

Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu

Mine Nur BOZDOĞAN*

Özet

Devlet egemenliğine dayanan en önemli yetkilerden vergilendirme yetkisinin kullanımı sırasında kişinin temel haklarından mülkiyet hakkının ihlali söz konusu olabilmekte bu da kamu yararı-bireysel yarar arasında “ölçülülük ilkesine” uygun olarak kurulması gereken adil dengeyi mükellef aleyhine bozmakta, mükellef haklarını zedelemekte ve sonuçta “demokratik sosyal hukuk devleti ilkesinden” sapma yaratmaktadır. Çalışmada bu tür bir ihlale spesifik bir örnek olarak “fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerle vergi kanunlarınca iadesi gereken vergilerde” devletin faiz ödemesine ilişkin yükümlülüğünü düzenleyen kural, vergi hukukundaki yeri, anayasal altyapısı, uluslararası sözleşme hükümleri ve yargı kararları çerçevesindeki boyutu da dahil olmak üzere çeşitli açılardan tartışılmakta, Anayasa Mahkemesinin iptal kararıyla birlikte vergi iadelerinde faiz ödenmesine ilişkin düzenlenen yeni kural incelenmekte ve değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme Yetkisi, Mülkiyet Hakkı, Mükellef Hakları, Adil Denge, İdarenin Sorumluluğu, Orantılılık İlişkisi, Ulaşılabilirlik, Öngörülebilirlik

**Intrusion to Property Right, Cancellation and New Legal Background:
Problem of Time at the Returning of Taxes Overpaid or Unnecessarily Collected**

Abstract

During the using of the power of taxation, which is one of the most important authorities depending on the state sovereignty, it may be possible to breach the property rights, which is one of the basic rights of the persons, and that may reverse the legal equilibrium, which shall be established in compliance with the “fair

* Yrd.Doç.Dr., Gazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, minenur@gazi.edu.tr

balance” among the public interest and the personal interests, for the disadvantage of the taxpayer, damages the rights of the taxpayers, and as a result causes a deviation from the principle of “democratic -social constitutional state.” At our work, as a specific example of such a breach, we are discussing the rules organizing the liability of the state in connection with charging interests for “overpaid or unnecessarily collected taxes and the taxes that shall be returned in accordance with the taxation laws” at various dimensions including its place at taxation codes, its constitutional infrastructure, and its dimensions within the framework of the provisions of international covenants and adjudications; and we assess and evaluate the new rule regarding the charging of interest for the tax returns upon the cancellation decision of the Constitutional Court.

Key Words: *Power of Taxation, Property Rights, Taxpayer Rights, Fair Balance, Responsibility of Administration, Relationship of Proportionality, Accesibility, Foreseeability*

JEL Classification Codes: *K 34, K 11, K 10, H 20*

Giriş

Demokrasinin hakim olduğu toplumlarda bireye tanınan ve anayasal garanti altına alınan haklarla “hukuki güvence alanı” oluşturma çabasının izdüşümü olarak kamu borçlusuna tanınan haklar ve bu yaklaşımın gerek ilkesel olarak gerekse fiilen uygulamaya ve yargıya yansıtılması kamu yararı-bireysel yarar arasında “ölçülülük ilkesine” uygun olarak kurulması gereken adil dengede, kamu borçlusunun korunması adına vazgeçil(e)mez temel unsurlardandır. Taraflar arasındaki ilişkide devletin “üstün iradesinin” belirleyici olduğu ve buna bağlı olarak mutlak eşitliğin söz konusu olmadığı düzlemdeki hassas dengede, devlet egemenliğine dayanan en önemli yetkilerden “vergilendirme yetkisinin” anayasal kurallar, ilkeler, uluslararası andlaşmalar ve vergi kanunlarının belirlediği sınırları aşan, temel hakların haksız biçimde sınırlandırılmasına neden olan bir biçimde kullanılması veya uygulamaların ve yargı kararlarının bu yaklaşım doğrultusunda gerçekleşmesi, tarihsel gelişim sürecinde zorlu mücadelelerle anayasal teminat altına alınmış temel hakların ve ilkelerin ihlali anlamına gelmekte ve “demokratik sosyal hukuk devleti ilkesinden” sapma yaratmaktadır.

Bu makalede kamu alacağının taraflarından gerek “kamu alacaklısı” olan vergi idaresi gerekse “kamu borçlusu” olan vergi mükellefi arasında vergilendirme yetkisi, vergilendirmenin temel ilkeleri, idarenin sorumluluğu, kişinin temel haklar ve ödevleri ekseninde biçimlenen vergi ilişkisinde anayasal güvenceye bağlanmış temel hak ve özgürlüklerin, vergilendirme yetkisi çerçevesinde sınırlandırılmasına hatta kimi zaman kısmen veya tamamen durdurulmasına kadar uzabilen sürece ilişkin spesifik bir örnek olarak “devletin, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerle vergi kanunlarınca iadesi gereken vergilerde faiz ödemesine” ilişkin yükümlülüğünü düzenleyen kuralın çeşitli boyutlarıyla ele alınıp tartışılması, iptaline yol açan ; konuya ışık tutan ulusal ve uluslararası yargı kararlarının yanı sıra, Anayasa Mahkemesinin “hukuk devleti ilkesi” ve “mülkiyet hakkının korunması ilkesi” gereği verdiği karar çerçevesinde analizi amaçlanmaktadır. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerle vergi kanunlarınca iadesi gereken vergilerde faiz ödenmesine

ilişkin yeni hukuki zeminin, bu konuda amaç-araç arasındaki uyumu, “adil dengeyi” sağlamadaki etkinliğinin tartışılması da çalışmada üzerinde durulacak diğer önemli noktayı oluşturmaktadır.

1. İtirazın Konusunu Oluşturan ve İptal Edilen Yasal Kural

Kamu alacağının, borçlusu tarafından vadesinde ödenmemesi durumunda devletin uğrayacağı zararın¹ tazmin edilmesi, vade tarihi ile ödeme tarihi arasında geçen süre nedeniyle değer kaybına uğrayan alacağın aşınmasının önlenmesi amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (A.A.T.U.H.K.)’nun 51. maddesi çerçevesinde 1954 yılından itibaren vergi hukukundaki yerini alan “gecikme zammı” ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112/3. maddesiyle 1986 yılında sisteme dahil edilen “gecikme faizi”ne² karşılık; fazla, yersiz, haksız veya vergi kanunları gereğince mükellefe iade edilmesi gereken vergilerde faiz³ ödenmesine ilişkin yasal dayanak,⁴ “Bu Kanunla, mükellef haklarını koruma yönünde atılan adımlardan birisi de mükelleflerin haklı sebebe dayanmadan bekletilen vergi iadesi alacaklarına devletin faiz ödemesi uygulamasının getirilmesidir. Böylelikle mükellef alacağının zamanında ödenmemesi nedeniyle Devlet de bir külfete katlanacaktır.”⁵

¹ “...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.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 1988/9, K. 1988/28, T. 27/9/1988 (RG, T. 26/12/1988, S. 20031)).

² “...faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiyatı"dır. 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 dönmek" 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 (Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 1988/7, K. 1988/27, T. 27/9/1988 (RG, T. 26/12/1988, S. 20031)).

³ Hukuka öngörülmemiş veya öngörülenden fazla tahsil edilen vergiye ilişkin olarak mükellefe ödenen faiz,

i- mükellefin vergi miktarı kadar bir miktarı kullanarak, varlığını artırma veya zararını azaltma olanağının ortadan kaldırılmasının, yani onun kardan yoksun bırakılmasının,

ii- hukuka aykırı verginin ödenebilmesi için borçlanması durumunda borçlanma nedeniyle meydana gelen maliyetin,

iii- paranın satın alma gücündeki kayıpların tazmin aracı olma işlevini yüklenmiştir (Başaran Yavaşlar, 2007:86).

⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun itiraz konusu kuralı ifade eden 112/4. maddesine göre, “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. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”

⁵ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekciler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf E.T. 25/05/2011.

şeklinde ifade edilen genel gerekçe çerçevesinde sisteme ancak 1999 yılında 4369 sayılı Kanun⁶ ile dahil olmuştur. Her ne kadar maddenin gerekçesinde, söz konusu madde ile fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde;

- i- mükellef hukukunun gözetilmesi,
- ii- enflasyonist etkilerin mükellef alacağında yaratacağı aşınmanın giderilmesi,
- iii- idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi,

amacıyla düzenlemeler yapıldığı⁷ ifade edilse de, kapsadığı zaman, kavradığı iadeler açısından olması gerekeni yansıtmamış, hukuka aykırılığı kısmen giderilebilmiş (Yaltı, 2007:21) ve gerek doktrinde, gerek ulusal yargı sürecinde tartışmalara konu olmuştur. Nitekim, gerekçede amaçlar arasında enflasyonist etkilerin mükellefin alacağında yaratacağı aşınmanın giderilmesi amacının özellikle belirtilmesine rağmen, düzenlemede, faizin, verginin Hazineye girdiği andan itibaren değil, iade için mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlanarak vergi idaresine başvurulduğu tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde işleyeceğinin belirtilmesi, yani faizin “iadedeki gecikmeye bağlanması”, kısmi süre için faiz ödenmesi anlamına gelmekte, mükellef haklarının gözetilmesinden çok, idarenin iade işlemlerindeki zaman kaybının önlenmesi amacının ön plana geçtiğini göstermekte ve gerekçede belirtilen amaçlardan mükellef aleyhine sapma yaratmaktadır.

Düzenlemede verginin, 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 tecil faizi oranında faiz ödenmesinin öngörülmesi, geçici vergi, stopaj yoluyla ödenen vergiler, katma değer vergisi gibi vergi kanunlarınca iadesi gereken vergiler açısından bir sorun yaratmasa da, fazla, haksız veya yersiz tahsil edilen vergiler açısından hukuka aykırılık oluşturmakta ve alacak hakkına ilişkin faizin hesaplanmasında süre yönünden bir ayırtırmaya ihtiyaç duymaktadır.

Hukuka aykırılığın giderilmesine, mükellefin haklarının korunmasına, çağdaş ve adil bir vergi sisteminin oluşturulmasına etkileriyle kamu alacaklısı ve kamu borçlusu arasındaki ilişkide son derece önemli olan bu konuya yönelik diğer bir eleştiri de,⁸ kuralın yürürlüğe girdiği dönemden itibaren vergi iadelerinde, “gecikme zammı” uygulanması yerine, gecikme zammı oranıyla kıyaslandığında daha düşük oranlarda uygulanan “tecil faizinin”⁹ kullanılmasıdır.

Devletin mükelleften alacağının gecikmesi nedeniyle meydana gelen zararının tazmin edilmesi işlevini üstlenen ve nitelikleri bakımından fer’i alacak kategorisinde yer alan “gecikme zammı”, “gecikme faizi”, “tecil faizi” müesseselerine karşılık,

⁶ RG, T. 29/07/1998, S. 23417(M).

⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf E.T. 25/05/2011.

⁸ Düzenlemeye ilişkin eleştirilerden, tecil faizi konusunda Maliye Bakanı TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu’nda, “bir nevi ceza da içeren gecikme zammı yerine, tecil faizi uygulamak suretiyle, uzlaşma içinde olduğumuz bir mükelleften ne alıyorsak, biz de aynı kavram içerisinde onu veriyoruz...” şeklinde cevap vermiştir (Özyer, 1998:42).

⁹ Tecil faiz oranı yıllık %12 olarak belirlenmiştir (C Seri No.lu, 2 Sıra No.lu Tahsilat Genel Tebliği, RG, T. 21/10/2010, S. 27736).

mükellefin devletten alacağı için uygulanan faizle, birey çıkarının gözetilmesi lehine kısmen bir denge sağlansa da, vergi hukukunda yer almış bu kuralın, belirtilen yapısıyla, çalışmanın izleyen bölümlerinde açıklanacağı üzere Anayasal ilkeler, kurallar, uluslararası sözleşme ve içtihadlarla geliştirilen standartlarla tam olarak örtüşüğünü ifade etmek mümkün olmamaktadır.

2. İadesi Gereken Vergilerde Faiz Ödenmesine İlişkin Anayasal Altyapı, Uluslararası Normlar ve Yargı Kararları

2.1. Anayasal Altyapı

Anayasada “Mülkiyet Hakkı”na “Temel Haklar ve Ödevler” kısmında “Kişinin Hakları ve Ödevleri” kapsamında, anayasal çerçevenin çizildiği 35. maddeye göre;

“Herkes, mülkiyet¹⁰ ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.¹¹ Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

Mülkiyet hakkının hukuki niteliğini¹² açıkça ortaya koymamakla beraber, bu hakka ilişkin güvence alanı sağlayan kural, bir taraftan bu hakkın hukuki sınırlarını çizerken, aynı zamanda bu hakka müdahalenin, yani sınırlamanın sınırlarını da çizmesi itibarıyla de kamu yararı-bireysel yarar arasındaki dengenin kurulmasında taraflar açısından özel hükmü oluşturmaktadır.

Mülkiyet hakkının hukuki niteliği ve sınırlamalar konusundaki yaklaşımı ortaya koyan bir Anayasa Mahkemesi Kararı şu şekildedir:¹³

“...Anayasa’nın 35. maddesinde herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu açıkça belirtilmekle beraber mülkiyet hakkının niteliği üzerinde herhangi bir açıklama yapılmadığından bunun öğretilen ve yasalardaki kurallardan yararlanılarak ortaya konulması gerekmektedir. Bu anlamda mülkiyet hakkı; bir kimsenin, başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara da uymak koşulu ile bir şey üzerinde dilediği biçimde kullanma, ürünlerinden yararlanma, tasarruf etme (başkasına devretme, biçimini değiştirme, harcama ve tüketme hatta yok etme) yetkilerini anlatır. Görülüyor ki bu nitelikteki mülkiyet hakkı kavramında, başkasına zarar vermemek ve özellikle yasaların koyduğu sınırlamalara uymak zorunluluğu vardır.

¹⁰ Mülkiyet hakkının konusu oluşturan “mal” kavramına ilişkin olarak, Anayasa’nın gerekçesinde, “Mülkiyetin anayasal güvence altına alınması tek tek menkul ve taşınmaz malları, para ile değerlendirebilen hakları ve mal varlığını toplu olarak ve tabi olarak üretim araçlarını içeren bir teminatır.” ifadesi çerçevesinde “mal”ın geniş bir yorumla ele alındığı görülmektedir (https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/gerekceli_1982_anayasasi.pdf E.T. 30/05/2012).

¹¹ Anayasa’nın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması”na başlıklı 13. maddesi, Anayasa’da temel hak ve özgürlüklerin özel sınırlama nedenlerinin belirtilmediği durumlarda, geçerli genel sınırlama nedenlerini ortaya koyan temel kuraldır. Bu maddede, temel hak ve hürriyetlerin, özlere dokunulmaksızın ancak Anayasa’da belirtilen sebeplerle ve kanunla sınırlanacağı belirtilmektedir. Ayrıca, bu sınırlamaların, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağına hükmedilmektedir. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlanlandırılmasına ilişkin ilkeler ve tartışmalar için bkz. Eroğul, 2004:324; Odyakmaz, Kaymak ve Ercan, 2009:80-83; Özbudun, 2011:109-118.

