

“ ...

1 . 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 44. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesine eklenen “5.000 Türk lirasını aşan” ibaresinin Anayasa'ya aykırılığı

7338 sayılı Kanun'un 44. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşmanın konusunu, kapsamını, komisyonları ve şeklini düzenleyen ek 1. maddesinde birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler kapsamında iptali talep edilen ibareyle 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, uzlaşma kapsamına alınmıştır. Ancak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamında değerlendirilebilmesi için 5.000 Türk lirası tutarında had öngörülmesi, Anayasa'ya aykırıdır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki uzlaşma, “tarh edilen vergilerle, bunlara bağlı vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların yargı yollarına götürülmeden idare ile yükümlü arasında anlaşma yolu ile çözümlenmesidir. Uzlaşma, <vatandaşa Hazineyi iş birliğine davet eden ve bu iş birliğini fiilen sağlayan modern bir müessesedir (Savacı, Sabahattin, Millet Meclisi Tutanak Dergisi C:12 S:153.).> Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının yönetsel yolla çözümlenmesidir. Başka bir deyişle vergi miktarının ve buna bağlı vergi cezasının, tarafların (yükümlü ile idare), uzlaşma yönünde belirttikleri serbest iradeleriyle anlaşabildikleri miktar üzerinden ödenmesidir.”¹ Kanun koyucu, söz konusu idari çözüm yolunun kapsamına (diğer kanuni şartların da sağlanması kaydıyla) 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını da almıştır. Ancak kanun koyucunun uzlaşmanın sınırları içinde bıraktığı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından 5.000 Türk lirası tutarında bir had öngörmesi, Anayasa'ya aykırıdır.

Devletin vergilendirme yetkisine binaen saldığı söz konusu mali yükümlülük üzerinde Devletin ve yükümlünün bir türden anlaşması mekanizmasına dayanan, Devletin egemenlik gücünden kaynaklanan kamu alacağının bir kısmından feragat etmesi sonucunu doğuran ve bu nedenle verginin kanunla kaldırılmasının (yine kanunun verdiği müsaadeye istinaden) bir türden istisnasını teşkil eden uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların da Anayasal ilkelere uygun olarak kanun düzeyinde belirlenmesi gerekmektedir. Kanun koyucu tarafından şekli anlamda (yasama organı tarafından yasa koyma usulleriyle çıkarılmış form olarak) bir kanun hükmüyle uzlaşmanın sınırları belirlenmiş ve fakat maddi anlamda diğer bir deyişle içerik itibarıyla iptali talep edilen ibare, Anayasal ilkelerin gereğini karşılamamıştır.

Başka bir anlatımla uzlaşma müessesesi, “tarhiyat öncesi uzlaşma” ve (tarhiyat sonrası) “uzlaşma” olmak üzere zamansal bakımdan ikiye ayrılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesinden sonra, ancak verginin (ve ilgili cezalarının) vergi dairesi tarafından tarh edilmesinden önce Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğine göre belirlenen komisyon ile yükümlü arasında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmesidir. Uzlaşma ise vergi incelemesinden ve verginin (ve ilgili cezalarının) vergi dairesi tarafından tarh ve tebliğ edilmesinden sonra Uzlaşma Yönetmeliğine göre yetkili olan uzlaşma komisyonu ile yükümlü arasında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmesidir. 213 sayılı Kanun'un ek 11. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca yükümlü, tarhiyat öncesi uzlaşma ve uzlaşmadan yalnız birine başvurabilir; diğer bir deyişle tarhiyat öncesi uzlaşma ve uzlaşma, birbiri yerine ikame edilemez. Öte yandan, anılan

1 Aliefendioğlu, Yılmaz, “Vergide Uzlaşma”, Danıştay Dergisi, Yıl:8, Sayı: 28-29, ISSN 1300-0187, s. 3, <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-45-5550796.pdf> (Erişim Tarihi: 30.11.2021).

Kanun'un ek 1. maddesi uyarınca, uzlaşılan tutarın belirlenmesinde kanuni bir kayıt bulunmamaktadır. Bu nedenle Uzlaşma Komisyonu, takdir yetkisini (hukuka uygun) kullanmak suretiyle; 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, yükümlünün de kabul etmesi koşuluyla uygun göreceği en düşük tutara kadar indirebilecektir ki; bu tutarın teorik olarak "0 TL" olmasının önünde bir engel de bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, 7338 sayılı Kanun'un 43. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirimli ödemeyi düzenleyen 376. maddesinde yapılan değişiklik neticesinde; iptali talep edilen ibare ile uzlaşma kapsamına alınan 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, uzlaşma talep edilmediği takdirde doğrudan %50 indirimli olarak ödenebilecektir. Uzlaşma kapsamında olmayan ve 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ise; 7338 sayılı Kanun'un 44. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin birinci fıkrasına eklenen cümleye istinaden 213 sayılı Kanun'un 376. maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı (başka bir anlatımla %75 oranında) olarak uygulanacaktır.

a) Kamu yararı ilkesi bakımından: Yasama işlemlerinin kişisel yararları değil kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla yapılması zorunludur (Anayasa Mahkemesinin 17.06.2015 karar tarihli ve 2014/179 E.; 2015/54 K. sayılı Kararı). Yine Anayasa Mahkemesine göre "Yasaların, kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle yasa koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir." (Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarihli ve 2007/16 E.; 2009/147 K. sayılı Kararı). Ancak iptali talep edilen ibareyle bir usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının uzlaşma kapsamına alınması bakımından 5.000 Türk lirası tutarında bir had öngörülmesi, kamu yararı gereği değildir. Zira söz konusu cezalar bakımından getirilen sınırın hangi objektif kıstasa nazaran belirlendiği, niçin bu haddin kabul edildiği, Devletin uzlaşacağı ve cezanın muhatabı olan yükümlüler bakımından yapılan ayırımın sebebi gerekçelendirilmemiş; diğer bir deyişle, kanun hükmünün ratio legis'i ortaya konulmamıştır. Yapılan ayırımın gerekçesinin belirsizliği, onun, kamu yararı ölçütü bakımından makul bir sebebe dayanıp dayanmadığını değerlendirme olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu itibarla, kanun koyucu, mali yükümlülüklerle yönelik bu düzenleme bakımından; bir had öngörüp öngörmeme, öngöreceksa haddin ne kadarlık bir meblağa tekabül edeceği hususundaki takdir yetkisini keyfi ve denetlenemez biçimde kullanmıştır. Kaldı ki uzlaşma kapsamındaki diğer vergi cezaları bakımından sözgelimi vergi ziyayı cezası bakımından bu türden bir had öngörülmemiştir. Bu nedenle, iptali talep edilen ibare, kamu yararı barındırmaması ve kamu yararı ölçütü bakımından denetime kapalı bir şekilde ihdas edilmiş olması itibarıyla, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır.

b) Mülkiyet hakkı, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sınırları, sosyal devlet ilkesi, verginin kanuniliği ve vergilemede adalet ilkeleri bakımından: Anayasa'nın 2. maddesiyle Türkiye Cumhuriyeti, sosyal bir devlet olarak nitelendirilmekte; 5. maddesiyle Devlet'in temel amaç ve görevleri arasında kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya çalışma amacı ve görevi sayılmakta ve bu nitelendirme, amaç ve görev Anayasa'nın 73. maddesiyle (vergilemede adalet, mali güce göre vergileme) somutlaştırılmaktadır. Öte yandan Anayasa'nın 73. maddesi ise; mülkiyet hakkının Anayasal sınırını çizmektedir. Diğer bir deyişle vergi salma, Devlet'in zor kullanma yetkisi çerçevesinde kişilerin mülkiyet hakkına yapılan bir müdahaleyi oluşturmaktadır. O halde vergi alanında yapılan, nihayetinde vergi yükümlüsünün mülkiyet hakkına müdahale sonucunu doğuracak tüm

düzenlemelerin; Anayasa'nın 13. maddesine istinaden belirlenen sınırlandırmanın sınırlarına ve sosyal adalet anlayışına uygun olması gerekmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bir kararında "Anayasa'nın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri, 35. maddesi mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin özel ilkeleri tespit ederken, vergi ödevine ilişkin 73. maddesi ise, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde ilgili Protokol hükmü ve Anayasa'nın 35. maddesiyle birlikte 13. ve 73. maddelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Böylelikle, mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerin hukuka uygunluğunu sağlayacak sınırlar ortaya konularak, mülkiyet hakkının Anayasa hükümleri çerçevesinde yeterli ve etkili bir şekilde korunması sağlanmış olacaktır." şeklindeki temellendirmeyi kaleme almıştır (Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarihli ve 2014/6192 Başvuru No'lu Türkiye İş Bankası A. Ş. Kararı, § 40). Devlet, vergileme ile kişinin mülkiyet hakkına müdahale etmektedir. Kişi, mülkiyet hakkından kaynaklanan vergi doğuran olay neticesinde vergi yükümlüsü kılınmaktadır. Kişi, bu mali yükümlülüğe aykırı davrandığında vergi cezasına muhatap olmaktadır. Devlet ise kanuni düzenlemelere dayanarak yükümlü ile iradi bir ilişkiye girmek suretiyle bu vergi cezaları üzerinde uzlaşma sağlamaktadır. Söz konusu sürecin, sistematik yorum muvacehesinde, Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine uygun biçimde işlenmesi gerekmektedir. Ancak iptali talep edilen ibare, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının 5.000 Türk lirasını aşmayan kısmını uzlaşma kapsamı dışında bırakmış, bu kısım bakımından kişilerin Devlet ile uzlaşma temelinde anlaşmalarının önüne geçmiş, kişilerin mülkiyet hakkına anılan vergi cezasının tahsilatı yoluyla el atmıştır. Kanun koyucu her ne kadar 5.000 Türk lirası tutarındaki bu sınırı, şekli anlamda kanun ile belirlese de; bu haddi hangi objektif kıstasa göre ve niçin getirdiğini, güdülen kamu yararını temellendirmediğinden; maddi anlamda kanunilik ilkesinin gereğini karşılayamamıştır. Halbuki mülkiyet hakkı, Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan özel sınırlama sebebi olarak ancak kamu yararı ile sınırlandırılabilir. Kaldı ki vergide kanunilik ilkesinin de hem maddi hem de şekli yönü bulunmaktadır. Kanun koyucu vergi cezaları bakımından şekli anlamda kanunilik ilkesine uygun olarak; bu haddi; kanun formu ile düzenlemiş ve fakat maddi anlamda kanunilik ilkesinin aksine bu kanun içeriğini Anayasa'nın diğer hükümlerine (Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine) uygun olarak düzenlememiştir. Dahası, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergilemede adalet ilkesinin hilafına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına muhatap olanlar bakımından had öngörülmek suretiyle haksız bir durum meydana getirilmiştir. Devlet, sözgelimi vergi ziyai cezası bakımından tüm muhataplara uzlaşma olanağı sunarken; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhatapları için had temelinde ayırım yapmıştır. Oysa, bu iki tür ceza arasında, bir had öngörülüp öngörülmemesine ilişkin olarak ayırım yapmayı haklı kılacak makul bir sebep bulunmamaktadır. Öte yandan Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine dayanan ve 13. maddesinde açıkça hüküm altına alınan ölçülülük ilkesi (elverişlilik, gereklilik ve orantılılık unsurları) gereğince; iptali talep edilen ibareyle; "ihtilafların azaltılması ve vergisel süreçlerde etkinliğin artırılması"² amacının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ancak meblağ bakımından yapılan bu ayırım, uygulamada vergisel süreçlerin işleyişini olumsuz etkileyecektir. Diğer bir deyişle bu haddin varlığı, amacı gerçekleştirmek için gerekli olmadığı gibi; haddin miktarı, amacı gerçekleştirmeye elverişli de değildir. Öte yandan sözgelimi vergi ziyai cezaları bakımından bir ayırım yapılmayıp; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından ayırım yapılması, kişilerin uyumlu vergi

2 Manisa Milletvekili Uğur Aydemir ve 49 Milletvekilinin Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2/3854) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Yasama Dönemi: 27, Yasama Yılı: 5, Sıra Sayısı: 280, Ankara, TBMM Basımevi, 2021, s. 22.

yükümlüsü şeklinde davranışta bulunmasına engel teşkil edecektir. Bu nedenle kamu yararı barındırmayan ve iptali talep edilen ibare, Anayasa'nın 2, 5, 13, 35 ve 73. maddelerine aykırıdır.

ç) Eşitlik ilkesi bakımından: Anayasa'nın "Genel Esaslar" başlıklı birinci kısmında yer alan 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi, anayasal bir norm şeklinde düzenlenmiş olup mutlak ve nispi olmak üzere iki anlam taşır. Anayasa'nın 10. maddesinin ilk fıkrası mutlak eşitliği başka bir deyişle kanunların herkese eşit şekilde uygulanmasını düzenler. Nispi eşitlik ise, aynı durumda bulunanların aynı işleme başka bir deyişle farklı durumlarda bulunanların, farklı işlemlere tâbi tutulabilmesini ifade eder. Anayasa Mahkemesi, mutlak eşitlik anlayışının yanında nispi eşitlik anlayışını da benimseyerek, "Eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı hükümlere bağlı olması gerektiği anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların yasalarca aynı işleme uyruk tutulmasını sağlamaktır." şeklinde hüküm kurmuştur (Anayasa Mahkemesinin 13.04.1976 tarih ve 1976/3 E.; 1976/3 K. sayılı Kararı). Eşitlik ilkesinin ihlal edilip edilmediği hususunun tespiti ise, somut olayda "haklı neden" in var olup olmadığına göre yapılır. Uzlaşma ise doğası gereği vergisini ödeyen uyumlu yükümlü ile vergisel yükümlülüklerini kanuni koşullara uygun biçimde tam olarak yerine getirmeyip vergi cezasına muhatap kılınan yükümlü arasında yapılan bir eşitsizlik uygulamasıdır. Ancak kanun koyucu, 5.000 Türk lirası tutarında bir had getirerek bu tutarı aşan ve aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhatapları arasında da haklı neden olmaksızın eşitsiz bir durum oluşturmaktadır. Başka bir deyişle vergisel yükümlülüklerini kanuni koşullara uygun biçimde tam olarak yerine getirmeyen ve bu nedenle usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasına muhatap olan yükümlülerden (aynı konumda bulunan kişilerden), adil bir gerekçe olmaksızın, bir kısmına Devlet ile uzlaşma olanağı sunulurken; bir kısmına sunulmamıştır (farklı bir muamele yapılmıştır). Bu nedenle iptali talep edilen ibare, Anayasa'nın 10. maddesine aykırıdır.

d) Uluslararası anlaşmaların iç hukuka etkisi bakımından: Anayasa'nın 90. maddesine göre temel hak ve özgürlüklere ilişkin usulüne göre yürürlüğe konmuş uluslararası anlaşmalar, (kanunlara nazaran hakkı koruyucu, kullanımını genişletici hükümler barındırması kaydıyla) normlar hiyerarşisinde kanunun üstündedir. İptali talep edilen ibare, Anayasa'nın 35. maddesiyle benzer hükümler içeren Türkiye'nin taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin, mülkiyet hakkını düzenleyen Ek 1 No'lu Protokolü'nün birinci maddesini de ihlal ettiğinden Anayasa'nın 90. maddesine de aykırıdır.

Tüm bu nedenlerle 7338 sayılı Kanun'un 44. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesine eklenen "5.000 Türk lirasını aşan" ibaresi, Anayasa'nın 2., 5., 10., 13., 35., 73. ve 90. maddelerine aykırıdır; anılan ibarenin iptali gerekir.

2. 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 45. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 11. maddesinin değiştirilen birinci fıkrasında yer alan "5.000 Türk lirasını aşan" ibaresinin Anayasa'ya aykırılığı

7338 sayılı Kanun'un 45. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen ek 11. maddesinde birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler kapsamında iptali talep edilen ibareyle 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır. Ancak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilebilmesi için 5.000 Türk lirası tutarında had öngörülmesi, Anayasa'ya aykırıdır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki uzlaşma, “tarh edilen vergilerle, bunlara bağlı vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların yargı yollarına götürülmeden idare ile yükümlü arasında anlaşma yolu ile çözümlenmesidir. Uzlaşma, <vatandaşla Hazineyi iş birliğine davet eden ve bu iş birliğini fiilen sağlayan modern bir müessesedir (Savacı, Sabahattin, Millet Meclisi Tutanak Dergisi C:12 S:153.)> Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının yönetsel yolla çözümlenmesidir. Başka bir deyişle vergi miktarının ve buna bağlı vergi cezasının, tarafların (yükümlü ile idare), uzlaşma yönünde belirttikleri serbest iradeleriyle anlaşabildikleri miktar üzerinden ödenmesidir.”³ Öte yandan “213 sayılı Kanun’un ek 11. maddesinde de tarh işleminin gerçekleşmesinden önce söz konusu olabilecek bir uzlaşmaya da yer verilmiştir. ... Tarhiyat öncesi uzlaşma da tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, verginin aslı veya cezası üzerinde yapılabilecektir.”⁴ Kanun koyucu, söz konusu idari çözüm yolunun (tarhiyat öncesi uzlaşma) kapsamına (diğer kanuni şartların da sağlanması kaydıyla) 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını da almıştır. Ancak kanun koyucunun tarhiyat öncesi uzlaşmanın sınırları içinde bıraktığı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından 5.000 Türk lirası tutarında bir had öngörmesi, Anayasa’ya aykırıdır.

Devletin vergilendirme yetkisine binaen saldığı söz konusu mali yükümlülük üzerinde Devletin ve yükümlünün bir türden anlaşması mekanizmasına dayanan, Devletin egemenlik gücünden kaynaklanan kamu alacağına bir kısmından feragat etmesi sonucunu doğuran ve bu nedenle verginin kanunla kaldırılmasının (yine kanunun verdiği müsaadeye istinaden) bir türden istisnasını teşkil eden tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların da Anayasal ilkelere uygun olarak kanun düzeyinde belirlenmesi gerekmektedir. Kanun koyucu tarafından şekli anlamda (yasama organı tarafından yasa koyma usulleriyle çıkarılmış form olarak) bir kanun hükmüyle tarhiyat öncesi uzlaşmanın sınırları belirlenmiş ve fakat maddi anlamda diğer bir deyişle içerik itibarıyla iptali talep edilen ibare, Anayasal ilkelerin gereğini karşılamamıştır.

Başka bir anlatımla uzlaşma müessesesi, “tarhiyat öncesi uzlaşma” ve (tarhiyat sonrası) “uzlaşma” olmak üzere zamansal bakımdan ikiye ayrılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesinden sonra, ancak verginin (ve ilgili cezalarının) vergi dairesi tarafından tarh edilmesinden önce Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğine göre belirlenen komisyon ile yükümlü arasında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmesidir. Uzlaşma ise vergi incelemesinden ve verginin (ve ilgili cezalarının) vergi dairesi tarafından tarh ve tebliğ edilmesinden sonra Uzlaşma Yönetmeliğine göre yetkili olan uzlaşma komisyonu ile yükümlü arasında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmesidir. 213 sayılı Kanun’un ek 11. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca yükümlü, tarhiyat öncesi uzlaşma ve uzlaşmadan yalnız birine başvurabilir. Başka bir anlatımla, tarhiyat öncesi uzlaşma ve uzlaşma, birbiri yerine ikame edilemez. Öte yandan anılan Kanun’un ek 11. maddesi uyarınca, tarhiyat öncesi uzlaşılabilir tutarın belirlenmesinde kanuni bir kayıt bulunmamaktadır. Bu nedenle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu, takdir yetkisini (hukuka uygun) kullanmak suretiyle; 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, yükümlünün de kabul etmesi koşuluyla uygun göreceği en düşük tutara kadar indirebilecektir ki bu tutarın teorik olarak “0 TL” olmasının önünde bir engel de bulunmamaktadır.

a) Kamu yararı ilkesi bakımından: Yasama işlemlerinin kişisel yararları değil kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla yapılması zorunludur (Anayasa Mahkemesinin 17. 06. 2015

3 Aliefendioğlu, Yılmaz, “*Vergide Uzlaşma*”, Danıştay Dergisi, Yıl:8, Sayı: 28-29, ISSN 1300-0187, s. 3, <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-45-5550796.pdf> (Erişim Tarihi: 30.11.2021).

4 Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 23. Bası, Seçkin Yay., Ankara 2010, s. 116.

karar tarihli ve 2014/179 E.; 2015/54 K. sayılı Kararı). Yine Anayasa Mahkemesine göre “Yasaların, kamu yararının sağlanması amacıyla yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle yasa koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.” (Anayasa Mahkemesi’nin 15. 10. 2009 tarihli ve 2007/16 E.; 2009/147 K. sayılı Kararı). Ancak iptali talep edilen ibareyle bir usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınması bakımından 5.000 Türk lirası tutarında bir had öngörülmesi, kamu yararı gereği değildir. Zira söz konusu cezalar bakımından getirilen sınırın hangi objektif kıstasa nazaran belirlendiği, niçin bu haddin kabul edildiği, Devletin uzlaşacağı ve cezanın muhatabı olan yükümlüler bakımından yapılan ayırımın sebebi gerekçelendirilmemiş, diğer bir deyişle kanun hükmünün ratio legis’i ortaya konulmamıştır. Yapılan ayırımın gerekçesinin belirsizliği, onun, kamu yararı ölçütü bakımından makul bir sebep oluşturup oluşturmadığını değerlendirme olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu itibarla, kanun koyucu, mali yükümlülükler için bu düzenleme bakımından; bir had öngörüp öngörmeme, öngöreceksen haddin ne kadarlık bir meblağa tekabül edeceği hususundaki takdir yetkisini keyfi ve denetlenemez biçimde kullanmıştır. Kaldı ki tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındaki diğer vergi cezaları bakımından söz gelimi vergi ziyası cezası bakımından bu türden bir had öngörülmemiştir. Bu nedenle, iptali talep edilen ibare, kamu yararı barındırmaması ve kamu yararı bakımından denetime kapalı bir şekilde ihdas edilmiş olması itibarıyla, Anayasa’nın 2. maddesine aykırıdır.

b) Mülkiyet hakkı, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sınırları, sosyal devlet ilkesi, verginin kanuniliği ve vergilemede adalet ilkeleri bakımından: Anayasa’nın 2. maddesiyle Türkiye Cumhuriyeti, sosyal bir devlet olarak nitelendirilmekte; 5. maddesiyle Devlet’in temel amaç ve görevleri arasında kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya çalışma amacı ve görevi sayılmakta ve bu nitelendirme, amaç ve görev Anayasa’nın 73. maddesiyle (vergilemede adalet, mali güce göre vergileme) somutlaştırılmaktadır. Öte yandan Anayasa’nın 73. maddesi ise; mülkiyet hakkının Anayasal sınırını çizmektedir. Diğer bir deyişle vergi salma, Devlet’in cebri kuvveti marifetiyle kişilerin mülkiyet hakkına yapılan bir müdahaleyi oluşturmaktadır. O halde vergi alanında yapılan, nihayetinde vergi yükümlüsünün mülkiyet hakkına müdahale sonucunu doğuracak tüm düzenlemelerin; Anayasa’nın 13. maddesine istinaden belirlenen sınırlandırmanın sınırlarına ve sosyal adalet anlayışına uygun olması gerekmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bir kararında “Anayasa’nın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri, 35. maddesi mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin özel ilkeleri tespit ederken, vergi ödevine ilişkin 73. maddesi ise, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa’nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde ilgili Protokol hükmü ve Anayasa’nın 35. maddesiyle birlikte 13. ve 73. maddelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Böylelikle, mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerin hukuka uygunluğunu sağlayacak sınırlar ortaya konularak, mülkiyet hakkının Anayasa hükümleri çerçevesinde yeterli ve etkili bir şekilde korunması sağlanmış olacaktır.” şeklindeki temellendirmeyi kaleme almıştır (Anayasa Mahkemesi’nin 12.11.2014 tarihli ve 2014/6192 Başvuru No’lu Türkiye İş Bankası A. Ş. Kararı, § 40). Devlet, vergileme ile kişinin mülkiyet hakkına müdahale etmektedir. Kişi, mülkiyet hakkından kaynaklanan vergi doğuran olay neticesinde vergi yükümlüsü kılınmaktadır. Kişi, bu mali yükümlülüğe aykırı davrandığında vergi cezasına muhatap olmaktadır. Devlet ise kanuni düzenlemelere dayanarak yükümlü ile iradi bir ilişkiye girmek suretiyle bu vergi cezaları üzerinde uzlaşma sağlamaktadır. Söz konusu sürecin, sistematik yorum muvacehesinde, Anayasa’nın 13., 35. ve 73. maddelerine uygun

biçimde işletilmesi gerekmektedir. Ancak iptali talep edilen ibare, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının 5.000 Türk lirasını aşmayan kısmını tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında bırakmış, bu kısım bakımından kişilerin Devlet ile tarhiyat öncesi uzlaşma temelinde anlaşmalarının önüne geçmiş, kişilerin mülkiyet hakkına anılan vergi cezasının tahsilatı yoluyla el atmıştır. Kanun koyucu her ne kadar 5.000 Türk lirası tutarındaki bu sınırı, şekli anlamda kanun ile belirlese de; bu haddi hangi objektif kıstasa göre ve niçin getirdiğini, güdülen kamu yararını temellendirmediğinden; maddi anlamda kanunilik ilkesinin gereğini karşılayamamıştır. Halbuki mülkiyet hakkı, Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan özel sınırlama sebebi olarak ancak kamu yararı ile sınırlandırılabilir. Kaldı ki vergide kanunilik ilkesinin de hem maddi hem de şekli yönü bulunmaktadır. Kanun koyucu vergi cezaları bakımından şekli anlamda kanunilik ilkesine uygun olarak; bu haddi; kanun formu ile düzenlemiş ve fakat maddi anlamda kanunilik ilkesinin aksine bu kanun içeriğini Anayasa'nın diğer hükümlerine (Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine) uygun olarak düzenlememiştir. Dahası, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergilemede adalet ilkesinin hilafına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına muhatap olanlar bakımından had öngörülmek suretiyle haksız bir durum meydana getirilmiştir. Devlet, sözgelimi vergi ziyai cezası bakımından tüm muhataplara tarhiyat öncesi uzlaşma olanağı sunarken; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhatapları için had temelinde ayırım yapmıştır. Oysa, bu iki tür ceza arasında bir haddin öngörülüp öngörülmemesine ilişkin olarak ayırım yapmayı haklı kılacak makul bir sebep bulunmamaktadır. Öte yandan Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine dayanan ve 13. maddesinde açıkça hüküm altına alınan ölçülülük ilkesi (elverişlilik, gereklilik ve orantılılık unsurları) gereğince; iptali talep edilen ibareyle; "ihtilafların azaltılması ve vergisel süreçlerde etkinliğin artırılması"⁵ amacının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ancak meblağ bakımından yapılan bu ayırım, uygulamada vergisel süreçlerin işleyişini olumsuz etkileyecektir. Diğer bir deyişle bu haddin varlığı, amacı gerçekleştirmek için gerekli olmadığı gibi; haddin miktarı, amacı gerçekleştirmeye elverişli de değildir. Öte yandan, söz gelimi vergi ziyai cezaları bakımından bir ayırım yapılmayıp; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları arasında ayırım yapılması, kişilerin uyumlu vergi yükümlüsü şeklinde davranışta bulunmasına engel teşkil edecektir. Bu nedenle kamu yararı barındırmayan ve iptali talep edilen ibare, Anayasa'nın 2., 5., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırıdır.

ç) Eşitlik ilkesi bakımından: Anayasa'nın "Genel Esaslar" başlıklı birinci kısmında yer alan 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi, anayasal bir norm şeklinde düzenlenmiş olup mutlak ve nispi olmak üzere iki anlam taşır. Anayasa'nın 10. maddesinin ilk fıkrası mutlak eşitliği başka bir deyişle kanunların herkese eşit şekilde uygulanmasını düzenler. Nispi eşitlik ise, aynı durumda bulunanların aynı işleme başka bir deyişle farklı durumlarda bulunanların, farklı işlemlere tâbi tutulabilmesini ifade eder. Anayasa Mahkemesi, mutlak eşitlik anlayışının yanında nispi eşitlik anlayışını da benimseyerek, "Eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı hükümlere bağlı olması gerektiği anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların yasalarca aynı işleme uyruk tutulmasını sağlamaktır." şeklinde hüküm kurmuştur (Anayasa Mahkemesi'nin 13.04.1976 tarih ve 1976/3 E.; 1976/3 K. sayılı Kararı). Eşitlik ilkesinin ihlal edilip edilmediği hususunun tespiti ise, somut olayda "haklı neden" in var olup olmadığına göre yapılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise doğası gereği vergisini ödeyen uyumlu yükümlü ile vergisel yükümlülüklerini kanuni koşullara uygun biçimde tam olarak yerine getirmeyip vergi cezasına muhatap kılınan yükümlü arasında yapılan bir eşitsizlik uygulamasıdır. Ancak kanun koyucu, 5.000 Türk lirası tutarında bir had getirerek

5 Manisa Milletvekili Uğur Aydemir ve 49 Milletvekilinin Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2/3854) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Yasama Dönemi: 27, Yasama Yılı: 5, Sıra Sayısı: 280, Ankara, TBMM Basımevi, 2021, s. 23.

bu tutarı aşan ve aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhatapları arasında da haklı neden olmaksızın eşitsiz bir durum oluşturmaktadır. Başka bir deyişle vergisel yükümlülüklerini kanuni koşullara uygun biçimde tam olarak yerine getirmeyen ve bu nedenle usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasına muhatap olan yükümlülerden (aynı konumda bulunan kişilerden), adil bir gerekçe olmaksızın, bir kısmına Devlet ile tarhiyat öncesi uzlaşma olanağı sunulurken; bir kısmına sunulmamıştır (farklı bir muamele yapılmıştır). Bu nedenle iptali talep edilen ibare, Anayasa'nın 10. maddesine aykırıdır.

d) Uluslararası anlaşmaların iç hukuka etkisi bakımından: Anayasa'nın 90. maddesine göre temel hak ve özgürlüklere ilişkin usulüne göre yürürlüğe konmuş uluslararası anlaşmalar, (kanunlara nazaran hakkı koruyucu, kullanımını genişletici hükümler barındırması kaydıyla) normlar hiyerarşisinde kanunun üstündedir. İptali talep edilen ibare, Anayasa'nın 35. maddesiyle benzer hükümler içeren Türkiye'nin taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin, mülkiyet hakkını düzenleyen Ek 1 No'lu Protokolü'nün birinci maddesini de ihlal ettiğinden Anayasa'nın 90. maddesine de aykırıdır.

Tüm bu nedenlerle 7338 sayılı 45. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 11. maddesinin değiştirilen birinci fıkrasında yer alan "5.000 Türk lirasını aşan" ibaresi, Anayasa'nın 2., 5., 10., 13., 35., 73. ve 90. maddelerine aykırıdır; anılan ibarenin iptali gerekir.

III. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen iptali talep edilen düzenlemeler, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Anayasa'ya aykırı yönde değişiklikler yapmaktadır. Kamu yararına aykırı olan, telafisi mümkün olmayacak sonuçlara yol açacak bu düzenlemelerin iptal davası sonuçlanana kadar yürürlüğünün durdurulması gerekmektedir.

Nitekim anayasal düzenin hukuka aykırı kural ve düzenlemelerden en kısa sürede arındırılması, hukuk devleti sayılmanın en önemli gerekleri arasında sayılmaktadır. Anayasa'ya aykırılıkların sürdürülmesi, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyecektir. Hukukun üstünlüğünün sağlanamadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesi hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacaktır.

Bu zarar ve durumların doğmasını önlemek amacıyla, Anayasa'ya açıkça aykırı olan ve iptali istenen hükmün iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüğünün de durdurulması istenerek Anayasa Mahkemesi'ne dava açılmıştır.

IV. SONUÇ VE İSTEM

14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un

1) 44. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesine eklenen "5.000 Türk lirasını aşan" ibaresi, Anayasa'nın 2., 5., 10., 13., 35., 73. ve 90. maddelerine,

Esas Sayısı : 2021/129
Karar Sayısı : 2022/33

2) 45. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 11. maddesinin değiştirilen birinci fıkrasında yer alan "5.000 Türk lirasını aşan" ibaresi, Anayasa'nın 2., 5., 10., 13., 35., 73. ve 90. maddelerine,

aykırı olduğundan iptaline ve uygulanması halinde giderilmesi güç ya da olanaksız zarar ve durumlar olacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz. "