

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1988 / 16

Karar Sayısı : 1988 / 29

Karar Günü : 27.9.1988

R.G. Tarih-Sayı :26.12.1988-20031

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Bursa 2. Vergi Mahkemesi.

İTİRAZIN KONUSU : 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 4.12.1985 günlü 3239 sayılı Kanunun 8. Maddesiyle değişik 112. Maddesinin 3. Bendinin Anayasa 'nın 2., 10., 11., 36., 73. ve 125. Maddelerine aykırılığı nedeniyle iptali istemidir.

I-OLAY :

Salınan vergi cezalarında uzlaşma sonucu mutabık kalındıktan sonra beyannamelerinin yasal süresinde verilmediği, vergilerin de özel hesap dönemine gire belirlenen aylarda ödenmediği gerekçesiyle Vergi Usul Kanunu 'nun 112. Maddesine göre iki dönem için gecikme faizi istendiği bildiren yükümlü Anonim Şirketin, ihbarname gönderilmeden tebliğ edilen ödeme emrinin usulsüz olduğunu ve gecikme faizinin ödenmesini gerektiren koşulların oluşmadığını ileri sürerek, yürütmenin durdurulması ve gecikme faizinin ödenmesi gereğini içeren ödeme emrinin biçim ve öz yönünden iptali için açtığı davada, yerel mahkeme, Vergi Usul Kanunu' nun değişik 112. Maddesinin 3. bendini Anayasa 'ya aykırı görerek, Anayasa 'nın 152. Ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun 'un 28. Maddesi uyarınca, iptali istemiyle, Anayasa Mahkemesi 'ne başvurmuştur.

III-YASA METİNLERİ :

A-İPTALİ İSTENİLEN YASA KURALI :

Vergi Usul Kanunu 'nun değişik 112. maddesinin 3. Bendi şöyledir :

" MADDE 112.-.....

3.Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 8 numaralı bendi gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re 'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda :

a)Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar ;

b)Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

uzlaşılın vergilerde gecikme faizi, uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir. "

B-DAYANILAN ANAYASA KURALLARI :

1-" MADDE 2.-Türkiye Cumhuriyeti, toplum huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı,başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir."

2."MADDE 10.-Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle yırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

3."MADDE 11.-Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.

Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz. "

4."MADDE 36.- Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir.

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz."

5."MADDE 73.- Herkes , kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre , vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengele dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim , harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

6."MADDE 125.-İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.

Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler ile Yüksek Askerî Şûranın kararları yargı denetimi dışındadır.

İdarî işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.

Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.

İdarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

Kanun, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halinde ayrıca millî güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık nedenleri ile yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlayabilir.

İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür."

IV-İLK İNCELEME :

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü 'nün 8. maddesi gereğince Mahmut C. CUHRUK, Yekta Güngör ÖZDEN, Necdet DARICIOĞLU, Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, Muammer TURAN, Mehmet ÇINARLI, Mustafa GÖNÜL, Oğuz AKDOĞANLI, İhsan PEKEL ve Selçuk TÜZÜN 'ün katılmalarıyla 13.5.1988 günü yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esastan incelenmesine 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunun 8. maddesiyle değişik 112. Maddesinin 3. Bendinin tümüyle iptalinin istenmesine karşın, iptal gerekçesinin özünü oluşturan " gecikme faizi"nin anılan bendin sadece belli bir kısmında düzenlenmiş olması gözönünde tutularak sınırlama sorununun esasla birlikte düşünülmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

V-ESASIN İNCELENMESİ :

İşin esasına ilişkin rapor, başvuru kararı ve ekleri, Anayasa 'ya aykırı olduğu ileri sürülen yasa kuralı ile dayanan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ve öteki yasama belgeleri okunduktan sonra gereği görüşülüp düşünüldü.

A-SINIRLAMA SORUNU :

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, yukarıda itirazın gerekçesi bölümünde açıklanmış olduğu üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 'nun 3239 sayılı Kanunun 8. Maddesi ile değişik 112. Maddesinde düzenlenmiş bulunan "gecikme faizi " nin başlıca üç yönden Anayasa 'ya aykırı olduğunu öne sürmektedir. Bu nedenlerden birincisi devletin, geciken vergi tahsilatına faiz uyguladığı halde, kendisinin yanlışlıkla veya hatalı şekilde tahsil ettiği vergilerin tamamını veya bir kısmını geri verirken faiz uygulamamasıdır. Başvuru kararına göre bu durum, Anayasa 'nın 2., 10., ve 11. Maddelerine aykırıdır.

İkinci Anayasa 'ya aykırılık nedeni, gecikme faizinin, mükellefe ek bir vergi yükü getirmekte olmasıdır .Bu nedenle söz konusu hüküm Anayasa 'nın 73.maddesine aykırılık oluşturmaktadır.

Üçüncü aykırılık nedeni ikinci nedenle ilişkili olup, ek vergi yükünün mükellefi, vergi idaresi kararı aleyhine dava açmaktan alıkoyduğu iddiasıdır. Mahkemeye göre bu durum da Anayasa 'nın 36. Maddesine aykırıdır.

Başvuru kararında öne sürülen bu iddiaların yerinde olup olmadığını ortaya koyabilmek için, sözü edilen madde bendinin, aykırı olduğu iddia edilen Anayasa maddelerinin sözü ve özü yönünden değerlendirilmesi gerekir.

İtiraz, doğrudan doğruya gecikme faizi ile ilgili olduğu halde, iptali istenen söz konusu maddenin 3. Bendi gecikme faizi dışında bazı başka düzenlemeleri de içermektedir. Bu nedenle esasa ilişkin incelemenin, Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Yasa ile değişik 112. Maddesi 3. Bendinin sadece birinci bölümünün " Ayrıca ... " sözcüğüyle başlayan ikinci cümlesinden, "Dava açılması ... " diye başlayan son cümlesine kadarki şu bölümle sınırlandırılması gerekir :

"Ayrıca ikmalen, re 'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda :

a-Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b-Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır."

B-ANAYASA' YA AYKIRILIK SORUNU :

İptali istenen bendin, iptal talebi ile doğrudan ilgili olan bölümü belirlendikten sonra bu bölümün Anayasa ' ya uygunluğunun incelenmesine geçilebilir :

1-Anayasa 'nın " Cumhuriyetin nitelikleri " başlığını taşıyan 2. maddesi aynen , "Türkiye Cumhuriyeti, 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 Devletidir." hükmünü içermektedir.

Bu hükümde yeralan " hukuk devleti " ve "sosyal devlet" nitelikleri yönünden itiraz konusu " gecikme faizi " nin değerlendirilmesinde şu hususların dikkate alınması gerekir :

Hukuk devletinde, bütün devlet faaliyetleri hukuk kurallarına uygun yürülmeli, demektir, devletin bütün organ ve kurumları, her türlü faaliyetlerinde kendilerin hukuk kurallarıyla bağlı saymalıdır.

Anayasa 'nın 73. maddesi herkesi " kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü " kıldığından usulüne uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen " vergi mükellefiyeti " ni kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. "Gecikme zammı " ve " Gecikme faizi " yükümlülüğü ise, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan

ek bir mükellefiyettir. Bilindiği gibi, faiz, ekonomik açıdan, "paranın fiatı " dır. Herhangibir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığından, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun heran hertürlü üretim üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olarak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elendi bulunduran kimse, "bugünkü" ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük " olanaklarından da yaralanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parası ödenmeyen kimse ise bu imkanlardan yaralanamaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur.

Bu temel neden paranın değerini sürekli olarak kaybettiği enflasyon dönemlerinde ayrı bir önem kazanır. Dönem başında, kullanmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satınalma gücü ; dönem sonunda; enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine ödenmesi gereken faiz; sadece belli bir dönem için yapılan fedakârlığın karşılığından ibaret olmayacak aynı zamanda sözkonusu dönemde paranın satınalma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufta bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satınalma gücü korunacaktır.

İtiraz konusu " gecikme faizi " nin dayandığı ekonomik mantık budur. Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kıstmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum, kimi devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması halinde ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cârî harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır.

Bu olumsuz etkiler, yüksek oranlı enflasyon dönemlerinde daha çabuk ve daha şiddetli olarak hissedilmektedir.213 sayılı Vergi Usul Kanunu 'nın 112. maddesini değiştiren ve dava konusu bendi getiren 3239 sayılı Yasa 'nın yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği gözönünde tutulursa, Yasa Koyucunun amacı açıkça ortaya çıkar. Mevduat faizinin % 65 'i kredi faizinin ise % 100 'leri aştığı bir enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden " gecikme faizi " adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır.

Bütün bu nedenlerle " gecikme faizi " kavramını Türk Vergi Sistemine getiren, inceleme konusu bend bölümünün Anayasa 'nın 2. Maddesinde belirlenen " sosyal devlet " ve " hukuk devleti " ilkelerine aykırı bir yönü yoktur.

2.Anayasa 'nın 10. Maddesi Yönünden İnceleme :

İtirazın gerekçesi açıklanırken de belirtilmiş olduğu üzere, itiraz yoluna başvuran mahkeme itiraz konusu kuralın, ikmalen, re 'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda

yükümlülerce faiz ödenmesini kabul ettiğini, buna karşılık, Devleti, hatalı biçimde ya da yanlışlıkla tahsil ettiği vergileri iade ederek bu tür bir faiz ödemekle yükümlü tutmadığını ve böylece Devlet yararına ayrıcalık doğurduğunu iddia etmiştir.

Öncelikle belirtilmesi gereken nokta, bu tür bir gerekçe ile Anayasa 'ya aykırılık iddiasında bulunmanın mümkün olmadığıdır. Anayasa Mahkemesi 'nin daha önceki kimi kararlarında açıkça belirtilmiş olduğu üzere, Anayasa 'ya uygunluk denetiminin yapılabilmesi, için bu konunun Yasa Koyucu tarafından düzenlenmiş olması gerekir. Bu bakımdan, eksik düzenleme nedeniyle veya mevcut bir kuralın uygulama alanını genişletmek amacıyla Anayasa 'ya aykırılık iddiası öne sürülemez.

Mahkemenin başvurusunda öne sürülen " Devlet tahsil ettiği verginin bir kısmını veya tamamını geri verirken faiz ödemiyor " savı; bir eksik düzenleme iddiası olup, Anayasa 'ya aykırılık nedeni olamaz Yasa Koyucu, dilediği zaman bu eksikliği giderebilir.

Öte yandan böyle bir eksik düzenlemenin eşitlik ilkesini zedelediğini ileri sürmek de mümkün değildir. Anayasa Mahkemesi kararlarında yinelandığı üzere, Anayasa 'da öngörülen eşitlik, "yasa önünde eşitlik" olup herkesin aynı hak ve yükümlülükler sahip olması anlamında değildir. Eşitlik , her yönüyle aynı hukuki durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle, "eşitlerin eşitliği " anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kurallar uygulanması, yani " eşit olmayanların eşitsizliği " ; eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzelkişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir. Bunlar vergi salma yetkisi, zor kullanma yetkisi ve para basma yetkisidir. Bu Üç yetki sayesinde " devlet egemenliği " veya "devletin üstün iradesi " gerçekleşmektedir. Toplumsal yaşamı adalet ve istikrar içinde mümkün kılan unsur, devletin bu üstün iradesidir. Vatandaşlara yüklenen çeşitli yükümlülüklerin devlet tüzelkişiliğine de aynen yüklenmesini istemek, yukarıda açıklanan nedenlerle eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığı gibi toplumsal yaşamın adalet ve istikrar içinde devamını mümkün kılan " devlet " kavramının üstün anlamı ile de bağdaşmaz. Düzenlemenin Anayasa' nın 10b maddesine aykırı bir yönü görülmemiştir.