¹² Medeni Kanun’un 683. maddesine göre, mülkiyet hakkına sahip olan kimse (malik), bu hakkın konusunu oluşturan eşyayı hukuk düzeninin belirlediği sınırlar çerçevesinde dilediği biçimde kullanabilir, ondan dilediği biçimde yararlanabilir, onunla ilgili dilediği tasarrufla bulunabilir; örneğin bu eşyayı satabileceği veya bağışlayabileceği gibi, terk veya tahrip de edebilir (Akıntürk, 2008:33).

¹³ Bkz. ayrıntılı bilgi için Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1988/34, K.1989/26, T.21/06/1989 (RG, T.05/12/1989, S.20363).

Medeni Kanun'un 618. maddesi de bu hukuksal anlayışa koşut olarak mülkiyet hakkını şöyle tanımlamaktadır:

"Bir şeye malik olan kimse, o şeyde kanun dairesinde dilediği gibi tasarruf etmek hakkını haizdir; haksız olarak o şeye vaz'iyet eden herhangi bir kimseye karşı istihkak davası ikame ve her nevi müdahaleyi men edebilir."

Bu yolla Medeni Kanun da kişiye, malik olduğu şey üzerinde, yasaların koyduğu sınırlamalara uyularak istediği gibi tasarruf etmek hakkını tanımış bulunmaktadır. Açıklanan bu hukuksal ve yasal durum karşısında Yasa koyucunun mülkiyet hakkına, dilediği sınırlamaları getirmekte serbest bulunduğu düşünülebilirse de Anayasa'nın 35. maddesindeki kuralların gözönünde tutulması zorunludur.

Gerçekten Anayasa'nın 35. maddesinde, Yasa koyucu, ancak kamu yararı amacı ile mülkiyet hakkı üzerinde sınırlama yapmaya yetkili kılınmış ve malikin de bu hakkı, toplum yararına aykırı biçimde kullanması engellenmiştir. Anayasa'nın bu hükümleri karşısında mülkiyet hakkının, söz konusu iki yöndeki sınırlamalardan başka herhangi bir koşulla sınırlandırılması mümkün değildir. Diğer bir deyimle yasa koyucunun yetkisi de bunlarla sınırlandırılmıştır."

Mülkiyet hakkının sınırlandırılması konusunda, mülkiyet hakkı-vergilendirme yetkisi ilişkisi incelendiğinde, mülkiyet hakkının vergilendirme yetkisine en duyarlı hakların başında geldiği ifade edilebilir; çünkü, her vergi veya mali yüküm, aynı zamanda mülkiyete yönelen bir müdahale niteliğindedir. Örneğin, gayrimenkulün gelirinin, malik veya intifa hakkı sahibinin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisine tabi tutulması veya gayrimenkul mülkiyetini ve gayrimenkulden yararlanmayı sınırlayan vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler doğrudan mülkiyet hakkının zedelenmesine neden olur (Çağan, 1982:169-170). Dolayısıyla, bireyin temel haklarından mülkiyet hakkına, vergilendirme yetkisi çerçevesinde müdahalenin meşruiyeti noktasında, Anayasa'nın 35. maddesinin, Anayasa'nın 2,¹⁴ 13 ve "Vergi Ödevi"ne ilişkin 73.¹⁵ maddesi ile birlikte okunması gerekir. Bu doğrultuda, belirtilen hukuki sınırları aşan vergilerin iadesi, Anayasa'da garanti altına alınan "hukuk devleti ilkesi"nin bir gereği olmasının yanı sıra, diğer anayasal emirler, ilkeler, vergilendirme ilkeleri ve vergi kanunlarındaki düzenlemeler çerçevesinde devlet açısından bir zorunluluktur. Bu yaklaşımdaki bir Anayasa Mahkemesi Kararı'nda, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılması ile vergilendirme yetkisi arasındaki ilişki şu şekilde kurulmaktadır:¹⁶

"...Gerçekten, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan bu yetkinin keyfilığe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi hukuk devleti olmanın gerekleri arasında

¹⁴ Anayasa'nın 2. maddesine göre, "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."

¹⁵ Anayasa'nın 73. maddesine göre, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

¹⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2003/48, K. 2003/76, T. 23/07/2003 (RG, T. 11/09/2004, S. 25580).

öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi geçmişe yürümemesi, önceden bilinebilme özelliği bulunması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir. Özellikle mülkiyet ve miras hakkı, özel hayatın gizliliği, çalışma ve sözleşme özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle vergilendirme yoluyla getirilen sınırlamaların, Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca ölçülü ve adil olması, hakkın özüne dokunmaması kısaca demokratik toplum düzeninin gerekleriyle uyum içinde bulunması da zorunludur.”

Anayasa kuralları incelendiğinde, faizin mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmesine ve faiz ödenmesine yönelik doğrudan bir düzenleme yer almamasına rağmen, “hukuk devleti ilkesi”¹⁷ ve “sosyal devlet ilkesi”¹⁸ başta olmak üzere, bu temel ilkelere dayanan Anayasa'nın 73., 40.,¹⁹ 125.²⁰ ve 129.²¹ maddelerinde belirtilen anayasal ilkeler, mükellefin çıkarının korunmasını ve gerçek zararının giderilmesini gerektirir. Bu noktadan hareketle anayasada ve vergi

¹⁷ Anayasa Mahkemesi tarafından “hukuk devleti” kavramının ortaya koyulduğu bir karara göre, “...Hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, yönetilenlere güçlü, etkin ve kapsamlı biçimde hukuksal güvencenin sağlandığı, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alındığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterildiği ve adaletli bir hukuk düzeninin gerçekleştirildiği devlettir. Hukuk devletinin öğeleri arasında eşitlik ilkesi de vardır.” (Bkz. ayrıntılı bilgi için Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2003/48, K. 2003/76, T.23/07/2003 (RG, T. 11/09/2004, S. 25580); doktrinde hukuk devletinin kapsadığı ilkeler konusunda bkz. ayrıntılı bilgi için Çağan, 1982:144.

¹⁸ Anayasa Mahkemesi tarafından “sosyal devlet” kavramı şu ifadelerle ortaya konulmaktadır: “...Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin kararlarına egemen olan görüşe göre de, sosyal devletin görevi, kişinin onurlu bir yaşam sürdürmesi ve maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirmesi için gerekli koşulları oluşturmak, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti, sosyal gönenci, sosyal güvenliği ve toplumsal dengeyi sağlamaktır.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2010/65, K. 2011/169, T. 22/12/2011 (RG, T. 25/01/2012, S. 28184)); “...Sosyal devlet, sosyal adaletin, refahın ve güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlettir.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2009/93, K. 2011/73, T. 28.4.2011 (RG, T. 15/10/2011, S.28085)); “...Anayasa'nın 2. maddesi uyarınca, sosyal devlet vatandaşların sosyal durumlarıyla, refahlarıyla ilgilenen, onlara asgarî bir yaşam düzeyi sağlamakla kendini görevli sayan devlettir. Anayasanın 5. maddesinde de, ... kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmak insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamak Devletin temel amaç ve görevleri arasında sayılmıştır.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2010/46, K. 2011/60, T. 30.3.2011 (RG, T. 21/10/2011, S. 28091)); “...vergi ilişkisinin temelinde yatan çıkar çatışması; ancak söz konusu çıkarların dengelenmesi suretiyle çözümlenebilir. Çünkü vergilendirme yetkisinin keyfi ve sınırsız kullanımı bireylerin hak ve özgürlüklerine hukuk dışı bir müdahale anlamı taşır. Bu sebeple, tüm demokratik hukuk devletlerinde devletin bu yetkisi, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri ile sınırlandırılmaktadır.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2009/39, K. 2011/68, T. 28/4/2011 (RG, T. 15/10/2011, S. 28085)).

¹⁹ Anayasa'nın 40. maddesinin son fıkrasına göre, “Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.”

²⁰ Anayasa'nın 125. maddesinin son fıkrasına göre, “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.”

²¹ Anayasa'nın 129. maddesinin beşinci fıkrasına göre, “Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.”

hukukunda özel bir düzenleme yapılmamış olsa dahi, “idarenin sorumluluk ilkesi”²² çerçevesinde, mükellefin faiz talebinde bulunma hakkı doğar ve mükelleflerin mülkiyet haklarından mahrum bırakılmalarının karşılığında bunun bedelinin, belirtilen norm ve ilkeler gereği idarece karşılanması gerekir. Ancak, doktrinde ve yargıda idarenin sorumluluğu çerçevesinde faiz ödenmesinin, vergi idaresinden kaynaklanan nedenlerle fazla vergi alınmasına, yani “hizmet kusuruna”²³ bağlandığı, mükelleften veya kanuni sistemden kaynaklanan nedenlerle faiz işletilmesinin ise, gerek “hizmet kusuru”, gerekse “kusursuz sorumluluk” çerçevesinde mümkün olmadığı yönünde sınırlayıcı görüş ve kararlar da mevcuttur (Başaran Yavaşlar, 2007:92,93).

Sonuçta, kamu alacağının vadesinde ödenmemesi veya kamu alacağının zamanında tarh edilmemiş veya eksik tarh edilmiş olmasının karşılığında gecikme zammı ve aynı oranda gecikme faizi hesaplanırken, öngörülme veya hukuken öngörülenden fazla tahsil edilmiş vergiye ilişkin faiz ödenmeksizin iade yapılması mükellef aleyhine sonuçlanan biçimde biçimde “sosyal hukuk devleti”nden sapma yaratır. Dolayısıyla, her ne kadar geçmiş dönemlerde, Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı, vergi iadelerinde faiz konusunun, “eşitlik ilkesi” çerçevesinde değil “devletin üstün iradesi”,²⁴ “devletin üstünlüğü” temelinde okunması yönünde gerçekleşmişse de bu noktada, kamu yararı-bireysel yarar arasındaki dengede mutlak eşitliğin gözetilmesi söz konusu olmamakla birlikte, amaç-araç ilişkisinde, yani, kamu yararı amacıyla vergilendirme yetkisi çerçevesinde mükellefin mülkiyet

²² “İdarenin bir kişiye verdiği zararın, idarenin mal varlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin mal varlığına cebri olarak aktarılmasıyla tazmin edilmesi” idari sorumluluğu ifade eder. İdari sorumluluk gereği, idarenin verdiği zararı idarenin kendi rızasıyla tazmin etmemesi durumunda, bu tazmin idari yargı organlarının kararı ile sağlanır (Gözler, 2005:599).

²³ Hizmet kusuru; idare tarafından yürütülen bir hizmetin kurulmasında, düzenlenmesinde ve işleyişindeki bozukluk ve aksaklıktır (Odyakmaz, Kaymak ve Ercan, 1999:552-553); İlk kez hazine kuramıyla ortaya çıkan “idarenin mali sorumluluğu”, hukuk devletiyle birlikte “kusurlu sorumluluk” kavramı ve idarenin “hizmet kusuru” çerçevesinde, devletin verdiği zararları tazmin etmesi olarak uygulanmıştır (Nohutçu, 2011:45); Geleneksel idare hukuku doktrin ve içtihadında idarenin kusurlu sorumluluğunun nedeni, “hizmet kusuru” olarak algılanmış ve tanımlanmıştır (Gözler, 2005:606).

²⁴ Vergi Usul Kanunu’nun 112/3. maddesinin iptali istemiyle yapılan itiraz başvurularının, Anayasa Mahkemesi tarafından reddedildiği üç kararda da Mahkeme hukuk devleti açısından yaptığı incelemede şu ifadeleri kullanmıştır: “...Eşitlik, her yönüyle aynı hukukî durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle, “eşitlerin eşitliği” anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kuralları uygulanması, yani “eşit olmayanların eşitsizliği”; eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzel kişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir. Bunlar vergi salma yetkisi, zor kullanma yetkisi ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde “devlet egemenliği” veya “devletin üstün iradesi” gerçekleşmektedir. Toplumsal yaşamı; adalet ve istikrar içinde mümkün kılan unsur, devletin bu üstün iradesidir. Vatandaşlara yüklenen çeşitli yükümlülüklerin devlet tüzelkişiliğine de aynen yüklenmesini istemek, yukarıda açıklanan nedenlerle eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığı gibi; toplumsal yaşamın adalet ve istikrar içinde devamını mümkün kılan “devlet” kavramının üstün anlamı ile de bağdaşmaz.” (bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1988/7, K.1988/27, T.27/9/1988 (RG, T.26/12/1988, S.20031); Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 1988/9, K. 1988/28, T. 27/9/1988 (RG, T. 26/12/1988, S.20031); Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 1988/16, K. 1988/29, T. 27/9/1988 (RG, T. 26/12/1988, S.20031)); Konuya ilişkin bir başka Karar’da “...Toplumsal yaşamın adalet ve kararlılık içinde oluşmasını sağlayan öge, devletin, gerçek kişilere tanınmayan üstün iradesidir. Kişilere getirilen kimi yükümlülüklerin devlete yüklenmesini istemek, eşitlik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi, toplumsal yaşamın dengeli ve sağlıklı biçimde sürdürülmesine olanak veren “devlet” kavramının üstün anlamı ile de bağdaşmaz.” gerekçesiyle devlet mallarının haczedilemeyeceğine dair kanun hükmü reddedilmiştir (bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1992/13, K.1992/50, T.21/10/1992 (RG T.30/06/1993, S.21623)).

hakkına müdahalede “ölçülülük ilkesi”nin²⁵ esas alınması ve bu şekilde mükellefe yönelik “hukuki güvence alanı”nın oluşturulması demokratik sosyal hukuk devleti düzeninin gereğidir.

2.2. Uluslararası Normlar ve Yargı Kararları

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)’e Ek 1 No.lu Protokolün “Mülkiyetin Korunması” başlıklı 1. maddesinde yer alan hükümle mülkiyet hakkının üç ayrı kural²⁶ çerçevesinde garanti altına alındığı görülmektedir. Şöyle ki;

“Her gerçek veya tüzel kişinin mal²⁷ 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 kanunları²⁸ uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.”

1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinde belirtilen ve temel haklardan mülkiyet hakkı açısından güvence alanı yaratan kurala ilişkin istisnaların ilki, devletin bireyi kamu yararı ve uluslararası hukukun genel ilkeleri doğrultusunda “malından yoksun bırakma” sonucu veren müdahalesi iken; ikincisi, “mülkiyeti denetim altına alma” ve “vergilerin ödenmesini sağlama”ya yönelik müdahalesidir ki, bu konudaki asıl sorun bu müdahalelerin sınırlarının, yani meşruiyetin ölçülerinin belirlenmesidir (Yaltı Soydan, 2000:103-104). Diğer bir anlatımla, gerek Komisyon’un “... bir çeşit mali yükümlülük getiren her türlü kanun ilgili malvarlığından, yani ödenmesi gereken para miktarından yoksun bırakmayı içerir.” şeklindeki ifadesi, gerekse Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)’in, “1 no.lu Protokol’ün 1. maddesinde güvence altınan alınan haklara bir müdahale olarak vergilendirme...” ifadesi, vergilendirmenin mülkiyet hakkına bir müdahale olarak algılandığını ortaya koymakla birlikte önemli olan;

²⁵ Ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru alanının sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişliliğini; bu aracın sınırlama amacı açısından gerekli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmaması anlamını taşır (Ergun Özbudun, 2011:114; Anayasa Mahkemesi Kararı’na göre “...Mülkiyet hakkı mutlak bir hak olmayıp, kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilir. Bu sınırlandırmanın da ölçülü ve orantılı olması, kamu yararı ile bireyin mülkiyet hakkı arasında makul bir denge kurması gerekir.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2010/90, K. 2012/4, T. 12/1/2012 (RG T. 19/05/2012, S. 28297)); ölçülülük ilkesine ilişkin diğer bir Anayasa Mahkemesi Kararı’na göre ise, “...Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin önemli ilkelerinden birisi de ölçülülük ilkesidir. Buna göre, hak ve özgürlüklerin kullanım alanına ilişkin kuralların hakkaniyete uygun, dengeli ve ölçülü bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.” (Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2009/9, K.2011/103, T.16/6/2011 (RG T. 19/05/2012, S. 28297)).

²⁶ <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=36677&sessionid=99905209&skin=hudoc-en> E.T. 25/5/2012.

²⁷ Protokol’ün 1. maddesinde yer alan “mal” teriminin İngilizce karşılığı olan “possessions” ve Fransızca metindeki karşılığı olan “biens” terimleri çerçevesinde mülkiyet hakkının konusunun, yalnızca maddi eşya mülkiyeti ile sınırlandırılmadığı anlaşılmaktadır. Nitekim Fransız hukuk terminolojisinde “biens”, miras yoluyla geçen bütün hakları ifade etmekte, yani taşınır, taşınmaz malları, ortaklık hakları veya patentleri, kiracılık hakkı gibi maddi ve gayrimaddi hakların tamamını kapsamakta, hatta mal ve mülk kavramı “mevcut” mal ve mülk de sınırlı tutulmamakta, “meşru bir beklenti” de bu kapsamda değerlendirilmektedir (Nazalı ve Demirci, 2009:93); 1. maddeye aykırılık iddiasıyla açılan davalarda AİHM’in sorguladığı ilk nokta, davanın konusunun 1. madde kapsamında “mal” olup olmadığı, ikinci nokta ise, mülkiyet hakkına müdahale edilip edilmediğidir (Yaltı Soydan, 2000:104).

²⁸ “Kanun” kavramı anayasa, uluslararası sözleşmeler, tüzükler, içtihatlar, birlik hukukunu tamamını ifade etmektedir.

- i- müdahalede kamu yararının bulunup bulunmadığı,
- ii- kamu yararı-bireysel çıkar arasında adil dengenin gözetilip gözetilmediği,
- iii- adil dengenin gerçekleştirilmesinde orantılılık ilişkisinin kurulup kurulmadığı,
- iv- vergi kanunlarıyla bireysel ve aşırı yük getirilip getirilmediği,
- v- müdahalenin ulaşılabilirliği ve öngörülebilirliği.²⁹

Bir taraftan gerçek ve tüzel kişilere ait mal ve mülke karşı devlet tarafından gerçekleştirilebilecek keyfi bir müdahaleye karşı koruma sağlarken, diğer taraftan belirli koşullar çerçevesinde kişileri mülkiyetlerden mahrum etmenin sınırlarını çizen 1 No'lu Ek Protokolün 1. maddesi, mülkiyetin malikten alınması veya diğer müdahaleler için herhangi bir tazminat hakkını açıkça düzenlememekle birlikte, uygulamada dolaylı olarak bunu gerekli kılmaktadır (Nazalı ve Demirci, 2009:92). Nitekim, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi söz konusu maddede yer alan hükme dayanarak faizi, “mülkiyet hakkı” çerçevesinde değerlendirmiş, uzun süre mülkiyetten mahrum bırakılmayı telafi için faiz ödenmesi gerektiğine dair ilkeler getirmiştir (Demirkol, 2011:49). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Sözleşme maddelerini okuma biçimi ve içtihadı belirli standartların geliştirilmesini sağladığı için konuya ışık tutan bazı kararların yakından incelenmesi gerekir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Eko-Elda AVEE/Yunanistan’a karşı davasında,³⁰ durumun mülkiyet hakkının ihlali olduğu yönündeki kararı şu şekilde özetlenebilir:

Başvuran şirket, Eko-Elda AVEE, petrol ürünleri alanında uzmanlaşmış bir anonim şirkettir. Haziran 1988’de, gelir vergisinde haksız ve yersiz ödenen 123.387.306 drahmi (yaklaşık 362.105 euro)’nin kendisine geri ödenmesi için vergi dairesine başvurmuş, vergi idaresi ise iadeyi reddetmiştir. Şirketin Atina İdare Mahkemesinde dava açmasından sonra ve Mahkeme’nin iç hukukta faiz ödenmesine ilişkin bir hükmün bulunmadığı gerekçesiyle, anaparanın geri ödenmesine karar vermesi üzerine idare, beş yıl beş ay sonra Kasım 1993’de, haksız tahsil edilen vergiyi iade etmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ise, bu durumda makul sayılamayacak bir sürenin geçmesine rağmen idarenin faiz ödemeyi reddetmesinin, genel çıkarlar ile ve bireyin çıkarları arasında muhafaza edilmesi gereken adil dengeyi bozduğu ve şahıs üzerine aşırı yük yüklediği için Ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesini ihlal ettiğine oybirliğiyle karar vererek, mülkiyet hakkından mahrum kalınan bu süreye ilişkin olarak 120,000 euro maddi tazminat niteliğinde faiz ve yargılama giderleri için 4000 euro ödenmesine hükmetmiştir.

Mahkeme kararı, haksız ve yersiz ödenen, bu nedenle mükellefe iadesi gereken vergiye ilişkin olarak, bu tür bir alacağın Ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesine göre “mal” kapsamında değerlendirildiğini, bu tutardan mükellefin uzun süre yararlanmaması dolayısıyla tazminat olarak faiz ödenmesi gerektiğini,

²⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin mülkiyet hakkına ilişkin inceleme sistematigi için ve mülkiyet hakkına müdahale olarak vergilendirme konusunda, Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH v. The Netherlands davası; The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society v. The United Kingdom davası; Spacek, s.r.o. v. The Czech Republic davası; Hentrich v. France davası için bkz. Yaltı Soydan, 2000:105-112.

³⁰ Eko-Elda AVEE v. Greece (no.10162/02), 9 March 2006, Violation of Article 1 of Protocol No. 1, European Court Of Human Rights, <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=975847&Site=COE> E.T. 25/05/2012.

ödenmemesinin ise, “mülkiyet hakkına” müdahale anlamına geldiğini göstermektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin fazla ödenen verginin iadesindeki gecikmeye ilişkin Buffalo Srl in Liquidation/ İtalya’ya karşı davasındaki kararı³¹ da mülkiyet hakkından mahrum bırakılmanın tazmini için faiz ödenmesi yönündedir. Şöyle ki;

Merkezi 2001 yılına kadar İtalya’da bulunan Buffalo Srl Limited Şirketi, tasfiyeye girmiş ve 1985-1992 yılları arasında kanunen ödemesi gerekenden fazla ödediği kurumlar vergisinin iadesi için başvuruda bulunmudur. Şirketin hak ettiği vergi iadesi, vergi idaresi tarafından 1997 yılında iade edilmeye başlanmıştır. Ancak vergi iadesindeki gecikme nedeniyle finansman sıkıntısına girerek banka ve gerçek kişilerden kaynak aramak, kredi almak ve bunun karşılığında devletin vergi iadelerinden ödediği faizin oranının üzerinde faiz ödemek zorunda kalmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 3 Temmuz 2003 tarihli kararı ile, şirketin ödediği fazla verginin iadesinde vergi idaresinden kaynaklanan haksız gecikme nedeniyle Ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesinin ihlal edildiğine oybirliğiyle karar vererek mülkiyet hakkından mahrum kalan bu süreye ilişkin olarak, 75.000 euro tazminat ve yargılama giderleri için 1000 euro ödenmesine hükmetmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin, SA Dangeville/Fransa’ya karşı davasındaki yaklaşımı³² ise konuya şu şekilde ışık tutmaktadır:

Mahkemeye başvuran ve ticari faaliyeti çerçevesinde KDV mükellefi olan şirket, 1978 yılındaki işlemleri üzerinden 291.816 Fransız Frangı tutarında KDV ödemiştir. Şirket, fazladan ödenen KDV nedeniyle devletten alacaklı olduğunu ve bu durumun Ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesinin ikinci fıkrası açısından mülkiyet hakkı ihlali olduğunu iddia etmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ise, verdiği kararda Mahkeme’nin, Ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesi gereği, kamu yararnın talepleri ile bireylerin temel haklarının korunması gereksinimi arasındaki çatışmada adil dengeyi kurmakla görevli olduğunu belirterek, oybirliğiyle Ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiş, davanın sonuçlanmasından itibaren üç ay içinde davalı devletin, başvuran şirkete 21,734.49 euro faiz, yani maddi tazminat, yargılama gideri için 21,190.41 euro ödemesine hükmetmiştir.

Görüldüğü üzere, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi mükellefi koruyan bir blok yaratır ve vergi hukukundaki yeni eğilim, birey hakkı-insan hakkı-yükümlü hakkının ortak payda çerçevesinde tartışılması yönündedir, dolayısıyla umulan bireyin devlet karşısında güçlendirilmesi için Sözleşme’nin mükellefin korunması ekseninde okunmasıdır (Yaltı Soydan, 2000:113-114).

3. Anayasaya Aykırılık İddiasıyla İtiraz Başvurusu ve İptal Kararı

Vergi Usul Kanunu’nun 112/4. maddesinin Anayasa’nın 2, 10 ve 35. maddelerine aykırılığı iddiasıyla iptali için, Aydın Bölge İdare Mahkemesi

³¹ Buffalo Srl in liquidation v. Italy (no. 38746/97), 3 July 2003, Violation of Article 1 of Protocol No. 1, European Court Of Human Rights, [https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?Ref=PR377\(2004\)&Language=lanEnglish&Ver=original&Site=COE&BackColorInternet=DBCDF2&BackColorIntranet=FDC864&BackColorLogged=FDC864](https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?Ref=PR377(2004)&Language=lanEnglish&Ver=original&Site=COE&BackColorInternet=DBCDF2&BackColorIntranet=FDC864&BackColorLogged=FDC864) E.T. 25/05/2012.

³² SA Dangeville against France, 16 April 2002, Violation of Article 1 of Protocol No. 1, <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=36677&sessionid=99905209&skin=hudoc-en> E.T. 25/5/2012.

tarafından yapılan ve Anayasa Mahkemesince yerinde görülen itiraz başvurusu üzerine, Mahkeme'nin tespitleri, Anayasa'ya uygunluk denetimi ve "oybirliği" ile verdiği Karar³³ şu şekildedir:

"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 haklarındanidir. Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilatı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkânından 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

³³ Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2008/58, K. 2011/37, T. 10.02.2011 (RG, T. 14/05/2011, S. 27934).

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.”

Anayasa Mahkemesi, taşıdığı önem çerçevesinde çalışmanın önceki bölümünde ayrıntılı biçimde ele alınan Avrupa İnsan Hakları Sözleşme’sine Ek Protokol’ün 1. maddesine ve Eko-Elda Avee/Yunanistan davasına atıfta bulunarak şöyle devam etmiştir:

“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 olduğu, 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.”

Anayasa Mahkemesi, ayrıca, Anayasa’ya uygunluk denetimi sonucu iptal edilen kural çerçevesinde, fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere sınırlı da olsa faiz ödenmesine olanak tanındığı, fıkranın iptali halinde sınırlı olarak yapılan ödemelerin dayanağını oluşturacak bir düzenleme kalmayacağı ve doğacak hukuksal boşluğun, kişilerin mülkiyet haklarında mevcut durumdan daha da geriye gidilmesine ve Anayasa gereği olması gereken durumdan daha da uzaklaşılmasına sebep olacağı için, bu durumun “kamu düzeni” ve “kamu

yararı”nı bozucu nitelikte etki edeceği düşüncesiyle iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra, yani 14/05/2012 tarihinde yürürlüğe girmesine karar vermiştir.³⁴

4. İadesi Gereken Vergilerde Faiz Ödenmesine İlişkin Yeni Hukuki Zemin ve Adil Dengenin Sağlanması Açısından Değerlendirilmesi

Temel hak ve özgürlüklerin, verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde vergi kanunları ile de olsa sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığında, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir veya konusuz kalabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2000:44). Kamu yararına yönelik bu tür bir sınırlandırmanın bireysel çıkarla çatıştığı noktada önemli olan konu ise, çatışmanın hangi araçlarla ve hangi kurallar etrafında dengelendiği ve uzlaştırıldığıdır (Nazalı, 2009:128-129). Bu noktada, bireyin temel haklarından mülkiyet hakkının devlet egemenliğine dayanan en önemli yetkilerden vergilendirme yetkisiyle sınırlandırılmasında, kamu yararı-birey yararı arasındaki adil dengenin “mükellefin korunması” ve “mükellef haklarının gözetilmesi” ekseninde kurulması gerekir ve şüphesiz bu yaklaşım, aynı zamanda “demokratik sosyal hukuk devleti” ilkesinin de tartışmasız ön koşulları arasındadır. Ayrıca, günümüzde uluslararası standartlarda ulaşılan nokta, müdahalede salt kamu yararının aranması değil, bu kriterin yanı sıra, ölçülülük ve orantılılık çerçevesinde taraflar arasında adil dengenin sağlanıp sağlanmadığı, ulaşılabilirliğin ve öngörülebilirliğin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği gibi kriterler üzerinde yoğunlaşmakta Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de buna dönük okumalarda bulunmaktadır.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerle ilgili olarak, Anayasa Mahkemesine taşınan ve uluslararası pratiğe de atıf yapılarak Anayasa’nın 2 ve 35. maddelerine aykırılığı sebebiyle iptal edilen kural, 6322 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³⁵” çerçevesinde yeniden düzenlenmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun değiştirilen 4. fıkrasından sonra gelmek üzere 5. fıkra eklenmiş ve mevcut 5. fıkra 6. fıkra haline gelmiştir. Kanun’un 14. maddesiyle yapılan düzenleme sonrası yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112/4 ve 112/5. maddeleri şu şekildedir:

“4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.

5. 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

³⁴ Bkz. ayrıntılı bilgi için Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2008/58, K.2011/37, T.10/02/2011 (RG, T. 14/05/2011, S. 27934).

³⁵ RG, T. 15/6/2012, S. 28324.

hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”

Ayrıca, yeni düzenlemenin uygulanma zamanına ilişkin olarak 6322 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 16. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na “Fazla Veya Yersiz Tahsilatta Faiz Ödemesi” başlıklı geçici 29. madde eklenmiştir. Buna göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112 nci maddesinin 4. fıkrası, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanacaktır.

