

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2019/16

Karar Sayısı : 2019/15

Karar Tarihi: 14/3/2019

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul 14. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 52. maddesiyle değiştirilen mükerrer 120. maddesinin dördüncü fıkrasının (11/8/1999 tarihli ve 4444 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle maddeye eklenen ikinci fıkra nedeniyle mevcut madde metninde dördüncü fıkra olarak yer almaktadır) ikinci cümlesinde yer alan "...ve ceza..." ibaresinin, Anayasa'nın 10. ve 38. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: 2013 yılı Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim-Aralık dönemlerine ilişkin geçici kurumlar vergisi tarhiyatları ile bu tarhiyatlar üzerinden tekerrür hükümleri de dikkate alınarak kesilen vergi ziyai cezalarının iptali talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN VE İLGİLİ GÖRÜLEN KANUN HÜKÜMLERİ**A. İptali İstenen Kanun Hükmü**

Kanun'un itiraz konusu kuralı da içeren mükerrer 120. maddesi şöyledir:

"Geçici vergi:

Mükerrer Madde 120 – (Değişik: 22/7/1998-4369/52 md.)

Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir. (Mülga son cümle: 9/4/2003-4842/37 md.)

(Ek fıkra: 11/8/1999-4444/2 md.) Cumhurbaşkanım geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü, ödeme süresini ise onyedinci günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir.

Hesaplanan geçici vergi, altı aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağılı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

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.

Bir önceki takvim yılında altışar aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin usuller Maliye Bakanlığınca tespit edilir."

B. İlgili Görülen Kanun Hükmü

13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları şu şekildedir:

"(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oramında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

(3) Cumhurbaşkanı, ikinci fıkrada yazılı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Recep KÖMÜRCÜ, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in katılımlarıyla 13/2/2019 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 ve ilgili görülen kanun hükümleri, dayanan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ile bunların gerekçeleri ve diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. Geçici kurumlar vergisi, 5520 sayılı Kanun'un 32. maddesinin (2) numaralı fıkrasının yollamada bulunduğu 193 sayılı Kanun'un mükerrer 120. maddesinde yer alan kuralda belirtilen esaslara göre tarh ve tahsil edilmektedir.

4. 193 sayılı Kanun'un mükerrer 120. maddesine göre geçici vergi; basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin, içinde buldukları takvim yılında, kesin miktarı ertesi yılın ilgili beyan döneminde verilecek beyannamede hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere belirli oran ve yöntemlere göre önceden yapacakları avans ödemeleri ifade etmektedir.

5. Anılan maddenin itiraz konusu kuralın yer aldığı fıkrasının ilk cümlesinde, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak maksadıyla yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti hâlinde eksik beyan edilen kısım için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca resen veya ikmalen geçici vergi tarh edileceği belirtilmiştir.

6. İtiraz konusu kuralın yer aldığı ikinci cümlede ise mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergilerin terkin edileceği, ancak gecikme faizi ile cezanın tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Bir takvim yılı içinde ödenen toplam geçici vergi tutarı, izleyen yılda verilecek gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinden mahsup edileceğinden mahsup dönemi o yıla ait gelir veya kurumlar vergisinin beyan dönemidir. Tarh edilen geçici vergi tutarı bu dönem geçtikten sonra kesinleştiği takdirde terkin edilecektir. Ancak kuralda tarh edilen geçici vergi tutarı gözönünde bulundurularak geçici verginin eksik tahakkuk ettirilmesi nedeniyle kesilen ceza ile devletin geçici vergi alacağının ekonomik değerini korumak amacıyla talep edilen gecikme faizinin tahsil edileceği hükme bağlanmıştır.

7. Fıkranın ikinci cümlesinde yer alan "...ve ceza..." ibaresi itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır.

