

## Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**Esas Sayısı : 2017/150**

**Karar Sayısı : 2017/162**

**Karar Tarihi: 29.11.2017**

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN:** İstanbul 9. Vergi Mahkemesi

**İTİRAZIN KONUSU:** 3.8.2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 10. maddesinin (16) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "... *bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar...*" ibaresinin Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

**OLAY:** Vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davaya ilişkin teyiz incelemesi devam etmekte iken davacının 6736 sayılı Kanun uyarınca vergi borcunun yeniden yapılandırılması talebiyle vergi dairesi müdürlüğüne yaptığı başvurunun söz konusu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce tahsil edilmiş bulunan vergi ve cezaların yapılandırma kapsamında bulunmadığı gerekçesiyle reddi üzerine açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

### **I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ**

Kanun'un 10. maddesinin itiraz konusu ibarenin de yer aldığı (16) numaralı fıkrası şöyledir:

*"Bu Kanun kapsamına giren alacaklara karşılık bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar, bu Kanun kapsamında tahsil edilen tutarlar ile bu maddenin dokuzuncu fıkrası kapsamında yapılan tecile ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun veya diğer kanunlar uyarınca ödenen faizlerin bu Kanun hükümlerine dayanılarak red ve iadesi yapılmaz. Ancak, bu Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında olup dava konusu edilen tarhiyatlara karşılık bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce ödeme yapılmış olması hâlinde, ödenen bu tutarlar, vergi mahkemesinde esasa ilişkin olarak hiç karar verilmemiş veya verilen kararın bozulması nedeniyle yeniden karar verilmek üzere mahkemesine iade edilmiş davalara konu alacaklar için bu maddeden yararlanılmak üzere yapılan başvurular ile vergi mahkemesince verilmiş terkin kararları üzerine red ve iade edilebilir."*

### **II. İLK İNCELEME**

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Recep KÖMÜRCÜ, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in katılımlarıyla 7.9.2017 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

### III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Sadettin CEYHAN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşüldü:

#### A. Sınırlama Sorunu

3. Anayasa'nın 152. ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre Anayasa Mahkemesine itiraz yoluyla yapılacak başvurular itiraz yoluna başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulayacağı yasa kuralı ile sınırlıdır.

4. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, Kanun'un 10. maddesinin (16) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "*..bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar...*" ibaresinin iptalini istemiştir.

5. 6736 sayılı Kanun; vergi ve vergi cezaları, gümrük vergileri ve cezaları, sosyal güvenlik alacakları, bunlara ilişkin gecikme zam ve cezaları, Kabahatler Kanunu kapsamında uygulanan idari para cezaları, belediyelerin ve büyükşehir belediyelerinin su, atık su ve katı atık bedellerine ilişkin alacaklar olmak üzere kamuya ait birçok alacağa ilişkin yapılandırma süreçlerini düzenlemektedir. İtiraz konusu kuralda ise Kanun kapsamına giren alacaklara karşılık olmak üzere Kanun'un yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarların ret ve iadesinin yapılmayacağı hüküm altına alınmaktadır.

6. İtiraz yoluna başvuran Mahkemede görülmekte olan dava, idarece yapılan vergi tarhiyatı sonucunda tahakkuk eden vergi ve vergi cezaları ile gecikme zamlarını ödeyen davacının, ödediği meblağın 6736 sayılı Kanun uyarınca ret ve iadesi talebiyle yaptığı başvurunun reddine yönelik işlemin iptaline ilişkindir. İtiraz konusu kural; vergi ve vergi cezaları dışında Kanun kapsamına giren gümrük vergileri, sosyal güvenlik alacakları gibi kamuya ait birçok alacak için geçerli olan ortak bir kural niteliği taşımaktadır. Bu nedenle itiraz konusu kurala ilişkin esas incelemenin Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "*Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda; vergilerin/gümrük vergilerinin %50'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla vergilerin/gümrük vergilerinin %50'si, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilir.*" şeklindeki birinci cümlesi yönünden sınırlı olarak yapılması gerekir.

