



7440 Sayılı Kanun’la Getirilen Ek Vergi Düzenlemesine Anayasal İlkeler Bağlamında Eleştirel Bir Yaklaşım

Gülçin Karasu Öztemel¹

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 12.06.2024

Düzeltilme : 27.08.2024

Kabul : 09.09.2024

Yayın : 25.12.2024

iThenticate benzerlik oranı: %11

JEL Kodu:

K34, K1, H2

Anahtar Kelimeler:

7440 sayılı Kanunla İhdas Edilen Ek Vergi, Hukuki Güvenlik İlkesi, Geçmişe Yürümezlik İlkesi, Mali Güç İlkesi, Eşitlik İlkesi

Ö Z E T

6 Şubat 2023’de Kahramanmaraş merkezli on bir ilimizde yaşanan depremlerden sonra 12 Mart 2023 tarihinde yürürlüğe giren 7440 sayılı Kanun’unun 10. maddesinin 27. fıkrası ile istisna, indirim ve indirimli kurumlar vergisinden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik ek vergi ihdas edilmiştir. 2022 hesap dönemi bittikten sonra bazı kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik getirilen ek verginin; geçmişe yürümezlik ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesine, bazı vergisel bağışıklıklar üzerinden kurum kazancıyla ilişkilendirilmeksizin alınması mali güç ilkesine, bazı istisna ve indirimler üzerinden alınmasının ise eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği mükellefler açısından büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı, 7440 sayılı Kanun kapsamında ihdas edilen ek vergi düzenlemesinin hukuki güvenlik, mali güç ve eşitlik ilkeleri açısından incelenmesi ile Anayasa Mahkemesinin bu konu hakkında vermiş olduğu ilgili kararın değerlendirilmesi üzerinedir. Çalışmada, Anayasa Mahkemesi kararlarından yararlanılmıştır.

7440 sayılı Kanun ile ihdas edilen ek vergi düzenlemesinin gerçek bir geçmişe yürüme olduğu tespitiyle, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği sonucuna varılmıştır. Ek verginin dönem kazancıyla ilişkilendirilmeksizin alınması, zararı olan mükelleflerden de vergi alınabileceği sonucunu doğuracağından bu durum, mali güç ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca bazı istisna ve indirimlerin ek verginin kapsamına alınması yoluyla yapılan sınıflandırmanın eşitlik ilkesine de aykırı olduğu ifade edilebilir. Deprem ülkesi olduğumuz gerçeğinden hareketle başta yaşanabilecek depremler ve bunun yanında iklim krizine bağlı olarak tarım alanında meydana gelebilecek sorunlar ile karşılaşılabilecek salgın hastalıklara karşı yatırım bütçeleri artırılarak önleyici tedbirler alınması elzemdir.

Citation: Karasu Öztemel, G. (2024). “7440 Sayılı Kanun’la Getirilen Ek Vergi Düzenlemesine Anayasal İlkeler Bağlamında Eleştirel Bir Yaklaşım”. *International Journal of Public Finance*. 9(2), 467 – 494. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1500392>

¹ Assist. Prof. PhD., İstanbul Aydın University, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4784-6508>, gulcinkarasuoztemel@gmail.com

A Critical Approach to the Additional Tax Regulation Introduced by Law No. 7440 in the Context of Constitutional Principles

ARTICLE INFO

Submitted : 12.06.2024
Revised : 27.08.2024
Accepted : 09.09.2024
Available : 25.12.2024

iThenticate similarity
score: 11%

JEL classification:
K34, K1, H2

Keywords:

Additional Tax Created
by Law No. 7440,
Principle of Legal
Security, Principle of
Non-Retroactivity,
Principle of Financial
Strength, Principle of
Equality

ABSTRACT

After the earthquakes in eleven provinces centered in Kahramanmaraş on February 6, 2023, an additional tax was created for corporate taxpayers who benefit from exemptions, deductions and reduced corporate taxes with the 27th paragraph of Article 10 of Law No. 7440, which came into force on March 12, 2023. The additional tax imposed on some corporate taxpayers after the end of the 2022 accounting period; It is of great importance for taxpayers whether it is contrary to the principle of non-retroactivity and therefore the principle of legal certainty, the principle of financial strength of “taking them without associating them with corporate profits” on some tax exemptions arranged for economic, social and technical reasons, and the principle of equality by taking them through some exemptions and discounts. In this context, the aim of the study is to examine the additional tax regulation established within the scope of Law No. 7440 in terms of legal security, financial strength and equality principles with evaluation of the relevant decision of the Constitutional Court on this issue. In the study, the decisions of the Constitutional Court were used.

It has been concluded that the additional tax regulation created by Law No. 7440 is a real retroactivity and that it violates the principle of legal security. Since collecting the additional tax “without associating it with the period's earnings” will result in tax being collected from taxpayers who have losses, this situation is contrary to the principle of fiscal strength. In addition, it can be stated that the classification made by including some exemptions and discounts within the scope of additional tax is against the principle of equality. Considering the fact that we are an earthquake country, it is essential to take preventive measures by increasing investment budgets against earthquakes that may occur, as well as problems that may occur in the field of agriculture due to the climate crisis and epidemic diseases that may be encountered.

Extended Summary

After the earthquakes in eleven provinces centered in Kahramanmaraş on February 6, 2023, an additional tax was created for corporate taxpayers who benefit from exemptions, deductions and reduced corporate taxes with the 27th paragraph of Article 10 of Law No. 7440, which came into force on March 12, 2023. The additional tax imposed on some corporate taxpayers after the end of the 2022 accounting period; It is of great importance for taxpayers whether it is contrary to the principle of non-retroactivity, the principle of financial strength of “taking them without associating them with corporate profits” on some tax exemptions arranged for economic, social and technical reasons, and the principle of equality by taking them through some exemptions and discounts. In this context, the aim of the study is to examine the additional tax regulation established within the scope of Law No. 7440 in terms of legal security, financial strength and equality principles. In the study, the decisions of the Constitutional Court and the opinions in the doctrine were used.

The additional tax introduced by the 27th paragraph of Article 10 of Law No. 7440 entered into force on March 12, 2023, after the end of the 2022 accounting period. With the aforementioned law, which was enacted after the tax-generating event was completed, the tax burden of some corporate taxpayers was increased with retroactive effect. Therefore, there is a real non-retroactivity. However, as in many of its jurisprudence, the Constitutional Court accepts some issues as exceptions to the rule of non-retroactivity. One of these is “public interest”. The 27th paragraph of the 10th article of the law in question was brought to the Constitutional Court through concrete norm review, on the grounds that it was contrary to the 13th, 35th and 73rd articles of the Constitution. At this point, the Constitutional Court, as in its previous jurisprudences, accepted the existence of public interest while conducting the constitutional review of the 27th paragraph of Article 10 of Law No. 7440 and did not find the relevant regulation contrary to the principle of legal security. Although the public interest has been accepted as an exception to the principle of non-retroactivity in the Constitutional Court decisions, the status of taxpayers' legal trust vis-à-vis the public interest is controversial. It is thought that even in the presence of public interest, the principle of legal security should not be violated. Because regulations contrary to the principle of legal security will not produce consequences in the public interest.

Additional tax is collected on certain tax exemptions imposed for economic, social and technical reasons. In this case, it can be stated that the subject of the tax is not determined in accordance with the financial strength. In addition, collecting the additional tax “without associating it with the period's earnings” would mean that taxpayers who have losses could also be taxed, thus this situation is contrary to the principle of financial strength. However, the Constitutional Court accepted that the additional tax is collected proportionally and depending on the discount amount, as an indication of taxation in line with financial strength.

The classification made by including some exemptions and deductions within the scope of additional tax; it is also seen that it is not based on an “understandable, real, concrete” difference, is not rationally related to the purpose of “making additional income arrangements due to the earthquake” and is not reasonable and fair. Therefore, it is thought that the additional tax regulation violates the principle of equality.

In order to provide the additional financing needs arising after the earthquake, tax regulations with retroactive effect should not be made, and the legislator should also avoid making regulations contrary to financial strength, equality and other taxation principles. Therefore, the method of provision the additional financing needs that arise during disaster periods should not be tax laws issued contrary to constitutional principles. Considering the fact that we are an earthquake country, it is essential to take preventive measures by increasing investment budgets against earthquakes that may occur, as well as problems that may occur in the field of agriculture due to the climate crisis and epidemic diseases that may be encountered.

1. Giriş

6 Şubat 2023’de yaşanan Kahramanmaraş merkezli depremlerin sebep olduğu finansman ihtiyacının giderilmesi amacıyla 12 Mart 2023 tarihinde yürürlüğe giren 7440 sayılı Kanun’unun 10. maddesinin 27. fıkrası ile bazı kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik ek vergi ihdas edilmiştir. Bu kapsamda 2022 yılı hesap dönemine ilişkin olarak verilen kurumlar vergisi beyannamelerinde, istisna, indirim ve indirimli kurumlar

vergisinden yararlanan mükelleflerin matrahları üzerinden %10, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1(a) kapsamındaki istisnalardan ve yurt dışından elde edilmiş olup asgari % 15 vergi yüküne sahip olduğu belgelenen istisna kazançlarından ise % 5 oranında ek vergi alınması hususu düzenlenmiştir².

7440 sayılı Kanun kapsamında ihdas edilen ek vergi düzenlemesi, bazı istisna ve indirimden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükünün artmasına sebep olmuştur. Bu kapsamda, 2022 hesap dönemi bittikten sonra ihdas edilen ek vergi düzenlemesinin gerçek geçmişe yürüme kapsamında mı yoksa gerçek olmayan geçmişe yürüme kapsamında mı değerlendirileceği hususu hukuki güvenlik ilkesi açısından oldukça önemlidir. Keza ek verginin, bazı vergisel bağışlıklar üzerinden kurum kazancıyla ilişkilendirilmeksizin alınması, mali güç ilkesine aykırılığın incelenmesi açısından önem taşımaktadır. Ayrıca bazı istisna ve indirimler ek vergi düzenlemesinin kapsamına alınmış, bazıları da kapsam dışında bırakılmıştır. Bu şekilde yapılan sınıflandırmanın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği mükellefler açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışma, ek vergi düzenlemesinin hukuki güvenlik, mali güç ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesinden oluşmaktadır.

7440 sayılı Kanunla bazı kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik ek vergi düzenlemesinin sözü edilen anayasal ilkeler kapsamında incelenebilmesi için öncelikli olarak deprem gibi doğal afet dönemlerinde ihdas edilen vergi kanunlarının geçmişe yürümezlik, mali güç, eşitlik ilkeleri açısından Anayasa Mahkemesinin anayasal denetimine tabi tutulmuş kararları incelenecektir. Anayasa Mahkemesinin konuyla ilgili kararlarının incelenmesi sonucunda ulaştığımız veriler ve doktrindeki görüşler çerçevesinde, ek vergi düzenlemesinin, hukuki güvenlik, mali güç ve eşitlik ilkeleri açısından değerlendirilmesi yapılacaktır. Akabinde Anayasa Mahkemesinin 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrasına ilişkin kararı incelenecektir.

2. 7440 Sayılı Kanun'la Getirilen Ek Vergi Düzenlemesinin Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde Eleştirisi

7440 sayılı Kanun'la getirilen ek vergi düzenlemesinin hukuki güvenlik ilkesi kapsamında değerlendirilmesine başlamadan önce hukuki güvenlik ilkesine genel olarak yer verilecek olup, doğal afet ve ekonomik kriz dönemlerinde ihdas edilen düzenlemelerin anayasal denetiminde Anayasa Mahkemesinin geçmişe yürümezlik ilkesiyle ilgili kararları incelenecektir.

