

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2009/5

Karar Sayısı : 2011/31

Karar Günü : 3.2.2011

R.G. Tarih-Sayı : 14.05.2011-27934

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Bursa İkinci Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25.5.1995 günlü, 4108 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle değiştirilen 353. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan " Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin" ibaresinin, Anayasa'nın 2., 7., 38. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptaline karar verilmesi istemidir.

I- OLAY

Adisyon fişi düzenlenmediğinden bahisle 213 sayılı Yasa'nın 353. maddesinin ikinci fıkrasına dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davada, kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25.5.1995 günlü, 4108 sayılı Yasa'nın 8. maddesiyle değiştirilen ve itiraz konusu ibareyi içeren 353. maddesinin (2) numaralı fıkrası şöyledir:

'2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile **Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen** belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10 000 000 (149 YTL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.'

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

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

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İktüzüğü'nün 8. maddesi gereğince, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, A. Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Zehra Ayla PERKTAŞ'ın katılımlarıyla 29.1.2009 gününde 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 Yasa kuralı, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Kuralın Anlam ve Kapsamı

Vergi yükümlülerinin belirlenen yer, zaman ve şekilde ödevlerini yapmamları durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda iki tür yaptırım öngörülmüştür. Birinci türün kapsamına, yükümlülerin 213 sayılı Yasa'nın kimi maddelerinde öngörülen eylemlerinden dolayı mahkemelerce uygulanan ve ceza hukuku kapsamında kalan yaptırımlar girerken, ikinci türün kapsamına vergi idarelerinin uyguladıkları para cezaları gibi idarî nitelikteki cezalar girmektedir.

213 sayılı Yasa'da düzenlenen idarî nitelikteki vergi cezalarından biri olan usulsüzlük cezası, aynı Yasa'nın 351. maddesinde vergi kanunlarının şekil ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi şeklinde tanımlanmıştır. Usulsüzlük cezaları, aynı Yasa'nın 352. maddesinde yer alan 'genel usulsüzlük' ve 353., 355. ve mükerrer 355. maddelerinde yer alan 'özel usulsüzlük' şeklinde iki ana gruba ayrılarak düzenlenmiştir. Genel usulsüzlük cezalarından daha ağır yaptırımlar içeren özel usulsüzlük cezaları ağırlıklı olarak 213 Sayılı Yasa'da yer alan belgelerin verilmesi ve alınması yükümlülüklerine aykırı davranılması halinde ortaya çıkmaktadır.

213 sayılı Yasa'nın Mükerrer 257. maddesi ile Maliye Bakanlığı, vergi kayıp ve kaçakını önlemek amacıyla, tutulmakta olan defter ve belgelere ilâve olarak tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter veya belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya yetkili kılınmıştır. Anılan maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği bu yetkiye dayanılarak gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmelerinde adisyon kullanılması mecburiyeti getirilmiş ve adisyon kullanımına ilişkin usul ve esaslar 185 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirtilmiştir. Söz konusu genel tebliğde ayrıca adisyon kullanmayanlar hakkında itiraz konusu kuralın değişiklik öncesi haline gönderme yapılarak özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı belirtilmiştir.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, hukuk devletinde ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin ancak yasayla konulabileceği, idarenin kendi tasarrufları ile kişi hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağı, yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu, bu yetkinin devredilemeyeceği, kanunilik ilkesinin vergi ve benzeri sorumluluklar için de geçerli olan bir anayasal ilke olduğu belirtilerek, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2., 7., 38. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

1- Anayasa'nın 7. Maddesi Yönünden İnceleme

Anayasanın 7. maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

213 Sayılı Yasa'nın, yükümlülerin vergilendirmeyle ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüş bulunması, yükümlünün beyanına dayalı olan Türk vergi sisteminin bir gereğidir. Türk vergi sisteminde verginin salınması, yükümlünün beyanına; yükümlünün beyanı, defter kayıtlarına; defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olması ve belgelerin biçimsel koşulları taşımaları zorunluluğunun yanında, gerçek durumu yansıtması gerekmektedir.

Ek belge düzenleme zorunluluğu getirme yetkisi, vergi yükümlülerinin ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmalarını için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olup, vergi kayıp ve kaçakını önlemek amacını taşımaktadır. Maliye Bakanlığına verilen tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten defter tutulmasını ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisi, amacının ve sonuçlarının yasada belirlenmiş olması, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir. Bu ölçüler ve amacı aşan idari düzenlemeler idari yargı tarafından iptal edilecektir.

Belgelendirmede güdülen amaç, ödenmesi gereken vergilerin, vergi incelemesi yoluyla doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna ve gerçek usulde vergilendirilenlere de adisyon düzenlemeleri sureti ile ücret karşılığında verilen bir hizmete açıklık getirildiğine göre, yasadaki alınan yetkiyle Bakanlıkça düzenlenmesi gereken bir belge olarak belirlenmesinde Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.

2- Anayasa'nın 38. Maddesi Yönünden İnceleme

Anayasa'nın 38. maddesinin onbirinci fıkrası ile idarenin, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına olanak tanınmamış ise de para cezası vermesi engellenmemiştir.

Yasa koyucu, suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözeterek, Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde, hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını saptayabileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre, kimi eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında, idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir.

Diğer yandan, suçun yasayla saptanması, maddi olay olarak bir eylemin, ne zaman suç niteliğini alacağını belirlemek demektir. Öğretide suçun yasada tanımlanmış ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, yasayla saptama olarak kabul edilmektedir. Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi idari kararlarla suç ihdası anlamına gelmez.

213 sayılı Yasa'nın 353. maddesi ile özel usulsüzlüklerin hangi eylemlerden oluştuğu ve karşılığında ne tür bir ceza verileceği açık bir şekilde ortaya konulmaktadır. İtiraz konusu kuralın yer aldığı 353. maddenin 2. fıkrasında sayılan ve düzenlenmemeleri özel usulsüzlük cezasını gerektiren belgelerin neler olduğu ve taşınması gereken bilgilerin içeriği anılan Yasa'nın 227 ila 242. maddelerinde ayrıntılı biçimde sayılmıştır. Bu fıkra da sayılan belgelerin niteliği ve

amacı gözetildiğinde; vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla Maliye Bakanlığına verilen, sayılan belgelere ilaveten belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik önlem niteliğinde olduğunun kabulü gerektiğinden Anayasanın 38. maddesine aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek eylemleri önlemek, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı'na getirilen belge düzenleme zorunluluğunun yerine getirilmemesini idari para cezası yaptırımına bağlayan itiraz konusu kural, Anayasa'nın 7. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

İtiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2. ve 73. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir.

Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN ve Zehra Ayla PERKTAŞ bu görüşe katılmamışlardır.

VI- SONUÇ

1- 7.5.2010 günlü, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun uyarınca, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılmadan, Mahkeme'nin çalışıp çalışamayacağına ilişkin ön meselenin incelenmesi sonucunda; Mahkeme'nin çalışmasına bir engel bulunmadığına, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Zehra Ayla PERKTAŞ ile Celal Mümtaz AKINCI'nın, gerekçesi 2010/68 esas sayılı dosyada belirtilen karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25.5.1995 günlü, 4108 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle değiştirilen 353. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan " Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin " ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN ile Zehra Ayla PERKTAŞ'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

3.2.2011 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Haşim KILIÇ	Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Fulya KANTARCIOĞLU

Üye	Üye	Üye
Ahmet AKYALÇIN	Mehmet ERTEN	Fettah OTO

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye

Serruh KALELİ

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye

Recep KÖMÜRCÜ

Üye

Alparslan ALTAN

Üye

Burhan ÜSTÜN

Üye

Engin YILDIRIM

Üye

Nuri NECİPOĞLU

Üye

Hicabi DURSUN

Üye

Celal Mümtaz AKINCI

Üye

Erdal TERCAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 4108 sayılı Yasa'nın 8. maddesiyle değiştirilen (2) numaralı fıkrasında, 'Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin,

düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10.000.000 (149 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir' denilmiş, itiraz yoluna başvuran Mahkeme tarafından bu fıkranın, 'Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin' bölümünün Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülerek iptali istenmiştir. Buna göre, itiraz konusu bölüm uyarınca, Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerle ilgili (2) numaralı fıkrafta belirtilen hususlara uyulmaması özel usulsüzlük cezası uygulanmasına neden olacaktır. Böylece, bu konuda vergi suçunun ne olduğunu belirleme yetkisi idareye bırakılmıştır.

Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve cezaların yasallığı ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke, suç oluşturan eylemlerin ve bunların cezalarının kuşku ve duraksamaya yol açmayacak biçimde, açık, net ve anlaşılabilir biçimde yasa ile düzenlenmesini gerektirmektedir. Kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı, kişi güvenliğinin sağlanmasındaki üstün hukuki yarar da böyle bir düzenlemeyi zorunlu kılmaktadır. İtiraz konusu bölümde öngörülen 'düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin' neler olduğunu belirleyecek olan Maliye Bakanlığının, bu konuya ilişkin kuralları ne zaman getireceği, değiştireceği veya kaldıracağı belli olmadığından, suç oluşturan eylemin, yasaya bakılarak saptanması olanaklı değildir. İdare tarafından suçun, tebliğ gibi düzenleyici tasarruflarla belirlenmesinin ise yasallık ilkesinin içerdiği temel güvenceleri sağlayamayacağı kuşkusuzdur.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu düzenlemenin, Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu ve iptali gerektiği düşüncesiyle çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

KARŞIOY GEREKÇESİ

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25.5.1995 günlü, 4108 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle değiştirilen 353. maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan "**Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin**" şeklindeki ibare, **Anayasa Mahkemesi'nin 13.1.2011 günlü, E.2009/21, K.2011/16 sayılı kararında** belirttiğim gerekçe uyarınca, Anayasa'nın 38. maddesindeki 'suçta kanunilik' ilkesine aykırıdır.

İptali gerekir.

KARŞIOY GEREKÇESİ

İtiraz konusu 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25.5.1995 günlü 4108 sayılı Yasa'nın 8. maddesi ile değiştirilen 353. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan 'Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin" şeklindeki ibaredir.

'Özel usulsüzlükler ve cezaları' başlıklı 353. maddede fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halinde uygulanacak özel usulsüzlük cezaları düzenlenmektedir. İptali istenen ibarenin yer aldığı 2 numaralı fıkrada ise; 'Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen, fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulunmadığının düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiği veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesilir.' denilmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti demokratik bir hukuk devletidir. Buna göre Devletin tüm organları Anayasa ve hukukun üstün kuralları ile bağlı olup, görev ve yetkilerinin bu çerçevede konulan yasalarla belirlenmesi ve yürütme organına bırakılan yetkilerin sınırlarının açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Öte yandan 'hukuk devleti' ilkesi yürütme organının faaliyetlerinin 'belirlilik' dolayısıyla 'hukuki güvenlik' ilkesi sonucunda 'öngörülebilir olmasını' gerektirmektedir.

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.' denilerek 'suç ve cezanın yasallığı' esası benimsenmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin zamanında eksiksiz ve usulüne uygun yerine getirilmesi için ilgili yasalarda hürriyeti bağlayıcı cezaların yanı sıra, adli veya idari nitelikte para cezalarına da yer verilmiştir. Bu bağlamda vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmekte olup bu düzenlemelerde ceza hukukunun genel ilkeleri de göz önünde bulundurulmak suretiyle 'suç ve cezada yasallık' ilkesi benimsenmiştir. Anayasa'nın 38. maddesindeki yasallık ilkesinin belirlilik ilkesi ile birlikte değerlendirilmesi sonucunda suç ve cezalara ilişkin yasal düzenlemenin herhangi bir kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, kamu otoritesinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekmektedir.

Esas Sayısı : 2009/5
Karar Sayısı : 2011/31

İtiraza konu kuralda öngörülen cezanın, hangi belgelerin düzenlenmemesi, bulundurulmaması, kullanılmaması halinde uygulanacağı belirgin olarak düzenlenmemekte, 'Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgeler' şeklinde ifade edilerek bu belgelerin ne tür belgeler olduğunun tespiti Maliye Bakanlığı'nın düzenlemesine bırakılmaktadır.

Bu durumda kural Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırıdır.

Açıklanan nedenle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25.5.1995 günlü 4108 sayılı Yasa'nın 8. maddesi ile değiştirilen 353. maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer alan 'Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgeler' ibaresinin iptali gerektiği oyu ile verilen karara katılmıyorum.

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