

Esas Sayısı : 2016/124

Karar Sayısı : 2016/155

“Davacı ... tarafından 2009/01 ila 2013/10 dönemlerine ilişkin iş yeri kira ödemelerini banka, PTT ve benzeri finans kurumları aracılığıyla kılınmaksızın elden yaptığından bahisle kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle HAVSA VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ’ne karşı açılan davada uygulanacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinin aşağıda belirtilecek ilgili kısmı Anayasa’ya aykırı görülerek ve davacı tarafından ileri sürülen aykırılık iddiasının da ciddi olduğu kanısına varılarak işin gereği görüldü:

Dava konusu cezaların dayanağı olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci 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 dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.370 TL)Türk

Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (690 TL) Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (340 TL) Türk Lirası,

Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.(Ek cümle: 16/6/2009-5904/22 md.) Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

*(Ek fıkra: 16/7/2004-5228/10 md.) Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsi etmek zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için **bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere** işleme konu tutarın % 5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. (Ek cümle: 23/7/2010-6009/12 md.) Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL (1.100.000) ’yi geçemez...” hükümlerine yer verilmiştir.*

Vergi Usul Kanununun 257 inci maddesine bağı olarak ve ilgili mevzuat ile getirilen zorunluluğa göre, iş yeri kiracılarının kiraya verenlere yaptıkları kira ödemelerini banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri gerekmektedir. İş yeri kiracılarının söz konusu tevsik zorunluluğuna uymadıkları takdirde Vergi Usul Kanununun yukarıda metni yazılı mükerrer 355 inci maddesi uyarınca cezalandırılmaları gerekmektedir.

Nitekim dava konusu olayda, iş yeri kiracısı olan davacının söz konusu tevsik zorunluluğuna uymadığından bahisle söz konusu mükerrer 355 inci madde uyarınca cezalandırıldığı anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte dava konusu cezaların dayanağı olan 29/H/2013 tarihli yoklama fişinde, davacının iş yeri sahibine 2009, 2010, 2011 yıllarında aylık 50 TL ve 2012, 2013 yıllarında ise aylık 75 TL kira ödediği belirtilmiştir.

Bu durumda, davacının 2009/01 ila 2013/10 dönemlerinde banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etmediği ileri sürülen toplam 3.450 TL kira ödemesi karşılığında 31.320 TL özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırıldığı görülmektedir. Buna göre davacı, kira ödemeleri bakımından söz konusu tevsik mecburiyetine uymadığından bahisle ödediği toplam kira bedelinin yaklaşık % 905 katı ceza ile cezalandırılmıştır.

Daha iyi anlaşılabilmesi için konuya bir örnek verilecek olursa; kazancı davacı gibi basit usulde tespit edilen ve 2016 yılının Ocak ayındaki iş yeri kira ödemeleri bakımından tevsik mecburiyetine uymayan ve kira bedelleri;

- 1 TL;*
- 100 TL;*
- 3.000 TL;*

Olan 3 ayrı mükellefe Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca verilecek ceza miktarı (690 TL) aynıdır.

Bu farazi örneğe göre, aynı fiili irtikap eden ve aynı statüde (kazancı basit usulde tespit edilen vergi mükellefi) bulunan vergi mükelleflerinden;

- Kira ödemesi 1 TL olana, kira bedelinin 690 katı;*
- Kira ödemesi 100 TL olana, kira bedelinin yaklaşık 7 katı;*
- Kira ödemesi 3.000 TL olana, kira bedelinin yaklaşık 4'te 1'i;*

Oranında ceza verilecektir.

Aynı fiili irtikap eden ve aynı statüde bulunan vergi mükelleflerinin kira bedellerine göre orantısız olarak cezalandırılmasına yol açan düzenlemenin, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında yer alan "...bu maddeye göre uygulanan

cezalardan az olmamak üzere...” kuralı olduğu ve söz konusu kuralın aşağıda yer verilen gerekçelerle Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğu değerlendirilmiştir.

Anayasa’ya Aykırılık Sorunu:

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.

Hukuk devletinde ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da hangi eylemlerin kabahat sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletirici nedenlerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir. Ancak kanun koyucunun, kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde ‘adalet’ ve ‘hakkaniyet’ ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

Hakkaniyet, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nda düzenlenmiş olup hâkime takdir yetkisi tanınan durumlarda, hâkimin bu takdir yetkisini somut olayın özelliklerine uygun olarak ve adalet ilkelerini gözeterek kullanmasını ifade etmektedir. Hakkaniyet kavramı, hukukun genel bir ilkesi olduğundan, anayasa yargısında da dikkate alınmalıdır. Kanun koyucu da tıpkı mahkemeler gibi takdir yetkisi kullanırken hakkaniyeti gözetmekle yükümlüdür.

Kişilerin bazı tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme yükümlülüğü getirilmesi ile bu yükümlülüğü ihlal edenlerin idari para cezasıyla cezalandırılmaları kanun koyucunun takdir hakkı kapsamında kalmaktadır. Bununla birlikte kanun koyucunun, takdir hakkı kapsamında öngördüğü yaptırımın, adil ve hakkaniyete uygun olması gerekmektedir.

Bununla beraber yukarıda izah edildiği ve örneklendirildiği üzere, davacının tevsik zorunluluğuna uymaksızın ödediği belirtilen toplam kira bedelinin yaklaşık % 905 katı olarak verilen cezaların ve aynı fiili irtikap eden ve aynı statüde bulunan vergi mükelleflerinin kira bedellerine göre orantısız olarak cezalandırılmasına dayanak olan düzenlemenin hukuk devletinin gereği olan “adalet” ve “hakkaniyet” ilkeleriyle bağdaştığı söylenemez. Buna göre, iptali istenilen ibarenin ‘hukuk devleti’ ilkesinin gereği olarak adil ve hakkaniyete uygun olma şartlarını taşımaması sebebiyle Anayasa’nın 2 nci maddesine aykırı olduğu değerlendirilmiştir.

Öte yandan, Anayasa’nın 73 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” kuralı yer almıştır.

Vergi ödeme yükümlülüğünün mali güce göre olması hususundaki bu kuralın, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerinin cezaları bakımından da geçerli olduğu kuşkusuzdur.

Bununla birlikte, davacının tevsik zorunluluğuna uymaksızın ödediği belirtilen toplam kira bedelinin yaklaşık % 905 katı ve;

Esas Sayısı : 2016/124

Karar Sayısı : 2016/155

- Kira ödemesi 1 TL olana, kira bedelinin 690 katı;
- Kira ödemesi 100 TL olana, kira bedelinin yaklaşık 7 katı;
- Kira ödemesi 3.000 TL olana, kira bedelinin yaklaşık 4'te l'i;

Oranında ceza verilmesine dayanak olan kanuni düzenlemenin, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin cezalarının mali güce göre olmasını sağladığından bahsedilemez. Buna göre, iptali istenilen ibarenin Anayasa'nın 73 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." kuralına da aykırı olduğu değerlendirilmiştir.

Açıklanan sebeplerle;

*1- Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında yer alan **"...bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere..."** kuralının Anayasa'nın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğu kanısıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına;*

2- Bu kararın aslı ile başvuru kararma ilişkin tutanağın, dava dilekçesi ile dosyanın ilgili bölümlerinin onaylı örneklerinin dizi listesine bağlanarak Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesine;

3- Kararın onaylı bir örneğinin taraflara tebliğine;

Anayasa'nın 152 inci maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40 inci maddesi uyarınca, 04/05/2016 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi."