

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2016/124

Karar Sayısı : 2016/155

Karar Tarihi : 7.9.2016

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Edirne Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesine, 16.7.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle eklenen dördüncü fıkrada yer alan "...bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere..." ibaresinin, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: İşyeri kira ödemelerinin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilme zorunluluğuna uyulmadığı gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması talebiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I- İPTALİ İSTENİLEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu kuralı da 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 dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.370 TL) Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (690 TL) Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (340 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.) Tahsilat 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 (1.100.000)'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.”

II- İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Recep KÖMÜRCÜ, Alparslan ALTAN, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Erdal TERCAN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA ve Rıdvan GÜLEÇ'in katılımlarıyla 22.6.2016 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III- ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Yunus Emre YILMAZOĞLU tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Sınırlama Sorunu

3. Anayasa'nın 152. ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre, Anayasa Mahkemesine itiraz yoluyla yapılacak başvurular itiraz yoluna başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulayacağı kural ile sınırlıdır.

4. Başvuru konusu olayda, işyeri kira tutarlarının belge ile tevsik zorunluluğuna uyulmadan ödendiğinin yoklama sonucunda tespit edilmesi nedeniyle davacı adına özel usulsüzlük cezası kesildiği görülmektedir.

5. İtiraza konu kuralın yer aldığı fıkra, kira gelirlerini de kapsayan tüm tahsilat ve ödeme işlemlerine ilişkindir. Kira tahsilat ve ödemeleri ile diğer tahsilat ve ödemeler arasında kontrol ve kayıt altına alınmak istenen finans hareketleri ve bundan etkilenen vergi türleri bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Nitekim kira tahsilat ve ödemelerinin kayıt altına alınması gelir üzerinden alınan vergilerde safi kazancın doğru tespit edilebilmesine yönelik iken, diğer tahsilat ve ödemelerin kayıt altına alınması dolaylı vergiler olarak adlandırılan vergilerde mal bedelinin kontrolünü sağlamaya yöneliktir.

6. Bakılmakta olan davada, vergi idaresinin, davacının kazancı basit usulde tespit edilen bir mükellef olduğunu saptadığı; kesilecek ceza tutarını tayin ederken davacının aylık işyeri kira ödemesi tutarlarının % 5'inin mükellefiyet tipine uygun olan 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının (2) bendinde yer alan tutarın altında kalması nedeniyle bu bentte yer alan tutarları dikkate alarak özel usulsüzlük cezası kestiği görülmektedir. Başvuran mahkemenin bakmakta olduğu dava, kira tahsilat ve ödemeleri dışında kalan diğer tahsilat ve ödemelerde belge ile tevsik zorunluluğuna uyulmaması nedeniyle tesis edilmiş bir idari işleme ilişkin olmadığından, itiraz konusu kuralın söz konusu yükümlülükler yönünden incelenebilmesine olanak bulunmamaktadır.

7. Açıklanan nedenlerle, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesine, 16.7.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle eklenen dördüncü fıkrada yer alan "...bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere..." ibaresine yönelik esas incelemenin "*kira gelirlerinde belge ile tevsik zorunluluğuna uyulmaması halinde kesilecek özel usulsüzlük cezası*" yönünden sınırlı olarak yapılmasına, OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

B- Anlam ve Kapsam

8. 213 sayılı Kanun'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendiyle Maliye Bakanlığına, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.

9. Kanun koyucu, tahsilat ve ödemelerde belge ile tevsik zorunluluğuna uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımı belirlemek amacıyla 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesine 16.7.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle itiraza konu kuralın da yer aldığı fıkra hükmünü eklemiş ve düzenleme 3.8.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

10. Maliye Bakanlığı, 29.7.2008 tarihli ve 26951 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile işyeri ve konut kiralama faaliyetleri kapsamında gerçekleşen tahsilat ve ödemelerin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğunu getirmiştir.

11. İtiraza konu kuralda geçen “*bu maddeye göre uygulanan cezalar*” ifadesi ile Kanun’un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında yer alan ve mükellef grupları itibarıyla üç bentte farklılaşan cezalara yollamada bulunulmuş; tevsik edilmeyen tahsilat veya ödeme işlemine konu tutarın % 5’i nispetinde kesilecek cezanın yollamada bulunulan ceza miktarlarından az olamayacağı kurala bağlanmak suretiyle ceza miktarı açısından bir alt sınır belirlenmiştir.

C- İtirazın Gerekeşi

12. Başvuru kararında özetle, kira tahsilat ve ödemelerinin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğuna uymayanların kira bedeli ile orantılı olmayan özel usulsüzlük cezaları ile cezalandırılmalarının hukuk devletinin gereği olan “*adalet*” ve “*hakkaniyet*” ilkeleriyle ve mali güce göre vergilendirme ilkesiyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

D- Anayasa’ya Aykırılık Sorunu

13. Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

14. Kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

15. Kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise “*elverişlilik*”, “*gereklilik*” ve “*orantılılık*” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “*Elverişlilik*”, başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “*gereklilik*” başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve “*orantılılık*” ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir.

16. Türk vergi hukukunda vergilendirmede beyan esas olmakla beraber, Vergi Usul Kanunu, yükümlüye bilgi verme ve değişiklikleri bildirme zorunluluğu yanında beyanın doğruluğunu ortaya koyan defter tutma, belge ve kanıtları hazırlama ödevi de yüklemiştir. Vergilendirmenin, yükümlünün beyanına dayalı olması nedeniyle yükümlünün beyan ödevini hiç yerine getirmemesi veya eksik getirmesi ihtimaline binaen de Vergi Usul Kanunu idareye, vergiyi doğuran olayı ve yükümlüye etkili olan durumları ortaya çıkarmak için yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama gibi olanaklar tanımıştır. Defter ve belgeler biçimsel olarak kanunlara uygun bulunsa bile bu belgelerin gerçeği yansıtmaması re’sen

vergi tarhının nedenlerinden birini oluşturacaktır. Bu nedenle yükümlünün defter ve belge düzenleme yükümlülüğünü yerine getirmesi, daha sonra vergi dairesince salınacak vergiden ve kesilecek cezadan kendisini koruyabilme olanağı sağlayacaktır.

17. Kanun'un mükerrer 257. maddesiyle Maliye Bakanlığı'na mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme yetkisi verilmiştir. Hukuki işlemlere konu olan ve işlemin karşı tarafına mal, hizmet ya da kullanma karşılığı olarak transfer edilen tutarın doğru belirlenmesi, vergi matrahının tespiti açısından büyük önem arz etmektedir. Kanun koyucu tahsilat ve ödemeler açısından belge ile tevsik zorunluluğu öngörerek, ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesini, vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesini, vergi kayıp ve kaçığının önlenbilmesini ve böylece kamu düzeninin bir unsuru olan mali düzenin korunmasını amaçlamıştır.

18. Kanun koyucu, tahsilat ve ödemelerin belge ile tevsiki zorunluluğuna uyulmaması halinde bu zorunluluğa uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceğini hükme bağlamakla birlikte kesilecek cezanın bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmayacağını itiraz konusu kural ile öngörmüştür. Böylece belge ile tevsik zorunluluğuna uyulmaması halinde işleme konu tutarın % 5'i oranında kesilecek ceza tutarının işlem tutarının düşük olduğu hallerde yeterince caydırıcı olmayabileceği ve mükelleflerin ceza tutarını katlanılabilir varsayarak finans hareketlerini kayıt dışı bırakabilecekleri öngörülerek itiraz konusu kural ile tevsik zorunluluğuna aykırı eylemin işlenmesini önlemeye yönelik caydırıcı bir tedbir alınmıştır.

19. Vergi matrahının doğru saptanarak kavranabilmesi ve vergi kayıp ve kaçığının önlenerek mali düzenin korunması, mükelleflere tahsilat ve ödemelere ilişkin finansal hareketlerin belge ile tevsiki zorunluluğu yüklenerek etkin kontrol altında tutulmasına ve bu zorunluluğa uyulmaması halinde kesilecek cezanın caydırıcı nitelik taşımasına bağlı olduğundan, itiraz konusu kural ile ceza miktarının tayininde işlem tutarının % 5'ine tekabül eden ceza miktarının aynı madde uyarınca kesilecek cezalardan az olamayacağını öngörülmesinin, bu kural ile ulaşılmak istenen amaç yönünden elverişsiz ve gereksiz olduğundan söz edilemez.

20. Diğer yandan, Kanun'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında mükelleflerin 213 sayılı Kanun'da gösterilen ekonomik büyüklük ölçütlerine göre belirlenen sınıflarına göre kademeli şekilde ceza miktarında belirlemeye gidilmektedir. Bu nedenle, itiraz konusu kuralla öngörülen yaptırım ile cezaların caydırıcılık fonksiyonunun sağlanması amacı arasında makul bir orantı bulunmadığı söylenemez. Bu yönüyle, itiraz konusu kural ölçülü olduğu gibi adalet ve hakkaniyet ilkelerine de aykırı değildir.

21. Açıklanan nedenlerle kural, "kira gelirlerinde belge ile tevsik zorunluluğuna uyulmaması halinde kesilecek özel usulsüzlük cezası" yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

22. Kuralın Anayasa'nın 73. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

IV- HÜKÜM

4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesine, 16.7.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle eklenen;

1- Dördüncü fıkrada yer alan "...bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere..." ibaresine yönelik esas incelemenin "kira gelirlerinde belge ile tevsik zorunluluğuna uyulmaması halinde kesilecek özel usulsüzlük cezası" yönünden sınırlı olarak yapılmasına,

2- Dördüncü fıkrada yer alan "...bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere..." ibaresinin "kira gelirlerinde belge ile tevsik zorunluluğuna uyulmaması halinde kesilecek özel usulsüzlük cezası" yönünden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE,

7.9.2016 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