Böylece 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yeniden düzenlenen 112/4 ve 112/5. maddeleri çerçevesinde, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerde bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç aylık sürenin sonundan itibaren faiz ödenmesi şeklindeki hukuka aykırılık giderilerek, tecil faizi oranındaki faizin hesaplanmasında fazla veya yersiz tahsilatın hatayla veya başka nedenlerle, mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair “müracaat tarihinin”, diğer hallerde verginin “tahsil tarihinin” esas alınması yasal garanti altına alınmakta, bu şekilde mükelleflerin, bu süre dahilinde faiz gelirinden mahrum/yoksun kalması önlenmekte, iadesi gereken bu tutarın kullanılması, tasarruf edilmesi, harcanması, bu tutarla yatırım yapılması olanağı mümkün olmakta ve sonuçta bu tutar değer kaybına uğramamış olmaktadır. İadesi gereken vergilerde ise, idarece kanun hükümleri dahilinde, yani hukuka uygun olarak tahsil edilmiş, ancak yine kanun hükümlerine göre iadesi gereken vergilere ilişkin eski yaklaşım korunarak, verginin ilgili mevzuat gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde faiz işletilmesi öngörülmektedir. Bu hükmün doğal sonucu olarak da iadenin, üç aylık süre zarfında yapılması durumunda faiz işletilmesi söz konusu olmayacaktır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntılı biçimde ele alınan kurallar ve kararlar açısından değerlendirme yapıldığında, Anayasa’nın 125. maddesinin son fıkrasının, idarenin “hizmet kusurunun” olduğu durumlarda verginin bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç aylık sürenin sonundan itibaren değil, verginin hazineye kaldığı süre boyunca faiz işletilmesini gerekli kıldığı görülmektedir. Buna bağlı olarak, yeni düzenlemede fazla veya yersiz tahsilatın vergi idaresinden kaynaklanan nedenlerle yapılması durumunun, “hizmet kusuru” bağlamında değerlendirilerek başlangıç tarihi olarak verginin “tahsil tarihi”nin esas alındığı düşünülmektedir. Çünkü, bireyler, mülkiyet hakkı kapsamındaki alacak hakkından mahrum/yoksun bırakıldıkları süre için uğradıkları zarar nedeniyle “idarenin sorumluluğu ilkesi” gereği faiz talebinde bulunma hakkına sahiptir ve bunun için vergi kanunlarında özel bir hüküm olmasa dahi³⁶ anayasal kurallar ve ilkeler gereği mükellefler, “tazminat” olarak faiz talebinde bulunabilir. Dolayısıyla, iadesi gereken vergilere ilişkin olarak, idare tarafından fazla, haksız, yersiz tahsilat yapıldığında, faizin “verginin tahsil tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar” geçen süre için hesaplanarak mükellefe red ve iadesi idarenin sorumluluğu

³⁶ Yargı kararlarında bu konuda bir içtihat birliği ve istikrar oluşmamıştır. Örneğin, Danıştay ve VDDK bazı kararlarında özel bir düzenleme olmasa dahi, Anayasa’nın 125. maddesi çerçevesinde, “idarenin sorumluluğu” ilkesi gereği zararın tazmin edilmesi gerektiğini belirtirken, bazı kararlarında ise, açık bir hükmün veya sözleşmenin varlığını aramış, genel sorumluluk kuralları çerçevesinde faiz işletilmesinin mümkün olmadığını kabul etmiştir (Bkz. ayrıntılı bilgi için Demirkol, 2011:45-84).

ilkesinin gereğidir. Ayrıca, çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntılı biçimde üzerinde durulan Anayasa'nın 2, 13, 35, 40, 73 ve 129. maddelerinde yer alan Anayasal kurallar, uluslararası sözleşme hükümleri ve içtihatlar açısından da aksi bir düzenlemenin gerçekleştirilmesi düşünülemez. Nitekim, Anayasa'nın 90. maddesine eklenen 5. fıkra da bu tür bir çatışmaya fırsat vermemektedir, çünkü bu anayasal kuralla gerek Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gibi uluslararası sözleşmeler, gerekse Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı iç hukukta bağlayıcı hale gelmiştir. Şöyle ki; Anayasa'nın 90/5. maddesine göre, “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır”. Bu kuralla, insan haklarına ilişkin sözleşmelerin Anayasa'nın altında yer alan, ancak kanunların üzerinde yer alan bir kaynak ve iç hukukta “destek ölçü norm” değil, “doğrudan ölçü norm”³⁷ olduğu, diğer bir anlatımla “doğrudan etkili uluslararası hukuk kuralı” olduğu kabul edilmiş, iç hukukta herhangi bir yasal boşluk veya uluslararası sözleşmelere aykırı kanun maddelerinin bulunması durumunda ortaya çıkan çatışmada, sözleşme hükümlerinin esas alınacağı anayasal garanti altına alınmıştır.

Ayrıca, yapılan düzenleme iç hukukta nitelik itibarıyla benzer kategorideki hükümlerle karşılaştırıldığında, cebriliği itibarıyla “vergi benzeri gelirler” olarak da adlandırılan parafiskal gelirler açısından da yakın zamanda benzer düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Nitekim, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu³⁸’nın konuya örnek oluşturacak, 89. maddesinin 3. fıkrasında, “Yanlış veya yersiz alınmış olduğu tespit edilen primler, alındıkları tarihten on yıl geçmemiş ise, hisseleri oranında işverenlere, sigortalılara, isteğe bağlı sigortalılara veya genel sağlık sigortalılarına veya hak sahiplerine kanunî faizi ile birlikte geri verilir. Kanunî faiz, primin Kuruma yatırıldığı tarihi takip eden ay başından, iadenin yapıldığı ayın başına kadar geçen süre için hesaplanır. Ancak Borçlar Kanununun 65 inci maddesi hükmü saklıdır.” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere, hukuk devleti ve vatandaşların mülkiyet haklarına uygun bir düzenlemeyle, yanlış veya yersiz alınmış sosyal güvenlik primlerinin iadesinde, primlerin kuruma yatırıldığı tarihi takip eden ayın başından itibaren kanuni faiz işletilmesi öngörülmektedir (Er, 2011:279).

Bu anlamda fazla veya yersiz tahsilat konusunda oluşturulan yeni hükmün, Anayasal normlara, ilkelere, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne ve çalışmada örneklenen yöndeki Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına da uygun olduğu ifade edilebilir. Dolayısıyla vergilerin iadesine ilişkin kuralın iptaline neden olan zaman kaybı ve değer kaybı konusunda, Anayasa Mahkemesinin gerekçeli kararına ve uluslararası standartlara uygun/uyumlu bir düzenleme yapıldığını ifade etmek ve bu yeni düzenlemeyi, kamu yararı-bireysel yarar arasında dengenin sağlanmasında mükellef lehine atılan olumlu bir adım olarak değerlendirmek mümkündür.

Sonuç

Demokratik sosyal hukuk devletinde, en önemli temel haklar arasında yer alan “mülkiyet hakkının” korunmasına yönelik yaklaşım ve bunun gereği oluşturulan

³⁷ Kavramlara ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Yaltı, 2007:36-40.

³⁸ RG, T. 16/6/2006, S. 26200.

normlar, günümüzde mülkiyet hakkı, her ne kadar sosyal yapı içinde sınırsız özgürlük alanına sahip bir hak niteliği taşımasa ve Anayasa, uluslararası sözleşmeler ve diğer bağlayıcı kurallar çerçevesinde sınırlandırılrsa da, devletle birey arasında eşitlik ilkesine dayanmayan, devletin egemenlik yetkisine bağlı hukuki ve fiili gücü çerçevesinde şekillenen vergi ilişkisinde, kamu yararı-birey yararı arasındaki çatışmada adil denge unsuru olarak önemli fonksiyonlara sahiptir.

Anayasa Mahkemesinin kimi kararlarında belirtildiği gibi, ancak, yasayla yapılan kısıtlamanın toplumun geneline sağlayacağı yararın, kişilerin uğrayacağı zarara göre ağır basması durumunda kamu yararının varlığını kabul etmek gerekir ve bireyle toplum yararının karşılaştığı durumlarda toplum yararının üstün tutulması doğaldır³⁹. Dolayısıyla, sosyal nitelik taşıyan mülkiyet hakkının toplum ve toplum yararı ile doğrudan ve yakından ilgili olması karşısında, bireyin yararı ile kamu yararının karşılaştığı durumlarda, toplum yararının üstün tutulması tartışılmayacak kadar açıktır.⁴⁰ Ancak bu noktada, verginin, devletin sunmak zorunda olduğu kamu hizmetlerinin finansmanını ve bütçe denkleğini sağlama amacını ifade eden mali fonksiyonu başta olmak üzere, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi adına vergilendirme yetkisinin kullanımı söz konusu olsa da mülkiyet hakkına ilişkin öze dokunacak bir sınırlamanın yapıl(a)maması da Anayasal garanti altındadır.

Vergi ilişkisinde taraflar arasında adaleti gözeten dengenin, devlet kavramının üstün anlamı temelinde “eşitlik ilkesi”ni esas alan bir yaklaşımla, yani, devletin, -kusur aranmaksızın- mükelleften alacaklarına uygulanan faizin, aynı koşullarda ve oranda mükellefin devletten olan vergi alacaklarına da uygulanması beklentisi yerine, kamu alacaklarının imtiyazlı, üstün ve ayrıcalıklı alacaklar olduğu dikkate alınarak, “sosyal hukuk devleti ilkesi” ve “ölçülük ilkesi” çerçevesinde kurulması rasyoneldir. Bu çerçevede faizin bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç aylık sürenin bitiminden itibaren işletilmesi, alacaklı borçlu ilişkisinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulması, mükellefin mülkiyet hakkının haksız biçimde ihlali ve çıkarının zedelenmesi anlamına geldiği için, bu hükmün iptali ve fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde sürenin başlangıcını mükellef ve idare açısından farklılaştırarak, idareden kaynaklanan nedenler söz konusu olduğunda başlangıç noktası olarak verginin tahsilini esas alan yeni hukuki zemin, toplumun genel yararı ile birey yararı arasında kurulması gereken adil dengede bireyin temel haklarının korunması lehine atılan önemli bir adımdır. Diğer bir anlatımla, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerle vergi kanunlarınca iadesi gereken vergilere ilişkin iptal kararı üzerine yapılan yeni düzenleme, hem mükellefin mülkiyet hakkının ihlaline son vermesi, hem de bu konuda farklı içtihatlerin ortaya çıkmasına engel olması yönünden beklenen ve yerinde bir düzenlemedir ve yeni yasal kuralın mükellef hukukunun gözetilmesi konusunu söylemden eyleme taşıyan bir adım olarak okunması mümkündür.

³⁹ Bkz. ayrıntılı bilgi için Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1992/13, K.1992/50, T. 21/10/1992 (RG, T. 0/06/1993, S.21623).

⁴⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1988/ 34, K.1989/26, T. 21/06/1989 (RG, T. 05/12/1989, S.20363).

Kaynakça

- Akıntürk, T. (2008), *Medeni Hukuk*, 13. B., Beta Yayınları, İstanbul, 2008.
- Başaran Yavaşlar, F. (2007), “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”, *Vergi Dünyası*, S. 316, Aralık, 84-101.
- Çağan, N. (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Demirkol, S. (2011), “Haksız Olarak Ödendiği Tespitile İadesine Hükmolunan Vergi Aslına, Vergi Yargı(sının)/cının Faiz Yürütmeme Çelişkisi–Anayasa Yargısının Vergi Yargı(sına)/cına Yön Vermesi Sürecinde Vergi Usulü–İdari Yargılama Usulü Uygulamasının Yargıç Tercihine Bırakılamazlığı Üzerine Bir Deneme”, *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim, 45-84.
- Er, S. (2011), “Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenebilir mi?”, *Yaklaşım*, S. 222, Haziran, 277-282.
- Eroğul, C. (2004), *Anatüze Giriş (“Anayasa Hukuku”na Giriş)*, 7.B., İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Gözler, K. (2005), *İdare Hukuku Dersleri*, 3.B., Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=36677&sessionId=99905209&skin=hudoc-en> (E.T. 25/5/2012)
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf E.T (25/5/2011)
- <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=975847&Site=COE> (E.T. 25/05/2012)
- [https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?Ref=PR377\(2004\)&Language=lanEnglish&Ver=original&Site=COE&BackColorInternet=DBDCF2&BackColorIntranet=FDC864&BackColorLogged=FDC864](https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?Ref=PR377(2004)&Language=lanEnglish&Ver=original&Site=COE&BackColorInternet=DBDCF2&BackColorIntranet=FDC864&BackColorLogged=FDC864) (E.T. 25/05/2012)
- https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/gerekceli_1982_anayasasi.pdf (E.T. 30/5/2012)
- Nazalı, E. (2009), “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (II)”, *Vergi Dünyası*, S. 335, Temmuz, 126-134.
- Nazalı, E. ve Demirci, M. (2009), “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (I)”, *Vergi Dünyası*, S. 334, Haziran, 83-93.
- Nohutçu, A. (2001), *İdare Hukuku*, 5. B., Savaş Yayınevi, Ankara.
- Odyakmaz, Z., Kaymak, Ü. ve Ercan, İ. (2009), *Anayasa Hukuku-İdare Hukuku*, İkinci Sayfa Basım, İkinci Sayfa Dizisi: 8, 10. B., İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2000), *Vergi Hukuku*, 8. B., Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özbudun, E. (2001), *Türk Anayasa Hukuku*, 12. B., Yetkin Yayınları, Ankara.
- Özyer, M.A. (1998), “İadesinde Geciken Vergilerde Mükelleflere Ödenecek Faiz”, *Vergi Dünyası*, S. 204, Ağustos, 38-42.
- Yaltı Soydan, B. (2000), “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası*, 227, Temmuz, 103-114.
- Yaltı, B. (2007), “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, *Vergi Dünyası*, S. 310, Haziran, 21- 40.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1988/16, K.1988/29, T. 27/9/1988 (RG, T.26/12/1988, S.20031).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1988/34, K.1989/26, T.21/06/1989 (RG, T.05/12/1989, S.20363).

- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1988/7, K.1988/27, T.27/9/1988 (RG, T.26/12/1988, S.20031).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1988/9, K.1988/28, T.27/9/1988 (RG, T.26/12/1988, S.20031).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2010/90, K.2012/4, T.12/1/2012 (RG, T.19/05/2012, S.28297).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1992/13, K.1992/50, T.21/10/1992 (RG, T.30/06/1993, S.21623).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2003/48, K.2003/76, T.23/07/2003 (RG, T.11/09/2004, S.25580).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2008/58, K.2011/37, T.10/02/2011 (RG, T.14/05/2011, S.27934).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2009/39, K.2011/68, T.28/4/2011 (RG, T.15/10/2011, S.28085).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2009/9, K.2011/103, T.16/6/2011 (RG, T.19/05/2012, S.28297).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2009/93, K.2011/73, T.28/4/2011 (RG, T.15/10/2011, S.28085).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2010/46, K.2011/60, T.30/3/2011 (RG, T.21/10/2011, S.28091).
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2010/65, K.2011/169, T.22/12/2011 (RG, T.25/01/2012, S.28184).
- C Seri No.lu, 2 Sıra No.lu Tahsilat Genel Tebliği, RG, T. 21/10/2010, S. 27736.
- RG T. 29/7/1998, S. 23417(M).
- RG, T. 15/6/2012, S. 28324 .
- RG, T. 16/6/2006, S. 26200.