

VERGİ ZİYAI CEZASININ ANAYASA MAHKEMESİNCE İPTALİ VE SONUÇLARI

Bekir BAYKARA
Avukat

(Not:Bu makale Vergi Dünyası Aralık 2005, 292. sayısında yayınlanmıştır.)

GİRİŞ

Vergi kanunlarına aykırı hareketin cezası, Vergi Usul Kanununda (VUK) belirlenmiştir. Bunlar vergi dairesi tarafından kesilecek (veya uygulanacak) idari vergi cezaları ile mahkemelerce hükmedilecek adli vergi cezaları olarak iki ana başlıkta toplanabilir. İdari vergi cezaları ise vergi ziyasına bağlı cezalar ve vergi ziyasına bağlı olmayan cezalar olarak tasnif edilebilir.

Vergi ziyasına bağlı cezalar, 4369 sayılı Kanundan¹ önce, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezası olarak düzenlenmişti.² 4369 sayılı kanunla birlikte, söz konusu cezalar kaldırılmış bunların yerine, duruma göre bir kat ve üç kat uygulanan “vergi ziyai cezası” ihdas edilmiştir.³

4369 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen vergi ziyai cezası; ziyaa uğratılan vergiye bu vergi için hesaplanan gecikme faizinin yarısı eklenmek suretiyle bulunmaktadır. Gecikme faizi oranı ise VUK’nun 112. maddesinde yapılan gönderme gereği 6183 Sayılı Kanunun 51. maddesi ile belirlenen orandır. 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre, gecikme zammı oranı %4⁴ olup, bu oranı çeşitli durumlara göre artırıp eksiltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.⁵ Bu şekilde vergi ziyai cezası, ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe bağlı olarak farklı hesaplanır duruma gelmiştir. Vergi ziyai cezasının geçen süreye bağlı olarak, artırılarak uygulanmasına yönelik düzenlemenin amacı; “.....cezanın, zamana ve enflasyona yedirilmek suretiyle ortadan kaldırılmasının engellenmesi.....”⁶ olarak ifade edilmiştir.

¹ 4369 sayılı Kanun, 22.07.1998 tarihinde kabul edilmiş olup, 29.07.1998 tarih ve mükerrer 23417 sayılı R. G. De yayınlanmış esas itibarıyla 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

² 4369 sayılı Kanundan önce, özellikle Cumhuriyet kurulduktan sonraki vergi cezalarının gelişimi ve vergi ceza hukukunun doğuşu ile ilgili olarak geniş bilgi için bkz. Bekir BAYKARA, Vergi Ziyai Suçunda Manevi Unsur, Vergi Dünyası Kasım 2004, Sayı 279.

³ Bir kat uygulanan cezaya “basit vergi ziyai cezası” üç kat uygulanana “nitelikli vergi ziyai cezası” demek mümkündür. Bkz. Bekir Baykara agm. Sh. 14.

⁴ %4’lük bu oran 25.12.2003 tarih ve 5035 Sayılı Kanun ile belirlenmiş olup, bu oran 2005/8551 sayılı BKK ile %3’e indirilmiştir.

⁵ 6183 Sayılı Kanunun 51. maddesinin son fıkrası aşağıdaki gibidir.

“Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir.”

⁶ Maliye Bakanı Zekeriya Temizel’in konu ile ilgili olarak Meclis’te yaptığı konuşmasından bir bölüm, Bir Reformun Anatomisi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 1998, Sh. 65.

Vergi ziyai cezasının, Bakanlar Kurulunca belirlenen gecikme zammı oranları dikkate alınarak hesaplanması, Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. İptal kararı 06.01.2005 tarihli olup, Esas Sayısı 2001/3, Karar Sayısı ise 2005/4'tür. Karar 20 Ekim 2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı, önümüze çözülmesi gereken bir dizi sorun getirmiştir. Karardan önce kesilmiş cezaların durumu, kararın yürürlük tarihine kadar kesilecek cezaların durumu, yürürlük tarihinden sonra kesilecek cezaların durumu, bu sorunlardan bazılarıdır. Sorunların muhatabı, yerine göre, Yasama, Yürütme, Yargı ve İdare olacaktır. Öğreti bu sorunların çözümüne katkıda bulunacaktır.

Yazımız giriş ve sonuç bölümü dışında iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde iptal kararı gerekçesi ve yürürlüğe gireceği zaman üzerinde durulacaktır. İkinci bölümde ise, iptal kararının anlamı, bağlayıcılığı geçmişe etkisi ortaya çıkan soru ve sorunlar ile bunların çözüm şekilleri incelenecektir. Yazıda, Danıştay kararlarından geniş alıntılar yapılmış ve bunlar dipnotlarda gösterilmiştir. Bundan Danıştay'ın görüşünün birinci elden görülmesi amaçlanmıştır.

I-İPTAL KARARI

A-Anayasa Mahkemesinin İptal Gerekçeleri

1-Anayasa Mahkemesinin Başvuru Gerekçesi

Ordu Vergi Mahkemesinde, 2000 Nisan dönemi ile ilgili olarak tarh edilen KDV ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemi ile açılan davada, VUK'nun 4369 sayılı Kanunla değişen 344. maddesinin 2. fıkrasının verginin bir katına, gecikme faizinin yarısının ekleneceğine ilişkin hükmünün Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmüş, Mahkeme bu iddiayı ciddi bulmuştur. Ordu Vergi Mahkemesi, bu nedenle dosyayı, Anayasanın 152. maddesi ve 2949 sayılı Kanunun 28. maddesinin ikinci fıkrasına göre itiraz yoluyla⁷ Anayasa Mahkemesine göndermiştir.

Anayasaya aykırılık itirazının gerekçeleri,

⁷ Anayasanın 152. maddesinde düzenlenen bu müesseseye "def'i" olarak adlandırılanlar da vardır. (Örn. Servet Armağan, Türk Esas Teşkilat Hukuku, İstanbul 1979, Sh. 274, Mustafa Erdoğan, Anayasa Hukukuna Giriş, 2. Baskı, Ankara 2004 Sh. 293, Yazar def'i dedikten sonra parantez içinde itiraz demektir.) Halbuki Teziç'in de belirttiği gibi bu yol def'i değil itirazdır. Çünkü def'i ve itiraz farklı iki muhakeme hukuku müessesesidir. Def'i, ancak davanın başında, esasa cevap süresinde ileri sürülmediği takdirde bir daha ileri sürülemeyecek, hakim tarafından da re'sen dikkate alınamayacak bir savunma aracıdır. İtiraz ise davanın her safhasında ileri sürülebilen ve hakim tarafından da re'sen göz önünde bulundurulmuş bir savunma yoludur. Anayasa 152. madde de düzenlenen müessese çoğunluk ve Anayasa Mahkemesince de benimsendiği gibi itirazdır. Tarafların ileri sürmesi şart değildir. Maddede açıkça yazıldığı gibi, Anayasaya aykırılık hakim tarafından da re'sen dikkate alınır. Yargılamanın her safhasında ileri sürülebilir veya dikkate alınabilir.

-Vergi ziyai cezası miktarının yürütme organı tarafından belirlendiği, bunun Anayasanın 7. ve 73. maddelerine aykırı olduğu,

-Aynı vergilendirme döneminde vergi ziyai suçu işleyen mükelleflerin ödeyeceği vergi ziyai cezası miktarlarının farklı olabileceği; bu nedenle Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen “kanun önünde eşitlik ilkesi”ne aykırı olduğu

-Vergi ziyai suçunun işlendiği tarihe göre ödeme tarihinde daha fazla vergi ziyai cezası ödenmesi gerektiği, bunun da Anayasanın 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olduğu,

-Ayrıca düzenlemenin Anayasanın 2. maddesinde ifadesini bulan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu şeklindedir.

Böylece Ordu Vergi Mahkemesi dava konusu hükmün Anayasanın 2., 7., 10., 38. ve 73. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

2-Anayasa Mahkemesinin İptal Gerekçeleri

Anayasa Mahkemesi yaptığı ilk inceleme sonucunda işin esasının incelenmesine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi konuyu; Anayasanın 2. ve 38. maddeleri açısından incelemiştir. İptal edilen kuralın Anayasanın 7., 10., 11. ve 73. maddeleri yönünden ayrıca incelenmesine gerek görülmemiştir.

Anayasa Mahkemesi iptal gerekçesini,

“Anayasa'nın 2. maddesinde, Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan 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, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bu bağlamda, hukuk devletinde yasakoyucu, yasaların yalnız Anayasa'ya değil, evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür.

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’ denilmiştir.

İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır.

Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur.

Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki 'hukuk devleti' ilkelerine aykırılık oluşturur.” şeklinde ifade etmiştir.

B-İptal Kararının Yürürlüğe Gireceği Gün Sorunu

Anayasanın 153. maddesinin üçüncü fıkrasına göre asıl olan, Anayasa Mahkemesinin iptal ettiği hükümlerin, iptal kararının Resmi Gazete’de yayımlandığı gün yürürlükten kalkmasıdır. Ancak aynı fıkranın ikinci cümlesine göre gereken hallerde AYM iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarih olarak, yayımı tarihini bir yıl geçmemek üzere başka bir tarihi kararlaştırabilir.

Anayasa Mahkemesi, incelediğimiz kararda yürürlük tarihi olarak altı ay sonrayı, 20 Nisan 2006 tarihini belirlemiştir. Bunun nedeni de, iptal kararının doğuracağı hukuki boşluğun, kamu yararını ihlal edici nitelikte görülmesidir.

Anayasa Mahkemesinin kararın yürürlüğü için ileri bir tarih belirlemesi iptal nedeniyle doğan boşluğun doldurulması için gerekli idi. Çünkü, yukarıda giriş bölümünde belirttiğimiz gibi, iptal kararı ile vergi ziyai suçunun idari yaptırımı kalmamıştır. Bu sürede Maliye Bakanlığı yeni bir tasarı hazırlayıp⁸ Başbakanlık kanalı ile yasama organına gönderecek, yasama organı da Anayasanın 153. maddesinin beşinci fıkrasına göre kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp, hukuki boşluğun doldurulmasını sağlayacaktır. Eğer bu süre içinde kanun çıkartılamaz ise, VUK’nun 344. maddesi uygulanamayacak, dolayısıyla vergi ziyai cezasının hiçbir biçimi kesilemeyecektir.⁹

II-İPTAL KARARI İLE ORTAYA ÇIKAN SORU VE SORUNLAR

A-İptal Kararlarının Hukuki Niteliği Bağlayıcılığı ve Zaman Bakımından Etkisi

Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. (Ay. Md. 153/1). Kararın kesin olması; o karar için kanun yollarına (itiraz, temyiz, karar düzeltme v.s.) başvurulamaması demektir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz. (Ay. Md. 153/1).

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 10.11.2005 tarih ve 22 No’lu VUK’nu Sirkülerinde, bu konuda gerekli açıklamaların tamamlanarak Bakanlar Kuruluna sunulma aşamasına getirildiği bildirilmektedir.

⁹ VUK’nun 344. maddesinde “vergi ziyai suçu ve cezası” başlığı altında tek bir suç ve ceza değil üç çeşit suç ve ceza düzenlenmiştir. Bunlardan birisi ziyaa uğratılan verginin bir katı olan basit vergi ziyai suçu ve cezası, diğeri üç kat kesilen nitelikli vergi ziyai suçu ve cezası, bir diğeri de iştirak halinde bir kat kesilecek cezadır.

Anayasa Mahkemesinin iptal ettiği hüküm, yürürlükten kalkar. Yürürlükten kalkış tarihi esas itibariyle kararın Resmi Gazetede yayımlandığı gündür. Ancak mahkeme yürürlük tarihini, yayımlandığı günden itibaren bir yılı geçmemek üzere başka bir tarih olarak kararlaştırabilir. (Ay. Md. 153/3). Kanunun AYM tarafından iptal edilmesiyle Yasama Organı tarafından ilga edilmesi¹⁰ yani yürürlükten kaldırılması arasında fark yoktur.¹¹

Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazete’de yayınlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar. (AY Md. 153/7). Yani hiçbir kişi veya kurum, iptal edilen hükmü, esas alarak işlemi yapamaz. Bu anlamda AYM kararları, sonucu itibariyle kanun hükmündedir.¹² AYM kararlarının hüküm fıkrası ve gerekçesinin bir bütün olduğu ve hüküm fıkrası gibi gerekçesinin de bağlayıcı olduğu hakim görüşüdür.¹³

AYM’nin iptal kararları geriye yürümez. (AY md. 153/6). Yani Yüksek Mahkeme tarafından iptal edilen norm, doğduğu andan itibaren yok sayılmaz. Bu anlamda AYM’nin iptal kararları açıklayıcı (beyani) değil, kurucu yani inşai’dir.¹⁴

AYM kararlarının geriye yürümemesinin nedeni, hukuk güvenliğidir.¹⁵ Gerçekten az veya çok bir süre uygulanarak, yeni hukuki durumlar, kazanılmış haklar oluşturmuş olan kanun baştan itibaren yürürlükten kaldırılırsa hukuk güvenliği zedelenir. 1961 Anayasasında da yer alan¹⁶ bu hükmün, 1961 Anayasasının Temsilciler Meclisi Anayasa Komisyonu raporunda “içtimai huzur” düşüncesiyle konulduğu anlaşılmaktadır.¹⁷

*“İptal kararları geriye yürümez” hükmünün kapsamı veya bu hükümden ne anlaşılması gerektiği, açıklanmaya muhtaçtır. “Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)” başlıklı tezinde Metin Kıratlı, “O halde, somut norm denetiminde, iptal kararının, kesin hüküm halini almış yargı ve idare kararları saklı kalmak şartıyla, geriye yürüdüğünü kabul etmek zorunludur. Esasen, geriye yürümezlik ilkesi hukuk güvenliği amacıyla tercih edildiğine göre, bu ilkenin yalnız kesin hüküm hallerini istihdaf ettiğini kabul etmek onun amacına daha uygun düşer. Danıştay da aynı görüşü ifade etmiştir.”*¹⁸

¹⁰ Bir Kanun Yasama organı tarafından açıkça veya zımnen ilga edilebilir. Açıkça kaldırma ya bir bu iş için çıkarılmış kanun ile yada bir kanunun bir maddesine hüküm koymakla olur. Zımnî ilga ise, sonradan çıkarılan bir kanun hükmünün önceki kanun hükmünü uygulanamaz hale getirmesidir.

¹¹ Erdoğan Teziç, Anayasa Hukuku, İstanbul 1996, Sh. 207.

¹² Metin Kıratlı, Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi, (İtiraz Yolu) Ankara, 1966, Sh. 127.

¹³ Karşı görüş için bkz. Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku, Bursa 2000, Sh. 928.

¹⁴ Kıratlı, Age sh. 186.

¹⁵ Age. sh. 178.

¹⁶ 1961 Anayasası md. 152/3.

¹⁷ AYM, 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243.

¹⁸ Kıratlı age sh. 180. (Yazarın zikrettiği Danıştay Kararı; D. 5. D. 04.07.1963 gün ve 1963/1094, 2804 sayılı karardır.)

demektedir. Yazar, Federal Almaya ve İtalya’da iptal kararları, yalnız kesin hüküm halini almış karar ve işlemlere karşı yürümez bilgisini de vermektedir.¹⁹ Erdoğan Teziç’de “Anayasadaki bu düzenlemeden güdülen amaç, iptal edilen kanuna dayanılarak, daha önce yapılan işlemlerin geçerliliğini koruyacağıdır. Ancak iptal kararının geriye yürümeyeceğini mutlak olarak anlamak, yada kabul etmek mümkün değildir.”²⁰ “Anayasadaki iptal kararlarının geriye yürümeyeceği kuralı iptal kararından önce yapılmış hukuki işlemler sonucu kazanılmış hakları saklı tutmaya yöneliktir”²¹ “iptal kararlarının kesin hüküm halini almış yargı ve idare hukuku kararları saklı kalmak koşulu ile geriye yürürlüğünü kabul etmek gerekir”²² demektedir. Ergun Özbudun ve Kemal Gözler ise, Anayasa koyucunun isabetli olarak, iptal kararlarının geriye yürümeyeceği ilkesini kabul ettiğini belirtmekle yetinmektedirler.²³

Anayasa Mahkemesi, kendi kararlarının yürürlük tarihinin uygulamayı ilgilendirdiğini belirterek görüş bildirmemektedir.²⁴

Kanunların yargısal denetiminin henüz başladığı dönemde Danıştay 5. Dairesi’nin verdiği bir kararında iptal kararının geriye yürümemesinin, hükmü iptal etme amacıyla bağdaşmayacağını bildirmiş,²⁵ 5. Daire hemen sonraki bir kararında, bu görüşe “Bu itibarla Anayasa’nın 152. maddesinin son fıkrasının hükmünü ancak müktesep hakları mahfuz tutmaya matuf olarak kabul etmek iktiza eder”²⁶ ifadesini eklemiştir. Danıştay 5. Dairenin bu görüşünü halen sürdürdüğü anlaşılmaktadır. Dairenin Danıştay Dergisinde yayımlanan bir

¹⁹ age sh. 181,

²⁰ Teziç age sh. 210.

²¹ Age sh. 211.

²² Age sh. 211.

²³ Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara 1998, Sh. 384, Gözler, age sh. 923.

²⁴ “Anayasa’nın 152 nci maddesinin üçüncü fıkrası, iptal kararının geriye yürümeyeceği hükmünü koymuş olmakla beraber bu hüküm, Anayasa’ya aykırı kanunların iptali için açılmış olan dâvaların görülmesine engel olmaz içtimai huzur düşüncesiyle konulduğu Temsilciler Meclisi Anayasa Komisyonu raporundan anlaşılan Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeyeceği hükmünün, hâsıl edeceği sonuçların tâyini uygulama ile ilgili bir işlem olup bu hüküm Mahkememizin görevini etkiliyecek nitelikte değildir. Bu bakımdan. verilecek kararın geriye yürüyecek nitelikte olacağı düşüncesi ile açılan dâva hakkında bir karar verilmesi gerekmiyeceği kabul edilemez.” AYM 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/243 R. G. Sayısı 04.12.1963/11572. (AYM Kararlarına ilişkin olarak yayımlandığı Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi sayısını vermek gelenek olmuştur. Ancak bugün için bu geleneği sürdürmenin anlamı kalmamıştır. Çünkü, anayasa.gov.tr adresinden Resmi Gazetede yayımlanmış bütün kararlara ulaşmak mümkündür. Kullanılan program da aramayı kolay hale getirmiştir.)

²⁵ “Anayasa’nın 152. maddesinde iptal hükmü gereği geriye yürümez denilmektedir. Bu hüküm ile iptal kararından evvel, idarece tesis edilmiş işlemler sonunda üçüncü şahıslar için usule gelen subjektif hakların ihlaline mani olunarak amme intizamının korunması maksadına istihdaf edildiği aşıkardır. 152. maddenin üçüncü fıkrasındaki hüküm, mutlak manada kabul edildiği takdirde, Anayasa’ya aykırı bir kanuna müsteniden tesis kılınan tasarruflar dâima ve tabii olarak iptal kararına takaddüm edeceği için verilecek iptal kararı davacının hukukuna sirayet etmeyecek ve binnetice iptal kararı, hukuki neticeden yoksun kalacaktır ki bu görüşü kabule imkan yoktur.” D. 5. D. 04.07.1963 gün ve 1963/1094, 2804 sayılı kararı nakleden Kıratlı age sh. 180, 18 no’lu dipnot.

²⁶ D. 5. D. 1963/1108 sayılı kararı; A. Erdoğan’ın Milliyet Gazetesi’nin 19.07.1963 tarihli nüshasında yayımlanan “Hukuki Bir Yara” başlıklı yazısından nakleden Kıratlı, age., aynı yer.

kararında, Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş bir kanunun yürürlüğü ertelense bile eldeki davalara uygulanmasını Anayasanın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği belirtilmiştir.²⁷ Danıştay 6. Dairesi, Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş bir yasa hükmüne dayanarak idarenin işlem tesis etmesini, hukuk devleti ilkesine ters düştüğü gibi kamu yararına uygun davranma kuralına da aykırı bulmaktadır.²⁸ Danıştay 6. Daire daha yeni bir kararında da aynı görüşünü tekrarlamıştır.²⁹

Yılmaz Aliefendioğlu, Danıştay 5., 6. ve 8. Dairelerin “*her ne kadar Anayasada, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği belirtilmiş ise de, bu hükmün ihtilaf haline getirilmemiş muamelelere tesis etmeyeceği anlamında anlaşılması gerekir*” biçiminde içtihat ettiklerini³⁰, Danıştay 13. Daire ile Yargıtay 5. H.D.’nin aksi yönde görüşü benimsediklerini,³¹ 7. Hukuk Dairesinin ise, AYM kararlarının görülmekte olan (eldeki) davalara uygulanması gerektiği yönünde karar verdiğini³² belirtmektedir.

Görüldüğü gibi hakim görüş, kesinleşmiş yargı ve idari kararlar dışındaki alanlarda Anayasa Mahkemesinin iptal kararının geriye etkili olacağı yönündedir.

B-Vergi İle İlgili Konularda İptal Kararlarının Zaman Bakımından Etkisi

Vergi ile ilgili konularda, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının zaman bakımından etkisi konusunda doktrinde herhangi bir tartışmaya rastlamadık. Ancak bu konuda Danıştay Vergi Dava Dairelerinin kararları bulunmaktadır.

Danıştay 7. Daire, Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davalarda uygulanması gerektiği yönünde karar vermiştir.³³ Danıştay 3. Daire de aynı görüştedir.³⁴

²⁷ “Bir Kanunun veya KHK’nin tümünün veya bunların belirli hükümlerinin Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş bulunduğu bilindiği halde eldeki davaların, Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesi Anayasanın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği için uygun görülemez. Bir başka anlatımla Anayasa Mahkemesinin, iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi ileriye dönük olarak ertelemiş bulunması öncelikle yasama organına aynı konuda, iptal kararının gerekçesine uygun olarak yeni bir düzenleme için olanak tanımak ve ortada hukuki bir boşluk yaratmamak amacına yönelik olup yargı mercilerinin bakmakta oldukları uyumsuzluklara hukuka ve Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş kuralların uygulanması ve uyumsuzlukların bu kurallara göre çözümlenmesi sonucunu doğurmaz.” D. 5. D. 23.12.1992 gün ve E. 1992/1219, K. 1992/3872, Danıştay Dergisi sayı 87, sh. 272.

²⁸ D. 6. D. 06.11.1991 gün ve E. 1991/749, K. 1991/2306, Danıştay dergisi 84-85 sh. 416.

²⁹ D. 6. D. 06.03.2002 gün ve E. 2000/628, K. 2002/1324 sayılı kararı. (Alındığı yer gösterilmemiş olan içtihatlar, Kazancı’dan alınmıştır.)

³⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi, Ankara 1996, sh. 304, burada zikredilen Danıştay D.D.K., E. 61/59, K. 67/1095, Danıştay Kararlar Dergisi, Sayı 119-122, S. 106; 8. D. E. 67/153, K. 68/2783; Dinçer-Çırakman Neciboğlu, D.K.D. (1967-1969); Danıştay, 5. D. 27.12.1963 günlü, E. 62/2199, K. 63/4567 sayılı kararı, D.K.D. Sayı 91-92, S. 110; Danıştay 6. D. E. 85/5429, K. 85/193.

³¹ Age sh. 305, burada zikredilen 13. Dairenin, 23.04.1981 günlü, E. 81/133, K. 81/971 sayılı ve 7.5.1980 günlü ve E. 79/361, K. 80/1316 sayılı kararları.

³² Age sh. 305, burada zikredilen Yargıtay 5. Dairenin, 10.6.1965 günlü, E. 2125, K. 65/2930 sayılı kararı.

³³ “Davalı idarece, Anayasanın 153’üncü maddesi hükmü uyarınca Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeyeceği, bu itibarla olaya uygulanamayacağı ileri sürülmekte ise de;..... Zira, Anayasa Mahkemesi

Danıştay 4. Daire, Anayasa Mahkemesi kararının kesinleşmiş hukuki durumlara uygulanmayacağı belirtilerek yukarıdaki görüşü teyid etmiştir.³⁵

Beyan edilmiş fakat ödenmemiş geçici verginin ödenmesi için gönderilen ödeme emri ile ilgili Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının kesinleşmiş idari işlemlerin tekrar ele alınmasını gerektirmez³⁶ diyerek aynı yönde içtihat etmiştir.

Ancak son iki karar, belirteceğimiz şu hususlar göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir: Son iki karar beyan edilip ödenmeyen vergilerle ilgilidir. Dolayısıyla vergiler kesinleşmiştir ve verilen iptal kararı uygulanamaz. Fakat, cezalar ve vergi cezaları için aynı hüküm geçerli olamaz. Çünkü aşağıda açıklayacağımız gibi, cezalar ve vergi cezaları için kanunilik, verginin kanuniliğinden farklıdır. Yani ödenmemiş vergi cezaları için Anayasa Mahkemesinin iptal kararı uygulanacaktır.

Yukarıdaki kararlardan ortaya çıkan sonuç şudur: Anayasa Mahkemesinin vergi ile ilgili olarak verdiği iptal kararları kesinleşmemiş, ihtilafli durumlar için geçerli olacaktır.

kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural, iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakların ortadan kaldırılmasına veya toplum huzurunun bozulmasına yol açacak sonuçların önlenmesi amacıyla kabul edilmiş olup, bu kuralın mutlak anlamda uygulanması durumunda, Anayasanın yukarıda anılan 152'nci maddesinde düzenlenmiş olan "Anayasaya aykırılığın diğer, mahkemelerde ileri sürülmesi" (itiraz) yolunun, hukuk ve uygulama yönünden sonuçsuz kalacağı açıktır. Nitekim; aynı maddenin 3'üncü fıkrasında yer alan. Anayasa Mahkemesinin kararı , esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır." yolundaki kural da, Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davalarda uygulanması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır." D. 7. D. 13.12.1999 gün ve E. 1999/1192, K. 1999/4113 sayılı kararı.

³⁴“Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeceği hükmüne bağlanmış ise de; bu hükmün amacı, iptal kararından önce sonuçlarını doğurmuş ve ihtilaf konusu yapılmamış işlemleri iptal kararının etkisinden ayırarak kamu düzeninin istikrarını sağlamaktır. Bir başka deyişle bu hükümle, iptal edilen Kanun hükmüne dayalı kazanılmış hakları ve kamu düzeninin istikrarını korumak amaçlanmıştır. Aksine bir anlayış, Anayasaya aykırılığı Anayasa Mahkemesi kararı ile sabit olan bir Kanuna dayalı işlemler daima ve doğal olarak iptal kararından önce tesis edilmiş olacağından, davacıların hukukunu etkilememesi sonucunu doğurur.

Bütün bunlar göstermektedir ki ihtilaf konusu yapılan bir tasarrufun dayanağı Kanun veya Kanun Hükmünde Kararname hükmü Anayasa Mahkemesince iptal edilirse söz konusu ihtilafı çözmek durumunda olan yargı yeri iptal kararını gözönünde tutmak ve ona uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesinin, Anayasanın 153. maddesinin 3. fıkrası uyarınca iptal hükmünün yürürlüğe girmesini ileriki bir tarihe bırakmış olması da açıklanan hukuki durumu değiştirmez. Olayda olduğu gibi yerel mahkeme kararı temyiz edilmekle ihtilaf devam etmekte olmasına göre yukarıda açıklandığı üzere uygulanan Kanun hükmünün Anayasaya aykırılığının ciddi görülmesi halinde temyiz merciince de konunun Anayasa Mahkemesine intikal ettirilmesi ve Anayasa Mahkemesince verilecek iptal kararına uyulması bir hukuki ve anayasal zorunluluktur.” D. 3. D. 24.12.1992 gün ve E. 1991/3391, K. 1992/4040 sayılı kararı.

³⁵ “Anayasa Mahkemesinin iptal kararı kesinleşmiş hukuki durumların sonucunu ortadan kaldıramayacağı gibi, bu hususların yeniden ele alınıp incelenmesine de olanak sağlamaz, Anayasa Mahkemesi`nin söz konusu kararı, vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için düzenlenip tebliğ edilen ödeme emrinin iptali talebiyle açılan uyuşmazlık konusu bu davanın çözümünü ve sonucunu etkilemeyeceğinden, mahkemenin aksi yöndeki gerekçelerle vardığı sonuçta isabet bulunmamaktadır.” D. 4. D. 24.09.1991 gün ve E. 1990/3122, K. 1991/2893 sayılı karar.

³⁶ “Davaya konu edilmeden kesinleşmiş idari işlemlerin uygulanmasını sağlamak için kurulan yeni işlemler nedeniyle açılan davalarda, kesinleşmiş hukuki durumlar yeniden ele alınarak incelenemez. Ayrıca, Anayasa Mahkemesinin iptal kararları geriye yürümediğinden, iptal kararı idarenin iptal edilen yasa kuralının yürürlükte olduğu dönemde gerçekleştirdiği tüm idari işlemleri gözden geçirerek düzeltmesini de gerektirmemektedir.” V.D.D.G.K. 22.04.1994 gün ve E. 1993/195, K. 1994/191 sayılı kararı.

C-Ceza Hukuku Alanında İptal Kararlarının Zaman Yönünden Etkisi

Yukarıda belirttiğimiz gibi, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının henüz kesin hüküm haline gelmemiş, eldeki davaları etkileyeceği kabul edilmektedir. Bu düşüncenin ceza hukuku alanında da geçerli olacağı tabiidir. Hatta ceza hukuku alanında bir adım daha atılmakta, kesin hüküm haline gelmiş fakat henüz infaz edilmemiş mahkumiyetler için dahi, iptal kararlarının etkili olacağı kabul edilmektedir.³⁷ Bu durumda 765 sayılı TCK'nın 2. maddesine³⁸ göre iptal kararının, kaldırılmış kanun maddesi gibi etki edeceği söylenmektedir.

Ancak, yukarıda açıklananlardan anlaşıldığı gibi infaz edilmiş, yerine getirilmiş cezalar için iptal kararlarının geçmişe etkili olmayacağı kabul edilmektedir. Bu yönde Yargıtay kararı da bulunmaktadır.³⁹

D-İdari Vergi Ceza Hukuku Alanında İptal Kararlarının Zaman Yönünden Etkisi

Vergi cezaları esas itibariyle VUK'nun dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Bu kitap 331-375 maddeler ile uzlaşmayı düzenleyen ek maddelerden oluşmaktadır.

VUK'nunda hem cezası idare tarafından kesilecek (idari) vergi suçları hem de cezasına adli mahkemeler tarafından hükmedilecek (adli) vergi suçları düzenlenmiştir. VUK'nun 359. ve 360. maddelerinde düzenlenen adli vergi suçları⁴⁰, TCK sistemine dahildir. Bu nedenle, adli vergi ceza hukuku alanındaki iptal kararlarının geçmişe etkisi hemen yukarıda (C) bölümünde verdiğimiz sonuca tabidir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının, idari vergi ceza hukuku alanında ne gibi sonuçlar doğuracağını tartışmak gerekir. Ancak tartışma henüz kesin hüküm haline gelmemiş, sonuçlanmamış idari vergi cezaları için değildir. Çünkü, iptal kararlarının, henüz kesinleşmemiş idari ceza hukuku alanındaki etkisi, yukarıda (A) ve (B) bölümünde verdiğimiz sonuca tabidir. Yani idari vergi ceza hukuku alanına ait olup henüz kesinleşmemiş işlemler için, Anayasa Mahkemesi iptal kararları geçmişe etkili olacaktır. Tartışacağımız konu iptal kararlarının, dava edilmeden veya kanun yollarından geçerek kesinleşen (dolayısıyla

³⁷ Kıratlı age sh. 182, Özbudun age Sh. 385, Gözler age Sh. 924, Aliefendioğlu age Sh. 307.

³⁸ 765 Sayılı TCK'nun 2. maddesinde düzenlenen bu konu 5237 sayılı TCK'nun 7. maddesinde düzenlenmiştir.

³⁹ “Anayasa'nın 153/5. maddesine göre, iptal kararlarının geriye yürümeyeceği, uygulandığı zaman yürürlükte olan yasa hükmü gereğince zorunlu karar verilen ve hükmün infazı ile mülkiyeti Hazine'ye geçmiş bulunan malların Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı dayanak yapılarak sanığa iadesinin mümkün olmadığı gözetilmeden yazılı biçimde karar verilmesi” yasaya aykırı bulunarak bozulmuştur. (Y. 10. C.D. 20.10.1993, E. 1993/9608, K. 1993/10940)

⁴⁰ Cezasına adli mahkemelerce hükmedilen VUK'nun 362. ve 363. maddelerinde düzenlenen suçların vergi suçu olarak sayılmaması gerektiği düşüncesindeyiz. Bunları vergi suçu değil, vergi memurlarına mahsus (özgü) suçlar olarak değerlendirmek gerekir.

tahsilat aşamasında olan ancak henüz tahsil edilmeyen) cezaların, idari ceza hukuku alanındaki etkisinin ne olacağıdır.

Kesinleşmiş fakat henüz tahsil edilmemiş vergi cezalarına iptal kararlarının, ceza hukuku alanında olduğu gibi, etkili olabilmesinin şartı, idari vergi cezalarının ceza hukuku alanında ceza olup olmadığına bağlıdır. Eğer idari vergi cezaları, ceza hukuku anlamında cezadır denirse, iptal kararları, kesinleşmiş fakat henüz tahsil edilmemiş vergi cezaları için de uygulanacaktır.

Aslında inceleme konumuz olan Anayasa Mahkemesi kararı, bu konuda son noktayı koymuştur. Gerçekten Yüksek Mahkeme 20 Ekim 2005 tarihinde yayınlanan kararı ile, idari vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza olduğuna, ceza hukuku ilkelerinin, idari vergi cezaları için de uygulanacağına karar vermiştir.⁴¹ Çünkü, Mahkeme kararını Anayasa'nın 38. maddesindeki "suç ve cezaların kanuniliği" ilkesine dayandırmıştır. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesinin bu kararından sonra, idari vergi suç ve cezalarının, ceza hukuku anlamında suç ve ceza olduğu konusunda tereddüt etmemek gerekir.

İdari vergi suç ve cezalarına, ceza hukukunun genel ilkelerinin uygulanacağı doktrin ve özellikle Danıştay tarafından dile getirilmiştir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) de, vergiye ilişkin davaları kabul etmezken, idari vergi cezalarına ilişkin müracaatları, sözleşmenin 6. maddesi kapsamında görüp kabul etmektedir. Bu konuyu daha önce bir makalemizde geniş olarak incelemiştik.⁴² Bu makalemizde belirttiğimiz gibi idare de bu ilkeyi kabul etmektedir. Gerçekten idare, kapatma cezasının kaldırılmasıyla ilgili olarak yayınladığı 337 sıra sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, TCK 2. maddeden söz ederek, idari vergi suçlarında kanunilik ilkesinin ceza hukuku anlamında geçerli olduğunu kabul etmiştir.

Sonuç olarak; yukarıda yer alan açıklamalardan, idari vergi suçlarında da ceza hukuku anlamında "kanunilik ilkesi" geçerli olduğuna göre; Anayasa Mahkemesinin iptal kararının kesinleşmiş fakat henüz tahsil edilmemiş vergi cezaları için de uygulanması gerekir.

E-Anayasa Mahkemesinin Yürürlüğü Ertelemesi ve Sonuçları

Anayasanın 153. maddesinin dördüncü fıkrasında iptal edilen normun, iptal kararının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkacağı belirtildikten sonra, gereken hallerde iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihin ayrıca kararlaştırılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu süre bir yılı geçemeyecektir. Hemen sonraki fıkradan, erteleme hükmünün,

⁴¹ Mahkeme İdari Vergi Cezaları ile ilgili olarak daha önce de 38. maddeden söz etmiştir. Ancak buna ilişkin ifadeler kesin ve belirgin değildir.

⁴² Bekir BAYKARA, İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi, Vergi Dünyası, Mayıs 2005, Sayı 285.

iptal kararının ortaya çıkardığı hukuk boşluğunun doldurulması için konulduğu anlaşılmaktadır.

Dünyada yalnız Türkiye ve Avusturya’da mevcut olduğu söylenen⁴³ erteleme usulü anayasa hukukçuları tarafından eleştirilmektedir. Kıratlı, Anayasaya aykırı olduğu Mahkeme kararı ile kesinleşmiş bir normun hukuk düzeninden bir an önce çıkartılması gerektiği, ertelemenin kanun önünde eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığını, ayrıca bu durumun kanunu uygulayacak mercileri tereddüt ve isteksizliğe düşürebileceğini belirtmektedir.⁴⁴ Teziç ise, erteleme devresinde mahkemelerin dosyayı Anayasa Mahkemesine havale ederek, erteleme döneminde yürürlükte olan kanunların uygulanmasını engellediklerini, bu nedenle ertelemenin amacına hizmet etmediğini söylemektedir.⁴⁵ Özbudun, iptal edilmiş normun belli bir süre daha yürürlükte kalmasının sakınca doğuracağını, teknik olarak yürürlükte olan bir normun sosyolojik meşruluğunu kaybetmiş olacağını, bu nedenlerle Mahkemenin çok istisnai hallerde ve ancak kamu düzeni bakımından gerçekten tehlike doğuracak hallerde erteleme yetkisini kullanması gerektiğini ifade etmektedir.⁴⁶ Yürütmenin ertelenmesi müessesine ilişkin eleştirileri sıraladıktan sonra, İdarenin, eldeki davalar için mahkemelerin nasıl karar verebilecekleri ve ceza kesme işlemine ilişkin ceza muhataplarının nasıl davranış gösterecekleri konusuna geçebiliriz.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 10.11.2005 tarihinde yayımladığı 22 sıra sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde, altı aylık erteleme süresinde iptal edilen hükmün yürürlükte olduğunu ve uygulanacağını tebliğ etmiştir.⁴⁷

Altı aylık erteleme süresi içinde Mahkemelerde görülmekte yani derdest olan davalarda, tarafların Anayasaya aykırılık iddiasında bulunabilecekleri söylenmektedir.⁴⁸ Yazarlar çok açık olduğu için ayrıca belirtmeseler de, taraflar Anayasaya aykırılık konusunda herhangi bir iddia veya talepte bulunmasalar bile, davaya bakmakta olan her dereceden mahkeme, Anayasaya aykırılığı göz önünde bulundurması gerekir. Çünkü Hakim Türk Hukukunu re’sen uygular. İtiraz ve def’i gibi savunma araçları, olaylar (vakıalar) içindir.

⁴³ Kıratlı age Sh. 184.

⁴⁴ Age Sh. 185.

⁴⁵ Teziç age Sh. 208.

⁴⁶ Özbudun age Sh. 383.

⁴⁷ Sirkülerin ilgili paragrafı “Anayasa Mahkemesinin Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi ile ilgili iptal hükmü, bu kararın Resmi Gazete’de yayımlandığı **20/10/2005 tarihinden başlayarak altı ay sonra yürürlüğe gireceğinden**, iptale konu anılan hüküm bu sürenin sonuna kadar yürürlükte kalacaktır. Dolayısıyla altı aylık sürenin sonuna kadar vergi ziyayı cezası uygulamaları bu madde hükmüne göre sürdürülecektir. Diğer bir anlatımla, gerek tarhiyat aşamasında bulunan, gerekse bu tarihten sonra yapılacak vergi tarhiyatları için mevcut 344 üncü madde uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle işlem yapılmasına devam edilecektir.”

⁴⁸ Kıratlı age Sh. 183, Teziç, age Sh. 208, Özbudun age Sh. 384.

Hukuk kuralları itirazın konusu olamaz. (Anayasanın 152. maddesindeki müesseseye “itiraz yolu” denmesinin sebebi, tarafların itirazından dolayı değil, davaya bakan mahkemenin dosyayı AYM’ne “itiraz yoluyla” göndermesinden dolayıdır. Esasen 152. madde de taraflardan birinin itirazından değil, aykırılık iddiasından söz etmektedir.) Taraflar hakime hukuku hatırlatabilirler. Mevcut normların yorumu konusunda kendi görüşlerini bildirebilirler. Esasen bu konuda Anayasanın 152. maddesi çok açıktır. Madde de, “*Bir davaya bakmakta olan Mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse....*” demektedir. Dolayısıyla, tarafların her hangi bir talebi olmadan davayı görmekte olan bir mahkemenin, Anayasaya aykırılığı re’sen göz önünde bulundurması gerekir. Kaldı ki henüz Anayasaya aykırılığı bir “kanı” iken, aykırılık konusunda ciddi bir şüphe⁴⁹ nedeniyle AYM’ne başvuran davayı gören mahkeme, artık kanı olmaktan çıkmış “objektif nitelik kazanmış”⁵⁰ bir durum için Anayasa Mahkemesine başvurması gerekir. Böyle bir durumda AYM yeni bir iptal kararı vermeyerek durumu tespitle yetinmektedir.⁵¹

Danıştay 5. Daire yukarıda alıntılarını verdiğimiz bir kararında⁵², Anayasa Mahkemesinin iptal ettiği ancak yürürlüğünü ertelediği bir kanunun eldeki bir davaya uygulanmayacağını, bunun Anayasanın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştir. Danıştay 7. Daire benzer sözlerle aynı sonuca varmıştır.⁵³ Danıştay 3. Daire, iptal kararlarının eldeki davalara uygulanacağını belirttikten sonra, “... *Anayasa Mahkemesinin, ... iptal hükmünün yürürlüğe girmesini ileriki bir tarihe bırakmış olması da hukuki durumu değiştirmez*” görüşünü eklemiştir.

Görüldüğü gibi hem anayasa hukukçuları hem de Danıştay, yürürlük ertelenmiş olsa da, iptal kararlarının eldeki davalara uygulanacağı görüşündedir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi ziyayı cezasının, Bakanlar Kurulunca belirlenen gecikme zammı oranları dikkate alınarak hesaplanması, Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından Anayasa’nın 2. ve 38. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. İptal kararı 06.01.2005 tarihli olup, Esas Sayısı 2001/3, Karar Sayısı ise 2005/4’tür. Karar 20 Ekim 2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁴⁹ Özbudun age Sh. 377.

⁵⁰ Teziç age Sh. 207.

⁵¹ Teziç, age Sh. 208, AYM 16.05.1972, E. 1972/18, K. 1972/24, AYM kararının sonuç bölümünde “13.05.1971 günlü 1402 sayılı Sıkıyönetim Kanununun 15. maddesi Anayasa Mahkemesinin 15, 16.02.1972 günlü 1971/31-1972/5 sayılı kararı ile iptal edilmiş olduğundan itiraz konusu hükmün bu yönden incelenmesine ve karara bağlanmasına yer olmadığına oybirliğiyle 16.05.1972 gününde karar verildi.” denmektedir.

⁵² D.5.D. 23.12.1992, E. 1992/1213, K. 1992/3872 (Alıntısı 27. no’lu dipnottadır.)

⁵³ D. 7. D. 13.12.1999, E. 1999/1192, K. 1999/4113 (Alıntısı 33 no’lu dipnottadır.)

Anayasa Mahkemesinin iptal ettiği hüküm, 344. maddenin ikinci fıkrasındaki “...**bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur**” hükmüdür. İlk bakışta maddenin bir fıkrasının bir bölümü iptal edilmiş görünmekle birlikte, iptal hükmü, maddenin tümünün iptali ile aynı sonucu doğurmuştur. Yani iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 344. maddenin hiçbir hükmünün uygulanma imkanı mevcut değildir. Böyle bir durumda AYM 2949 sayılı Kanunun 29/2. maddesine göre istemle bağlı olmadan maddenin tümünü iptal edebilirdi. Ancak Yüksek Mahkeme bunu tercih etmemiştir.

Maddenin hiçbir hükmünün uygulanma imkanı kalmayacak şekilde iptalinin nedeni ikinci fıkranın düzenleniş tarzıdır. Bize göre eğer fıkra, “vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziya uğratılan verginin bir katıdır. Ancak bu cezanın hesaplanmasında, hesaplanan gecikme faizinin cezası ayrıca dikkate alınır” şeklinde düzenlenseydi, ikinci cümle iptal edilir ve böylece birinci cümlenin uygulanması imkan dahilinde olurdu. Bu durumda, Mahkeme Kararının yürürlük tarihinin ileriye atılmasına da gerek kalmazdı.

Yüksek Mahkemenin bu kararının vergi ceza hukuku bakımından bize göre en önemli sonucu, vergi suç ve cezalarının, ceza kanununda düzenlenen suçlar gibi Anayasanın 38. maddesi içinde düşünülmüş olmasıdır. Daha önce idari vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi ile ilgili bir makalede⁵⁴ değindiğimiz gibi, AYM’nin bu konudaki düşüncesi net değildi. Bu karar ile birlikte, vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin geçerli olduğu belirgin hale gelmiştir.⁵⁵

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı (yürürlüğü altı ay sonraya ertelemiş olmasına rağmen) kesinleşmemiş olup halen yargı safhasında olan vergi cezalarına uygulanacaktır. Dava hangi safhada olursa olsun, davaya bakan Mahkeme dosyayı, Anayasanın 152. maddesine göre re’sen Anayasa Mahkemesine gönderecek veya Yasama Organı hukuk boşluğunu dolduruncaya kadar bekleyecektir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı kanun gibi etki gösterir. Yüksek Mahkeme bir ceza hükmünü iptal ettiğinde bu hüküm, infaz olunmuş mahkumiyet kararları dışında, tüm

⁵⁴ Bekir BAYKARA, İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi, Vergi Dünyası, Mayıs 2005, Sayı 285.

⁵⁵ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, Vergi Ziyai Cezasının Anayasaya Aykırı Görülerek İptali Üzerine Bir Değerlendirme, Mali Pusula, Kasım 2005, Sayı 11, Sh. 14 vd.

(Yazarlar vergi suç ve cezaları ile ilgili Anayasa Mahkemesi Kararlarından konu ile ilgili değerlendirmelerden alıntılar vermişlerdir. Ancak gene de bu alıntılardan Mahkemenin daha önce, idari vergi suç ve cezaları hakkında kanunilik ilkesinin geçerli olduğunu net olarak çıkarmak güçtür.)

cezalara uygulanır. İdari vergi cezalarının genel ceza hukuku anlamında cezalar gibi bir ceza olduğu kabul edilmektedir. İncelediğimiz Anayasa Mahkemesi kararı bu düşüncüyü pekiştirmiştir. Dolayısıyla, tahsil edilmiş vergi cezaları dışındaki bütün vergi cezaları için iptal kararı uygulanacaktır. Yani, henüz ödeme emri düzenlenmemiş veya ödeme emri düzenlenmiş fakat ödenmemiş tüm vergi cezaları için iptal kararı uygulanacaktır.

Anayasa Mahkemesi, kararın yürürlüğünü altı ay (20 Nisan 2006 tarihine kadar) ertelemiştir. Bu süre içinde, Vergi Daireleri VUK'nun 344. maddesine göre vergi ziyai cezası kesmeye devam edeceklerdir. Bu husus, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10 Kasım 2005 tarih ve 22 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile duyurulmuştur.

İdare aynı Sirkülerde, iptal nedeniyle doğan boşluğun giderilmesi için gerekli çalışmaların tamamlanarak Bakanlar Kuruluna sunulma aşamasına geldiğini de bildirmiştir.

Kanun erteleme süresinin sonu olan 20 Nisan 2006'ya kadar çıkarılmaz ise, hiçbir şekilde vergi ziyai cezası kesilemeyecek, cezalara ilişkin davalar da düşecektir.

Altı aylık bekleme süresinde kendilerine vergi ziyai kesilenler, kesilen cezaları uzlaşarak veya VUK'nun 376. maddesine göre indirimli olarak ödeyebilirler. Bu durumda iptal kararından etkilenmezler. Ancak bu cezalar için dava açtıklarında Mahkeme daha önce açılmış fakat henüz karar verilmemiş kesin hüküm haline gelmemiş eldeki davalarda olduğu gibi karar verecektir. Ancak açılacak bu davalarda hatırlatma bakımından Anayasaya aykırılık iddiasında bulunulmalıdır.

Aynı olay karşısında idare ve yargının bu farklı tutumu garip ve anlaşılmaz değildir. Çünkü Anayasa 138. maddeye göre, hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar. Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler. Halbuki 129. maddeye göre, memurlar ve diğer kamu görevlileri Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlüdürler. Bu nedenle, idarenin halen yürürlükte bulunan kanuna göre vergi ziyai cezası kesmesi, bunun karşısında hukuka göre karar veren hakimin Anayasaya aykırılığı kesinleşmiş bir normun uygulanmayacağına karar vermesi doğaldır.

Bazı yazarlar, Anayasa Mahkemesinin 20 Ekim 2005 tarihinde yayımlanan iptal kararının bir ceza affi sonucunu doğurduğu görüşündedirler. Bumin Doğrusöz "Geçmişe ceza affının tarihi belli oldu" başlıklı yazısında,⁵⁶ iptal kararının bir tür af sonucunu doğurduğu görüşünü ifade etmiştir. Yazara göre iptal edilen hüküm yerine çıkarılacak kanunun çıkış tarihinden önceki dönemlere hiç ceza kesilemeyecektir.⁵⁷

⁵⁶ Dünya Gazetesi 27.10.2005.

⁵⁷ Doğrusöz, yazısında; "Diyelim ki cezayı yeniden düzenleyen yeni yasa 31 Aralık 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlandı ve vergi ziyai cezasını kaldırarak yürürlüğe girdi. İdari, -zamanaşımı süresine göre- 1.1.2001 ile yeni

Şükrü Kızılot, “Vergi kaçırana gün doğdu” başlıklı yazısında⁵⁸ Anayasa Mahkemesi Kararının yürürlüğe gireceği 20 Nisan 2006’dan sonrasını ele almakta ve bu tarihten sonra vergi ziyayı cezası kesilemeyeceği, mahkemelerin de cezaları kaldıracağı görüşünü beyan etmektedir. Daha sonraki bir yazısında⁵⁹ bir kısmı bu yazımızda da alıntılanan Danıştay kararlarından yola çıkarak ve Yaklaşım Dergisinin 56. sayısında yayınlanan makaleye yollamada bulunarak, idare ve Danıştay’ın Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda işlem yapması gerektiğini söylemektedir.

Son olarak, iptal edilen hükmün yerine konacak kuralın nasıl olması gerektiği konusundaki görüşlerimizi belirtelim. Anayasa Mahkemesinin gerekçelerinin de bağlayıcı olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla yeni hükmün, gecikme faizine endekslenmemesi gerekir. Bunun yanında enflasyondan etkilenmemesini sağlamak amacıyla zamana göre değişen ceza getirmek, kanunu gene sakatlayacaktır. Getirilecek cezanın ağırlığını da iyi belirlemek gerekir. Cezanın caydırıcı ama öldürücü olmaması esastır.

yasaya kadar geçen sürede işlenen vergi ziyasına yol açıcı fiiller için her hangi bir yaptırım uygulayamayacak, ceza ihbarnamesi düzenleyemeyecektir. Örneğin bir şirkete 2003 yılında örtülü kazanç dağıttığı iddiası ile kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tarhiyatı yapılabilecek, ancak ceza kesilemeyecektir. Zira, vergi ziyayı iptal edilmiş olduğundan uygulanamayacak, yeni suç ve ceza ise geçmişte kapsayamadığından uygulamayan esas olamayacaktır. yeni yasa ile ilgadan veya 20 Nisan'dan sonra, geçmiş için, ihbarnamenin ilgili olduğu dönem itibariyle yürürlüğü geçerli bir ceza hükmü bulunmadığından, idarenin ceza tarhiyatına artık dayanaksız olacaktır.” demek Bu nedenle Yüksek Mahkeme kararı yeni yasa tarihi veya 20 Nisan tarihi itibariyle geçmiş için cezasızlık dönemi yaratmıştır. Bu durum belki suçu değilse de, cezayı ortadan kaldıran bir durum olarak ortaya çıkarmıştır. Bu durum mükellefler için, kelime anlamı ile olmasa da, fiili olarak bir tür af sonucu ortaya çıkarmıştır.” demektedir.

⁵⁸ Şükrü Kızılot, Vergi Kaçırana Gün Doğdu, Hürriyet 08 Kasım 2005.

⁵⁹ Kızılot, Yargıdaki Vergi Cezaları İptal Edilecek Mi?, Hürriyet 17 Kasım 2005.