

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2010/118

Karar Sayısı : 2011/170

Karar Günü : 22.12.2011

R.G. Tarih-Sayı : 19.05.2012-28297

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Bursa 2. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 18.2.2009 günlü, 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un, geçici 3. maddesinin 'Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez.' biçimindeki son cümlesinin Anayasa'nın 10. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Davacı adına ikmalen salınan ve tahsil edilen özel tüketim vergisinin, 5838 sayılı Kanun'un, geçici 3. maddesi uyarınca iadesi isteminin reddi üzerine açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

18.2.2009 günlü, 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un itiraz konusu kuralı da içeren geçici 3. maddesi şöyledir:

'4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1/8/2002 - 21/7/2005 tarihleri arasında 87.03 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilen araçlarla ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez.'

B- Dayanılan Anayasa Kuralı

Başvuru kararında, Anayasa'nın 10. maddesine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi'nin İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Alparslan ALTAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI'nın katılımlarıyla 13.1.2011 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralı, dayanan Anayasa kuralı ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Anlam ve Kapsam

Özel tüketim vergisi (ÖTV), harcamalardan alınan tek aşamalı, dolaylı bir vergi olup Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımı verilmiş mallar üzerinden bir defaya mahsus olarak alınmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P) numaraları itibarıyla tespit edilmiştir. Listelerde yer alan her mal için ayrı G.T.İ.P. numarası belirlenmiş, yanında malın ismi ve vergi oranı yazılmıştır.

4760 sayılı Kanun'a ekli (II) sayılı listede kayıt ve tescile tabi olan ve olmayan kara, hava ve deniz taşıtları yer almaktadır. (II) sayılı listede, 87.03 tarife pozisyonunda binek otomobilleri ve insan taşımak için imal edilmiş diğer motorlu araçlar; 87.04 tarife pozisyonunda ise kayıt ve tescile tabi olmak koşuluyla eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar vergilendirilmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alan tarife pozisyon numaraları ve içeriklerinin değiştirilmesi mümkündür. Pozisyon numaralarının veya içeriklerinin değiştirilmesi, bazı malların tarife kapsamına girmesi bazı malların ise kapsam dışında kalması veya bazı malların vergi oranlarının değişmesi sonucunu doğurmaktadır.

Yasa çıkarılmadan tarife pozisyonu ve içeriklerinde yapılan değişiklikler bazı araçların vergi oranlarının yükselmesine neden olduğundan, 5398 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine Ve Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 28. maddesiyle, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde değişiklik yapılarak (II) sayılı listedeki 87.03 ve 87.04 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonlarındaki araçlar ile bu araçlara uygulanacak ÖTV oranları yeniden düzenlenmiştir.

5838 sayılı Kanun'un itiraz konusu kuralı içeren geçici 3. maddesinde de 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1.8.2002-21.7.2005 tarihleri arasında 87.03 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilen araçlarla ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmayacağı, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarların terkin edileceği kuralına yer verilmiştir.

Sözü edilen geçici 3. madde, ikmalen yapılan ek tarhiyatlara yönelik olup mükelleflerin beyanlarına göre belirlenen asıl vergiyi kapsamamaktadır. Madde ile ek vergi tarhiyatları kaldırıldığından bunlara bağlı olarak kesilen vergi cezaları da kendiliğinden kalkacaktır. Hakkında henüz ek tarh ya da tahakkuk işlemi yapılmamış ya da yapılmış ancak **tahakkuk eden** vergiyi henüz ödememiş olan mükellefler ise ek vergi ödemesi yapmayacaktır. 3. maddenin iptali istenilen '*Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez.*' cümlesi ile beyana göre tarh edilen asıl vergi haricinde sonradan ikmalen uygulanan ek vergilendirme işleminde tarh ve

tahakkuk aşaması geçilerek tahsili gerçekleştirilen tutarların red ve iade edilmeyeceği öngörülmüştür.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, geçici 3. madde ile devletin egemenlik gücüne dayanarak vergiden vazgeçtiği, yeni tarhiyatların yapılmadığı, yapılanların terkin edildiği ancak maddenin iptali istenilen cümlesi ile daha önceden tarh ve tahakkuk aşamasını geçip tahsil edilen vergilerin iadesine engel olunduğu, zamanında vergi yükümlülüğünü yerine getiren ile getirmeyen, incelemeye dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda hakkında incelemeye başlanılan ile başlanılmayan, tahakkuk eden vergileri zamanında ödeyen ile ödemeyenler arasında eşitlik ilkesine aykırılık olduğu, hukuka uygun davranan mükelleflerin korunması gerektiği halde Kanun hükmü ile fazladan mali yük altında bırakılarak bir anlamda cezalandırıldığı, bu nedenlerle itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 10. maddesinde öngörülen eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden ayrı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz.

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerine katılımı sağlamak amacıyla kişilerden aldığı ekonomik değerdir. Gerçek veya tüzel kişilerden mali güçlerine göre hukuksal zor altında ve karşılıksız olarak alınır. Vergi sisteminin, ilkeleri, kuralları ve unsurlarıyla istikrarlı ve düzenli olması ve bu düzenin korunması asıl olup, yasa koyucu da anayasal ilkeler çerçevesinde bunu sağlamakla ve kurallarını koymakla yükümlüdür. Hukuk devletinde yasa koyucu, Anayasa ve vergi hukukunun temel ilkelerine bağlı kalarak, kamu yararı ve kamu düzeni gibi nedenlerle yeni vergi koyabilir, oranlarını değiştirebilir veya kaldırabilir.

Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese bir ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi gerekir. Ancak, devletin de üzerine düşen görevi yerine getirmesi gerektiği açıktır. Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.

İptali istenilen kuralın yer aldığı geçici 3. maddeye göre, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1.8.2002 ' 21.7.2005 tarihleri arasında 87.03 G.T.İ.P. numarasından beyan edilmesi ve ödenmesi gereken özel tüketim vergisinde tartışma bulunmamaktadır. Mükellefler, belirtilen tarihler arasında vergiye tabi olan araçların tanımlanmasında esas alınan ölçütlerin değiştirilmesi nedeniyle, 87.04 G.T.İ.P. numarasından diğer bir anlatımla yanlış tarife pozisyonundan özel tüketim vergisi beyanında bulunmuş ve buna göre vergileri tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilmiştir. Geçici 3. madde, 87.03 G.T.İ.P. numarasından beyan edilmesi ve ödenmesi gerektiği halde 87.04 tarife pozisyonundan beyan edilen araçlarla ilgili bu beyana göre tarh veya tahakkuk edilmiş vergi dışında ek vergi tarhiyatının yapılmayacağını, daha önce yapılanlardan vazgeçileceğini, tahakkuk eden

tutarların ise terkin edileceğini öngörmüş ancak fazlaya ilişkin olarak tarh, tahakkuk aşaması geçilerek tahsil edilen tutarların red ve iade edilmeyeceğini belirtmiştir. Düzenlemeyle, hukuksal olarak aynı durumda olan mükellefler arasında zamanında ödeme yapan ile yapmayan arasında olumsuz bir fark yaratılmaması gerektiği halde, vergisini ödeyenin aleyhine ve eşitlik ilkesine aykırı şekilde fark oluşturulmuştur.

Açıklanan nedenlerle itiraza konu kural, Anayasa'nın 10. maddesine aykırıdır; iptali gerekir.

VI- SONUÇ

18.2.2009 günlü, 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Geçici 3. maddesinin 'Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez.' biçimindeki son cümlesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 22.12.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan

Başkanvekili

Başkanvekili

Haşim KILIÇ

Serruh KALELİ

Alparslan ALTAN

Üye

Üye

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

Ahmet AKYALÇIN

Mehmet ERTEN

Üye

Üye

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye

Recep KÖMÜRCÜ

Üye

Burhan ÜSTÜN

Üye

Engin YILDIRIM

Üye

Nuri NECİPOĞLU

Üye

Hicabi DURSUN

Üye

Celal Mümtaz AKINCI

Üye

Erdal TERCAN