

29.01.2009/42

VERGİ BARIŞI KANUNUYLA İLGİLİ ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

ÖZET

Anayasa Mahkemesi 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun 5'nci maddesinin Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine ve 38. maddesinin birinci fıkrasında yer alan, suçun işlendiği zamanda yürürlükte olan kanun gereğince işlem yapılması gerektiği ilkesine aykırı olduğu gerekçesi açılan Davada, düzenlemenin Anayasaya uygun olduğu kararına vardı.

Çanakkale Ağır Ceza Mahkemesi, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun "Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, bu tarihe kadar tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir." hükmünü içeren 5. maddesinin 1. fıkrasının "...Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, ..." ibaresinin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunmuştu.

Ancak Anayasa Mahkemesi 29 Ocak 2009 tarihli ve 27125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan E: 2004/99 E ve K : 2008/120 sayılı Kararında "4811 sayılı Yasa ile bu Yasa'nın yürürlüğe girmesinden önce işlemleri vergi incelemesine alınan vergi mükellefleri ile işlemleri incelemeye alınmayan vergi mükellefleri için farklı olanaklar getirildiğinden, bunların Yasa'dan yararlanma koşulları bakımından aynı konumda olmadıkları, bu nedenle de aralarında eşitlik karşılaştırması yapılamayacağı açıktır." gerekçesi ile iptali istenilen

kuralın Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olmadığına karar vermiştir. Ayrıca kuralın, Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasıyla ilgili bulunmaması nedeniyle, bu fıkra yönünden incelenmesine gerek görülmemiştir

Anayasa Mahkemesinin söz konusu Kararı bu Sirkülerimize eklenmiştir.

Saygılarımızla...

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2004/99
Karar Sayısı : 2008/120
Karar Günü : 12.6.2008

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Çanakkale Ağır Ceza Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 25.2.2003 günlü, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "...Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, ..." bölümünün, Anayasa'nın 10. ve 38. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

213 sayılı Yasa'nın 359. maddesi hükmü gereğince hakkında ceza davası açılan mükellefin, 4811 sayılı Yasa hükümlerinden yararlanmak için yaptığı başvurunun reddedilmesi üzerine, bu Yasa'dan yararlanmasını engelleyen itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"... Sanık hakkında Çanakkale C.Başsavcılığının 26.03.2004 tarihli iddianamesiyle, 1999 yılına ait defter ve belgelerin incelenmesinde, gerçek bir alışverişe dayanmadan komisyon karşılığı düzenlenen Gri Yapı Oto Yedek Parça ve Aks. Ltd. Şti'ne ait 3 adet faturayı ticari defterlerine kaydederek vergi kaçakçılığı suçunu işlediğinden bahisle 213 Sayılı Kanun'un 359/b-1 maddesi gereğince cezalandırılması için kamu davası açılmıştır.

Sanık hakkında kamu davası açılmadan önce 27.02.2003 tarihinde 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu yürürlüğe girmiştir.

4811 Sayılı Kanun'un 14/1-3 maddesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen fiilleri 31.08.2002 tarihine kadar işleyenler hakkında açılan kamu davalarının ortadan kaldırılacağı, fiil sonucu vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, kanunda öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmesi, idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi halinde kamu davasının ortadan kaldırılacağı belirtilmiştir.

26.03.2004 tarihli iddianame ve hazırlık evrakının incelenmesinde sanığın fiilinin 4811 Sayılı Kanun'un 14/2 maddesi kapsamında kalmadığı, suç tarihinin 1999 yılı olduğu açıktır.

Sanıkla ilgili vergi incelemesi 30.06.2003 tarihli yazı gereğince başlatılmış ve 17.03.2004 tarihinde Vergi İnceleme Raporu düzenlenmiştir.

Sanık 25.06.2004 tarihli dilekçe ile Vergi Barışı Kanunu'ndan istifade etmek amacıyla Çanakkale Vergi Dairesi'ne başvurmuş, başvurunun süresi 21.04.2003 tarihinde dolduğundan talebi reddedilmiştir.

Çanakkale Vergi Dairesi'ne yazı yazılarak sanıkla ilgili 4811 Sayılı Kanun'un 5. maddesinde belirtilen şekilde işlem yapılması talep edilmiş, ancak 14.07.2004 tarihli yazı ile 4811 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte başlayan ancak tamamlanmamış vergi incelemesi olması durumunda bu madde gereğince işlem yapılacağı, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte başlayan bir inceleme olmadığı, 21.04.2003 tarihine kadar yapılan başvuru olmaması nedeniyle 4811 Sayılı Kanun'un 5. maddesi gereğince işlem yapılamayacağı belirtilmiştir. Gerçekten de 4811 Sayılı Kanun'un 5/1 maddesinde "Bu kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde bu tarihe kadar tamamlanmamış vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu kanunun matrah artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam, edilir." hükmü getirilmiş, bu hüküm gereğince de Vergi Barışı Kanunu'ndan hakkında soruşturma veya kamu davaları devam eden veya kanunun yürürlük tarihinden önce başlanan vergi incelemesi henüz tamamlanmamış mükelleflerin faydalanabileceği anlaşılmaktadır.

Ülkemizde mükelleflerin çok azının vergi incelemesine tabi tutulduğu (Yaklaşık yüzde 3 oranında) bilinmektedir.

Hakkında herhangi bir vergi incelemesi yapılmayan mükellefin sahte olduğunu bilmeden, gerçek olduğunu düşündüğü bir faturayı ticari defterlerine kaydetmesi durumunda Vergi Barışı Kanunu gereğince başvurusu olmayacağı açıktır. Vergi incelemesi yapılması mükelleflerin ihtiyarında olan bir durum olmadığı, 31.08.2002 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olupta kanunun yürürlük tarihi olan 27.02.2003 tarihinden sonra başlayan vergi incelemelerinde mükellefin Vergi Barışı Kanunu'ndan faydalanmaması, sanıkla aynı tarihte vergi kaçakçılığı suçunu işlediği halde sırf Vergi Barışı Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten önce vergi incelemesi başlatılmış mükellefin Vergi Barışı Kanunu'ndan istifade etmesi, bu şekilde düzenleme getiren 4811 Sayılı Kanun'un 5/1 maddesinin "... kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde ..." cümlesi, kanun önünde eşitlik kuralını düzenleyen Anayasa'nın 10. ve suçun işlendiği zamanda yürürlükte olan kanun gereğince işlem yapılması ilkesini getiren Anayasa'nın 38/1 maddesine aykırıdır. Karar oybirliği ile alınmıştır. ..."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

25.2.2003 günlü, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun itiraz konusu bölümü de içeren 5. maddesi şöyledir:

"1. Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak **Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde**, bu tarihe kadar tamamlanmamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir.

2. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin %50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere oniki ayda ve altı eşit taksitte ödenmesi

şartıyla, vergi aslının %50'sinin, bu vergilere uygulanan gecikme faizinin ve vergi cezalarının tamamının tahsilinden, vergi aslına bağlı olmayan cezaların kesilmesinden vazgeçilir.

3. İştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın %20'sini (2) numaralı fıkrada öngörülen süre ve şekilde ödemeleri halinde cezanın kalan %80'inin tahsilinden vazgeçilir.

4. Mükelleflerin bu madde hükümlerinden yararlanabilmeleri için (2) numaralı fıkrada belirtilen süre ve şekilde ödeme yapmaları ve dava açmamları şarttır.

5. Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce tamamlandığı halde, bu tarihte ya da bu tarihten sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden takdir komisyonu kararları ve vergi inceleme raporları üzerine gerekli tarh ve tebliğ işlemleri yapılır. Yapılan tarhiyat üzerine dava açılmaması, (2) ile (3) numaralı fıkralarda öngörülen şekilde belirlenen tutarın, (2) numaralı fıkrada belirtilen süre içerisinde ödenmesi şartıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanır.

6. Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Vergi Usul Kanununun tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine göre uzlaşma talebinde bulunulmuş, ancak uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış olmakla birlikte vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmemiş alacaklar için de bu madde hükmü uygulanır.

7. Bu Kanunun 3 üncü maddesi ile bu madde hükmünden yararlananlar, ayrıca Vergi Usul Kanununun uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve vergi cezalarında indirim hükümlerinden yararlanamazlar.

8. Bu madde hükmüne göre incelemeye başlama; bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce mükellef nezdinde işe başlama tutanağının düzenlenmesi, mükellefe davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması hallerini kapsar."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 10. ve 38. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca Mustafa BUMİN, Haşim KILIÇ, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ertuğrul ERSOY, Tülay TUĞCU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fazıl SAĞLAM, A.Necmi ÖZLER ve Serdar ÖZGÜLDÜR'ün katılımlarıyla 9.11.2004 günü yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

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

A- İtiraz Konusu Kuralın Anlam Ve Kapsamı

İtiraz başvurusunda, 4811 sayılı Yasa'nın, "Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, bu tarihe kadar tamamlanmamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir." hükmünü içeren 5. maddesinin 1. fıkrasının "...Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, ..." ibaresinin iptali istenilmiştir.

Yasa'nın 5. maddesine göre, Yasa'nın yürürlüğe girdiği 27.02.2003 tarihinden önce başlanılmış, ancak bitirilmemiş olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine, Yasa'nın matrah artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilecektir. Bu durumdaki mükellefler, matrah artırımına ilişkin hükümlerden faydalanmak istemedikleri takdirde, bunların sözü edilen işlemlerine devam edilecek ve bu işlemlerin tamamlanmasının ardından, bulunan matrah farkına göre tarh edilen vergi mükellefe tebliğ edilecektir. Mükellef, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurduğu takdirde, 4811 sayılı Yasa'nın sağladığı ödeme kolaylığından yararlandırılacaktır. Söz konusu mükelleflerin matrah artırımına ilişkin hükümlerden faydalanmak istemeleri halinde ise, bu mükellefler hakkında, inceleme veya takdir işlemlerinin sonuçları beklenilmeden matrah artırımına ilişkin hükümler uygulanacak, gerekli tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri yapılacak, ardından da başlanılıp da bitirilmemiş olan inceleme ve takdir işlemlerinin Yasa'da öngörülen süre içinde sonuçlanması beklenecek, tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi halinde de yine Yasa'da öngörüldüğü şekilde tahsilat/ödeme yapılacaktır.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, vergi incelemesinin yapılıp yapılmamasının, mükelleflerin değil, vergi idaresinin takdirinde olan bir konu olması nedeniyle, af kapsamına alınan aynı tür suçu işleyen mükelleflerden, işlemleri Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten önce incelemeye alınanların yararlandırılıp, daha sonra incelemeye alınanların yararlandırılmamasının, Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine ve 38. maddesinin birinci fıkrasında yer alan, suçun işlendiği zamanda yürürlükte olan kanun gereğince işlem yapılması gerektiği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

4811 sayılı Yasa'nın 5. maddesinde, Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten önce işlemleri incelenmeye başlanılmış mükellefler ile haklarında yapılan tarh işlemleri devam eden vergi mükelleflerinin bu yasadaki nasıl yararlanacakları düzenlenmiştir. Maddede, Yasa'nın kapsadığı dönemlere ilişkin işlemleri Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten sonra incelemeye alınan mükelleflerin durumu ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir. Yasa koyucunun, vergi mükelleflerinin işlemlerinin tümünün incelenmesinin fiilen mümkün olmadığını ve inceleme zamanına bakılmaksızın tüm mükelleflere 5. madde hükmünden yararlanma olanağının tanınmış olması halinde, bir çok mükellefin matrah veya vergi artırımında bulunmayacağı olasılığını gözeterek, her iki mükellef grubunu ayrı kategorilerde değerlendirdiği görülmektedir. Bu nedenle, iptali istenilen ibareyi de içeren 5. maddeyi, işlemleri 4811 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten önce incelemeye alınan mükellefler için düzenlediği, işlemleri incelemeye alınmamış olan mükelleflere de, Yasa'nın matrah artırımına ilişkin hükümlerinden yararlanarak, daha önceden ödedikleri ya da ödeyeceklerini beyan ettiklerinden bir miktar daha fazla vergi

ödemeyi kabul etmeleri koşuluyla incelenmeme, varsa, 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesinde belirtilen eylemlerden yargılanmama, dolayısıyla da cezalandırılmama olanağı tanıdığı anlaşılmaktadır.

Anayasa'nın 10. maddesinde öngörülen eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Bu ilke ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanması ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılması engellenmektedir. Durum ve konumlarındaki değişik özellikler kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

4811 sayılı Yasa ile bu Yasa'nın yürürlüğe girmesinden önce işlemleri vergi incelemesine alınan vergi mükellefleri ile işlemleri incelemeye alınmayan vergi mükellefleri için farklı olanaklar getirildiğinden, bunların Yasa'dan yararlanma koşulları bakımından aynı konumda olmadıkları, bu nedenle de aralarında eşitlik karşılaştırması yapılamayacağı açıktır.

Bu nedenle, iptali istenilen kural, Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın, Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasıyla ilgili bulunmaması nedeniyle, bu fıkra yönünden incelenmesine gerek görülmemiştir.

VI- SONUÇ

25.2.2003 günlü, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "... Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, ..." bölümünün Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 12.6.2008 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Haşim KILIÇ

Başkanvekili
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Sacit ADALI

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Ahmet AKYALÇIN

Üye
Mehmet ERTEN

Üye
Mustafa YILDIRIM

Üye
A. Necmi ÖZLER

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Şevket APALAK

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