3.Anayasa 'nın 36. Maddesi Yönünden İnceleme:

Gecikme faizini ; vergiyi veya geliri doğrudan olayın gerçekleşme tarihinden başlatmanın, mükellefe ağır bir mali külfet yükleyeceği ve bu nedenle de vergi idaresi aleyhine dava açmaktan kaçınacağı, dolayısıyla Anayasa 'nın 36. Maddesinde belirlenen " Hak arama hürriyeti " nin sınırlanmış olacağı öne sürülebilirse de yukarıda faizin, özellikle enflasyonist ortamda, sahip olduğu önemle ilgili açıklamalar böyle bir iddianın savunulmasını imkansız kılar. Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran mükellef, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek dahi mümkün değildir. Yasa Koyucu uygulanacak gecikme faizi oranlarının tesbitini Bakanlar Kurula bırakmakla uygulamada değişen enflasyon oranlarının dikkate alınmasına ve böylelikle mükellefin, enflasyon oranı üstünde bir faiz ödemesine de engel olmuştur. Bu nedenlerle gecikme faizinin dava hakkını engelleyeceği iddiasına katılmak mümkün değildir.

Açıklanan bu gerekçeler nedeniyle gecikme faizinin, Anayasa 'nın 36. maddesine aykırı bir yönü olmadığı sonucuna varılmıştır.

4. Anayasa 'nın 73. Maddesi Yönünden İnceleme :

Başvuru kararında, Anayasa 'nın "Vergi ödevi" başlığını taşıyan 73. Maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacını oluşturduğuna değindikten sonra Vergi Usul Kanununda ikmalen ve re 'sen yapılan tarhiyatlarda, matrah farkına ve olaşın niteliğine göre kaçakçılık , ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları kesildiği, ayrıca belirlenen vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 'a göre de gecikme zammı tahsil edildiği halde, itiraz konusu madde bendi ile bütün bunlara ek olarak gecikme faizi alınmasının Anayasa 'nın 73. Maddesinde yeralan " vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkesine aykırı olduğu iddia edilmektedir.

Konuyu açıklığa kavuşturmak için bir taraftan anayasa 'nın 73. Maddesini, diğer taraftan da Vergi usul Kanunu 'nun yukarıdaki iddialarla ilgili hükümlerini incelemek gerekir.

Anayasa 'nın 73. Maddesi " Vergi ödevi " kenar başlığını taşır ve dört fıkradan oluşur :

" Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre , vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanununu belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurluna verilebilir. "

Bu madde, vergi yükümlülüğünü düzenleyen bir maddedir. Dava konusu bend ile getirilen gecikme faizi ise, bu yükümlülüğün vaktinde yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan ek bir mali yükümlülük olup tamamen yükümlünün kusurundan doğan, istisnai bir yükümlülüktür. Belli koşullar altında ve belli yükümlüler için doğan bu ek yükümlülüğü, vergi adaleti ilkesini düzenleyen Anayasa hükmü ile ilişkilendirmek doğru olmaz .

Öte yandan, mahkemenin savında öne sürdüğü kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları ile gecikme zammı, hem beyan esasına göre ve hemde ikmalen ve re 'sen yapılan tarhiyatlar için sözkonusudur. Vergi Usul Kanunu 'nda belirlenen ilkelere aykırı davranan bütün vergi mükelleflerine uygulanır. Gecikme faizi ise ikmalen, re 'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda sözkonusu olup, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere ve dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına uygulanır. Bir başka deyişle, aynı dönem için hem yukarıda sayılan cezalarla gecikme zammı ve hem de gecikme faizi ödenmesi söz konusu değildir. Gecikme faizi ve gecikme zammı yukarıda açıklandığı üzere, devlet hazinesine girmesi gerektiği halde girmeyen paranın fiatını yükümlüye ödetmek amacını güden ekonomik bir önlemdir. Kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları ise Vergi Usul Kanunun 'nun hükümlerini uygulamayan yükümlüye uygulanan bir malî ceza niteliğindedir. Gecikme faizi ile

gecikme zammı arasındaki fark ise, gecikme faizinin yükümlü tarafından zamanında beyan edilmeyen bir gelirin ikmalen, re' sen veya idarece yapılan tarhiyatlar ile belirlenmesi durumunda sözkonusu olması; gecikme zammının ise, tarhiyatı yapılmış bir verginin ödenmemesi halinde ortaya çıkmasıdır. Bu ikisinin biraraya gelmesi , değişik dönemler için olmak kaydıyla ve bir yükümlünün Vergi Usul Kanunu hükümlerini, ihlâl etmeyi ısrarla sürdürmesinde mümkündür.

Bunun içindir ki , gecikme faizinin, vergi adaletini ihlâl eden ve Anayasa 'nın 73. Maddesine aykırı yönü yoktur.

5.Anayasa 'nın 125. Maddesi Yönünden İnceleme :

İptal isteminde dayanan ve içeriği bu kararın " Yasa Metinleri " bölümüne olduğu gibi alınan Anayasa 'nın " Yargı yolu " kenar başlıklı 125. Maddesi karşısında itiraz konusu maddenin hukuksal niteliği bir aykırılık göstermemektedir.

Gecikme faizinin hesaplanıp ödeme emri ile istenmesi yönetsel bir işlem olup buna karşı yargı yolu açık olduğuna göre Anayasa 'nın 125. Maddesinin olumlu ve olumsuz koşullar olarak öngördüğü durumlara aykırı bir yön bulunmamaktadır.

6.Anayasa 'nın 11. Maddesi Yönünden İnceleme :

Anayasa 'nın " Anayasanın bağlayıcı ve üstünlüğü " başlığını taşıyan 11. Maddesi aynen şöyledir : " Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.

Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz."

İtiraz başvurusunda yer alan inceleme konusu bendin Anayasa 'nın 11. Maddesi ile ilişkisi dolaylı yoldan kurulabilir. Eğer, sözkonusu bend, Anayasa 'nın herhangi bir maddesine aykırı bulunursa, ancak o takdirde ve dolaylı bir biçimde 11. Maddesine de aykırı olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalarla ortaya konduğu üzere yasama organı yürürlüğe koyduğu 3239 sayılı Yasanın 8. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 'nun 112. Maddesini değiştirirken, Anayasa 'nın sosyal devlet, hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırı davranmadığı gibi iptal istemine dayanak yapılan öbür maddelerine de aykırı davranmamış ve dalayısıyla 11. maddeye ters düşen bir durum içine girmiştir.

Açıklanan nedenlerle itirazın reddi gerekir.

VI-SONUÇ :

İncelemenin, 4.1.1961 günlü , 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 'nun 3239 sayılı Kanun 'un 8. maddesiyle değişik 112. Maddesinin itiraz konusu üçüncü bendinde yaralan "...Ayrıca ikmalen, re' sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda :

a)Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar ;

b)Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar ;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tesbit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır. " bölümüyle sınırlı olarak yapılmasına,

Sınırlama kararı gereğince incelenen hükmün Anayasa 'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine,

27.9.1988 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Mahmut C. CUHRUK	Yekta Güngör ÖZDEN	Necdet DARICIOĞLU
Üye	Üye	Üye
Muammer TURAN	Mehmet ÇINARLI	Servet TÜZÜN
Üye	Üye	Üye
Mustafa GÖNÜL	Mustafa ŞAHİN	Vural Fuat SAVAŞ
Üye		Üye
İhsan PEKEL		Selçuk TÜZÜN