

“Davacı ... tarafından, 29/11/2018 tarih ve 2018-A-2013/17 sayılı vergi inceleme raporuna istinaden 2013/5, 6, 7, 8, 9 dönemleri için 07/12/2018 tarih ve 2018/2, 3, 4, 5, 6 sayılı ihbarnameler ile adına tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle ... Mal Müdürlüğüne karşı açılan davada; dava dosyası 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’un 5. maddesinin 4. fıkrasının (a) bendinde yer alan “(...) ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz.” ibaresinin Anayasaya uygunluğu yönünden incelenerek gereği düşünüldü:

18/5/2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’un “Matrah ve vergi artırımı” başlıklı 5’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında “Mükellefler, bu fıkra da belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırarak bu maddede belirtilen süre ve şekilde ödemeleri halinde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.” hükmüne, maddenin 4’üncü fıkrasında ise “Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarına göre;

a) Matrah ve vergi artırımının bu Kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar bu maddede öngörülen şekilde yapılması, hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin, peşin veya ilk taksiti bu Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen sürede başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde azami altı eşit taksitte bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şarttır. Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur, ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Kanun’un “Ortak hükümler” başlıklı 9’uncu maddesinin 1’inci fıkrasında ise “Bu Kanunun ilgili maddelerindeki başvuru ve ödeme süresine ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların;

a) Bu Kanunun yayımı tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar ilgili idareye başvuruda bulunmaları,

b) Maliye Bakanlığına, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına, il özel idarelerine, belediyelere ve YİKOB’lara bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini bu Kanunun yayımı tarihini izleyen dördüncü aydan, Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ise ilk taksiti bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde azami on sekiz eşit taksitte ödemeleri şarttır.” hükmüne yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden; 25/6/2018 tarihli iş emri üzerine 2013 yılı için katma değer vergisi yönünden vergi incelemesine başlanılan davacının 30/7/2018 tarihli katma değer vergisi matrah artırımı bildirimini üzerine tahakkuk işleminin yapıldığı, tahakkuk eden verginin vadesinin 30/9/2018 olarak belirlendiği, ancak vergi vadesinde ödenmediğinden vergi incelemesine devam edilerek 29/11/2018 tarih ve A-2013/17 sayılı vergi inceleme raporunun düzenlendiği, söz konusu rapor uyarınca hakkında sahte belge düzenleme fiili nedeniyle vergi tekniği raporu bulunan İflas Halinde ... tarafından düzenlenen faturalarda yer alan katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle davacı adına 2013/5, 6, 7, 8, 9 dönemleri için vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarh edildiği anlaşılmaktadır.

Anayasa'nın 152. maddesinin birinci fıkrasında; "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır." üçüncü fıkrasında ise; "Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır." hükmüne yer verilmiştir.

Uyuşmazlıkta, katma değer vergisi matrah artırımı sonucu tahakkuk eden verginin ödenmemesi nedeniyle 7143 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan "...Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur, ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz." hükmü gereğince aynı maddenin 3'üncü fıkrasında yer alan "...söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz" hükmünden yararlandırılmayarak davacı hakkında vergi inceleme raporu düzenlendiği ve adına vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı görüldüğünden 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 5. maddesinin 4. fıkrasının (a) bendinde yer alan "(...) ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz." ibaresinin Mahkememizce bakılan davada uygulanacak kural olduğu hususunda duraksama bulunmamaktadır.

7143 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde; "Uygulanan ekonomik politikalar ve mali disiplin sayesinde ülkemiz gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerden daha hızlı büyümüş, kişi başına düşen milli gelir de onbin doların üzerine çıkmıştır. Bu süreçte yatırım, üretim, ihracat ve istihdamın artırılmasına, araştırma-geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ve ülkemizin cazip bir yatırım merkezi haline getirilmesine hizmet eden çok sayıda düzenleme hayata geçirilmiş, işlem maliyetleri azaltılarak ekonomik büyüme desteklenmiştir.

Ülke ekonomisinin büyüme hızını desteklemek ve bu suretle kalkınmasını devam ettirmek amacıyla dünyadaki ekonomik ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda yaşanan bölgesel olayların vatandaşlarımız üzerinde oluşturması muhtemel etkisini bertaraf etmek ve müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkan sağlamak için; Kamuya olan borçların yapılandırılarak ödenmesini, mevcut ve muhtemel ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılmasını, matrah ve vergi artırımı yoluyla vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılmasını, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesini amaçlayan bu Tasarı hazırlanmıştır" gerekçesine yer verilmiştir.

7143 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde kesinleşmiş alacaklar, 3'üncü maddesinde kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar, 4'üncü maddesinde inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler, 5'inci maddesinde ise matrah ve vergi artırımına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Kanun'un 2,3 ve 4'üncü maddelerinde zaten doğmuş ya da doğacak vergi, ceza ve faizlerin Kanun kapsamında yapılan başvuru sonucu yeniden yapılandırılarak bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi; yapılandırılan borcun Kanunda öngörülen şekil ve zamanlarda ödenmemesi halinde ise borcun eski haline dönmesi söz konusudur.

Kanun'un 5'inci maddesinde düzenlenen matrah artırımına göre ise Kanun kapsamında yapılan başvuru sonucu mükellefler adına geçmiş dönemler için yeni bir vergi tahakkuk ettirilerek mükelleflerin bu dönemler için bir daha vergi incelemesine ve tarhiyata muhatap tutulmaması suretiyle geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması söz konusu olmaktadır.

Ancak, itiraz konusu kural ile matrah artırımını sonucu tahakkuk eden verginin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam edileceği belirtilmesine karşın mükelleflerin madde hükmünden yararlandırılmayarak haklarında aynı dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bilindiği üzere 6183 sayılı Kanun, amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlemekte olup, tahsil dairelerine verdiği üstün ve geniş yetkilerle amme alacağının tahsilini geç de olsa tahsil tarihine kadar işleyen gecikme zammı ve takip masraflarıyla birlikte tahsilini sağlamaktadır.

Bu bağlamda, matrah artırımını sonucu tahakkuk ettirilen vergiyi Kanunda öngörülen zamanlarda ödeyen mükellefler bir daha aynı dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyata muhatap tutulmazken, bu vergiyi süresinde ödeyemeyip, terkinde söz konusu olmayan vergiyi süresinden sonra gecikme zammıyla birlikte ödeyen mükellefler vergi incelemesi ve tarhiyata muhatap olacaklardır.

Nitekim, 7143 sayılı Kanun'la benzer nitelikli kanunlar olan 4811, 6111 ve 6736 sayılı Kanunlarda da matrah artırımını sonucu tahakkuk eden vergilerin Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı belirtilmiştir ancak Kanunun amacına ve sistematığına uygun olarak itiraz konusu "ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz." gibi bir kurala yer verilmediği, her dört Yasada da Yasa Koyucunun iradesinin, matrah artırımını sonucu tahakkuk eden verginin; kesinleşmiş alacaklar, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar ve inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlerden farklı olarak kesinleşmesi ve tahsiline devam edilmesi yönünde olduğu görülmektedir.

Anayasa'nın 2'nci maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devleti olduğu belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin istikrar kazanan kararlarında da belirtildiği üzere, kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

Kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. "Elverişlilik", başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, "gereklilik" başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve "orantılılık" ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir.

Anayasa'nın 10. maddesinde ise; herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu, (...) devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

Anayasa Mahkemesinin istikrar kazanan kararlarında da belirtildiği üzere, bu madde ile hukuksal eşitlik amaçlanmış olup; eşitlik ilkesi, aynı hukuksal durumda bulunanlara aynı kuralların uygulanmasını gerektirir. Kanunlar, eşitlik ilkesine uygun bir şekilde, aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlar ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranılmasını sağlayacak kurallar içermelidir.

Yine Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülmüştür.

Anayasa Mahkemesinin vergiyle ilgili kararlarında da belirtildiği üzere, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfilğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.

Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez.

İtiraz konusu kural ile matrah artırımı sonucu tahakkuk eden verginin bir an önce ödenmesinin sağlanmasının amaçlandığı anlaşılmakta ise de; söz konusu verginin kesinleşen bir kamu alacağı niteliğini kazandığı ve zamanında ödenmemesi halinde terkin edilmediği, zamanında ödeyemeyen mükelleflerden gecikme zammıyla birlikte tahsiline devam edildiği, tahsil dairesine üstün ve geniş yetkiler tanıyan 6183 sayılı Kanun uygulanarak geç de olsa tahsil edileceği dikkate alındığında, vergiyi zamanında ödeyen ve zamanında ödeyemeyen mükellefler arasındaki farkın verginin tahsil tarihine kadar işleyen gecikme zammıyla kapandığı, buna ek olarak madde hükmünden yararlandırmama yolunda yapılan düzenlemenin adil ve ölçülü olmadığı, tahakkuk eden vergiyi ödeyen her iki mükellefin de aynı hukuksal durumda olmasına karşın geç ödeyen mükelleflerin kanun hükümlerinden yararlandırılmamasına yol açan 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 5. maddesinin 4. fıkrasının (a) bendinde yer alan "(...) ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz." ibaresinin hukuk devleti ilkesinin gereklerinden olan hakkaniyet ölçütüne ve ölçülülük ilkesine uygun olmaması nedeniyle aynı hukuksal durumda olanlara aynı kuralların uygulanmasını gerektiren

Esas Sayısı : 2019/100  
Karar Sayısı : 2020/62

eşitlik ve vergide eşitlik ilkelerine de aykırı bir sonuç doğurduğu görüldüğünden Anayasa'nın 2'nci, 10'uncu ve 73'üncü maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Açıklanan nedenlerle, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 5. maddesinin 4. fıkrasının (a) bendinde yer alan "(...) ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varıldığından, Anayasa'nın 152'nci ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40'inci maddesi uyarınca iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dava dosyasının tüm belgeleriyle onaylı suretinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte Anayasa Mahkemesine sunulmasına, işbu karar aslı ile dosya suretinin Yüksek Mahkemeye tebliğinden itibaren beş ay süre ile beklenilmesine, beş ay içerisinde karar verilmez ise davanın mevcut mevzuata göre sonuçlandırılmasına, 24/09/2019 tarihinde karar verildi."