

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2014/171
Karar Sayısı : 2015/41
Karar Tarihi : 22.4.2015

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Kırıkkale Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesinde yer alan "...bir yıl..." ibaresinin Anayasa'nın 2., 35. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi istemidir.

I- OLAY

Davacıdan hukuka aykırı olarak haczen tahsil edilen tutarın iadesine yönelik talebin reddine ilişkin idari işlemin iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"ANAYASANIN 2. MADDESİ YÖNÜNDEN;

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde: "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir" hükmü yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında belirtildiği üzere; Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri 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 yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Kanunların kamu yararının sağlanması amacıyla yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle yasa koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

Hukukun evrensel ilkelerine saygı duymak hukuk devleti olmanın gereğidir. Kazanılmış haklara saygı ilkesi de hukukun genel ilkeleri ve hukuk devleti kavramı içerisinde yer alır. Bu ilkenin temel amacı bireylerin hukuk güvenliğini sağlamaktır.

Yasa koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. "Elverişlilik", başvuru önlemin ulaşılacak istenen

amaç için elverişli olmasını, “gereklilik” başvuru olan önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve “orantılılık” ise başvuru olan önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir.

Hukuk devletinin unsurlarından olan “ölçülülük ilkesi” nedeniyle Devlet, getirilen kural, öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir denge kurmak zorundadır.

İtiraza konu kural, kazanılmış haklara saygı ve ölçülülük ilkesine göre değerlendirildiğinde; haksız ve yersiz tahsilatların iadesi için düzeltme fişlerinin mükelleflere tebliğinden itibaren 1 yıllık süre içerisinde başvuru yapılması zorunluluğu getirilerek, yaptırımı olarak da hakkın sakıt olması olan sonuç ortaya konulmuştur. Dolayısıyla, itiraza konu hükümde yer alan şart, usul, süre ve önlemin, ulaşılmak istenen amaç yönünden ölçülü ve gerekli olmadığı sonucuna varılmaktadır. Zira, diğer kanunlar ve bu kanunlarda yer alan genel zamanaşımı süreleri birlikte değerlendirildiğinde, haksız yere idare tarafından tahsil edilen tutarın iadesine yönelik kusurlu bir başvuru süresi belirlendiği, dolayısıyla elverişli bir başvuru imkanı sunulmadığı, 1 yıllık sürenin idarece amaçlanan sonuç için orantılı bir zaman ihtiva etmediği görülmektedir.

ANAYASANIN 35. MADDESİ YÖNÜNDEN;

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın “Mülkiyet Hakkı” başlıklı 35. maddesinde: “Herkes, mülkiyet ve miras hakkına sahiptir. Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlandırılabilir. Mülkiyet hakkının kullanımı toplum yararına aykırı olamaz” hükmü yer almaktadır.

213 sayılı Kanunun 120. maddesinde yer verilen yersiz tahsil, hukuka aykırı olarak idarece vergi tahsil edilmesi olup, söz konusu tahsilatın hizmet kusuru ile yapılması halidir. Fazla tahsil ise, idarenin bir kusuru ortaya çıkmaksızın verginin bizzat mükellefçe fazla olarak ödenmesini ifade eder. Dolayısıyla, vergi uyumsuzluklarında yargı yerlerince verilen iptal kararları da uyumsuzluğun niteliğine göre idarenin mal varlığına dahil edilen verginin “fazla ve yersiz” olduğu anlamına gelir, idarece yapılmış olan vergi tahsilatının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilat, mükellefler için bir “alacak” haline gelmektedir. Alacak hakkı mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından. Kişiler idarece gerçekleştirilen 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 şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır.

İtiraza konu düzenleme ile elde edilmesi umulan kamu yararı; kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, vergi yükümlüsü tarafından 1 yıllık sürede başvuru yapılmaması durumunda başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını devlete vermektedir.” Ayrıca bu kural, kişinin belli bir sürenin geçmesiyle mal varlığından ilanihaye 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.

ANAYASANIN 36. MADDESİ YÖNÜNDEN

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36. maddesine göre herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak sureti ile yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

Genel zamanasını sürelerini uygulamak yerine bir yıllık kısıtlı bir süre belirlenerek, bu süre dahilinde müracaat yapılmaması halinde doğrudan doğruya hakkın kaybına sebep olan 120. madde hükmü, Anayasanın 36. maddesindeki hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkına da aykırılık teşkil etmektedir.

SONUÇ;

Açıklanan nedenlerle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "...Mükellef, tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur." hükmünde geçen "...bir yıl..." kelimesinin, Anayasanın 2., 35. ve 36. maddesine aykırı olduğu kanaati ile iptalinin talep edilmesine, başvuru kararının asıyla birlikte, dava dosyasındaki ilgili belgelerinin onaylı suretlerinin oluşturularak Anayasa Mahkemesine sunulmasına, 17.10.2014 tarihinde karar verildi."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

Kanun'un itiraz konusu kuralı da içeren 120. maddesi şöyledir:

"Düzeltilme yetkisi ve reddiyat:

Madde 120- *Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir.*

Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.

(Ek fıkra: 25/12/2003-5035/2 md.) Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanarak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

(Ek fıkra: 28/3/2007-5615/20 md.) Bu Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir."

B- Dayanılan ve İlgili Görülen Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2., 35. ve 36. maddelerine dayanılmış, Anayasa'nın 13. maddesi ise ilgili görülmüştür.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İÇtüzüğü hükümleri uyarınca Haşim KILIÇ, Serruh KALELİ, Alparslan ALTAN, Serdar ÖZGÜLDÜR, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Erdal TERCAN, Muammer TOPAL, Zühtü ARSLAN, M. Emin KUZ ve Hasan Tahsin GÖKCAN'ın katılımlarıyla 13.11.2014 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Mücahit AYDIN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu yasa kuralı, dayanılan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşüldü:

Başvuru kararında, itiraz konusu kuralda öngörülen bir yıllık hak düşürücü süre ile hedeflenen kamu yararının kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmediği, öngörülen sürenin ulaşılmak istenen amaç yönünden orantılı ve gerekli olmadığı, genel zamanasını sürelerine göre daha kısıtlayıcı olduğu ve ilgililer için elverişli bir başvuru imkânı sunmadığı, bu nedenlerle ölçülülük ilkesini ve mülkiyet hakkını ihlal ettiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 35. ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesine göre, ilgisi nedeniyle itiraz konusu kural Anayasa'nın 13. maddesi yönünden de incelenmiştir.

Kanun'un "Düzeltilme yetkisi ve reddiyat" başlıklı 120. maddesinin itiraz konusu kuralın da yer aldığı ikinci fıkrasında, vergi hatalarının düzeltme fişine dayanılarak düzeltileceği; hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması hâlinde fazla tahsil edilen verginin aynı fişe dayanılarak mükellefe reddolunacağı; düzeltme fişinin bir nüshasının, reddedilecek miktarla müracaat yeri ve süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edileceği; tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde para geri alınmak üzere müracaat edilmediği takdirde mükellefin hakkının sakıt olacağı hükme bağlanmıştır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri 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, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında ise "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.*" denilmek suretiyle temel hak ve özgürlükler arasında yer alan mülkiyet hakkı güvence altına alınmıştır. Maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında ise bu hakkın, kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilmesi ve mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı belirtilerek bu hakkın mutlak olmadığı ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilmesi kabul edilmiştir. Ancak mülkiyet hakkının sınırlandırılabilmesi için kamu yararının varlığı yeterli olmayıp temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimini belirleyen Anayasa'nın 13. maddesine de uyulması gerekmektedir. Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca mülkiyet hakkı, Anayasa'nın 35. maddesinde belirtilen kamu yararı amacına bağlı

olarak yalnızca kanunla ve demokratik bir toplumda gerekli olduğu ölçüde sınırlanabilir. Ayrıca getirilen bu sınırlamalar, hakkın özüne dokunamayacağı gibi Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Anayasal açıdan dokunulamayacak öz, her temel hak ve özgürlük açısından farklılık göstermekle birlikte kanunla getirilen sınırlamanın hakkın özüne dokunmadığının kabulü için temel hakların kullanılmasını ciddi surette güçleştirip, amacına ulaşmasına engel olmaması ve etkisini ortadan kaldıracı bir nitelik taşıması gerekir. Ancak bu durumda sınırlamanın demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olduğu söylenebilir.

Ölçülülük ise amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengeyi bulunması gereğini ifade eder. Ölçülülük, aynı zamanda yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olmasını, amaç ve aracın ölçülü bir oranı kapsamasını ve sınırlayıcı önlemin demokratik toplum düzeni bakımından zorunluluk taşımasını da içeren bir ilkedir.

İtiraz konusu kuralla, mükelleflerin aleyhlerine olan vergi hatalarının düzeltilmesinden doğan alacaklar bir yıllık hak düşürücü süre ile sınırlandırılarak mülkiyet hakkına müdahalede bulunmaktadır.

Hak düşürücü süreler bir hakkın varlığını ve kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandırmakta olup bu sürelerin geçmesi ile hakka ilişkin dava açma yetkisi ortadan kalkar. Anılan süreler, askıda olan hukuki ilişkilerde istikrar sağlayarak kamu yararına hizmet eder. Hak düşürücü sürelerin belirlenmesi anayasal sınırlar içinde kalmak koşuluyla kanun koyucunun takdir yetkisindedir.

Vergi hukukunun kendine özgü nitelikleri nedeniyle, bu alanda özel hukuka göre farklı süreler öngörülmesi gerekebilir. Kamu hizmetlerinin finansmanında istikrarın sağlanması bakımından, vergilendirme sürecinin belirli bir düzen dâhilinde işlemesi ve sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda çeşitli süreler öngörülerek, mükelleflerin vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevlerini daha dikkatli takip etme zorunluluğu getirilmektedir. Kuralla getirilen süre sınırlaması ile de Devletle mükellef arasında vergi hatasından doğan alacak-borç ilişkisinin uzun zaman askıda kalması önlenerek vergi ilişkisinde istikrar sağlanması amaçlanmaktadır. Bu itibarla itiraz konusu kuralın kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik meşru bir amaca dayandığı anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede kuralla mülkiyet hakkına bir sınırlama getirilmekteyse de bu sınırlamanın vergi ilişkisinde istikrar sağlanarak vergi düzeninin korunması dolayısıyla Anayasa'nın 35. maddesinde belirtilen kamu yararı amacıyla yapıldığı açıktır.

İtiraz konusu kuralda öngörülen bir yıllık süre, düzeltme fişinin mükellefe tebliği ile başlamakta olup düzeltme fişinin iade edilecek tutarı, müracaat yeri ve süresine ilişkin bilgileri içermesi kanuni bir zorunluluktur. Diğer bir ifadeyle bir yıllık süre alacağın doğumu ile değil vergi idaresinin borcunu ifa etmeye hazır olduğuna ilişkin irade beyanının ve alacağın talebi için gerekli bilgilerin mükellefe tebliği edilmesiyyle işlerlik kazanmaktadır. Bu hususlar dikkate alındığında, bir yıllık sürenin söz konusu alacakların vergi idaresinden talep edilmesi için makul bir süre olmadığı söylenemez. Bu yönüyle, itiraz konusu kuralla getirilen süre sınırlamasının mülkiyet hakkının kullanımını ciddi surette güçleştirip amacına ulaşmasına engel olmadığı, dolayısıyla hakkın özüne zarar vermediği ortadadır.

Kuralla, mükelleflerin vergi hatalarının düzeltilmesinden doğan alacaklarını uzun zaman sürtüncemede bırakmalarının doğurabileceği belirsizlikler önlenerek vergi düzeninin korunması amaçlanmakta olup bu, demokratik toplum düzeni bakımından alınması gereken tedbirler kapsamında kalmaktadır.

Bu şekilde, demokratik toplum düzeni bakımından alınması gerekli tedbirler kapsamında bir taraftan mükelleflerin mülkiyet haklarına bir sınırlama getirilirken, öbür taraftan bu sınırlamanın vergi hatası nedeniyle fazla veya yersiz tahsil edilen paranın iadesini talep için makul uzunlukta bir süre olarak öngörülmesi, sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı şekilde kullanılmasını temin etmekte ve böylece vergi düzeninin korunması şeklindeki kamu yararı ile kişilerin mülkiyet hakkı arasındaki makul denge kurulmuş olmaktadır.

Bu yönleriyle kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın, hakkın özünü zedelediğinden söz edilemeyeceği gibi bunun demokratik toplum düzeninin ve hukuk devletinin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı düştüğü de söylenemez.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 36. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

VI- SONUÇ

4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesinde yer alan "...bir yıl..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 22.4.2015 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Alparslan ALTAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA