

**Esas Sayısı : 2019/16**

**Karar Sayısı : 2019/15**

Davacı .... Taşımacılık Loj. Hizm. İnş ve San. Tic. Ltd Şti tarafından 2013 yılı 1, 2, 3 ve 4. geçici vergi dönemlerine ilişkin geçici kurumlar vergisi tarhiyatları ile bu tarhiyatlar üzerinden tekerrür hükümleri de dikkate alınarak kesilen 1,5 kat vergi ziyayı cezalarının iptali istemiyle Göztepe Vergi Dairesi Müdürlüğüne karşı açılan davada işin gereği düşünüldü:

Mahkememizde yapılan incelemede, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 120. Maddesinin 4. fıkrasında yer alan “Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10' u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tesbiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir. “ hükmündeki “ve ceza” ibaresinin görülmekte olan davayı doğrudan etkiler mahiyette olduğu ve Anayasanın 10 ve 38. Maddeleri ile evrensel hukukta geniş kabul gören “non bis in idem” kuralına aykırılık teşkil edebileceği kanaatinin oluşması nedeniyle somut norm denetimi talebinde bulunulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

### 1. Vergi Ziyayı ve Cezası

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusundan kaynaklanan nedenlerle verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi halinde “vergi ziyayı” olarak adlandırılan kabahat işlenmiş sayılmaktadır. Bu kabahatin cezası ise, bir idari yaptırım türü olan “vergi ziyayı cezası”dır. Nisbi olarak belirlenen bu cezanın genel oranı ziyaya uğratılan verginin bir katı olmakla birlikte, kimi hallerde farklılaştırılmış oranlarda ceza kesileceği de Kanunda ayrıca düzenlenmektedir.

### 2. Geçici Vergi

Geçici vergi sadece kurumlar vergisi ve gelir vergisi için Öngörölmüş; gelir vergisi bakımından da basit usule tabi olmayan ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ile sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda kurumlar vergisi mükellefleri geçici kurumlar vergisi, geliri basit usulde olmayan ticari kazanç veya serbest meslek kazancından oluşan gelir vergisi mükellefleri de geçici gelir vergisi Ödemektedir.

Kanunda geçici vergilerin altışar aylık kazançlar üzerinden alınacağı düzenlenmekte, yasal yetki çerçevesinde çıkarılan idarenin düzenleyici işlemi ile bu süre üç aya indirilmekte ve ayrıca matrahların kümülatif toplamlar şeklinde dikkate alınacağı öngörülmektedir.

### 3. Geçici Verginin Bir Vergi Niteliğinde Olup Olmadığı Sorunsalı

Kanunda geçici vergi her ne kadar “vergi” adı altında düzenlense de, geçici vergi bir vergi türü değil, vergi tahsil yöntemi; diğer bir tabirle de vergi için yapılan bir ön ödemedir. Zaten bir vergi kanununa konulan ve oldukça sınırlı düzenlemeler ihtiva eden tek bir madde ile yeni türden bir vergi ihdas edilmiş olması mümkün değildir. Buna ilişkin olarak;

#### 3. 1. Anayasa Mahkemesinin 07/11/1989 Tarihli Kararı

Kanunlarımızda geçici vergiye ilişkin o dönemde yer alan düzenleme için Anayasa Mahkemesinde açılan soyut norm denetimi davasında verilen 07/11/1989 tarih ve E: 1989/6, K: 1989/42 sayılı kararda “Geçici vergi, kesin olmayan, değişken ve hesabı daha sonra

yapılarak tamamlattırılacak ya da geri verilecek bir vergi, daha açık anlatımla, bu niteliği bakımından bir vergi alım yöntemidir. Hukuksal niteliğiyle bir vergi ögesi olan malî gücün geçici vergiyle uyumsuzluğu söz konusu olamaz. Malî güç, tartışmasız gözetileceğine göre, vergi geçici olsa da olmasa da, uyulması zorunlu bulunduğundan, geçici vergiden bunun dışlanması ya da geçici vergi alınırken malî gücün gözardı edilmesi düşünülemez. Gerçekte bir “vergi sayılmaması gereken inceleme konusu “geçici vergi”nin malî güce göre saptanması zorunluluğu da bulunmamaktadır. İncelenen yapısıyla geçici vergide, vergiye dayanak olan, vergiyi doğuran olay, matrah ve oran öğeleri yoktur. Bu husus, Maliye Bakanlığı yetkililerinin sözlü açıklama sırasındaki anlatımlarıyla da doğrulanmıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisinin ilkeleri olduğu gibi korunmuş, bu vergilerin “malî güç” ilkesine uygun olarak benimsenen kuralları değiştirilmemiş, yalnız ödeme sistemi yenilenerek “peşin” ya da “ön ödeme” adı verilen bir uygulamaya geçilmiştir. Önceki uygulamaya göre 3-21 ay arasında değişen bir gecikmeyle değil, gelirin elde edildiği yıl içerisinde vergisinin de alınmasını amaçlayan işleyiş, yeni bir vergi yaratmamakta, ödenmesi zorunlu verginin daha erken yatırılmasını sağlamaktadır.” gerekçesine yer verilmiştir. Bu gerekçe de açıkça göstermektedir ki geçici vergi bir vergi değil, vergi tahsil yöntemidir.

### 3.2. Geçici Verginin Doktrindeki Vergi Tanımına Uymaması

#### 3.2.1. Geçici Verginin Karşılıksız Olmaması

Geçici vergiler Kanuna göre “cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere” alınmakta, bir bakıma cari vergilendirme döneminde kullanılmak üzere bir açık çeke dönüşmektedir. Oysa vergi teorisinde yer alan ve geniş kabul gören vergi ilkelerinden birisi de verginin karşılıksız olmasıdır. Günümüzde vergilerin dayanağını açıklayan en geçerli teori egemenlik teorisi olup, bu teoriye göre vergi alınmasına kamu hizmetleri dahi karşılık gösterilmemekte, vergi alınabilmesi yalnızca devlet egemenliğine dayandırılmaktadır. Yıllık vergiden mahsup edilme karşılığında alınan dolayısıyla bir karşılığı bulunan geçici vergi bu özelliğiyle doktrinde yer alan “vergi” tanımına uymamaktadır.

#### 3.2.2. Geçici Verginin Nihai Olmaması

Yıl içerisinde ödenen geçici vergiler, cari vergilendirme dönemi için hesaplanan vergiden fazla olması halinde “Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir” hükmü uyarınca mükellef lehine bir iadeye konu olabilmektedir. Geçici vergiler iadeye konu olan bu özelliğiyle nihai bir kamu geliri olan vergiden ziyade, geçici bir kamu geliri olan devlet borçlanmasına benzemektedir. Aksi durumda mükellefi tarafından beyan edilerek ödenen ve hukuka aykırılığı bulunmayan bir verginin iadeye konu edilebilmesi mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Kanunda istisnalara ilişkin düzenlemeler uyarınca kimi hallerde mükelleflere KDV iadesi yapılmakla birlikte, burada da iade olunan vergi mükellefin beyan ederek ödediği vergi değil, mükellefin aldığı mal ve hizmetlere ilişkin satıcılara ödediği ve “iade edilebilir KDV” adı altında kayıtlarına intikal ettirdiği ve dolayısıyla kendisinin değil, mal veya hizmet satın aldığı satıcının mükellefi olduğu KDV’dir. Mükellefi tarafından beyan edilerek ödendiği halde iadeye konu olabilen geçici vergiler, bu haliyle de nihai bir kamu geliri olan “vergi” olma vasfını taşımamaktadır.

### 4. Geçici Vergi Üzerinden Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesi

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 120. maddesinin 4. fıkrasında yer alan “Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.” hükmü uyarınca mahsup dönemi geçtikten sonra tespit edilen geçici vergi veya geçici vergi farkları tarh edilmekte, sonrasında ise tarhiyat tahakkuka dönüşmemekte; terkin edilmektedir. Bu suretle yapılan tarhiyatın gerçek bir tarhiyat olmadığı, üzerinden bir kısım işlem hesaplamaların gerçekleştirileceği gölge bir tarhiyat niteliğinde olduğu kesinleşmesine müteakip terkin edilmesine karşın gecikme faizi ve ceza tahsil edilmektedir. Burada yer alan “ceza” lafzından hangi tür cezanın kastedildiği ise açık ve anlaşılır değildir. Bu ceza ibaresi vergi idaresi tarafından vergi ziyai cezası olarak yorumlanmakta, vergi yargısının yerleşik kararlarına göre de mahsup dönemi geçmiş dahi olsa geçici vergi üzerinden vergi ziyai cezası kesilmesi ve tahsil edilmesi hukuka aykırı bulunmamaktadır.

