

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2021/51

Karar Sayısı : 2021/80

Karar Tarihi : 4/11/2021

R.G. Tarih-Sayısı : 15/12/2021-31690

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Antalya 1. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle değiştirilen 339. maddesinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Tarh edilen kurumlar vergisi ile tekerrür hükümleri de uygulanarak kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu 339. maddesi şöyledir:

“Tekerrür:

Madde 339- (Değişik: 22/7/1998-4369/9 md.)

Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI ve İrfan FİDAN'ın katılımlarıyla 3/6/2021 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle davada uygulanacak kural ve sınırlama sorunları görüşülmüştür.

2. Anayasa'nın 152. ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi hâlinde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükümlerin iptalleri için Anayasa Mahkemesine başvururken yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yönteminde açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte bulunan kurallardır.

3. Bakılmakta olan davanın konusunu, davacı adına tarh edilen vergiler ve tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyayı cezalarının iptali talebi oluşturmaktadır. Bu itibarla itiraz

konusu maddede yer alan “...veya usulsüzlükten...”, “...usulsüzlükte iki...” ve “...usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş...” ibarelerinin bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

4. Öte yandan itiraz konusu maddenin kalan kısmı, bakılmakta olan davanın konusu olan vergi ziyayı cezasının yanı sıra davada uygulanma imkânı bulunmayan usulsüzlük cezası bakımından da geçerli ortak kural niteliğindedir. Dolayısıyla bakılmakta olan davanın konusu gözetilerek esas incelemenin “*Vergi ziyayına sebebiyet vermektten...*”, “...*vergi ziyayında beş,...*” ve “...*vergi ziyayı cezası yüzde elli,...*” ibareleri ile sınırlı olarak yapılması gerekir.

5. Açıklanan nedenlerle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun’un 9. maddesiyle değiştirilen;

A. 339. maddesinde yer alan “...veya usulsüzlükten...”, “...usulsüzlükte iki...” ve “...usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş...” ibarelerinin itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından bu ibarelere ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

B. 339. maddesinin kalan kısmının esasının incelenmesine, esasa ilişkin incelemenin “*Vergi ziyayına sebebiyet vermektten...*”, “...*vergi ziyayında beş,...*” ve “...*vergi ziyayı cezası yüzde elli,...*” ibareleri ile sınırlı olarak yapılmasına,

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

6. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Murat ÖZDEN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayarılan Anayasa kuralı ve bunun gerekçesi ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

7. İtiraz başvurusu ile iptali talep edilen kuralların davada uygulanacak olması gerekmektedir. Uygulanacak kural bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte bulunan kurallardır (bkz. § 2).

8. Bu bağlamda somut normun denetiminde uygulanacak kuralın hâlihazırda yürürlükte bulunması veya yürürlükten kalkmış olması arasında kural olarak bir fark bulunmayıp itiraz başvurusunda bulunan mahkemece bakılmakta olan davada uygulanma imkânının olması yeterlidir. Nitekim Anayasa Mahkemesi daha önceki kararlarında da itiraz yoluna başvuran mahkemece uygulanacak kural olma niteliğini sürdüren mülga hükümlerin esasının incelenmesi gerektiğine karar vermiştir (AYM, E.2020/14, K.2020/58, 15/10/2020; E.2018/14, K.2018/112, 20/12/2018; E.2018/107, K.2018/114, 20/12/2018; E.2014/179, K.2015/54, 17/6/2015).

9. Bununla birlikte, cezai hükümlerde sonradan yapılan yasal değişiklikle fiilin suç olmaktan çıkarılması veya suç için öngörülen ceza miktarının azaltılması gibi nedenlerle fail lehine olan değişikliğin geçmişe dönük olarak uygulanması ve bu yönüyle iptali istenilen kuralın görülmekte olan davada uygulanamayacak hale gelmesi durumunda Anayasa Mahkemesi işin esası hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermektedir (AYM, E.2018/160, K.2019/23, 10/04/2019).

10. İtiraz konusu kural başvuru tarihinden sonra kabul edilen 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun’un 38. maddesiyle değiştirilmiştir. Anılan değişiklikle genel itibarıyla itiraz konusu kuralda düzenlendiği üzere vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarında tekerrür ve tekerrürün sonuçları hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda kuralda olduğu gibi vergi ziyayı cezalarında beş, usulsüzlük cezalarında iki yıllık tekerrür süreleri öngörülmüş ve yine tekerrür hâlinde vergi ziyayı cezasının

yüzde elli, usulsüzlük cezasının ise yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmek suretiyle aynı artırım oranları muhafaza edilmiştir.

11. Anılan değişikliğin itiraz konusu kuraldan temel farkı, tekerrür hâlinde artırılmak suretiyle uygulanacak cezalara üst sınırın getirilmesidir. Bu itibarla artırım tutarının kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır. İtiraz konusu kuralda tekerrür hâlinde artırılması öngörülen cezalar bakımından bir üst sınırın bulunmadığı gözetildiğinde söz konusu değişikliğin lehe bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır.

12. İtiraz başvurularında itiraz konusu kuralın yürürlükten kaldırılmış olması kural olarak mülga kuralın esasının incelenmesine engel oluşturmamasına karşın başvuruya konu itiraz konusu kuralda yapılan değişikliğin lehe olması nedeniyle vergi ziyayı veya usulsüzlük cezalarının tekerrür nedeniyle artırıldığı tüm uyuşmazlıklarda uygulanacağı açıktır.

13. Ayrıca bakılmakta olan dava hakkında davacının davadan feragat etmesi nedeniyle karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir. Dolayısıyla bu yönden de kuralın bakılmakta olan davada uygulanma imkânı kalmamıştır.

14. Açıklanan nedenle konusu kalmayan itiraz başvurusu hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermek gerekir.

IV. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle değiştirilen 339. maddesinde yer alan "*Vergi ziyasına sebebiyet vermektен...*", "*...vergi ziyasında beş,...*" ve "*...vergi ziyayı cezası yüzde elli,...*" ibarelerine ilişkin itiraz başvurusu hakkında **KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA** 4/11/2021 tarihinde **OYBİRLİĞİYLE** karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Esas Sayısı : 2021/51
Karar Sayısı : 2021/80

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN