

Anayasa Mahkemesi Karar İncelemesi: Gümrük Vergisinde Yükümlünün Mülkiyet Hakkı

Examination of the Constitutional Court Decision:
Taxpayer's Property Rights in Customs Duty

Yrd. Doç. Dr. Gülşen Gedik

Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

ABSTRACT

Although there is many papers about direct and indirect taxes in the field of tax law area, any evaluation in the context of Constitution and European Human Rights Act related to Customs wasn't studied. However after Constitution Court's cancellation decision about Customs Code Article 216, 1st clause and decision of "violation of property right" in individual application have importance for taxpayer of customs.

As mentioned decision ensured that protect Customs taxpayers violation of rights based on same measure standart with taxpayers who are in context of Tax Procedure Code and both Constitution Court's decisions were examined detailed in this paper which considered important instance in Customs Law.

Keywords: Tax, Customs, Customs Code, Duty of Resitution

Giriş

Anayasa Mahkemesi (AYM)'nin Gümrük Kanunu'nun (GK)¹ "Vergilerin Geri Verilmesi veya Kaldırılması" başlıklı Beşinci Bölümü'nde yer alan 216.maddenin 1.cümlesinin iptaline dair vermiş olduğu karar² sonrası aynı madde kapsamında yapılan bireysel başvuruda AYM'nin vermiş olduğu "mülkiyet hakkının ihlali" kararı³, gümrük vergileri açısından da mükellef lehine vergi davalarında uygu-

1) 4458 Sayılı Kanun, RG: 4.11.1999, 23866.

2) AYM, E: 2013/104, K:2014/96, 22.5.2014 (RG.: 12.12.2014, 29203) .

3) AYM, Baş.N:2013/28, 25.2.2015 (RG: 27.5.2015, 29368).

lanan kriterlerin uygulanmaya başladığını ifade etmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada öncelikle, GK genel kapsamı ile ve gümrük vergilerinin ödeme zamanı ve haksız ödeme halinde gümrük idaresinin gecikme zammı ödeme yükümlülüğü ile ilgili genel bilgiler verilerek, AYM'nin GK 216.maddesi ile ilgili verdiği iptal kararı ve gerekçesi belirtilecek, daha sonra aynı kanun maddesine dayalı olarak açılan davalar aleyhine sonuçlanan yükümlünün AYM'ne yaptığı bireysel başvuru kapsamında mülkiyet hakkının niteliği ve AYM'nin mülkiyet hakkı açısından nasıl bir değerlendirme yapıldığı belirtilerek, kararların gümrük hukukunda ifade ettiği önem açıklanacaktır.

1. Gümrük Kanunu Kapsamı

Türk Vergi sisteminde gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler⁴, özel vergi kanunlarında ayrıntıları ile düzenlenmiş; vergiye dair idari usul kodu⁵ olan Vergi Usul Kanunu (VUK)⁶'nda da söz konusu vergilere ilişkin temel idari hükümlere yer verilmiştir.

Gümrük vergileri ise VUK kapsamı dışında bırakılmıştır⁷, gümrük vergisinin usul hükümleri kendi kanunu olan GK'da düzenlenmiştir. Bir başka deyişle, GK, gümrük vergisi için özel bir usul ve esas kodu arz etmektedir⁸ ve gümrük işlemlerinde VUK yerine esas alınması gereken özel bir kanun niteliğindedir.

GK 1.maddesine göre; *“Bu Kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kullarlarını belirlemektir”*. 2.madde ise; *“Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir”* hükmüne yer vermiştir.

GK, bir eşyanın Türkiye gümrük bölgesine girişinden itibaren uygulanacak işlemleri sistematik dahilinde belirlemiş, rejimlere ilişkin hükümler haricinde

4) Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, 23.Bası, s. 226.

5) Saban Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınevi, 6.Naskı, Kasım 2014, s. 103.

6) 213 Sayılı Kanun, RG: 10.1.1961, 10703.

7) VUK 2: *“Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır”*.

8) Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Geçerç Adnan, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Yayınevi, 11.Bası, Bursa 2014, s. 327: *“Gümrük vergileri, VUK kapsamına dahil değildir, kolaylıkla yansıtılabilir türdendir, dolaylı vergiler arasında yer alır, çoğunluğu değer esasına dayandırılmıştır, objektif nitelikli bir vergidir, malın aynı üzerinden alınır, düzenli aralıklarla tekrarlanan vergilerden değildir, esas itibarıyla ithalat sırasında alınmaktadır, hem mali hem ekonomik amaçla uygulanmaktadır”*.

tüm işlemleri tek bir çatı altında düzenlemiştir⁹. Kanun, gümrük yükümlülüğünden, gümrük rejimlerine, gümrük cezalarından, gümrük teşkilatının yapılanmasına ilişkin oldukça kapsamlı tüm gümrük sistemini içine alan bir çerçeve kanun yapısını taşımaktadır. Kanun, temel ilke ve esasları ortaya koymuş; ancak teknik detayları ve uygulama usul ve esaslarını kararname, tüzük, yönetmelik ve tebliğlere bırakmıştır¹⁰.

GK 3.maddesinin 8.bendine göre, “a) “Gümrük vergileri” deyimini, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü; b) “Gümrük yükümlülüğü” deyimini, yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu” ifade eder.

Gümrük vergisinin konusu, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine giren eşya, yükümlüsü ise gümrüğe beyanda bulunan kişidir¹¹. GK’da yer alan “yükümlü” ifadesi, VUK ve diğer özel vergi kanunlarında kullanılan “mükellef” kavramı ile eşdeğerdir; ancak bu çalışmada GK kapsamındaki açıklamalarda “yükümlü”, vergi kanunlarına dair açıklamalarda ise “mükellef” kavramı kullanılacaktır.

2. Gümrük İdaresinin Faiz Ödeme Yükümlülüğü/ AYM İptal Kararı

Gümrük vergisinin ödeme zamanı 198.maddede şöyle düzenlenmiştir: “69 uncu madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ödemesi zorunludur. Ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresi otuz gün daha uzatılabilir. Süre uzatımı beyanname kapsamı eşyanın her bir kalemi için ayrı ayrı da yapılabilir. Uzatılan süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre tecil faizi alınır”.

GK kapsamında, yükümlülerin gümrük vergisini hiç ödemediği veya eksik ödediği hallerde, 193.maddeye göre yükümlüden gecikme zammı alınacağına ilişkin 3.fıkra hükmü şöyledir: “Beyan sahibinin hatalı beyanı sonucu hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergilerine, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faiz uygulanır. Gümrük vergilerinin kesinleşmesinden önce ödenmek istenmesi durumunda faiz, öde-

9) Tuncer Selahattin, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2011, s.43.

10) Ercan Tayfun, **Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s.4.

11) Şenyüz, Gerçek, Yüce, s. 327-328.

me tarihine kadar hesaplanarak vergiler ile birlikte tahsil edilir”.

GK 194.maddenin 4.fıkrasına göre; “Türkiye’nin taraf olduğu anlaşma hükümlerine göre dahilde işleme rejimi altında elde edilen Türk menşeli eşyanın anlaşmalara taraf ülkelere ithalinden doğan gümrük yükümlülüğü kapsamında; *ödenmesi gereken ithalat vergilerinin ihracat beyannamesi konusu eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıktığı tarihe kadar ödenmesi zorunludur. Bu tarihten sonra ödenen ithalat vergileri için ayrıca bu tarih itibarıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesi hükümlerine göre tespit edilen gecikme zammı uygulanır”.*

Ayrıca 207.maddeye göre; “1. Nakdî teminat dışında, bu Kanuna göre;

a) Tahakkuk ettirilip tahsili gereken gümrük vergileri için verilen teminatın kabulü,

b) Bir şartlı muafiyet düzenlemesine tabi tutulan eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğü doğması halinde, şartlı muafiyete ilişkin beyannamenin tescili, tarihinden başlamak üzere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammı tahsil edilir.

2. Bir şartlı muafiyet düzenlemesi kapsamında eşya için indirimli teminatın faydalanılması durumunda birinci fıkrada belirtilen gecikme zammı, teminatın nakit verilen kısmı dışında kalan kısım ile teminat verilmeyen kısmın tümü için uygulanır”.

Söz konusu hükümlere göre, Gümrük vergileri bakımından, gümrük idaresi ile yükümlü arasında çıkan ihtilafın ortaya çıktığı tarihle kamu alacağının kesinleştiği tarih arasındaki süre için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)¹²’de belirlenen gecikme zammı oranları uygulanır¹³.

Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması hallerine¹⁴ ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Beşinci Bölüm’de yükümlünün, gümrük vergisinin geri verilmesi durumunda faiz talep hakkı ile ilgili GK 216.maddesi’nin, AYM, E. 2013/104, K.2014/96 ve 22.5.2014 tarihli iptal kararı öncesi hükmü şöyle idi: **“Yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez. Ancak, geri verme**

12) 6183 Sayılı Kanun (RG: 28.7.1953, 8469)

13) Ercan, s.46.

14) GK 210.madde: “Bu Kanunda geçen; a) “Geri verme” deyimini, ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi, b) “Kaldırma” deyimini, henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi anlamına gelir”. Ercan, s.46-47: “Gümrük vergisini ortadan kaldıran haller, verginin ödenmesi, vergiye konu eşyanın beyan edilme özelliğini yitirmesidir. Gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, yükümlülüğü ortadan kaldıran hallerdir ve idarenin hatasının ortadan kaldırılmasına yöneliktir”.

kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece sözkonusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren faiz ödenir. Bu faiz, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanır”.

GK 216.maddesinde yer alan “Gecikme faizi” kavramı, VUK’nun 112.maddesinde de; “İkmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda: a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz” şeklinde yer alan bir kavramdır ve vaktinde tahakkuk ettirilmeyen verginin tazmini amacıyla alınan ek bir mali yükümlülüğü ifade eder¹⁵.

Gecikme zammı ise, AATUHK 51.maddesinde; “Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir” biçiminde yer almış olup, amaç, kamu borçlusunun borcunu vadesinde ödeyerek, devlete ait bir parayı kullanmaktan vazgeçmesini sağlamak ve devlet hazinesinin bir miktar parayı geç tahsil etmesi dolayısıyla uğrayacağı zararı telafi etmektir ve bu niteliğinden ötürü, bağlı olduğu kamu alacağı üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülük¹⁶ olarak tanımlanmaktadır.

GK 216.maddenin 2.cümlesinde de, gümrük vergisinin geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren ödenecek faizin, AATUHK’un tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanacağı hükmüne bağlanmış olup, mezkur madde şöyledir: “Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir”.

15) Sonsuzoğlu Elif, **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, Türkmen Kitabevi, 2.Baskı, 2013, s. 106.**

16) Sonsuzoğlu, s.39.