7. Açıklanan nedenlerle 3.8.2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 10. maddesinin (16) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "*... bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar...*" ibaresinin esasına ilişkin incelenmenin Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesi yönünden sınırlı olarak yapılmasına, OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

## B. İtirazın Gerekçesi

8. Başvuru kararında özetle, itiraz konusu kural gereğince vergi ve vergilere ilişkin zam ve cezalar ile gecikme faizlerini ödedikleri hâlde dava açma yoluna gidenlerin, açmış oldukları davalardan vazgeçmeleri durumunda yapılandırma sürecinden yararlandırılmamalarının bu kişilerle vergi ve vergilere ilişkin zam, ceza ve gecikme faizlerini ödemeyenler arasında eşitsizlik oluşturduğu; bu durumun aynı şartlardaki mükellefler arasında farklı uygulamalara yol açması nedeniyle eşitlik ve vergide adalet ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

## C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

9. Kanun'un 10. maddesinin (16) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde, bu Kanun kapsamına giren alacaklara karşılık Kanun'un yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarların bu Kanun kapsamında tahsil edilen tutarlar ile bu maddenin dokuzuncu fıkrası kapsamında yapılan tecile ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun veya diğer kanunlar uyarınca ödenen faizlerin bu Kanun hükümlerine dayanılarak ret ve iadesinin yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. İtiraz konusu kural, cümlede yer alan *"...bu Kanun'un yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar..."* ibaresinin, Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesi yönünden incelenmesine ilişkindir. Buna göre Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesi kapsamına girebilecek nitelikteki borçlarını Kanun'un yayımı tarihinden önce ödemiş olanlar Kanun'un öngördüğü yapılandırma sürecinden yararlanamayacaklardır.

10. Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiş, 5. maddesinde de kişilerin ve toplumun refah huzur ve mutluluğunu sağlamak üzere siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması devletin temel görevleri arasında sayılmıştır.

11. Sosyal hukuk devleti; insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve güvence altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali önlemler alarak çalışanları koruyan, milli gelirin adil biçimde dağılmasını temin eden, hukuka bağlı ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir. Ekonomik ve mali politikalar sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır.

12. Kanun koyucunun Anayasa'nın 5. maddesinde belirtilen ve devletin temel amaç ve görevlerini yerine getirebilmesi için kullandığı araçlardan biri de anayasal ilkelere aykırı olmaması koşuluyla bütçe hakkıdır. Bütçe hakkını kullanan kanun koyucu devletin bir yıl içinde yapacağı harcamaların zamanında, en ekonomik ve adil yollardan karşılanabilmesi için toplumun genel refahını dikkate alacak şekilde gereken tedbirleri almak durumundadır. Bu kapsamda kanun koyucu söz konusu harcamaları karşılamak üzere yeni mali yükümlülükler getirebileceği gibi tahsil edemediği alacaklarının tahsilini gerçekleştirmek için birtakım kolaylaştırıcı tedbirler alma yolunu da seçebilecektir.

13. Anayasa'nın 10. maddesinin birinci fıkrasında *"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir."*; dördüncü fıkrasında *"Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz."* ve son fıkrasında *"Devlet organları ve idare makamları*

*bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”* denilmektedir. Maddede yer verilen eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere kanunlar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle aynı durumda bulunan kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanunlar eşitlik ilkesine uygun bir şekilde, aynı veya benzer durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlar ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranılmasını sağlayacak kurallar içermelidir. Ancak durum ve konumlarındaki özellikler, bazı kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Farklı hukuksal durumda bulunanların ayrı kurallara tâbi tutulması ise Anayasa’da güvence altına alınmış olan eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

14. 6736 sayılı Kanun başta vergiler, sosyal güvenlik primleri, vergi cezaları, gecikme zam ve cezaları ve Kabahatler Kanunu kapsamında uygulanan idari para cezaları olmak üzere uzun süredir tahsil edilemeyen kamu alacaklarına ilişkin bir yapılandırma süreci öngörmektedir. Kanun’un 3. maddesi, kesinleşmemiş veya dava safhasında olan alacaklara ilişkin süreci düzenlemekte olup söz konusu maddenin birinci fıkrasında göre Kanun’un yayımlandığı tarih itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda vergilerin veya gümrük vergilerinin yarısı ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Kanun’un yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın ödenmesi şartıyla vergilerin/gümrük vergilerinin yarısı ile faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları veya idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

15. Kanun’un gerekçesinden ve TBMM’de yapılan görüşmelerden Kanun’un ülke çapında yatırımların artarak kalkınmanın sağlanabilmesi ve bu anlamda gerekli sermayenin sağlanabilmesi için özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilmesi ve bu borçlara ilişkin taksitlendirme imkânı getirilmesi, ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, vergi incelemesi safhasında olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözülmesi ve bazı kaynakların ekonomiye kazandırılması amacıyla yürürlüğe konulduğu anlaşılmaktadır. Kanun koyucunun kamu giderlerinin daha etkin, ekonomik ve toplumun genel refahını dikkate alacak bir şekilde karşılanması amacıyla çeşitli önlemler alması ve bu amaçla kamunun birtakım alacaklarını yapılandırmak suretiyle bu alacaklara tahsil edilebilir nitelik kazandırmasında üstün bir kamu yararı bulunmadığı söylenemez.

16. Kanun kapsamına giren alacakları herhangi bir şekilde ödeyenlerin kamuya borç ilişkileri nihayete ermiş olmakla birlikte borçlarını ödemeyenlerin borç ilişkileri devam etmektedir. Dolayısıyla başlangıçta aynı hukuksal konumda olsalar dahi Kanun’un yayımı tarihinden önce vergilerini ödeyenler ile vergilerini ödemeyenler Kanun’un yayımlandığı tarihte aynı hukuksal konumda değillerdir. Farklı hukuksal konumda olmaları nedeniyle vergi borcunu ve diğer yükümlülüklerini zamanında yerine getirenler ile getirmeyenler farklı kurallara bağlı tutulduklarından itiraz konusu kural eşitlik ilkesine aykırı değildir.

17. Anayasa’nın 73. maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmek suretiyle vergi ödevi kişilerin mali güçlerine göre bir yükümlülük olarak belirlenmiştir.

18. Vergi ödevi, verginin salınıp tahsil edilmesi süreciyle ilgili olup bu yükün adaletli bir şekilde dağıtılması da kanun koyucunun görevidir. Vergi borçlarını ödemiş olan kişilerin yapılandırma kapsamına alınmak suretiyle fazladan ödedikleri tutarların kendilerine iade edilmemesi, kamu giderlerinin karşılanmasını teminen kişilere Anayasa'yla yüklenen vergi ödevi yükümlülüğüne ve bu yükümlülüğün adaletli dağılımı ilkesine aykırı değildir.

19. Diğer taraftan vergi borçlarını ödemiş olan kişilere iade yapılması, kamuya gelir sağlanması amacıyla çıkarıldığı anlaşılan Kanun'un amacına aykırı olup kamunun daha fazla giderle karşı karşıya kalmasına neden olacaktır ki böyle bir durum yapılandırma süreciyle amaçlanan yararının oluşmasına engel teşkil edecektir.

20. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

#### IV. HÜKÜM

3.8.2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 10. maddesinin (16) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan;

A. "... bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar..." ibaresinin esasına ilişkin incelenmenin, Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesi yönünden sınırlı olarak yapılmasına,

B. "... bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahsil edilmiş olan tutarlar..." ibaresinin, Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesi yönünden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE,

29.11.2017 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkanvekili  
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili  
Engin YILDIRIM

Üye  
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye  
Serruh KALELİ

Üye  
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye  
Recep KÖMÜRCÜ

Üye  
Nuri NECİPOĞLU

Üye  
Hicabi DURSUN

Üye  
Celal Mümtaz AKINCI

Üye  
Muammer TOPAL

Üye  
M. Emin KUZ

Üye  
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye  
Kadir ÖZKAYA

Üye  
Rıdvan GÜLEÇ

Üye  
Yusuf Şevki HAKYEMEZ