

"...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

'Türkiye Cumhuriyeti'nin bir 'hukuk devleti' olduğu Anayasa'nın 2. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Maddeye göre, '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' şeklinde hüküm yer almaktadır.

Anayasa'nın bu hükmünden de anlaşılacağı üzere 1982 Anayasası Türkiye Cumhuriyeti'nin 'hukuk devleti' olduğu saptamasında bulunmuş, ancak 'hukuk devleti' kavramını açıklamamış hatta gereklerinin neler olduğuna değinmemiştir.

Hukuk devleti kavramından ne anlaşılması gerektiğine Anayasa Mahkemesi kararları ile açıklık getirilmiştir.

Nitekim, Yüksek Mahkeme bir kararında hukuk devletini; '... bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya 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 yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinde olan devlettir...' olarak tanımlamıştır (22.7.2008 günlü, E. 2008/64, K.2008/129 sayılı karar).

Yüksek Mahkeme bu kararında 'hukuk devleti'ni tanımlamaktan çok hukuk devletinin niteliklerine yer vermiş, hukuk devletinin niteliklerinin neler olduğu hususunu, diğer kararlarında da olduğu gibi, hukuk devletine atıf yaparken kullanmış bazen de bu niteliklere yenilerini eklemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'Bilgi Vermekten Çekinenler İle 256, 257 ve Mükerrer 257 nci Madde Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza' başlıklı mükerrer 355. maddesinde, bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil); 1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 100.000.000 lira, (378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2008'den itibaren 1.490-TL) 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 50.000.000 lira, (378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2008'den itibaren 680-TL) 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 25.000.000 lira, (378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2008'den itibaren 320-TL) özel usulsüzlük cezası kesileceği düzenlenmiş elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrası ile özel usulsüzlük cezasının beyannamenin kanuni sürenin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanacağı kurala bağlanarak üç ayrı idari ihlal hali için üç ayrı özel usulsüzlük cezası kurala bağlanmıştır.

Buna göre, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde öngörülen idari cezanın 1/4'ü olan 372,50 TL özel usulsüzlük cezası, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2'si olan 745,00 TL özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Kanunun özel usulsüzlük cezası öngördüğü ihlal fiilleri arasında kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde (yasal beyanname verme süresinden sonraki 15. gün içinde) beyanname verilmesi ile bu süreyi takip eden ikinci 15 gün içinde (yasal beyanname verme süresinden sonraki 30. gün içinde) verilmesi hali dışında, uyuşmazlık konusu olayda olduğu gibi, elektronik ortamda beyannamenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrasında düzenlenen sürelerden (yasal beyanname verme süresini izleyen 30. günden) sonra verilmesi hali anılan fıkra hükmünde düzenlenmiş olmadığından, anılan Kanunun 'Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları' başlıklı 352. maddesinin 'I inci derece usulsüzlükler' başlıklı 1. bendi gereğince, (vergi ve harç beyannamelerinin süresinde erilmemiş olması halinde 1 inci derece usulsüzlük oluşturacağını düzenleyen madde) sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı mükellefler için, 50,00 TL I inci derece usulsüz cezası uygulanması gerekecektir.

Uyuşmazlıkta davalı idarece her ne kadar davacı (...) adına 2007/12 dönemi katma değer vergisi, 2007/10-12 dönemi gelir stopaj vergisi, 2007/10-12 gelir geçici vergi, 2007 takvim yılı gelir vergisi beyannameleri ile 2008/1, 2, 3 dönemlerine ilişkin katma değer vergisi ile 2008/1-3 dönemi gelir (stopaj) vergisi beyannamelerini süresinden sonra Internet ortamında vermiş olduğundan bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca ceza uygulanmışsa da 'Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar' başlıklı Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, 'Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez' denilmektedir.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 11., İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin 7. maddelerine göre, hiç kimse işlendikleri sırada millî veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkûm edilemez. Bunun gibi, suçun işlendiği sırada uygulanan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez.

Türk Ceza Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, 'Kanunun sarıh olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilmez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılmaz.'; 2. maddesinde ise 'İşlendiği zamanın kanununa göre cürüm veya kabahat sayılmayan fiilden dolayı kimseye ceza verilemez, işlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm veya kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz. Eğer böyle bir ceza hüküm olunmuşsa icrası ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar. Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur' denilerek evrensel ilkelere koşut genel hükümler konulmuştur.

Anayasa Mahkemesi'nin 7.6.1999 günlü, E.1999/10, K.1999/22 sayılı kararında da bahsedildiği üzere, Anayasa'ya ve Türk Ceza Kanunu'na göre suçların kanunla belirlenmesi 'suçta kanunilik', cezaların da kanunda gösterilmesi 'cezada kanunilik' ilkesini oluşturmaktadır. 'Kanunsuz suç ve ceza olmaz' kuralı çağdaş hukukun vazgeçilmez temel ilkelerinden biridir. Bu ilkelerle kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri sağlanmakta, temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmaktadır.

Yasama organı kamu düzeninin korunması için ceza hukuku alanında düzenleme yaparken, anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır. Suç işleyenin suçu işlediği tarihte ne kadar ceza ile karşılaşacağını bilmesi gerekir. Daha sonra cezanın azaltılması durumu hariç, herkes suçu işlediği günde yürürlükte olan kurala göre cezalandırılır. Bu, kişiler için Anayasa ile teminat altına alınmış bir haktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının açık bir düzenleme içermemesi nedeniyle yasal beyanname verme süresini izleyen 30. günden sonra elektronik ortamda beyanname verenlere de özel usulsüzlük cezası kesilmesi uygulamada idarenin (dava konusu olayda olduğu gibi) kıyas yoluyla ceza takdir etmesi gibi hukukun temel ilkelerine aykırı sonuçların doğmasına yol açtığı gibi, farklı uygulamalara ve farklı kararların verilmesine de sebep olmaktadır.

İtiraz konusu kural, para cezasının belirlenmesine ilişkin olduğundan bunun suç ve cezadaki yasallık ilkesi gereği objektiflik ve genellik esaslarına göre kesin ve açık bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Dava konusu olayda, davalı idarece davacı adına 'Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve Mükerrer 257 nci Madde Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza' başlıklı mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca ceza uygulanmışsa da anılan fıkra hükmünde elektronik ortamda beyanname verilmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ceza hukukunun temel ilkelerinden olan belirlilik ilkesi, yani, suç tanımlarında esnek ve yoruma yer veren ifadeler kullanılmasını yasaklayan ilke, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin vazgeçilmez tamamlayıcısıdır. İdarenin keyfi davranmasını önleyen bu ilkenin idari yaptırımlarda da geçerli kılınması, hukuk devleti iddiasındaki her ülke için vazgeçilmez bir zorunluluktur. Aynı şekilde, yasallık ilkesinin doğal bir sonucu olarak, kıyas yoluyla yeni bir suç öngörülemeyeceği gibi, idari yaptırımı gerektiren davranışlar da kıyas yoluyla uygulanamayacaktır.

Bu nedenlerle, itiraz konusu fıkra Anayasa'nın 38. maddesine aykırıdır.

Diğer taraftan, Anayasa'nın 3.10.2001 günlü, 4709 sayılı Kanunun 2. maddesi ile değişik 13. maddesinde düzenlenmiş olup, hukuk devletinin zorunlu bir sonucu olarak nitelendirilen ölçülülük ilkesi, idarenin eylem ve işlemlerinde kullandığı imkân, araç ve ölçülerin, idarenin bu davranışı ile elde etmek istediği sonuçlara uyarlanması ifade etmektedir. Eşitlik ve ölçülülük arasında bir köprü oluşturan orantılılık ilkesinin hukukun genel ilkeleri arasında olduğu ve hukuk devletinin bir sonucu olarak uygulandığı hem uygulamada hem de öğretide ifade edilmektedir. Yasayla getirilen sınırlamalarda ölçülülük ilkesine uyulması Anayasal bir zorunluluk oluşturmaktadır.

