

"...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

“Davacı Hilmi Akgüre tarafından, adına re'sen tarhedilen 2000 Nisan dönemi katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle Giresun Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne karşı açılan davada, uygulanacak olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunun 11. maddesi ile değişen 344. maddesinin 2. fıkrasının “bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.” hükmünün, Anayasa'nın 2., 7., 10., 11., 38. ve 73. maddelerine aykırı olduğu kanaatiyle, Anayasanın 152. maddesi ve bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun Anayasaya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurması gerektiğini düzenleyen 2949 sayılı Kanun'un 28. maddesinin 2. fıkrası uyarınca işin gereği düşünüldü:

Dava konusu uyuşmazlığa uygulanacak olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle değişen 344. maddesi, “Vergi ziyai ve suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

Vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiiller ile sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelenmesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır” şeklinde düzenlenmiştir.

Yukarıda yer alan yasa maddesinin 2. fıkrasının, “ ... bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur” hükmünün, aşağıda belirtilen gerekçelerle 07.11.1982 tarih ve 2709 Kanun nolu Anayasa'nın “II. Cumhuriyetin nitelikleri” başlıklı ikinci maddesinin “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” hükmüne, “VII. Yasama yetkisi” başlıklı 7. maddesinin, “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez.” hükmüne, “X. Kanun önünde eşitlik” başlıklı 10. maddesinin “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin Kanun önünde eşittir” hükmüne, “XI. Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü” başlıklı 11. maddesinin, “Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz” hükmüne, “C. Suç ve cezalara ilişkin esaslar” başlıklı 38.

maddesinin “... kimseye suçu işlediği zaman Kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.” hükmüne, “VI. Vergi ödevi” başlıklı 73. maddesinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmüne aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

İTİRAZ GEREKÇELERİ

I. VERGİ ZİYAI CEZASI MİKTARINI YÜRÜTME ORANI BELİRLEMEKTEDİR.

Vergi ziyasına bağlı olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları yerine getirilen vergi ziyai cezasının miktarının hesabında dikkate alınan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesinde düzenlenen gecikme faizi oranı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesi uyarınca yürütme erki Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir.

Anayasa Mahkemesinin 29.11.1977 gün ve Esas No : 1977/109, Karar No : 1977/131 sayılı kararında; “Anayasa'nın 61. maddesinin (1961 Anayasası) son fıkrasına göre (f.2) vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun her çeşit mali yükümlerin kanunla koyulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini güttüğünden kuşku yoktur. Kanunkoyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükle belli ettirerek bir mali yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla koyulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküml bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle Kanunla düzenlenmelidir.” İfade edildiği üzere verginin yasallığı ilkesi vurgulanmıştır. (Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi S. 15, s. 568-574)

Verginin yasallığı ilkesi Anayasa Mahkemesinin 07.11.1989 gün ve E. No: 1989/6, K. No : 1989/42 sayılı bir başka kararında da; “ ... vergi kurumunun hukuksal temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir. (Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi S. 25 s. 405)

Devletin vergilendirme yetkisini, halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla kullanması ile, kişilerin hak ve özgürlükleri alanına yapılan müdahale, Anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir ve keyfilik önlenir. İdare, kişilere bir vergi veya mali yükümlülük yüklemeye, kanunun izin verdiği durumlarda ve öngördüğü koşullar ve ölçü içinde yetkilidir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, yasama organının yürütme organına karşı üstünlüğünü sağlayan etken bir araçtır. (Çağan Nami, Vergilendirme yetkisi, İstanbul, 1982, S. 100)

Vergi ziyai suçunu işleyenler için kesilen ve verginin bir unsuru olan vergi ziyai cezası miktarının yasama organı yerine yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranı esas alınarak belirlenmesi kuralını düzenleyen yasa maddesinin Anayasa'nın 7. ve 73. maddelerine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

II. AYNI VERGİLENDİRME DÖNEMİNDE VERGİ ZİYAI SUÇU İŞLEYEN MÜKELLEFLERİN ÖDEYECEĞİ VERGİ ZİYAI CEZASI MİKTARLARI FARKLI OLABİLECEKTİR.

Yıllardan beri enflasyonist ortamda ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü Türkiye'de ekonomik hareketlenmelerle birlikte değişen kredi mevduat reeskont faizi v.b. oranları ile birlikte ekonomik dengelerin sağlanması ve kamu gelirlerinde enflasyon nedeni ile meydana gelen azalmaları önlemek amacıyla Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranları da ekonomik konjonktür gereği vergilendirme dönemleri ve tahsil dönemleri itibarıyla değişebilmektedir.

Aynı vergilendirme döneminde vergi ziyai suçu işleyen mükelleflerin idarenin farklı zamanlarda yapacağı vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları üzerinden yapılan ikmalen ve re'sen tarhiyatlara Bakanlar Kurulu tarafından enflasyon oranlarına göre değiştirilen gecikme faizleri uygulanarak bulunan vergi ziyai cezası miktarlarından, gecikme faizinin yüksek olduğu dönemde adına vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenen kişinin ödeyeceği vergi ziyai cezası miktarı diğer mükelleflere nazaran gecikme faizi oranlarına göre daha yüksek miktarlarda olabilecektir.

Anayasa Mahkemesinin 07.06.1999 gün ve E:1999/10, K:1999/22 sayılı kararında, “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 çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz” şeklinde “Yasa önünde eşitlik ilkesi” tanımlanmıştır. (12.10.2000 gün ve 24198 sayılı Resmi Gazete)

Aynı hukuksal durumda olan kişilerin, aynı tarihte vergi ziyaya sebebiyet vermeleri durumunda, vergi inceleme dönemlerinin farklı olması nedeniyle değişik gecikme faizi oranları uygulanarak bulunan farklı vergi ziyai cezalarını ödemek zorunda bırakılmaları, Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen “Kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

III. VERGİ ZİYAI SUÇUNUN İŞLENDİĞİ TARİHE GÖRE ÖDEME TARİHİNDE DAHA FAZLA VERGİ ZİYAI CEZASI ÖDENMESİ GEREKMEKTEDİR.

“Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı Anayasa'nın 38. maddesinin 1. fıkrasında, “..., kimseye suçu işlediği zaman Kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” hükmü yer almaktadır.

Vergi ziyai cezasının enflasyona karşı vergi ziyai suçunu işleyen kişilerde caydırıcılığını koruyabilmesi için vergi ziyai cezasının belirlenmesinde esas alınan gecikme faizi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre geçen süreler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununa göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizinin uygulanacağı yasa gereğidir.

Esas Sayısı : 2001/3
Karar Sayısı : 2005/4

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesinin son fıkrasında da; “Bakanlar Kurulu, gecikme zammı nispetlerini aylar itibariyle topluca veya her ay için ayrı ayrı % 10'una kadar indirmeye, bir katına kadar attırmaya ve gecikme zammı asgari miktarını üç katına kadar attırmaya yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesinin 15.08.1995 gün ve Esas No:1995/21, Karar No:1995/36 sayılı kararına karşı kullanılan karşı oy yazısında, “... Cezanın amacı, suçları önlemektir. Cezanın önleyici etkisini sağlayabilmesi, kişilerin suç işlerse ne gibi ceza yaptırımı ile karşılaşabileceğini önceden bilmeleri ile olanaklıdır. Bu ise, suç ve cezanın yasada açıkça belirlenmesini zorunlu kılar. Suç ve cezanın yasallığı ilkesi, kişi özgürlüklerinin güvencesidir. Özgürlükler ancak zorunlu durumlarda sınırlandırılabilir. Bu zorunlu durumlar ile özgürlüklerin sınırlandırma süresini ve biçimini takdir yetkisi ise yalnızca yasakoyucuya aittir. Suç sayılan eylemlere uygulanacak yaptırımlar türleri ve ölçüleri yasa koyucu tarafından kurala bağlanmalıdır. Öngörülen ceza, yasa tarafından belirlenmelidir. ...” şeklinde karşıoy gerekçesi açıklanmıştır. (18.08.1996 tarih ve 22731 sayılı Resmi Gazete) Karşı oy yazısı; Ahmet N. Sezer (Üye)

Anayasa Mahkemesinin 15.08.1995 gün ve Esas No:1995/21, Karar No :1995/36 sayılı kararına karşı kullanılan karşı oy yazısında da; “... incelenen fıkra, para cezası tutarının hesabına ilişkin bir kural olduğundan, daha açık bir anlatımla, para cezasından söz ettiğinden, sorun doğrudan bir cezanın belirlenmesidir. Böyle bir yaptırım ancak yasa ile konulabilir. Bir yasanın, herhangi bir yöntemi getirmesi, önermesi, bir başka yönleme yollama yapması cezanın-yaptırımın doğrudan yasa ile getirilmesi zorunluluğuna uyulduğunu göstermez. Anayasa'nın yasa ile düzenlenmesini öngördüğü konuların, yasa adı altında gerçekleştirilmesi bir biçim değil, öz sorunudur. Yasa, konuyu kendisi düzenleyip çözmeli, kendisi öngörüp çözmelidir ...” şeklinde karşıoy gerekçesi açıklanmıştır. 18.08.1996 tarih ve 22731 sayılı Resmi Gazete) karşıoy yazısı Yekta Güngör Özden (Başkan), Yalçın Acargün (Üye) ve Ali Hüner (Üye)

Bakanlar Kurulu'nca belirlenen gecikme faizi oranına göre hesaplanan vergi ziyai cezası miktarının yürütme organınca saptanması Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezanın yasallığı ilkesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Anayasa Mahkemesinin 06.07.1995 gün ve Esas No:1994/80, Karar No:1995/27 sayılı kararında hukuk devleti; “... tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde Yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden ayrılmayan devlet ...” olarak tanımlanmıştır. (02.02.1996 tarih ve 22542 sayılı Resmi Gazete)

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan ve Yüksek Mahkemenin başka bir kararında da “her türlü eylem ve işlemlerinde Anayasa, yasa ve hukukun temel ilkeleri ile kendini bağlı sayan Devlettir.” şeklinde tanımlanan, “hukuk devleti” ilkesine de aykırı olan yasa düzenlemesinin Anayasa'nın 2., 7., 10., 38., 73. maddelerine aykırı olduğu kanaatine varıldığından, kanunların Anayasaya aykırı olamayacağı kuralının düzenlendiği, Anayasa'nın 11. maddesine de aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Esas Sayısı : 2001/3

Karar Sayısı : 2005/4

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. ve bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurusu gerektiğini düzenleyen 2949 sayılı Kanunun 28. maddesinin 2. fıkrası gereğince 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunun 11. maddesiyle değişen 344. maddesinin 2. fıkrasının, “bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen, normal vade, tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin, düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.” hükmünün iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmasına ve dosyadaki belgeler örneklerinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, 12.12.2000 günü karar verildi.””