Ek Vergi Düzenlemelerine Anayasa Mahkemesi'nin Yaklaşımı: Ek Kurumlar Vergisi Kararına Dair Bazı Tespit ve Eleştiriler(*)

Approach of the Constitutional Court on Additional Tax Regulations: Some Observations and Criticisms Regarding the Additional Corporate Tax Decision

Doç. Dr. **Nuray AŞCI AKINCI**(**)

Öz:

Ülkemizde, ekonomik kriz veya deprem nedeniyle bazı dönemlerde, ek ve/veya yeni vergiler öngörülmüştür. Deprem nedeniyle ortaya çıkan zararları gidermek amacıyla getirilen ek vergi uygulaması, ülkemizin yasa pratiği olarak sıklıkla başvurulan bir yöntemdir. 1999 yılında, 4481 sayılı Kanunla ek ve yeni vergiler getirilmiştir. 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle ortaya çıkan ekonomik kayıpların giderilmesi ve ihtiyaç duyulan gelir kaynağı için 7440 sayılı Kanun ile ek kurumlar vergisi ve 7456 sayılı Kanunla da ek motorlu taşıtlar vergisi ihdas edilmiştir.

Bu çalışmada, Türkiye uygulamasında, ekonomik kriz veya doğal afet gibi olağanüstü dönemlerde başvurulan ek ve yeni vergi düzenlemelerine kısaca yer verilmiş ve ek kurumlar vergisi; mülkiyet hakkı, geçmişe yürümezlik ilkesi ve vergide eşitlik ilkesi yönünden incelenmiştir. Devamında ise, Anayasa Mahkemesi'nin ek kurumlar vergisi kararı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands kararı değerlendirilmiştir. Çalışmanın amacı, ek kurumlar vergisinin, anayasal hükümlere aykırılığını tespit etmek ve Anayasa Mahkemesi'nin olağanüstü dönemlerde çıkartılan ek vergilere dair yaklaşımını ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler:
Ek Kurumlar Vergisi, Geçmişe Yürümezlik, Eşitlik İlkesi, Ölçülülük, Mülkiyet Hakkı.

(*) Hakem denetiminden geçmiştir.
Makalenin geliş tarihi: 14.05.2024 - Makalenin kabul tarihi: 04.06.2024.

(**) Kocaeli Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Kocaeli-Türkiye,
E-posta: nuray.akinci@kocaeli.edu.tr,
Orcid ID: https://orcid.org/0000-0001-8844-7146.

Abstract:

In our country, additional and/or new taxes have been imposed in some periods due to economic crisis or earthquakes. The application of additional taxes to compensate for the damages caused by earthquakes is a frequently used method as a law practice in our country. In 1999, additional and new taxes were brought by Law No. 4481. In order to eliminate the economic losses arising from the earthquakes that occurred on February 6, 2023 and to provide the necessary source of income, additional corporate tax by Law No. 7440 and additional motor vehicles tax was introduced by Law No. 7456.

In this study, additional and new tax regulations applied in extraordinary periods such as economic crisis or natural disasters in Turkey are briefly mentioned and then additional corporate tax examined in terms of right of property, the principle of non-retroactivity and the principle of equality in tax. Subsequently, the Constitutional Court's additional corporate tax decision and the European Court of Human Rights' decision on Plaisier B.V. and Others v. The Netherlands decision was evaluated. The aim of the study is determine the contradiction of the additional corporate tax with the constitutional provisions and to reveal the Constitutional Court's approach to the additional taxes imposed during extraordinary periods.

Keywords:

Additional Corporate Tax, Non-Retroactivity, Principle of Equality, Proportionalty, Right of Property.

GİRİŞ

Sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği ödev ve sorumluluklarının yerine getirebilmesi için özel kesimde yaratılan kaynaklardan bir bölümünün devlete aktarılması zorunludur[1]. Vergi, kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları gerçekleştirmek amacıyla başvurulan en önemli araçtır[2]. Olağan dönemlerin finansman aracı olan vergilere, olağanüstü dönemlerde daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Savaş, ekonomik kriz ve doğal afet gibi hallerde diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi, ülkemizde de böylesi dönemlerde, çeşitli yükümlülükler öngörülebilmektedir. 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle ihtiyaç duyulan gelir kaynağı için kanun koyucu, yine ek vergi salınması yöntemini tercih etmiş ve 7440 sayılı Kanun[3] ile ek kurumlar vergisi ile 7456 sayılı Kanunla[4] ise, ek motorlu taşıtlar vergisi ihdas edilmiştir.

1 Selim Kaneti, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 3.

2 Kaneti, s. 3; Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 26.

3 9.3.2023 tarih ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG: 12.03.2023-32130); Kanuna ilişkin tebliğ için bkz. Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği, (Seri No: 1), (RG: 25.03.2023-32143).

4 14.7.2023 tarihli ve 7456 sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG: 15.07.2023-32249).

Olağanüstü dönemlerde öngörülen bu yükümlülükler, kişilerin mülkiyet hakkına, hukuki güvenlik ilkesine ve vergilendirmenin temel ilkelerine aykırılıklar taşıyabilmektedir. Söz konusu aykırılıklar, Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) önüne taşınmışsa da, Mahkeme'nin bu konjonktürel dönemlerde çıkartılan yasalara ilişkin iptal talebi, çoğunlukla ret yönünde olmuştur. Yakın zamanda çıkartılan ek motorlu taşıtlar vergisi (MTV) ve ek kurumlar vergisine yönelik yapılan iptal taleplerinde de sonuç farklı olmamıştır. Ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin düzenleme, soyut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne götürülmüş ancak Mahkeme, önceki kararlarına göndermede bulunarak deprem gibi olağanüstü olaylar nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması amacıyla ek vergi yükümlülüğü getirilmesinin mümkün olduğunu ve ek motorlu taşıtlar vergisinin getirilmesinde, kamu yararına yönelik meşru bir amacın bulunduğunu belirterek iptal talebini reddetmiştir.

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10(27) numaralı maddesiyle, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanun'un 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında, Kanun'unun 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise, %5 oranında ek vergi getirilmiştir. Ek kurumlar vergisine ilişkin hüküm ise, somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış ancak, Ek MTV kararında olduğu gibi Mahkeme, "kamu yararı" eksenli bir yaklaşımla iptal talebini reddetmiştir.

Bu çalışmada, öncelikle vergi hukuku uygulamasındaki ek vergi düzenlemelerinin tarihsel arka plana yer verilmiş ve ek kurumlar vergisinin anayasaya aykırılık meselesi; vergide eşitlik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi ve mülkiyet hakkı özelinde tartışılmıştır. Temel hak ve ilkelere aykırılığı pek çok yönden tartışmasız olan ek kurumlar vergisi ve bu vergiye ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin norm denetimi kararı ile İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin (İHAM) Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands kararı, eleştirel bir yaklaşımla ele alınmıştır. Nihayetinde, Türk Anayasa Mahkemesi'nin olağanüstü dönemlerde çıkarılan ek vergi düzenlemelerini, "kamu yararı" ve "yasa koyucunun takdir yetkisi" argümanlarına dayalı klasik okuma modeline dair çıkarımlarda bulunulmuştur.

I. EK VERGİ DÜZENLEMELERİNE KISA BAKIŞ

Devletin üstlendiği kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde kullanılan gelirler, devletin mülkiyet ilişkisi temeline dayanan gelirlerden ziyade, vergilerden oluşmaktadır[5]. Kamu giderlerinin finansmanı için olağan dönemlerde tahsil edilen vergilerin yanı sıra, ekonomik kriz ve/veya doğal afetler nedeniyle ortaya çıkan bütçe açıkları, ek yükümlülüklerle kapatılmaya çalışmaktadırlar.

Geçmiş dönem uygulamalarında, ekonomik istikrarsızlık veya doğal afet nedeniyle, çeşitli yükümlülükler ihdas edilmiştir. 1994 yılında, ekonomik istikrarın sağlanması için 3986 sayılı Kanunla[6] Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi getirilmiştir. 1994 yılı Haziran ayı ücretinden stopaj yoluyla kesilen ekonomik denge vergisinin terkini ve geri verilmesi istemiyle açılan davada, 3986 sayılı Kanun'un 1/e, 2/e ve 4/f bentlerinin Anayasa'ya aykırı olduğu yolundaki davacının savını ciddi bulan yerel mahkeme, bu bentlerin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Mahkeme gerçekleştirdiği norm denetiminde, Kanun'un 1/e, ve 4/f bentlerini Anayasa'ya aykırı bulunmayarak oybirliği ile itirazın reddine karar vermiş ancak Kanun'un 2/e bendi, vergide adalet ve eşitlik ilkesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir[7]. 3986 sayılı Kanun'un 1.

---

5 Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 62.

6 RG: 07.05.1994-21927.

7 "*...1. maddenin (e) bendine göre yükümlülüğün belirlenmesinde kabul edilen tek ölçüt, ücret gelirleri toplamının 600 milyon liranın üzerinde olmasıdır. 600 milyon lirayı aşan ücret geliri elde edenler vergi yükümlüsü sayılırken, 600 milyon lira ve aşağısında ücret elde edenler vergi yükümlüsü sayılmamışlardır. Böylece, 1993 yılı içinde elde ettikleri ücret gelirlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ve bu miktar üzerinden %10 Ekonomik Denge Vergisi ödeyenlerin ellerinde kalan ücret geliri, 600 milyon lira ve daha az toplam ücret geliri elde eden ve bu nedenle de söz konusu vergi yükümlüsü olmayanların ellerinde kalan ücret gelirinden, daha az olacaktır. 1993 yılında elde edilen 600 milyon lirayı aşan ücret gelirinin, 600 milyon liralık bölüm düşülmeden tümüyle vergi matrahı kabûl edilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Adalete ve eşitliğe uygun olan, 600 milyon düşüldükten sonra kalan ücret gelirinin vergilendirilmesidir. Açıklanan nedenlerle, 3986 sayılı Yasa'nın 2. maddesinin (b) bendi Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına aykırıdır ve iptali gerekir.*" "*...1. maddenin (e) bendine göre yükümlülüğün belirlenmesinde kabul edilen tek ölçüt, ücret gelirleri toplamının 600 milyon liranın üzerinde olmasıdır. 600 milyon lirayı aşan ücret geliri elde edenler vergi yükümlüsü sayılırken, 600 milyon lira ve aşağısında ücret elde edenler vergi yükümlüsü sayılmamışlardır. Böylece, 1993 yılı içinde elde ettikleri ücret gelirlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ve bu miktar üzerinden %10 Ekonomik Denge Vergisi ödeyenlerin ellerinde kalan ücret geliri, 600 milyon lira ve daha az toplam ücret geliri elde eden ve bu nedenle de söz konusu vergi yükümlüsü olmayanların ellerinde kalan ücret gelirinden, daha az olacaktır. 1993 yılında elde edilen 600 milyon lirayı aşan ücret gelirinin, 600 milyon liralık bölüm düşülmeden tümüyle vergi matrahı kabûl edilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Adalete ve eşitliğe uygun olan, 600 milyon düşüldükten sonra kalan ücret gelirinin vergilendirilmesidir. Açıklanan nedenlerle, 3986 sayılı Yasa'nın 2. maddesinin (b) bendi Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına aykırıdır ve iptali gerekir.*" AYM, E. 1995/4, K. 1995/28, T. 6.7.1995, (RG: 02.02.1996-22542).

maddesinin (a), 2. maddesinin (a), 4. maddesinin (a) ve (g) bentleri, kurumlar vergisi yükümlülüğü yönünden, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı görülmemiştir[8].

Deprem vergileri olarak bilinen 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"[9] 17 Ağustos 1999 tarihinde Marmara Bölgesinde meydana gelen depremden sonra gündeme getirilmiş ve kamuoyundaki direnç nedeniyle bir süre askıya alınmış ancak 12 Kasım 1999 tarihinde Bolu-Düzce Bölgesinde meydana gelen ikinci depremden sonra tekrar gündeme alınarak 26.11.1999'da kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. 4481 Sayılı Kanun ile vergi yükümlülerine yine bazı ek ve yeni yükümlülükler getirilmiştir. Buna göre, bir defaya mahsus olmak üzere Ek Gelir Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Faiz Vergisi ve daha sonra 31.12.2003 tarihine kadar uzatılarak uygulanmak üzere Özel işlem Vergisi ve Özel İletişim Vergisi sisteme dahil edilmiştir. İsmiyle müsemma bu Kanun'un çıkarılma amacı, depremin yol açtığı kayıpları gidermektir. Kanun'un genel gerekçesinde ise şöyle denmiştir: "... *Bu düzenleme ile bir yandan depremde zarar gören yurttaşlarımızın yaraları sarılmaya çalışılacak diğer yandan ekonomide yeni yapısal sorunlar yaratılmadan bir süredir uygulanmakta olan ekonomik istikrar programının devamı sağlanacaktır. Tasarı ile aynı zamanda toplumsal dayanışmanın hakiki bir örneği gerçekleştirilecektir*". 4481 Sayılı Kanun, anayasal vergilendirme ilkelerine ve bütçe hukukunun temel ilkelerine aykırı düzenlemeler içermekteydi[10]. İlgili Kanun'un 1., 6., 7. ve 9. maddeleri, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılık iddiası ve iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur.

4481 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerini, Anayasa'nın belirtilen maddelerine aykırılık yönünden değerlendiren AYM, Kanunun genel gerekçesini dayanak alarak[11] ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiğini, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin esas

8 AYM, E. 1994/80, K. 1995/27, T. 6.7.1995, (RG: 02.02.1996-22542).

9 RG: 26.11.1999-23888 mük.

10 Elif Sonsuzoğlu, 'Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasayla Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri', Vergi Sorunları, Sayı: 139, Yıl: 2000, ss. 138-155, s. 138.

11 "*Yasa'nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır. 1998 yılına ait Gelir ve Kurumlar Vergisi hesaplanırken mükelleflerin özel durumları ve malî güçleri gözetilmiş olduğundan, dava konusu kuralla getirilen aynı yıla ilişkin ek vergilendirmede, malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin esas alınmadığı ileri sürülemez.*", AYM, E. 1999/51, K. 2001/63, T. 28.3.2001, (RG: 29.3.2002-24710).

alındığını belirterek iptal talebini reddetmiştir[12]. Yüksek Mahkeme, çok işlevli bir kavram olan "kamu yararı"nı[13] ve esasında kanun gerekçelerini dayanak alarak, bu düzenlemelerin çoğunu anayasaya aykırı bulmamıştır. AYM'nin kanun gerekçelerini kararına dayanak alması, Mahkemenin anayasallık denetimini yeterince yerine getirmediği gerekçesiyle, öğretide eleştirilmiştir[14].

2003 yılında, ekonomik istikrarın sağlanması amacıyla, 4837 sayılı Kanunla[15] Ek Emlak Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi getirilmiştir. 30/7/2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 21. maddesinin 1. fıkrası ile ek motorlu taşıtlar vergisi ihdas edilmiştir. Ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin kuralların iptali için AYM'ye başvurulmuştur. Mahkeme, 4837 sayılı Kanunla öngörülen ek motorlu taşıtlar vergisinin, vergi yükünün araç sahipleri aleyhine ağırlaştırdığını, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmadığını ve bunun vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engellediği gerekçesiyle düzenlemeyi iptal etmiştir[16]. Anayasa Mahkemesi, söz konusu vergilere ilişkin norm denetiminde, olağanüstü şartların zorunlu kıldığı durumlarda vergilendirmeye ilişkin konularda yasama organının takdir yetkisinin diğer dönemlere göre daha geniş olduğunu kabul etmiş ancak ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin veya uygulanmakta olan ekonomik program hedeflerini tehlikeye düşüren gelir kaybının telafisi amacıyla ek vergi ihdasını olağanüstü şartların zorunlu kıldığı bir neden olarak kabul etmemiştir. Bu gerekçeyle, ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin kuralların iptaline karar vermiştir[17]. Buna karşılık Anayasa Mahkemesi, 4837 sayılı Kanun'un ek emlak vergisi ihdasını öngören 2. maddenin anayasallık denetiminde, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda öngörülen muaflık ve istisnaların ek vergiler için de uygulanacağını gözeterek emlak sahibi mükellefler yönünden kimi olumsuzlukların giderilmeye çalışıldığını, bu suretle vergi yükünün adil ve dengeli

---

12 AYM, E. 1999/51, K. 2001/63, T. 28.3.2001, (RG: 29.3.2002-24710).

13 Tekin Akıllıoğlu, 'Kamu Yararı Üzerine Düşünceler', İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sayı: 1-3, Özel Sayı, Yıl: 1988, ss. 11-22, s. 11.

14 Billur Yaltı, '1923'ten 2003'e "Kazandıklarımız": "Cumhuriyet Hukuku" "Kazanamadıklarımız: "Hukukun Cumhuriyeti" Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma', Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 538, Yıl: 2003, ss. 93-117, s. 99.

15 RG: 11.04.2003-25076.

16 AYM, E. 2003/48, K. 2003/76, T. 23.7.2003, (RG: 11.09.2004-25580).

17 "*Dava konusu düzenleme ile malî güç nazara alınmaksızın ve olağanüstü bir durum da olmaksızın ikinci kez vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırıldığından, 21. maddenin birinci fıkrası Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırıdır, iptali gerekir.*" AYM, E. 2003/73, K. 2003/86, T. 7.10.2003, (RG: 20.12.2005-26029).

dağılımının sağlanmasının amaçlandığını belirterek bu maddenin iptal talebini reddetmiştir[18].

Yüzyılın felaketi olarak nitelendirilen 6 Şubat 2023 tarihli depremlerin ardından 7440 sayılı Kanun'un 10(27) maddesiyle, bazı kurumlar vergisi yükümlüleri için yine ek vergi öngörülmüştür. Bu verginin ardından, 7456 sayılı Kanun ile ek motorlu taşıtlar vergisi ihdas edilmiştir. 7456 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5., 6. ve geçici 8. maddelerinde yer alan (I), (I/A), (II) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tabi olan ve 7456 sayılı Kanun'un yayımı tarihinde ilgili sicilde kayıt ve tescilli bulunan taşıtlar ile bu Kanun'un yayımı tarihinden 31/12/2023 tarihine kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtların, bir defaya mahsus olmak üzere, 2023 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisine tabi olacaktır. Soyut norm denetimi yoluyla AYM'ye yapılan başvuruda, vergiye ilişkin düzenlemelerin geçmişe yürütüldüğü ve bu düzenlemelerin mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olmadığı, bu itibarla kuralın devletin temel amaç ve görevleriyle de bağdaşmadığı, ayrıca depremin etkilerinin zorunlu şartlarından ziyade kaynak arayışının sonucu olduğu ve kamu yararının sağlanması amacını taşımadığı, motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerine aşırı külfet yüklendiği ve bu durumun ölçülülük ilkesini, mülkiyet hakkı ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmaların bağlayıcılığı ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle kuralın, Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 6., 10., 13., 35., 73. 90. ve 153. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür[19]. Anayasa Mahkemesi, ek motorlu taşıtlar vergisinin, yükümlülerin mal varlığında azalmaya sebep olması nedeniyle mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturduğunu kabul etmekle birlikte, mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceğine işaret etmiştir. Mahkeme, önceki kararlarına göndermede bulunarak[20] deprem gibi olağanüstü olaylar nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması amacıyla ek vergi yükümlülüğü getirilmesinin mümkün olduğunu ve dava konusu kuralda ek motorlu taşıtlar vergisinin getirilmesinde kamu yararına yönelik meşru bir amacın bulunduğunu belirtmiştir[21]. Verginin yasallığı ilkesi yönünden gerçekleştirdiği denetimde ise, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer alması gerektiğini, dava konusu kuralla verginin kapsamındaki taşıtların ve verginin nasıl hesaplanacağı hususunun herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net

18 AYM, E. 2003/48, K. 2003/76, T. 23.7.2003, (RG: 11.09.2004-25580).

19 AYM, E. 2023/131, K. 2023/160, T. 28.9.2023, para. 3, (RG: 6.10.2023 - 32331).

20 AYM, Ek MTV Kararı, para. 10, 11.

21 AYM, Ek MTV Kararı, para. 20.

olarak düzenlendiğini ve böylelikle kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğunu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığını belirtmiştir[22]. AYM, Anayasa'nın 13. maddesi gereğince yaptığı denetimde, ilgili düzenlemeyi ölçülülük ilkesine aykırı bulmayarak, elverişli, gerekli ve orantılı olduğu sonucuna varmıştır[23].

Anayasa'nın 73. maddesine dair aykırılık iddiasında Mahkeme, 2023 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar, ek motorlu taşıtlar vergisi salındığı; aracın yaşı, motor silindir hacmi, oturma yeri veya ağırlığı gibi unsurlar dikkate alınarak ek verginin belirlendiği ve bu itibarla mükelleflerin, taşıtın değeriyle orantısız bir vergi yüküne maruz kalmadığı sonucuna varmıştır. Ayrıca MTV'de yer alan istisnaların, ek motorlu taşıtlar vergisi için de geçerli olduğu ve bu vergi açısından 7456 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında depremden zarar görenlere yönelik bir kısım istisnaların öngörüldüğü ifade edilmiştir. Tüm bu hususlar gözetildiğinde ve motorlu taşıtlar vergisinin toplumun tüm kesimlerini kapsayan yaygın bir vergi olduğu da dikkate alındığında kuralın, mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli dağılımı ve eşitlik ilkeleriyle çelişmediği sonucuna varılarak, ilgili düzenlemenin Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olmadığı belirtilerek iptal isteminin reddine karar verilmiştir[24].

Mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin meşruiyet ölçümlemesi için anılan kanunlarla öngörülen ek ve yeni vergiler, anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne götürülmüşse de, bu konudaki karar külliyatı, iptal kararının istisna, red kararlarının ise asıl olduğunu gözler önüne sermektedir[25].

---

22 AYM, Ek MTV Kararı, para. 6, 17.

23 "Kuralla 2023 yılında ödenen motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisinin bir defalığına ödenmesinin öngörülmesinin ... depremlerin etkilerinin azaltılması için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanmasına katkı sağlayacağı gözetildiğinde kuralın anılan meşru amaca ulaşma bakımından *elverişli olduğu*; Depremin yol açtığı ekonomik kayıpları telafi etmek ve sosyal dayanışmayı sağlamak amacıyla mevcut vergilerin artırılması ya da yeni bir vergi ihdas edilmesi kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurabileceği araçlardandır. Bu nedenle 2023 yılı için ek motorlu taşıtlar vergisi alınması yolunda düzenleme yapılmasının *gereklilik kriterini karşıladığı...* sahip olunan aracın değeri ile araç sahiplerinin ödeme güçleri ve kişisel durumlarının da dikkate alındığı gözetildiğinde tutarı itibariyle yüksek olduğu söylenemeyecek ek motorlu vergisinin araç sahiplerine aşırı bir külfet yüklemediği, yaşanan depremler nedeniyle oluşan maddi kayıpların büyüklüğü karşısında bu kayıpların giderilmesi neticesinde elde edilecek fayda ile araç sahiplerinin katlanacağı külfet arasında makul olmayan bir dengesizliğin bulunmadığı ve bu nedenlerle sınırlamanın *orantılı olduğu* değerlendirilmektedir.", AYM, Ek MTV Kararı, para. 22-25.

24 AYM, Ek MTV Kararı, para. 24-27.

25 Billur Yaltı, 'Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Ex Tunc- Ex Nunc- Pro Futuro Etki" Üzerine Değerlendirmeler', Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 173-208, s. 174.

II. HAK VE İLKE SARMALINDA EK KURUMLAR VERGİSİ: ANAYASAYA AYKIRILIK SORUNU

7440 sayılı Kanun'un 10(27) maddesiyle getirilen ek kurumlar vergisi, izleyen başlıklarda; vergide eşitlik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi (belirlilik, öngörülebilirlik, kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi) ve mülkiyet hakkı yönünden ele alınarak değerlendirilmiştir[26].

A. Vergide Eşitlik İlkesi

Ek kurumlar vergisini, öncelikle vergide eşitlik ilkesi yönünden değerlendirmek gerekir[27]. Anayasal vergilendirme ilkelerinden biri olan vergide eşitlik ilkesi, haklı bir neden olmadıkça, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklılığı oranında vergilendirilmesidir[28]. Anayasa m. 73/1'de, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. İlgili hüküm, vergide eşitlik ile ilgili özel bir açılım vermemekle birlikte mali güce göre vergi ödemek ile ilgili kuralı öngörmektedir[29]. Vergilendirmede aynılığın ve veya farklılığın ölçütü ise, mali güçtür. Benzer durumda bulunanların farklı sınıflandırılması, haklı neden bulunmadığı sürece eşitlik ilkesini ihlal eder[30]. Bir vergi düzenlemesinin, vergide eşitlik ilkesine uygun olup olmadığının denetiminde, üç aşamalı bir test uygulanmaktadır. Bu testler, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın, ulusal bir düzenlemenin ayrımcı bir nitelikte olup olmadığının analizinde kullandığı standartlardır. Bunlar, karşılaştırılabilirlik testi, haklı neden testi ve ölçülülük testidir. Karşılaştırılabilirlik testinde, ilgili düzenlemeye tabi yükümlülerin aynı durumda olup olmadıkları denetlenir. Denetimin ilk aşaması olan "karşılaştırılabilirlik testi"nde, mevcut yükümlü gruplarının benzer veya farklı

[26] Ek kurumlar vergisinin, Anayasaya aykırılığına ilişkin detaylı çalışma için bkz. Yusuf Karakoç, 'Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu Meselesi', İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sayı: 22, Yıl: 2023, ss. 47-86.

[27] Ek kurumlar vergisinin eşitlik ilkesine uygunluğu meselesi, yazar tarafından, 37. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda bildiri olarak sunulmuştur. Bkz. Nuray Aşcı Akıncı, 'Law No. 7440: Compliance of the Additional Tax with Equality Analysis Test Standards', 37th International Public Finance Conference/TR, October 12-15, 2023, Antalya, Türkiye, Ed. Ufuk Selen / Adnan Gerçek, Ekin Yayınevi, Bursa, 2023, s. 252-255.

[28] Nihal Saban, 'Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik', XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, MÜMAUM Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 71-72; Billur Yaltı / Selçuk Özgenç, Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s. 64; Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Yıl: 1979, Cilt: 36, Sayı: 1-4, ss. 147-162; Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 12; Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 55. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2024, s. 13.

[29] Nihal Saban, Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2021, s. 47.

[30] Leyla Ateş, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s. 4.

durumda olup olmadıkları ortaya konulmalıdır. Vergilendirme alanında kuşkusuz karşılaştırma kriteri, "mali güç"tür. Mali güç, ödeyebilme gücüdür ve sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir[31]. Mali güç, varlık, harcama gibi çeşitli olgulara göre ölçülür[32]

Ek kurumlar vergisinin öznesi, bazı indirim ve istisnalardan yararlanmış olan kurumlar vergisi yükümlüleridir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2022 dönemi faaliyet raporuna göre, 2022 yılı sonu itibariyle yaklaşık 1 milyon 70 bin faal kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Ancak ek vergi yükümlülüğü, sadece belirli indirim ve istisnalardan yararlanan ve yaklaşık 17 bin kurumlar vergisi yükümlüleri için öngörülmüştür[33]. Ek verginin salt belirtilen vergi kolaylıklarından yararlanan kurumlar vergisi yükümlüleriyle[34] sınırlı tutulması, mali gücü benzer kurumlar vergisi ile gelir vergisi yükümlülerini kapsamaması, ilgili düzenlemenin, bu teste takılmasına neden olmaktadır. Ayrıca ek verginin, beyannamede belirtilen istisna ve indirim tutarları üzerinden ve zararla ilişkilendirilmeksizin alınması nedeniyle, mali güce göre vergilendirme ilkesine de aykırılık taşımaktadır. Kaldı ki ek kurumlar vergisinin, istisna ve indirimden yararlanan bazı yükümlüleri hedef alması, ekonomik içerikli vergi teşviklerinin amacıyla da çelişmektedir.

Eşitlik analizinde, karşılaştırılabilirlik testinden sonraki aşama, haklı neden testidir. Benzer durumda olanlara farklı, farklı durumda olanlara ise benzer muamele yapılması, ancak haklı bir nedenin bulunması halinde olanaklıdır. Bu nedenle, ilk testi geçemeyen ek verginin, bir sonraki aşama olan "haklı neden testi" yönünden incelenmesi gerekmektedir[35] Bu testte, benzer durumda olan vergi yükümlülerinin sadece bir kısmından ek vergi alınmasını, gerekli kılan meşru bir nedenin varlığı aranır. Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin, meşru bir temeli olmalıdır[36] Deprem nedeniyle artan kamu harcamalarının finansmanı sağlamak amacıyla ek verginin ihdas edilmesi, haklı bir neden midir? AYM'nin bir kararında değindiği üzere, ek vergi

---

31 Kaneti, s. 33; Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan / Cenker Göker, Vergi Hukuku, 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, s. 58; Tamer Budak, Türk Vergi Hukukunda Anayasal ölçüt: Mali Güç, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2010, s. 105 vd.

32 Selim Kaneti / Esra Ekmekci / Gülsen Güneş / Mahmut Kaşıkcı, Vergi Hukuku. 1. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 51.

33 Salih Yılmaz / Onur Başdelioğlu, 'Ek Vergi Uygulamasının Anayasa ve Hukuka Uygunluk Açısından Değerlendirilmesi', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 417, Yıl: 2023, ss. 90-97, s. 93.

34 "*Ek Kurumlar Vergisi*, her kurumu kapsamadığı gibi, mükellefleri arasında aynı mali güce sahip olanları aynı şekilde vergilendirmeyerek *mükelleflerin eşitliği (dikey adalet-mali güce göre vergilendirme) ilkesi*ne de aykırılık oluşturmaktadır.", Karakoç, Ek Vergi, s. 76.

35 Nuray Aşcı Akıncı, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s. 410.

36 Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları İstanbul, 2006, s. 51.

düzenlemesi, olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden değildir[37]. Bir an için kamu yararı eksenli bir okumayla, bu argüman haklı neden olarak kabul edilse dahi, düzenlemenin aynı zamanda ölçülülük testine tabi tutulması gerekmektedir.

Bir düzenlemenin vergide eşitlik ilkesine uygunluğunun tespitinde üçüncü belirleyici ölçüt, ölçülülük testidir. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük; "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeyi bünyesinde barındırır. Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik sınırlamanın sınırını belirler[38]. 7440 sayılı Kanun'un 10/(27) maddesiyle, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir kısmına %10 ve %5 oranında ek vergi getirilmesi, vergi yükümlüsünün mülkiyet hakkını geçmişe dönük olarak sınırlamakta ve vergi yükünü artırmaktadır[39]. Bu geçmişe etkililik, elverişliliği ortadan kaldırmaktadır. Vergi mükellefinin ödediği ek vergi kadar mal varlığından yoksun kalmasına neden olan bu verginin, bir defaya mahsus olarak alınması ve kamu finansman açıklarının kapatılması anlamında, zorunluluk unsurunu da bertaraf etmektedir[40]. Kamu finansman açıkları, istikrarlı gelir kaynakları ile sağlanmalıdır. Amaç-araç orantısının ölçüsü, mali güçtür. Vergi yükümlüsünün katlanabileceği azami vergi yükü, zaten bir önceki yıl için uygulanan kurumlar vergisi oranı ile kanun koyucu tarafından belirlenmiştir[41]. Bu durumda belirtilen oranlardaki ek vergi, "mali gücün" aşılması sonucunu doğurmakta ve orantılılık ilkesine aykırılık taşımaktadır. Sonuç olarak ek kurumlar vergisi, ölçülülük testinin, üç alt gereğini de karşılayamamaktadır. Son tahlilde, vergi matrahının bazı istisna ve indirimlerden oluştuğu, sınırlı bir yükümlü grubu bulunan ve "ayrımcı" olan[42] bu ilave yükümlülük, vergide eşitlik ilkesine uyarlı bir vergi değildir.

B. Hukuki Güvenlik İlkesi

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında en büyük güvence mekanizması, hukuk devleti ilkesidir. Hukuk devletinin temel gereklerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçla-

[37] 4837 sayılı Kanunla öngörülen ek motorlu taşıtlar vergisinde, vergi yükünün araç sahipleri aleyhine ağırlaştırıldığını, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmadığını ve bunun vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engellediğini belirterek düzenlemeyi iptal etmiştir AYM, T. 23.07.2003, E. 2003/48, K. 2003/76.

[38] Yaltı / Özgenç, s. 83.

[39] A. Selçuk Özgenç, 'Geriye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması: 7440 Sayılı Kanuna İlişkin Çıkarımlar', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 415, Yıl: 2023, ss. 46-55, s. 54.

[40] Yaltı / Özgenç, s. 85.

[41] Yaltı / Özgenç, s. 85.

[42] Karakoç, Ek Vergi, s. 76.

yarak hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, kişilerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar[43]. Devletin egemenlik gücünü kullandığı tasarrufların tipik örneklerinden olan vergilendirmede, hukuki güvenlik beklentisi, diğer alanlara kıyasla daha fazla aranmaktadır[44].

Hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını, ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesini içermektedir[45]. Kamu hukuku karakterli olan vergilendirme ilişkisinde, vergi yükümlüsünün sahip olduğu güvencelerin gerçek anlamıyla uygulanması ancak yasaların önceden öngörülebilir olmasıyla olanaklıdır[46]. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında belirtildiği üzere belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla kanunlar, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir[47]. Belirlilik, yasal düzenlemelerin hem kişiler, hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup kişinin kanundan belirli bir kesinlik içinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Kişi ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlayabilir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında sıklıkla vurgulandığı üzere, hukuk devletinin ön koşulları arasında yer alan hukuki güvenlik ilkesi, kanunların geçmişe yürütülmemesini de zorunlu kılar ve daha önce tesis edilmiş bulu-

---

43 James R. Maxeiner, 'Some Realism About Legal Certainty in the Globalization of the Rule of Law', The Rule of Law in Comparative Perspective (Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice, 3), Ed. Mortimer Sellers / Tadeusz Tomaszewski, Springer, 2010, s. 41; Yükümlü hakları yönünden hukuki güvenlik ilkesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Yıldırım Taylar / Özgecan Gök / Burcu Demirbaş Aksüt / Sevcan Artun, Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 10-88; Yıldırım Taylar, 'Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi', Vergi Dünyası, Sayı: 307, Yıl: 2007, ss. 196-214, s. 196.

44 Mustafa Akkaya, 'Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler', Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 113-124, s. 114.

45 Öncel / Kumrulu / Çağan / Göker, s. 50.

46 Akkaya, s. 124.

47 AYM, E. 2013/64, K. 2013/142, T. 28.11.2013, (RG: 27.3.2014-28954).

nan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur[48]. Anayasa'da vergi kanunların geçmişe yürümezliği ile ilgili bir hüküm bulunmamakla birlikte öğretide, bu ilkeye dair, gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak ikili bir ayrım yapılmaktadır. Bu ayrıma göre, gerçek geçmişe yürüme, bir vergi kanununun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. Buna göre yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirilememektedir[49].

Geçmişe yürümezlik ilkesi gereğince kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi istisnai haller dışında, kural olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindendir[50] Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, kişilerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsmakla birlikte ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar da bozulur[51].

Geçmişe yürütülen vergi yasaları, hukuki güvenlik ilkesi yönünden yargısal denetime tabi tutulmaktadır. Bu ilke, normatif olarak yasa koyucunun geçmişe etkili olası tasarruflarını kısıtlayan anayasal bir normdur. Geçmişe etkili bir ver-

---

48 "Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geçmişe yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz", AYM, E. 2001/392, K. 2003/60, T. 04.06.2003, (RG. 18.12.2003- 25329).

49 Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 181-188; Öncel / Kumrulu / Çağan / Göker, s. 51; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 131, 132; Güneş, s. 157; Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023, s. 41. Doğan Şenyüz / Mehmet Yüce / Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2023, s. 63, 64; Ahmet Erol, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023, s. 83; Ümit Süleyman Üstün, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 89, 90; Gülşen Gedik, "Çağdaş Anayasa" Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması', Vergi Dünyası, Sayı: 334; Yıl: 28, Haziran 2009, ss. 142-150, s. 148.

50 AYM, E. 2018/103, K. 2019/4, T. 13.2.2019, para. 15; E. 2018/108, K. 2019/5, T. 13.2.2019, para. 20, www.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 12.03.2024).

51 Öncel / Kumrulu / Çağan / Göker, s. 51.

gi yasasının Anayasaya uygunluk denetiminde AYM, öncelikle vergiyi doğuran olayın tespitini yapmakta ve ardından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin, ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanıp uygulanmadığını incelemektedir[52]. Ancak Mahkeme, ilgili düzenlemenin vergiyi doğuran olayı kapsayıp kapsamadığının tespitinde, vergiyi doğuran olayı vergilendirme dönemi ile ele almaktadır[53]. Ekonomik denge vergisi ile ilgili norm denetiminde, vergiyi doğuran olayın gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi olduğu ve beyannamenin 1994 yılında verilmiş olması nedeniyle geçmişe yürümenin söz konusu olmadığına hükmedilmiştir[54].

Yeni bir vergi ihdas eden ya da vergi yükü artışı getiren kanunların geçmişe yürütülmemesi şarttır. Ancak, vergi düzenlemeleri bağlamında aleyhe olan birtakım kanunların geçmişe yürütüldüğü bilinmektedir[55]. Anayasa Mahkemesi kararlarında vurgulandığı üzere, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin konusunu oluşturan kazanç açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemi sonu esas alınmaktadır. Mahkemeye göre vergiyi doğuran olay gelir vergisi yönünden[56] vergilendirme döneminin sonunda o yıla ilişkin kazanç ve iratların toplanması anında meydana gelmekte ve böylelikle vergilendirme dönemi sona ermeden yapılan düzenlemelerin uygulanması, gerçek geçmişe yürüme olarak nitelendirilmemektedir[57]. Anayasa Mahkemesi'nin bu yaklaşımı öğretide eleştirilmiştir. AYM'nin vergilendirme dönemini esas alarak, vergiyi doğuran olayın tamamlanmadığı ve müdahalenin kanunilik kriterini karşıladığına yönelik tespitinin, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin bir fikir vermediği[58]; vergiyi doğuran olayın somut olay özelinde değerlendirilmesi ve getirilen yeni düzenlemenin ölçülülük ve belirlilik ilkesini ihlal edip etmediği yönünden de denetime tabi tutulması gerektiği ileri sürülmüştür[59].

---

52 AYM, E. 2023/105, K. 2023/208, T. 30.11.2023, para. 30; www.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 12.03.2024).

53 Bu yönde eleştiriler için bkz. Özgenç, s. 48; Taylar / Gök / Demirbaş Aksüt / Artun, s. 143; Geçmişe yürümenin tespitinde bazı ülkelerde, "vergiyi doğuran olayı" bazılarında ise "vergi dönemini" esas alan yaklaşımlar bulunmaktadır, Melvin R.T. Pauwels, 'Retroactivity of Tax Legislation: Constitutional, Judicial and Self-Regulatory Limitations in Netherlends Law', (Çev. Gamze Gümüşkaya), Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 60-85, s. 66.

54 AYM, E. 1994/80, K. 1995/27, T. 6.7.1995, www.anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 13.03.2024).

55 Karakoç, Ek Vergi, s. 60.

56 Konuya ilişkin ayrıntılı çalışma için bkz. Yıldırım, Taylar, Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 193 vd.

57 Taylar / Gök / Demirbaş Aksüt / Artun, s. 141.

58 Özgenç, s. 50.

59 Taylar / Gök / Demirbaş Aksüt / Artun, s. 143; Leyla Ateş, 'Kriz Dönemi Ek Vergi Düzenlemelerine İlişkin Niteliksel Parametrelerin Tespiti', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 418, Yıl: 2023, ss. 13-26, s. 24.

7440 sayılı Kanunla getirilen ek kurumlar vergisinin, geçmişe etkili bir vergi olması yönüyle aykırılığı, hem hukuki güvenlik ilkesi hem de vergilerin yasallığı ilkesi bakımından ele alınıp tartışılmaktadır[60]. Kurumlar vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, kurum kazancının elde edilmesidir. Hesap dönemi, vergiyi doğuran olayın tespitinde ölçüt alınamaz. Bir an için Anayasa Mahkemesi'nin yaklaşımı benimsenerek ek kurumlar vergisinde, vergiyi doğuran olay, hesap dönemi olarak esas alınsa dahi, bu vergi hesap döneminin kapanmasından sonra ve kapanan hesap dönemine ait indirim tutarlarına yönelik olarak öngörülmesi nedeniyle, gerçek geçmişe yürüme yasağına açıkça aykırılık taşımaktadır.

C. Mülkiyet Hakkı

Ek kurumlar vergisini, mülkiyet hakkı yönünden de ele almak gerekmektedir. Çünkü her vergi veya mali yükümlülük, mülkiyet hakkına yönelen bir müdahaledir[61]. Anayasa'nın 35. maddesiyle[62] güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin (İHAS) 1 No.lu Protokolü'nün 1. maddesine göre (P1-1) mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahaleler, ancak kanunla yapıldıkları takdirde meşru kabul edilmektedir. Mülkiyetin korunması başlıklı maddenin birinci fıkrasındaki "hukukun aradığı koşullara uygun olarak" ifadesi ve ikinci fıkrada vergi ödemelerine atfen geçen "kanun" kavramı[63] çerçevesinde, mülkiyet hakkına vergisel müdahale mutlaka bir hukuki temele dayanmalıdır[64]. Bir düzenlemenin "kanun" ile getirilmiş olması tek başına hukuki güvence sağlaması için yeterli

---

60 Karakoç, Ek Vergi, s. 58-72; "*Geriye yürümezlik ilkesi, tüm yasalar için geçerli genel bir ilke olmasının yanı sıra verginin yasallığı ilkesinin bu ilkeyi vergi hukuku alanındaki yasalar için kural olarak daha da sertleştireceği düşünülebilir*", Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s. 156; Ateş, Kriz Dönemi, s. 13-26; Özgenç, 46-55; A. Volkan Özgüven, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 47 vd.; Ek kurumlar vergisi, ön izin ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır. Bütçe hukukunda yer alan ön-izin ilkesi, mali hukuk alanında hukuki güvenlik ilkesinin bir unsurunu oluşturmaktadır, Karakoç, Ek Kurumlar Vergisi, s. 60.

61 Çağan, s. 169.

62 Anayasa madde 35: "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./ Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./ Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

63 Anayasada çeşitli haklar ve ilkeler bakımından geçerli olan "kanun" kavramının unsurları, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, içtihatlarındaki yaklaşıma kıyasla Anayasamızdaki eşiği, daha güvencelidir, Billur Yaltı, 'Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 341, Yıl: 2017, ss. 9-25 s. 11.

64 Billur Yaltı, 'Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İçtihat", Vergi Sorunları, Sayı: 276, Yıl: 2011 (Çevrimiçi Erişim Tarihi: 12.03.2024).

değildir. Kanunilik, sadece yasama organınca oluşturulan herhangi bir kurala, kör biçimde dayalı olma anlamına gelmemektedir[65].

Mülkiyet hakkına müdahale, İHAS çerçevesinde Avrupa standartlarına uygun olduğu sürece meşru görülmektedir. Söz konusu standartlar, İHAM'ın, İHAS (P1-1) açısından verdiği kararlarla şekillenmektedir. Mahkeme, devletlerin vergilendirme yönünden sahip olduğu takdir yetkisinin mülkiyet hakkına uygun kullanılıp kullanılmadığının tespitinde, denetimin içeriğinde yer alan ölçütleri kararlarında açıklığa kavuşturmuştur. P1-1 çerçevesinde, devletlere bırakılan takdir yetkisi geniş bir yetki ise de, getirilen düzenlemenin açıkça makul temelden yoksun olmaması, meşru bir amaç gütmesi, kullanılan araçlarla, gerçekleştirilmesi istenen amaçlar arasında makul bir orantının olması ve nihayet toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle bireylerin temel haklarının korunması için gerekli olan gereksinimler arasında "adil denge" olması aranmaktadır[66]. Adil dengenin gerçekleşmesi, amaç ile kullanılan araç arasında orantılılık gerektirdiğinden, makul bir orantılılık ilişkisinin kurulup kurulmadığına ve müdahale sonucunda kişinin "bireysel ve aşırı bir yüke" maruz kalıp kalmadığı ölçümlenmektedir[67].

Mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde, ilk dikkate alınması gereken ölçüt, kanuna dayalı olma ölçütüdür. Müdahalenin kanuna dayalı olması, sınırlamaya ilişkin kuralın yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olmasını gerektirir. Ek kurumlar vergisi, kanunla getirilen bir düzenleme olması nedeniyle "kanunilik" ölçütünü şeklen karşılamaktadır. Kanunun niteliksel özelliklerinden olan öngörülebilirlik, hukuk kuralının uygulanması halinde doğabilecek sonuçların önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir. Geçmişe etkili bir kuralla vergilendirme yapılıyor ve söz konusu kural vergi yükümlülerince ancak öngörülebilirse, geçmişe yürüme meşru kabul edilebilmektedir[68]. Bu yaklaşımla, ek kurumlar vergisinin, öngörülebilirlik koşulunu karşıladığını söylemek olanaklı görünmemektedir.

Mülkiyet hakkına ilişkin sınırlamalarda ikinci ölçüt ise, müdahalenin meşru bir nedene dayanmasıdır. Anayasa m. 35'e göre, mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilmektedir. Kamu yararı kavramı ise,

---

65 J. M., Breton, Légalité et Etat de droit: statut et perception du juge de l'administration, Revue électronique Afrilex, 3, 2003, s. 76'ya atfen, İrem Berksoy, 'Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi' Journal of Life Economics (3), 2016, ss. 71-92, s. 72.

66 Yaltı Vergi Yükümlüsü, s. 50.

67 Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 51; İrfan Barlass, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergisel Müdahalelerle Mülkiyet Hakkının İhlali", Ankara Barosu Uluslararası Hukuk Kurultayı 2020, Cilt 1, Ankara, 2021, ss. 553-564, s. 560.

68 Pauwels, s. 69.

devlet organlarının takdir yetkisini de beraberinde getiren bir kavram olduğu ve objektif bir tanıma elverişli olmadığı için bu ölçütün her somut olay özelinde ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Bu ilave verginin getirilmesinde amaçlanan kamu yararı, deprem sebebiyle oluşan zararların karşılanmasıdır. Ancak burada tartışılması gereken asıl mesele, 7440 sayılı Kanun'un içeriğidir. Bu Kanun, esasında şimdiye kadar çıkarılmış olan en kapsamlı bir yapılandırma kanunudur[69]. Söz konusu Kanun kapsamında; kesinleşmiş kamu alacakları, kesinleşmemiş veya dava aşamasındaki alacaklar, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki alacaklar, matrah ve vergi artırımı[70] pişmanlıkla beyanda bulunulması ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi gibi konular yer almaktadır. Getirilen olanaklar dikkate alındığında, bu Kanun ile devlet, kamu alacaklarının büyük bir kısmından, yeniden yapılandırma yoluyla feragat etmektedir. Vazgeçilen kamu alacağı dikkate alındığında, 7440 sayılı Kanun'un, kamu yararından öte, kamu zararına sebep olduğu muhakkaktır. Bu nedenle ilgili Kanun, getiriliş amacıyla çelişmektedir. Böyle bir kanuna dayalı olarak öngörülen ek verginin, meşru bir nedene -kamu yararı- dayandığından söz etmek ise artık olanaklı değildir. Zira kamu yararı, getirilen norm ile kamu alacaklarından vazgeçilmesini değil, aksine tümünün tahsilini gerektirmektedir.

Mülkiyet hakkına yapılan müdahalede son ölçüt, müdahalenin ölçülü olup olmadığıdır. Ek verginin konulmasında, toplumun genel yararı olarak nitelendirilen kamu yararı ile kişinin temel haklarının korunması arasında, nasıl bir denge sağlandığının tespiti yapılmalıdır. Ek kurumlar vergisiyle tahsil edilecek gelir, deprem nedeniyle oluşan zararları telafi edecek nicelikte ve nitelikte bir kaynak değildir. Çünkü yasa koyucu aynı Kanun ile kamu alacaklarının büyük bir kısmından feragat etmektedir. Böyle bir yaklaşımla

---

69 Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2023, s. 132.

70 7440 sayılı Kanun'un Geçici 1. maddesi gereğince bu Kanun'un 5. maddesi hükümlerinin 2022 yılı için de uygulanacağı belirtilmek suretiyle mükelleflerin Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla beyanname verme süresinin henüz geçmemiş olduğu 2022 yılına ilişkin gelir vergisi ile kurumlar vergisi ile yine 2022 yılına ilişkin gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ve katma değer vergisi yönünden de matrah ve vergi artırımı imkânından yararlanabileceği düzenlenmiştir. 2022 yılı beyannamesi vermeyen yükümlülerin dahi matrah artırımından yararlandırılması, soyut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne taşınmıştır: "... dava konusu kuralla beyanname verme süresi henüz geçmemiş olan 2022 yılına olarak da matrah artırımı imkânının öngörüldüğü, matrah artırımı uygulamalarının esasının geçmiş yıllarda verilmiş olan beyannamelerde yazılı matrahların artırılması yoluyla mükellefler hakkında bu yıllara ilişkin olarak vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması olduğu ancak kuralla beyannamesi henüz verilmemiş yıla ilişkin olarak matrah artırımı imkânı sağlanmasının vergi tekniğine uygun olmadığı ... öte yandan beyanname verme dönemi geçmediğinden 2022 yılına ilişkin matrah ve vergi artırımı şartları yönünden farklı bir düzenleme yapıldığı, bu durumun verginin mali güce göre ödenmesi ile vergide eşitlik ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür". Ancak AYM, kuralı, Anayasa'nın 2. ve 7. maddeleri yönünden incelemiş ve (AY m. 73 yönünden değerlendirme yapmamıştır), anayasaya aykırılık bulunmadığını belirterek, iptal talebini reddetmiştir. AYM, E. 2023/93, K. 2023/191, T: 8.11.2023, (RG: 5.12.2023-32390).

ek vergi, öngörülen kamu yararı amacını gerçekleştirmeye elverişli ve ayrıca gerekli bir araç değildir. Getirilen ilave vergi, sadece sınırlı bir yükümlü grubu için öngörülmüştür. Yükümlünün katlanabileceği azami vergi yükü, zaten bir önceki yıl için uygulanan kurumlar vergisi oranı ile kanun koyucu tarafından belirlenmiştir[71]. Bu durumda belirtilen oranlardaki ek vergi, "mali gücün" aşılması sonucunu doğurmaktadır. Dolaysıyla amaç ile araç arasında bulunması gereken adil denge, yükümlü aleyhine bozulmuştur.

III. NORM DENETİMİ: EK KURUMLAR VERGİSİ KARARI

Anayasa Mahkemesi'ne iptali için başvurulan 7440 sayılı Kanun'un 10(27) maddesi ile getirilen ek kurumlar vergisine ilişkin hüküm şöyledir: "Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında, 5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise %5 oranında ek vergi hesaplanır ve bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir. Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanır. Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez. Şu kadar ki 5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentleri ile geçici 14'üncü maddesi kapsamındaki istisnalar, aynı Kanunun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler, 193 sayılı Kanunun geçici 61'inci maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası, ilgili kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar ile 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407'nci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile AR-GE ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirime konu kazançları üzerinden bu vergi hesaplanmaz. 6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır. Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 5779 sayılı Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında

[71] Yaltı / Özgenç, s. 85.

dikkate alınmaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir."

Ek kurumlar vergisi, somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne götürülmüştür. Başvuruda, 7440 sayılı Kanun'un 10/27 fıkrasının iptali talep edilmiştir. İlgili fıkrada, bazı kurumlar vergisi yükümlüleri için öngörülen ek vergi, vergi oranları ve tahsil usulü düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi gerçekleştirdiği norm denetiminde, ilgili düzenlemenin Anayasa hükümlerine aykırı olmadığı yönünde karar vererek iptal istemini, oy birliği ile reddetmiştir[72]. İzleyen başlıklarda, Yüksek Mahkeme'nin iptal talebinin gerekçesine ve kararın değerlendirilmesine yer verilmiştir.

A. Kararın Olgusal İçeriği

Ek kurumlar vergisi yükümlüsü olan davacı, ihtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesinde tahakkuk ettirilen ek verginin iptali istemiyle İstanbul 1. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan yerel mahkeme, uyuşmazlığı bekletici mesele yaparak Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunmuştur.

İtiraz gerekçesinde, ek verginin, kurumlar vergisi yükümlülerinin tamamını kapsamadığı, yapılan vergilendirmede tüm istisna ve indirim unsurlarının dikkate alınmadığı ve bu durumun ise vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu iddia edilmiştir. Beyannamede yer alan istisna ve indirim tutarları üzerinden vergilendirmenin gerçekleştirilmesinin mali güce göre vergilendirme ilkesini ihlal ettiği ve ek vergi yükümlülerinin deprem yaşanan belirtilen illerde kayıtlı olmamakla birlikte, faaliyetlerinin bir kısmının veya tamamının bu bölgelerde olmasının göz ardı edildiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 13., 35., ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür[73].

B. Kararın Hukuksal İçeriği

Anayasa Mahkemesi, dava konusunun KVK'nın m. 10/1. fıkrasının (ı) bendinde yer alan kurum kazancından indirilen tutar üzerinden %10 oranındaki ek vergi ile sınırlı tutmuş ve devam eden ibareler ile ikinci ve devam eden cümleleri, bakılmakta olan davada uygulanma olanağı bulunmadığı için yetkisizlik nedeniyle reddetmiştir. Ancak birinci cümlenin kalan kısmının[74]

---

72 AYM, E. 2023/169, K. 2024/82, T. 14.3.2024, (RG: 19.04.2024-32522).

73 AYM, Ek Kurumlar Vergisi Kararı, para. 14.

74 "... istisna ve...", "... ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları..." ve "... 5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise %5 oranında..."

esasına ilişkin incelemenin bakılmakta olan davanın konusu dikkate alınarak "...5520 sayılı Kanun..." ibaresi ile sınırlı olarak ele almıştır[75].

Anayasa Mahkemesi, aykırılık iddiasını ele alırken ilgili uyuşmazlık konusu kuralı Anayasa'nın 2. maddesi yönünden de değerlendirmiştir. Hukuk devletinin ön koşulları arasında bulunan hukuki güvenlik ilkesinin, kanunların geçmişe yürütülmemesini zorunlu kıldığını ve "kanunların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca kanunların kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi istisnai haller dışında, kural olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere uygulanmak üzere çıkarıldığını, önceki kararlarına göndermede bulunarak yinelemiştir. Mahkeme, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürümenin ne olduğunu, bu tür iddialarda vergiyi doğuran olayın tespitinin yapılması gerektiğini ve kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olayın, mükelleflerin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayelerindeki artış miktarı olduğunu ve bunun 31 Aralık gününde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıktığını belirtmiştir. AYM, uyuşmazlık konusu kuralın, yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi hesap döneminin kapandığını ve kapanan hesap dönemine ait indirim tutarlarına yönelik ek verginin öngörüldüğünü belirtmiş ve söz konusu kuralın, geriye yürütüldüğünü kabul etmiştir. Mahkeme bu kabulüne karşın, doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle, önceki kararlarını da referans göstererek, kanunların geçmişe yürütülmesinin olanaklı olduğunu ifade etmiştir[76].

Mülkiyet hakkına ilişkin değerlendirmede AYM, kurumlar vergisi mükelleflerinin ek vergi yüküne maruz kalmasını, mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturduğunu kabul etmiş ve bu sınırlamayı, Anayasa'nın 13. maddesi çerçevesinde şöyle yorumlamıştır: "*Mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfîliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir. Esasen temel hak ve özgürlükleri sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir... Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır*"[77]. Mahkeme, Anayasa'nın 73/3. maddesinde öngörülen verginin kanuniliği ilkesine ilişkin değerlendirmede ise, ek vergi düzenlemesiyle verginin kapsamındaki indi-

[75] AYM, Ek Kurumlar Vergisi Kararı, para. 5, 6.

[76] AYM, Ek Kurumlar Vergisi Kararı, para. 23.

[77] AYM, Ek Kurumlar Vergisi Kararı, para. 28, 29.

rim tutarlarının ve verginin hesaplanma usulünün herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiğini ve kuralın belirli ve ulaşılabilir nitelikte olduğunu ve böylelikle" kanunilik şartını" karşıladığını belirtmiştir[78].

Anayasa Mahkemesi, iptal talebini kabul etmemesinin temel gerekçesini esasında, mülkiyet hakkının, "kamu yararı" amacıyla sınırlanabileceği argümanı üzerine temellendirmiştir: "*Deprem gibi olağanüstü hadiseler nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması maksadıyla ek vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkün olup kuralla ek vergi getirilmesinde kamu yararına yönelik meşru bir amacın olmadığı söylenemez*"[79]. Öte yandan ilgili kural, Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık alt gerekleri yönünden de yorumlanmıştır. AYM, ek verginin yaşanan depremlerin etkilerinin azaltılması için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanmasına katkı sağlamasının, meşru amaca ulaşma bakımından *elverişli* olduğunu; depremin yol açtığı ekonomik kayıpları telafi etmek ve sosyal dayanışma için mevcut vergilerin artırılması ya da yeni bir verginin ihdas edilmesinin kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurabileceği araçlardan olduğunu ve bu nedenle ek vergi düzenlemesinin, *gereklilik* ölçütünü karşıladığını belirtmiştir. Orantılılık değerlendirmesinde ise, ek verginin güncel kurumlar vergisi oranının çok altında olduğu, deprem yaşanan illerde vergi mükellefiyeti bulunanların bu vergiden muaf tutulduğu, ek verginin geçici nitelikli ve bir defalığa mahsus alınan bir vergi olduğu ve bu yönüyle ek vergi yükümlülerine aşırı bir külfet yüklenmediği, yaşanan depremler nedeniyle oluşan maddi kayıpların büyüklüğü karşısında, bu kayıpların giderilmesi neticesinde elde edilecek fayda ile katlanılacak külfet arasında makul olmayan bir dengesizliğin bulunmadığı ve bu nedenlerle sınırlamanın *orantılı* olduğu sonucuna varılmıştır.

Anayasa Mahkemesi, deprem gibi olağanüstü olayların yaşandığı dönemlerde oluşan ekonomik kayıpların telafisi amacıyla, ölçülü olmak koşuluyla, ek vergilerin öngörülmesinin -ek MTV kararına ve daha önceki kararlarına da göndermede bulunarak- mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine aykırı olmadığına işaret etmiştir. Mahkeme devamla "*... Kurumların kazançlarından indirim konusu yapmak suretiyle sağladıkları vergisel avantaj yoluyla elde ettikleri tutarın gelir niteliğindeki mali gücün göstergelerinden biri olduğu açıktır. Kuralda kurum kazancından indirim konusu yapılan indirim tutarları kadar elde edilen avantaj %10 oranında ek vergiye tabi tutulmuştur. Dolayısıyla indirim tutarına bağlı olarak ödenecek*

[78] AYM, Ek Kurumlar Vergisi Kararı, para. 30, 31.

[79] AYM, Ek Kurumlar Vergisi Kararı, para. 33.

ek vergi de değişecektir. İndirim imkânından yararlanılan tutarlara göre hesaplanacak ek verginin muhatapları orantısız bir vergi yüküyle karşı karşıya bıraktığı söylenemez." sonucuna varmıştır[80]. Nihayetinde AYM, belirtilen gerekçelerle, ilgili kuralın, Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olmadığına ve itirazın reddine oy birliği ile karar vermiştir[81].

C. Kararın Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi, ek kurumlar vergisine ilişkin norm denetimini; hukuk devleti, ölçülülük ilkesi, mülkiyet hakkı ve vergi ödevi yönünden gerçekleştirmiştir. Mahkeme, hukuk devletinin gereklerinden hukuki güvenlik kapsamında kanunların geçmişe yürüme yasağına aykırılık iddiasında, uyuşmazlık konusu kuralı, diğer kararlarında benimsediği üzere vergiyi doğuran olayı, hesap dönemi üzerinden ele almıştır. Kuralın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi hesap döneminin kapandığını ve kapanan hesap dönemine ait indirim tutarlarına yönelik ek verginin öngörüldüğünü belirtmiş ve söz konusu kuralın, geçmişe yürütüldüğünü kabul etmiştir. Ancak doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle -önceki kararlarını da referans alarak- kanunların geçmişe yürütülmesinin olanaklı olduğunu ifade etmiştir. Dolayısıyla Yüksek Mahkeme belirtilen durumları, geçmişe yürüme yasağının istisnaları olarak değerlendirmiştir. Mahkeme, ek kurumlar vergisinin esasında gerçek geçmişe yürüme olduğunu tespit etmiş ancak sayılan istisnai halleri, söz konusu ilkeye yönelik aykırılığı meşrulaştırma aracı/nedeni olarak görmüştür. Ancak belirtmek gerekir ki, yasaların geçmişe yürütülmesine getirilecek her istisna, aynı zamanda hukuk devleti idealine getirilmiş bir istisna olarak kabul edilmelidir[82].

Mülkiyet hakkına yönelik değerlendirmede, kurumlar vergisi mükelleflerinin ek vergi yüküne maruz kalmasını öngörmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturduğu kabul eden Mahkeme, bu sınırlamayı Anayasa m. 13 ekseninde değerlendirerek, düzenlemenin elverişli, gerekli ve orantılı olduğunu söylemiştir. Böylelikle kuralın, mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahale oluşturmadığı sonucuna varmıştır. Oysaki vergide eşitlik ilkesi yönünden değerlendirilen ek verginin, ölçülülük ilkesinin alt gereklerini karşılamadığı, önceki başlıklarda gerekçeleriyle açıkça ortaya konulmuştur.

Hukuki güvenlik ilkesi, yönetilenlerin tabi oldukları veya olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre düzenle-

80 AYM, Ek Kurumlar Vergisi Kararı, para. 45.

81 AYM, Ek Kurumlar Vergisi Kararı, para. 46.

82 Akkaya, s. 124.

meleri[83] güvencesini sağlamasına karşın ek kurumlar vergisi, "öngörülebilirlik" kriterini karşılayamamaktadır. Mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin, yükümlülerin hak ve özgürlüklerini güvenceleyecek şekilde öngörülebilir olmasını gerektirir[84]. AYM, deprem gibi olağanüstü nedenlerle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması maksadıyla ek vergi yükümlülüğü getirilmesinde, kamu yararına yönelik meşru bir amacın olduğunu söylemiştir. Ancak Mahkeme, bu meşru amaç ile tamamıyla çelişen 7440 sayılı yapılandırma Kanunu'nun bu yönünü, tamamen göz ardı etmiştir.

Görüldüğü üzere Mahkeme, gerek geçmişe yürüme yasağı ve gerekse mülkiyet hakkı yönünden yaptığı denetimde, her ne kadar öngörülen düzenlemenin belirtilen hak ve ilkelere sınırlama oluşturduğunu tespit etse de, nihayetinde deprem ve benzeri olağanüstü durumları, sınırlamayı veya müdahaleyi haklılaştıran meşru bir araç olarak görmüştür.

IV. EK VERGİ DÜZENLEMELERİNDE İHAM YAKLAŞIMI: P. PLAISIER KARARI

A. Kararın Olgusal İçeriği

İHAM, ek vergi düzenlemesiyle ilgili P. Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands kararında[85] kabul edilemezlik kararı vermiştir. 2012 yılında, Hollanda, diğer Avrupa devletleri gibi dünyadaki ekonomik kriz nedeniyle ciddi bütçe açığıyla karşı karşıya kalmıştır[86]. 26 Nisan 2012'de parlamentoyu oluşturan beş siyasi parti çoğunluğu, kamu maliyesini rahatsız eden mali aksaklıkları gidermeyi amaçlayan bir dizi önlem üzerinde anlaşmaya varmıştır[87]. Bütçe açığına ilişkin yükümlülüklerine uyum sağlamak amacıyla, çalışanlarına yüksek ücret ödemesi yapan işverenler için ek vergi yükümlülüğü getirilmiştir[88]. Ek verginin 2013 yılı için geçici bir önlem olması amaçlanmıştı ancak 2014 yılında bir kez daha alınmıştır. Ek vergi, yalnızca önceki vergilendirme döneminde (2012 yılı) çalışanlarına 150.000 Euro'yu aşan ücret ödeyen işverenler için öngörülmüştür. 22 Mayıs 2013 tarihinde P. Plaisier B.V. bu vergiye karşı idari itirazda bulunmuş (bezwaar), bu itirazı, 1 Nisan 2014'te vergi

83 Karakoç, Ek Vergi, s. 68.

84 Karakoç, Ek Vergi, s. 69, 70.

85 P. Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands, Application No: 46184/16, 47789/16 and 19958/17, Decision 14.11.2017, http://hudoc.echr.coe.int/eng (Erişim Tarihi: 10.09.2023).

86 P. Plaisier, para. 5.

87 25 Mayıs 2012 tarihinde Hükümet, Parlamentoya bir mali memorandum (Voorjaarsnota 2012, "Bahar Memorandumu 2012") sunmuştur. Bu memorandumda, Hollanda ekonomisinin 2011 yılının ikinci yarısında başlayan bir durgunluk içinde olduğu belirtiliyordu. Mali aksaklıkların 2012 Devlet bütçesinin uygulanması üzerindeki etkileri ortaya konmuş ve bunları karşılamak için bütçe tedbirleri önerilmişti. P. Plaisier, para. 10, 11.

88 P. Plaisier, para. 19.

müfettişi tarafından reddedilmiştir. Devamında P. Plaisier B.V., yargı sürecini başlatarak 8 Mayıs 2014 tarihinde Bölge Mahkemesi'nde (Regional Court (rechtbank) of the Hague) dava açmıştır. Davacı, yüksek ücret üzerinden alınan ek verginin, Sözleşme'nin 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesini ve Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi'nin 26. maddesini ihlal ettiğini, ilk olarak düzenlemenin öngörülebilir olmadığını ve ikinci olarak, mali yükün vergi mükellefleri arasında eşit dağıtılmadığını ve üçüncü olarak, çalışanlarına 150.000 Euro'dan fazla ücret ödeyen işverenlere karşı, çalışanlarına daha az ücret ödeyen işverenlere ve gerçek kişilerin işverenleri dışındaki vergi mükellefi kategorilerine kıyasla ayrımcılık yapıldığını ileri sürmüştür[89].

Ulusal Mahkeme, 5 Ocak 2015 tarihinde verdiği kararda; bütçe açığının azaltılması ihtiyacının 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi açısından "genel çıkar" oluşturduğunu ve bu açığı giderecek önlemlerin tercihinin, yasama organının geniş takdir yetkisi dahilinde olduğunu belirtmiştir. Yüksek ücrete yönelik ek vergi, 2012 yılında ödenen ücretlere uygulanmasından dolayı geriye dönük unsurlara rağmen, makul bir temelden yoksun değildir. Ayrıca ayrımcılık iddiasına karşı ulusal mahkeme; cinsiyet, ırk veya etnik köken gibi doğuştan gelen özelliklere dayalı olarak ayrım yapılmadığından Sözleşme'nin 14. maddesine veya Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi'nin 26. maddesine aykırı bir ayrımcılık yapılmadığını düzenlemenin ve her halükarda açıkça makul bir temelden yoksun olmadığını ifade etmiştir[90]. Yüksek Mahkemeye yapılan temyiz başvurusu da 29 Haziran 2016 tarihinde reddedilmiştir.

Ek vergiye tabi tutulan üç başvurucu şirket, İHAM'a başvurmuşlardır. Başvurucular, Sözleşme'nin 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında, geçmişe dönük etkileri olan bir vergiye tabi tutulduklarından ve ek verginin mali güç dikkate alınmaksızın uygulandığından ve açıklanamayacak kadar küçük bir grubu hedef aldığından ve gerçekte elde edilen gelirle orantısız olduğundan şikayetçi olmuşlardır. Ayrıca, Sözleşme'nin 14. maddesi uyarınca, ek verginin vergi mükelleflerinin yalnızca küçük bir kısmına keyfi olarak uygulandığını da şikayetine eklemişlerdir[91].

Ek verginin orantısız olduğu, zarar eden işverenlerin dahi vergiye tabi tutulduğu ve özellikle başvurucu şirketlerden üçüncüsü olan Feyenoord Rotterdam N.V. profesyonel futbol kulübü işvereni olarak, bu uygulamanın özellikle

89 P. Plaisier, para. 27; Başvurucu şirketler, Hollanda'daki tüm işverenlerin %2,1'inin bir veya daha fazla çalışana 150.000 Euro'yu aşan ücret ödediğini belirtmişler ve ek verginin 2013 bütçesine (sosyal güvenlik katkıları dahil) %0,2124 katkı sağladığını ve bütçe açığını %0,08 oranında azalttığını hesaplamışlardır, P. Plaisier Case, para. 22.

90 P. Plaisier, para. 28.

91 P. Plaisier, para. 59, 60.

zor bir zamanda, halihazırda mali sıkıntı içinde olduğu ve bunun sonucunda profesyonel futbol oynatma lisansını kaybetme tehlikesiyle karşı karşıya olduğu bir dönemde getirildiğini ileri sürmüştür. Öngörülen ek vergi, bölgedeki işverenlerin yalnızca %2,1'ini etkilemiştir[92].

B. Kararın Hukuksal İçeriği

İHAM, Hollanda'nın, diğer üye devletlerde gibi, ekonomiyi uluslararası yükümlülüklerine uygun hale getirmek için prensipte geniş kapsamlı önlemler alma hakkına sahip olduğuna ancak bu hakkın, hiç kimseye "bireysel ve aşırı yük" getirilmemesi şartına bağlı olduğuna vurgu yapmıştır[93]. Vergilendirme alanında devletlerin takdir marjını dikkate alan Mahkeme, alınan tedbirin/düzenlemenin kamu yararı talepleri ile başvurucu şirketlerin haklarının korunması arasında kurulması gereken dengeyi bozmadığı kanaatindedir[94].

Geçmişe dönük vergi mevzuatı yönünden yapılan değerlendirmede, ek verginin geçmişe dönük etkilerini kabul etmekle birlikte, Sözleşme'nin Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinde, geçmişe etkili vergi yasasına ilişkin bir sınırlama/yasak bulunmadığı belirtilmiştir. Zorlayıcı nedenlerin olması koşuluyla kamu yararı, bireyin vergi yükümlülüklerini önceden bilme konusundaki çıkarına üstün gelebileceğini önceki kararlarına da göndermede bulunarak yinelemiştir[95]. İHAM, Hollanda yasama organına yön veren hususların "yalnızca bütçeyle ilgili" olmadığını, Yunanistan, Portekiz ve Avrupa Birliği'nin diğer üye ülkeler gibi Hollanda'nın, barış zamanında nadiren görülen büyüklükteki bir mali ve ekonomik krizin daha da kötüleştirdiği koşullarda, Avrupa Birliği hukuku kapsamındaki yükümlülüklerini gecikmeden yerine getirme konusunda kaygıları olduğuna işaret etmiştir[96].

Mahkeme, başvuruda bulunan ilk iki şirketin, P. Plaisier B.V. ve D.E.M. Management Services B.V.'nin her ikisi de tek hissedarı olan tek bir kişiyi çalıştıran finansal holding şirket olduğunu ve bunların yüksek ücrete ilişkin ek vergi nedeniyle ölçüsüz bir yüke maruz kaldıklarına dair bir şikayette bulunmadıklarını belirtmiştir. Oyuncularının çoğuna yüksek ücretler ödeyen profesyonel bir kulüp futbolu işvereni olan üçüncü başvurucu Feyenoord Rotter-

92 P. Plaisier, para. 68, 69.

93 Avrupa Konseyi'nin İstikrar ve Büyüme Paktı Kararı ve TFEU'nun 126. maddesi Avrupa Birliği Üye Devletlerine aşırı bütçe açıklarından kaçınma ve ortaya çıkanları açıkları düzeltme yükümlülüğü getirmektedir. Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma'nın 12 No.lu Protokolü'nün 1. maddesi, izin verilen açıkları, planlanan veya gerçek hükümet açığının, piyasa fiyatlarına göre gayri safi yurt içi hasılaya oranı için %3 ile sınırlamaktadır.

94 P. Plaisier, para. 82.

95 P. Plaisier, para. 84.

96 P. Plaisier, para. 88.

dam N.V. ek verginin, profesyonel bir kulüp futbolu işvereni olarak itibarını tehlikeye düşürdüğünü ileri sürmüştür. Ancak bu şirket, zorlukları çözmeye yetecek miktarda dış fon elde edebilmiştir[97]

İHAM, üç başvurucudan yalnızca Feyenoord Rotterdam N.V.'nin, yüksek ücret vergisine ilişkin ek verginin, Sözleşme'nin 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesini ihlal ederek kendisine "bireysel ve aşırı bir yük" yüklediğini ileri sürdüğüne dikkat çekmiştir. Ancak yerel mahkeme bu iddiayı reddetmeden önce düzenlemenin, şirketin genel mali durumu üzerindeki etkilerini ayrıntılı olarak değerlendirmiştir. Bu nedenle, bireysel değerlendirmenin hariç tutulduğunun söylenemeyeceği belirtilmiştir[98].

Mahkeme, vergi mükelleflerinin yalnızca nispeten küçük bir kısmı ek vergiden etkilenmiş olsa da, düzenlemenin geçici nitelikte olduğunu ve bu yasama tercihinin makul temelden yoksun olmadığını belirtmiştir[99] Mahkeme, ek verginin devlet bütçesi üzerindeki etkisinin minimum düzeyde olduğunu ve diğer önlemlerin daha anlamlı bir gelirle sonuçlanacağını iddiasını kabul etmemiştir. Bu bağlamda İHAM, yasama organının makul sayılabilecek ve güdülen meşru amaca ulaşmaya uygun bir yöntem seçmesi şartıyla, şunu yinelemiştir: Kanunun sorunu çözmek için en iyi çözüm olup olmadığını veya yasamanın takdir yetkisinin başka bir şekilde kullanılması gerekip gerekmediğini belirtmek Mahkeme'nin görevi değildir[100].

İHAM, devletlerin vergilendirme konularında sahip olduğu takdir marjını dikkate alarak, davalı Sözleşmeci tarafın aldığı tedbirin, kamu yararı talepleri ile başvuran şirketlerin haklarının korunması arasında kurulması gereken dengeyi bozmadığı sonucuna varmıştır. Başvurunun bu kısmının açıkça dayanaktan yoksun olduğu ve Sözleşme'nin 35. maddesinin 3(a) ve 4. fıkraları uyarınca reddedilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Başvurucu şirketler ayrıca, 2012 yılının yalnızca bir kısmında bir kişiyi çalıştıran işverenlerle karşılaştırıldığında, bu kişinin, farklı bir işveren tarafından ödenen ücretleri de dahil olmak üzere toplam ücreti 150.000 Euro'dan fazla olmasına rağmen vergiye tabi tutulmaması karşısında, ayrımcılığa maruz kaldıklarını iddia etmişlerdir[101]. Sözleşme'nin 14. maddesi ile ilgili olarak, söz konusu şikayetin, özü itibarıyla, ek verginin yalnızca çok küçük bir işveren grubunu etkilediği yönündeki şikayetle örtüştüğünü ve bu nedenle, 1

97 P. Plaisier, para. 89, 90.

98 P. Plaisier, para. 91.

99 P. Plaisier, para. 92.

100 P. Plaisier, para. 97.

101 P. Plaisier, para. 99.

No.lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında zaten yeterince ele alındığını belirten İHAM, sonuç itibariyle, yapılan başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bularak oy birliği ile kabul edilemezlik kararı vermiştir[102].

C. Kararın Değerlendirilmesi

P. Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands kararına konu olan ek yükümlülük, ek kurumlar vergisiyle benzer özellikler taşımaktadır. Bu ek verginin, küresel boyutta yaşanan ekonomik kriz nedeniyle bütçe açığını kapatmak üzere öngörülmüş olması, sadece sınırlı sayıda mükellefi hedef alması, geçici bir niteliğe sahip olması ve belki de daha da önemlisi amacı gerçekleştirmeye elverişli ve gerekli bir düzenleme olmaması, söz konusu her iki ilave verginin ortak nitelikleridir. Söz konusu yükümlülüğün, mülkiyet hakkına, geçmişe yürüme yasağına ve eşitlik ilkesine aykırılığı, iç hukukta kabul edilmemiş olmasının üzerine başvurucular, hak arama mücadelesini İHAM'da devam ettirmişlerdir.

Vergilendirme alanında, devletlerin takdir yetkisine fazlasıyla değer atfeden İHAM, P. Plaisier kararında, alınan tedbirin kamu yararı talepleri ile başvurucu şirketlerin haklarının korunması arasında kurulması gereken adil dengeyi bozmadığını ve geriye dönük vergi mevzuatının, P1-1 gereğince yasaklanmadığını belirtmiştir. Mahkeme, vergi mükelleflerinin yalnızca küçük bir kısmının ek vergiden etkilenmiş olduğuna işaret etse de, tedbirin geçici niteliği göz önüne alındığında, bu yasama tercihinin makul temelden yoksun olmadığı gerekçesiyle başvuruyu kabul etmemiştir. İHAM, bir Sözleşmeci devletin vergilendirme alanına çerçeve koymakta ve bu şekilde ülkelerin geniş bir takdir yetkisine sahip olduğunu ve yasa koyucunun takdir yetkisinin makul bir dayanaktan yoksun olmadığı sürece kabul ettiği görülmektedir.

İHAM'ın ek vergi yükümlülüğüne ilişkin yorumu, Türk Anayasa Mahkemesi'nin değerlendirmesinden farklı olmamıştır. Her iki Mahkemenin, olağanüstü dönemlerde öngörülen ek yükümlülük konusundaki yaklaşımı, kamu yararı ve devletin vergilendirme alanındaki takdir yetkisi üzerine kurulmuştur.

SONUÇ

Türk Anayasa Mahkemesi, ekonomik kriz veya deprem gibi konjonktürel dönemlerde getirilen ek vergi düzenlemelerinin anayasaya aykırılık denetiminde, ilgili kanunların genel gerekçesini kararına dayanak almış ve bu yükümlülüklerin öngörülmesinde kamu yararının bulunduğunu ve olağanüstü şartların zorunlu kıldığı durumlarda vergilendirmeye ilişkin konularda, ya-

[102] P. Plaisier Case, para. 100-102.

sama organının takdir yetkisinin diğer dönemlere göre daha geniş olduğunu kabul etmekte ve bu düzenlemelerin çoğunu anayasaya aykırı bulmamaktadır. Yüksek Mahkeme, takdir yetkisinin, kamu yararına dönük olduğunu tespit etmekle yetinmekte ve bundan öteye geçmemektedir. Bu haliyle esasında, Danıştay'ın gerisinde kalmaktadır. Zira vergilendirme gibi mülkiyet hakkına yönelik önemli bir müdahaleyi oluşturan normatif tasarruf, "genel", "soyut" ve "sürekli" olması gereken kanuni düzenlemenin nitelik ve gereklerini karşılama konusunda soru işaretleri taşımaktadır.

Mülkiyet hakkı, geçmişe yürüme yasağı, ölçülük ilkesi ve verginin eşitliği ilkesine aykırılığı pek çok yönden tartışmasız olan ek kurumlar vergisi, AYM'nin "kamu yararı" eksenli klasik okumasıyla, anayasaya aykırı bulunmamıştır. Devlet organlarının takdir yetkisini de beraberinde getiren kamu yararı kavramı, objektif bir tanıma elverişli olmadığı için Anayasa Mahkemesi'nin, bu kavramı her somut olay özelinde ayrıca değerlendirmesi gerekir. Kamu yararı, her kapıyı açan "sihirli bir anahtar" gibi, anayasaya aykırılık teşkil eden her düzenlemeyi, her koşulda meşrulaştıran bir araç olarak kullanılmamalıdır. Benzer şekilde İHAM'ın, ekonomik kriz nedeniyle getirilen ek vergiye ilişkin P. Plaisier kararının sonuçları Türk Anayasa Mahkemesi'nin yaklaşımından farklı olmamıştır. Her iki Mahkeme, ek yükümlülüklere ilişkin hukuka aykırılık iddialarını, kamu yararı ve devletin vergilendirme alanındaki takdir yetkisi argümanları üzerinden değerlendirmiştir.

Ek vergi düzenlemeleri; mülkiyet hakkına müdahalenin yanı sıra, esasında geçmişe yürümezlik tartışmasını da kaçınılmaz olarak beraberinde getirmektedir. AYM, geçmişe yürüme yasağını, hesap dönemi ölçütüyle ele almakta ve yerleşik içtihatlarında ek verginin, geçmişe yürütüldüğünü kabul etmektedir. Mahkeme bu kabulüne karşın, doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olayları, bu ilkenin istisnası olarak görmektedir. Anayasaya aykırılığı meşrulaştırmaya yönelik her istisna, aynı zamanda hukuk devleti idealine getirilmiş bir istisna olarak kabul edilmelidir.

Ek kurumlar vergisi yükümlülüğünü öngören 7440 sayılı Kanun, esasında pek çok kamu alacağını içeren bir yapılandırma kanunudur. İlgili Kanun kapsamında, vergi ve cezalar ile diğer borçların yapılandırılması ve ödeme kolaylığı, matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere yönelik ayrıcalıklar, işletme kayıtlarının gerçek duruma uygun hale getirilmesi, ihtilaflı alacakların yeniden yapılandırılması ve sulh yoluyla çözüme kavuşturulması gibi olanaklar yer almaktadır. Tüm bu sayılanlar dikkate alındığında, devlet kamu alacaklarını daha kısa sürede tahsil etmekten ziyade, gelirinin önemli bir kısmından vazgeçerek yeni bir kaynak ihdasına yönelmektedir. Kanun ko-

yucu bu yönüyle, öngördüğü amaçla çelişkili ve kamu yararından öte kamu zararına sebep olan bu düzenlemeyi, kendi eliyle yaratmış olmaktadır. Zira bu geçici ve sınırlı kaynak, -ek kurumlar vergisi- kamu yararını gerçekleştirmek için elverişli, gerekli ve orantılı bir araç değildir. Son söz olarak, depremin yol açtığı ekonomik kayıpların telafisi için ihtiyaç duyulan finansman kaynağı, belirtilen hak ve ilkelere aykırılığı tartışmasız olan ek vergilerle değil, sosyal hukuk devleti olmanın bir gereği olarak olağanüstü dönemler için oluşturulacak fonlarla sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

AKILLIOĞLU, Tekin, 'Kamu Yararı Üzerine Düşünceler', İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sayı: 1-3, Özel Sayı, Yıl: 1988, ss. 11-22.

AKKAYA, Mustafa, 'Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: "Haklılık" Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler', Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 113-124.

AŞCI AKINCI, Nuray, 'Law No. 7440: Compliance of the Additional Tax with Equality Analysis Test Standards', 37th International Public Finance Conference/TR, October 12-15, 2023, Antalya, Türkiye, Ed. Ufuk Selen / Adnan Gerçek, Ekin Yayınevi, Bursa, 2023, ss. 252-255.

AŞCI AKINCI, Nuray, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.

ATEŞ, Leyla, 'Kriz Dönemi Ek Vergi Düzenlemelerine İlişkin Niteliksel Parametrelerin Tespiti', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 418, Yıl: 2023, ss. 13-26.

ATEŞ, Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.

BARLASS, İrfan, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergisel Müdahalelerle Mülkiyet Hakkının İhlali", Ankara Barosu Uluslararası Hukuk Kurultayı 2020, Cilt 1, Ankara, 2021, ss. 553-564.

BERKSOY, İrem 'Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi' Journal of Life Economics (3), 2016, ss. 71-92.

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, 55. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2024.

BUDAK, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal ölçüt: Mali Güç, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2010.

ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

EROL, Ahmet, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.

GEDİK, Gülşen, '"Çağdaş Anayasa" Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması', Vergi Dünyası, Sayı: 334; Yıl: 2009, ss. 142-150.

GERÇEK, Adnan, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2023.

GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.

KANETİ, Selim / EKMEKCİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKCI, Mahmut, Vergi Hukuku. 1. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KARAKOÇ, Yusuf, 'Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu Meselesi', İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sayı: 22, Yıl: 2023, ss. 47-86.

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

KUMRULU, Ahmet G. 'Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri', Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Yıl: 1979, Cilt: 36, Sayı: 1-4, ss. 147-162.

MAXEINER, James R., 'Some Realism About Legal Certainty in the Globalization of the Rule of Law', The Rule of Law in Comparative Perspective (Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice, 3), Ed. Mortimer Sellers / Tadeusz Tomaszewski, Springer, 2010.

ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenker, Vergi Hukuku, 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020.

ÖZGENÇ, A. Selçuk, 'Geriye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması: 7440 Sayılı Kanuna İlişkin Çıkarımlar', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 415, Yıl: 2023, ss. 46-55.

ÖZGÜVEN, A. Volkan, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

PAUWELS, Melvin R.T., 'Retroactivity of Tax Legislation: Constitutional, Judicial and Self-Regulatory Limitations in Netherlands Law', (Çev. Gamze Gümüşkaya), Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 60-85.

SABAN, Nihal, 'Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik', XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, MÜMAUM Yayın No: 12, İstanbul 2000, ss. 65-79.

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2021.

SONSUZOĞLU, Elif 'Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasayla Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri', Vergi Sorunları, Sayı: 139, Yıl: 2000, ss. 138-155.

ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2023.

TAŞKAN, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.

TAYLAR, Yıldırım / GÖK, Özgecan / DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu / ARTUN, Sevcan, Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020.

TAYLAR, Yıldırım 'Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi', Vergi Dünyası, Sayı: 307, Yıl: 2007, ss. 196-214.

TAYLAR, Yıldırım, Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

TURHAN, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

YALTI, Billur / ÖZGENÇ, Selçuk, Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.

YALTI, Billur ‘Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki” Üzerine Değerlendirmeler’, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, ss. 173-208.

YALTI, Billur, ‘1923’ten 2003’e “Kazandıklarımız”: “Cumhuriyet Hukuku” “Kazanamadıklarımız: “Hukukun Cumhuriyeti” Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma’, Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 538, Ankara, Yıl: 2003, ss. 93-117.

YALTI, Billur, ‘Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme’, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 341, Yıl: 2017, ss. 9-25.

YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

YALTI, Billur, ‘Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat”, Vergi Sorunları, Sayı: 276, Yıl: 2011, (Çevrimiçi Erişim Tarihi: 12.03.2024).

YILMAZ, Salih / BAŞDELİOĞLU, Onur, ‘Ek Vergi Uygulamasının Anayasa ve Hukuka Uygunluk Açısından Değerlendirilmesi’, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 417, Yıl: 2023, ss. 90-97.