

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:**Esas Sayısı : 2020/51****Karar Sayısı : 2020/73****Karar Tarihi: 10/12/2020****İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN:** Sivas Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 24/6/1994 tarihli ve 4008 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle başlığı ile birlikte değiştirilen 353. maddesinin birinci fıkrasının 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle değiştirilen (1) numaralı bendinin "...*bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi...*" bölümünün Anayasa'nın 35. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Elektronik fatura düzenleme yükümlülüğü bulunan davacıya kâğıt fatura düzenlemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezalarının iptali talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un 353. maddesinin birinci fıkrasının itiraz konusu kuralın da yer aldığı (1) numaralı bendi şöyledir:

"1. (Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 Türk lirasını geçemez."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Serdar ÖZGÜLDÜR, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ ve Basri BAĞCI'nın katılımlarıyla 25/6/2020 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Abdullah TEKBAŞ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ile bunların gerekçeleri ve diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. Vergi kanunları ile mükelleflere/sorumlulara yüklenen şekli yükümlülüklerden biri de belgelendirme yükümlülüğüdür. Bu yükümlülüğe ilişkin temel düzenlemeler 213 sayılı Kanun'un üçüncü kısmında yer almaktadır. Anılan kısımda bulunan 227. maddenin birinci fıkrasında "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." denilmek suretiyle istisnalar hariç olmak üzere vergilendirmeye ilişkin bütün işlemlerin belgelendirilmesi gerektiği hususu hüküm altına alınmıştır.

4. Kanun'un belirtilen kısmında, kullanılacak diğer belgelerle birlikte fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzuna ilişkin tanım ve özellikler ile bunların düzenlenmesi ve kullanılmasına yönelik usul ve esaslara yer verilmiştir. Diğer belgeler için açıkça belirtilmemiş olsa da faturanın düzenlenmesine ilişkin ilkelerin belirtildiği 231. maddenin (2) numaralı bendinde "Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kursun kalemi ile doldurulur." denilmek suretiyle faturanın kâğıt fatura olarak düzenlenmesinin esas olduğu hükme bağlanmıştır.

5. Bilişim teknolojilerindeki gelişimin sağladığı verimlilik ve maliyet avantajları birçok alanda olduğu gibi vergilendirme sürecinde de vergi mükellefi ve sorumluları ile vergi idaresinin dijital sistem ve araçları kullanmasına yol açmıştır. Bu kapsamda Kanun'un mükerrer 242. ve mükerrer 257. maddeleriyle Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkiler uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığınca diğer dijital ürünlerin yanı sıra elektronik belge uygulamasına ilişkin çalışmalar da yürütülmüş ve 5/3/2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 397 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik fatura uygulaması başlatılmıştır. Bu Genel Tebliğ ile isteğe bağlı başlatılan uygulama, sonradan çıkartılan genel tebliğler ile aşama aşama zorunlu hâle getirilmiş ve son olarak 19/10/2019 tarihli ve 30923 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 509 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile konuya ilişkin önceki genel tebliğler yürürlükten kaldırılarak konu yeniden düzenlenmiştir. Böylelikle 213 sayılı Kanun'un 231. maddesinde yer alan fatura ve diğer belgelerin kâğıt belge olarak düzenlenmesi esasıyla birlikte elektronik belge olarak düzenlenmesi yöntemi de kabul edilmiş ve bu konuda birtakım zorunluluklar öngörülmüştür.

6. İtiraz konusu kuralla elektronik belge kullanımının zorunlu olduğu hâllerde bu zorunluluğa uyulmayarak kâğıt belge düzenlenmesi özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir eylem olarak düzenlenmiştir. Kuralla elektronik belge düzenleme zorunluluğuna aykırı davranışların caydırıcı bir yaptırıma bağlanması amaçlanmıştır. Kanun'un 353. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde kabahat olarak düzenlenen eylemler şöylece:

- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, belgelerin verilmemesi veya alınmaması.

- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi.

- Belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu hâller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi.

- Belgelerin Kanun'un 227. (belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması hâli) ve 231. (Faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmemesi durumu) maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması.

7. Sayılan eylemlere uygulanacak özel usulsüzlük cezasının miktarı alt ve üst maktu sınırlar içinde olmak kaydıyla belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u oranında nispi olarak belirlenmiştir. Alt ve üst maktu tutarlar Kanun'un 414. maddesi gereğince her yıl yeniden değerlendirilerek uygulanmaktadır. Buna göre 2020 yılında her bir belge için kesilen ceza miktarı her bir belge için 350 TL'den az ve bir takvim yılı içinde ise 180.000 TL'den çok olamayacaktır.

8. (1) numaralı bentteki eylemler topluca değerlendirildiğinde bu eylemlerin belgenin düzenlenmesine, verilmesine, alınmasına, içeriğine, şekline, belgedeki tutarın doğruluğuna ilişkin belge düzeninin unsurlarını oluşturan yükümlülüklerle ilgili oldukları görülmektedir. Anılan bentte yer alan "*Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere...*" ve "*...elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken...*" ibarelerinden anlaşılacağı üzere, belge düzenine uyma yükümlülüğü sadece kâğıt belgelere ilişkin düzenle sınırlı olmayıp elektronik belgelere ilişkin düzeni de kapsamaktadır.

9. Kurala konu *elektronik belge düzenlenmesi gerekirken kâğıt belge düzenleme* eylemi de belge düzenine ilişkin aykırılıklar kapsamında yer alan belgenin biçimine ilişkin aykırılıklardandır. Anılan bentte sayılan diğer eylemlere, duruma göre farklı kabahatleri veya suçları da oluşturmaları dolayısıyla farklı cezalar verilebilmekteyken elektronik belge yerine kâğıt belge düzenleme eyleminde, kâğıt belgenin vergi idaresi tarafından geçerli belge olarak kabul edildiği gözetilerek sadece belgenin biçim koşuluna uyulmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezasının uygulanması öngörülmüştür.

B. İtirazın Gerekçesi

10. Başvuru kararında özetle; elektronik fatura yerine kâğıt fatura düzenleyen mükellefin bu eylemi dolayısıyla itiraz konusu kural gereğince özel usulsüzlük cezası ile cezalandırıldığı, elektronik fatura düzenleme yükümlülüğüne uyulmasa da Kanun'a uygun kâğıt fatura ile vergiye tabi işlemlerin belgelendirildiği, buna rağmen elektronik fatura düzenlenmediği gerekçesiyle fatura bedelinin %10'u oranında ceza kesilmesinin mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale oluşturduğu, kesilen ceza dolayısıyla mükellefe yüklenen külfet ile ceza hükmünün koruduğu hukuki ve maddi menfaat birlikte değerlendirildiğinde kuralla mükellefe aşırı külfet yüklendiği, kamu yararı ile mükellefin mülkiyet hakkı arasında olması gereken adil dengenin bozulduğu belirtilerek kuralın Anayasa'nın 35. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

11. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden incelenmiştir.

12. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti; eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuki güvenliği sağlayan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir.

13. Hukuk devletinde idari yaptırımlar açısından hangi eylemlerin yaptırım gerektireceği, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletirici nedenlerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir. Kanun koyucunun bu konudaki takdirinin yerindeliliğinin incelenmesi, anayasal denetimin kapsamı dışında kalmaktadır. Bununla birlikte hukuk devletinde kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında öngördüğü yaptırım adil ve hakkaniyete uygun olmalıdır. Haksızlığa konu eylem ile yaptırım arasında adalete uygun bir oranın bulunup bulunmadığının saptanmasında benzer bir fiil için konulmuş yaptırım ile yapılacak bir kıyaslamanın değil o fiilin yarattığı etkinin ve sonuçlarının dikkate alınması gerekir.

14. Kanun koyucu, anılan takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, gereklilik kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, orantılılık ise kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur.

15. 213 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri değerlendirildiğinde vergi kabahati oluşturan eylemlerin hukuka aykırılık düzeyleri ve vergi kaybına sebep olma ihtimalleri bakımından derecelendirildiği, buna göre kabahatin türünün ve ceza miktarının belirlendiği görülmektedir. Bu kapsamda fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzuna ilişkin olarak belgenin düzenlenmemesi, gerçek durumu yansıtmaması gibi diğer usulsüzlüklerin yanı sıra biçimi itibarıyla elektronik olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi eylemi de Kanun'un 353. maddesi birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde kabahat olarak düzenlenmiştir.

16. Ağırlıklı olarak mükellefin beyanına dayalı olarak alınan ve kamu hizmetlerinin yürütülmesinde temel finansman kaynağı olan vergilerin kanuna uygun olarak zamanında ödenip ödenmediğinin tespiti için mükelleflere/ sorumlulara kayıt, defter ve belge düzenleme, tutma, verme, alma, muhafaza etme, ibraz etme gibi yükümlülükler yüklenmiş ve bunlara ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bilişim teknolojilerindeki gelişime uyum sağlama ve elektronik dönüşümün sağlayacağı faydalardan yararlanma isteği ile vergilendirme sürecine ilişkin kayıt, defter ve belgelerde de elektronik uygulamalara geçilmeye başlanmış ve bu kapsamda elektronik belge uygulamasına ilişkin zorunluluklar getirilmiştir. Bu yöndeki uygulamalarla, 509 sıra no.lu Tebliğ'de belirtildiği üzere, "...ekonomik aktiviteleri elektronik

ortamda izleme, analiz etme, raporlama, elektronik ortamda denetim alt yapısını oluşturma, kâğıt defter ve belge kullanımından kaynaklanan maliyetleri (kâğıt, tasdik, baska, arşivleme, iletim, muhafaza, ibraz, muhasebe entegrasyonu ve benzeri) azaltma, belgelerde standart formatı oluşturma, düzenlenen belgenin tarafları (düzenleyen ve alıcı) arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturma, kamu hizmeti kalitesinin artırma, mükelleflerin işlem yapma hızını artırma, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ve kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi...” gibi hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından önemli yararlar amaçlanmıştır. Dolayısıyla kanun koyucunun belirtilen yararları gerçekleştirmek için öngördüğü elektronik belge kullanma zorunluluğunun kamu yararı amacıyla öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

17. Elektronik belge yerine kâğıt belge düzenleme kabahatini işleyenlere özel usulsüzlük cezası uygulanmasının elektronik belge düzeninin sağlanması suretiyle ekonomik aktivitelerin elektronik ortamda izlenmesi, analiz edilmesi, raporlanması, elektronik ortamda denetim alt yapısının oluşturulması, kâğıt defter ve belge kullanımından kaynaklanan maliyetlerin azaltılması, belgelerde standart formatın oluşturulması, düzenlenen belgenin tarafları arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistemin kurulması, kamu hizmeti kalitesi ile mükelleflerin işlem yapma hızının artırılması ve kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi biçimindeki amaçlara ulaşma bakımından elverişli ve gerekli olmadığı söylenemez. Kabahat için öngörülen cezanın oranı, cezalandırmada yıllık olarak üst sınırların öngörülmesi ve verilen cezalara karşı yargısal denetimin mümkün olması hususları birlikte değerlendirildiğinde kuralla kişilere aşırı bir külfet yüklendiğinin de değerlendirilemeyeceği, bu bağlamda kabahat ile ceza arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği, dolayısıyla kuralın orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı anlaşılmaktadır.

18. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 35. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 2. maddesi yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 35. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

IV. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 24/6/1994 tarihli ve 4008 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle başlığı ile birlikte değiştirilen 353. maddesinin birinci fıkrasının 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle değiştirilen (1) numaralı bendinin “...bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi...” bölümünün Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE 10/12/2020 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI