

YARGI BÖLÜMÜ :**DANIŞTAY KARARI**

Esas No : 1988/1

Karar No : 1989/1

ÖZET : 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunun 75 inci maddesiyle değişik 111 inci maddesindeki; ortalama kâr haddi esasına göre mükellefler adına ikmalen salınan gelir vergisine bağlı olarak ceza kesilemeyeceği hakkında.

İÇTİHA TLAR I BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Danıştay Üçüncü Dairesinin 7/4/1988 günlü ve E: 1987/1324, K: 1988/1107, 25/2/1988 günlü ve E: 1987/336, K: 1988/623 sayılı, Danıştay Dördüncü Dairesinin 6/6/1985 günlü ve E: 1985/1126, K: 1985/1683, 27/3/1986 günlü ve E: 1986/1072, K: 1986/1317, 6/2/1987 günlü ve E: 1986/5422, K: 1987/444 sayılı kararları arasında görülen aykırılığın giderilmesinin Danıştay Üçüncü Dairesince istenmesi üzerine, isteme konu olan kararlar ile ilgili mevzuat incelendikten ve rapor tör üyenin açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüldü :

İLGİLİ KARARLAR :

A) 1. Danıştay Üçüncü Dairesinin 7/4/1988 günlü ve E: 1987/1324, K: 1988/1107, 25/2/1988 günlü ve E: 1987/336, K: 1988/623 sayılı kararlarında; Vergi Kanunlarına aykırı hareket edenlerin vergi cezası ile cezalandırılacağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 331 inci maddesi gereği olup, ortalama kâr hadlerine nazaran düşük kazanç beyan edilmiş olması halinde, beyan sahibinin kanun hükümlerine aykırı davranış sayılacağı ve dolayısıyla vergi cezalarından duruma en uygun olanı ile cezalandırılması gerekeceğinin kabulü gerektiği, nitekim Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesinin 2361 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklindeki, "matrah farkları üzerinden ayrıca cezasız olarak ikmalen vergi tarh olunur." hükmünün madde metninden çıkarılmış olmasının da cezalı tarhiyat yapılmasını amaçladığı cihetle, ortalama kâr haddi esasına göre salınan gelir vergisine bağlı olarak kusur cezası kesilebileceği kabul edilmiştir.

B) 1. Danıştay Dördüncü Dairesinin 6/6/1985 günlü ve E: 1985/1126, K: 1985/1683, 27/3/1986 günlü ve E: 1986/5422, K: 1987/444 sayılı kararlarında; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bir vergi aslına bağlı olarak ceza kesilmesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde tanımlanan vergi ziyaı koşulu ile mümkün olduğu, anılan maddede vergi zıyayın; mükelleflerin ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder, şeklinde tanımlandığı, "ortalama kâr haddi esasına göre; vergi tarhının ise, mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri gayrisafi kazançlar yerine, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen bazı kanuni ölçülerin uygulanması suretiyle bulunan miktarların esas alınması şeklinde bir vergileme biçimi olup, gelir vergisinin gerçek gelir üzerinden alınması kuralına istisna teşkil ettiği, bu nedenle de, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden veya eksik yerine getirilmesinden doğan geç veya eksik tahakkuk söz konusu olmadığundan, vergi zıyayından söz edilemeyeceği cihetle, ortalama kâr haddi esasına göre salınan gelir vergisine bağlı olarak ceza kesilmeyeceği kabul edilmiştir.

DANIŞTAY BAŞSAVCISININ KONUYA İLİŞKİN DÜŞÜNCESİ :

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 111 inci maddesi uyarınca, başka bir inceleme gerek kalmaksızın sadece ortalama kâr hadleri esasına göre tesbit edilen matrah farkı üzerinden salınacak vergiye kusur cezası kesilip kesilemeyeceği konusunda Danıştay Üçüncü Dairesi ile Danıştay Dördüncü Dairesi arasında birbirine aykırı kararlar çıkmış olduğundan bahisle, içtihadın birleştirilmesi istemine dair 9/6/1988 tarihli Danıştay Üçüncü Dairesi kararı üzerine, teşkil olunan dosya Başsavcılığımıza tevdi edilmekle konu ve sorun 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesi uyarınca tarafımdan incelendi.

Olay sonuç olarak ortalama kâr hadleri esasına göre tesbit edilen matrah farkı üzerinden salınacak vergiye kusur cezası kesilip kesilemeyeceği konusu ile ilgili bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili maddeleri, yükümlülerin "vergi ziyayı"na neden olmaları halinde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının kesilebileceğine amirdir. Aynı kanunun 341 inci maddesinde ise vergi ziyayı, mükellefin ve sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödemelerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi şeklinde tanımlanmıştır.

Bazı kanuni ölçülerin, beyan olunan bir kısım değerlere uygulanması sonucunda bulunan miktara göre tarhiyatın ikmalinde ise; yükümlü veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi söz konusu olamaz. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesinde yer alan ortalama kâr hadleri esasına göre vergi tarhi; yükümlülerin yıllık beyannamelerinde bildirdikleri gayrisafi kazançların veya vergi incelemeleri sırasında bulunan gayrisafi kazançların yerine Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyularak bulunan bazı kanuni ölçülerin uygulanması suretiyle bulunan gayrisafi kazançların esas alınması şeklinde uygulanan bir vergilendirme biçimidir ve bu haliyle de gelir vergisinin gerçek gelir üzerinden alınacağı ilkesine bir istisna teşkil etmektedir.

Olayda, gayrisafi kazanç düşüklüğü, yapılan bir inceleme sonucu bulunmayıp beyannamedeki belgelere göre tesbit edilmiş ve vergi salınmış bulunmaktadır. Kaçakçılık ve kusur cezalarının tarif edildiği 344 ve mükerrer 347 nci maddelerde ise; beyanname dışında ayrıca bir tekkike gerek duyulmaksızın beyannamede yazılı bilgilere dayanılmış vergi dairelerince tesbiti mümkün noksan bildirimlerin kaçakçılık ve ağır kusur tanımlarının dışında kalacağı açıkça belirtilmiştir.

Böyle olunca ortalama kâr hadleri gibi vergi bakımından bir güvenlik müessesesinde kusuru oluşturacak şartların mevcut olduğu hiçbir zaman söylenemeyeceği gibi hangi satışların veya hizmetlerin ortalama kâr hadlerine tabi tutulabileceği hususu bile yoruma müsait bulunduğundan bu tür müessese ve uygulamalarda vergi ziyanının varlığını kabul etmek mümkün gözükmemektedir.

Gerçi Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 111 inci maddesinde yer alan "Yükümlüler adına ikmalen cezasız tarhiyat yapılacağı" kuralı madde metninden çıkarılmış ise de bu değişiklikle kanun vazının bundan böyle ceza kesilmesini öngördüğü ve amaçladığı sonuç ve anlamı çıkarılamaz.

Zira; arzettığımız gibi alâkalı madde hükümlerine göre ortalama kâr hadleri esasına göre salınan vergiler nedeniyle zaten ceza kesilemeyeceğini gözönüne alan kanun vazısı, bu maksat ve hedefin gerçekleşmesini temin maksadıyla iltibasa yol açabilecek bu gereksiz hükmü kaldırmış bulunmaktadır.

Bu sebeplere binaen içtihadın Danıştay Dördüncü Dairesinin istikrar kazanmış en son verdiği 6/2/1987 tarih ve E: 1986/5422, K: 1987/444 sayılı karar ile bu karar ve gerekçelerin tekrar ve teyidi niteliğindeki kararları doğrultusunda birleştirilmesinin uygun olacağı kanaatinde olduğumu saygı ile arz ederim.

İNCELEME :

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, 2361 sayılı Kanunun 75 inci maddesiyle değişik 111 inci maddesindeki "Ortalama Kâr Haddi Esası"na göre, salınan gelir vergisine bağlı olarak ceza (kusur) kesilip kesilemeyeceğine dair, Danıştay Üçüncü Dairesinin kararları ile Danıştay Dördüncü Daire kararları arasında 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesinde öngörülen şekilde aykırılık bulunduğu ve içtihadın birleştirilmesine 16/2/1989 günlü toplanuda oybirliğiyle karar verildikten sonra işin esasının incelenmesine geçildi.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesindeki kaçakçılık, 347 nci maddesindeki ağır kusur, 348 inci maddesindeki kusur gibi, bir vergi aslına bağlı olarak ceza kesilmesini gerektiren durumlarda, vergi ziyaı koşulu öngörülmüş olduğundan, anılan suçların maddi unsurunu vergi ziyaı teşkil eder. Bu nedenle, vergi ziyaı olmadan söz konusu suçlar da teşekkül etmez ve bunların gerektirdiği cezalar da uygulanamaz.

Vergi ziyaı ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde; mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder, olarak tanımlanmıştır.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere; vergi ziyanının teşekkülünde iki unsur vardır :

1 — Mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemiş olması veya eksik yerine getirmiş olması,

2 — Anılan haller yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir. Bu nedenle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, mükellefin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmede gecikme veya eksik yerine getirme gibi kusurlu hareketinden doğmamışsa anılan cezaları gerektiren suçun maddi unsuru oluşmadığından, vergi aslına bağlı olarak ceza da kesilemez.

Gelir Vergisi mükelleflerinin, vergilendirme ile ilgili ödevleri; Vergi Usul Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununda belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun ikinci kitabı; vergi mükelleflerinin vergi konusunda uymak zorunda oldukları kuralları ve yerine getirmeye mecbur bulundukları ödevleri hükme bağlayan maddeleri (madde: 153-257) içermektedir. Bu kitabın içerdiği başlıca ödevler :

- Bildirimler, (işe başlama, değişiklik, terk, tasfiyenin bildirilmesi)
- Defter tutma,
- Vesikalar,
- Ekim sayım beyanı,
- Vergi karnesi,
- Muhafaza ve ibraz, başlıkları altında toplanmaktadır.

Gelir Vergisi mükelleflerinin 193 sayılı Kanuna göre uymak zorunda oldukları kurallar ve yerine getirmeye mecbur bulundukları ödevleri ise;

— Ticari, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratlar gibi, gelir vergisine tabi gelirlerinin kanunun öngördüğü şekilde hesaplanması,

— Gelirin toplanması ve yıllık beyannamenin kanunun öngördüğü süre içinde verilmesi,

— Vergi tevkifatının yapılması ve muhtasar beyannamelerin süresi içinde verilmesi,

— Gayrisafi kazançtan indirilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin kanun hükümlerine uyulmasıdır.

Görüldüğü üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesindeki, "Ortalama Kâr Haddi Esası" mükelleflerinin vergilendirme ile ilgili ödevleri arasında sayılmadığı gibi, bu madde ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tesbit olunan kazanç nisbetlerini esas almak suretiyle gayrisafi kazanç beyan edileceği veya bunun altında gayrisafi kazanç beyan edilemeyeceği yolunda gelir vergisi mükelleflerine yerine getirmesi veya getirmemesi gereken

bir ödev yüklenmediği tereddüte yer vermeyecek derecede açıktır. Ortalama kâr haddi esasına göre, vergi idaresinin mükelleflerden istediği ek gelir vergisi, mükellefin yukarıda sayılan vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesinden değil, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tesbit edilen kanuni ölçülerin uygulanması nedenine dayanmaktadır. Her hal ve takdirde, mükellefin ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle tarhiyat yapılması ile, ortalama kâr haddi gibi vergi güvenlik müesseseleri dahilinde belli ölçülerin uygulanması suretiyle mükellefler hakkında tarhiyat yapılması farklı durumlarıdır. Birincisinde, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinde mükellefin kasdı ve ihmali kesindir. İkincisinde, yani ortalama kâr haddi esasında ise; yapılan tarhiyat mükellefin kanunla tesbit edilen ölçüler içindeki bir kârı sağlayamamış olduğu gerekçesine dayanmakta olduğundan kasıt ve ihmalden söz edilemeyeceğinden, kendine özgü bir nevi götüğü vergilemeyi ifade etmektedir. Bu yönü ile de yapıldığı andan itibaren hüküm ifade etmek üzere ihdası bir tasarruf sayılma durumunda bulunduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde tanımlı yapılan vergi ziyandan söz edilemeyeceğinden vergi aslına bağlı kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezasını gerektiren suçun maddi unsuru oluşmadığı cihetle özel bir hüküm olmadıkça Vergi Usul Kanunundaki genel ceza hükümlerinden hareketle, ceza kesilmemek gerekir.

Diğer taraftan : "ikmalen cezasız tarhiyat yapılır" hükmü 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesine 484 sayılı Kanunla eklenmiş, 2361 sayılı Kanunla maddeden çıkarılmıştır. Ne hükmün maddeye eklenmesine, ne de çıkarılmasına dair yukarıda sözü geçen kanunların gerekçelerinde, hükmün hangi amaçla eklendiği ve çıkarıldığına dair herhangi bir açıklama yoktur. Her ne kadar bu esasa göre vergilemenin daha etkili hale getirilmesi için, kanunkoyucunun bu vergi güvenlik müessesesini cezai müeyyide ile güçlendirmek amacıyla, "cezasız ikmalen tarhiyat yapılır." hükmünü maddeden çıkardığı düşünülebilirse de; vergi idarelerince, Vergi Usul Kanunu hükümlerine dayanılarak kesilen para cezaları teknik anlamda ceza niteliğinde bulunduğu ve Anayasamızın 38 inci maddesi ise; kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini getirdiğinden, "cezada kanunilik" ilkesi esas olup, bu da ceza yaptırımının yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesini, suçu oluşturan fiili gerçekleştiren kişiye uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesini zorunlu kılar ve yargı yerlerinin genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvurmamalarını gerektirir. Aksi halde kıyas yoluyla ceza yaratılmış olur.

Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesinin 2361 sayılı Kanunla değiştirilmesi sırasında "ikmalen cezasız tarhiyat yapılır" hükmünün maddeden çıkarılmış olması, Vergi Usul Kanununa göre kusur suçu sayılmayan bir fiilin mahkemelerce yorum yoluyla suç kapsamına alınmasına ve mükelleflerin cezalandırılmasına hukuken geçerli neden olarak kabul edilemez.

SONUÇ :

"İçtihadın, ortalama kâr haddi esasına göre salınan gelir vergisine bağlı olarak ceza kesilemeyeceğine" şeklinde birleştirilmesine, 16/2/1989 günlü toplantıda, üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU

X - 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 29 uncu maddesinde, kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh olunması ikmalen vergi tarhi olarak tanımlanmış, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesinde de, kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gösterecekleri kazançlar, ortalama kâr hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan olunan gayrisafi kazançlar yerine, bu suretle bulunan miktarların ikmalen vergi tarhına esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerin birlikte incelenmesi, ortalama kâr haddine göre bulunan matrah far-

kının 29 uncu maddeye göre yapılan bir ikmal tarhiyatı olduğunu göstermektedir.

Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesine göre, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi vergi ziyadır. Aynı maddenin son fıkrası gereğince de, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.

Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden şu sonuç çıkmaktadır. Ortalama kâr haddi uygulanması suretiyle yapılan ikmal tarhiyatı nedeniyle meydana gelen bir vergi ziyayı tespit edildiğinde, 341 inci madde gereğince ceza uygulanmalıdır.

Gözden kaçırılmaması gereken bir husus da Vergi Usul Kanununun 331 inci maddesidir. Anılan madde, Vergi Kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, vergi cezası ile cezalandırılacağı genel kuralını getirmiştir. Bu hüküm karşısında, beyan edilen kazancın 111 inci madde hükmü uyarınca hesaplanan miktardan düşük olması halinde, beyan sahibinin vergi kanunu hükümlerine aykırı davranışta bulunduğu, dolayısıyla da vergi cezalarından duruma uygun olanı ile cezalandırılması gerektiğinin kabulü zorunludur. Vergi cezası kesilmesi gereken davranışın mutlaka vergi ödevleri arasında sayılması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi, gelirlerini vergi kanunları hükümlerine uygun biçimde beyan etmeleri ve beyanları sırasında da kanunlarla getirilen ölçütlere uymaları da yükümlülerin tabii görevlerindendir.

Öte yandan, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler hakkında Vergi Usul Kanununda öngörülen ceza hükümlerinin uygulanmasına cevaz veren özel bir hüküm aramaya da mahal yoktur. Aksine, istisnayı sağlayan özel bir hüküm olmadıkça genel hükmün uygulanması, hukukun tabii gereğidir. Bu nedenden ki, açıklanan 111 inci maddede ceza uygulanacağına ilişkin özel bir hüküm olmadığına göre, bu madde uyarınca yapılan tarhlara ceza uygulanamayacağı yolundaki anlayış tarzının yasal olduğu söylenemez.

Kaldı ki, 111 inci maddenin 2361 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinin 5 inci fıkrasında yer alan "Mükelleflerin beyanlarına göre vergi tarh edildikten sonra, yukarıdaki fıkraya dayanılarak hesaplanacak gayrisafi kazançlardan doğan ve miktarı 1.000,— liradan yukarı olan matrah farkları üzerinden ayrıca cezasız olarak ikmalen vergi tarh olunur." şeklindeki hüküm, 2361 sayılı Kanunla maddenin tümünde yapılan değişiklikle beraber maddeden çıkarılmıştır. Bu değişiklik sonucunda da maddede "cezasız" koşulu kalmamıştır. Kanunkoyucunun amaçsız ve gereksiz kanun değişikliği yapacağı düşünülemeyeceğine göre, madde metninden "cezasız" ibaresinin kaldırılmasının nedenini araştırmak gerekir.

2361 sayılı Kanunun gerekçesinde bu konuda bir bilgi bulunmamakla beraber, 2772 sayılı Kanunun gerekçesinde konuya aydınlık getiren yeterli açıklamaya yer verilmiştir. Ortalama kâr haddi ile birlikte asgari gayrisafi hasılatı düzenleyen maddenin ilk şeklinde yer alan "cezasız" koşulu, gerek ortalama kâr haddine ve gerekse asgari gayrisafi hasılatı göre yapılacak tarhiyatları kapsardı. Ortalama kâr haddine ilişkin bente bir fıkra ekleyen ve asgari gayrisafi hasılatı göre yapılacak hesaplamayı yeniden düzenleyen 2772 sayılı Kanunun madde gerekçesinde ek fıkra ve değişiklik hususunda gerekli açıklama yapıldıktan sonra, asgari gayrisafi hasılatı göre bulunacak farka kusur cezası uygulanması gerektiğine yer verilmiştir. Konuya yeterli açıklık kazandıran bu gerekçeyi, asgari gayrisafi hasılatı münhasır kabul etmek ve ortalama kâr hadlerine ilişkin tarhiyatlara ceza kesmemek, asgari gayrisafi hasılatı göre yapılan tarhiyatlara ceza kesmek imkânı da yoktur. Çünkü, madde, bazı işletmelere ortalama kâr haddine, bir kısmına da asgari gayrisafi hasılatlarına göre bir vergi kontrol sistemi uygulamak amacındadır. Aynı amaçla ve Kanunun aynı maddesiyle kurulmuş kontrol sisteminin bir kısmının cezası, bir kısmının cezasız olacağını düşünmek hukuka uygun bir yorum olamaz. Konuya yeterli açıklama getiren bu gerekçe karşısında, kanunkoyucunun bu maddeye göre yapılacak tarhiyatlarda ceza uygulanması yolunda bir amaç gütmeyi, esasen zait olan bir hükmü çıkartmış olduğunu düşünmeye devam etmek, birtakım genel ifade ve yorumlarla kanunkoyucunun iradesini saptırmak imkânı mevcut değildir.

Bu durumda, ortalama kâr haddi uygulanması sonucu bulunacak matrah farkı üzerinden alınacak vergilere de 213 sayılı Vergi Usul Kanununun kusur cezasına ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmekte olduğu görüşü ile aksi yolda verilen çoğunluk görüşüne katılmıyoruz.