2.1. Genel Olarak

Hukuki güvenlik ilkesi, mükelleflerin, devletin vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlüklere yaptığı müdahaleleri önceden bilmelerini ve planlarını güvenle buna göre

² "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (7440 S.K.)". Resmi Gazete, 32130; 12.03.2023.

inşa etmelerini sağlamaktadır (Öncel vd., 2020: 49-50). Keza Anayasa Mahkemesi hukuki güvenlik ilkesini, içtihatlarında benzer şekilde tanımlamıştır; “*hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar*” (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2013/72 K.S: 2013/126 K.T:31/10/2013; Köküsarı, 2015: 224). Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, kuralların açık, anlaşılabilir ve hangi işleme ne gibi sonuçlar bağlandığının önceden öngörülebilir olmasıyla sağlanabilir (Şenyüz vd, 2023a: 27; Köküsarı, 2015: 248.260). Bu bağlamda, hukuki güvenlik ilkesinin tesisi³ belirlilik, geçmişe yürümezlik ve kıyas yasağı ilkeleri kapsamında mümkün olabilecektir (Öncel vd., 2020: 50).

2.2. Geçmişe Yürümezlik İlkesi

Hem doktrinde hem de Anayasa Mahkemesi kararlarında geçmişe yürümezlik ilkesi gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu bağlamda gerçek geçmişe yürüme, vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra yapılan kanuni değişikliklerle vergi yükünün geçmişe etkili olarak artırılması, gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, vergiyi doğuran olay tamamlanmadan önce yapılan kanuni değişikliklerle vergi yükünün geçmişe etkili olarak artırılması şeklinde ifade edilebilir (Şenyüz vd, 2023a: 63-64; Özgenç, 2023: 47). Gerçek geçmişe yürüme Anayasaya aykırı bulunmakta, gerçek olmayan geçmişe yürüme ise Anayasa’ya aykırı görülmemektedir (Öncel vd., 2020: 51).

Anayasa Mahkemesi, geçmişe yürüme hususuna ilişkin norm denetimini Anayasa’nın 2. maddesi uyarınca hukuk devleti ilkesi kapsamında, devamında bunun alt unsuru olan hukuki güvenlik ilkesi bağlamında, onun alt unsuru olan hukuki öngörülebilirlik çerçevesinde ve son olarak da ilgili hususun alt unsuru olan geçmişe yürümezlik ilkesi⁴ doğrultusunda yapmaktadır (Şirin, 2019: 617; Köküsarı, 2015: 260; Arıkan, 2022: 111). Anayasa Mahkemesi son yıllarda geçmişe yürümeye ilişkin hususların, hukuk devleti ilkesinin yanı sıra mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirildiği kararlar da vermiştir (Şirin, 2019: 618-619; Arıkan, 2022: 111). Ancak bu yaklaşım kararların tümüne etki edecek seviyede değildir (Şirin, 2019: 619).

Mülkiyet hakkına yönelik sınırlandırmalarda Anayasa’nın 13. maddesi çerçevesinde kanunların belirli ve öngörülebilir olmasına ilişkin kanunilik denetimi yapılırken destek norm olarak Anayasa’nın 2. maddesi uyarınca hukuki güvenlik ilkesi kapsamında belirlilik, öngörülebilirlik ve geçmişe yürümezlik ilkelerine başvurulmaktadır (Yılmazoğlu, 2021: 272). Dolayısıyla, mülkiyet hakkı ihlaline ilişkin bireysel başvuruya konu olan geçmişe yürüme iddiaları, Anayasa’nın 2. maddesi uyarınca hukuki güvenlik

³ Köküsarı’ya göre hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleştirilebilmesi “belirlilik, öngörülebilirlik ve istikrar ilkeleri” kapsamında mümkün olabilecektir (Köküsarı, 2015: 52).

⁴ Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında geçmişe yürümezlik ilkesini kazanılmış hak, haklı beklentiler çerçevesinde açıklamaktadır (Köküsarı, 2015: 249).

ilkesi, öngörülebilirlik, geçmişe yürümezlik ilkesi kapsamında değerlendirilecektir. Bireysel başvuruya konu edilmiş geçmişe yürüme iddialarına ilişkin yakın tarihli bir kararda, Anayasa Mahkemesi yukarıda ifade edildiği şekilde kanunilik denetimini yapmıştır. Mahkeme, geçmişe yürümenin söz konusu olmadığına ve dolayısıyla kanunun öngörülebilirlik kriterine uygun olduğuna karar vermiştir⁵ (Anayasa Mahkemesi, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru Numarası: 2019/26345, KT: 22/9/2022).

Ek vergi düzenlemesinin hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde değerlendirebilmesi için doğal afet ve ekonomik kriz dönemlerinde ihdas edilen düzenlemelerin anayasal denetiminde Anayasa Mahkemesinin geçmişe yürümezlik ilkesiyle ilgili kararlarının incelenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesinin, 3986 sayılı Kanun kapsamında getirilen ekonomik denge vergisi, net aktif vergisi ve 4481 sayılı Kanun kapsamında getirilen ek gelir ve kurumlar vergisine ilişkin kararları incelenecektir.

3986 sayılı Kanunla ihdas edilen ekonomik denge vergisinin çeşitli hükümlerinin Anayasa'nın 2.,73. ve 19. maddelerine aykırılığı sebebiyle ilk derece mahkemesi tarafından somut norm denetimi yoluyla iptal edilmesi talebinde bulunulmuştur. İlk derece mahkemesi, ekonomik denge vergisinin bir yıl önceki kazançlar üzerinden alınarak geçmişe yürütüldüğünü ifade ederek, bunun kazanılmış hakların korunması ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırılık oluşturduğunu belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi ise, *"... kazanılmış bir haktan bahsedilebilmesi için bu hakkın yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemlerle biçimde elde edilmiş olmasının aranacağını"* ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesinin söz konusu düzenlemede geçmişe yürümenin olup olmadığının tespitinde bulunurken başvurduğu kriter vergiyi doğuran olaydır. Bu bağlamda mahkeme, vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün artırılmasının geçmişe yürüme olarak nitelendirilebileceğini belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi, kanunun genel gerekçesine atıfta bulunarak, ekonomik denge vergisinin, ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacının karşılanması için getirilen yeni bir vergi olduğunun (ek bir vergi olmadığı) altını çizmiştir. Anayasa Mahkemesi, söz konusu vergi açısından vergiyi doğuran olayın *"beyanname verilmesi, 1994 yılına ilişkin götürü matrahın belirlenmesi, ücretlerde belirli miktara ulaşılması"* olduğunu belirterek ve verginin *"bir yıl önceki kazançlar üzerinden beyan edilen matrahlar üzerinden alınmasının"* ilgili düzenlemenin geçmişe yürüme olarak nitelendirilmeyeceğini ifade etmiştir⁶ (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1995/6 K.S: 1995/29 K.T: 06.07.1995). Vergiyi doğuran olay 3986 sayılı Kanunda düzenlenmediği halde, Anayasa Mahkemesi ekonomik denge vergisine ilişkin vergiyi doğuran olayın beyanname verilmesi olduğu tespitinde bulunarak, geçmişe yürüme ilkesine ilişkin çıkarımlarına bu husustan devam etmiştir. Ayrıca verginin esaslı unsurlarından biri olan vergiyi doğuran olayın kanunda tanımlanmamış olması kanunilik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

⁵ Ayrıca bu konuda bkzn. Özgenç, 2023: 50. Anayasa Mahkemesi, kanunilik testinin ardından meşru amaç ve ölçülük kriterleri açısından yaptığı denetim sonucunda mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir. (Anayasa Mahkemesi, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru Numarası: 2019/26345, K.T:22/9/2022). Geçmişe yürümezlik ile ilgili olup, ölçülülük testinin uygulandığı ilk karar olduğu yönünde bkzn. Özgenç, 2023: 50.

⁶ Aynı yönde karar için bkzn. E.S: 1994/80 K. S: 1995/27 K.T: 06/07/1995.

Anayasa Mahkemesinin, kanunda tanımlanmayan bir vergiyi doğuran olay tespitinde bulunarak geçmişe yürümezlik ilkesine aykırılık bulunmadığına ilişkin kararı doktrinde haklı olarak eleştirilmiştir. Ayrıca beyanname verilmesinin ekonomik denge vergisi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edildiği bir durumda dahi, kanunun geçmişe yürütülmediğinden bahsedilemeyecektir (Güneş, 1996). Anayasa Mahkemesi, geçmişe yürümenin varlığını kabul ederek, ekonomik krizi haklı neden olarak göstermiş olsaydı, kararın güvenilirliği konusunda tereddütlere yol açmamış olurdu (Tekbaş, 2009: 281; Arıkan, 2022: 337).

3986 sayılı Kanunla ihdas edilen net aktif vergisinin çeşitli hükümlerinin Anayasa'nın 2., 73. ve 19. maddelerine aykırılığı sebebiyle ilk derece mahkemesi tarafından somut norm denetimi yoluyla iptal edilmesi talebinde bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi net aktif vergisine ilişkin verdiği kararda, yukarıda ifade edilen iki kararda belirtilen hususlar çerçevesinde (vergiyi doğuran olayı ölçüt alarak) değerlendirmede bulunmuştur. Bu bağlamda mahkeme, net aktif vergisine ilişkin matrahın 1993 yılı itibarıyla net aktifler veya gayrisafi hasılatlar üzerinden belirlenmesinin vergiyi doğuran olayın ilgili yılda gerçekleştiği anlamına gelmeyeceğini ifade ederek hukuksal anlamda geçmişe yürümenin olmadığını belirtmiştir (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1995/7 K.S: 1995/35 K.T: 18/7/1995; E.S: 1994/91 K.S: 1995/34 K.T: 18/7/1995; E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13/7/1995). Ancak kararda, hukuksal anlamda geçmişe yürüme olmadığına ilişkin tatmin edici bir gerekçeye yer verilmemiştir. Ayrıca net aktif vergisinin ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşulların finansmanının sağlanması açısından getirilen yeni bir vergi olduğu vurgusu bu kararda da tekrarlanmıştır (Anayasa Mahkemesi, E.S:1995/7 K.S: 1995/35 K.T: 18/7/1995; Esas Sayısı: 1994/91 Karar Sayısı: 1995/34 K.T: 18/7/1995; E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13.7.1995). 3986 sayılı Kanun'un net aktif vergisine ilişkin hükümlerinin iptal edilmemesinin gerekçesinde geçmişe yürümenin varlığının kabul edilmesi ve ekonomik krizin haklı neden olarak gösterilmesi daha uygun olabilirdi (Tekbaş, 2009: 283).

1999 yılında meydana gelen depremler sonrasında, 26 Kasım 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4481 sayılı Kanunla⁷ ek vergiler ihdas edilmiştir. Bunlardan bazıları gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1998 yılı kazanç ve iratlarına uygulanmak üzere düzenlenen ek gelir ve kurumlar vergisidir. 4481 sayılı Kanunla ihdas edilen ek gelir ve kurumlar vergisinin çeşitli hükümleri Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptal davası açılmıştır. Kararda, geçmişe yürümeyle ilgili olarak herhangi bir değerlendirmede bulunulmamış olup, gerekçe olarak sadece ek vergi düzenlemesinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mali güçlerinin ve özel durumlarının dikkate alındığı belirtilmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, "*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*" ifadesine yer vererek kanunun gerekçesine atıfta bulunulmuştur (Anayasa

⁷ "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 (4481 S.K.)", Resmi Gazete, 23888, 26.11.1999.