B. İtirazın Gerekçesi

8. Başvuru kararında özetle; kuralla mahsup döneminin sona ermesi nedeniyle aklı aranmayan geçici vergi tutarının dikkate alınarak sadece cezanın tahsil edilmesinin öngörüldüğü, vergi ziyai cezasının uygulanmasının idari ve yargısal yoruma dayandığı, bu konuda kanuni bir belirsizliğin bulunduğu, geçici verginin zamanında tahakkuk ettirilmediğinin veya eksik tahakkuk ettirildiğinin mahsup döneminin sona ermesinin ardından tespit edilmesi hâlinde ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahibi mükelleflerin hem geçici vergi bakımından hem de gelir vergisi bakımından ayrı ayrı vergi ziyai cezalarına maruz kaldıkları, bu itibarla anılan mükelleflerin diğer gelir vergisi mükelleflerine göre daha ağır bir şekilde ve bir fiil nedeniyle birden fazla cezalandırıldıkları, mahsup döneminin bitiminden sonra vergi incelemesine tabi tutulan geçici vergi mükellefleri ile mahsup dönemi sona ermeden vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler arasında da cezalandırılma yönünden bir eşitsizlik yaratıldığı, anılan nedenlerle kuralın suç ve cezaların kanuniliği, aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanmama ve cezalandırılmama ile eşitlik ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek Anayasa'nın 10. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

9. 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 de incelenmiştir.

10. 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, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir.

11. Hukuk devletinin temel ilkeleri arasında yer alan *aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmaz (ne bis in idem)* ilkesi gereğince kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz.

12. Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen *kanun önünde eşitlik ilkesi* ise hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemleri değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı; aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişilere ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

13. Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında "*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz*" denilerek *suçun kanuniliği*; üçüncü fıkrasında da "*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*" ifadesine yer verilerek *cezanın kanuniliği* ilkesi güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan *suçta ve cezada kanunilik* ilkesi uyarınca hangi eylemlerin yasaklandığının ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından vergi suç ve cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tabidir.

14. Vergi cezalarına ilişkin düzenlemelerin Anayasa'nın 38. maddesi kapsamında incelenmesinde vergi kanunlarının bütüncül bir yaklaşımla ele alınması gerekir. Vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemeler yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkrada düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede kanunla belirlenmesi zorunlu olan temel unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir. Bu bağlamda vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümlerin yer aldığı 213 sayılı Kanun, geçmiş dönemler için yapılacak vergi incelemesi sonucunda eksik tahakkuk nedeniyle gerçekleştirilecek resen ya da ikmalen tarhiyatlarda kesilecek cezanın belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar açısından uygulanabilir niteliktedir.

15. 213 sayılı Kanun'un 341. maddesinin birinci fıkrasında yer alan tanıma göre vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ya da eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Aynı maddenin üçüncü

fıkrasında ise verginin sonradan tahakkuk ettirilmesinin veya tamamlanmasının ya da haksız iadenin geri alınmasının cezanın uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 344. maddesinde de vergi ziyana sebebiyet verilmesi hâlinde uygulanacak ceza düzenlenmiştir.

16. Söz konusu kurallar birlikte değerlendirildiğinde vergi ziyayı suçunun şekli bir suç olduğu ve vergi ziyayı cezasının, vergi tahakkukunun kanuni süresinden sonra veya eksik olarak gerçekleştirilmesi fiiline caydırıcı bir müeyyidenin bağlanması amacıyla öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Kanun'da cezanın uygulanmasına yol açan fiil, cezanın uygulanma yöntemi, muhatabı ve miktarı belirli ve öngörülebilir bir biçimde düzenlenmiştir. Buna göre geçici verginin eksik tahakkuk etmesi hâlinde mali düzenin korunmasını sağlayıcı bir tedbir olarak vergi ziyayı cezasının uygulanacağı açık olduğundan bu konuda bir belirsizliğin bulunduğu söylenemez.

17. İtiraz konusu kural ile basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabından cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere alınan geçici verginin eksik beyan nedeniyle eksik tahakkuk ettirilmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda kanun koyucu eksik tahakkuk eden geçici vergi nedeniyle gecikme faizi yanında itiraz konusu kuralla geçici vergi tutarı üzerinden hesaplanacak cezanın tahsil edileceğini kurala bağlamıştır. Kuralda öngörülen ceza, geçici vergi yönünden mali düzenin korunması ve mükelleflerin bu düzene aykırı davranışlarına etkin ve caydırıcı bir yaptırımın uygulanması amacıyla öngörülmüş bir tedbir niteliğindedir.

18. Cari yılda ödenecek geçici vergi için beyan ve ödeme dönemleri ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir niteliktedir. Geçmiş dönemler için yapılan inceleme sonucunda geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi, 213 sayılı Kanun'un 341. maddesinde öngörülen tahakkukun eksik gerçekleştirilmesi fiilini oluşturmakta ve Kanun'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektirmektedir. Geçmiş dönemlere yönelik bu tespit aynı zamanda o yıla ait gelir vergisi matrahının da eksik beyan edildiğini ve gelir vergisi tahakkukunun eksik yapıldığını ortaya koymaktadır. Bu nedenle gelir vergisi yönünden de vergi ziyayı suçunun işlenmesi söz konusu olduğundan eksik tahakkuk ettirilen gelir vergisi tutarı üzerinden ayrıca vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

19. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile bu vergilere mahsuben alınan geçici verginin tarh ve tahsil dönemlerinin farklı olduğu gözetildiğinde geçmiş dönemlere ilişkin incelemede elde edilen gelirin beyan dışı bırakıldığının saptanması ayrı ayrı fiillerle, birbirinden farklı vergilendirme dönemlerinde bu vergilerin eksik tahakkuk ettirildiğini göstermektedir. Bu durumda birden fazla vergi ziyayı suçu işlendiğinden aynı fiilden dolayı birden fazla cezalandırmama ilkesi kapsamında fiillerin ayrınlığından söz edilemez.

20. Öte yandan kanun koyucu suçların niteliği, işleme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözeterek Anayasa'ya aykırı olmamak kaydıyla hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını saptayabileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre bazı eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir.

21. Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ödenmesi ile gerçekleşir. Vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesi ve böylece kanunların etkinliğinin ve caydırıcılığının sağlanması için vergi suç ve cezaları öngörülmüştür. Vergi cezaları, mükelleflerin ya da sorumluların kanunlarda belirtilen suçları işlemeleri durumunda uygulanması gereken yaptırımlardır.

22. Gecikme zammı ve gecikme faizinin amacı, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı Hazinesin uğradığı zararı karşılamak iken vergi cezalarının amacı vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmak ve caydırıcılığı sağlamaktır. Bu cezalar, vergi idareleri tarafından idari usullerle ve yargı kararı gerekmeksizin uygulanan mali ve idari nitelikli yaptırımlar olabileceği gibi yargı organlarınca ceza yargılama usulleri uygulanarak hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindeki yaptırımlar da olabilir.

23. Kanun koyucunun idari yaptırıma konu eylemleri ve bu eylemler karşılığında uygulanacak yaptırımları belirlemesi anayasal sınırlar içerisinde takdir yetkisi kapsamındadır. Kanun koyucu bu yetkisini kullanırken suç ve yaptırım arasındaki adil dengenin korunmasını da dikkate almak zorundadır. İdari yaptırımların yerine getirilmesine ilişkin düzenlemelerde kuralların cezaların etkinliğini ve caydırıcılığını sağlama amacına uygun olarak adil ve orantılı olması gerekir.

24. Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil dengenin kurulabilmesi için bunun ölçülülük ilkesine uygun olması gerekir. Bu ilkenin alt ilkelerinden olan *elverişlilik ilkesi* öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, *zorunluluk ilkesi* öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmasını ve *orantılılık ilkesi* ise öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı ifade etmektedir.

