza ve Caniklioğlu, Nurşen, Sosyal Güvenlik Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul 2009.

Kaboğlu, İbrahim Ö., “Türkiyede Hukuk Devletinin Gelişimi”, Hukuk Devleti, Edit: Hayrettin Ökçesiz, Afa Yayınları, İstanbul 1988.

Kızılot, Şükrü - Zuhul, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010.

Kumrulu, Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Betacopy, Ankara 1989.

Nas, Adil, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşmaya Gidebilme Şartları”, Kazancı Dergisi, Sayı:63-64, İstanbul, 2011.

Öden, Merih, Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara 2003.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.

Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2010.

Özkan, Gürsel, “Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı:1, Ankara 2010.

Pazarıcı, Ayşe Almıla, “Vergi Mahkemelerinin Yerindelik Denetimi Yapıp Yapamayacağı Sorunu”, Kazancı Dergisi, Sayı:59-60, İstanbul 2011 .

Rijn, Arjen Van, “Kişinin Malvarlığından Barışçıl Bir Biçimde Yararlanma Hakkı” Editör: Birsen Erdoğan, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye’de İnsan Hakları, Başkent Klişe Matbaacılık, Ankara 2009.

Rowley, Charles, Özgürlük ve Devlet, Çeviren: İbrahim Dalmış, Liberte Yayınları, Ankara 2002.

Tek, Savaş, “İdare Hukukunda İdarenin Sorumluluğu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı:1, Ankara 2010.

Torun, Yıldırım, Ronald Dworkin’in Hukuk ve Siyaset Felsefesinde Adalet, Eşitlik ve Özgürlük Sorunu, Savaş Yayınevi, Ankara 2008.

Ünal, Şeref, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları, No:89, İstanbul 2001.

Yiğitbaş, Mehmet ve Ünlü, Kemal, “Yanlış veya Yersiz Alınan Primlerin Geri Verilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:217, Ankara 2011.

TBMM, 82 Anayasası Görüşme Tutanakları, Tutanak Dergisi, 7.11.1982 T., 2709 S.K., www.tbmm.gov.tr

Kanun, sözleşme ve mahkeme kararları

213 sayılı Vergi usul Kanunu, 4.1.1961 günlü 10703-10705 sayılı Resmi Gazete

818 sayılı Borçlar Kanunu, 22.4.1926 günlü 359 sayılı Resmi Gazete

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 20.1.1982 günlü 17580 sayılı Resmi Gazete

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 16.6.2006 günlü 26200sayılı Resmi Gazete

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.7.1953 günlü 8469 sayılı Resmi Gazete

20.3.1950 günlü Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 19 Mart 1954 günlü
8662 sayılı Resmi Gazete

Anayasa Mahkemesi Kararları, www.anayasa.gov.tr

Danıştay Kararları, www.danistay.gov.tr

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Karar-
ları, www.echr.coe.int/ECHR/Homepage_EN