İdari yaptırımlar alanında da idari düzeni ihlal fiili ile verilen ceza arasında adalet ve hakkaniyet ilkelerine uygun bir nispet bulunması, doğan zararın genişliği ile orantılı bir yaptırımın uygulanması gerekmekte, hukuka aykırı eylemle yaptırım arasında adalet ve hakkaniyet ilkelerine uygunluk aranmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrasında öngörülen sürelerde beyanname verenler için düzenlenen cezalar (372,50 TL ile 745,00 TL özel usulsüzlük cezası) ile mükerrer 355. maddenin son fıkrasında düzenlenmiş olan sürelerden sonra beyannamesini elektronik ortamda verenlere öngörülen cezalar (80,00 TL ile 50,00 TL usulsüzlük cezası) arasında çok açık bir orantısızlık hali olduğu gibi, bu durum Anayasal bir ilke olan eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmakta, vergi kanunları ile getirilmiş olan yükümlülüklerle uyma, ödevlerini yerine getirme konusunda özenli davranan mükelleflerin

daha ağır bir ceza ile cezalandırılmaları sonucunu doğurmaktadır. Beyannamesini beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde veren mükelleflere öngörülen idari para cezası 372,50 TL, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 745,00 TL özel usulsüzlük cezası olduğu halde, elektronik ortamda beyannamesini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrasında düzenlenen sürelerden (yasal beyanname verme süresini izleyen 30. günden) sonra veren mükelleflere öngörülen ceza 50,00 TL usulsüzlük cezası olmaktadır.

Bu durum Anayasal bir ilke olan ölçülülük ilkesine açık aykırılık oluşturmaktadır.

Yüksek Mahkeme'nin vurguladığı üzere, eşitlik ilkesi kanunların genelliğinin teminatıdır. Nitekim, Anayasanın 10. maddesine göre; 'Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz'.

Hukuk devleti hukukun üstünlüğü temeli üzerine kurulmuştur. Bu nedenle her türlü ayrıcalığı reddeder. Anayasa Mahkemesi pek çok kararında kanun önünde eşitlik kavramına değinmiş ve bu konuyu açıklamıştır. Yüksek Mahkeme bir kararında konu hakkında şu kararı vermiştir:

'...yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi önlenmiştir. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez...' (22.7.2008 günlü, E.2008/64, K. 2008/129 sayılı karar)

Yüksek Mahkeme'nin kararından da anlaşılacağı üzere, aynı şartlar ve özdeş durumlar aynı kanuna tabi tutulmalıdır. Eğer farklı bir durum varsa başka bir ifade ile kişinin kanun kapsamına dâhil edilmemesi haklı bir nedene dayanıyorsa veya konumu itibarıyla kanun kapsamına girmiyorsa düzenlenen bir kanundan yararlanamaması Anayasayı ihlal anlamına gelmemektedir. Çünkü eşitliğe aykırı olan husus, aynı statüde bulunan kişilerden birinin haklı bir neden olmaksızın kanun kapsamından yararlandırılmaması ve yararlandırılmasıdır.

Dolayısıyla 'yatay eşitlik' anlayışı gereği olarak Yüksek Mahkeme'nin anladığı anlamda 'eşitlik ilkesi' mutlak bir eşitlik anlayışı değildir.

Uyuşmazlık konusu olayda 'yatay eşitlik' anlayışına aykırı olan husus, aynı statüde bulunan mükellefler arasında aynı idari ihlal fiili için farklı cezaların öngörülmüş olmasıdır. Bu durum da, Yüksek Mahkeme içtihatlarına aykırı bir durumun varlığına işaret etmektedir.

SONUÇ

Üstte yer verilen gerekçeler veri alındığında uyuşmazlıkta uygulanacak Yasa maddesi olan itiraz konusu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve Mükerrer 257 nci Madde Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza' başlıklı mükerrer 355.

Esas Sayısı : 2009/21
Karar Sayısı : 2011/16

maddesinin, birinci fıkrasının Anayasa'nın 2., 10., 13., 38. ve 125. maddelerine aykırı olduğu kanaatine varılarak konunun incelenmesi için dosyadaki belgelerin onaylı örneklerinin yer aldığı dosyanın Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na gönderilmesine, 29.12.2008 tarihinde oybirliği ile karar verildi."