25. Geçici vergi, gelir elde eden mükellefler arasında verginin ödeme zamanının farklılığından doğan eşitsizlikleri ortadan kaldırmak ve devletin vergi alacağına cari yılda kavuşarak enflasyon nedeniyle oluşabilecek zararını gidermek amacıyla öngörülmüştür. İtiraz konusu kuralda resen ya da ikmalen tarh edilen ve mahsup dönemi geçtikten sonra kesinleşen geçici verginin terkin edileceği ancak cezanın tahsil edileceği belirtilmiştir. Ceza, geçici verginin kanunda gösterilen süresi içinde ve eksiksiz tahakkuk ettirilmesi ile gelir vergisinde cari yılda ödemeye dayalı vergilendirme sisteminin devamlılığının sağlanması amacıyla öngörülmüştür. Ayrıca söz konusu cezanın, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini eksik yerine getirmesi sebebiyle verginin eksik tahakkuk ettirilmesinden doğan vergi ziyai suçunun işlenmesini ve yaygınlaşmasını önlemeye elverişli bir yaptırım olmadığı söylenemez. Geçici verginin öngörülmesine ilişkin mali, hukuki ve ekonomik amaçlar gözönünde bulundurulduğunda geçmiş dönemler için yapılan inceleme sonucunda ziyaa uğratılan gelir vergisi için kesilen cezanın yanında eksik tahakkuk ettirilmesi suretiyle işlenen vergi ziyai suçu nedeniyle geçici vergi yönünden de cezai tedbire başvurulmasının ağır ya da orantısız olduğu da savunulamaz. Bu itibarla kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında öngörmüş olduğu söz konusu cezai tedbirde hukuk devleti ilkesiyle çelişen bir yön bulunmamaktadır.

26. Ayrıca geçici vergi, gelir vergisi mükellefleri arasında ödeme zamanından doğan eşitsizlikleri gidermeyi amaçlamaktadır. Böyle bir vergisel tedbire ihtiyaç olup olmadığı ve varsa bunun hangi vergi mükellefleri yönünden geçerli olacağını belirlemek kanun koyucunun

takdirindedir. Devletin geçici vergi ödemekle yükümlü kıldığı mükellefler doğrudan cezalandırma tedbirine muhatap olmamaktadır. Bu tedbirin uygulanması için gelir vergisine mahsuben alınan geçici verginin mükellef tarafından kanunda gösterilen tutarı aşan oranda eksik tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla zamanında ve tam olarak geçici vergi beyanında bulunup tahakkuk eden geçici vergiyi kanunda öngörülen süresi içinde ödeyen mükellefin ceza, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi tedbirlerle karşılaşması söz konusu değildir. Gerek geçici verginin uygulamaya konulmasında gözetilen eşitliği sağlama amacı gerekse cezalandırma tedbirinin sadece bu mükellefiyetini gereği gibi yerine getirmeyenler yönünden geçerli olduğu dikkate alındığında geçici vergi ödemekle yükümlü mükellefler ile diğer gelir vergisi mükellefleri arasında eşitlik karşılaştırmasının yapılamayacağı açıktır.

27. Diğer yandan mahsup dönemi sona ermeden yapılan vergi incelemesi sonucunda geçici vergiyi ziyaa uğrattığı tespit edilen mükellefler hakkında cezalı tarhiyat yapılacaktır. Ancak bu mükellefler kesinleşen ve ödedikleri geçici vergi tutarını izleyen yılda hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edebileceklerinden gelir vergisi yönünden bir vergi ziyayı doğmamış olacaktır. Geçmiş dönemlere ait vergi incelemesi sonucunda hem geçici vergi hem de gelir vergisi yönünden cezalı tarhiyata tabi tutulan mükelleflerin ise ayrı ayrı bu vergilerin eksik tahakkukuna neden oldukları açıktır. Ayrıca bu mükelleflerin tarhiyatın tahakkuk tarihi uyarınca hesaplanacak gecikme faizi yönünden mahsup dönemi geçmeden incelenen mükelleflere göre devletin daha fazla zarara uğramasına neden oldukları da şüphesizdir. Dolayısıyla mahsup dönemi bitiminden sonra vergi incelemesine tabi tutulan geçici vergi mükellefleri ile mahsup dönemi sona ermeden vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin hukuki durumları farklı olduğundan aralarında eşitlik karşılaştırmasının yapılması mümkün değildir.

28. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2., 10. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

IV. HÜKÜM

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 52. maddesiyle değiştirilen mükerrer 120. maddesinin dördüncü fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan "...ve ceza..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE 14/3/2019 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU