



Anayasa Mahkemesi'nin Cumhuriyet'in 2. Yüzyılında Değişmesi Gereken Gerçek-Gerçek Olmayan Geriye Yürüme İçtihadı

Yetkin Kaan Gençtürk¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 20.09.2023

Düzeltilme : 18.12.2023

Kabul : 21.12.2023

Yayın : 30.12.2023

iThenticate benzerlik oranı: %8

JEL Kodu:

K34, K39

Anahtar Kelimeler:

Vergi yasalarının zaman bakımından uygulanması, hukuki güvenlik ilkesi, gerçek geriye yürüme, gerçek olmayan geriye yürüme, geçmişe etki yasağı

Ö Z E T

Kahramanmaraş merkezli 6-7 Şubat 2023 tarihli depremlerinin de sebep olduğu bütçe açıklarının telafi edilmesi amacıyla 7440 sayılı Kanun'la ihdas edilen Ek Kurumlar Vergisi ile 7456 sayılı Kanun'la ihdas edilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin yürürlük etkisi incelendiğinde hukuki sonuçlarının geçmişe etkili olduğu gözlemlenmektedir. Her ne kadar söz konusu yasaların hüküm ve sonuçları geçmişe etkili olsa da vergi yasalarının zaman bakımından uygulanmasındaki kural geleceğe etkili olmalarıdır. Bu sebeple de ilgili yasaların Anayasa'ya aykırılığı iddiasının Anayasa Mahkemesi'ne taşınacağı tahmin edilmektedir. Bu noktada ise Anayasa Mahkemesi'nin geçmişe etkili vergi yasalarını ikili bir ayırım da ele aldığı gerçek-gerçek olmayan geriye yürüme içtihadının tekrar uygulama alanı bulabileceği düşünülmektedir. Çalışmada ise her iki yeni ihdas edilmiş vergi yasasının geçmişe etkili sonuçları tespit edilerek Mahkeme'nin benzer gerekçelerle benzer şekilde düzenlenmiş yasalar hakkındaki mevcut içtihadı aktararak Mahkeme'nin içtihadında bir değişiklik olmamasının sonuçları anayasal ilkeler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Son olarak Mahkeme'nin gerçek-gerçek olmayan geçmişe yürüme içtihadının Cumhuriyet'in ikinci yüzyılında neden değişmesi gerektiği açıklanmıştır.

Citation: Gençtürk, Y.K. (2023). "Anayasa Mahkemesi'nin Cumhuriyet'in 2. Yüzyılında Değişmesi Gereken Gerçek-Gerçek Olmayan Geriye Yürüme İçtihadı". *International Journal of Public Finance*. 8(2), 365 – 384. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1378961>

¹ Research Assistant, İstanbul University, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2716-9493>, yetkinkaan@gmail.com

The Constitutional Court's Real-Unreal Retroactivity Jurisprudence That Should Change in the 2nd Century of the Republic

ARTICLE INFO

Submitted : 20.09.2023

Revised : 18.12.2023

Accepted : 21.12.2023

Available : 30.12.2023

iThenticate similarity score: 8%

JEL classification:

K34, K39

Keywords:

Application of tax laws in terms of time, principle of legal security, real retroactivity, unreal retroactivity, prohibition of retroactivity

ABSTRACT

When the enforcement effect of the Additional Corporate Tax created by Law No. 7440 and the Additional Motor Vehicle Tax created by Law No. 7456 in order to compensate for the budget deficits also caused by the earthquakes of 6-7 February 2023, centered in Kahramanmaraş, is examined, it is observed that their legal consequences are retroactive. Although the provisions and consequences of these laws are retroactive, the rule in the application of tax laws in terms of time is that they are effective for the future. For this reason, it is estimated that the allegation of unconstitutionality of the relevant laws will be brought to the Constitutional Court. At this point, it is thought that the Constitutional Court's real-unreal retroactivity jurisprudence, in which it considers retroactive tax laws in a binary distinction, may find application again. In this study, the retroactive consequences of both newly enacted tax laws are determined, the Court's existing jurisprudence on similarly enacted laws on similar grounds is cited, and the consequences of the lack of a change in the Court's jurisprudence are evaluated within the framework of constitutional principles. Finally, it is explained why the Court's real-unreal retroactivity jurisprudence should change in the second century of the Republic.

Extended Summary

When the enforcement effect of the Additional Corporate Tax created by Law No. 7440 and the Additional Motor Vehicle Tax created by Law No. 7456 in order to compensate for the budget deficits also caused by the earthquakes of 6-7 February 2023, centered in Kahramanmaraş, is examined, it is observed that their legal consequences are retroactive.

Although the provisions and consequences of these laws are retroactive, the rule in the application of tax laws in terms of time is that they are effective for the future. For this reason, it is estimated that the allegation of unconstitutionality of the relevant laws will be brought to the Constitutional Court. At this point, it is thought that the Constitutional Court's real-unreal retroactivity jurisprudence, in which it considers retroactive tax laws in a binary distinction, may find application again.

In this study, the retroactive consequences of both newly enacted tax laws are determined, the Court's existing jurisprudence on similarly enacted laws on similar grounds is cited, and the consequences of the lack of a change in the Court's jurisprudence are evaluated within the framework of constitutional principles. Finally, it is explained why the Court's real-unreal retroactivity jurisprudence should change in the second century of the Republic.

In this context, firstly, the preliminary question of which term should be used for retroactive tax laws is discussed. Subsequently, the application of laws in terms of time in tax law is discussed together with the rules and exceptions. In this part of the article, contrary academic opinions and determinations are made by utilizing the doctrine and court decisions. In the following sections of the study, Laws No. 7440 and 7456, which had a primary impact on the writing of the article, are analyzed from various perspectives in terms of their conformity

with the Constitution in terms of their norms, including the legislative process. At this point, within the scope of the study, the content of both laws, which are essentially retroactive regulations, has been determined and criticized.

In the last part of the study, it is tried to be explained and supported from different angles that the Court's existing jurisprudence on the application of tax laws in terms of time should be differentiated in terms of these two laws. In fact, the fact that both laws contain regulations contrary to the principle of legal security is discussed throughout the study and concluded in the last section.

The enactment of retroactive tax laws, which has many examples in the history of Turkish Tax Law, continues to be a reality today. As explained, the current case law of the Court does not include measures to protect fundamental rights and freedoms in the contemporary sense. For this reason, it should be stated that the door is left open to tax laws that may be characterized as retroactive and unpredictable, but which will not be deemed unconstitutional due to the current case law. It can be stated that the Legislature used this open door with the Additional Corporate Tax and Additional Motor Vehicles Tax regulations, respectively.

It is considered that the distinction between real and unreal retroactivity developed by the Court should be abandoned in the 2nd century of the Republic since it does not meet the requirements of the principle of legal foreseeability as an extension of the principle of legal security. As a matter of fact, in a state of law where the legal consequences of an individual's transactions and actions should be foreseeable, no one should be deprived of the time and opportunity to re-evaluate and, if necessary, change their actions and transactions according to the differentiating legal consequences.

Finally, it would be useful to explicitly regulate the prohibition of retroactivity in terms of tax laws in the Constitution, including in extraordinary periods, even though it is covered by Article 2 of the Constitution. In connection with the right to budget, the relevant regulation could be drafted in such a way that only the tax types included in the relevant budget law (excluding the additional budget) can be pursued and collected in a fiscal year.

1. Giriş: Kapsam, Terim ve Kavram

Çalışmada vergi yasalarının yürürlüğe girdikten sonraki iş ve işlemler üzerinde etkili olması kuralından sapılmasını teşkil eden geçmişe etkili olmayla sınırlı olarak, vergi yasalarının zaman bakımından uygulanmasının temel esaslarına değinilecektir².

Bu kapsamda "geçmişe etkili vergi yasalarının" zamansal etkisinin terimleştirilmesi bir ön sorun olarak belirlemektedir. Bu konuda Anayasa Mahkemesi'nin tercihi, geçmişe etkili vergi yasalarının "gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme" şeklinde ikili bir ayırmada ele alınması yönündedir³. Buna karşın yasaların zaman

² Anayasa Mahkemesi'nin vergi konulu kararlarının zaman bakımından etkisi çalışma kapsamı dışında olup detaylı bilgi için bkz. Yaltı, 2011: 173-208.

³ Bkz. "Bir yıllık geriye yürütme açıkça bellidir. Bu durumda göstergeler, 1988 yılı için, aynı yılın sonunda saptanacak miktarlara göre uygulanacaktır. Gerçek anlamda geriye yürüme, içinde bulunulan yıl vergilendirmelerinde ayrı yıllar sonunda saptanan göstergelerin esas alınmasıyla belirginleşmektedir." Anayasa Mahkemesi GK, E. 1989/6 K. 1989/42, T. 7.11.1989; "Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır." Caroline Nicole Koç ve diğerleri, B. No: 2019/26345, 22/9/2022, §10, Kararlar Bilgi Bankası, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

bakımından geçmişe veya geleceğe etkili olması “geriye” veya zıttı olarak “ileriye” terimleriyle ifade edilmemelidir (Karakoç, 2013: 1292-1293). Diğer yandan yasaların hüküm ve sonuçları ister geçmişe dönük isterse geleceğe yönelik doğmuş olsun bunun sonucunda yasanın hukuki sonuçları geçmişe veya geleceğe “etkili” olacak olup yasa - adeta kendiliğinden kalkıp- geçmişe veya geleceğe yürümeyecektir. Kaldı ki ileride değinileceği üzere geçmişe etkili yasal düzenlemelerin ikili bir ayırımıda ele alınmasının - belki de- temel sebebi bunlardan birisinin hukuka uygun kabul edilmesi çabası olarak da görülebilir.

Terimleştirme konusundaki tercihin bir diğer sebebi ise Anayasa Mahkemesi’nin güncel terim tercihi sonucunda geçmişe etkili iki düzenlemeden bir tanesi sanki geçmişe etkili değilmiş gibi yanıltıcı bir görünüş oluşması tehlikesidir. Elbette Mahkeme’nin bu tercihinde ikisi de geçmişe etkili fakat geçmişe etkililiği farklı düzeylerde olan iki düzenlemenin birbirinden ayrılması amacı fark edilmektedir. Diğer yandan seçilen terimler bu amacı karşılarken aynı zamanda yanıltıcı bir görünüm de oluşturmaktadır.

Bu sebeplerle gerek doktrin gerekse yargıdaki yaygın kullanım sebebiyle her ne kadar çalışmanın başlığında “gerçek-gerçek olmayan geriye yürüme” terimi kullanılmış olsa dahi çalışmanın devamında “geçmişe etkililik” terimi kullanılacaktır.

Çalışma boyunca gereksiz tekrardan kaçınmak amacıyla yazına katkıda bulunacak konulara odaklanılmıştır. Bunun sebebi ise konu hakkında kaleme alınmış pek çok eser bulunmasıdır. Nitekim çalışma konusu vergi hukukunun temel konularından olan vergi yasalarının zaman bakımından uygulanmasının bir alt başlığını oluşturmakta ve yasama organının tercihi sebebiyle geçmişe etkili vergisel düzenlemeler sorunu güncel kalmaktadır. Bu kapsamda Cumhuriyet’in 2. yüzyılına girerken yapılmış ilgili güncel vergisel düzenlemeler anayasal ilkeler çerçevesinde incelenecek ve hukukun ulaştığı çağdaş anlayış doğrultusunda gerçek-gerçek olmayan geçmişe yürüme içtihadı anayasal ilkeler ışığında tartışılacaktır.

2. Vergi Hukukunda Kural: Yasaların Geçmişe Etkili Olmaması

Vergi yasaları da ceza normları ve af yasaları gibi diğer bazı düzenlemeleri ihmal edersek tıpkı diğer yasalar gibi yayımlandıkları tarihten sonra yürürlüğe girer, hüküm ve sonuçlarını doğururlar (Kaneti vd., 2022: 65). Vergi yasalarının zaman bakımından uygulanmasındaki temel ilke olan vergi yasalarının geçmişe etkili olmaması doktrinde; “vergi yasalarının önceye yürümezliği ilkesi” (Kaneti vd., 2022: 65), “vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi” (Öncel vd., 2021: 54), “vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi” (Karakoç, 2014: 157), “geriye yürümezlik ilkesi” (Güneş, 2014: 154; Şenyüz vd., 2022: 57) ve “vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi-geçmişe etki yasağı” (Taylar vd., 2020: 133; Taylar, 2021: 43-44) şeklinde terimleştirilmiştir.

Doktrinde ifade edildiği üzere bir ilkedan bahsediliyor olsa da vergi yasalarının geçmişe etkili olmaması ilkesi Anayasa’da -doğrudan- güvence altına alınmamıştır (Öncel vd., 2021: 54)⁴. Buna karşın Anayasa’ya bu yönde bir ekleme yapılması gerektiği de

⁴ Mahkeme’nin 1989 yılı Kararı’ndaki gerekçesi için bkz. “Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa’da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal

isabetle savunulmaktadır (Güneş, 2001: 85; Karakoç, 2014: 1024,1036; Gedik, 2009: 151; Öz & Akçay, 2012: 173; Taylar, 2021: 55)⁵. Nitekim 1961 Anayasası'na bu yönde bir düzenlemenin yer alması gerektiği önerilmiş fakat reddedilmiştir⁶. Buna karşın Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Anayasası'nda "*Geriye yürüyen mali yükümlülükler konulamaz.*" düzenlemesinin yer aldığı da vurgulanmalıdır⁷. Diğer yandan hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucu geçmişe etki yasağının Anayasa madde 73'te düzenlenen verginin yasallığı ilkesi kapsamında mütalaa edileceği yönünde Danıştay'ın 1989 yılında verdiği Danıştay içtihadı birleştirme kararı⁸ ve doktrin görüşü de bulunmaktadır (Güneş, 2014: 156). Bu itibarla ilkenin hukuk devleti ilkesinden (Saban, 1998: 102⁹; Gedik, 2009: 150) türediğini hatta hukuk devleti ilkesine dayanan (Taylar vd., 2020: 6) hukuki güvenlik ilkesi üzerinden somutlaştırıldığı ifade edilebilir.

Bu itibarla ilkenin hukuk devleti ilkesine dayanan (Taylar vd., 2020: 6) hukuki güvenlik ilkesi üzerinden somutlaştırıldığı ifade edilebilir.

denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir." Anayasa Mahkemesi GK, E. 1989/6 K. 1989/42, T. 7.11.1989, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

⁵ Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un 15/II. ve 37/II. maddelerinin birlikte yorumu sonucunda C cetvelinde yer almayan vergi yasalarının o yıl için eksik yasalar olmaları sebebiyle ilgili vergilerin toplanamayacağına dair bkz. (Güneş, 2001: 84; Kaneti vd., 2022: 59-60); C cetvelinde yer almayan bir vergi yasasının uygulanmasının hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu yönünde bkz. (Taylar & Artun, 2023: 456-457).

⁶ Konu hakkındaki açıklamalar için bkz. "Prof. B. N. Feyzioğlu Kurucu Mecliste 61 inci maddeye, 'Vergi kanunlarının makale teşmil edilemeyeceği ibaresinin konulmasını' veya Anayasa'nın 33 üncü maddesinde vergi cezaları bakımından kabul edilen hükme koşut olarak, 'Kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre vergilendirilemez' hükmünün eklenmesini önermişti. Bu öneri, Prof. N. Bilge tarafından da desteklenmişti. Ancak öneri reddedildi." (Çağan, 1982: 180).

⁷ Söz konusu düzenlemenin hem 1975 yılında yapılan halk oylaması sonucunda kabul edilen Kıbrıs Türk Federe Devleti Anayasası'nda yer aldığı hem de 1985 yılında yapılan halk oylaması sonucunda kabul edilen Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Anayasası'nda yer almaya devam ettiği görülmektedir. <https://www.mahkemeler.net/cgi-bin/anayasa.aspx> (Erişim: 06.09.2023). Ayrıca Yunanistan Anayasası'nın 78'inci maddesinin ikinci fıkrasında geriye yürüme yasağının "*Hiçbir vergi veya sair mali yükümlülük, verginin konulmasından önce yürürlükte olan geriye etkili bir düzenlemeyle konulamaz.*" şeklinde düzenlendiği görülmektedir. (Şirin, 2012: 295; <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/001-156%20aggliko.pdf> (Erişim: 11.09.2023).

⁸ *Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vukuu bulunduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır, Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez.*" gerekçesi için bkz. Danıştay İBK., E. 1988/5 K. 1989/3 T. 3.7.1989 (Kaneti, 2011: 275).

⁹ Bu noktada ilkenin Anayasa Mahkemesi tarafından ölçü normlar bloku üzerinden tanımlandığı yönündeki görüş ve ölçü normlar bloku hakkındaki eleştirel bir çalışma için bkz. Saban, 1998: 92-203. Diğer yandan Anayasa Mahkemesi'nin ölçü normlar bloku içtihadının vergi yasaları bakımından tam uygulamaya geçmediği yönünde bkz. Sonsuzoğlu, 2000: 150.

Hukuki güvenlik ilkesi¹⁰ gereğince vergi yasalarının Resmi Gazete’de yayımlandıkları tarihin öncesine (geçmişe) etkili olmaması gerekir (Öncel vd., 2021: 54). Aynı zamanda yürürlükten kalkan bir yasanın bu tarihten sonra gerçekleşen olaylara uygulanmaması gerekir.

Yasanın geçmişe etkili olmaması ise tek başına hukuki güvenlik ilkesi bağlamında öngörülebilir olmasına yeterli gelmeyecektir. Aynı zamanda yasaların, muhatapları tarafından ticari iş ve işlemlerin planlanabilmesi için gerekli zamanı da tanıyacak kadar uzak bir gelecekte hüküm ve sonuçlarını doğurması gerekmektedir (Göker, 2013: 123).

Dolayısıyla ilkenin tabii sonucunun “geçmişe etki yasağı” olduğunu belirtmek gerekir (Taylar vd., 2020: 133). Buna karşın Cumhuriyet tarihi boyunca pek çok geçmişe etkili vergi yasası örneğini de görmek mümkündür¹¹.

3. Anayasa Mahkemesi’nin Gerçek-Gerçek Olmayan Geriye Yürüme İctihadı Nedeniyle Kuraldan Sapılması

“İctihatlariyle Anayasa’yı -adeta- yeniden yazan” (Yaltı & Özgenç, 2007: 1; Çağlar, 1984: 5; Kaneti, 2011: 80, 83) Mahkeme’nin bugünkü anlayışında vergi yasalarının geçmişe etkili olmamasının mutlak bir kural olarak yorumlanmadığı ifade edilmelidir.

Alman Federal Anayasa Mahkemesi içtihadının Türk Hukuku’na adapte edilmesi şeklinde -kısaca- ifade edilebilecek olan gerçek geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme (echte Rückwirkung-unechte Rückwirkung) ayrımı esasında geçmişe etkili düzenlemeleri ikili bir ayırmada ele alınmaktadır. Her ne kadar içtihadın Türk Hukuku’na adapte edilmesinden bahsediliyor olsa da Alman Federal Anayasa Mahkemesi’nin, gerçek olmayan geçmişe yürümeyi maddi unsurlarda geçmişe bağlama şeklinde, gerçek geçmişe yürümeyi ise hukuki sonucun geçmişe etkisi olarak terimleştirdiği fakat iki kavram arasında bir farklılık görülmediğinden Mahkeme tarafından terimlerin birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir (Taylar vd., 2020: 31-32). Yine de Türk Hukuku’nda kurumun gerek yargı gerek doktrin tarafından gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme şeklinde ele alındığı ve tanımladığı görülmektedir. Bu sebeple de bu iki kurumun ayrıca açıklanması gerekmektedir.

Buna göre *bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması* gerçek geriye yürümeyi; *yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz*

¹⁰ Özü itibarıyla bireylerin tabi oldukları hukuk kurallarının ve bunlara bağlı olarak hak ve yükümlülüklerinin belirli ve açık şekilde düzenlenmesi ve öngörülebilir şekilde uygulanması olarak ifade edilebilecek olan ilkenin gerek literatürde gerekse mahkeme kararlarında farklı tanımlarına rastlanılmaktadır. İlgili tanımlar için bkz. Soysal, 1997: 59; Öncel vd., 2021: 52; Karakoç, 2017: 115; Taylar vd., 2020: 6; Çaptuğ, 2021: 141; Arıkan, 2022: 43-44; Anayasa Mahkemesi GK, E. 2019/4 K. 2021/78, T. 4.11.2021, § 52; Anayasa Mahkemesi Kararı - GK, E. 2015/63 K. 2015/106, T. 25.11.2015, § 6; Anayasa Mahkemesi GK, E. 2013/110 K. 2014/8 T. 16.1.2014, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

¹¹ Bu konuda yapılmış çalışmalar için bkz. Öz & Akçay, 2012: 170-173; Uslu, 2021: 1496-1497.

sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise gerçek olmayan geriye yürüme ifade etmektedir (Öncel vd., 2021: 54)¹².

Yukarıda verilen tanımlarda eski yasanın-normun varlığından bahsedilmektedir ki eski yasanın varlığı her geçmişe etkili yasa bakımından söz konusu değildir. Nitekim ileride değinilecek olan ek kurumlar ve ek motorlu taşıtlar vergisinde eski bir yasanın varlığından bahsetmek mümkün değildir. Bu sebeple ilgili tanımların “eski yasa” terimi olmaksızın yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Tanımda içeriği tespit edilmesi gereken diğer kavram ise hukuki durum, ilişki ve olayların tamamlanmasıdır. Öyle ki bu kavramın tespitine göre geçmişe etkili vergi yasası Anayasa'ya uygun veya aykırı kabul edilebilecektir.

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK, m. 19/I). Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi vergi alacağının doğması için yeterlidir. O halde hukuki durum, ilişki ve olayların tamamlanmasından (hukuki durumun tekemmülünden) kasıt vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi olmalıdır. Mahkeme'nin içtihadı da esasında bu yöndedir fakat bir fark vardır. Mahkeme'nin yaklaşımı uyarınca vergiyi doğuran olay ancak vergilendirme döneminin tamamlanmasıyla gerçekleşir¹³. Hakim içtihat uyarınca ödenecek vergi borcu da ancak vergilendirme döneminin sonucunda tam olarak tespit olunabileceği için¹⁴ vergilendirme dönemi sonuna kadar hukuki durum tekemmül etmiş olmayacaktır. Öte

¹² Mahkeme'nin yaptığı tanım için bkz. “Gerçek geriye yürüme, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir.” Anayasa Mahkemesi GK, E. 2016/150 K. 2017/179, T. 28.12.2017, §310, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

¹³ Vergilendirme döneminin bitimine 1 ay kala Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren verginin “geriye yürüme” olarak değerlendirilemeyeceği hakkında bkz. “30.11.2000 günlü, Resmî Gazete'de yayımlanan 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddedeki hayat standardı esas, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacaktır. Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz.” Anayasa Mahkemesi GK, E. 2001/392 K. 2003/60 T. 4.6.2003, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023); Buna karşın hayat standardı uygulamasının doktrinde gerçek-gerçek olmayan geçmişe yürüme ayırımından sıyrılarak hukuki güvenlik ilkesi kapsamında ele alındığı görülmektedir (Öden & Akkaya, 2001: 28, 34).

¹⁴ “Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün artırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelenmesine yol açar. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin elde edilmesi ve safi tutarı vergilendirme döneminin sonunda belirlenecek ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır. İtiraz konusu yasa kuralı 31 Aralık tarihinden önce 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlâlinden söz edilemez.” Gereği için bkz. Anayasa Mahkemesi GK, E. 2001/34 K. 2003/2 T. 14.1.2003, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

yandan Mahkeme'nin 1988 yılında verdiği ve bugün için ayrışik kabul edilebilecek bir kararı da bulunmaktadır¹⁵.

Aynı zamanda Mahkeme'nin hukuki durumun tekemmül etmesinde her zaman için vergilendirme döneminin tamamlanıp da vergi borcunun doğmasını esas almadığını da ifade etmek gerekir. Mahkeme'ye göre hukuki durumun tekemmül etme anı beyanname verilmesine¹⁶ hatta ödemeye¹⁷ kadar uzayabilmektedir¹⁸.

¹⁵ Söz konusu kararda vergiyi doğuran olayın, vergilendirme dönemine yayılan bir "süreç"ten ziyade bir "an", "meydana geliş tarihi" olarak ifade edildiği görülmektedir. "Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdî bir hukukî duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihidir..." Anayasa mahkemesi GK, E.1988/7, K.1988/27, T. 27/09/1988, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

¹⁶ Vergiyi doğuran olayın beyannamenin verilmesi olarak görüldüğü bir Karar için bkz. "3986 sayılı Yasa'nın 2. maddesine göre ekonomik denge vergisi, 1993 yılı kazançlarına ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken beyannamelerde yer alan matrahlar üzerinden alınacaktır. Maddede geçen ücret gelirleri 1993 yılında elde edilen ücretlerdir. Götürü usule tabi gelir vergisi yükümlüleri yönünden ise, 1994 yılına ilişkin götürü matrahlar ekonomik denge vergisinin de matrahı sayılmıştır. Ancak, ekonomik denge vergisi ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergidir. Bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınması, geriye dönük vergi koyma anlamına gelmez. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi, 1994 yılına ilişkin götürü matrahın belirlenmesi, ücretlerde belirli miktara ulaşılmasıdır. Böyle olunca, geriye yürümeden söz edilemez." Anayasa Mahkemesi GK, E. 1995/6 K. 1995/29, T. 6.7.1995; Benzer bir karar için bkz. Anayasa Mahkemesi GK, E. 2007/44 K. 2009/148 T. 15.10.2009, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