Esasında GK 216.maddede, idarenin ödeyeceği faiz hesaplanmasında AA-TUHK tecil faizi ile ilgili hükmüne atıf yapılmış olması, VUK 112.maddesinin 4 ve 5.fıkralarında¹⁷ yer alan mükellefin, vergi idaresinden alacaklı olması halinde fer'i alacak olarak hak kazanacağı faizin de tecil faizi oranında hesaplanacağı ve idarenin söz konusu faiz ödeme yükümlülüğü için öngörülen 3 aylık süre hükmü ile paralellik göstermektedir.

2.1. AYM Denetim Gerekçesi:

Fazladan ödendiği ileri sürülen gümrük ve katma değer vergisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi üzerine açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mersin 2.Vergi Mahkemesi, GK 216. madde 1.cümlesinin Anayasa'nın 2, 10 ve 35.maddelerine aykırılık sebebi ile iptal başvurusunda bulunmuştur.

İptal başvurusunun gerekçeleri, Anayasa'nın 2.maddesinde öngörülen "hukuk devleti" ve 10.maddesinde düzenlenen "eşitlik ilkesi" ile 35.maddede düzenlenen "mülkiyet hakkıdır". Mahkeme, yasa hükmünün iptal isteminin gerekçesinde şu ifadelere yer vermiştir:

"...idarenin gümrük vergilerinin eksik ödenmesi ve/veya hiç ödenmemesi halinde hangi gümrük rejimi olursa olsun beyannamenin tescil tarihinden itibaren gecikme faizi (veya zammı) oranında faiz uygulanırken, gümrük yükümlüsünden haksız tahsil edilen vergilerin Gümrük Kanunu uyarınca geri verilmesinde, gümrük yükümlüsüne geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece sözkonusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren tecil faizi oranında faiz öngörmektedir. Bir nevi burada devlet alacağında hemen beyannamenin tescil tarihinden itibaren faiz başlatılırken devletin borcu sözkonusu olunca yükümlünün ödenmemesi gerektiği halde ödediği gümrük vergileri için beyan-

17) VUK 112:"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 hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir".

Söz konusu fıkraların Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasını değerlendiren AYM, E.2008/58, K.2011/37 ve 14.5.2011 tarihli kararı ile iptal etmiş ve daha sonra 15.6.2012 tarihli 6322 Sayılı Kanun'un 14.maddesi ile 112.maddenin 4.ve 5. Fıkraları değiştirilmiştir.

namenin tescil tarihinden sonraki tarihte yaptığı başvuru üzerine (ki bu süre 3 yıllık zamanaşımına tabi) geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içinde uygulanmazsa bu sürenin bitiminden itibaren faiz işletilmektedir. Ayrıca devlet alacağı için gecikme zammı oranında faiz alınmakta iken devlet borcuna tecil faizi oranında faiz verilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 216'ncı maddenin en önemli olan ve bu ihtilafın konusu olan açmazı ise; mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı sabit hale gelen ancak vatandaşın iyi niyetle ödediği verginin geri verilmesi sözkonusu olunca bunun için faiz öngörülmemesidir. Oysa mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan ve tahsil edilen vergi de; haksız tahsil edilen bir vergi olup, aylar veya yıllar sonra iadesi sırasında enflasyonist ortamda faiz uygulanmaması mükellef yönünden ekonomik eksilme idare yönünden ise sebepsiz zenginleşme sonucunu doğurmaktadır. Yasa koyucunun devlet alacağının her tür geç tahsilinde, (yargı kararı sebebiyle geç tahsil edilse bile), beyannamenin tescil tarihinden itibaren faiz işletirken, yargı kararı gereği iade etmek zorunda olduğu vergilere faiz öngörülmemesi, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır”.

2.2. AYM Kararı:

AYM, GK 216.maddesinin iptal istemi ile ilgili değerlendirmesinde şu ifadelerle yer vermiştir:

“ 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 alacak hâline gelmektedir. Söz konusu alacak hakkı ile bu hakkın sahibine geç iade edilmesi durumunda ilgiliye faiz ödenmesinin de mülkiyet hakkı kapsamında olduğu açıktır.

İtiraz konusu düzenleme ile Devlet, fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu parayı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile faiz ödememektedir. Düzenleme ile elde edilen kamusal yarar, kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum olmayıp sadece Devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı olan yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeniyle oluşan alacak-borç ilişkilerinin alacaklı olan kişilerin aleyhine kamu kurumlarının da lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca kural, kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların Devlete olan güven duygusunu sarsmaktadır.

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesine iliş-

kin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak kamusal yarar ile bireysel yarar arasındaki dengenin bozulmasına ve mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır. Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırıdır" gerekçesi ile oybirliği ile iptaline karar vermiştir.

AYM, GK 216.maddesi ile ilgili iptal talebini sadece ilk cümlede yer alan "gecikme faizi ve gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmeyeceği" kuralı kapsamında ve Anayasa'nın 2. ve 35.maddeleri ile birlikte değerlendirmiş, söz konusu değerlendirmesinde "hukuk devleti" ve "mülkiyet hakkı" ile ilgili kısa bir tanım vermiş, herhangi bir karara atıf yapmamış, ayrıca "tecil faizi hesaplanması ile ilgili üç aylık süre" hakkında da hiçbir değerlendirme yapmamış ve sadece söz konusu maddenin 1.cümlesini oybirliği ile iptal etmiştir.

3. Yükümlünün Mülkiyet Hakkının Korunma Kapsamı/ AYM Bireysel Başvuru Kararı

Anayasa'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı İkinci Kısım I.Bölüm'de yer alan temel hak ve hürriyetlerin niteliği ve sınırlandırılmasına ilişkin kurallar 12 ve 13.maddelerde şöyle hükme bağlanmıştır:

I. Temel hak ve hürriyetlerin niteliği

MADDE 12- Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.

II. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması

MADDE 13- Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz".

Vergilendirme alanında temel hak ve hürriyetler kapsamında yer alan en önemli güvence ise mülkiyet hakkıdır ve 35.maddede şöyle düzenlenmiştir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz".

Vergilendirme yetkisinin kullanımı, Anayasa'da temel hak ve hürriyetler bölümünde düzenlenmiş olan mülkiyet hakkına müdahaledir¹⁸ Anayasa'nın 35.maddesi kapsamında mülkiyet hakkının sınırlandırılması ancak "kamu yararı" amacı

18) Saban, s. 73

ile ve “kanun” yolu ile yapılabilecektir. Bununla birlikte 13.maddedeki genel sınırlama şartlarına uyulacak; sınırlama “kanun” ile yapılırken, Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeni ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun olacak, hakkın özüne dokunmayacaktır¹⁹.

Yükümlünün Anayasa Mahkemesi’ne başvuru yolunu tercih etmesi halinde, sadece yukarıda belirtilen Anayasal haklardan değil, Anayasa 90.maddesi 5.fıkrası gereği, uluslararası anlaşma ile tanınan haklardan da faydalanması gerekecektir.

Anayasa 90.maddesi 5.fıkrasına göre: “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. 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*”.

Söz konusu hüküm gereği Türkiye tarafından usulüne göre onaylanmış olan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS)²⁰ ve eki Protokollerin hükümlerinin yasa ile çatışması durumunda davaya bakmakta olan yargıcın Sözleşme ve Ek Protokollerini uygulama yükümlülüğü bulunmaktadır²¹. Anayasal içtihatla uluslararası insan hakları hukukunun Anayasa yorumundaki değeri konusundaki yaklaşım “anayasa üstülük” olarak adlandırılabilir. Çünkü burada Anayasa ile gönderme yapılan uluslararası insan hakları hukuku arasında, ikincisi lehine bir hiyerarşi kurulmaktadır²² ve buna bağlı olarak da vergi hukuku alanına geçtiğimizde temel hak ve hürriyetlere dair milletlerarası andlaşmaların iç hukuka üstün²³ olduğunu ve yargıçlar tarafından uyuşmazlıkların çözümünde, temel hak ve özgürlüklere dair en önemli milletlerarası andlaşma olan İHAS hükümlerinin

19) Saban, s. 73: “Vergilendirme yetkisi nerede mülkiyet hakkının özüne müdahale oluşturur diye sordüğümüzda, o hakkın kullanılabilirliğinin ortadan kalkması sorununun açık cevabı olacaktır. Örneğin ücret geliri elde eden bir gelir vergisi mükellefinin durumunu ele aldığımızda, vergilendirme yetkisinin sınırı onun insan onuruna yakışır biçimde yaşamasını sağlayacak gelir dilimi olacaktır”.

20) Türkiye Sözleşme’yi 10.3.1954 tarihinde Onay Kanunu ile kabul etmiştir. (RG: 19.3.1954,8662).

21) İnceoğlu Sibel, *Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Editör: Sibel İnceoğlu, Beta Yayınları, Nisan 2013, s. 9: “Bu yükümlülük elbette İHAS’ı mahkemelerin özerk bir biçimde yorumlaması anlamına gelmez. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ndeki hak ve özgürlüklerin ihlal edilip edilmediğini belirleme yetkisi yine Sözleşmeye göre İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne verilmiştir. Diğer bir deyişle ulusal yargıç Sözleşmeyi yorumlarken İHAM kararlarına uygun bir biçimde yorum yapmalıdır, aksi halde İHAS’ı öncelikle uygulama görevini yerine getirmiş olmaz”.

22) Oder Bertil Emrah, *Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri*, Beta Yayınevi, 1.Bası, Kasım 2010, s. 222.

23) Yaltı Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, 1.Bası, Eylül 2006, İstanbul, s. 21.

esas alınmak durumunda olduğunu söyleyebiliriz²⁴.

“Vergi” kavramının İHAS hükümleri içinde açıkça geçtiği tek madde de “Mülkiyetin korunması” başlıklı İnsan Hakları Ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek 1. Protokol 1.maddesidir²⁵. Söz konusu hükme göre; “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasa-da 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 halel getirmez”.

P-1-1’deki mülkiyet hakkı²⁶, iki yönlüdür. Birincisi müdahaleye maruz kalmaksızın mülkiyetten yararlanma hakkı, ikincisi mülkiyetten mahrum bırakılmama hakkıdır ve bu hakkın öznesi/ sahibi gerçek veya tüzel kişi olabilir²⁷.

Madde hükmünde vergilendirme, mülkiyet hakkının istisnası olarak düzenlenmiştir; ancak vergilendirme yetkisi hukuka uygun kullanılmalı, kamu yararı amacı olmalı ve getirilen düzenleme ile kamu yararı amacının gerçekleştirilmesi arasında makul ve orantılı bir araç oluşmalıdır²⁸.

Protokol’ün 1.maddesine göre mülkiyet hakkına ancak “yasa” ile müdahale edilebilir ve burada geçen “yasa” kavramı da hem yasaları hem de içtihatları kapsar ve ulaşılabilirlik, öngörülebilirlik gibi niteliksel gerekliliklere işaret eder²⁹.

24) Gemalmaz H.Burak, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Mülkiyet Hakkı**, Beta Yayınları, İstanbul 2009, 1.Bası, s.3: “İHAS, ulusal üstü insan hakları belgeleri arasında etkili denetim mekanizmasına sahiptir. İHAS bir komisyon ve mahkeme kurarak bireylerin Sözleşme’ye taraf devletler aleyhine başvuru yapmasına imkan verecek usuller öngörmüş ve onbinlerce karar üretilmiştir”.

25) Yaltı, s. 43. Söz konusu Protokol, 20 Mart 1952 tarihinde Paris’te imzalanmış ve 6. madde uygun olarak 18 Mayıs 1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye Ek Protokol’ü 20 Mart 1952 tarihinde imzalamış ve 10 Mart 1954 tarihinde onaylamıştır. 6366 Sayılı Onay Kanunu 19 Mart 1954 gün ve 8662 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

26) Doğru Osman, Nalbant Atilla, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, 2.Cilt, Legal Yayınevi, Ekim 2013, s. 651: “Mülkiyet hakkı, kişinin sahip olduğu şeyler üzerindeki hakkını güvence altına alır. Bu maddenin uygulanabilmesi için kişinin sahibi olduğu “şey”e (İngilizce metinde geçen “possessions” ve Fransızca metinde geçen “biens” sözcüklerine karşılık Türkçe’de “mal ve mülk” terimleri kullanılmaktadır) kamu makamları tarafından bir müdahalede bulunulmuş olması gerekir”.

27) Gemalmaz M.Semih, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, Cilt 2, 8.Bası, Legal Yayınevi, Aralık 2012, s. 105.

28) Yaltı, s. 43; Doğru, Nalbant, s.656’da bu koşullar “hukukilik ilkesi, meşru amaç ve orantılılık ilkesi” olarak ifade edilmiştir.

29) Yaltı, s. 64, 65.

Mülkiyet hakkına ilişkin uyuşmazlıklarda İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), öncelikle somut olayda mülkiyet hakkına müdahale olup olmadığına karar vermektedir. Müdahalenin sabit olması halinde söz konusu müdahalenin hukuka uygun olup olmadığına tespiti yapılmakta olup, İHAM'ın araştırdığı husus, somut olayda bir yasa hükmünün başvuranın Sözleşme'den doğan hakkını ihlal edip etmediğidir.

O halde, gerek özel vergi kanunlarında gerekse Gümrük Kanunu kapsamında mükellef/ yükümlülerin ödemesi gereken vergiler, ödeme sürelerinin gecikmiş olması ve/veya ödememesi gerektiği halde ödenmiş vergilerin iadesi ile ilgili uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemeleri de Anayasa Mahkemesi de İHAS test standartlarını uygulamak ve İHAM içtihatlarını kararlarına esas almak durumundadırlar.

3.1. AYM Bireysel Başvuru Süreci:

Başvurucu, ihtirazi kayıtlarla verdiği gümrük beyannameleri üzerine fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle açmış olduğu davalarda, mahkemece fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüş ve nihai aşamada bireysel başvuru yolunu kullanmaya götüren süreç şöyle gelişmiştir:

“Başvurucu, yurt dışından getirdiği emtianın beyanname tescil işlemlerini tamamlayarak ithalatını gerçekleştirmek amacıyla Mersin Gümrük Müdürlüğüne başvurmuş ve söz konusu idarenin ithal edilen malların satış faturalarındaki fiyat yerine...sayılı Dış Ticarete Standardizasyon Tebliği'ne (Tebliğ) göre belirlenen referans fiyata göre ithali yapılacak emtianın ton fiyatını kendisi belirlemek şartıyla beyannameyi tescil edeceğini belirtmesi üzerine tescil anında idarece belirlenen fiyat üzerinden hesaplanan 16 beyannameyi Mart 2007 ve Ocak 2008 arasında ihtiraz kaydı düşerek tescil ettirmiş ve tahakkuk eden gümrük ve katma değer vergilerini ödemiştir.

Başvurucu, bu suretle idare tarafından fazla tahakkuk ettirilerek tahsil edilen fark kıymete isabet eden vergi kısmının iadesi istemiyle her bir beyannameye ilişkin olarak önce Bandırma Gümrük Müdürlüğüne düzeltme başvurusu yapmış, bahsedilen idarenin başvuruları reddi üzerine Mersin Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne başvurarak fazla ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesini talep etmiştir.

İdarece taleplerinin reddedilmesi üzerine başvuru, Mersin Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne 16 adet işleminin iptali ile fazladan tahsil edilen vergilerin dava tarihi itibarıyla amme alacaklarına uygulanan faiz oranında

işleyecek faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle Mersin 1. Vergi Mahkemesi nezdinde 16 ayrı dava açmıştır”.

Başvurucu, Mersin Vergi Mahkemesi'ninsayılı kararlarında “*davalı idarece, belirtilen satış bedelinin gerçek olup olmadığına dair herhangi bir somut tespit bulunmaksızın ticari bir değeri bulunmayan ve teklif niteliğinde olan proforma faturada referans olarak kabul edilen fiyatın esas alınarak vergi tahakkuk ettirilmesine hukuken imkân bulunmadığı gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, davalı idarenin işlemlerinin iptaline; faiz istemlerinin ise Gümrük Kanunu'nun 216. maddesine göre yetkili idareler tarafından gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmeyeceği kurala bağlandığından reddine” dair verdiği kararları temyiz etmiş, Danıştay 7.Dairesi tarafından ise temyiz taleplerini ve daha sonra yapılan karar düzeltme müracaatlarını oyçokluğu ile reddetmiştir.*

Başvurucu, AYM'ne bireysel başvuru müracaatında; “*hizmet kusuru oluşturan hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden doğan zararların işlemleri yapan idare tarafından karşılanmasının Anayasa'nın 125. maddesinin son fıkrasında yer alan idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olması kuralı ve hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu; ayrıca Gümrük Kanunu'nun 216. maddesinde yetkili idareler tarafından gümrük vergileri ile bunların ödenmesine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizi ve gecikme zammının geri verilmesinde idare tarafından faiz ödenmeyeceği kuralının yalnızca yetkili idareler tarafından alınmış bir geri verme kararı bulunduğu söz konusu olduğu, yargı kararı sonucu ilgisine iade edilmesine karar verilen vergileri kapsamadığını belirterek faiz isteminin reddedilmesinin Anayasa'da güvence altına alınan mülkiyet hakkını ihlal ettiğini” iddia etmiş ve “*iadeleri yapılan vergi miktarına, fazladan tahsilâtın yapıldığı günden iadenin yapıldığı tarihe kadar amme alacaklarına uygulanan faiz oranında işleyecek faizin birlikteliği aracılığıyla tespit edilerek ödenmesine karar verilmesini” talep etmiştir.**

Söz konusu bireysel başvuru dayanağını oluşturan GK 216.maddesinin 1.cümlesi, 22.5.2014 tarihli AYM kararı ile iptal edilmişti; ancak somut başvuruya konu dava, bahsedilen iptal kararından önce kesinleşmiştir.

3.2. AYM Kararı:

AYM, bireysel başvuru kararında, ilk kez gümrük uyuşmazlıkları ile ilgili GK kapsamında bir değerlendirme yapmış ve ilk kez gümrük vergisi yükümlüsünün “mülkiyet hakkının” koruma kapsamında olduğunu ifade etmiştir. Söz konusu Karar'ın gerekçesinde şu değerlendirmeler yer almaktadır:

“Anayasa’nın 35. maddesi ve (1) No.lu Protokol’ün 1. maddesi benzer düzenlemelerle mülkiyet hakkına yer vermiştir. Her iki düzenleme de üç kural ihtiva etmektedir. Sözleşme’nin ilk cümlesi herkese mülkünden barışçıl yararlanma hakkı verirken Anayasa daha geniş manada mülkiyet hakkını tanımaktadır. Düzenlemelerin ikinci cümleleri ise kişilerin hangi koşullarda mülkünden yoksun bırakılabileceğini ya da kişilere ait mülkiyetin hangi koşullarla sınırlandırılabileceğini hüküm altına almaktadır.

Her iki düzenlemenin üçüncü cümleleri ise mülkiyetin kullanımının kontrolü ya da düzenlenmesine ilişkindir. Anayasa’nın 35. maddesinin son fıkrası mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı şeklinde hakkın kullanımına ilişkin genel bir ilkeye yer verirken, Sözleşme’ye Ek (1) No.lu Protokol’ün birinci maddesinin ikinci fıkrası devletlere mülkiyeti kamu yararına düzenleme ile vergiler ve diğer katkılar ile cezaların tahsili konusunda gerekli gördükleri yasaları uygulama konusundaki haklarını saklı tutarak taraf devletlerin genel yarara uygun olarak “mülkiyetin kullanımını kontrol” yetkisine sahip olduklarını kabul etmektedir. Bununla beraber Anayasa’nın birçok maddesi ilgili olduğu hususta devlete mülkiyetin kullanımının kontrolü ya da düzenleme yetkisi vermektedir.

Başvurucunun yapmış olduğu ödemelerden emtianın alış fiyatı ile Tebliğ’de belirtilen fiyatlar arasındaki farka tekabül eden kısmın fazla ve yersiz alındığı Mahkeme kararlarıyla kesinleşmiştir. Alınmaması gerektiği halde tahsil edilen bedellerin bu husustaki mahkeme kararı kesinleştikten sonra ödenmesi gereken vergi ile ilgisi kalmamış ve devlet için borç, başvuru için alacak haline dönüşmüştür. Bu durumda mülkiyet hakkı yönünden yapılan incelemenin vergilerin tahsilini de kapsayan mülkiyetin kullanımının kontrolü yönünden değil, 1 No.lu Protokol’de ifade edildiği şekliyle bireylerin mülklerinden barışçıl yararlanmaları hakkı veya Anayasa’da ifade edildiği şekliyle bireylere tanınan geniş anlamda mülkiyet hakkı kapsamında yapılması gerekmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin 213 sayılı Kanunu’nun 112. maddesine 4369 sayılı Kanun’un 2. maddesi ile eklenen (4) numaralı fıkrada yer alan fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesine mahkemece karar verildikten üç ay sonra halen ödenmemesi halinde faiz ödeneceğine dair hükmü iptal ettiği ...sayılı kararında; “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.” ifadesiyle idarelerin vergi adıyla fazla veya yersiz tahsil ettikleri bedellerin, bu konudaki mahkeme hükmü ile devlet için borç, bireyler için alacağına dönüştüğü kabul edilmiştir.

Alacak hakkı, mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından (E.2008/58, K.2011/37, K.T. 10/2/2011). *Asıl alacağa bağlı feri bir hak olan faiz alacağı da hak sahibine maddi bir menfaat sağlaması sebebiyle ekonomik bir değer olarak Anayasa ve AİHS'nin ortak koruma alanında yer alan mülkiyet hakkı kapsamında olup, asıl alacağa bağlı faiz talebi de bu hakkın sağladığı güvenceden yararlanabilir.*

Anayasa Mahkemesi, sayılı kararıyla 213 sayılı Kanunu'nun 112. maddesinin (4) numaralı fıkrada yer alan fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesine mahkemece karar verildikten üç ay sonra başlamak üzere halen ödenmemesi halinde asıl borca faiz işletileceğine dair hükmü Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Yasa koyucu daha sonra bu fıkrayı, fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanmadığı durumlarda, verginin tahsil tarihinden düzeltme fişinin kesildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi uygulanacak şekilde değiştirmiştir. ...

Bununla beraber gümrük idareleri, 10/2/2011 tarihli iptal kararına rağmen iptal edilen hükümle benzer nitelikteki 4458 sayılı Kanunu'nun 216. maddesinde yer alan hükme istinaden fazla veya yersiz tahsil edildiği anlaşılan gümrük vergilerinin iadesinde faiz ödememeye devam etmişler ve fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesi talepli davalarda vergi mahkemeleri ve Danıştay da aynı Kanun hükmüne dayanarak iadelerin faizsiz yapılmasına karar vermeye devam etmişlerdir.

.....

Bahsedilen düzenleme ile elde edilmek istenen kamu yararı, kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum olmayıp sadece Devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir (AYM, E.2013/104, K.2014/96, 22/5/2014)....

Anayasa'nın 35. maddesine göre kişilerin mülkiyetleri ancak kanunla öngörülmüş usullerle ve kamu yararı gereği, karşılığı ödenmek suretiyle ellerinden alınabilir. Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi gereği kişilerin mülklerinden mahrum bırakılmaları halinde elde edilmek istenen kamu yararı ile mülkünden mahrum bırakılan bireyin hakları arasında adil bir denge kurulması gerekmektedir.

Başvurucu kendisinden fazla veya yersiz tahsil edilen bedellere amme alacaklarına uygulanacak faizin uygulanmasını talep etmektedir. Bahsedilen faiz oranı bazı kamu alacaklarının tahsilinde belli koşulların gerçekleşmesi halinde ve Anayasa'nın 46. maddesindeki düzenlemeye göre de taksitle ödenmesine karar verilen kamulaştırma bedellerinin ödemesinde uygulanmaktadır. Bunun

dışında fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesi gibi durumlarda amme alacaklarına uygulanan en yüksek faiz oranının işletilmesine yönelik bir yasal dayanak veya yargı kararlarıyla oluşmuş ve istikrar kazanmış bir uygulama bulunmamaktadır.

Bununla birlikte vergi adı altında tahsil edilen ve mahkemelerce fazla veya yersiz olduğuna karar verilen tahsilâtların iadesinde tahsilât ve iade arasında geçen sürede iade edilen bedelin enflasyon karşısında değerinde meydana gelen aşınmayı ve bu sürede bireylerin bu bedellerden yararlanamamaları nedeniyle meydana gelen zararlarını telafi etmek ve gerçek karşılığını ödeyebilmek amacıyla, bu bedellere faiz veya enflasyon farkı işletilmesi mümkündür.

Bir eşyanın devir tarihindeki bedelinin daha sonra ödenmesi durumunda arada geçen sürede enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan hissedilir aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu bedelin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkânı da bulunmamaktadır. Bu şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır (AYM, E.2008/58, K.2011/37, 10/2/2011)....

Nitekim AİHM, 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 olduğuna, 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 çığnenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir (Bkz., Eko-Elda Avee/Yunanistan, B.No: 10162/02, 9/3/2006). Başka bir kararda ise AİHM, yersiz tahsil edilen ve faiziyle iade edilen vergi nedeniyle mükellefin bu süre içinde daha yüksek faizle borçlanmak zorunda kalmasını mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir (Bkz., Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya, B. No: 38746/97, 22/7/2004).

Somut başvuruya konu davada başvuruçunun Mart 2007 ve Ocak 2008 dönemleri arasında gümrük müdürlüğüne 16 adet beyanname vererek ihtirazi kayıtla vergi ödediği ve fazla ödediğini iddia ettiği bedellerin iadesi amacıyla açtığı davalarda Mahkemece 8/1/2008 ila 26/11/2008 tarihleri arasında verilen faizsiz olarak iade edilmesi yönündeki kararların ... kesinleştiği görülmektedir. Başvuruçucu, fazla veya yersiz tahsilât yapıldığı tarihler ile açtığı davaların lehine sonuçlanması sonrasında yapılan iade tarihleri arasında geçen sürede meydana gelen enflasyona bağlı olarak mülkiyünün değerindeki aşınma nedeniyle mağdur edildiği gibi bu süre zarfında sahibi olduğu ve kendisinden haksız olarak alındığı anlaşılan bedelleri kullanma, tasarruf ederek veya yatırıma dönüştürerek gelirden yararlanma imkânından da mahrum kalarak

mağdur olmuştur. Başvurucunun bir tacir olduğu dikkate alındığında ayrıca kendisinden fazla veya yersiz olarak tahsil edilen meblağı ticari faaliyetlerinde kullanarak gelir elde etme imkânından da bu süre zarfında mahrum kaldığı ve bu durumun başvurucudan yapılan hatalı vergi tahsilinin olumsuz etkisini arttıracacağı söylenebilir.

22/5/2014 tarihinde iptal edilen ancak somut başvuruya konu davada uygulanan kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı olan yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeniyle oluşan alacak-borç ilişkilerinin alacaklı olan kişilerin aleyhine, kamu kurumlarının da lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca kural, kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların Devlete olan güven duygusunu sarsmaktadır (AYM, E.2013/104, K.2014/96, 22/5/2014).

Başvurunun değerlendirilmesi neticesinde, somut başvuruya konu davada idarece vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen ve Mahkeme kararıyla iadesine karar verilen bedellerin ödenmesinde 4458 sayılı Kanunun 216. maddesi gereği faiz uygulanmadığı, bahsedilen kanun maddesinin somut başvuruya konu davanın kesinleşmesinden sonra 22/5/2014 tarihinde iptal edildiği, ülkemizin ekonomik koşulları dikkate alındığında başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilâtların tarihi ile iadesi amacıyla açılan davaların başvuru lehine sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı meydana gelen değer kaybı ve başvurucunun bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kalması nedenleriyle mağdur olduğu, mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu, uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı başvuru aleyhine ve gümrük/vergi idaresi lehine bozulmasına yol açtığı, bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvurucunun üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Belirtilen nedenlerle, başvurucunun Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir”.

3.3. Karara Dair Bir Not

AYM, yukarıda belirtilen gerekçelere dayanarak gümrük vergisi yükümlüsünün “mülkiyet hakkının ihlal edildiği” kararında sadece AYM'nin 216.madde ile ilgili iptal gerekçesinde yer alan ifadeler ile VUK 112.madde ile ilgili iptal kararı gerekçelerine atıf yapmamış, aynı zamanda İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) içtihatlarından da kaynak olarak faydalanarak, kararına esas almıştır.

Söz konusu karar ile gümrük vergileri alanında ayrı ve özel bir kanun niteliğinde olan Gümrük Kanunu yükümlülerinin de, VUK kapsamındaki mükellefler ile aynı ölçü normlar esas alınarak hak ihlallerine karşı koruma alanı genişletilmiştir ve karar bu yönü ile gümrük hukukunda önemli bir aşama olarak değerlendirilmelidir.

Bununla birlikte, 216.maddede yer alan “Ancak, geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece sözkonusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren faiz ödenir. Bu faiz, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanır” hükmü mülkiyet hakkını ihlal eden nitelikte bir düzenleme olarak halen mevcudiyetini sürdürmektedir.

Ayrıca aynı doğrultuda, VUK 112.maddesi ile ilgili AYM’nin iptal kararı gerekçesinde de ihmal edilen ve halen yürürlükte olan “idareye faiz ödeme yükümlülüğünde tanınan keyfi nitelikte 3 aylık süre” şartı hiçbir biçimde mükellefin zararını karşılamaz.

VUK 112.kapsamında, faiz uygulamasının başlangıcı açısından, maddenin yazımında vergi kanunlarında açıkça yer alan vergi iadeleri göz önüne alındığında, tahsilat günü hiç düşünülmemiş, iadeye hak kazanıldıktan sonra gerekli evrakın tamamlanması ibaresine yer verilmiştir. Aradaki 3 aylık ilave süre mükellefin mülkiyet hakkını daha da fazla ihlal etmektedir³⁰.

O halde, gerek Vergi Mevzuatı kapsamındaki mükellefler gerek Gümrük Kanunu kapsamındaki yükümlüler açısından, haksız yere ödenen vergilerin idare tarafından iade sürecinde, iadeye hak kazandığı tarihin faizin başlangıç tarihi olarak esas alınması ve faiz oranının da gecikme zammı oranına çıkartılması³¹ gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Doğru Osman, Nalbant Atilla, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar, 2.Cilt, Legal Yayınevi, Ekim 2013.
- Ercan Tayfun, Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.
- Gemalmaz H.Burak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Mülkiyet Hakkı, Beta Yayınları, İstanbul 2009.
- Gemalmaz M.Semih, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, Cilt 2, 8.Bası, Legal Yayınevi, Aralık 2012.
- İnceoğlu Sibel, *Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi*, İnsan Hakları

30) Sonsuzoğlu, s. 158.

31) Sonsuzoğlu, s.158,159.

Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Editör: Sibel İnceoğlu, Beta Yayınları, Nisan 2013.

- Oder Bertil Emrah, Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri, Beta Yayınevi, 1.Bası, Kasım 2010.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, 23.Bası.
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınevi, 6.Naskı, Kasım 2014.
- Sonsuzoğlu Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, Türkmen Kitabevi, 2.Baskı, 2013.
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayınevi, 11.Bası, Bursa 2014.
- Tuncer Selahattin, Gümrükler ve Gümrük Vergileri, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2011.
- Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, 1.Bası, Eylül 2006.

ÖZET

Vergi hukuku alanında dolaylı ve dolaysız vergilere dair pek çok çalışma bulunmasına olmasına rağmen, gümrük vergileri ile ilgili Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi kapsamında hiçbir değerlendirme yapılmamıştı. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin Gümrük Kanunu'nun 216.maddesinin 1.cümlesinin iptaline dair vermiş olduğu karar sonrası aynı madde kapsamında yapılan bireysel başvuruda AYM'nin vermiş olduğu "mülkiyet hakkının ihlali" kararı, gümrük vergisi yükümlüleri açısından büyük önem taşımaktadır.

Söz konusu karar, Gümrük Kanunu yükümlülerinin de, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki mükellefler ile aynı ölçü normlar esas alınarak hak ihlallerine karşı korunmasını sağlamıştır ve gümrük hukukunda önemli bir aşama olarak değerlendirilen her iki AYM kararı bu çalışmada ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Gümrük Vergisi, Gümrük Kanunu, Gümrük Vergisinde İade Borcu.