## 5. Anayasaya ve Evrensel Hukuka Aykırılık Tespitleri

### 5.1. Anayasanın 38. Maddesine Aykırılık

Anayasamızın 38. Maddesi “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” hükmünü ihtiva etmektedir. Bu hükmü göre bir ceza verilebilmesi için bu cezanın Kanunda açıkça düzenlenmiş olması gerekmektedir. Kanunda açıkça öngörülmemiş bir cezanın genişletici yorumla getirilmesi veya cezanın varlığının yoruma dayalı olarak değişmesi mümkün değildir.

Mahsup dönemi geçtikten sonra tarh edilen geçici vergiler; gerek mahiyeti itibariyle bir vergi olmaması, gerekse de tahakkuk etmeyecek olması nedeniyle; verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi anlamına gelen “vergi ziyai”ni sebebiyet vermeyecek; buna ilişkin bir vergi ziyai cezası da söz konusu olamayacaktır. Buna karşın Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 120. Maddesinde “ceza” ibaresine yer verilmekte, ancak bu cezanın vergi ziyai cezası olduğu yönünde bir açıklık bulunmamaktadır. Bu durum mahsup dönemi geçtikten sonra tarh edilen ve kesinleşmesine müteakip terkin edilecek olan geçici verginin bir vergi ziyai cezasına konu edilip edilemeyeceğini idarenin yorum ve takdirine bırakmaktadır.

Mahiyeti itibariyle bir vergi olmayan ve mahsup dönemi geçtikten sonra tahakkuk etmeyecek, aksine, terkin edilecek olan geçici vergilerin de vergi ziyaya sebebiyet vereceği varsayımı halinde ise, geçici vergiye ilişkin vergi ziyai cezası, mevcut olması halinde yıllık, vergiye ilişkin vergi ziyai cezası ile Kabahatler Kanununun “içtima” başlıklı 15. Maddesinin 1. Fıkrası uyarınca birleşecektir. Nitekim Vergi Usul Kanununun 335. Maddesinde tek fiille farklı neviden vergiler bakımından vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde her vergi için ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesileceği düzenlenmiş; tek fiille aynı neviden (geçici ve yıllık) vergiler bakımından vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde birleşmeye mani bir düzenlemeye ise yer verilmemiştir. Buna karşın, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 120. Maddesi terkin edilecek geçici vergiye ilişkin cezanın tahsil edileceğini düzenlemekte, bu durum ise söz konusu cezanın mevcut olması halinde yıllık vergiye ilişkin vergi ziyai cezası ile birleşip birleşmeyeceği konusunda tereddüte yol açmakta ve buna ilişkin uygulamayı da idarenin yorum ve takdirine bırakmaktadır.

Geçici vergiler için vergi ziyai cezası kesilecekse ve bu ceza yıllık vergiye ilişkin vergi ziyai cezası ile birleşmeye de konu edilemeyecekse bunların vergi kanunlarında açıkça düzenlenmesi gerekmekte olup, idareye takdire dayalı uygulama imkanı veren “ve ceza tahsil

**Esas Sayısı : 2019/16**

**Karar Sayısı : 2019/15**

edilir” hükmü, bu haliyle Anayasa ile güvence altına alınan cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

### 5.2. Anayasanın 10. Maddesine Aykırılık

Anayasamızın 10. Maddesinde de yer verilen eşitlik ilkesinin bir gereği olarak, gerek vergilendirmede, gerekse cezalandırmada aynı hukuki durumda bulunanların eşdeğer yükümlülük ve sorumluluklara tabi tutulması gerekmektedir.

Gelir vergisi mükellefleri dikkate alındığında; geliri “ücret”ten oluşan mükellefler aylık dönemler itibariyle vergilendirilmekte, geliri “diğer kazanç ve iratlar”dan oluşan mükelleflerin vergilendirme dönemleri için Kanunda özel düzenlemeler yer almakta, geliri “ticari kazanç”, “zirai kazanç” “serbest meslek kazancı”, “menkul sermaye iradı” ve “gayrimenkul sermaye irad”ndan oluşan mükellefler ise yıllık dönemler itibariyle vergilendirilmektedir. Bu mükelleflerden sadece (basit usul haricindeki) ticari kazanç ve serbest meslek kazancı mükellefleri için geçici gelir vergisi öngörölmüş, diğer mükellefler için böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Geçici vergiler yıllık vergiden mahsup edileceği ve gereğinde de iadeye konu olacağı için, geçici vergi mükelleflerinin ödeyeceği vergiler bakımından bir eşitsizlik söz konusu olmamakta ise de;

Geçici vergilerin zamanında tahakkuk etmediği veya eksik tahakkuk ettiğinin mahsup dönemi geçtikten sonra tespit edilmesi halinde, (basit usulde olmayan) ticari kazanç ve serbest meslek kazancı mükellefleri hem geçici vergi bakımından, hem de yıllık vergi bakımından vergi ziyayı cezasına muhatap kılınabilmekte; bu durumsa bu mükelleflerin diğer gelir vergisi mükelleflerinden daha ağır şekilde cezalandırılması sonucunu doğurmaktadır.

Geçici vergilerin zamanında tahakkuk etmediği veya eksik tahakkuk ettiğinin mahsup dönemi geçmeden (cari yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden) tespit edilmesi halinde ise, sadece geçici vergi için vergi ziyayı cezası kesilecek, burada tarh edilen geçici verginin tahakkuk etmesine mani bir durum bulunmadığı ve tahakkuk eden bu verginin yıllık vergiden mahsubu söz konusu olacağı için yıllık vergi bakımından vergi ziyayı doğmayacaktır. Bu durum ise, mahsup dönemi geçtikten sonra vergi incelemesine tabi tutulan geçici vergi mükelleflerinin, mahsup dönemi geçmeden vergi incelemesine tabi tutulan geçici vergi mükelleflerinden daha ağır şekilde cezalandırılması sonucunu doğuracaktır.

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 120. Maddesinde yer alan “ve ceza tahsil edilir” hükmü, cezaların gelir vergisi mükellefleri arasında, hatta kimi zaman da geçici gelir vergisi mükellefleri arasında eşitliği bozacak şekilde uygulanması sonucunu doğurmakta ve bu haliyle de Anayasa ile güvence altına alınan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

### 5.3. Non Bis In Idem Kuralına Aykırılık

Türkiye’nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 Numaralı Ek Protokolünün “Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı” başlıklı 4. maddesinin 1. fıkrasında, “Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin

**Esas Sayısı : 2019/16**

**Karar Sayısı : 2019/15**

yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez.” hükmü yer almaktadır.

Bir fiil ile aynı neviden vergi için vergi ziyama sebebiyet verilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi tek bir kez almıyor olmasına karşın, tek fiille ziyaa uğratılan ve aynı neviden sayılan bu vergiler için aynı tür idari yaptırım olan vergi ziyayı cezasının iki kez kesiliyor ve tahsil ediliyor olması, evrensel hukukta geniş kabul gören non bis in idem kuralına da aykırılık teşkil etmektedir.

## 6. Sonuç ve İstem

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 120. Maddesinin 4. fıkrasında yer alan “Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10’u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re’sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.” hükmündeki “ve ceza” ibaresinin, görülmekte olan davayı doğrudan etkiler mahiyette olduğu ve Anayasamızın 10. ve 38. maddeleri ile evrensel hukukta geniş kabul gören non bis in idem kuralına aykırılık teşkil edebileceği kanaatinin Mahkememizde oluşması nedeniyle, doğrudan iptali veya daha anlaşılır şekilde yeniden düzenlenmek üzere iptali istemiyle Anayasa Mahkemesinden somut norm denetimi talebinde bulunulmasına ve dosya evraklarının onaylı birer suretinin bu kararla birlikte Anayasa Mahkemesine gönderilmesi 16/01/2019 tarihinde karar verildi.”