

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2021/129

Karar Sayısı : 2022/33

Karar Tarihi : 24/3/2022

R.G. Tarih – Sayı : 17/6/2022 – 31869

İPTAL DAVASINI AÇAN: Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri Engin ALTAY, Özgür ÖZEL, Engin ÖZKOÇ ile birlikte 129 milletvekili

İPTAL DAVASININ KONUSU: 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 44. maddesiyle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 1. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesine eklenen "...cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük..." ibaresinde bulunan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresinin,

B. 45. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 11. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "...ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında..." ibaresinin "...ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında..." şeklinde değiştirilmesinde bulunan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresinin,

Anayasa'nın 2., 5., 10., 13., 35., 73. ve 90. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi talebidir.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKÜMLERİ

Kanun'un iptali talep edilen kuralların da yer aldığı;

1. 44. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin ibare ve cümlelerin eklendiği birinci fıkrası şöyledir:

"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000 (6.800 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyayına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. (Ek cümle:14/10/2021-7338/44 md.) Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000 (6.800 ve altı) Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanununun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde

bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurulabilir.”

2. 45. maddesiyle 213 sayılı Kanun’un ek 11. maddesinin ibare değişikliği yapılan ve cümlenin eklendiği birinci fıkrası şöyledir:

*“(Değişik birinci fıkra: 11/8/1999-4444/7 md.) Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 (6.800 üzeri) **Türk lirasını aşan** usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. (Ek cümle:14/10/2021-7338/45 md.) Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.”*

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 30/12/2021 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, yürürlüğü durdurma talebinin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Dava dilekçesi ve ekleri, Raportör Fatih TORUN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, dava konusu kanun hükümleri, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

1. Genel Açıklama

3. Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yargısal yolların yanı sıra idari çözüm yolları da bulunmaktadır. Bu kapsamda vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından birisi olarak düzenlenen uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında yapılmış veya yapılacak olan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı mercilerine taşınmadan çözümlenmesini sağlayan bir yoldur.

4. Uzlaşma kurumunun, tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma şeklinde iki farklı türü bulunmaktadır. 213 sayılı Kanun’da tarhiyat sonrası uzlaşma terimi kullanılmamakla birlikte anılan Kanun’un ek 1. maddesinde düzenlenen uzlaşma kurumu, niteliği itibarıyla tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade etmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise Kanun’un ek 11. maddesinde düzenlenmiştir.

5. Kanun’un ek 1. maddesinde ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara bağlı veya bağlı olmaksızın kesilen vergi cezalarına karşı uzlaşma yoluna başvurma imkânının bulunduğu belirtilmektedir. Aynı madde uyarınca mükelleflerin veya ceza muhatablarının uzlaşma talebinde bulunabilmesi için vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya Kanun’un 116., 117. ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu

veya yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi gerekmekte olup bu hâllerden biri ya da birkaçının söz konusu olduğu tarh ve/veya ceza kesme işlemi için uzlaşılması mümkündür.

6. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar 3/2/1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği’nde düzenlenmiştir. Uzlaşma, anılan Yönetmelik uyarınca teşekkül eden uzlaşma komisyonları tarafından yürütülmektedir. Yönetmelik’in 9. maddesi uyarınca uzlaşma talebi vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.

7. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi veya temin edilememesi hâlinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellefin, dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi durumunda uzlaşma sağlanmış sayılır.

8. Kanun’un ek 6. maddesinde uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olup gereğinin vergi dairelerince derhal yerine getirileceği belirtilmiş, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında mükellef veya adına ceza kesilen tarafından dava açılmayacağı ve hiçbir merciye şikâyetle bulunulamayacağı hükme bağlanmıştır.

9. Kanun’un ek 7. maddesinde ise müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için ancak uzlaşma gerçekleşmediği takdirde dava açma yoluna gidebileceği belirtilmiştir. Buna göre uzlaşmanın gerçekleşmemesi hâlinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma süresi bitmiş veya sürenin bitimine 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzar. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi hâlinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

10. Ek 8. maddede uzlaşma gerçekleştiği takdirde uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların uzlaşma tutanağının vergi ve cezaların ödenme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmesi durumunda kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanlarının kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmesi hâlinde ise ödeme süreleri geçmiş olanların uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde, uzlaşma gerçekleşmediği takdirde 112. ve 368. maddeleri ile 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre ödeneceği hükme bağlanmıştır.

11. 213 sayılı Kanun’un ek 11. maddesinde düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma kurumuyla ise vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalarda, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında uzlaşma görüşmeleri yapılması mümkün kılınmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar da 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde düzenlenmiştir.

12. Tarhiyat öncesi uzlaşma; tarh edilecek vergi veya kesilmesi öngörülen cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama, yani vergi incelemesi aşamasında gerçekleşen uzlaşma yöntemidir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak tarhiyatlar konu olabilmektedir. Bir başka deyişle tarhiyat öncesi uzlaşmada ön koşul vergi mükellefi ya da ceza muhatabının vergi incelemesine tabi tutulmasıdır.

13. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması hâlinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikâyetle bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması hâlinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Buna karşılık daha sonra tarh edilen vergi veya kesilen cezaya karşı dava açma hakkı saklıdır. Ayrıca anılan Kanun'un 376. maddesi uyarınca cezada indirim talebinde bulunulması da mümkündür.

2. Anlam ve Kapsam

14. Tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılabilecek vergi ve cezalar 213 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilecek vergi ve cezalar ise anılan Kanun'un ek 11. maddesinde düzenlenmiştir.

15. Buna göre ek 1. maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesinde ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını (TL) aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda mükellefler ile uzlaşılacağı düzenlenmiştir. Ancak 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilen vergi, kesilen ceza ve bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ile 370. maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere söz konusu maddeye göre kesilen cezalar hususunda uzlaşma yoluna başvurulabilmesi mümkün değildir. Anılan cümlede yer alan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresi dava konusu kurallardan ilkinin oluşturmaktadır.

16. Tarhiyat öncesi uzlaşma açısından ise Kanun'un ek 11. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezaların tarhiyat öncesi uzlaşma konusu edilmesi mümkün değildir. Anılan cümlede yer alan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresi dava konusu diğer kuralı oluşturmaktadır.

17. Kanun'un mükerrer 414. maddesine dayanılarak 21/12/2021 tarihli ve 31696 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 534) ile Kanun'un ek 1. ve ek 11. maddelerinde yer alan 5.000 TL 2022 yılı için 6.800 TL üzeri olarak belirlenmiştir. Bu itibarla usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının 2022 yılında uzlaşmaya tabi olabilmesi için 6.800 TL'nin üzerinde olması gerekir.

18. Dava konusu kurullarla uzlaşmanın kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Türk vergi hukukunda usulsüzlükler, genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre vergi kanunlarında yer alan vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sırasında dikkate alınması gereken şekli birtakım yükümlülüklerle uyulmaması veya aykırı davranılması durumunda söz konusu fiillerin usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılması öngörülmüştür.

19. Vergi usul hukukumuzda usulsüzlük, anılan Kanun'un 351. maddesinde vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlanmıştır. 352. maddede usulsüzlük fiilleri I. ve II. derece usulsüzlük şeklinde ayrı ayrı sayılmıştır. Usulsüzlük fiillerini işleyenlere, usulsüzlüğün derecesine ve mükellefiyet şekline göre farklılaştırılmış tutarlarda usulsüzlük cezası kesilir. Kesilecek bu cezalara, 213 sayılı Kanun'a bağlı cetvelde yer verilmiştir.

20. Özel usulsüzlük cezaları ise, esas olarak belge ve kayıt düzeni ile muhasebe standartlarına ve tek düzen muhasebe sistemine uyulmaması ve vergi idaresince istenen bilgi ve belgelerin verilmemesi fiillerini kapsamaktadır. Özel usulsüzlük cezaları Kanun'un 353., 355. ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddeler bağlamında özel usulsüzlük fiilleri; fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, damga vergisinde özel usulsüzlük cezası, bilgi vermekten çekinenler ile yine 107/A (elektronik ortamda tebliğ), 256. (defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti), 257. (diğer ödevler) ve mükerrer 257. (yetki) maddeleri ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi (muhtasar ve prim hizmet beyannamesi) hükümlerine uyulmaması şeklinde sınıflandırılmıştır.

3. İptal Talebinin Gerekçesi

21. Dava dilekçesinde özetle; vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözülme yöntemlerinden biri olan uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına 5.000 TL'nin altında kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının alınmamasında kamu yararının bulunmadığı, bu durumun ölçülülük ve kanunilik ilkelerine aykırı olduğu, mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği, uzlaşma imkânından yararlanma açısından usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için bir üst sınır belirlenmesinin vergilemede adalet ilkesini ihlal ettiği, vergi mükellefleri arasında eşitsizliğe yol açtığı ve ülkemizin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla bağdaşmadığı belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 5., 10., 13., 35., 73. ve 90. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

4. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

22. Anayasa'nın 10. maddesinde "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir./ Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz./ Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz./ Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz./ Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.*" denilmek suretiyle kanun önünde eşitlik ilkesine yer verilmiştir.

23. Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı; aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişilere ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

24. Anayasa'nın 35. maddesinde "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./ Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./ Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*" denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parasal karşılığı olan her türlü mal varlığını kapsamaktadır.

25. Dava konusu kurallarla 5.000 (6.800 üzeri) TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurma imkânı öngörülmüşken bu tutarın altında kalan söz konusu cezaların muhataplarına uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna

başvurma imkânı tanınmamıştır. Dolayısıyla usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına karşı vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm yollarından birisi olan uzlaşma yoluna başvurma şartlarına ilişkin hükümler içeren kuralların mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesi yönünden incelenmesi gerekir.

26. Mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamelenin mevcut olup olmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında mülkiyet hakkına müdahale bakımından farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Bundan sonra farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve nihayetinde farklı muamelenin ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir (*Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 77; AYM, E.2018/8, K.2018/85, 11/7/2018, § 41).

27. Dava konusu kurallarla uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına giren usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının belirli bir tutarın esas alınması suretiyle belirlendiği görülmektedir. Bir başka deyişle usulsüzlük dereceleri veya özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller açısından bir ayrıma gidilmediği, I. ve II. derece usulsüzlük fiilleri ile özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerin tamamının uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına dahil edildiği anlaşılmaktadır. Buna göre kurallarla belirlenen tutarı aşması şartıyla tüm usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma veya tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olduğu anlaşıldığından uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurma açısından usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhataplarının karşılaştırma yapılmaya müsait olacak şekilde benzer durumda oldukları açıktır.

28. Öte yandan 5.000 (6.800 üzeri) TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurma imkânı öngörülmüşken bu tutarın altında kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhataplarının bu başvuru imkânından yararlandırılmamasının farklı muamele teşkil ettiği açıktır.

29. Eşitlik ilkesinin gereği olarak karşılaştırma yapılmaya müsait olacak şekilde benzer durumda olanlar arasından bir kısmı lehine getirilen farklı düzenlemenin ayrıcalık tanınması niteliğinde olmaması için nesnel ve makul bir temele dayanması ve ölçülü olması gerekir.

30. Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamak üzere vergi alacağının sorunsuz bir şekilde ve en kısa sürede tahsil edilebilmesi gerekir. Kamu alacağının tahsilinin güvenceye bağlanması ve tahsil imkânının artırılmasında kamu yararının bulunduğu açıktır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları esas itibarıyla vergi mükelleflerinin şekli ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle çoğunlukla maktu tutar üzerinden belirlenen ve bu nedenle ikmalen, resen veya idarece yapılan/yapılacak tarhiyatlar ile vergi ziyayı cezasına göre daha cüzi bir miktara tekabül eden cezalardır. Bu nedenle vergi kaybına yol açan ve çoğu zaman yüksek tutarlara tekabül eden ikmalen, resen veya idarece tarhiyatlar ile bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarına ve vergi kaybına yol açmamakla birlikte vergi kanunlarına aykırılık oluşturan fiilin ağırlığı nedeniyle daha yüksek tutarda kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı yapılan başvuruların daha kısa sürede ve adil bir şekilde çözüme kavuşturulması amacıyla uzlaşma komisyonlarının iş yükünün dengeli ve makul bir düzeyde tutulması önemlidir. Bu kapsamda kanun koyucunun uzlaşma yoluna başvurulabilecek vergi ve ceza tutarı bakımından bir sınır belirlemesi vergi alacağının tahsilinin hızlandırılması amacına hizmet etmektedir.

31. Bu itibarla kurallarla belirlenen tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurma imkânı tanınırken bu tutarın altında kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının bu imkândan mahrum bırakılması suretiyle usulsüzlük ve

Esas Sayısı : 2021/129

Karar Sayısı : 2022/33

özel usulsüzlük cezası muhatapları arasında oluşturulan farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayandığı anlaşılmaktadır.

32. Diğer yandan kurallarla oluşturulan farklı muamelenin vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamak üzere vergi kaybına yol açan ikmalen, resen veya idarece tarhiyatlar ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarına ve fiilin ağırlığı nedeniyle daha yüksek miktarda kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı yapılan başvuruların daha kısa sürede ve adil bir şekilde çözüme kavuşturulmasına katkıda bulunma ve bu yolla vergi alacağının tahsilini hızlandırma amacına ulaşma bakımından elverişli ve gerekli olmadığı söylenemez.

33. Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemi sonucunda ortaya çıkan hukuki ihtilaftır. Bu uyuşmazlıkların hem yargı mercilerine gidilmeksizin idari aşamada çözümlenmesi hem de vergi alacağının zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilebilmesi için 213 sayılı Kanun'da uzlaşma kurumunun yanı sıra bazı müesseseler öngörülmüştür. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına muhatap olanların uzlaşma dışında bu yollara başvurma imkânı da bulunmaktadır.

34. Bu bağlamda usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına muhatap olanların uzlaşma dışında başvurabileceği idari yolların başında anılan Kanun'un "*Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme*" başlıklı 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim kurumu gelmektedir. Buna göre cezalarda indirim kurumu ile adına vergi cezası kesilen vergi mükellefinin veya sorumlusunun birtakım şartları yerine getirmesi durumunda cezanın yarısı indirilmekte ve bu suretle uyuşmazlık ortadan kaldırılmaktadır. Bunun yanı sıra ek 1. maddenin birinci fıkrasının üçüncü cümlesinde 5.000 (6.800 ve altı) TL'yi aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için 376. maddedeki indirim oranının %50 artırımlı olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu itibarla uzlaşma kapsamına girmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için daha fazla bir indirim imkânı ve ödeme kolaylığının sağlandığı görülmektedir.

35. Bu itibarla dava konusu kuralların belirli bir meblağın altında kalan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına muhatap olan kişilerin sadece uzlaşma kurumundan yararlanamama sonucunu doğurduğu, ilave bir mali yükümlülük öngörmediği, uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma yolu ile sağlanabilecek ödeme kolaylıklarına benzer imkânların da Kanun'da yer aldığı ve belirlenen 5.000 (6.800 üzeri) TL sınırının makul bir düzeyde olduğu gözetildiğinde kuralların usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına muhatap olan kişilere aşırı bir külfet yüklediği ve orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı anlaşılmıştır. Dolayısıyla kuralların mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

36. Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 10. ve 35. maddelerine aykırı değildir. İptalleri talebinin reddi gerekir.

Kuralların Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 10. ve 35. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. ve 73. maddeleri yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

İtiraz konusu kuralların Anayasa'nın 5., 13. ve 90. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

IV. YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI TALEBİ

37. Dava dilekçesinde özetle; dava konusu kuralların uygulanmaları hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğabileceği belirtilerek yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi talep edilmiştir.

14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 44. maddesiyle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 1. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesine eklenen "...cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük..." ibaresinde bulunan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresine,

B. 45. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 11. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "...ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında..." ibaresinin "...ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında..." şeklinde değiştirilmesinde bulunan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresine,

yönelik iptal talepleri 24/3/2022 tarihli ve E.2021/129, K.2022/33 sayılı kararla reddedildiğinden bu ibarelere ilişkin yürürlüğün durdurulması taleplerinin REDDİNE 24/3/2022 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V. HÜKÜM

14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 44. maddesiyle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 1. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesine eklenen "...cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük..." ibaresinde bulunan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresinin,

B. 45. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un ek 11. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "...ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında..." ibaresinin "...ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında..." şeklinde değiştirilmesinde bulunan "...5.000 Türk lirasını aşan..." ibaresinin,

Anayasa'ya aykırı olmadıklarına ve iptal taleplerinin REDDİNE 24/3/2022 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Muammer TOPAL

Esas Sayısı : 2021/129

Karar Sayısı : 2022/33

Üye

M. Emin KUZ

Üye

Rıdvan GÜLEÇ

Üye

Recai AKYEL

Üye

Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye

Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye

Selahaddin MENTEŞ

Üye

Basri BAĞCI

Üye

İrfan FİDAN