Mahkemesi, E.S: 1999/51 K.S: 2001/63 K.T: 28/03/2001). Bu çerçevede Anayasa Mahkemesi, ilgili düzenlemeyle getirilen kuralı Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı bulmamıştır (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1999/51 K.S: 2001/63 K.T: 28/03/2001). Ancak söz konusu kanunun 1998 yılı kazanç ve iratlarına uygulanmak üzere 26 Kasım 1999 tarihinde yürürlüğe girdiği gözetildiğinde, vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra ihdas edilen ilgili kanunla mükelleflerin vergi yükünün geçmişe etkili olarak artırılmış olduğu görülmektedir. Dolayısıyla burada gerçek anlamda geçmişe yürümenin varlığı söz konusudur. Ayrıca Anayasa Mahkemesinin, geçmişe yürümenin varlığını açıkça kabul edip, sonrasında geçmişe yürümenin istisnası olarak zorlayıcı kamu yararını gerekçe olarak göstermesi daha yerinde olurdu.

Karşı oy gerekçesi ise bir ölçüt vermesi açısından oldukça önemlidir. Karşı oy, geçmişe etkili olarak çıkartılan vergi yasaları karşısında mükelleflerin güvenleri ile hak ve özgürlüklerinin korunmasının, herhangi bir haklı sebeple ortaya çıkan ek finansman ihtiyacının karşılanmasına ilişkin kamu yararından baskın olduğu görüşündedir. Bu bağlamda karşı oy, Anayasaya aykırılığı iddia edilen kuralı, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde yasallık ve hukuksal güvenlik ilkeleriyle değerlendirmiş olup, ilgili kuralın Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğunu ve iptal edilmesi gerektiğini belirtmiştir⁸ (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1999/51 K.S:2001/63 K.T: 28/03/2001).

Yukarıda incelenen kararlar çerçevesinde varılan tespitler şunlardır; Anayasa Mahkemesi, geçmişe yürümeyle ilgili olarak tespitte bulunurken başvurduğu kriter vergiyi doğuran olaydır. Anayasa Mahkemesi, vergiyi doğuran olay kavramını Vergi Usul Kanunu'nun⁹ (VUK'un) 19. maddesi¹⁰ ile açıklamaktadır (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1995/6 K.S: 1995/29 K.T: 06/07/1995; E.S: 1994/80 K.S: 1995/27 K.T: 06/07/1995; E.S:

⁸ "... Kişi veya kurumların neyin suç olup olmadığını önceden bilmesi en doğal hakkı olduğu gibi, ödeyeceği vergilerinde miktar ve yükümlülük şartlarını önceden bilmesi hukuksal güvenliğin gereğidir. Sonradan çıkarılan bir yasanın geriye yürütülerek kişileri cezalandırmanın etki ve şiddeti ile geçmiş yıla ait vergilendirilmiş bir kazancın geriye dönük yeniden vergilendirilmesinin kişiler üzerindeki etkisi arasında farklılık yoktur. Bu nedenden ki yasallık ilkesi her iki durumda da söz konusu belirsizliği ortadan kaldırmaktadır. Sebepten ne olursa olsun, hangi haklı gerekçeyle yapılsa yapılsın geriye doğru etki gösteren cezai ve mali yükümlülük hukuk devletinde tercih konusu olamaz. Önceden bilinmesi koşuluyla yasa koyucunun anayasal sınırlar içinde suç ve ceza tertip etme hakkı olduğu gibi mali yükümlülük tayin ve tespit etme yetkisi de vardır. Vergi mükelleflerinin ne kadar vergi ödeyeceğini önceden bilmesi bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan hukuk güvenliğinin tartışmasız önkoşuludur. Muhtemel risklerin karşılanması, yapılan işin geleceğine ilişkin kararlar bu güvenliğin teminatı altında sağlıklı bir sonuca ulaşır". "... Egemen Devlet, vergilendirme konusunda da gerekli düzenlemeleri yaparken hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarız kalmayacaktır. 1998 yılında bireysel ve sosyal durumlar gözetilerek vergi tarh ve tahakkuk ettirilmiş dönem kapatılmıştır. Kapanmış bir döneme ilişkin mali gücün gözetildiği gerekçesi iptali istenen kuralların anayasal dayanağı olamaz". "... Mükelleflerin 1998 yılında beyan ettikleri matraha dayalı bu ek vergilendirmeyi vergide yasallık ilkesiyle bağdaştırmak olanaklı değildir. Hukuksal güvenlik vergi yasalarının da geçmişe uygulanmamasını gerektirir" (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1999/51 K.S:2001/63 K.T:28/03/2001).

⁹ "Vergi Usul Kanunu (213 S.K.)", Resmi Gazete, 10703; 10.01.1961.

¹⁰ VUK'un 19.maddesi uyarınca "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar".

1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13/7/1995; E.S: 1995/7 K.S: 1995/35 K.T: 18/7/1995; Tekbaş, 2009: 274)¹¹. Bu bağlamda vergiyi doğuran olay, her bir vergi kanununda tanımlandığı şekilde meydana gelir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte bulunan vergi kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiğinden, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihin tespit edilmesi gerekmektedir (Öncel vd., 2020: 254; Tekbaş, 2009: 275; Gerek ve Aydın, 2005: 240-241; E.S: 2001/392 K.S: 2003/60 K.T: 4/6/2003; E.S: 2001/36 K.S: 2003/3 K.T: 16/1/2003). Dolayısıyla bu tespit geçmişe yürümeyle ilgili sonuca varabilmek için elzemdir. Ancak her bir vergi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman farklılaşmaktadır. Servet vergileri bakımından vergiyi doğuran olayın belli bir anda, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi bakımından ise vergilendirme döneminin sonunda topluca gerçekleştiği kabul edilmektedir (Tekbaş, 2009: 277; Arıkan, 2022: 324). Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun¹² (GVK'nın) 1., 84. ve 85. maddeleri uyarınca gelirin yıllık ve toplam olmasının (Öncel vd., 2020: 251-252; Tekbaş, 2009: 276) sonucu olarak vergilendirme döneminin sonunda her bir gelir unsurundan elde edilen gelirler toplanmakta ve vergiyi doğuran olay o tarihte gerçekleşmektedir (Tekbaş, 2009: 275). Ancak Anayasa Mahkemesinin bu yaklaşımı (vergiyi doğuran olayın vergilendirme dönemi sonunda gelirin toplam olarak belirlenmesi), doktrinde vergiyi doğuran olayın tam olarak ne zaman gerçekleştiği konusunda net bir bilgi vermemesi açısından eleştirilmektedir (Özgenç, 2023: 50).

Geçmişe yürümezlik ilkesi uyarınca kanunların yürürlük tarihinden sonraki olaylara uygulanması esastır. Ancak Anayasa Mahkemesinin “*kamu yararı*” (Anayasa Mahkemesi, E.S:1999/51 K.S:2001/63 K.T:28/03/2001), “*kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme*” ve “*yükümlüler lehine yapılan düzenlemeler*” (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1989/6 K.S: 1989/42 K.T: 7/11/1989) gibi hususları bu kuralın istisnası olarak kabul ettiği içtihatları (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2010/7 K.S: 2011/172 K.T: 22/12/2011; E.S: 2006/95 K.S:2 009/144 K.T: 15/10/2009; E.S: 2011/74 K.S: 2012/15 K.T: 26.1.2012; Tekbaş, 2009: 274) bulunmaktadır. Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında “... *enflasyona, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları çıkartıldığını*” (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1989/6 K.S: 1989/42 K.T: 7/11/1989; Tekbaş, 2009: 274) ifade etmiştir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin, kanunun geçmişe yürütülmesinin haklı nedeni olarak ilgili hususları gördüğü anlaşılmaktadır. Ayrıca, 1999 yılında meydana gelen depremlerden sonra çıkartılan ek vergi düzenlemeleriyle ilgili verilen kararda (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1999/51 K.S: 2001/63 K.T:28/03/2001; Şirin, 2019: 680), kamu yararının zorlayıcılık kriterinin gözetildiği görülmektedir. Doktrinde de, “*savaş ve doğal afetler gibi olağanüstü durumlar*” ile ekonomik krizler sebebiyle ortaya çıkan ek finansman ihtiyacının karşılanabilmesi için geçmişe yürüme şeklinde vergisel düzenlemelere gidildiği (Aktan & Gencil, 2003: 2; Özgüven, 2006: 100) belirtilmiştir. Bu bağlamda, gerçek anlamda geçmişe yürümezlik kuralına getirilecek istisnanın zorlayıcılık vasfının bulunması gerekmektedir (Şirin, 2019: 679-680; Arıkan, 2022: 126; Aktan &

¹¹ Ayrıca kararlar için bkz. Gerek ve Aydın, 2005: 244.

¹² “Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.)”, Resmi Gazete, 10700; 06.01.1961.

Gencel, 2003: 3). Alman Anayasa Mahkemesi (FAYM) içtihatlarında ise, gerçek geriye yürümenin istisnası olarak zorlayıcı kamu yararı, öngörülebilirlik, belirsizlik ve önemsizlik kavramlarına yer verilmiştir. Zorunlu bir düzeye ulaşmış kamu yararının varlığı halinde, ölçülü olmak koşuluyla bireylerin güvenleri veya temel hakları sınırlandırılabilir (Şirin, 2019: 630). Öngörülebilirlik istisnası ise; mükelleflerin kanun değişikliğini ve bu normun geçmişe yürüyeceğini (Öncel vd., 2020: 52; Şirin, 2019: 624) hesap edebilir ve kabul edebilir olmaları durumunda geçerli olacaktır (Taylar vd., 2020: 32). Söz konusu istisna muğlak olmakla birlikte FAYM bu durumu, resmi gazetede yayımlanıp yürürlüğe giren kanunun ancak mecliste kabul edildiği güne kadar geçmişe yürüyebilmesini Anayasa'ya uygun bularak bir ölçüde netleştirmiştir. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), mülkiyet hakkı ile ilgili sınırlandırmalarda kanun koyucunun geniş bir takdir hakkına sahip olduğunu belirterek, geçmişe yürüyen kanun ölçüsüz olmadıkça kanunu sözleşmeye aykırı bulmamaktadır (Şirin, 2019: 625,631).

2.3. Ek Vergi Düzenlemesinin Hukuki Güvenlik İlkesi Çerçevesinde Eleştirisi

7440 sayılı Kanunun 10. maddesinin 27. fıkrası uyarınca, “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”¹³. Bu bağlamda, 7440 sayılı Kanun ile istisna, indirim ve indirimli kurumlar vergisinden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerine %10 oranında ek vergi getirilmiştir. Ayrıca iştirak kazançları istisnası ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıyan istisna kazançlarına %5 oranında ek vergi getirilerek oran farklılaşmasına gidilmiştir. Söz konusu mükelleflerin ek vergiyi 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinde göstermeleri gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun¹⁴ 6. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, “kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır”. Kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay kurum kazancının elde edilmesidir. Kurumlar vergisinde 1 Ocak-31 Aralık tarihleri arası normal hesap dönemidir (Şenyüz vd., 2023a: 164-171). 7440 sayılı Kanun’un 10. maddesinin yürürlük tarihi 12 Mart 2023’tür. Dolayısıyla ek vergi düzenlemesi 2022 yılı hesap dönemi bittikten sonra getirilmiştir. Başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra 7440 sayılı Kanunla ek vergi yükümlülüğü geçmişe etkili olarak ihdas edilmiş olduğundan burada gerçek bir geçmişe yürümenin varlığı söz konusudur. Gerçek geçmişe yürümenin varlığı halinde, Anayasa Mahkemesi içtihatlarında bu ilkenin istisnası olarak kabul edilen kamu yararının bulunup

¹³ “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (7440 S.K.)”. Resmi Gazete, 32130; 12.03.2023.

¹⁴ “Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.)”, Resmi Gazete, 26205; 21.06.2006.

bulunmadığının tespit edilmesi gerekir. Peki, ilgili düzenlemede geçmişe yürümeyi zorlayıcı kılan bir kamu yararı var mıdır? 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrasının gerekçesinin özetinde “*deprem nedeniyle bazı kolaylıklar ve ek gelir düzenlemesi yapılmaktadır*” (TBMM Genel Kurul Tutanağı, 2023: 45) ifadesine yer verilmiştir. İlgili gerekçeden anlaşıldığı kadarıyla yaşanan deprem felaketinin sebep olduğu finansman açıklarının kapatılmasının kamu yararı olduğu görülmektedir.

Ancak mükelleflerin planlamalarını, yatırımlarını ve bütçelerini yürürlükte olan kanun hükümlerine ve bu hükümlerin kendilerine sağladıkları faydaların değişmeyeceğine olan güvene (Bilici ve Candan, 2015: 875) göre yaptıkları düşünüldüğünde, mükelleflerden 7440 sayılı Kanunla geçmişe yönelik ek vergi alınması hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Örneğin XYZ mükellefi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesindeki indirimli kurumlar vergisi düzenlemesinden yararlanmak maksadıyla o alana yatırım yapmış olabilir. Dolayısıyla, XYZ mükellefinin söz konusu ek vergi düzenlemesini önceden öngörebilmesi mümkün olabilseydi, o alanda yatırım yapmak avantajlı olmayacağı için XYZ mükellefi belki de yatırım kararı almayacaktı (Gözler, 2019: 142). Bu bağlamda, mükelleflerin hukuki güvenliklerinin kamu yararı karşısındaki durumu tartışmalı olmakla birlikte, kamu yararının varlığı halinde dahi hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmemesi gerektiği yönündeki görüşe (Akkaya, 2011: 122-124; Bilici ve Candan, 2015: 872; Anayasa Mahkemesi, E.S: 1999/51 K.S: 2001/63 K.T:28/03/2001 Karşı oy görüşü)¹⁵ katılmaktayız.

Kural izleyen bir yapıya sahip olan tüzel kişiler, kararlarını fayda-kar ekseninde verirler. Dolayısıyla kuralların belirli, öngörülebilir ve devamlılığının da bu şekilde hukuki güvenlik ilkesine uygun olarak sağlandığı durumlarda idare edilenler, hukuka ve devlete güven duyar (Köküsarı, 2015: 144). Böyle bir yatırım ikliminin sağlandığı bir ortamda işletmeler, yatırım kararı alabilirler ve/veya yatırımlarını sürdürme kararı verebilirler. Zira hukuki güvenlik ilkesinin kamu yararı sebebiyle de olsa ihlal edilmesi, ulusal ve uluslararası yatırımların azalması sonucunu doğuracak olup, uzun vadede bu durumdan yine kamu zararlı olacaktır (Yılmaz, 2019: 80). Dolayısıyla mükelleflerin hukuki güvenliklerinin korunması uzun vadede kamunun yararı ile sonuçlanacaktır.

Öte yandan, geçmişe etkili bir şekilde getirilen düzenlemeler hukuki öngörülebilirliğe ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmesinin yanı sıra bu durum girişim özgürlüğüne¹⁶ ya da “*planlı bir biçimde bir işe girişme özgürlüğüne*” (Güveyi, 2019: 1575) yönelik aykırılıklara sebep olabilir (Taylar vd., 2020: 90). İşletmelerin yapacakları yatırımlarda ne kadar vergi ödeyeceklerini öngörememeleri (Taylar vd., 2020: 90) ve plan yapamamaları girişim özgürlüğüne olumsuz yönde etki

¹⁵ Ayrıca bu konudaki tartışmalar için bkz. Yılmaz, 2014: 211-212.

¹⁶ Anayasa'nın 48. maddesi uyarınca “*Herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir*”. Bu çerçevede Anayasa Mahkemesi “*çalışma özgürlüğünün bir parçası olan özel teşebbüs özgürlüğü "herkes" yönünden güvenceye bağlandığını*” belirtmiştir. “*Özel teşebbüs özgürlüğü, her gerçek veya özel hukuk tüzel kişinin tercih ettiği alanda iktisadi-ticari faaliyette bulunmak üzere teşebbüs kurabilmesini, dilediği mesleki faaliyete girebilmesini ve faaliyeti ile mesleğini devletin veya üçüncü kişilerin müdahalesi olmaksızın dilediği biçimde yürütebilmesini ifade etmektedir*” (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2022/146 K.S: 2023/31 K.T: 16/2/2023).

edecektir. Bu bağlamda, 7440 sayılı Kanunla geçmişe etkili olacak şekilde yürürlüğe giren ek vergi düzenlemesi, girişim özgürlüğüne aykırılığa sebep olabilir.

7440 sayılı Kanunla getirilen ek vergi düzenlemesinin Anayasa'ya çeşitli gerekçelerle aykırılığı sebebiyle açılan bir davada idare, savunmasında "7440 sayılı Kanun ile getirilen ek vergide vergiyi doğuran olay, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilecek indirim ve istisna tutarlarının beyan edilmesi olup; bu tutarların matrah kabul edilerek ek vergi getirildiği tarihte henüz kurumlar vergisi beyanname verme süresi başlamamıştır. Dolayısıyla Kanun maddesinde indirim, istisna vb. kalemlerin 2022 yılına ilişkin beyannamede gösterilmesi şartının aranması; söz konusu ek vergi açısından vergiyi doğuran olay kabul edildiğinde düzenlemenin kanunların geçmişe yürüme yasağı kapsamında olmadığı açıkça görülmektedir" (T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023: 7) ifadesine yer vermiştir. 3981 sayılı Kanunla ihdas edilen ekonomik denge vergisinin anayasal denetiminde Anayasa Mahkemesi, ekonomik denge vergisi açısından beyanname verilmesini vergiyi doğuran olay olarak kabul etmiş ve geçmişe yürüme kapsamında olmadığına karar vermişti. İdarenin yukarıda belirtilen savunması, Anayasa Mahkemesinin doktrinde çok eleştirilen ekonomik denge vergisiyle ilgili olarak verdiği kararlar neredeyse aynı yöndedir. 7440 sayılı Kanunla getirilen ek vergi düzenlemesinde, vergiyi doğuran olay kavramına yer verilmemiştir. İdarenin savunmasında, kanunilik ilkesine aykırı olacak şekilde vergiyi doğuran olay tanımında bulunduğu görülmektedir. Dolayısıyla hem kanunilik ilkesine aykırı olması hem de yukarıda ifade ettiğimiz gerekçeler çerçevesinde bu görüşe katılmıyoruz.

3. 7440 Sayılı Kanunla Getirilen Ek Vergi Düzenlemesinin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Eleştirisi

3.1. Mali Güç İlkesi

Anayasa'nın 73.maddesinde düzenlenen mali güç ilkesi¹⁷ hem doktrinde hem de Anayasa Mahkemesi kararlarında¹⁸ kabul edildiği üzere mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumları dikkate alınarak vergilendirilmelerini gerekli kılar (Öncel vd., 2020: 58). Mali güç, "ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşulu" (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1989/6 K.S: 1989/42 K.T: 7/11/1989; E.S: 2006/95 K.S: 2009/144 K.T: 15/10/2009; Yaltı Soydan, 1998: 111) olup, vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamı şeklinde açıklanabilir. Söz konusu ekonomik değerler, gelir, servet ve harcamalardır (Yaltı Soydan, 1998: 111; Tekbaş, 2009: 232).

Ek vergi düzenlemesini mali güç ilkesi kapsamında değerlendirebilmek için Anayasa Mahkemesinin deprem, ekonomik kriz dönemlerinde ihdas edilen kanunların

¹⁷ "Mali güç ilkesi" hakkında detaylı bilgi için bkz. Budak, 2006

¹⁸ Aynı yönde çok sayıda karar arasından Anayasa Mahkemesi, E.S: 2006/95 K.S: 2009/144 K.T: 15/10/2009.

anayasal denetiminde vermiş olduğu kararları incelenmiş olup¹⁹, burada sadece çalışmamızla ilgili olanlara yer verilecektir. Bu bağlamda, 3986 sayılı Kanunla ihdas edilen net aktif vergisine ilişkin düzenlemelerin Anayasa Mahkemesi tarafından mali güç ilkesi kapsamında anayasal denetime tabi tutulmuş olan kararlar incelenecektir.

3986 sayılı Kanunla ihdas edilen net aktif vergisinin matrahının net aktif esasına göre belirlenmesi Anayasa'nın 73. maddelerine aykırılığı sebebiyle ilk derece mahkemesi tarafından somut norm denetimi yoluyla iptal edilmesi talebinde bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesinin net aktif vergisine ilişkin yaptığı değerlendirme; *“ekonomik anlamda servetin saptanmasında bazı verilerin, servetin göstergesi olarak kabulü zorunludur. Anayasa'nın 73. maddesi yönünden önemli olan, getirilen yasal ölçünün mali gücü yansıtması, dengeli ve adaletli olmasıdır. Yasa'da, Net Aktif Vergisi'nin konusunu ve matrahını oluşturan varlıkların net değerinin saptanmasında Vergi Usul Yasası'na göre belirlenen amortisman ve karşılıkların indirilmesi esasının getirilmesi, yükümlülerin Net Aktif Vergisi'ne esas olan varlıklarının vergi sistemi içinde tutarlı bir biçimde değerlendirildiklerini göstermektedir. Öte yandan, borçların düşülmeden aktif değerlerin saptanması da servet vergilerinin yapısından kaynaklanan bir zorunluluktur. Bir tür servet vergisi olan emlak ve taşıt vergilerinde de benzeri uygulama görüldüğünü”* (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13/7/1995; E.S: 1995/7 K.S: 1995/35 K.T: 18/7/1995; E.S: 1994/91 K.S: 1995/34 K.T: 18/7/1995) ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi, net aktif esasına bağlı vergilendirmeyi servet vergisi olarak vasıflandırmış olup, net aktif esasına bağlı vergilendirmenin mali gücü yansıttığını belirtmiştir (Yaltı Soydan, 1998: 111). Anayasa Mahkemesi, net aktif vergisinin matrahının bilançoların aktifinde yer alan varlıkların net değeri üzerinden hesaplanmasını malî güç ilkesine aykırı bulmamıştır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi, 3986 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinin net aktif vergisinin konusunu bilançolarda yer alan net aktiflerin oluşturmasına ve 6. maddesinin 1. fıkrasının net aktif vergisinin matrahını bilançonun net aktifi üzerinden tespit edilmesine ilişkin kısımlarını Anayasa'nın 73. maddesindeki mali güç ilkesine aykırı bulmayarak iptal istemini reddetmiştir.

Ancak, Ahmet N. Sezer, Selçuk Tüzün, Yalçın Acargün ve Mustafa Bumin'in katıldığı karşı oy gerekçelerinde 3986 sayılı Kanun'un 5.maddesi uyarınca *“net aktif vergisinin konusu, bilançonun aktifi olarak belirlendiği”, “bilançoların pasifindeki borçların dikkate alınmadığı”* ifade edilmektedir. İlgili hükme göre *“aktifte yer alan varlıkların kaynağı dikkate alınmayacağından net aktif tutarları eşit olan, ancak varlıklarının kaynağı özsermaye olan yükümlülerle, varlıklarının kaynağı borçlanma olan yükümlülerin, net aktif üzerinden hesaplanan vergi tutarları aynı olmaktadır. Oysa bu iki yükümlünün ekonomik durumları farklı olduğundan vergi ödeme güçleri de farklıdır”* (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13/7/1995). Dolayısıyla karşı oy, bu durumun verginin mali güce göre ödenmesi ilkesine aykırılık oluşturduğu

¹⁹ Anayasa Mahkemesi, E.S: 1999/51 K.S: 2001/63 K.T: 28/03/2001. E.S: 1995/6 K.S: 1995/29 K.T: 06/07/1995. E.S: 1994/80 K.S: 1995/27 K.T: 06/07/1995. E.S: 2003/48 K.S: 2003/76 K.T: 23/7/2003. E.S: 2003/73 K.S: 2003/86 K.T: 7/10/2003.

görüşündedir. Anayasa Mahkemesinin yaklaşımına benzer şekilde net aktif vergisinin “bilançonun aktifinde yer alan varlıklardır” şeklinde tanımlanmasından dolayı uygulamacılar tarafından servet vergisi olduğu da ifade edilmiştir (Kurt, 1996). Ancak bu konudaki farklı görüşteki uzmanlar tarafından net aktif vergisinin yapısı ve mahiyeti itibarıyla gelir, servet ve harcamaların hangisinin üzerinden alındığına dair tam olarak bir değerlendirmede bulunulamayacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte karşı oy görüşüne benzer şekilde firmanın ekonomik gücünün sadece bilançosundaki net aktiflerle ölçülmesinin doğru bir yaklaşım olmadığı ve bunun bir firmanın aktifini büyük çoğunlukla borçla finanse etmiş olduğu bir durumda başkalarına ait olan kıymetler üzerinden vergi ödemesiyle sonuçlanacağı (Yıldırım & Tarakçı, 1994) belirtilmiştir. Karşı oyların gerekçeleri ve yukarıda ifade edilen uzman görüşleri doğrultusunda, Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararına katılmadığımızı ifade etmek isteriz.

3986 sayılı Kanunla ihdas edilen net aktif vergisinin matrahının gayrisafi hasılat esasına göre belirlenmesinin Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı sebebiyle ilk derece mahkemesi tarafından somut norm denetimi yoluyla iptal edilmesi talebinde bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi, “*farklı iş alanlarında faaliyet gösteren vergi yükümlülere yönünden gayrisafi hâsılatın her zaman gerçek mali gücü göstermeyeceğini, gayrisafi hasılatın, sanayi, ticaret ve mali alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler yönünden anlamının değişik olduğunu, üretilen mal ve hizmetin türü, iç ve dış rekabet ortamı, kullanılan teknoloji kimi mal ve hizmetlerin yasal veya fiili tekel kapsamında olup olmaması gibi nedenlerle gayrisafi hasılatın, yükümlülerin mali gücünü tam olarak yansıtmadığını, ekonominin değişik ya da benzer kesimlerinde faaliyet gösterip de aynı gayrisafi hasılatı sahip olan yükümlülerin gerçek kazançlarının ve buna bağlı olarak malî güçlerinin de aynı olmayabileceğini*”²⁰(Anayasa Mahkemesi, E.S: 1997/54 K.S: 1997/67 K.T: 26/11/1997; E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13.7.1995; E.S: 1995/7 K.S: 1995/35 K.T: 18/7/1995) ifade etmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, mali gücün göstergelerinin gelir, servet ve harcamalar olduğunu kabul etmekle birlikte, mükelleflerin ekonomik, kişisel durumlarına göre vergi alınması gerektiğini (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1997/54 K.S: 1997/67 K.T: 26/11/1997) belirtmiştir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi, net aktif vergisinin konusunu gayrisafi hasılatın oluşturmasını ve matrahının gayrisafi hasılat üzerinden tespit edilmesini Anayasa'nın 73. maddesindeki mali güç ilkesine aykırı bularak, 3986 sayılı Kanun'unun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi ile 6. maddesinin 1. fıkrasını yukarıda ifade edilen hususlar itibarıyla iptal etmiştir (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1997/54 K.S: 1997/67 K.T: 26/11/1997; E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13.7.1995; E.S: 1995/7 K.S: 1995/35 K.T: 18/7/1995).

Bu kararda mahkeme gerçek kazanç vurgusu yaparak, net aktif vergisine ilişkin matrahın gayrisafi hasılat üzerinden giderler dikkate alınmadan hesaplanmasının gerçek kazancı yansıtmayacağını belirtmiştir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. ve 2. maddeleri uyarınca gelir unsurlarının tespitinde gerçek ve safi miktarlar esas alınmaktadır (Şenyüz vd., 2023b: 9). Keza Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi uyarınca “*kurumlar vergisi*

²⁰ Benzer yönde karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E.S: 1994/91 K.S: 1995/34 K.T: 18/7/1995.

mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır". Sonuç itibarıyla gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin ve kurum kazancının gerçek ve safî olması gerekmektedir. Bu husus aynı zamanda verginin mali güce göre alınması ilkesinin gerçekleştirilmesini sağlayan bir unsur olarak değerlendirilmektedir.

3.2. Ek Vergi Düzenlemesinin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Eleştirisi

7440 sayılı Kanununun 10. maddesinin 27. fıkrası uyarınca, 2022 hesap dönemine ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde, istisna, indirim ve indirimli kurumlar vergisine tabi matrahlar üzerinden alınacak ek verginin "dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin" hesaplanacağı ifade edilmiştir. Ayrıca 3 Seri No'lu Genel Tebliğ'in (Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği, 2023) 7. maddesinin 6. fıkrası uyarınca "2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde ticari zararı bulunanlar, istisnalar nedeniyle cari yıl zararı oluşanlar veya kurumlar vergisine tabi matrahları bulunmayan mükellefler de bu dönemde faydalandıkları indirim ve istisna tutarları üzerinden ek vergi hesaplayacaklardır". Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefleri, 2022 yılına ilişkin beyannamelerinde zarar olsa dahi, ilgili indirim ve istisnalar üzerinden ek vergi hesaplayıp ödemek durumundadırlar (Güleç,2023).

3 Seri No'lu Genel Tebliğ'in 5. maddesi uyarınca, ek verginin konusunu istisna, indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrahlar oluşturmaktadır (Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği, 2023). Mükelleflerin ticari zararlarının bulunması durumunda bile, kurumlar vergisi beyannamesinde "zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" başlığı altında indirim konusu yapılan indirim ve istisna tutarları üzerinden ek vergi ödemeleri gerekmektedir. Bu durum indirim ve istisnaların kazanç unsuru olarak değerlendirildiği sonucunu ortaya koymaktadır (Güleç, 2023; Bay & Arıkan, 2023: 24). Mali gücün göstergeleri olan gelir, servet ve harcamalar aynı zamanda verginin konusunu oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesinin verdiği kararlara istinaden "verginin konusu saptanırken getirilen yasal ölçünün, mali gücü yansıtması gerektiği" ifade edilmektedir (Yaltı Soydan, 1998: 119). Oysaki indirim ve istisnalar vergi teşviği amacıyla hak kazanılan tutarlar olup, mali gücün göstergeleri olarak kabul edilen gelir, servet ve harcamalar içerisinde yer almamaktadır (Güleç, 2023; Bay & Arıkan, 2023: 24). Bu bağlamda istisna ve indirimler mali gücün göstergeleri olarak kabul edilemeyeceğinden, ek verginin konusunun mali güce uygun olarak belirlenmediği ifade edilebilir. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine göre kurumlar vergisi, safî kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Kurum kazancının safî ve gerçek olması gerekmektedir. Ancak ek vergi düzenlemesinde, zararı bulunan mükelleflerden dahi vergi alınması hususunun, safî kurum kazancı üzerinden vergi alınması (Bay & Arıkan, 2023: 24-25, Güleç, 2023) ile kazancın gerçek olması özelliklerine aykırı olduğu söylenebilir. Bu durumun da verginin mali güce göre alınması ilkesine aykırılık teşkil ettiği ifade edilebilir (Bay & Arıkan, 2023: 24-25, Güleç, 2023).

Kurumlar vergisinin gelir üzerinden alınan bir vergi olduğu ve ek verginin kurumlar vergisinden ayrı bir vergi olmadığı düşünüldüğünde, verginin konusunun mali güce uygun olarak belirlenmediğini ifade etmekle birlikte dönem kazancıyla ilişkilendirilmeksizin ek vergi alınması kuralı, zararı olan mükelleflerden dahi vergi alınması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla ek vergi düzenlemesinin istisna, indirim ve indirimli kurumlar vergisi matrahı üzerinden alınması ile bunun dönem kazancıyla ilişkilendirilmeksizin alınması hususu mali güç ilkesine aykırılık teşkil etmektedir²¹ (Güleç, 2023; Bay & Arıkan, 2023: 24-25).

4. 7440 Sayılı Kanunla Getirilen Ek Vergi Düzenlemesinin Eşitlik İlkesi Çerçevesinde Eleştirisi

4.1. Eşitlik İlkesi

Genel anlamda eşitlik ilkesi, şekli hukuki eşitlik ve maddi hukuki eşitlik olarak ikiye ayrılmaktadır. Şekli hukuki eşitlik²², kanunların genel olmasını, kişisel özellikler dikkate alınmaksızın herkese eşit olarak uygulanmasını ifade etmektedir (Özbudun, 2005: 137; Gözler, 2015: 213; Tekbaş, 2009: 225; İnceoğlu, 2001: 48). Maddi hukuki eşitlik ise “*aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda eşit davranılmasını*” zorunlu kılar (Özbudun, 2005: 137-138). Dolayısıyla kanunların, anayasal denetiminde sadece şekli eşitlik kapsamında değerlendirilmesi yeterli olmayıp maddi eşitlik açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir (Özbudun, 2005:138).

Anayasa Mahkemesi eşitlik ilkesini, “*aynı hukuksal durumda bulunan kişilerin²³ aynı kurallara bağlı tutulması, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulması...*” şeklinde ifade etmektedir (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13.7.1995; E.S: 1994/91 K.S: 1995/34 K.T: 18/7/1995; E.S: 2022/34 K.S: 2024/16 K.T: 23/01/2024). “*Kanun yapma, kişilerin veya durumların bazı özellikleri yönünden benzerliklerine veya farklılıklarına dayanan sınıflandırmaları içermektedir*” (Özbudun, 2005: 138). Eğer kanunlar kişilerin ve durumların benzerliklerine veya farklılıklarına dayanılarak sınıflandırılıyorsa, bu noktada akla kanunların maddi hukuki eşitlik normu açısından denetlenmesinde hangi sınıflandırma veya farklılaştırma türlerinin eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacağı sorusu gelmektedir (Özbudun, 2005: 138). Anayasa Mahkemesinin bu noktadaki yorumu ise haklı bir nedenin varlığı halinde, “*durum ve konulardaki özellikler*” bakımından bazı kişi ve topluluklar için farklı kurallar uygulanabileceğini ve bu durumun eşitlik ilkesini ihlal etmeyeceği yönündedir (Anayasa

²¹ Benzer yönde görüş için bkz. İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, E.2023/1090.

²² Ayrıca Anayasa'nın 10. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen çekirdek alana ilişkin hususlarla kişiler arasında ayırım yapılamayacağı (Gözler, 2015: 213) özel olarak (İnceoğlu, 2001: 49) ifade edilmiş olup bu fıkra aykırı bir düzenleme yapılması Anayasa'ya aykırılık teşkil edecektir (Özbudun, 2005: 137).

²³ “Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasından hareketle vergilendirmede alanında eşitlik ilkesinin uygulama aracı mali güçtür (Biyar, 2024: 81. Yaltı ve Özgenç, 2005: 73). Dolayısıyla “*hukuksal durumların aynılığını belirleyen temel ölçü mali güçlerin aynılığıdır*” (Yaltı Soydan, 1998: 104,107).

Mahkemesi, E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13.7.1995; E.S: 1994/91 K.S: 1995/34 K.T: 18/7/1995). Sınıflandırma ya da farklılaştırmalar haklı nedene dayandığı takdirde eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır (Biyar ve Yılmaz, 2022: 171). Dolayısıyla Anayasaya aykırılığı iddia edilen düzenlemenin farklı olmasının haklı bir nedeninin olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir (İnceoğlu, 2001: 50). Bu bağlamda öncelikli olarak “sınıflama ile düzenlenen konular arasında bir bağ olmalıdır; sınıflama anlaşılabilir bir farklılığa dayandırılmalıdır; sınıflama, gerçek ve somut bir farka dayandırılmalıdır”. İkinci kriter olarak “sınıflama kanununun amacıyla ilişkili olmalıdır; sınıflama, amaçla akla uygun (rasyonel) biçimde ve yeterli ölçüde ilgili olmalıdır”. Son olarak “sınıflama nedensiz veya haksız olmamalıdır, sınıflama keyfi olmamalıdır; sınıflama akla uygun, makul olmalıdır, sınıflama adil olmalıdır” (Öden, 1989: 222).

Anayasa Mahkemesinin doğal afet ve ekonomik kriz dönemlerinde ihdas edilen vergi kanunlarının anayasal denetimine ilişkin kararları incelendiğinde, Anayasa’nın 10. maddesi açısından anayasallık denetimi yaptığı sadece bir karar tespit edilebilmiştir. Bu bağlamda, 3986 sayılı Kanun’un 6. maddesinin, Anayasa’nın 10. maddesine aykırılığı sebebiyle ilk derece mahkemesi tarafından somut norm denetimi yoluyla iptal edilmesi talebinde bulunulmuştur. İlk derece mahkemesi tarafından, 3986 sayılı Kanun’un 6. maddesi uyarınca net aktif vergisinin mükellefler için farklı oranlarda belirlendiği ve bu durumun Anayasa’nın 10. maddesine aykırılık oluşturduğu ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, öncelikli olarak yukarıda belirtilen eşitlik ilkesiyle ilgili klasik içtihadına yer vermiş olup, ardından “*üretim ve dağıtım alanında etkinlik gösteren işletmelerle bankalar, sigorta şirketleri ve özel finans kurumlarının ekonomik, mali ve hukuki yapılarındaki farklılık nedeniyle bunların farklı oranlarda vergilendirilmelerinin Anayasa’nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmadığını*” ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi benzer bir tespitle, serbest meslek mensupları ve diğer mükellefler arasında net aktif vergisi oranının farklılaştırılmış olmasının, onların ekonomik, mali ve hukuki yapılarındaki farklılıklarından kaynaklandığını, dolayısıyla aynı hukuki durumda olmadıkları (Ateş, 2006: 179) değerlendirilmesinde bulunmuştur (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13.7.1995; E.S: 1994/91 K.S: 1995/34 K.T: 18/7/1995). Anayasa Mahkemesi aynı kararda “*durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa’nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermeyeceğini*” belirterek kamu yararını haklı neden olarak kabul etmiştir (Anayasa Mahkemesi, E.S: 1994/85 K.S: 1995/32 K.T: 13.7.1995; E.S: 1994/91 K.S: 1995/34 K.T: 18/7/1995). Ayrıca doktrinde Anayasa Mahkemesinin hem söz konusu kararı hem de yukarıda ifade edilen dönemler dışındaki kararlarından hareketle, farklılaştırmaya; mali güç farklılığının yanı sıra “*hukusal yapı ve nitelik farklılığı*” ile “*vergi konularındaki nitelik farklılığının*”²⁴ da ölçü olabileceği ifade edilmiştir (Yaltı Soydan, 1998: 104,107).

²⁴ Kararlar için bkz. Anayasa Mahkemesi E.S: 1986/5 K.S: 1987/7 K.T: 19/3/1987; E.S: 1994/80 K.S: 1995/27 K.T: 06/07/1995; Yaltı Soydan, 1998: 106. Anayasa mahkemesi bu kararlarda Anayasa’nın 73. maddesi kapsamında anayasallık denetimi yapmıştır.

4.2. Ek Vergi Düzenlemesinin Eşitlik İlkesi Çerçevesinde Eleştirisi

7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrası ile istisna, indirim ve indirimli kurumlar vergisinden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerine %10 ve %5 oranında ek vergi getirilmiştir. Ek vergi düzenlemesinin kurumlar vergisi mükelleflerinin tümünü kapsamaması genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir (Doğrusöz, 2023). Bununla birlikte çalışmamız, 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrası ile getirilen ek verginin düzenlemesinin kapsamına yalnızca bazı istisna²⁵ ve indirimlerin²⁶ alınması yoluyla yapılan sınıflandırmanın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği hususuyla sınırlandırılmıştır. Bazı istisna ve indirimlerin ek verginin kapsamına alınarak yapılan sınıflandırmanın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği hususu, doktrinde belirtilen ve yukarıda ifade edilen kriterler çerçevesinde değerlendirilerek cevaplandırılacaktır.

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, bazı istisna ve indirimlerin ek vergi düzenlemesinin kapsamına alınması yoluyla bir sınıflandırmaya gidildiği görülmektedir. Örneğin işletmelere finansman imkanı sağlayarak likiditelerini güçlendiren (Akdoğan, 2021: 314-315) sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası ek verginin kapsamı dışında tutulurken, benzer amaç doğrultusunda kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi ve teşvik edilmesi amacıyla getirilen (Şenyüz vd., 2023b: 214) taşınmaz satış kazancı istisnası ek vergi kapsamına alınmıştır (Doğrusöz, 2023). Benzer amacın gerçekleştirilmesini teminen getirilen nakdi sermaye artışı faiz indirimi de ek verginin kapsamı içerisindedir (Doğrusöz, 2023). Bu durumda, ek verginin kapsamında olan (yukarıda ifade edilen örnekler çerçevesinde) istisna ve indirimden yararlanan mükellefler ile ek verginin kapsamında olmayan ancak bunlarla benzer amaçlarla düzenlenen istisna ve indirimden yararlanan mükelleflerin farklı vergi yüküne maruz kaldıkları anlaşılmaktadır. Yukarıda ifade edilen örneklerde sınıflamayı tayin eden

²⁵ “Kurumlar vergisi mükelleflerince kazancın tespitinde dikkate alınan **bazı istisnalar** ek verginin kapsamı dışında tutulmuş olup, bu istisnalar aşağıdaki gibidir: a) Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-d), b) Risturn Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-i), c) Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-j), ç) Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-k), d) Kur Korumalı Mevduat ve Katılım Hesaplarından Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Geçici Madde 14), e) Yatırım İndirimi İstisnası (193 sayılı Kanununun Geçici Madde 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulanlar)” (Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3), 2023).

²⁶ “Kurumlar vergisi mükelleflerince vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınan **bazı indirimler** verginin kapsamı dışında tutulmuş olup, verginin kapsamı dışında tutulan bu indirimler aşağıdaki gibidir: a) Sponsorluk Harcamalarında İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-b), b) Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-c), c) Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ç), ç) Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-d), d) Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-e), e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-f), f) 213 sayılı Kanununun 325/A Maddesine Göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-g), g) 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Korumalı İşyeri İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-h), ğ) Özel Kanunları Uyarınca Kurum Kazancından İndirimine İzin Verilen Bağış ve Yardımlar” (Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3), 2023).

özelliğın belirsiz olduğu görölmektedir. Zira, aynı amaç doğrultusunda getirilen istisna ve indirimlerin bazıları ek vergi düzenlemesinin kapsamına alınırken bazılarının alınmadığı ifade edilmişti. Dolayısıyla, konu maddi eşitlik çerçevesinde değerlendirildiğinde yapılan sınıflandırmanın veya ayırımın “anlaşılabilir, gerçek, somut” bir farka dayanmadığı görölmektedir.

7440 sayılı Kanun’un yasama belgeleri incelendiğinde yukarıda ifade edilen “ayırımın” nedeni hakkında herhangi bir gerekçeye yer verilmediği görölmektedir. Öte yandan, 7440 sayılı Kanun’un 10. maddesinin 27. fıkrasının gerekçesinin özetinde “*deprem nedeniyle bazı kolaylıklar ve ek gelir düzenlemesi yapılmaktadır*” (TBMM Genel Kurul Tutanağı, 2023: 45) ifadesine yer verilmiştir. Söz konusu kanunun amacı, deprem nedeniyle ortaya çıkan finansman ihtiyacının karşılanması için ek gelir sağlanması ise, yukarıda verilen örneklerde belirtildiği üzere aynı amaç doğrultusundaki istisna ve indirim düzenlemelerinin bazıları ek vergi kapsamı dışında bırakılırken bazıları neden ek vergi kapsamına alınmıştır? Söz konusu örnekler çerçevesinde konu değerlendirildiğinde, bazı istisna ve indirimlerin ek verginin kapsamı dışında tutulması yoluyla yapılan sınıflandırmanın ya da ayırımın, (kanunun amacıyla ilişkili olmadığı) deprem nedeniyle ek gelir düzenlemesi yapılması amacıyla rasyonel biçimde ilgili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Başka bir ifadeyle böyle bir farklılaştırmaya gidilmiş olması kanunun getiriliş amacına hizmet etmemektedir.

Aynı amacı taşıyan istisna ve indirimlerin bazıları ek verginin kapsamına alınırken bazıları ek verginin kapsamı dışında tutulmuştur. Bu bağlamda son kriter açısından, yukarıda verilen örnekler baz alınmak suretiyle yapılan sınıflandırmanın makul ve adil olmadığı da görölmektedir. Bu durum ek vergi düzenlemesinin amaca hizmette ölçüsüzlüğünü ortaya koymaktadır (Doğrusöz, 2023). Tüm bu gerekçeler çerçevesinde, ek vergi düzenlemesinin eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanaatindeyiz²⁷.

5. Anayasa Mahkemesinin Konuyla İlgili Vermiş Olduğu Kararının Değerlendirilmesi

Bu makalenin tamamlanması esnasında, İstanbul 1. Vergi Mahkemesi tarafından, 7440 sayılı Kanunla getirilen ek vergi düzenlemesinin Anayasa’nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırılığı sebebiyle somut norm denetimi yoluyla iptal edilmesi talebinde bulunulmuştur. İlk derece mahkemesi, 7440 sayılı Kanunla getirilen ek vergi düzenlemesinin, geçmişe yürüme yasağı ile belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerine uymadığını yani hukuki güvenliği tesis etmediğini ve bu çerçevede kurumlar vergisi mükelleflerinin mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıdığını ileri sürmüştür (İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, E.N: 2023/1090 T: 02/11/2023). Ayrıca ilk derece mahkemesi tarafından “*ek verginin kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamını değil sadece bazıları kapsadığı, yapılan vergilendirmede tüm istisna ve indirim unsurlarının dikkate alınmadığı, dolayısıyla vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine aykırı davranıldığı,*

²⁷ Aynı yönde görüş için bkz. Doğrusöz, 2023.

doğrudan beyannamede yer alan istisna ve indirim tutarları üzerinden vergilendirme yapılmak suretiyle mali güce göre vergilendirme ilkesinin ihlal edildiği” (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024) iddia edilmiştir. Anayasa Mahkemesi 7440 sayılı Kanun’un 10. maddesinin 27. fıkrasının geçmişe yürümezlik ilkesine ilişkin anayasal denetimini Anayasa’nın 2. maddesi kapsamında yapmıştır. Bu çerçevede, geçmişe yürümezlik ilkesine ilişkin denetimin başlangıç noktasını VUK’un 19. maddesinden hareketle ek vergi açısından vergiyi doğuran olayın tespiti oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesi KVK’nın 6. ve GVK’nın 38. maddelerinden hareketle, *“kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olayın mükelleflerin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayesindeki artış miktarı olduğunu ve bu kazancın 31 Aralık gününde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıktığını*” (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024) ifade etmiştir²⁸. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi, ilgili kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi hesap döneminin kapandığını ve ek verginin kapanan hesap dönemine ilişkin olduğunu belirtmiştir (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024). Anayasa Mahkemesinin yukarıda incelenen deprem ve ekonomik kriz dönemlerindeki kararlarından farklı olarak bu kararında geçmişe yürümezlik ilkesine aykırılığı kabul ettiği görülmektedir. Ancak daha önceki içtihatlarında sıklıkla başvurduğu gibi bu kararında da geçmişe yürümezlik ilkesinin istisnası olarak *“beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olayları*” (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024) kabul ettiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi burada gerçek geçmişe yürümenin varlığını kabul etmekle birlikte (Başaran Yavaşlar, 2024) beklenmedik doğal afetin sebep olduğu zararların giderilmesi noktasında ortaya çıkan finansman ihtiyacının karşılanmasını kamu yararı olarak görmüş ve bu sebeple iptali istenen kuralın hukuki güvenlik ilkesine aykırılık taşımadığı sonucuna varmıştır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararına aşağıda ifade ettiğimiz gerekçeler sebebiyle katılmadığımızı belirtmek isteriz. Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan ve 2022 hesap dönemi kapandıktan sonra çıkartılan 7440 sayılı Kanunla bazı kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükü geçmişe etkili olarak artırılmıştır. Dolayısıyla, burada gerçek bir geçmişe yürümenin varlığı söz konusu olup, bu durum hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Anayasa Mahkemesi tıpkı diğer kararlarında olduğu gibi ek vergi düzenlemesiyle ilgili verdiği kararda da geçmişe yürümezlik ilkesinin istisnası olarak kamu yararını kabul etmiştir. Ancak doktrinde²⁹ ifade edildiği üzere mükelleflerin hukuki güvenlerinin kamu yararı karşısındaki durumu tartışmalı olmakla birlikte hukuki güvenlik ilkesine aykırı düzenlemelerin, kamunun menfaatine yönelik sonuçlar doğurmayacağı düşünülmektedir.

Akabinde Anayasa Mahkemesi, ek verginin kurumlar vergisi mükelleflerinin mülkiyet hakkını sınırlandırdığı tespitinde bulunarak, konuyu mülkiyet hakkı açısından

²⁸ Anayasa Mahkemesi, *“gelir ve kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemin sonunun esas alınması gerektiğini”* vurgulayarak, daha önceki içtihatlarıyla benzer yönde karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T:14/03/2024).

²⁹ Tartışmalar için bkz. Akkaya, 2011: 122-124, Karakoç: 2023: 71.

değerlendirmiştir. Kararda iptali istenen kuralın kanunilik şartını taşıdığı ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, ek vergi yükümlülüğü ihdas edilmesinin kamu yararına yönelik meşru amacının, depremin sebep olduğu ilave kaynak ihtiyacının finansmanının ve toplumsal dayanışmanın sağlanması olduğu (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024) değerlendirmesinde bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi kanunilik ve meşru amaç açısından yapmış olduğu anayasal denetimine ölçülülük ilkesiyle devam etmiştir. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi, yukarıda ifade edilen meşru amacın gerçekleştirilmesini sağlama noktasında getirilen ek vergi düzenlemesinin elverişli olduğunu belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi, söz konusu meşru amaca ulaşmak için kanun koyucunun geniş bir takdir hakkı olduğunu ve bu takdir hakkını yeni bir vergi ihdas ederek ya da mevcut vergileri artırmak şeklinde kullanabileceğini belirterek ek vergi düzenlemesinin gereklilik ilkesine uygun olduğunu ifade etmiştir (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024). Ancak Anayasa Mahkemesinin ek vergi düzenlemesinin gereklilik ilkesine ilişkin değerlendirmesini sadece kanun koyucunun takdir hakkına dayandırması, bu konudaki değerlendirmelerinin yetersiz kaldığı sonucunu doğurmaktadır.

Kararda, ek verginin bir defaya mahsus olmak üzere alındığı, iki taksitte ödeneceği, ek vergi kapsamında alınacak vergi oranının kurumlar vergisi oranının çok altında olduğu ve depremden zarar gören on bir il ile bir ilçede deprem tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların ek vergiden muaf tutulduğu ifade edilmiştir. Bu doğrultuda yüksek mahkeme, ek verginin bazı kurumlar vergisi mükelleflerine aşırı bir külfet yüklediği, *“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 ulaşmıştır (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024). Ancak, Anayasa Mahkemesinin orantılılıkla ilgili bazı gerekçelerine katılmadığımızı ifade etmek isteriz. Kanaatimizce verginin iki taksitte ödenmesi hususu ödemeye ilgili bir kolaylık olup, bazı kurumlar vergisi mükelleflerinin maruz kaldığı ek vergi yüküyle kamu yararı arasında orantılı bir denge olduğunun göstergesi değildir. Keza ek verginin bir defaya mahsus alınması ile kurumlar vergisi oranından daha düşük bir oranda alınması, bazı kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükünün geçmişe etkili olarak artmadığı anlamına gelmemektedir³⁰. Zira doktrinde ifade edildiği üzere; amaç ve araç arasındaki dengenin ölçüsü mali güçtür. Kanun koyucu 2022 yılı için kurumlar vergisi oranlarını mali güce uygun olarak belirlemiştir. Kaynaktaki gelirin katlanabileceği azami vergi yükünün sınırı da bu orandır. Dolayısıyla ek vergiye maruz kalan bazı kurumlar vergisi mükellefleri için öngörülemez vergi yükü artışları mali gücün aşılmasına sebep olmuştur. Bu bağlamda söz konusu sınırlamanın orantılı olmadığı ifade edilebilir (Özgenç, 2023: 54). Öte yandan, deprem bölgesinde yer alan kurumlar vergisi mükellefleri zaten büyük bir yıkımla karşılaşmış, ticari faaliyetleri sekteye uğramış veya son bulmuştur. Bu bağlamda, depremden zarar gören illerde deprem tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların ek vergiden muaf

³⁰ Benzer yönde görüş için bkz. Ergin, 2024.

tutulmasının orantılılık ilkesinin gerekçesi olarak belirtilmesini makul bir gerekçe olarak görmediğimizi ifade etmek isteriz.

Anayasa Mahkemesinin, iptali istenen kuralın mali güç ilkesine ilişkin yapmış olduğu denetiminde, kurum kazançlarından indirim yapılması suretiyle vergisel avantaj yoluyla elde edilen tutarın gelir niteliğinde olduğu ve dolayısıyla indirim tutarı kadar elde edilen gelirin de mali gücün göstergesi olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca kararda, ek verginin indirim tutarına bağlı ve oransal olarak alınması, mali güce uygun vergilendirme yapıldığının göstergesi olarak kabul edilmiştir (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024). Başka bir ifadeyle Anayasa Mahkemesi, kurum kazançlarından indirim yapılması suretiyle indirim tutarı kadar vergisel avantaj sağlayan mükelleflerden, indirim tutarı fazla olanların daha fazla vergi ödediğini, indirim tutarı az olanların ise daha az vergi ödediklerini belirtmiştir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi, getirilen ek vergi neticesinde bazı kurumlar vergisi mükelleflerinin orantısız bir vergi yükü31 altında olmadıkları ve iptali istenen kuralın mali güce göre vergilendirme ilkesiyle çelişmediği sonucuna varmıştır (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024). Ancak Anayasa Mahkemesinin kararına, aşağıda ifade ettiğimiz gerekçelerden ötürü katılmadığımızı ifade etmek isteriz. İndirim ve istisnalar, vergi teşviği amacıyla hak kazanılan tutarlardır (Güleç, 2023). Dolayısıyla indirim ve istisnalar, mükellefler tarafından beyan edilen bir kazanç olmayıp, mali gücün göstergeleri olarak kabul edilen gelir, servet ve harcamalar içerisinde yer almamaktadır (Bay & Arıkan, 2023: 25). Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesinin söz konusu yorumunun mali güç ilkesiyle uyumlu olmadığı ifade edilebilir. Ayrıca ek verginin dönem kazancıyla ilişkilendirilmeksizin alınması hususu, zararı olan mükelleflerden de ek vergi alınmasına neden olacağından, bu durum mali güç ilkesine aykırılık oluşturmaktadır (Güleç, 2023; Bay & Arıkan, 2023: 25). Ancak Anayasa Mahkemesinin yukarıda ifade edilen kararında bu husus tartışılmamıştır.

6. Sonuç

7440 sayılı Kanun'unun 10. maddesinin 27. fıkrasıyla ihdas edilen ek vergi, 2022 hesap dönemi bittikten sonra 12 Mart 2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra çıkartılan söz konusu kanunla bazı kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükü geçmişe etkili olarak artırılmıştır. Dolayısıyla, burada gerçek bir geçmişe yürümenin varlığı söz konusudur. Ancak Anayasa Mahkemesi pek çok içtihadında olduğu üzere, bazı hususları geçmişe yürümezlik kuralının istisnası olarak

³¹ Burada Anayasa Mahkemesinin, "deprem gibi olağanüstü olayların yaşandığı dönemlerde oluşan ekonomik kayıpların telafisi amacıyla ölçülü olmak kaydıyla ek vergilerin öngörülmesinin mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine aykırı olmadığı" sonucuna vardığı ve deprem ve ekonomik kriz dönemlerinde ihdas edilen vergi kanunlarının anayasal denetimine ilişkin kararlarına atıfta bulunduğu görülmektedir. Söz konusu kararlarından referansla, depremin sebep olduğu ekonomik kayıpların finansmanı için konulan ek verginin orantılı olduğu, bu sebeple Anayasa'nın 73/1 ve 73/2'ye aykırı olmadığı sonucuna varmıştır (Anayasa Mahkemesi, E.S: 2023/169 K.S: 2024/82 K.T: 14/03/2024).

kabul etmektedir. Bunlardan biri de “kamu yararadır”. Söz konusu kanunun 10. maddesinin 27. fıkrası, Anayasa’nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu iddiası ile somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Bu noktada Anayasa Mahkemesi, daha önceki içtihatlarında olduğu gibi, 7440 sayılı Kanun’un 10. maddesinin 27. fıkrasının anayasal denetimini yaparken kamu yararının varlığını kabul edip, ilgili düzenlemeyi hukuki güvenlik ilkesine aykırı bulmamıştır. Anayasa Mahkemesi kararlarında, geçmişe yürümezlik ilkesinin istisnası olarak kamu yararı kabul edilmiş olsa da mükelleflerin hukuki güvenlerinin kamu yararı karşısındaki durumu tartışmalıdır. Kamu yararının varlığında dahi, hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmemesi gerektiği düşünülmektedir. Zira hukuki güvenlik ilkesine aykırı düzenlemeler, kamunun menfaatine yönelik sonuçlar doğurmamalıdır.

Ek vergi, bazı istisna ve indirimler üzerinden alınmaktadır. Bu durumda verginin konusunun, mali güce uygun olarak belirlenmediği ifade edilebilir. Ayrıca ek verginin dönem kazancıyla ilişkilendirilmeksizin alınması, zararı olan mükelleflerden de vergi alınabileceği anlamına geleceğinden bu durum, mali güç ilkesine aykırılık oluşturmaktadır (Güleç,2023; Bay & Arıkan, 2023: 24-25). Ancak Anayasa Mahkemesi, ek verginin indirim tutarları üzerinden, indirim tutarına bağlı ve oransal olarak alınmasını mali güce uygun vergilendirme yapıldığının göstergesi olarak kabul etmiştir.

Bazı istisna ve indirimlerin ek verginin kapsamına alınması yoluyla yapılan sınıflandırmanın; anlaşılabilir, gerçek, somut bir farka dayanmadığı, deprem nedeniyle ek gelir düzenlemesi yapılması amacıyla rasyonel biçimde ilgili bulunmadığı, makul ve adil olmadığı da görülmektedir. Dolayısıyla ek vergi düzenlemesinin eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

Yukarıda ifade edilen gerekçeler çerçevesinde, deprem sonrasında karşılaşılan ilave finansman ihtiyacının giderilebilmesi noktasında geçmişe etkili vergisel düzenlemeler yapılmamalı, kanun koyucu, hukuki güvenlik, mali güç, eşitlik ve diğer anayasal ilkelere aykırı düzenlemeler yapmaktan kaçınmalıdır. Dolayısıyla, afet dönemlerinde karşılaşılan ilave finansman ihtiyacının karşılanma yöntemi, anayasal ilkelere aykırı olarak düzenlenen vergi kanunları olmamalıdır. Olası afetlere karşı yapısal durum güçlendirilmeli, beraberinde bunu destekleyecek önleyici tedbirler geliştirilmelidir.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Gülçin Karasu Öztemel ^{ID} - 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

- Akdoğan, M. U. (2021). "Sat, Kirala Ve Geri Al İşlemlerinin Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Analizi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 313-332.
- Akkaya, M. (2011). "Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: Haklılık Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler". İçinde Yaltı B. (Ed.), *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası* (113-124). İstanbul: Beta Basım.
- Aktan, C.C. & Gencil U. (2003). "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", *DEU Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5(1), 1-21.
- Arıkan, A. (2022). *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ateş, L. (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*. İstanbul: Derin Yayınevi.
- Bay, A. & Arıkan, Z. (2023). "7440 Sayılı Kanun İle Getirilen Deprem Vergisinin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi". *Maliye Araştırmaları- 6* (17-30). https://ipfctr.org/tr/wp-content/uploads/2023/12/Maliye-Arastirmalari-6_Kitap.pdf (Erişim: 19.08.2024)
- Bilici, N. & Turgut, C. (2015). "Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu". *30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı* (871-908). https://ipfctr.org/yenisite/wp-content/uploads/2023/02/Maliye-Sempozyumu_30.pdf (Erişim:05.06.2023)
- Bıyan, Ö. (2024). *Vergi Hukuku* (4.Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bıyan, Ö. & Yılmaz, G. (2022). "Fatura Düzenleme Süresi ile İlgili Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkinin Anayasal Açından Değerlendirilmesi". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (160), 151-180.
- Budak, T. (2006). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, (Yayın No. 210961) [Doktora tezi, Marmara Üniversitesi] Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Doğrusöz, A. B. (2023 Mart 16). Ek Vergi Anayasa'ya Aykırı mı? *Ekonomim Gazetesi*. <https://www.ekonomim.com/> (Erişim: 20.03.2023).
- Ergin, N. E. (2024 Nisan 22). Ek Vergide (Deprem Vergisi) Son Perde. *Ekonomim Gazetesi*. <https://www.ekonomim.com/> (Erişim: 22.04.2024).
- Gerek, Ş. & Aydın, A. R. (2005). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gözler, K. (2019). *İdare Hukuku Cilt1* (3.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözler, K. (2015). *Anayasa Hukukuna Giriş* (24.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Güleç, E. (2023 Mayıs 5). Ek Verginin Hangi Gerekçelerle Anayasa'ya Aykırılığı İddia Edilebilir? <https://tr.linkedin.com/pulse/ek-verginin-hangi-gerek%C3%A7lerle-anayasaya-ayk%C4%B1r%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1-iddia-erdal-g%C3%BCle%C3%A7> (Erişim:10.06.2023).
- Güneş, G. (1996). "Anayasa Mahkemesinin Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Bir Kararında Geriye Yürümezlik İlkesi Yaklaşımına Eleştirel Bakış". *Yaklaşım Dergisi*. 42.
- Güveyi, Ü. (2019). "Türk Anayasa Mahkemesinin Seçilmiş Kararlarında Girişim Özgürlüğü Üzerine Kısa Bir İnceleme". *Legal Hukuk Dergisi*. 17(196), 1573-1609.

- İnceoğlu, S. (2001). "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi". *Anayasa Yargısı*. 17(1), 41-70.
- Karakoç, Y. (2023). "Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu Meselesi", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*. (22), 47-86.
- Köküarı, İ. (2015). *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi* (Yayın No. 384600) [Doktora tezi, Gazi Üniversitesi] Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Kurt, H. (1996). "Anayasa Mahkemesinin Vergi Yasası ile İlgili Bir İptal Kararı Ve Karar Hakkında Bazı Düşünceler", *Vergi Dünyası*. (184).
- Öden, A. M. (1989). *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, (Yayın No. 10857) [Doktora tezi, Ankara Üniversitesi] Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Öncel, M., Kumrulu A., Çağan, N. & Göker C. (2020). *Vergi Hukuku* (29.Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbudun, E. (2005). *Türk Anayasa Hukuku* (8. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özgenç, S. (2023) "Geriye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması:7440 Sayılı Kanuna İlişkin Çıkarımlar". *Vergi Sorunları Dergisi*. (415), 46-55.
- Özguven, A. V. (2006). *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi* (Yayın No. 407296) [Yüksek lisans tezi, Ankara Üniversitesi] Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2023a). *Vergi Hukuku* (15.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2023b). *Türk Vergi Sistemi* (20. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şirin, T. (2019). *Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı (İHAM, FAYM VE AYM)* (2. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Tekbaş, A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi*. Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.
- Yaltı Soydan, B. (1998). "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük, ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak". *Vergi Sorunları Dergisi*. 119, 98-118.
- Yaltı, B. & Özgenç, S. (2005). *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*. İstanbul: Beta.
- Yavaşlar Başaran, F. (2024 Nisan 23). Anayasa Mahkemesi'nin Ek Vergi Kararı ve Kamu Yararı Dilemması. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/> (Erişim: 25.04.2024).
- Yıldırım, T., Gök, Ö., Demirbaş Aksüt, B. & Artun, E.S. (2020). *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Yıldırım O. & Tarakçı, H. (1994). "Aktif Vergisi Yasa Tasarısına İlişkin Açıklamalar ve Konuya İlişkin Değerlendirmelerimiz", *Vergi Dünyası*. (153).
- Yılmaz, E. (2014). *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi* (Yayın No. 384574) [Doktora tezi, Gazi Üniversitesi] Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.

- Yılmaz, R. (2019). *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Yılmazoğlu, Y.E. (2021). *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm & Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2023). Kanun No. 7440, T.C. Resmi Gazete. Yayımlanma Tarihi: 12.03.2023. Sayı 32130.
- Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle 1.7.1964 Tarihli Ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli Ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli Ve 3074 Sayılı 25.10.1984 Tarihli Ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli Ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli Ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli Ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli Ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1994). Kanun No. 3986, T.C. Resmi Gazete. Yayımlanma Tarihi: 07.05.1994. Sayı 21927.
- Gelir Vergisi Kanunu (1960). Kanun No. 193, T.C. Resmi Gazete. Yayımlanma Tarihi: 06.01.1961. Sayı 10700.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (2006). Kanun No. 5520, T.C. Resmi Gazete. Yayımlanma Tarihi: 21.06.2006. Sayı 26205.
- 17.8.1999 Ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremين Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1999). Kanun No. 4481, T.C. Resmi Gazete. Yayımlanma Tarihi: 26.11.1999. Sayı 23888.
- Vergi Usul Kanunu (1961). Kanun No. 213, T.C. Resmi Gazete. Yayımlanma Tarihi: 10.01.1961. Sayı 10703.
- Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3) (2023). Resmi Gazete. Yayımlanma Tarihi: 15.04.2023. Sayı 32164.
- TBMM Genel Kurul Tutanağı, Tutanak Dergisi 70. Birleşim Dördüncü Oturum, 8 Mart 2023, <https://www.tbmm.gov.tr/Tutanaklar/Tutanak/23875> (Erişim: 05.05.2023)
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Sayı:641.05.00-2316000925. (K.A).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2013/72 Karar Sayısı: 2013/126 Karar Tarihi: 31.10.2013 R.G. Tarih-Sayı: 24.01.2014-28892. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:05.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı:2010/73 Karar Sayısı: 2011/176 Karar Günü: 29.12.2011 R.G. Tarih-Sayı: 17.03.2012-28236. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:05.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 1995/6 Karar Sayısı: 1995/29 Karar Günü: 06.07.1995 R.G. Tarih-Sayı:10.02.1996-22550. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:05.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 1994/80 Karar Sayısı: 1995/27 Karar Günü: 06.07.1995 R.G. Tarih-Sayı: 02.02.1996-22542. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:05.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 1995/7 Karar Sayısı: 1995/35 Karar Günü: 18.7.1995 R.G. Tarih-Sayı: 09.01.1997-22872. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:12.05.2023).

- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 1994/91 Karar Sayısı: 1995/34 Karar Günü: 18.7.1995 R.G. Tarih-Sayı: 09.01.1997-22872. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:12.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 1994/85 Karar Sayısı: 1995/32 Karar Günü: 13.7.1995 R.G. Tarih-Sayı: 28.09.1996-22771. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:12.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 1999/51 Karar Sayısı:2001/63 Karar Günü:28/03/2001 R.G. Tarih-Sayı: 29/03/2002-24710. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:12.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2001/392 Karar Sayısı: 2003/60 Karar Günü: 4.6.2003 R.G. Tarih-Sayı:18.12.2003/25320. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:12.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2001/36 Karar Sayısı: 2003/3 Karar Günü: 16.1. 2003 R.G. Tarih-Sayı: 21.11.2003/25296. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:12.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 1989/6 Karar Sayısı: 1989/42 Karar Günü: 7.11.1989 R.G. Tarih-Sayı: 06.04.1990-20484. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:17.04.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı:2010/7 Karar Sayısı:2011/172 Karar Günü: 22/12/2011 R.G. Tarih-Sayı: 14/02/2012-28204. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:17.04.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2006/95 Karar Sayısı:2009/144 Karar Günü:15/10/2009 R.G. Tarih Sayı:08/01/2010-27456. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:17.04.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2011/74 Karar Sayısı: 2012/15 Karar Günü: 26.1.2012 R.G. Tarih-Sayı: 21.07.2012-28360. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:17.04.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2003/48 Karar Sayısı: 2003/76 Karar Günü: 23.7.2003 R.G. Tarih-Sayı: 11.09.2004/25580. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:17.04.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2003/73 Karar Sayısı: 2003/86 Karar Günü: 7.10.2003 R.G. Tarih-Sayı: 20.12.2005 – 26029. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:17.04.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 1997/54 Karar Sayısı: 1997/67 Karar Günü: 26.11.1997 R.G. Tarih-Sayı: 09.03.2000-23988. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:12.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 1986/5 Karar Sayısı: 1987/7 Karar günü: 19.3.1987 R.G. Tarih-Sayı: 12.11.1987-19632. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:12.05.2023).
- Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2023/44 Karar Sayısı: 2023/71 Karar Günü: 05.04.2023 R.G. Tarih-Sayı: 24.05.2023-32200. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:20.08.2023).

Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2022/34 Karar Sayısı: 2024/16 Karar Günü: 23/01/2024 R.G. Tarih-Sayı: 27.03.2024-32502. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:28.03.2024).

Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2023/169, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkemegundemi/genel-kurul/30-kasim-2023-genel-kurul-gundemi-ve-sonuclari/> (Erişim:10/12/2023).

Anayasa Mahkemesi, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru Numarası: 2019/26345, KT: 22/9/2022. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:12.05.2023).

Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2023/169 Karar Sayısı: 2024/82 Karar Günü: 14/03/2024 R.G. Tarih-Sayı: 19.04.2024-32522. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:19.04.2024).

Anayasa Mahkemesi, E.S: 2022/146 K.S: 2023/31 Karar Günü: 16/2/2023 R.G. Tarih-Sayı: 12.5.2023-32188. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> (Erişim:10.0.2023).

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, Esas Numarası:2023/1090 Tarih:02/11/2023. (K.A).