



Sirküler Tarihi : 31/05/2023  
Sirküler No : 2023/070

**ANAYASA MAHKEMESİNCE 7420 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN'UN GEÇİCİ 4. MADDESİNİN İKİNCİ CÜMLESİNDE YER ALAN "...TAHSİL EDİLMİŞ OLAN İDARİ PARA CEZALARI İADE EDİLMEZ." İBARESİ İPTAL EDİLMİŞTİR**

İzmir 4. İdare Mahkemesi tarafından, idari para cezasına ilişkin ödeme emrinin iptali ile ödenmiş olan idari para cezasının iadesi talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varılmış ve iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur.

3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un geçici 4. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

**"GEÇİCİ MADDE 4- (1) 24/4/1930 tarihli ve 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu ile 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kapsamında COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla 11/3/2020 tarihinden itibaren bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar verilen ve bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ilgisine tebliğ edilmemiş olan idari para cezaları tebliğ edilmez, tebliğ edilmiş olanların tahsilinden vazgeçilir. Bu maddenin yürürlük tarihinden önce işlenen söz konusu kabahatler için idari para cezası verilmez, tahsil edilmiş olan idari para cezaları iade edilmez."**

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164'dan fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

## 1. KANUNLARIN ANAYASA'YA AYKIRI OLDUĞU GEREKÇESİ İLE ANAYASA MAHKEMESİNE İPTAL İSTEMİYLE BAŞVURU USULÜ

Bilindiđi gibi, Anayasa'nın 150 ve 151 inci maddelerine göre; kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İttüzüğünün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde 60 gün içinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanı'na, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir.

Anayasa'nın 152 nci maddesine göre, bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini re'sen Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla başvurup, hükmün iptalini talep edebilir.

Bu maddeye göre Anayasa Mahkemesi'nin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.

Anayasa'nın 153 üncü maddesine göre;

- Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İttüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.
- İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar.
- İptal kararları geriye yürümez.

## 2. 7420 SAYILI KANUN'UN GEÇİCİ 4. MADDESİNİN İKİNCİ CÜMLESİNDE YER ALAN "...TAHSİL EDİLMİŞ OLAN İDARİ PARA CEZALARI İADE EDİLMEZ" İBARESİ ANAYASA MAHKEMESİNCE İPTAL EDİLMİŞTİR.

7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un geçici 4. maddesinin ikinci cümlesinde yer alan "...*tahsil edilmiş olan idari para cezaları iade edilmez.*" İbaresine karşı İzmir 4. İdare Mahkemesi tarafından Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle yapılan itiraz başvurusu Anayasa Mahkemesi'nce esastan görüşülmüş ve 05/04/2023 tarihli ve E: 2023/44, K: 2023/71 sayılı Kararı ile Anayasa'nın 10 ve 35 inci maddelerine aykırı görülerek oyçokluğuyla iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırmadığından, bahse konu düzenlemeler, Kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte (24 Mayıs 2023 tarihinde) yürürlükten kalkmıştır.

İptal kararının iptal gerekçelerinin yer aldığı "**C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**" başlıklı bölümüne Sirkülerimizin ekinde aynen yer verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları geriye yürümediği için davası devam edenler hariç bu karar ödenen idari para cezalarının iadesini sağlamaz. Ancak daha önce ödediği idari para cezalarının iadesi için başvuruların bu iptal kararından yararlanabilmeleri mümkündür.

Söz konusu iptal kararının tamamına ulaşmak için [tıklayınız](#).

Saygılarımızla.

### **“B. Anayasa’ya Aykırılık Sorunu**

13. 6216 sayılı Kanun’un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa’nın 35. maddesi yönünden de incelenmiştir.

14. Anayasa’nın 10. maddesinde “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. / Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. / Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. / Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. / Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” denilmek suretiyle kanun önünde eşitlik ilkesine yer verilmiştir.

15. Anayasa’nın anılan maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemler 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 (AYM, E.2021/129, K.2022/33, 24/3/2022, § 23).

16. Anayasa’nın 35. maddesinde “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. / Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. / Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” denilmektedir. Anayasa’nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parasal karşılığı olan her türlü mal varlığını kapsamaktadır.

17. İtiraz konusu kuralla 7420 sayılı Kanun’un geçici 4. maddesinde 1593 ve 5326 sayılı Kanunlar kapsamında COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla 11/3/2020 tarihinden itibaren bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar verilen idari para cezalarının tahsilinden vazgeçileceği ve bu maddenin yürürlük tarihinden önce işlenen söz konusu kabahatler için idari para cezası verilmeyeceği öngörülmüşken itiraz konusu kuralla, tahsil edilmiş olan idari para cezalarının iade edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını

önlemek amacıyla uygulanan idari para cezalarından tahsil edilmiş olanlar ile tahsil edilmemiş olanlar arasında farklı hüküm öngören kuralın mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesi yönünden incelenmesi gerekmektedir.

18. Mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamelenin mevcut olup olmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında mülkiyet hakkına müdahale bakımından farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Bundan sonra farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve nihayetinde farklı muamelenin ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir (AYM, E.2021/129, K.2022/33, 24/3/2022, § 26; E.2018/8, K.2018/85, 11/7/2018, § 41; Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 77; Tevfik İlker Akçam, B. No: 2018/9074, 3/7/2019, § 41).

19. Kuralın kapsamına giren idari para cezaları, COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla 1593 ve 5326 sayılı Kanunlar kapsamında uygulanan idari para cezalarıdır. Kuralla, COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla anılan Kanunlar kapsamında uygulanan tüm idari para cezalarına ilişkin düzenleme yapılmış olup idari para cezasına tabi tutulan fiiller açısından herhangi bir ayrıma gidilmediği görülmektedir. Buna göre madde kapsamına giren idari para cezalarını herhangi bir şekilde ödeyerek kamuya borç ilişkileri sona ermiş olanlar ile borçlarını ödemeyenler adına uygulanan idari para cezaları aynı amaca yönelik ve aynı kanunlardan kaynaklanan idari yaptırımlardır. Buna göre COVID-19 salgını ile mücadele etmek amacıyla alınan tedbirlere uyulmadığının tespit edildiği durumlara ilişkin olarak 1593 ve 5326 sayılı Kanunlara dayanılarak hakkında idari para cezası uygulananların karşılaştırma yapılmaya müsait olacak şekilde benzer durumda oldukları anlaşılmaktadır.

20. Öte yandan COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla 11/3/2020 tarihinden itibaren bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar uygulanan idari para cezalarının tahsilinden vazgeçileceği ve 7420 sayılı Kanun'un geçici 4. maddesinin yürürlük tarihinden önce işlenen söz konusu kabahatler için idari para cezasının uygulanmayacağı öngörülmüşken tahsil edilmiş olan idari para cezalarının ise iade edilmemesinin hakkında idari para cezası uygulananlar bakımından farklı muamele oluşturduğu açıktır.

21. Eşitlik ilkesinin gereği olarak karşılaştırma yapılmaya müsait olacak şekilde benzer durumda olanlar arasından bir kısmı lehine getirilen farklı düzenlemenin ayrıcalık tanınması niteliğinde olmaması için nesnel ve makul bir temele dayanması ve ölçülü olması gerekir.

22. Anayasa Mahkemesi, kanun koyucunun, yasama yetkisinin genelliği ilkesi gereğince, anayasal ilkelere aykırı olmaması koşuluyla yeni mali yükümlülükler koyabileceği gibi mevcut mali yükümlülüklerin tümünü ya da bir kısmını kaldırma yetkisine sahip olduğunu belirtmekte; ayrıca tahsil edemediği alacaklarının tahsilini gerçekleştirmek için birtakım kolaylaştırıcı tedbirler alma veya tahsilinden vazgeçme yolunu seçebileceğini ya da kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına karar verilmesi durumunda yeniden yapılandırmaya ilişkin koşulların belirlenmesinde yapılandırmaya konu alacaklar arasında sınıflandırmaya gitme ve bu sınıflandırmayı yaparken esas alacağı benzerlik ve farklılıkları belirleme konusunda takdir yetkisine sahip olduğunu kabul etmektedir (söz konusu değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2014/177, K.2015/49,

14/5/2015; E.2017/150, K.2017/162, 29/11/2017, § 12; E.2018/61, K.2018/107, 8/11/2018, § 23; E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 33).

23. Bununla birlikte kuralın anayasallık denetimi bakımından yukarıda anılan kararlardan farklı özellikte olduğu değerlendirilmektedir. Nitekim kural, tüm dünya ile birlikte Türkiye'yi de etkisi altına alan COVID-19 küresel salgını ile mücadele kapsamında kamu gücü tarafından alınan tedbirlere aykırı davranma eylemi nedeniyle uygulanan idari para cezasına ilişkindir. Buna göre Türkiye'de ilk COVID-19 vakasının açıklandığı 11/3/2020 tarihinden kuralın yürürlüğe girdiği 9/11/2022 tarihinde kadar uygulanan ancak henüz tahsil edilmeyen idari para cezalarının takip ve tahsilinden vazgeçilirken tahsil edilen idari para cezalarının iade edilmeyeceği öngörülmek suretiyle benzer durumda olanlar arasında oluşturulan farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı hususunun COVID-19 salgını dönemine ilişkin şartların da gözönünde bulundurulması suretiyle incelenmesi gerekmektedir.

24. Tüm dünyayı ve ülkemizi etkileyen COVID-19 salgınının bilinmeyen yeni bir virüs olması, insandan insana temasla bulaşarak kısa sürede yayılması ve birçok insanın ölümüne yol açması nedeniyle bulaşıcılığının önlenmesi ve hastalığın yayılma hızının düşürülebilmesi için bireylerin aldıkları önlemlere ek olarak devletlerin de birtakım önlemler alması gerekmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de de salgınla mücadele etmek için yetkili makamlar tarafından bazı tedbirlerin uygulanması yoluna gidilmiş, alınan tedbirlere uyulmaması durumunda ise ilgililer hakkında idari para cezaları düzenlenmiştir.

25. COVID-19 salgını nedeniyle alınan tedbirler arasında; sokağa çıkma kısıtlanması, maske takma uygulaması, işyerlerinin kapatılması veya faaliyetlerinin sınırlandırılması, eğitim ve öğretim faaliyetine ara verilmesi, seyahat kısıtlanması, esnek çalışma uygulaması veya mesai saatlerinde değişiklik, altmış beş yaş üstü kişilere sokağa çıkma kısıtlanması ve toplu taşımada taşınacak yolcu sayısına limit uygulanması gibi toplumun daha önce karşılaşmadığı tedbirler bulunmaktadır.

26. COVID-19 salgını ile mücadele etmek amacıyla alınan çeşitli tedbirlere uyulmaması nedeniyle 1593 ve 5236 sayılı Kanunlara dayanılarak idari para cezaları uygulanmaya devam edilmiştir. Bu süreçte uygulanan idari para cezalarının yetkili kurumlar tarafından takip ve tahsili amacıyla birtakım iş ve işlemler yürütülmüş ise de söz konusu idari para cezalarının bir kısmının idari sürecin geç işlemesi nedeniyle ilgisine tebliğ edilmediği, bir kısmının tebliğ edilmesine rağmen dava yoluna başvurulması veya yargılama sürecinin uzaması gibi nedenlerle henüz tahsil edilmediği, bir kısım idari para cezasının ise tahsilat sürecinin tamamlandığı anlaşılmaktadır.

27. Kuralın öngördüğü farklı muamele, COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla uygulanan idari para cezalarının tahsilinden vazgeçileceği ve kuralın yürürlük tarihinden önce işlenen söz konusu kabahatler bakımından artık idari para cezasının düzenlenmeyeceği belirtilmişken tahsil edilmiş olan idari para cezalarının ise iade edilmemesinden kaynaklanmaktadır.

28. 7420 sayılı Kanun'a ilişkin yasama belgelerine bakıldığında bu farklı muamelenin sebebine ilişkin olarak bir açıklamanın bulunmadığı görülmektedir. Anılan Kanun'un geçici 4. maddesinin gerekçesinde ise "COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla 11/3/2020 tarihinden itibaren muhtelif tedbirler alınmış ve bu kapsamda maske takma zorunluluğu, sokağa çıkma yasağı gibi alınan tedbirlere uyulmaması nedeniyle Umumi Hıfzıssıhha Kanunu ile Kabahatler Kanunu kapsamında idari para cezaları



uygulanmıştır. Ancak, konu ile ilgili yeterli bilgisi olmaması nedeniyle getirilen kurallara uyamadığını ve bunları ödemekte çok zor duruma düşeceğini belirten vatandaşlarımızın talepleri dikkate alınarak halen ödenmemiş bulunan cezaların tahsilinden vazgeçilmesi yönünde düzenleme yapılmaktadır.” denilmiştir. Buna göre kuralın da yer aldığı maddenin konu ile ilgili yeterli bilgisi olmaması nedeniyle getirilen tedbirlere uyamadığını ve bunları ödemekte çok zor duruma düşeceğini belirten vatandaşların taleplerinin dikkate alınması amacıyla ihdas edildiği anlaşılmaktadır.

29. Belirtildiği üzere daha önce karşılaşılmayan yeni tip bir virüs olan ve insandan insana temasla bulaşarak kısa sürede yayılabilen COVID-19 virüsünün bulaşıcılığının önlenmesi ve hastalığın yayılma hızının düşürülebilmesi için devletler tarafından toplumun bir çoğuyla daha önce karşılaşmadığı tedbirlerin hızlı, yaygın ve etkili bir şekilde alınması nedeniyle pek çok vatandaşın konu ile ilgili yeterli bilgisi olmamasından dolayı bu tedbirlere hemen uyum sağlayamaması ve getirilen tedbirlere uyamaması sonucunda idari para cezasına muhatap olduğu bilinen bir gerçektir. Bunun yanı sıra vatandaşın konu ile ilgili yeterli bilgisi olmaması nedeniyle getirilen tedbirlere uyamaması durumu, sadece takip ve tahsil işlemlerine başlanılmamış idari para cezalarının muhatapları açısından değil, hakkında uygulanan idari para cezasını ödeyenler için de geçerlidir. Bu nedenle söz konusu sebebin COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla uygulanan idari para cezalarının muhataplarının farklı muameleye tabi tutulması için nesnel ve makul bir sebep olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Öte yandan söz konusu idari para cezalarının muhataplarının farklı muameleye tabi tutulmasını gerektirecek başkaca bir nesnel ve makul bir sebep tespit edilememiştir.

30. Bunun yanı sıra Anayasa Mahkemesinin Mustafa Karakuş kararında, 1593 sayılı Kanun’un 282. maddesinde yer alan bu Kanun’da yazılı olan yasaklara aykırı hareket etme veya zorunluluklara uymama hükmünün başvurucaya isnat edilen sokağa çıkma yasağını ihlal etme fiili özelinde COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla uygulanan idari para cezalarının Anayasa’nın 38. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen suçta ve cezada kanunilik ilkesini ihlal ettiğine hükmedilmiştir.

31. Bu itibarla kuralla COVID-19 salgın hastalığının ülkemizde yayılmasını önlemek amacıyla 11/3/2020 tarihinden itibaren bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar verilen idari para cezalarının tahsilinden vazgeçileceği ve bu maddenin yürürlük tarihinden önce işlenen söz konusu kabahatler için idari para cezası verilmeyeceği öngörülmüşken tahsil edilmiş olan idari para cezalarının ise iade edilmeyeceğinin öngörülmesi suretiyle idari para cezalarının muhatapları arasında oluşturulan farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanmadığı sonucuna varılmıştır.

32. Dolayısıyla kuralın mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır.

33. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa’nın 10. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.”