¹⁷ Hukuki durumun tamamlanmasının ödeme taksitlerinin geçmemesine kadar uzatıldığı bir Karar için bkz. "Motorlu taşıtlar vergisi, 197 sayılı Yasa'nın 9. maddesine göre, her takvim yılının Ocak ayı başında kendiliğinden tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş sayılan, Ocak ve Temmuz aylarında da iki eşit taksitte ödenen, kendine özgü bir servet vergisi niteliğindedir. 197 sayılı Yasa'nın 9. maddesine göre, 2004 yılı motorlu taşıtlar vergisi, 1.1.2004 tarihi itibarıyla tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş, ancak birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçirilmeden dava konusu kuralla; önceki Yasa döneminde başlamış ve henüz sonuçları doğmamış bir hukuksal ilişki, yeniden düzenlendiğinden bu durumun geriye yürüme olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir." Anayasa Mahkemesi GK, E. 2004/14 K. 2004/84, T. 23.6.2004, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

¹⁸ Diğer yandan Mahkeme'nin 1989 yılında verdiği bir Karar'da, hukuki durumun tekemmülünün vergiyi doğuran olayın ötesinde beyan, tarh, tahakkuk ve tahsile kadar uzamaması gerektiğine hükmettiği de görülmektedir. Bkz. "...Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihidir. Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesini ve hem de kamu yararını korumak yönünden gerekli olduğu gibi; vergisini vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyenin korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir. Böyle bir yaklaşımın hukukun temel ilkelerinden biri olan "kanunların geriye yürümezliği" ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır." Anayasa mahkemesi GK,

Dolayısıyla Mahkeme'nin hukuki durumun tekemmül etmesine ilişkin yeknesak bir yorumu olmadığı söylenebilir. Hatta kimi durumlarda (hukuki durumun tekemmül etmesi sebebiyle) gerçek geriye yürüme olarak tespit edilmesi beklenebilecek geçmişe etkili yasal düzenlemelerin kamu yararı ve kazanılmış hak kavramlarına¹⁹ dayanılan gerekçelerle Anayasa'ya aykırı bulunmadığı görülmektedir²⁰. Diğer yandan hukuki güvenlik ilkesi temelinde verilen iptal kararları da bulunmaktadır²¹.

Mahkemenin çelişik içtihadı bir yana bu noktada hukuki durumun tekemmül etmesinin vergilendirme döneminin bitimine -adeta sabitlenmesinin- bile başlı başına eleştiriye açık olduğu vurgulanmalıdır. Zira yasanın muhatapları her ihtimalde vergilendirme dönemi öncesinde öngördüklerinden fazla hatta öngöremeyeceği bir

E.1988/7, K.1988/27, T. 27/09/1988, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

¹⁹ Kazanılmış hak kavramının yorumlandığı bir Karar için bkz. *"Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukukun genel ilkelerinden biri olup hukuk güvenliği ilkesinin bir sonucudur. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni kanundan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar ise bu nitelikte değildir. Kanunlarda yapılan değişiklikler kazanılmış hakları etkilemediği ve hukuk güvenliğini zedelediği sürece bu değişikliklerin hukuk devleti ilkesine aykırı oldukları ileri sürülemez."* Anayasa Mahkemesi GK, E. 2016/150 K. 2017/179, T. 28.12.2017, §311, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

²⁰ 1999 yılında meydana gelen depremin yarattığı ekonomik kayıpların telafi edilmesi amacıyla 1998 yılı kazançları üzerinden alınmak üzere getirilen ek gelir ve ek kurumlar vergilerinin kamu yararı taşıması sebebiyle Anayasa'ya aykırı olmadığı hakkında bkz. *"Ek gelir ve ek kurumlar vergisi düzenlemesiyle, mükelleflerin 1998 yılı gelirlerine ilişkin olarak, 193 sayılı Gelir Vergisi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Yasalarına göre ödedikleri vergiye ek olarak bir yükümlülük öngörülmüştür. Ancak, 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."* Anayasa Mahkemesi GK, E. 1999/51 K. 2001/63 T. 28.3.2001; ücretlilerde vergi indirimini ilga eden 5615 sayılı Kanun'un kazanılmış hakları ihlal etmediği hakkında bkz. *"Buna göre, 1.1.2007 - 4.4.2007 tarihleri arasında yapılan harcamalara ilişkin belgelerin biriktirilmiş olması, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallara göre bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu değildir."* Anayasa Mahkemesi GK, E.2007/44 K. 2009/148 T. 15.10.2009, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

²¹ Bkz. *"...hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir. 4842 sayılı Yasa'nın geçici 1. maddesi 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2003 yılı içinde vergi tevkifatına tabi gelirleri olan mükellefler fon paylarının nihai vergi niteliğine dönüştüğünü 24.4.2003 tarihine kadar bilmemektedirler. Bu anlamda mükelleflerin hukuksal güvenliği kural geriye yürütülmek suretiyle zedelendiğinden hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir."* Anayasa Mahkemesi GK, E. 2004/94 K. 2008/83 T. 20.3.2008, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

vergisel yükü karşılaştıracaklardır²². Bu bağlamda geçmişe etkili yasal düzenlemelerin Anayasa'nın 48'inci maddesine de aykırılık teşkil edeceğini de belirtmek gerekir²³.

Bu noktada Alman Federal Anayasa Mahkemesi'nin içtihadının da 2010 yılında verilen kararlar ile farklılaştığını ve gerçek olmayan geçmişe yürüme (maddi unsurlarda geçmişe yürüme) kapsamında vergi yasasının ölçülü olmasının arandığı vurgulanmalıdır. Yasanın ölçülü olması ise muhatapların zedelenen güven duygusuna karşılık yasanın taşıdığı kamu yararının dengeli olması şeklinde açıklanabilir (Taylar vd., 2020: 32-34). Mahkeme'nin yaklaşımı hukuki güvenlik temelinden ayrılarak nesnel değerlendirmeden uzak bir kavram olan kamu yararını esas alması sebebiyle eleştirilebilir. İleride detaylarıyla açıklanacak olsa da şimdilik; geçmişe etkili vergi yasasının denetiminde kamu yararı kavramının *kalkan vazifesi görmemesi* gerektiği ifade edilebilir (Özgüven, 2007: 139-140).

Burada vurgulanması gereken bir başka nokta ise geçmişe etkililiğin ötesinde mükellefin söz konusu ek vergiden haberdar olduktan sonra vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip gerçekleştirilmeme konusunda bir iradesinin olmamasıdır. Hukuk düzeni ise kişiyi gerçekleştireceği hukuki eylemlerinin-işlemlerinin sonucunu bilme (dolayısıyla öngörebilme) ve buna göre tercihlerini şekillendirme imkânı tanımalı-bundan yoksun bırakmamalıdır. Hukuki işlemlerin sonuçlarının değişmesi durumunda ise muhataplara yine tercihlerini değişen sonuçlara göre tekrar planlayabilme ve gerekirse değiştirebilme imkânı tanınmalıdır. İşte bu esaslara uygun olmayan yasal düzenlemeler de muhatapları bakımından geçmişe etkili kabul edilmelidir.

Açıklandığı üzere Mahkeme'nin güncel içtihadı birey bazında adaletsiz sonuçlar doğurmaktadır. Bu sebeple Mahkeme'nin norm denetimi kararlarında da hak temelli

²² Tam tersi şekilde yeni yürürlüğe giren yasanın geçmişteki vergi yükünün hafifletmesi de mümkün olup bu halde de yasanın geçmişe etkili olduğu ifade edilmelidir. Bu yöndeki bir yasanın Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiği bir Karar için bkz. "2003 yılında tevkifat yoluyla fon payı ödeyen mükelleflerin bu yıla ilişkin kazanç ve iratlarının vergilendirilmesinde, vergi matrahının içinde, üzerinden 2003 yılında fon payının hesaplandığı kazanç ve iratlar da bulunduğu mahsup ve iade edilmeyeceği öngörülen fon payları bu mükellefler yönünden nihai vergiye dönüşmüştür. Bu şekilde 2003 yılında tevkif suretiyle fon payı ödeyen mükellefler aleyhine vergi yükü ağırlaştırılarak aynı vergilendirme dönemlerinde tevkifata tabi gelir elde etmiş mükellefler ile tevkifata tabi gelir elde etmemiş mükellefler arasında vergi yükünün dağılımında adalet ve denge bozulmuş ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ile "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelerine aykırılık oluşmuştur." Anayasa Mahkemesi GK, E. 2004/94 K. 2008/83 T. 20.3.2008, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023). Buna karşın yükümlülerin yararına olacak şekilde vergi yasalarının geçmişe etkili olmasının vergilendirmede eşitlik ilkesine uyulması şartıyla hukuk devleti ilkesine uygun olacağı yönünde bkz. Çağan, 1982: 180 ve Mahkeme'nin bu yöndeki bir kararları için bkz. Anayasa Mahkemesi GK, E. 2006/95 K. 2009/144 T. 15.10.2009; Anayasa Mahkemesi GK, E. 2016/150 K. 2017/179, T. 28.12.2017, §309, 324, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023); Diğer yandan af kanunları ve uzlaşma yoluyla da vergi kanunlarının geçmişe etkili olabileceğinden geçmişe etki yasağının sadece birey yararına değil aynı zamanda devlet yararına da uygulanması gerektiği yönündeki karşı görüş için bkz. Güneş, 2012: 283; Benzer yönde bkz. Özgüven, 2007, 116. Ayrıca ilk bakışta yükümlü yararına görünen geçmişe etkili düzenlemeler, somut ilişkide menfi sonuçlar da doğurabilecektir (Akkaya, 2011: 118).

²³ "Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır." Anayasa m. 48/II.

yaklaşımı esas alarak hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde karar vermesi gerektiği vurgulanmalıdır²⁴.

4. 7440 Sayılı Kanun'la İhdas Edilen Ek Kurumlar Vergisi

Çalışma kapsamında değerlendirilecek yasal düzenlemelerden ilki 7440 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin 27'nci fıkrasıyla ihdas edilen Ek Kurumlar Vergisi'dir²⁵. Söz konusu verginin çalışma kapsamında geçmişe etkili olarak hukuki sonuçlarını doğuracak olmasının yanı sıra farklı yönleriyle de eleştiriye açık olduğu belirtilmelidir.

Vergisel düzenlemenin; tek bir fıkrada 21 satır ve 6 cümleden oluşur şekilde karmaşık kabul edilebilecek bir yazım tekniği ile kaleme alınması²⁶, Kanun'un teklif metninde bulunmadığı için Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmeden T.B.M.M. Genel Kurulu'nda yapılan bir önerge ile ve sadece özet gerekçe okunarak telif metnine eklenmesi²⁷, vergiden muaf tutulacak mükelleflerin adaletsiz sonuçlar doğurabilecek

²⁴ Mahkeme'nin geçmişe etkili bir vergi yasasını aynı zamanda hukuki öngörülebilirlik ve belirlilik ilkeleri bakımından da değerlendirmesi gerektiği yönünde bkz. Taylar, 2021: 51. Diğer yandan literatürde özellikle gerçek olmayan geçmişe yürüme içtihadının uygulama alanı bulacağı durumlarda bir öneri olarak haklı beklenti kavramını merkeze alarak ilgili beklentinin korunmaya değer olup olmadığının test edilmesini öneren bir yaklaşım da bulunmaktadır. Söz konusu yaklaşımın (kamu yararını da değerlendirmeye katması sebebiyle) hukuki güvenliği tam anlamıyla korumaktan uzak olduğu düşünülmektedir. İlgili görüş için bkz. Sarıcaoğlu & Arıkan, 2021: 1524; karşı yönde bkz. Özgüven, 2007: 211.

²⁵ "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 alınmaz 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 Arge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirim konuları 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 ilçesinde 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 dikkate alınmaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir." RG, 12.03.2023, S. 32130.

²⁶ "Vergi yasalarının dilinin ve dayandığı kavramların yalın, açık, net, basit, cümlelerin düzgün, ifade gücünün yüksek, sisteminin kolay anlaşılır ve akılcı olması" gerektiği yönünde bkz. Güneş, 2014: 19.

²⁷ Bkz. Plan ve Bütçe Komisyonu'nun 27. Dönem 6. Yasama yılı 404 sıra sayılı Esas Komisyon Raporu ve T.B.M.M. 27. Dönem 6. Yasama Yılı 70. ve 71. Birleşim Genel Kurul Tutanakları (<https://www.tbmm.gov.tr/> Erişim: 18.08.2023).

şekilde belirlenmiş olması ve vergilendirmede mali gücün dikkate alınmamış olması²⁸ eleştirilebilir.

Doğrudan bu çalışmanın konusuna temas etmese dahi vergiden muaf tutulacak mükelleflerin belirlenmesinde esas alınan, mükellefiyet kaydının depremden etkilenen 10 ilden birisinde olması ölçütünün eşitsiz sonuçlar doğurabileceği vurgulanmalıdır. Nitekim depremden etkilenen illerde faaliyet gösteren ancak mükellefiyet kaydı bu illerde bulunmayan mükellefler vergiden kısmen dahi muaf tutulmamıştır²⁹. Oysa söz konusu mükelleflerin depremden az ya da çok etkilenmemiş olması düşünülemez. Ayrıca Kanun'un uygulamasının da bu eksikliği giderecek şekilde gelişmeyeceği anlaşılmaktadır³⁰. Söz konusu iki mükellef grubu arasında ayırım yapılmasının haklı bir sebebi de bulunmadığından ilgili düzenlemenin eşitlik ilkesi bağlamında Anayasa'ya uygunluğunun tartışılmaya müsait olduğu ifade edilmelidir.

Ek Kurumlar Vergisi'nin çalışma kapsamında esas değerlendirilecek boyutu ise zaman bakımından uygulanmasıdır. Nitekim söz konusu yasa geçmişe etkili olacak şekilde yasalaşmıştır.

Yasa'nın ilk cümlesi uyarınca³¹ ilgili mükelleflerin 2022 yılı kurumlar vergisi matrahından istisna olan belirli kazançları (kazancın elde edilmesi sürecinde öngörülemeyecek şekilde) 2023 yılında vergilenecektir.

Bu durum ise vergi yasasının geçmişe etkili olarak yasalaşmasının bir örneğini oluşturmaktadır. Nitekim ek vergiye konu kazanç, elde edildiği sırada vergiye konu olmayan bir kazanç niteliğinde iken kazanç elde edildikten sonra yürürlüğe giren bir yasa ile verginin konusu haline gelmiştir. Yasanın yürürlüğe girmesinden itibaren mükelleflerin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip gerçekleştirilmeme konusunda bir iradesi bulunmamaktadır. Vergiyi doğuran olay yasanın yürürlüğü öncesinde çoktan

²⁸ Ek Kurumlar vergisine konu vergiden istisna kazançların "dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin" vergilendirilmesinin bu kapsamda tartışılmaya müsait olduğu ifade edilebilir. Vergilendirmede mali gücün dikkate alınması gerektiğine ilişkin bkz. "Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır." Anayasa Mahkemesi GK, E. 2003/48 K. 2003/76, T. 23.7.2003, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

²⁹ Muafiyet grubu ilgili maddede "6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün ilçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır." şeklinde düzenlenmiştir.

³⁰ Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 3)'te ilgili durumun açıklandığı örnek durum için bkz. "Örnek 2- (B) A.Ş., kurumlar vergisi yönünden Mersin Liman Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi olup, mükellefin ticari faaliyetlerinin bir kısmı Adana İlinde gerçekleştirilmektedir. Buna göre, her ne kadar faaliyetlerin bir kısmı depremden etkilenen ve Kanunda sayılan illerden birinde gerçekleştirilse de adı geçen Kurumun, 6/2/2023 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet kaydı Mersin İlinde bulunduğundan, 2022 hesap dönemine ilişkin faydalanılan indirim ve istisna tutarları ile indirimli kurumlar vergisi nedeniyle, mükellef tarafından ek vergi hesaplanması gerekmektedir." (RG, 15.04.2023, S. 33164).

³¹ Bkz. 24 numaralı dipnot.

gerçekleşmiştir. Bu sebeple de geçmişe etkili olan ilgili düzenleme muhatapları tarafından öngörülemezdir.

5. 7456 Sayılı Kanun'la İhdas Edilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi

İncelenecek ikinci yasal düzenleme ise 7456 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle ihdas edilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir³². Söz konusu ek verginin yasalaşmasına ilişkin sürecin ise ek kurumlar vergisinden farklı seyrettiği görülmektedir. Öyle ki kanun teklifi doğrudan ek vergi için verildiğinden hem yasanın detaylı gerekçesine hem Komisyon'daki katılma yazıları ve karşı oylar vasıtasıyla hakkındaki tartışmalara hem de (milletvekillerinin konuya daha hazırlıklı olması sonucunda) Genel Kurul tartışmalarına ulaşabilmektedir³³.

³² "Ek motorlu taşıtlar vergisi

MADDE 1- (1) 18/2/1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5 inci, 6 ncı ve geçici 8 inci maddelerinde yer alan (I), (I/A), (II) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tabi olan ve bu Kanunun yayımı tarihinde ilgili sicilde kayıt ve tescilli bulunan taşıtlar ile bu Kanunun yayımı tarihinden 31/12/2023 tarihine kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlar, bir defaya mahsus olmak üzere, 2023 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisine tabidir.

(2) Ek motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından bu Kanunun yayımı tarihinde, bu tarihten 31/12/2023 tarihine kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlar için kayıt ve tescilin yapıldığı tarihte tahakkuk ettirilmiş ve tebliğ edilmiş sayılır.

(3) Ek motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi, bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla 197 sayılı Kanun kapsamında motorlu taşıtlar vergisi mükellefi olanlar ile bu Kanunun yayımı tarihinden 31/12/2023 tarihine kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilen taşıtların sahibi olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

(4) 197 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinde yer alan istisnalar, ek motorlu taşıtlar vergisi için de uygulanır. 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 15 inci maddesi kapsamında mücbir sebep hâli ilan edilen yerlerde; deprem tarihi itibarıyla kayıt ve tescilli olan taşıtlar, deprem nedeniyle yıkılan veya ağır ya da orta hasarlı hâle gelen binaların maliklerine ait taşıtlar, depremlerde ağır hasar görerek kullanılamaz duruma gelen taşıtlar ile deprem nedeniyle eşi veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybeden mükelleflere ait taşıtlar ek motorlu taşıtlar vergisinden müstesnadır.

(5) Bu Kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicillere kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtlara ilişkin ek motorlu taşıtlar vergisi, birinci taksiti bu Kanunun yayımlandığı ayı izleyen ayın sonuna kadar, ikinci taksiti 2023 yılının Kasım ayı sonuna kadar olmak üzere iki eşit taksitte; bu Kanunun yayımı tarihi ile 31/12/2023 tarihleri arasında ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlara ilişkin ek motorlu taşıtlar vergisi ise bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi ile birlikte peşin olarak ödenir.

(6) 197 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi hükümleri ek motorlu taşıtlar vergisi hakkında da uygulanır. Ek motorlu taşıtlar vergisi ödenmeden, trafikten çekme, hurdaya çıkarma ve yurt dışına çıkarma nedeniyle tescil kaydı kapatma işlemi yapılamaz.

(7) Bu maddeye göre tahsil edilen ek motorlu taşıtlar vergisi genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 2/7/2008 tarihli ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile diğer kanunlara göre mahallî idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz.

(8) Ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin olarak bu maddede hüküm bulunmayan hâllerde, 197 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir." RG, 15.07.2023, S. 32249.

³³ Bkz. Plan ve Bütçe Komisyonu'nun 28. Dönem 1. Yasama yılı 33 sıra sayılı Esas Komisyon Raporu ve T.B.M.M. 28. Dönem 1. Yasama Yılı 14. ve 15. Birleşim Genel Kurul Tutanakları (<https://www.tbmm.gov.tr/> Erişim: 18.08.2023).

Çalışma kapsamında ek verginin esas olarak zaman bakımından uygulanması hakkındaki hükümleri değerlendirilecek olsa da yasal düzenlemenin aynı zamanda eşitlik ilkesine aykırılığı tartışılmaya müsait hükümler içerdiği belirtilmelidir.

Şöyle ki ek vergiden muaf tutulan mükellef gruplarının eşitsiz biçimde belirlendiği değerlendirilebilecektir. Yasa’da “...*mücbir sebep hâli ilan edilen yerlerde; ...deprem nedeniyle yıkılan veya ağır ya da orta hasarlı hâle gelen binaların maliklerine ait taşıtlar, depremlerde ağır hasar görerek kullanılamaz duruma gelen taşıtlar ile deprem nedeniyle eşi veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybeden mükelleflere ait taşıtlar ek motorlu taşıtlar vergisinden müstesnadır.*” düzenlemesinin “kiracıları” ve “deprem nedeniyle eşi veya birinci derece kan hısımları bakıma muhtaç hale gelen” mükellefleri haklı bir neden olmaksızın kapsam dışı bıraktığı görülmektedir (7456, m. 1/IV). Nitekim depremde evini kaybeden mükelleflerin mali gücündeki azalış dikkate alınarak bir de ek vergi yüküne katlanmamaları düşünülmüş olsa da benzeri bir durum evi yıkılan kiracılar için de mevcut malvarlığının (en azından ev eşyasının) kaybedilmesi bakımından söz konusudur. Diğer yandan eşi veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybeden mükelleflerin sosyal devlet ilkesine uygun olarak manevi kayıpları dikkate alınarak bir de ek vergi yüküne katlanmamaları düşünülmüş olsa da benzeri bir durum deprem nedeniyle aynı dereceden yakınları bakıma muhtaç hale gelen mükellefler için de söz konusudur. Hatta bu mükelleflerin mali gücünün de bakımın gerektirdiği mali külfetin de etkisiyle daha da azaldığından bahsedilebilecektir. Söz konusu muafiyet hükümlerinin Anayasa’ya uygunluğunun tartışılmaya müsait olduğu ifade edilmelidir³⁴.

Ek verginin yürürlüğü ise geçmişe etkili şekilde düzenlenmiştir. Öyle ki 7456 sayılı Kanun’un yayımı tarihinde sicile kayıtlı motorlu taşıtlar ile 2023 yılı sonuna kadar sicile ilk defa kayıt edilecek taşıtlar verginin konusunu oluşturmaktadır (7456, m. 1/I). Verginin konusunun bu şekilde hali hazırda sicile kayıtlı taşıtları da içerecek şekilde düzenlenmesi ise yasanın geçmişe etkili hükümler içerdiğini göstermektedir. Nitekim ek vergide vergiyi doğuran olay (verginin konusunu oluşturan taşıtların çoğunluğu için) ilgili sicilde hali hazırda kayıtlı olmaktadır. Ek vergi yayımlanarak yürürlüğe girdiği tarihte ise (ek vergide tanımlanan) vergiyi doğuran olay mükelleflerin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip gerçekleştirilmeme konusunda bir iradesi bulunmaksızın çoktan tamamlanmış durumdadır.

Buna göre sicile kayıtlı aracın sahibinin ek vergiden haberdar olduktan sonra yine de vergiyi doğuran olayı gerçekleştirme yönünde bir iradesinin olması mümkün değildir ve bu mükellefler bakımından ek vergi geçmişe etkilidir. Yasanın yürürlüğe girdiği tarihten sonra vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği araçların sahipleri bakımından ise

³⁴ Buna karşın Mahkeme’nin konuya yaklaşımının ise tersi yönde olacağı düşünülmektedir. Zira maddenin 1. fıkrası hakkındaki iptal başvurusunun incelendiği kararda ölçülülük incelemesi kapsamında ilgili düzenlemenin verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine uygun olduğu tespiti yapılmıştır. Bkz. Anayasa Mahkemesi GK, E. 2023/131 K. 2023/160 T. 28.09.2023, §25. Elbette taleple sınırlı inceleme yapılan Anayasa yargısında maddenin diğer fıkralarının incelenmesinin de mümkün olmadığı belirtilmelidir.

tercihlerini değiştiren sonuçlara göre tekrar planlayabilme ve gerekirse değiştirebilme imkânı bulunmayanlar bakımından ek vergi geçmişe etkili olacaktır³⁵.

Sonuç olarak ek motorlu taşıtlar vergisi (yasalaştıktan sonra bu ek vergiyi de dikkate alarak sicile ilk kez kayıt edilecek araçların sahipleri dışında) mükelleflerin tamamı bakımından öngörülemez³⁶ olması sebebiyle geçmişe etkilidir³⁷.

6. Söz Konusu Ek Vergilerin Anayasa Yargısı Tarafından Denetimine İlişkin Düşünceler

Mahkeme'nin mevcut içtihadında bir değişikliğe gidilmemesi halinde her iki ek verginin de Anayasa'ya aykırı bulunmaması muhtemeldir. Özellikle Mahkeme'nin Ekonomik Denge Vergisi hakkındaki *"...Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürüme söz konusu değildir."* içtihadının ek kurumlar vergisi bakımından da benimsenmesi mümkündür³⁸. Benzer şekilde 1999 depremi sonrası getirilen ek vergiler hakkındaki olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı hallerde kamu yararının gerektirmesi halinde geçmişe etkili ek³⁹ vergi düzenlemelerinin getirilmesinin (kamu yararı merkezli yorumla) mümkün kabul edildiği içtihadının da ek motorlu taşıtlar vergisi bakımından benimsenmesi beklenebilirdi⁴⁰. Nitekim Mahkeme tarafından ek motorlu taşıtlar vergisinin geçmişe etkili düzenlemeleri hakkındaki soyut norm başvurusu yukarıda

³⁵ Örneğin yasanın yürürlüğe girdiği tarihte çoktan ödemesini yapmış ve aracın kendisine teslimini bekleyen mükellefin ek vergi sonucu tercihlerini değiştiren sonuçlara göre tekrar planlayabilme ve gerekirse değiştirebilme imkânı bulunmadığı ifade edilebilecektir.

³⁶ Hatta tam tersi yönde vergisel yüklerinin azalması beklentisinde olunacağı ve bu sebeple ek verginin öngörülemez olduğu yönünde bkz. Taylar & Artun, 2023: 457-458.

³⁷ Nitekim ek verginin düzenlendiği 7456 sayılı Kanun'un 1. maddesinin 1. fıkrasının iptali ve maddenin yürürlüğünün durdurulması istemiyle Ana Muhalefet Partisi tarafından 24 Temmuz 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur.

³⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi GK, E. 1994/80 K. 1995/27 T. 6.7.1995, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

³⁹ Ek motorlu taşıtlar vergisinin unsurları itibarıyla motorlu taşıtlar vergisinin neredeyse bir tekrarı niteliğinde olması sebebiyle ilgili verginin ayrı bir vergi olarak nitelenmemesi gerektiği hakkında bkz. Taylar & Artun, 2023: 459.

⁴⁰ Bkz. *"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."* Anayasa Mahkemesi GK, E. 1999/51 K. 2001/63 T. 28.3.2001; *"Yasa'nın genel gerekçesinde, ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin amacıyla bu düzenlemenin yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir."* Anayasa Mahkemesi GK, E. 2003/48 K. 2003/76, T. 23.7.2003, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

⁴¹ Ayrıca Mahkeme'nin her iki yasanın da geçmişe etkililiğini "gerçek-gerçek olmayan geçmişe yürüme" ikili ayırımında değerlendirmesinin de muhtemel olduğu belirtilmelidir. Nitekim yakın tarihli bir bireysel başvuru kararında, ilgili yasa hükmünün aynı ikili ayırımı değerlendirilerek "geriye yürümediği" kabulüyle karar verildiği görülmektedir. Bkz. Caroline Nicole Koç ve diğ.leri, B. No: 2019/26345, 22/9/2022, § 29-30, Kararlar Bilgi Bankası, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

açıklanan gerekçeye benzer şekilde karara bağlanmıştır⁴². Mahkeme'nin kararında dikkat çekici olan ise önceki kararlarından farklı olarak geçmişe etkili vergisel düzenlemeleri hukuk devleti ilkesi üzerinden değil, bireysel başvuru içtihadındaki kanunilik şartıyla sınırlı biçimde inceleyerek öngörülebilirlik incelemesinin -adeta- yapılmaması olmuştur⁴³. Buna karşın Mahkeme'nin içtihadında değişikliğe gidilmesi gerektiği ifade edilmelidir.

İlk olarak her iki yasanın da (ister gerçek isterse gerçek olmayan geçmişe etkili hükümler içerdiği kabul edilsin⁴⁴) hukuki öngörülebilirliğe aykırı olduğu açıktır⁴⁵. Günümüz hukuk anlayışında ise hukuki öngörülebilirliğe aykırı yasaların kural olarak Anayasa'ya aykırı kabul edilmesi gerekmektedir. Nitekim hukuki öngörülebilirliğe aykırı vergi yasalarının (gerçek-gerçek olmayan geçmişe etkililik bakımından) ikili bir ayırmda ele alınması her iki türden vergi yasasının da öngörülebilir olmadığı gerçeğini değiştirmemektedir.

İkinci olarak hukuki öngörülebilirlik ilkesinin üstün kamu yararından bahisle istisnai hallerde dahi ihlal edilmesinin Anayasa'ya aykırılık oluşturduğunun mutlak şekilde kabul edilmesi gerekmektedir. Mahkeme'nin geçmiş tarihli kararlarında⁴⁶ *“doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar”* sebebiyle geçmişe etkili vergisel düzenlemelerin yürürlüğe girebileceğine hükmedilmiş olsa da bu yorumun sınırlarının takdir yetkisinden uzak şekilde belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Elbette olağanüstü hal ilan edilmesini gerektiren bir takım özel hallerde *“son çare”* olarak geçmişe etkili olmak pahasına bir vergi yasası çıkarılması düşünülebilir⁴⁷. Diğer yandan; son çare olmadıkça bu tedbire başvurulmaması gerekmektedir⁴⁸. Nitekim

⁴² Bkz. Anayasa Mahkemesi GK, E. 2023/131 K. 2023/160 T. 28.09.2023, §19, 23, 26.

⁴³ Bkz. Anayasa Mahkemesi GK, E. 2023/131 K. 2023/160 T. 28.09.2023, §17.

⁴⁴ Motorlu taşıtlar vergisi ve dolayısıyla ek motorlu taşıtlar vergisi bakımından hesap dönemi kavramının (vergiyi doğuran olayın yılın ilk gününde gerçekleşmesi sebebiyle) uygulanabilir olmadığı için geçmişe etkililik bakımından gerçek olmayan geçmişe yürüme tespitinin mümkün olamayacağı hakkında bkz. Taylar & Artun, 2023: 462-463.

⁴⁵ Bkz. ek kurumlar vergisi ile çok benzer bir vergileme sistematiğine sahip olan Ekonomik Denge Vergisi'nin öngörülemez olduğu yönünde Güneş, 1996: 72; Ayrıca gerçek olmayan geçmişe yürüme kapsamında değerlendirilen vergi yasalarının iptal edilmesine gerek olmadığı görüşünde olursa bile kişilerin hukuki güvenliğinin korunması adına en doğru yaklaşımın yasa değişikliklerinin geçmişe etkili olmayacak şekilde yapılması gerektiği yönünde bkz. Üstün, 2010: 604.

⁴⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi GK, E. 1999/51 K. 2001/63 T. 28.3.2001; Anayasa Mahkemesi GK, E. 2003/48 K. 2003/76, T. 23.7.2003; *“Vergi hukuku alanında kabul gören ve Anayasa ile de güvence altına alınan vergilendirme esaslarından, beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle farklı düzenlemeler getirilmesi mümkün ise de, bunun dışındaki düzenlemeler, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamakla yükümlü olan hukuk devletinin bu niteliği ile bağdaşmaz.”* Anayasa Mahkemesi GK, E. 2003/73 K. 2003/86, T. 7.10.2003, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).

⁴⁷ Geçmişe etkili vergi yasasının mali gerekçelerinin somutlaştırılması gerektiği yönünde bkz. Akkaya, 2011: 123.

⁴⁸ Örneğin acil olarak parasal kaynağa ihtiyaç duyulduğu bir dönemde bu ihtiyacın borçlanma yoluyla çözümünün mümkün olduğu her durumda vergilendirmenin son çare olmadığı ifade edilebilecektir.

Anayasa'da olağanüstü hal durumunda vergi yasaları bakımından hukuki öngörülebilirlik ilkesinin askıya alındığı şeklinde bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Bu noktada ayrıca geçmişe etkili vergi yasalarının Anayasa'ya uygunluk kriteri olarak "kamu yararı" kavramının temel alınmasının sonuçlarına da değinilmelidir. Öyle ki içeriği itibarıyla nesnel değerlendirmeden uzak bir kavram olan kamu yararının esas alınması sonucunda hukukun -belki de⁴⁹- en temel ilkesi olan hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilmektedir. Hâlbuki anayasal ilkeler birbirini bütünler şekilde yorumlanmalıdır. Bir ilkenin yorumu bir diğer ilkeyi dışlamamalıdır. Bu sebeple de geçmişe etkili bir vergi yasasının anayasaya uygunluğu; sadece olağanüstü koşullar sebebiyle gözetilen kamu yararının yoğunluğuna göre değil bununla birlikte hukuki güvenlik ilkesini de ihlal etmeyecek olması kriteriyle belirlenmelidir⁵⁰.

Bu bağlamda Mahkeme'nin norm denetimi içtihadında; normu mümkün olduğunca ayakta tutmaya yönelik yaklaşımından uzaklaşarak hak temelli yaklaşımın esas olduğu bireysel başvuru içtihadına yaklaşması gerektiği de savunulabilir⁵¹. Fakat bir farkla; verginin -katı- yasallığı ilkesinden sapmadan yapılmalıdır⁵².

Ayrıca bir vergi yasasının, hüküm ve sonuçlarını kabul edildiği yasama yılından önceki yasama yılında doğurması, yasama yetkisinin gaspı olarak dahi yorumlanabilecektir. Nitekim bu ihtimalde geçmişe etkili yasayı kabul eden meclis ile hukuki ilişkinin meydana geldiği dönemdeki meclis aynı değildir (Akkaya, 2011: 117).

Konuya ayrıca bireylerin hukuk sistemine ve Devlet'e olan güveni bakımından da yaklaşılabilir. Buna göre hiçbir Anayasa hükmü geçmişe etkili vergi yasasıyla zedelenen bireylerin hukuk sistemine olan güvenini tamir edemez.

7. Sonuç

Türk Vergi Hukuku tarihinde çok sayıda örneği olan geçmişe etkili vergi yasalarının yürürlüğe girmesi olgusu günümüzün bir gerçeği olarak devam etmektedir. Mahkeme'nin güncel içtihadı ise açıklanmaya çalışıldığı üzere temel hak ve özgürlükleri çağdaş anlamda koruyucu önlemleri içermemektedir. Bu sebeple de esasında geçmişe etkili, öngörülemez olarak nitelenebilecek fakat mevcut içtihat sebebiyle Anayasa'ya aykırı kabul edilmeyecek vergi yasalarına açık kapı bırakıldığı ifade edilmelidir. Yasama organı tarafından ise bu açık kapının sırasıyla Ek Kurumlar ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi düzenlemeleriyle kullanıldığı ifade edilebilir.

⁴⁹ Hukuk devletinin hukuki güvenilirlik olmaksızın tanımlanamayacağı yönünde bkz. Arıkan, 2022: 34. Hukuk devletinin tanımında kurucu bir unsur olarak hukuki güvenliğin temel alındığı da görülmektedir (Soysal, 1997: 59; Özbudun, 2019; 124-125; Günday, 2013: 39; Gözler, 2023: 82; Akkaya, 2011: 121; Karakoç, 2017: 115)

⁵⁰ Olağanüstü hallerde geçmişe etki yasağına kamu yararı sebebiyle istisna tanınabileceği görüşü için bkz. Ateş, 2023: 24; Hukuk devleti ilkelerinden sapılmaksızın ve ancak mevcut kamu kaynaklarının yetersizliği gerekçelendirilerek ek vergiler ihdas edilebileceği hakkında bkz. Taylar & Artun, 2023: 474.

⁵¹ Mahkemenin BB. 2019/26345 sayılı Kararı'ndaki hak temelli okumasının norm denetimi kararlarında da esas alınmasının beklenebileceği yönünde bkz. Özgenç, 2023: 54.

⁵² Mahkeme'nin Narsan Plastik San ve Tic Ltd Şti, B. No: 2013/6842, 20/4/2016 Kararı ve bu kararın eleştirisi için bkz. Yaltı, 2017: 15 vd..


Mahkeme'nin geliştirdiği gerçek-gerçek olmayan geçmişe etkililik ayrımının hukuki güvenlik ilkesinin bir uzantısı olarak hukuki öngörülebilirlik ilkesinin gereklerini karşılamaması sebebiyle Cumhuriyet'in 2. yüzyılında terkedilmesi gerektiği düşünülmektedir. Nitekim bireyin işlem ve eylemlerinin hukuki sonuçlarının öngörülebilir olması gereken hukuk devletinde hiç kimse farklılaşan hukuki sonuçlara göre eylem ve işlemlerini yeniden değerlendirerek, gerekirse değiştirme süre ve imkânından mahrum bırakılmamalıdır.

Son olarak vergi yasaları bakımından geçmişe etki yasağının olağanüstü dönemler de dâhil olmak üzere -her ne kadar Anayasa'nın 2. maddesi kapsamında yer alsa dahi-Anayasa'da açıkça düzenlenmesi faydalı olacaktır. İlgili düzenlemenin ise bütçe hakkıyla bağlantılı olarak bir mali yılda ancak (ek bütçe hariç olmak üzere) ilgili bütçe yasasında yer alan vergi türlerinin takip ve tahsil edilebileceği yönünde kaleme alınabilecektir.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Yetkin Kaan Gençtürk  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi- % 100.

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Kaynakça

- Akkaya, M. (2011). "Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: 'Haklılık' Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler", Yaltı B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası* (113-124). İstanbul: Beta.
- Ankan, A. (2022). *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ateş, L. (2023). "Kriz Dönemi Ek Vergi Düzenlemelerine İlişkin Niteliksel Parametrelerin Tespiti". *Vergi Sorunları Dergisi*. 418, 13-26.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağlar, B. (1984). "Anayasa Yargısında Yorum Problemi Karşılaştırmalı Analizin Katkıları". *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*. 5(1-3), 3-34.
- Çaptuğ, M. (2021). "Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 17, 133-160.
- Gedik, G. (2009). "'Çağdaş Anayasa' Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması". *Vergi Dünyası Dergisi*. 334, 142-151.
- Göker, C. (2013). "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme". *Ankara Barosu Dergisi*. 1, 113-124.
- Gözler, K. (2023). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri* (27. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

- Günday, M. (2013). *İdare Hukuku* (10. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Güneş, G. (1996) "Anayasa Mahkemesi'nin Ekonomik Denge Vergisi'ne İlişkin Bir Kararında 'Geriyeye Yürümezlik İlkesi' Yaklaşımına Eleştirel Bakış". *Yaklaşım Dergisi*. 42, 68-73.
- Güneş, G. (2001) "Yeni Binyıl Türkiye'sinde Yer Almaması Gereken Vergi Kuralları". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 39, 71-87.
- Güneş, G. (2012) "Anayasadan Sistemik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler", Yenisey F., Güneş G., Şirin E. (Ed.), *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler* (267-283). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Güneş, G. (2014). *Verginin Yasallığı İlkesi* (Tıpkı 4. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kaneti, S. (2011). *Makaleler*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. & Kaşıkçı, M. (2022) *Vergi Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2013). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 [Özel Sayı (Prof. Dr. M. Polat SOYER'e Armağan)], 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2014) *Genel Vergi Hukuku* (7. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2017). *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Öden, A. & Akkaya M. (2001). "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 50(2), 1-35.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. & Göker, C. (2021) *Vergi Hukuku* (30. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, E. & Akçay, F. (2012). "Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriyeye Yürümler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi". *Vergi Sorunları Dergisi*. 288, 160-174.
- Özbudun, E. (2019). *Türk Anayasa Hukuku* (19. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özgenç, A., S. (2023). "Geriyeye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması: 7440 Sayılı Kanuna İlişkin Çıkarımlar". *Vergi Sorunları Dergisi*. 415, 46-55.
- Özguven, A., V. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Geriyeye Yürümezlik İlkesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Saban, N. (1998). "Vergi Hukukunda 'Ölçü Normlar Bloku' Üzerine Bir Deneme". *Vergi Sorunları Dergisi*. 117, 92-103.
- Sarıcaoğlu, E. & Arıkan, A. (2021). "Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme". *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 29(2), 1501-1540.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). "Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasayla Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri". *Vergi Sorunları Dergisi*. 139, 138-155.
- Soysal, M. (1997). *100 Soruda Anayasanın Anlamı* (11. Baskı). İstanbul: Gerçek Yayınevi.

- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2022), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (13. Baskı). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Şirin, E. (2012). “Anayasadan Sistematiik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler”, Yenisey F., Güneş G., Şirin E. (Ed.), *Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi* (285-305). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Taylar, Y. (2021). *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Uslu, H. (2021). “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yerinin Anayasa Mahkemesi Karar Örnekleri ile Analizi”. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*. 11(3), 1487-1505.
- Üstün, Ü., S. (2010) “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11(2), 593-606.
- Yaltı, B., Özgenç, A., S. (2007) *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*. (Tıpkı 2. baskı). İstanbul: Beta.
- Yaltı, B. (2011). “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: ‘Ex Tunc- Ex Nunc- Pro Futuro Etki’ Üzerine Değerlendirmeler”, Yaltı B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası* (173-208). İstanbul: Beta.
- Yaltı, B. (2017). “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 341, 9-25.
- Yıldırım, T., Gök, Ö., Demirbaş Aksüt, B. & Artun, E. S. (2020), *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kararlar Bilgi Bankası (2023). <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 01.09.2023).
- Yunanistan Cumhuriyeti Parlamentosu (2023). Yunanistan Cumhuriyeti Anayasası. <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/001-156%20aggliko.pdf>, (Erişim: 11.09.2023).
- Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Mahkemeler (2023). Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Anayasası. <https://www.mahkemeler.net/cgi-bin/anayasa.aspx>, (Erişim: 06.09.2023).