

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2001/3

Karar Sayısı : 2005/4

Karar Günü : 6.1.2005

Resmi Gazete Tarih-Sayısı : 20.10.2005 - 25972

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Ordu Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Yasa ile değişik, 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "... bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur" bölümünün Anayasa'nın 2., 7., 10., 11., 38. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Davacının adına re'sen tarh edilen 2000 Nisan dönemi katma değer vergisi ile vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açtığı davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Yasa ile değişik 344. maddesinin, itiraz konusu kuralı da içeren ikinci fıkrası şöyledir:

"Madde 344.-

...

Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve **bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur."**

B- İlgili Yasa Kuralları

İlgili görülen;

a) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. ve 341. maddeleri şöyledir:

“**Madde 112-** 1. İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

2. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir.

Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır.

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Bu fıkra yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.

3. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 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 vergi mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

5. İhtirazi kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine

tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.”

“**Madde 341-** Vergi ziyai, mükelefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”

b) 21.7.1953 günlü, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 5035 sayılı Yasa ile değişik 51. maddesinin birinci ve sonuncu fıkraları şöyledir:

“Madde 51.- Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur.

...

Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir”.

C- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2., 7., 10., 11., 38. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince Mustafa BUMİN, Haşim KILIÇ, Samia AKBULUT, Yalçın ACARGÜN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Fulya KANTARCIOĞLU, Mahir Can ILICAK, Ertuğrul ERSOY, Tülay TUĞCU ve Ahmet AKYALÇIN'ın katılımlarıyla 15.1.2001 günü yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu ve ilgili görülen Yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- İtiraz Konusu Kuralın Anlam ve Kapsamı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun re'sen vergi tarhını düzenleyen 30. maddesinde, re'sen vergi tarhının, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tesbitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh edilmesi olduğu, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tesbitinin mümkün olmadığının kabul edileceği; özel ödeme zamanlarını düzenleyen 112. maddesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerin ne zaman ödenecekleri, geçen süreler için 6183 sayılı Yasa'ya göre tesbit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizinin uygulanacağı; vergi ziyayı başlığını taşıyan 341. maddesinde de, vergi ziyasının, mükellefin veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade edeceği, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere iadesine sebebiyet verilmesinin de vergi ziyayı sayılacağı, bu hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulamasına mani teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

6183 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”un 51. maddesinde de, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4 oranında gecikme zammının tatbik olunacağı, ay kesirlerine isabet eden gecikme zammının günlük olarak hesabedileceği, gecikme zammının birmilyon liradan az olamayacağı, gecikme zammının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre uygulanan vergi ziyayı cezalarında bu madde uyarınca belirlenen miktarda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu miktarın yarısı oranında uygulanacağı, bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammının tatbik edilmeyeceği, Bakanlar Kurulu'nun gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplamaya yetkili olduğu öngörülmüştür.

İptali istenilen kuralın yer aldığı 213 sayılı Yasa'nın 344. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, “*Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.*”

Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur” denilerek kuralda vergi ziyayı suçunun tanımı yapılmış ve bu suça öngörülen cezanın nasıl hesaplanacağı düzenlenmiştir.

Buna göre, vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi halinde oluşacaktır. Bu suçu işleyenlere verilecek vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin

ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Yasa'nın 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunacak olan cezadır.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, vergi ziyasına bağlı olarak verilen vergi ziyai cezasının miktarının hesabında esas alınan gecikme faizi oranının 6183 sayılı Yasa'nın 51. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlendiği, bu oranların vergilendirme ve tahsil dönemleri itibarıyla değişebildiği, ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin yasayla konulabileceği, vergi ziyai suçunu işleyenler için öngörülen vergi ziyai cezası miktarının yasama organı yerine yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranı esas alınması nedenleriyle kuralın Anayasa'nın 2., 7., 10., 11., 38. ve 73. maddelerine aykırılık oluşturduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde, Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan 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, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bu bağlamda, hukuk devletinde yasakoyucu, yasaların yalnız Anayasa'ya değil, evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür.

Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”, üçüncü fıkrasında da “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” denilmiştir.

İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur.

Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki “hukuk devleti” ilkelerine aykırılık oluşturur.

Açıklanan nedenlerle, kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

İptal edilen kuralın Anayasa'nın 7., 10., 11. ve 73. maddeleri yönünden ayrıca incelenmesine gerek görülmemiştir.

VI- İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU

Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında, “Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez” denilmiştir. 2949 sayılı Yasa'nın 53. maddesinde bu kural tekrarlanmış, Anayasa Mahkemesi'nin, iptal halinde meydana gelecek hukuksal boşluğu kamu düzenini tehdit veya kamu yararını ihlâl edici mahiyette görmesi halinde yukarıdaki fıkra hükmünü uygulayacağı belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 344. maddesinin ikinci fıkrasının “... bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur” bölümünün, iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluk, kamu yararını ihlâl edici nitelikte görüldüğünden gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

VII- SONUÇ

A- 4.1.1961 günlü, 213 sayılı “Vergi Usul Kanunu”nun 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 344. maddesinin ikinci fıkrasının “... bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur” bölümünün, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE,

B- İptal hükmünün doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlâl edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Yasa'nın 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE,

6.1.2005 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Mustafa BUMİN	Haşim KILIÇ	Sacit ADALI

Üye	Üye	Üye
Fulya KANTARCIOĞLU	Tülay TUĞCU	Ahmet AKYALÇIN

Esas Sayısı : 2001/3
Karar Sayısı : 2005/4

Üye

Mehmet ERTEN

Üye

Mustafa YILDIRIM

Üye

Fazıl SAĞLAM

Üye

A. Necmi ÖZLER

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR