

SİRKÜLER
Sayı: 2011/84

İstanbul, 05.04.2011
Ref: 4/84

Konu:

BEYANNAMELERİN SÜRESİNDEN SONRA ELEKTRONİK ORTAMDA VERİLMESİ NEDENİYLE KESİLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARININ DAYANAĞI OLAN VERGİ USUL KANUNUNUN MÜKERRER 355. MADDESİNİN İPTALİ İSTEMİYLE AÇILAN DAVAYI, SÖZ KONUSU KANUN HÜKMÜNÜN ANAYASA AYKIRI OLMADIĞI GEREKÇESİYLE ANAYASA MAHKEMESİ REDDETMIŞTİR

02.04.2011 tarihli ve 27893 sayılı Resmi Gazete’de Anayasa Mahkemesinin 13.01.2011 tarihli E: 2009/21, K: 2011/16 sayılı kararı yayınlanmıştır.

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi, Vergi beyannamelerin süresinden sonra elektronik ortamda verilmesi nedeniyle kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının Anayasa aykırı olduğu iddiası ile, VUK’nun Mükerrer 355. Maddesinin birinci fıkrasının iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

Vergi Mahkemesinin başvuru kararında, “..*mükerrer 355. maddenin birinci fıkrasında, elektronik ortamda beyanname verilmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin kuralın yer almadığı, sadece cezaların belirlendiği, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine uygun olarak suçun açıkça yasayla düzenlenmediği, maddede belirtilen sürelerde beyanname verenler ile bu sürelerden sonra beyannamesini elektronik ortamda verenlere öngörülen cezalar arasında orantısızlık bulunduğu, bu durumun eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu, aynı statüde bulunan mükelleflerin aynı fiilleri için farklı cezaların öngörüldüğü, bu nedenlerle kuralın Anayasa’nın 2., 10., 13., 38. ve 125. maddelerine aykırı olduğu*” ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu VUK’nun mükerrer 355. Maddesi aşağıdaki gibidir:

“Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil);

- 1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.070 TL)Türk Lirası,*
- 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (530 TL) Türk Lirası,*
- 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (260 TL) Türk Lirası,*

Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. (Ek cümle: 16.6.2009–5904/22 md.) Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

(Ek fıkra: 16.7.2004–5228/10 md.) Tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsiik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. (Ek cümle: 23.7.2010–6009/12 md.) Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL (800.000)'yi geçemez.

(Ek fıkra: 3.7.2005–5398/23 md.) Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

(Ek fıkra: 16.6.2009–5904/22 md.) Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

(Ek fıkra: 16.6.2009–5904/22 md.) Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.”

Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme neticesinde aşağıda yer verilen gerekçeli kararı ile söz konusu kanuni düzenlemenin Anayasaya uygun olduğuna ve iptal başvurusunun reddine karar vermiştir.

“213 sayılı Yasa’nın mükerrer 355. maddesinin itiraz konusu birinci fıkrasında, bu Yasa’nın mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir. Kuralda, cezalar belirlenmiş, cezaya tabi tutulan eylemler ise mükerrer 257. maddeye göre getirilen zorunluluklara uymama olarak gösterilmiştir. Mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığı’nun hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir.

Maliye Bakanlığı’na yetki yasayla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmi Gazetede yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır.

Suç sayılan eylem ve cezası yasada gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda önlemler alınması amacıyla yürütme organına yetki vermesi, suçun idari düzenlemelerle ortaya konulması anlamına gelmez.

Öte yandan, Anayasa’nın 10. maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Mükerrer 355. maddede, belirli sürelerde beyanname verilmesi halinde cezaların indirimli uygulanması, bu süreler dışında beyanname verilmesi veya hiç beyanname verilmemesi hallerinde yasada belirtilen cezaların uygulanması öngörüldüğünden, eylemler ayrılarak bu eylemlere bağlı ceza getirildiğinden, eşitlik ilkesinin ihlalinden söz edilemeyecektir.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa’nın 2., 10. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.”

Vergi Mahkemesi tarafından açılan dava her ne kadar gelir ve katma değer beyannameleri ile sınırlı olsa da, kararın detayı incelendiğinde de görüleceği üzere Anayasa Mahkemesi incelemesini bu şekilde sınırlamamıştır. Buna göre, Anayasa Mahkemesinin kararı ile VUK Mükerrer 355. Maddesinin Anayasa aykırı olduğu iddiaları artık geçerliliğini kaybetmiştir. Dolayısıyla sadece vergi beyanlarının değil, elektronik ortamda yapılması gereken diğer bildirimlerin de (Örneğin: Aylık Ba-Bs formları, ÖTV bildirimleri..v.d.) süresi içinde yapılmaması halinde kesilecek cezalar Anayasal yönden kesinleşmiştir.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

Anayasa Mahkemesinin 13.01.2011 tarihli E: 2009/21, K: 2011/16 sayılı kararı

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2009/21

Karar Sayısı : 2011/16

Karar Günü : 13.1.2011

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul İkinci Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle değiştirilen Mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının Anayasa'nın 2., 10., 13., 38. ve 125. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Gelir ve katma değer vergilerine ilişkin beyannamelerin süresinden sonra elektronik ortamda verilmesi nedeniyle kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"Türkiye Cumhuriyeti'nin bir 'hukuk devleti' olduğu Anayasa'nın 2. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Maddeye göre, 'Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir' şeklinde hüküm yer almaktadır.

Anayasa'nın bu hükmünden de anlaşılacağı üzere 1982 Anayasası Türkiye Cumhuriyetinin 'hukuk devleti' olduğu saptamasında bulunmuş, ancak 'hukuk devleti' kavramını açıklamamış hatta gereklerinin neler olduğuna değinmemiştir.

Hukuk devleti kavramından ne anlaşılması gerektiğine Anayasa Mahkemesi kararları ile açıklık getirilmiştir.

Nitekim, Yüksek Mahkeme bir kararında hukuk devletini; '... bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinde olan devlettir...' olarak tanımlamıştır (22.7.2008 günlü, E. 2008/64, K.2008/129 sayılı karar).

Yüksek Mahkeme bu kararında 'hukuk devleti'ni tanımlamaktan çok hukuk devletinin niteliklerine yer vermiş, hukuk devletinin niteliklerinin neler olduğu hususunu, diğer kararlarında da olduğu gibi, hukuk devletine atf yaparken kullanmış bazen de bu niteliklere yenilerini eklemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'Bilgi Vermekten Çekinenler İle 256, 257 ve Mükerrer 257 nci Madde Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza' başlıklı mükerrer 355. maddesinde, bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil); 1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 100.000.000 lira, (378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2008'den itibaren 1.490-TL) 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 50.000.000 lira, (378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2008'den itibaren 680-TL) 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 25.000.000 lira, (378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2008'den itibaren 320-TL) özel usulsüzlük cezası kesileceği düzenlenmiş elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrası ile özel usulsüzlük cezasının beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanacağı kurala bağlanarak üç ayrı idari ihlal hali için üç ayrı özel usulsüzlük cezası kurala bağlanmıştır.

Buna göre, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde öngörülen idari cezanın 1/4'ü olan 372,50 TL özel usulsüzlük cezası, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2'si olan 745,00 TL özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Kanunun özel usulsüzlük cezası öngördüğü ihlal fiilleri arasında kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde (yasal beyanname verme süresinden sonraki 15. gün içinde) beyanname verilmesi ile bu süreyi takip eden ikinci 15 gün içinde (yasal beyanname verme süresinden sonraki 30. gün içinde) verilmesi hali dışında, uyuşmazlık konusu olayda olduğu gibi, elektronik ortamda beyannamenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrasında düzenlenen sürelerden (yasal beyanname verme süresini izleyen 30. günden) sonra verilmesi hali anılan fıkra hükmünde düzenlenmiş olmadığından, anılan Kanunun 'Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları' başlıklı 352. maddesinin 'I inci derece usulsüzlükler' başlıklı 1. bendi gereğince, (vergi ve harç beyannamelerinin süresinde erilmemiş olması halinin I inci derece usulsüzlük oluşturacağını düzenleyen madde) sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı mükellefler için, 50,00 TL I inci derece usulsüz cezası uygulanması gerekecektir.

Uyuşmazlıkta davalı idarece her ne kadar davacı (...) adına 2007/12 dönemi katma değer vergisi, 2007/10-12 dönemi gelir stopaj vergisi, 2007/10-12 gelir geçici vergi, 2007 takvim yılı gelir vergisi beyannameleri ile 2008/1, 2, 3 dönemlerine ilişkin katma değer vergisi ile 2008/1-3 dönemi gelir (stopaj) vergisi beyannamelerini süresinden sonra Internet ortamında vermiş olduğundan bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca ceza uygulanmışsa da 'Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar' başlıklı Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, 'Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez' denilmektedir.

İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi'nin 11., İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin 7. maddelerine göre, hiç kimse işlendikleri sırada millî veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkûm edilemez. Bunun gibi, suçun işlendiği sırada uygulanan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez.

Türk Ceza Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, 'Kanunun sarıh olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilmez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılmaz.'; 2. maddesinde ise 'İşlendiği zamanın kanununa göre cürüm veya kabahat sayılmayan fiilden dolayı kimseye ceza verilemez, işlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm veya kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz. Eğer böyle bir ceza hüküm olunmuşsa icrası ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar. Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur' denilerek evrensel ilkelere koşut genel hükümler konulmuştur.

Anayasa Mahkemesi'nin 7.6.1999 günlü, E.1999/10, K.1999/22 sayılı kararında da bahsedildiği üzere, Anayasa'ya ve Türk Ceza Kanunu'na göre suçların kanunla belirlenmesi 'suçta kanunilik', cezaların da kanunda gösterilmesi 'cezada kanunilik' ilkesini oluşturmaktadır. 'Kanunsuz suç ve ceza olmaz' kuralı çağdaş hukukun vazgeçilmez temel ilkelerinden biridir. Bu ilkelerle kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri sağlanmakta, temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmaktadır.

Yasama organı kamu düzeninin korunması için ceza hukuku alanında düzenleme yaparken, anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır. Suç işleyenin suçu işlediği tarihte ne kadar ceza ile karşılaşacağını bilmesi gerekir. Daha sonra cezanın azaltılması durumu hariç, herkes suçu işlediği günde yürürlükte olan kurala göre cezalandırılır. Bu, kişiler için Anayasa ile teminat altına alınmış bir haktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının açık bir düzenleme içermemesi nedeniyle yasal beyanname verme süresini izleyen 30. günden sonra elektronik ortamda beyanname verenlere de özel usulsüzlük cezası kesilmesi uygulamada idarenin (dava konusu olayda olduğu gibi) kıyas yoluyla ceza takdir etmesi gibi hukukun temel ilkelerine aykırı sonuçların doğmasına yol açtığı gibi, farklı uygulamalara ve farklı kararların verilmesine de sebep olmaktadır.

İtiraz konusu kural, para cezasının belirlenmesine ilişkin olduğundan bunun suç ve cezadaki yasallık ilkesi gereği objektiflik ve genellik esaslarına göre kesin ve açık bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Dava konusu olayda, davalı idarece davacı adına 'Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve Mükerrer 257 nci Madde Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza' başlıklı mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca ceza uygulanmışsa da anılan fıkra

tamamlayıcıdır. İdarenin keyfi davranmasını önleyen bu ilkenin idari yaptırımlarda da geçerli kılınması, hukuk devleti iddiasındaki her ülke için vazgeçilmez bir zorunluluktur. Aynı şekilde, yasallık ilkesinin doğal bir sonucu olarak, kıyas yoluyla yeni bir suç öngörülemeyeceği gibi, idari yaptırımı gerektiren davranışlar da kıyas yoluyla uygulanamayacaktır.

Bu nedenlerle, itiraz konusu fıkra Anayasa'nın 38. maddesine aykırıdır.

Diğer taraftan, Anayasa'nın 3.10.2001 günlü, 4709 sayılı Kanununun 2. maddesi ile değişik 13. maddesinde düzenlenmiş olup, hukuk devletinin zorunlu bir sonucu olarak nitelendirilen ölçülülük ilkesi, idarenin eylem ve işlemlerinde kullandığı imkân, araç ve ölçülerin, idarenin bu davranışı ile elde etmek istediği sonuçlara uyarlanmasını ifade etmektedir. Eşitlik ve ölçülülük arasında bir köprü oluşturan orantılılık ilkesinin hukukun genel ilkeleri arasında olduğu ve hukuk devletinin bir sonucu olarak uygulandığı hem uygulamada hem de öğretide ifade edilmektedir. Yasayla getirilen sınırlamalarda ölçülülük ilkesine uyulması Anayasal bir zorunluluk oluşturmaktadır.

İdari yaptırımlar alanında da idari düzeni ihlal fiili ile verilen ceza arasında adalet ve hakkaniyet ilkelerine uygun bir nispet bulunması, doğan zararın genişliği ile orantılı bir yaptırımın uygulanması gerekmekte, hukuka aykırı eylemle yaptırım arasında adalet ve hakkaniyet ilkelerine uygunluk aranmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrasında öngörülen sürelerde beyanname verenler için düzenlenen cezalar (372,50 TL ile 745,00 TL özel usulsüzlük cezası) ile mükerrer 355. maddenin son fıkrasında düzenlenmiş olan sürelerden sonra beyannameyi elektronik ortamda verenlere öngörülen cezalar (80,00 TL ile 50,00 TL usulsüzlük cezası) arasında çok açık bir orantısızlık hali olduğu gibi, bu durum Anayasal bir ilke olan eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmakta, vergi kanunları ile getirilmiş olan yükümlülükler uyma, ödevlerini yerine getirme konusunda özenli davranan mükelleflerin daha ağır bir ceza ile cezalandırılmaları sonucunu doğurmaktadır. Beyannameyi beyanname kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde veren mükelleflere öngörülen idari para cezası 372,50 TL, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 745,00 TL özel usulsüzlük cezası olduğu halde, elektronik ortamda beyannameyi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrasında düzenlenen sürelerden (yasal beyanname verme süresini izleyen 30. günden) sonra veren mükelleflere öngörülen ceza 50,00 TL usulsüzlük cezası olmaktadır.

Bu durum Anayasal bir ilke olan ölçülülük ilkesine açık aykırılık oluşturmaktadır.

Yüksek Mahkeme'nin vurguladığı üzere, eşitlik ilkesi kanunların genelliğinin teminatıdır. Nitekim, Anayasanın 10. maddesine göre; 'Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz'.

Hukuk devleti hukukun üstünlüğü temeli üzerine kurulmuştur. Bu nedenle her türlü ayrıcalığı reddeder. Anayasa Mahkemesi pek çok kararında kanun önünde eşitlik kavramına değinmiş ve bu konuyu açıklamıştır. Yüksek Mahkeme bir kararında konu hakkında şu kararı vermiştir:

'...yasa 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 yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi önlenmiştir. Yasa 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 durumları aynı, ayrı hukuksal durumları farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez...' (22.7.2008 günlü, E.2008/64, K. 2008/129 sayılı karar)

Yüksek Mahkeme'nin kararından da anlaşılacağı üzere, aynı şartlar ve özdeş durumlar aynı kanuna tabi tutulmalıdır. Eğer farklı bir durum varsa başka bir ifade ile kişinin kanun kapsamına dâhil edilmemesi haklı bir nedene dayanıyorsa veya konumu itibarıyla kanun kapsamına girmiyorsa düzenlenen bir kanundan yararlanamaması Anayasayı ihlal anlamına gelmemektedir. Çünkü eşitliğe aykırı olan husus, aynı statüde bulunan kişilerden birinin haklı bir neden olmaksızın kanun kapsamından yararlandırılmaması ve yararlandırılmasıdır.

Dolayısıyla 'yatay eşitlik' anlayışı gereği olarak Yüksek Mahkeme'nin anladığı anlamda 'eşitlik ilkesi' mutlak bir eşitlik anlayışı değildir.

Uyuşmazlık konusu olayda ‘yatay eşitlik’ anlayışına aykırı olan husus, aynı statüde bulunan mükellefler arasında aynı idari ihlal fiili için farklı cezaların öngörülmüş olmasıdır. Bu durum da, Yüksek Mahkeme içtihatlarına aykırı bir durumun varlığına işaret etmektedir.

SONUÇ

Üstte yer verilen gerekçeler veri alındığında uyuşmazlıkta uygulanacak Yasa maddesi olan itiraz konusu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ‘Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve Mükerrer 257 nci Madde Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza’ başlıklı mükerrer 355. maddesinin, birinci fıkrasının Anayasa’nın 2., 10., 13., 38. ve 125. maddelerine aykırı olduğu kanaatine varılarak konunun incelenmesi için dosyadaki belgelerin onaylı örneklerinin yer aldığı dosyanın Anayasa Mahkemesi Başkanlığı’na gönderilmesine, 29.12.2008 tarihinde oybirliği ile karar verildi.”

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun, 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa’nın 13. maddesiyle değiştirilen ve itiraz konusu kuralı içeren mükerrer 355. maddesi şöyledir:

“Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.070 TL) Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (530 TL) Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (260 TL) Türk Lirası,

Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. (Ek cümle: 16.6.2009–5904/22 md.) Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

(Ek fıkra: 16.7.2004–5228/10 md.) Tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. (Ek cümle: 23.7.2010–6009/12 md.) Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL (800.000)’yi geçemez.

(Ek fıkra: 3.7.2005–5398/23 md.) Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

(Ek fıkra: 16.6.2009–5904/22 md.) Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

(Ek fıkra: 16.6.2009–5904/22 md.) Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.”

B- İlgili Görülen Yasa Kuralı

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesi şöyledir:

“Maliye Bakanlığı;

1. Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtturmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik,

muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya,

2. Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye,

3. Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya Muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,

4. (Değişik: 16.7.2004–5228/8 md.) Bu Kanununun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, (Ek ibare: 3.7.2005 – 5398/23 md.) kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

5. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya,

6. (Ek: 3.7.2005 – 5398/23 md.) Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, halogram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, uygulamaya ait usul ve esasları belirlemeye,

Yetkilidir.

(Değişik: 21.1.1983 – 2791/5 md.) Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmi Gazete’de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.

(Ek: 24.6.1994 – 4008/7 md.) Maliye Bakanlığı, birinci fıkrada yazılı belge tasdik işlemini; noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticari kazançları (basit usulde) tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturmaya ve bu konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

(Ek fıkra: 16.7.2004–5228/8 md.) Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur.

(Ek fıkra: 3.7.2005 – 5398/23 md.) Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçer.”

C- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa’nın 2., 10., 13., 38. ve 125. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü’nün 8. maddesi uyarınca, 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 yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, 7.5.2009 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

V- SINIRLAMA SORUNU

Anayasa’nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 28. maddesine göre, Anayasa Mahkemesi’ne itiraz yoluyla yapılacak başvurular, itiraz yoluna başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulayacağı yasa kuralları ile sınırlı tutulmuştur.

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme 213 sayılı Yasa’nın mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının Anayasa’ya aykırılığını ileri sürerek iptalini istemiştir.

Mükerrer 355. maddenin birinci fıkrasında, 213 sayılı Yasa'nın 86., 148., 149., 150., 256. ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezaları belirlenmiştir. Fıkra geçen söz konusu maddelerden; 86. madde, zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarının bilgi isteme ve inceleme yetkilerini, 148. madde, Maliye Bakanlığı ve vergi incelemeye yetkili olanlara bilgi verilmesini, 149. madde, devamlı bilgi verilmesini, 150. madde, ölüm olayları ve intikallerin bildirilmesini, 256. madde, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibrazı mecburiyetini, 257. madde, muhafaza ve ibrazla ilgili diğer ödevleri, mükerrer 257. madde ise Maliye Bakanlığına verilen yetkileri ve bu yetkilere ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır.

Bakılmakta olan dava, gelir ve katma değer vergilerine ilişkin beyannamelerin süresinden sonra elektronik ortamda verildiğinden bahisle kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının iptali istemiyle açılmıştır. Cezalar, 213 sayılı Yasa'nın, usulsüzlük yönünden 352. maddesine, özel usulsüzlük yönünden ise mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendindeki, beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğuna dayandırılmıştır. Dava bu cezaların kaldırılması istemine ilişkin olduğundan davanın fıkra yer alan diğer maddelerle ilgisi bulunmamaktadır.

Bu nedenle, 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa'nın 13. maddesiyle değiştirilen mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasına ilişkin esas incelemenin, aynı Yasa'nın mükerrer 257. maddesi yönünden yapılmasına, 7.5.2009 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

VI- ESASIN İNCELENMESİ

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

A- Kuralın Anlam ve Kapsamı

213 sayılı Yasa'nın mükerrer 355. maddesinde, aynı Yasa'nın 86., 148., 149., 150., 256., ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir.

Mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığı'na çeşitli konularda, izin verme veya zorunluluk getirme ve kaldırma, kapsam belirleme, değişiklik yapma, ilave belge ve defter yükümlülüğü getirme, tebliğ etme, kullandırma, usul ve esasları tespit etme yetkisi verilmiştir. Ayrıca bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ile bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartların, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak ve Resmi Gazete'de yayımlanacak yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı, maddenin birinci fıkrasında yazılı belge tasdik işlemini; noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticari kazançları basit usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tuturmaya ve bu konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye de yetkili kılınmıştır. Aynı maddeye göre, yasal süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine bu ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilecektir.

Maliye Bakanlığı, verilen yetkileri Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Uygulama İç Genelgesi ve Sirkülerlerle kullanmaktadır.

213 sayılı Yasa'nın mükerrer 355. maddesinin itiraz konusu birinci fıkrasında, mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan, kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil, birinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve bunlar dışında kalanlar hakkında kesilecek özel usulsüzlük cezaları belirlenmiştir.

Mükerrer 355. maddede yer alan ceza tutarları, 213 sayılı Yasa'nın mükerrer 414. maddesinin üçüncü fıkrasına göre her yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanmaktadır.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, mükerrer 355. maddenin birinci fıkrasında, elektronik ortamda beyanname verilmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin kuralın yer almadığı, sadece cezaların belirlendiği, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine uygun olarak suçun açıkça yasayla düzenlenmediği, maddede belirtilen sürelerde beyanname verenler ile bu sürelerden sonra beyannamesini elektronik ortamda verenlere öngörülen cezalar arasında orantısızlık bulunduğu, bu durumun eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu, aynı statüde bulunan mükelleflerin aynı fiilleri için farklı cezaların öngörüldüğü, bu nedenlerle kuralın Anayasa'nın 2., 10., 13., 38. ve 125. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir.

Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, "*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; 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” denilerek suç ve cezanın yasallığı esası benimsenmiştir.

Yasa koyucu, suçların niteliği, işleme 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.

Kamu giderlerinin karşılanması, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi, yasaların etkinliğinin sağlanması için vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Vergi cezaları, mükelleflerin ya da sorumluların yasalarda belirtilen suçları işlemeleri durumunda uygulanması gereken yaptırımlardır. Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemede, vergi ödevinin gerekleri yanında ceza hukukunun ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur.

213 sayılı Yasa'nın mükerrer 355. maddesinin itiraz konusu birinci fıkrasında, bu Yasa'nın mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir. Kuralda, cezalar belirlenmiş, cezaya tabi tutulan eylemler ise mükerrer 257. maddeye göre getirilen zorunluluklara uymama olarak gösterilmiştir. Mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığı'nın hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir.

Maliye Bakanlığı'na yetki yasayla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmi Gazetede yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır.

Suç sayılan eylem ve cezası yasada gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda önlemler alınması amacıyla yürütme organına yetki vermesi, suçun idari düzenlemelerle ortaya konulması anlamına gelmez.

Öte yandan, Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Mükerrer 355. maddede, belirli sürelerde beyanname verilmesi halinde cezaların indirimli uygulanması, bu süreler dışında beyanname verilmesi veya hiç beyanname verilmemesi hallerinde yasada belirtilen cezaların uygulanması öngörüldüğünden, eylemler ayrılarak bu eylemlere bağlı ceza getirildiğinden, eşitlik ilkesinin ihlalinden söz edilemeyecektir.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2., 10. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Fettah OTO ile Zehra Ayla PERKTAŞ bu görüşe katılmamışlardır.

Kuralın Anayasa'nın 13. ve 125. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

VII- 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 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle değiştirilen Mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının, aynı Kanun'un Mükerrer 257. maddesi yönünden, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Fettah OTO ile Zehra Ayla PERKTAŞ'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

13.1.2011 gününde karar verildi.

Başkan Haşim KILIÇ	Başkanvekili Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Üye Fulya KANTARCIOĞLU
Üye Ahmet AKYALÇIN	Üye Mehmet ERTEN	Üye Fettah OTO
Üye Serdar ÖZGÜLDÜR	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

KARŞIOY GEREKÇESİ

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen mükerrer 355. maddesinde, bu Kanun'un 86., 148., 149., 150., 256. ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil); hakkında uygulanacak özel usulsüzlük cezası miktarları belirlenmiş, bu fıkra ile ilgili incelemenin, Yasa'nın mükerrer 257. maddesi yönünden yapılmasına karar verilmiştir. Mükerrer 257. madde ile Maliye Bakanlığı'na birçok konuda düzenleme yetkisi verilmiştir. Buna göre, itiraz konusu kuralla cezaya bağlı tutulan eylem, mükerrer 257. madde uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen zorunluluklara uymamaktır. Böylece, 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 kuralla göndermede bulunulan 257. madde uyarınca, mükelleflerin uyması gereken zorunlulukları belirleyecek olan Maliye Bakanlığı'nın, bunlara 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 katılmıyoruz.

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Fettah OTO

KARŞIOY GEREKÇESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin itiraz konusu birinci fıkrasında, aynı Yasa'nın mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmektedir.

Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz," üçüncü fıkrasında da "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" demek suretiyle Anayasa, suç ve cezada kanunilik esasını kabul etmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergi ödevinin, zamanında, eksiksiz ve usulüne uygun olarak yerine getirilmesinin sağlanması için ilgili yasalarda hürriyeti bağlayıcı cezaların yanı sıra, adli veya idari nitelikte para cezalarına yer verilmiştir.

Vergi cezaları, mükelleflerin ya da sorumluların yasalarda belirtilen suçları işlemeleri durumunda uygulanması gereken yaptırımlardır.

Mükerrer 355. maddenin itiraz konusu birinci fıkrasında, uygulanacak cezalar belirlenmiş, bu cezaların uygulanmasını gerektiren ve suç sayılan fiiller (suçlar) ise mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymama olarak gösterilmiştir. Fıkranın yollama yaptığı mükerrer 257. maddede uyulması gereken zorunluluklar ise gösterilmemiş, bu konuları düzenleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Böylece Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek olan zorunlu hallere uyumama suç teşkil edecek ve Anayasa uyarınca kanunla konulması gereken ve suç sayılan fiiller ile aynı sonuçları doğuracaktır. Bu durum ise Anayasa'nın öngördüğü suçta kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz.

Açıklanan nedenle kanunla konulması gereken suçun, belirlenme yetkisini Maliye Bakanlığı'na bırakan itiraz konusu kural, Anayasa'nın 38. maddesindeki "suçta kanunilik" ilkesine aykırıdır.

İptali gerekir.

Üye
Mehmet ERTEN

KARŞIOY GEREKÇESİ

İtiraz konusu 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa'nın 13. maddesiyle değiştirilen mükerrer 355. maddesinde bilgi vermekten çekinenler ile aynı Yasa'nın 256., 257. ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezaları düzenlenmektedir. Yasa'nın mükerrer 257. maddesinde ise Maliye Bakanlığı'na çeşitli konularda düzenleme yapma yetkisi verilmektedir.

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 cezalandırılmaz; 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 Kanunu'nda 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 her hangi bir kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır uygulanabilir ve nesnel olması, kamu otoritesinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekmektedir.

İtiraza konu kuralda ise cezalar belirlenmekte, cezaya tabi tutulan eylem ise "mükerrer 257. maddeye göre getirilen zorunluluklara uymama" olarak gösterilmektedir. Mükerrer 257. maddede sözü geçen "zorunluluklar" ise Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemelerle belirleneceği anlaşılmaktadır.

Bu durumda itiraza konu kuralda öngörülen cezaların hangi suç ya da eyleme bağlı olarak uygulanacağı yasa ile belirgin olarak düzenlenmediği bunun Maliye Bakanlığı'na getirilen zorunluluklar kapsamında belirlenmesine bırakıldığı açık olup; bu haliyle 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 4369 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında yer alan... "mükerrer 257 inci madde uyarınca getirilen..." ibaresi ile "zorunluluklar ile" sözcüklerinin iptali gerektiği oyu ile verilen karara katılmıyorum.

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