



Anayasal İlkeler ve Fiskal Kısıtlar Kapsamında Vergilerde Amaçların Uyumlaştırılması: Ek Kurumlar Vergisi Özelinde Bir Değerlendirme

Zinnur Tunç¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 20.12.2024

Düzeltilme : 10.04.2025

Kabul : 24.04.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik oranı: %5

JEL Kodu:

K34, H2, H41

Anahtar Kelimeler:

Ek Vergi, Ek Kurumlar Vergisi, Vergilemenin Amaçları, Vergileme İlkeleri, Vergi Hukuku

Ö Z E T

Modern bir vergi sistemi, mali hukuk ve maliye politikası ekseninde çeşitli kısıtlarla çevrelenmiş farklı vergi türlerinden oluşmaktadır. Bazı vergiler, olağanüstü durumlardan ya da dönemlerden sonra ‘ek finansman’ aracı olarak kullanılmaları bakımından ekonomideki farklı dinamikleri etkilemektedir. Bu nedenle mevcut bir sisteme sonradan ve sürekli olarak eklenen vergilerin, sistemdeki diğer vergilerin amaçlarıyla çatışıp vergi kaosu yaratmaması için dikkat edilmesi gereken pek çok parametre vardır. Ek vergiler de var olan bu sistemde zaman zaman başvurulmuş bir finansman kaynağı olduğundan; çalışmada, son ek vergiler arasında yer alan 6 Şubat 2023 depremleri sonrası 7440 sayılı Kanun ile ihdas edilmiş olan ek kurumlar vergisi odağında, vergi kaosuna yol açabilecek hususlar incelenmektedir.

“Ek vergilerde fiskal amaç doğrultusunda Anayasal ilkelerin sınırlarının zorlanması çok yönlü bir vergi kaosu yaratmaktadır” hipotezine dayanan bu çalışmada, ilkeler ve vergileme amaçları dışında, maliye politikası hedefleriyle çelişen hususlar üzerinde de durulmaktadır. Ayrıca, hukuki ve iktisadi yönüyle ek vergi kavramı teorik anlamda bir bütün olarak ele alındıktan sonra, optimal dengenin sağlanması için gerekli olan koşullar normatif bağlamda incelenmiş ve ek vergi ihdasında bir ön koşul gerektiği sonucuna varılmıştır. Bütçe gerçekleştirmeleri itibarıyla ek kurumlar vergisinde mali amacın öncelendiği tespitine istinaden; bu çalışmada, adalet amacının geri planda bırakılmasının olumsuz etkileri tartışılmakta ve ek vergi ihdasının somut ve ölçülebilir kurallara bağlanması gerekliliğinden hareketle bu kuralların neler olabileceği kapsamında alternatif öneriler sunulmaktadır.

Citation: Tunç, Z. (2025). “Anayasal İlkeler ve Fiskal Kısıtlar Kapsamında Vergilerde Amaçların Uyumlaştırılması: Ek Kurumlar Vergisi Özelinde Bir Değerlendirme”. *International Journal of Public Finance*. 10(1), 109 – 136. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1604499>

¹ Assist. Prof. PhD., İstanbul University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: 0000-0001-6793-4957, zinnur.bobek@istanbul.edu.tr

Harmonization of the Objectives of Taxes in the Context of Constitutional Principles and Fiscal Constraints: An Assessment of the Additional Corporate Tax

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Submitted : 20.12.2024 Revised : 10.04.2025 Accepted : 24.04.2025 Available : 30.06.2025 iThenticate similarity score: 5% JEL classification: K34, H2, H41 Keywords: Additional Tax, Additional Corporate Tax, Objectives of Taxation, Principles of Taxation, Tax Law	A modern tax system consists of different types of taxes surrounded by various constraints in fiscal law and fiscal policy. Some taxes affect different dynamics in the economy in terms of being used as ‘additional financing’ instruments after extraordinary situations or periods. Therefore, many parameters need to be considered to ensure that taxes added to an existing system later and for some time, do not conflict with the objectives of other taxes in the system and create tax chaos. Since additional taxes are also a source of financing that is used from time to time in the existing system, this study examines the parameters that may lead to tax chaos, focusing on the additional corporate income tax, which was introduced by Law No. 7440 after the earthquakes of 6 February 2023. In this study, which is based on the hypothesis that <i>“pushing the limits of constitutional principles for fiscal purposes in additional taxes creates a multifaceted tax chaos”</i>, apart from the principles and taxation purposes, the issues that contradict fiscal policy objectives are also emphasised. In addition, after the theoretical approach to the concept of additional tax with its legal and economic aspects, the necessary conditions for achieving the optimal balance are analysed in a normative context, and it is concluded that a prerequisite is required for the introduction of additional tax. Since it has been determined that the fiscal objective has been prioritised in the additional corporate tax in terms of budget realisations, this study discusses the negative effects of leaving the objective of justice in the background, and alternative suggestions are presented within the scope of what these rules may be, based on the necessity of binding additional taxes to concrete and measurable rules.

Extended Summary

There are two reasons why taxes are one of the most effective fiscal policy instruments: Taxes are automatic stabilizers and can provide secondary income redistribution. This instrument, which is so important from an economic point of view, is frequently used to return to balance during cyclical fluctuations or to meet financing needs in extraordinary situations. However, various principles enshrined in the Constitution impose different constraints on the use of taxes in these situations. Formulating a tax rule requires searching for an optimal balance within the framework of various constitutional principles and fiscal constraints from the initial proposal stage to the final enactment stage. For this reason, it is important to analyze the position of additional taxes, which have been used many times in history, in terms of optimal balance.

The study seeks an answer to the question ‘To what extent the limits of constitutional principles can be pushed for the fiscal purpose of additional taxes?’. To address both the legal and economic effects of additional taxes as a whole, the study aims to analyze these taxes in terms of fiscal law and fiscal policy in the historical process.

The additional corporate tax, which was introduced to finance the extraordinary expenses arising after the earthquake, has been analyzed conceptually and theoretically within a certain chronology within the scope of interpretation methods in tax law. In this analysis, the texts of the law, the enactment process, the decisions of the Constitutional Court, and various approaches to the doctrine are discussed. In addition, the legal nature of additional taxes and their role as fiscal policy instruments have been analyzed and expectations for the future have been emphasized.

The fact that the one-off additional taxes are levied in every crisis or natural disaster period is in itself a routine. This situation causes the concept of 'one-off' to be questioned in the long run. Just like the restructuring laws, the positive aspects of additional taxes are no longer effective. This routinization causes deterioration in taxpayer psychology and tax morality. To prevent this situation, the introduction of additional taxes should be subject to a preliminary rule.

In different periods of the history of the Republic, additional taxes have been a type of financing that has been frequently used for various purposes, primarily for fiscal purposes. The main reasons for resorting to this type of financing are cyclical necessities and natural disasters. The constraints mentioned in the study require the design of taxes for both fiscal and non-fiscal purposes. In this context, the positive and negative effects of the additional taxes should be evaluated. Since the tax rules to be determined will be a fiscal policy instrument, they should be in a structure that ensures efficiency and equity, and that observes the optimal balance.

The major problem with additional taxes from the past to the present is that the negative effects are left in the background. However, the history of tax law is full of examples of how large the effects of taxes imposed without observing principles can be. The Boston Tea Party, which was based on the principle of 'no taxation without representation', and the Poll Tax, which led to the resignation of Margaret Thatcher, are the most well-known examples. Therefore, while determining the rules on additional taxes, there is a need for preconditions based on concrete data that are far from arbitrariness. In this context, the additional corporate income tax introduced by Law No. 7440 is analyzed together with the previous additional taxes. The issues that cause problems in the wording of the law are emphasized. Taking the additional corporate tax as a model, various suggestions are presented to eliminate the negative effects of additional taxes in general. These proposals are based on the following three alternatives.

- I- Establishing a concrete prerequisite for collection amounts within the scope of the conclusions drawn based on budget data,
- II- Audit effectiveness,
- III- The exercise of the power granted to the President under Article 73/4 of the Constitution.

If a possible future financing need is to be met by additional taxes with an arrangement to be made within the scope of these proposals, it will be necessary to increase the efficiency of existing financing sources. In this case, it will indirectly become required to ensure efficiency in existing taxes. However, these suggestions regarding the precondition are not sufficient for optimal balance. The optimal cooperation of legislators and policymakers is also essential.

These proposals have the potential to eliminate the ongoing criticism of additional taxes by the optimal balance. Therefore, they should be considered as alternatives that should be taken into account by lawmakers and policymakers.

1. Giriş

Vergiler, gerek otomatik stabilizatör olmaları; gerekse ikincil gelir dağılımını sağlamaları bakımından maliye politikasının en etkin araçlarından biridir. İktisadi açıdan bu kadar önemli bir aracın konjonktürel dalgalanmalarda tekrar dengeye dönebilmek için veya olağanüstü hallerde finansman ihtiyacını karşılamak için kullanılması geçmişten günümüze sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Ancak, her ne kadar ekonominin iç dinamiği zorunlu kılsa da; Anayasa’da bulunan çeşitli ilkeler, vergilere başvurulmuş bu gibi durumlara ilişkin farklı sınırlar getirmektedir. Bir vergi kuralının oluşturulması, ilk teklif aşamasından son kanunlaşma aşamasına kadar çeşitli Anayasal ilkeler ile fiskal kısıtlar çerçevesinde optimal bir dengenin varlığının araştırılmasını gerektirdiğinden, vergi hukuku tarihinde çok defa yürürlüğe alınmış olan ek vergilerin optimal denge bakımından konumunun incelenmesi önem arz etmektedir.

Çalışmada ‘*ek vergilerin fiskal amacı doğrultusunda Anayasal ilkelerin sınırlarının ne kadar zorlanabileceği*’ sorusuna cevap aranırken; ek vergilerin gerek hukuki, gerekse ekonomik etkilerinin bir bütün olarak ele alınabilmesi için söz konusu vergilerin tarihi süreç içinde hem mali hukuk, hem de maliye politikası ekseninde incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda çalışmada, deprem sonrası ortaya çıkan olağanüstü harcamaların finansmanı için 7440 sayılı Kanun ile ihdas edilmiş olan ek vergi, kavramsal ve kuramsal olarak belirli bir kronoloji dahilinde vergi hukukundaki yorum yöntemleri kapsamında incelenecektir. Bu incelemede; vergi hukukunun kaynaklarının başında gelen kanun metinleri, kanunlaşma süreci, Anayasa Mahkemesi kararları ile doktrinde yer alan çeşitli yaklaşımlar ele alınacaktır.

Ayrıca ek vergilerin pozitif çerçevede, hukuki niteliği ve maliye politikası aracı olarak rolleri incelenecek; normatif çerçevede ise, bu vergiler için geleceğe yönelik eleştirel beklentiler üzerinde durulacaktır. Son olarak, ek vergilerde ortaya çıkan ve çıkması muhtemel sorunlar için birbirine alternatif önerilerde bulunulacaktır.

2. Anayasal İlkelerin ve Fiskal Kısıtların Vergi Kurallarına Etkisi

Vergileme ilkeleri, vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için kuralların seçim sürecinden, tekniğin belirlenmesi ve uygulanması aşamasına kadar geçen sürenin tamamında göz önünde bulundurulması gereken hususlar (Susam, 2024: 271) ve uyulması gereken normlardır (Turhan, 2020: 215). Ayrıca, vergi kurallarının başarılı uygulanabilmesi için geliştirilmiş olan ölçütlerdir (Karakoç, 2024: 191). Bu ilkeler, sosyo-ekonomik düzen ve ideolojiler ile vergilendirmenin amaç ve niteliğinde zaman içinde meydana gelen dönüşümlere bağlı olarak değişmektedir. Normatifi (olması gerekeni) amaçlayan ilkeler bir ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik koşullara, hatta halkın dünya görüşüne ve toplumdaki hukuk bilincine göre şekillenmektedir (Turhan, 2020: 215). Vergileme ilkelerinden bazıları teknik nitelikte ve tartışmaya kapalıyken; bazıları ise iktisadi nitelikte ve tartışmaya açıktır (Karakoç, 2024: 191). Bu nedenle çalışma, tartışılabilir ilkeler ve amaçlar kapsamında vergi kurallarının hukuki niteliğine odaklanmaktadır.

Vergi hukuku özelinde, başta Anayasa olmak üzere çeşitli kanunlarda farklı ilkeler bulunmaktadır. En temel vergileme ilkeleri olarak, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde; genellik, eşitlik, mali güç, sosyal hukuk devleti ve kanunilik gibi ilkeler yer almaktadır. Anayasa'da yer alan bu genel ilkelerin vergi hukukundaki yansımaları literatürde farklı adlarla², farklı sınıflandırmalara dahil edilmekle birlikte, temelde aşağıdaki şekilde ele alınmaktadır:

Hukuk devleti ilkesi, vergi hukukundaki ilkelerinin tümünü kapsayan en temel ilkedir. Zira, Anayasa Mahkemesi kararlarında da bu ilke, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkeleriyle birlikte anılmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi üç ilkeyi kapsar: Belirlilik (tahmin edilebilirlik-öngörülebilirlik) ilkesi, geriye/geçmişe yürüme(me) ilkesi ve kıyas yasağı ilkesi (Karakoç, 2023: 57-60). Öngörülebilirlik ilkesi kapsamında mükelleflerin kendilerine uygulanacak vergi rejimleri hakkında önceden bilgi sahibi olabilmeleri, yani bunları öngörebilmeleri gerekmektedir. Nitekim bu ilkenin, geriye yürüme(me) ve hukuki güvenlik ilkelerinin bir görünümü olarak kabul edilmesinin temelinde bu durum bulunmaktadır (Göker, 2013: 123).

Hukuki güvenlik ilkesine göre, kural olarak vergi hukukunda mali yükümlülüklerin geçmiş dönemlere etki etmemesi gerektiği kabul edilmektedir. Bu husus, "*geriye yürüme ilkesi*", "*geriye yürümeme ilkesi*", "*geçmişe yürüme ilkesi*" şeklinde farklı ifadelerle³ anılmakla birlikte; temelinde öngörülebilirlik ilkesine de dayanan ve vergiyi doğuran olay meydana geldiği sırada var olan bir kanun hükmünün sonradan değişse dahi önceki bir olaya uygulanamayacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla kanunların, yürürlük tarihinden önceki olaylara uygulanmaması hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucudur ve hukuki güvenlik ilkesi Adam Smith'in belirlilik ilkesinin iktisat bilimindeki eşdeğeri olarak da kabul edilmektedir (Oktar, 2022: 51-52).

Mevcut hukuki çerçevede vergiye ait yükümlülüklerin açıkça geçmişe etki etmeyeceğine dair kesin bir norm bulunmasa da, Anayasa Mahkemesi kararlarından da⁴ anlaşıldığı üzere, bu ilke vergiler için önem arz etmektedir (Doksat & Aydın, 2023:486). Vergi kanunlarında bir hükmün geriye yürütülebileceğine yönelik kuralların

² Örneğin, Kaneti vd., 2021: 49'da Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamındaki ilkelerin adları: "*verginin genelliği ilkesi*", "*verginin mali güçle orantılı olması ilkesi*", "*verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülmesi ilkesi*", "*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi*", ve "*verginin yasallığı ilkesi*" olarak ifade edilmektedir.

³ Çalışmada, literatürdeki ağırlıklı kullanım (bkz. Kaneti vd., 2021; Oktar, 2022; Öncel vd., 2018; Güneş, 2008; Özgenç, 2023) ve Anayasa Mahkemesi'nin ek kurumlar vergisi kararında da (AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522) kullandığı ifade kapsamında "*geriye*" yürüme ifadesi tercih edilmiştir. Aksi görüş için bkz. Uslu, 2021; Gençtürk, 2023; Aşçı Akıncı, 2024 ve Karakoç, 2023:60-dipnot 19 ve Karakoç, 2013:1292-dipnot 14 (Karakoç'a göre, her ne kadar zaman zaman Anayasa'da, kanunlarda, literatürde ve konuşma dilinde "*geriye yürüme*" ifadesi kullanılsa da; terimin teknik karşılığı "*önceye-geçmişe teşmil edilmeme*"dir. Bu kapsamda "*geri*" ifadesi yer-yön belirttiğinden, zaman belirteci olan "*geçmiş-gelecek*" ifadelerinin kullanılmasında yarar bulunmaktadır).

⁴ Bkz. AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522; AYM, E.2018/103, K.2019/4, 13/2/2019, RG. 14/3/2019-30714; AYM, E.2018/108, K.2019/5, 13/2/2019, RG. 14/3/2019-30714; AYM, E.2003/73, K.2003/86, 07/10/2003, RG. 20/12/2005-26029; AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23/07/2003, RG. 11/09/2004-25580.

konulamayacağı yönünde açık bir Anayasa hükmünün bulunmayışının temel nedeni, Devletin olağanüstü dönemlerde geçmişe yönelik vergilendirme ihtiyacı duyabilmesidir. Nitekim, vergi kanunlarının geçmişi kapsayan yükümlülükler getirdiği örneklerle sıklıkla rastlanmaktadır (Oktar, 2022: 54).

Fiskal kısıtlar ise maliye politikası yönüyle temelde bütçe kısıtı kapsamında kamu harcamaları ile kamu gelirlerinin dengesini içermektedir. Ancak bu dengenin ani konjonktürel değişimler veya doğal afetler gibi beklenmedik olaylarda kamu harcamalarının artışına bağlı olarak bozulması, beraberinde birtakım sorunları getirmektedir. Bir doğal afet olan deprem, üç yönüyle kamu harcamalarını artırıcı niteliğe sahiptir:

- 1- Ortaya çıkan zararın ve ihtiyaçların finansmanı;
- 2- Potansiyel zararları önleme maliyeti;
- 3- Zarar gören mükelleflere yönelik vazgeçilen vergilerin ve vergiyi doğuran olayın ortadan kalmasının yarattığı gelir kaybı.

Sayılan bu nedenden kaynaklanan finansman ihtiyacı maliye politikalarının çok yönlü araçları ile karşılanabilirken; Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kuruluşundan günümüze, doğal afetler sonucu ortaya çıkan ihtiyaçlar için ek vergiler sıklıkla başvurulmuş araçlardan olmuştur⁵.

Dolayısıyla, Anayasa değişikliklerinde dahi varlığını sürdüren temel ilkeler ve bu ilkelerin çeşitli normlardaki yansımaları ile mevcut konjonktürel dalgalanmalar ya da kamu kesiminin büyüklüğü gibi pek çok parametreye bağlı olarak çeşitli kısıtlarla çevrelenmiş mali politikalar vergi kurallarını etkileyen iki önemli unsurdur.

2.1. Kısıtlar Bakımından Ek Vergilerde Genel Amaç-Araç Uyumsuzlukları

İdarenin vergi gelirlerini maksimize etme çabasına karşın, mükelleflerin de matrahlarını minimize etme çabaları vergileme ilişkisindeki tarafların rasyonelliğinin bir göstergesidir. Bu durum politika yapıcılar tarafından gözetilmesi gereken bir davranış biçimine karşılık gelmektedir. Zira, otomatik stabilizatör olmaları itibarıyla iyi dizayn edilmiş vergiler, konjonktürel dalgalanmalarda direkt bir müdahaleye gerek olmaksızın ekonomide aktif düzenleyici rol oynayabilme yeterliliğine sahiptir. Vergilerin iyi dizaynı ise sistemin ve kuralların amaçlara uygun şekilde yapılandırılması ile mümkündür. Bu nedenle başta Anayasa'nın 73'üncü maddesi olmak üzere, kanunlar tarafından

⁵ Geçmişte olağanüstü dönemlerde ortaya çıkan sorunları çözmek üzere adil gelir dağılımı gibi amaçlar için "*nevâib*" denilen olağanüstü vergilere başvurulabilmekteydi (ayrıntılı bilgi için bkz. Giray, 2018: 48). Örneğin, Osmanlı döneminde (sözlük anlamı kaza, bela, engel, engebe olan "*avarız*" kelimesinden gelen); özellikle savaş, seferberlik gibi olağanüstü dönemlerde ek bir vergi olarak 'avarız vergisi' alınmaktaydı. Ancak, avarız vergileri de tek seferlik olmaktan çıkıp olağan bir vergi haline dönüşmüştür. Avarız vergileri Tanzimat'tan sonra kaldırılrsa da, yerine Buhran Vergisi, Muvazene Vergisi, Varlık Vergisi gibi tek seferlik vergilerin getirildiği dönemler olmuştur (Yüce, 2004: 2).

belirlenen çeşitli ilkelere uyumlu araçlar seçilmesi politikaların işlerliği için bir zorunluluktur (Tunç, 2022: 454).

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde sadece vergileme ilkeleri değil, aynı zamanda vergilemenin amaçları da yer almaktadır. Vergilemenin temelde mali (fiskal) ve mali olmayan iki amacı vardır. En ilkel ve birincil amaç olarak kabul edilen mali amaç, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde “...*kamu giderlerini karşılamak üzere...*” ifadesinde karşılık bulmaktadır. Bu amaç en genel haliyle, kamu harcamalarının vergilerle finanse edilmesi anlamına gelmektedir ve literatürde ‘verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülmesi ilkesi’⁶ kapsamında ele alınmaktadır (Kaneti vd., 2021: 53). Mali olmayan amaç ise “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” ifadesinde karşılık bulan; etkinlik, adalet, istikrar ve büyüme gibi çeşitli kavramları kapsayan daha geniş bir amacı temsil etmektedir.

Gelirin yeniden dağılımı gibi konjonktür politikaları da mali olmayan amaçlar arasındadır. Görüldüğü üzere vergileme yoluyla birçok amaç birlikte gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır ve bu durum amaçlar arası çelişiklere/çatışmalara sebep olmaktadır. Bu çatışmalar, örneğin konjonktürel denge sağlanması ile iktisadi büyüme amaçları arasında görülmezken; büyümenin maksimize edilmesi ve gelir dağılımının sağlanması amaçları arasında görülmektedir. Bu çelişkilerin/çatışmaların siyasal karar alma mekanizmasında çözüme bağlanması gerekliliğinden hareketle (Turhan, 2020: 46), amaçlar arasında paradoksa⁷ dönüşen uyumsuzlukların giderilmesi şarttır. Zira amaçlar arasında ortaya çıkan paradoks, vergilerin etkinliği ve adalet arasında da bir dengesizlik yaratmaktadır. Ayrıca, etkinlik ve adalette olduğu gibi, mali ve mali olmayan amaçlar arasında da bu paradoks bulunmaktadır.

Adalet, Adam Smith'in vergileme ilkelerinde yer aldığı üzere, iktisadi adalettir (Turhan, 2020:216). Bu adalet yatay ve dikey adalet ayrımıyla, aynı durumda olanların aynı; farklı durumda olanların ise farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmektedir (Öncel vd., 2018:43). Etkinlik ise, vergi hukukunda mali amacın gerçekleştirilmesi, yani mali güçten bağımsız bir yaklaşımla, en yüksek vergi geliri elde etmeye yönelinmesi olduğundan; vergilemede tarafsızlığın öncelendiği adalet ile ters yönlü bir ilişkiye⁸ sahiptir (Karayılmazlar & Güran, 2005: 145). Adil verginin aynı ödeme kabiliyetine sahip kişilere eşit yükümlülükler yükleyen bir yapıda olması gerekmektedir (Rosen & Gayer, 2010:365-366). Bu gereklilik göz önünde bulundurulduğunda mevcut ters yönlü ilişkinin niteliği daha da ortaya çıkmaktadır.

Adaletin sağlanması hususunda “*hangi araçlarla sağlanmalı?*” sorusuna istinaden maliye politikası ve mali hukuk ekseninde yapılan otorite tercihleri gündeme gelmektedir. Örneğin, harcama vergileri etkinliği önceleyen, ancak mali güç ilkesini dikkate almayan yapısı bakımından adaleti bozucu bir özelliğe sahiptir. Bu durum politika

⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, 2016.

⁷ Paradoks, kelime anlamı olarak “*çelişki*” kavramına karşılık gelmektedir (Türk Dil Kurumu Sözlükleri).

⁸ Bu ilişki, uluslararası literatürde adalet-etkinlik (equity-efficiency) trade-off'u olarak da anılmaktadır (Balestrino, 2023: 33).

yapıcıların ya da vergi kurallarının başarısızlığı olarak görülmemelidir. Nitekim her politika ve kural farklı amaca hizmet eden düzenlemeleri barındırabilir (Tunç, 2020: 54). Bu yüzden vergi politikalarında aranan ‘mutlak bir doğru’ değil, ‘optimal bir dengedir’.

Vergi politikası tasarımı birbiri ile çelişen iki veya daha fazla politika arasındaki öncelik sırası, bazı tavizlerin⁹ verilmesini gerektirmektedir (Ting, 2013: 22). Vergilemenin amaçları arasında ortaya çıkan bir paradoks için hedef politika doğrultusunda ihdas edilecek yeni bir vergi kuralının sadece kanundaki ya da vergi sistemindeki diğer hükümlerle değil, aynı zamanda maliye politikasının genel ilkeleriyle de uyumlu olması beklenmektedir (Tunç, 2021: 423). Ancak, vergilemenin amaçları ile Anayasal ilkeler de kendi aralarında birtakım paradokslar barındırmaktadır. Maliye doktrininde ‘vergi kaosu’ olarak adlandırılan bu paradokslar, esasında bir verginin amacının o sistemdeki başka bir verginin amacı ile çatışmasıdır (Turhan, 2020: 389). Bu kapsamda ek vergiler de, ihdas edilme amaçlarına göre etkinlik ve adaletin ya da mali ve mali olmayan amaçların öncelenmesi bakımından çift yönlü vergi kaoslarına sebebiyet vermektedir.

Mali hukuk ekseninde incelenen adalet ile maliye politikası ekseninde incelenen etkinlik amaçlarının arasında kurulamayan optimal denge, başta ekonomi olmak üzere çeşitli alanlarda bozucu etki yaratmaktadır. Vergilemenin mali amacı ve mali olmayan amaçları arasında da var olan bu çatışma/çelişki, daha önce ifade edilmiş olan kaos daha da güçlendirdiğinden, amaçların uyumlaştırılmasına duyulan ihtiyaç deprem gibi olağanüstü dönemlerde daha da önemli hale gelmektedir.

Deprem olumsuz etkilerinin giderilmesi için Devletin çeşitli düzenlemeler yapması, aslen kendi sorumluluğunda yer almaktadır. Bu kapsamda, depremin etkileri göz önüne alındığında, vergilemede amaçlar bakımından *(ayrıştırılmadıkları için)* uyumlaştırılması gereken hususlar şunlardır:

Tablo 1. Deprem Finansmanı Bakımından Uyumlaştırılması Gereken Amaçlar

Mali Amaçlar	Mali Olmayan Amaçlar
-Toplumsal zararın minimize edilmesi için çeşitli kamu harcamalarının yapılması -Artan harcamaların finansmanı -Doğal afetleri önleme politikaları için yapılması gereken fizibilite çalışmaları ve önlemlerin maliyetleri	-Doğal afet sonrası ortaya çıkan toplumsal zararın giderilmesi -Doğal afetten zarar görenlerin zararlarının karşılanması (mali amacı da barındırmaktadır) -Doğal afetin büyüklüğüne bağlı olarak etkilenen ticari hayatın yarattığı konjonktürel bozulmanın tekrar düzeltilebilmesi

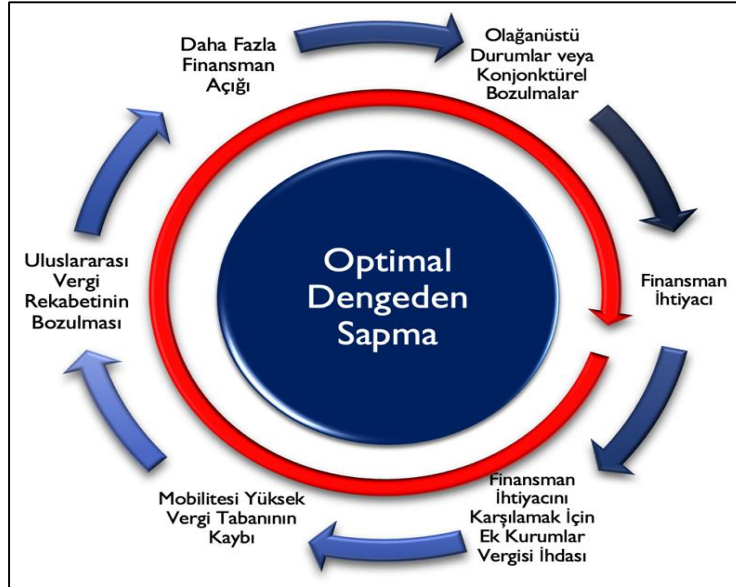
⁹ Örneğin: Optimal vergileme yaklaşımında, etkinliğin öncelendiği bir politikada yatay adalet; adaletin öncelendiği bir politikada ise etkinlik bozulmaktadır. Nitekim, adalet için gelirin artan oranlı vergilendirilmesi öngörülürken; etkinlik için ise vergilerin harcamalar üzerinden alınması öngörülmüştür (Akkaya, 1988: 352). Verilen bu tavizler konjonktürün gereklerine göre dönemsel olarak şekillenebileceği gibi, Anayasal ilkeler kapsamında belirlenecek mali ve sosyal amaçların öncelik sıralamasına göre de şekillenebilmektedir.

	-Sosyal hukuk devletinin bir gerekliliği olarak doğrudan zarar görmese dahi dolaylı zarar gören ya da görme potansiyeli olan toplumun tüm kesimlerini içeren önlemler alınması -Bozulan gelir dağılımında adaletin yeniden tesisi
--	---

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bu amaçlar özellikle mobilizasyonun en yüksek olduğu vergi tabanına sahip kurumlar vergisi söz konusu olduğunda daha da hassas bir dengeyi gerekli kılmaktadır. Örneğin, 7440 sayılı Kanun¹⁰ ile ihdas edilen ek vergi (ek kurumlar vergisi)¹¹, iktisadi konjonktürdeki bozulmalar kapsamında ortaya çıkan finansman ihtiyacının karşılanması için getirilmiştir. Ancak, bu verginin mobilitesi yüksek vergi tabanının kaybına neden olacak düzenlemeler içermesi kurumlar vergisi bakımından hedeflenen uluslararası vergi rekabetinin bozulmasına yol açarken, (Şekil 1’de görüldüğü üzere) uzun vadede de finansman ihtiyacını derinleştirecek ve nihayetinde birbirini besleyen döngüsel bir paradoksa neden olacaktır. Vergilemenin mali ve mali olmayan amaçları arasındaki bu çatışma, otomatik stabilizatör özelliği bulunan vergilerdeki optimal dengenin gözetilmesini zorunlu kılmaktadır.

Şekil 1: Ek Kurumlar Vergisinin Vergi Kaosu Yaratma Potansiyeli



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

¹⁰ 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 12/03/2023-32130.

¹¹ 7440 sayılı Kanun’daki adıyla “ek vergi”, literatürde ve GİB’in (Seri No: 2023/2) tahsilat iç genelgesinde “ek kurumlar vergisi” olarak anılmaktadır. Anlaşılabilirliğin sağlanması bakımından çalışmada da “ek kurumlar vergisi” kullanımı tercih edilmiştir.

Vergi politikalarındaki değişim/dönüşüm, neo-liberal politikalara paralel olarak sermayenin ülke içine gelmesine yöneliktir. Sermaye odaklı olan bu yaklaşımın en temel sonuçları arasında adaletsiz vergileme ve emek üzerinde vergi yükü yaratılması bulunmaktadır (Candan, 2012: 84). Bu yüzden ücret unsuru bağlamında gelir vergisi mükelleflerini hedef almayan ek kurumlar vergisi, sadece bu yönüyle olumlu bir etki bıraksa da, uluslararası vergi rekabeti üzerindeki olumsuz etkisi yadsınamaz düzeydedir. Bu nedenle, kurumlar vergisine müdahale daima daha hassas parametreleri denkleme katmayı zorunlu kılmaktadır.

Örneğin, kurumlar vergisi oranını artırarak ya da yükümlülükleri genişleterek gelir kaybını telafi etmek bir çözüm gibi görünse de, sonuç cazip olmayacaktır. Çünkü bu durum, çok uluslu şirketlerin hem gerçek faaliyetlerini hem de vergiye tabi kazançlarını ülke dışına kaydırmalarına neden olacaktır (Institute for Fiscal Studies, 2011: 494). Sermaye akışkanlığı vergi tabanının kaybedilmesine yol açtığından, optimal dengenin varlığı daha çok önem arz etmektedir.

Sermaye akışkanlığını en çok kapsayan vergi elbette kurumlar vergisidir. Rekabetçi bir ekonomi için sermaye gelirleri üzerindeki vergi oranlarının uluslararası seviyeye indirilmesi gerekir. Bu indirim, oran farklılaştırılması ile sağlanıyorsa o zaman da veri koşullarda kaynak dağılımı bozulacaktır. Öte yandan bu kaybın telafisi için emek gelirlerine yönelik vergi artırımına gidiliyorsa telafi mekanizması ile etkinsizlik ortadan kalkmış olsa da, adaletin feda edildiği bir denklem ortaya çıkacaktır (Pinar, 2012: 38, 41, 43). Bu da birbirini besleyen bir paradoksa ve dolayısıyla genel bir vergi kaosuna dönüşecektir.

Ek vergiler ve bu vergiler kapsamında yaşanan çeşitli vergi kaosları Cumhuriyet Tarihi'nin farklı dönemlerinde kendini göstermiştir. İktisadi Buhran Vergisi,¹² Malî Denge Vergisi¹³ ve Ekonomik Denge Vergisi¹⁴ bunlardan en bilinenlerdir. Bunlar dışında olağanüstü durumlarda tek sefere mahsus olsa da, artık rutin hale gelmiş vergiler de bulunmaktadır. Bunların başında ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergileri¹⁵ gelmektedir. Ayrıca, belirli bir süre için getirilmiş olmasına karşın, sonradan Türk vergi sistemine yerleşmiş bir vergi de bulunmaktadır: Özel iletişim vergisi¹⁶. 1999 Depremine istinaden 'olağanüstü' dönem gerekliliğinde geçici olarak başlayıp, mükelleflerin alışması ve tepkisiz kalmaları sonrası sürekli hale getirilmiş olan özel iletişim vergisi¹⁷, Peacock-

¹² 1890 Sayılı İktisadi Buhran Vergisi Kanunu, RG. 01/12/1931-1964.

¹³ 1598 Sayılı Malî Denge Vergisi Kanunu, RG. 30/06/1972-14231.

¹⁴ 3986 Sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası... Hakkında Kanun, RG. 07/05/1994-21927.

¹⁵ Örneğin 4481 sayılı ve 4837 sayılı Kanunların ikisinde de hem ek emlak vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi aynı anda ihdas edilmiştir (ayrıntılı bilgi için bkz. Ateş, 2023; Demir Belin, 2024).

¹⁶ 4481 Sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG.mük-26/11/1999-23888.

¹⁷ Esasında 4481 sayılı Kanun ile ihdas edilen özel iletişim vergisi ilk getirilirken, kanun koyucu bu verginin süreli olarak alınmasını öngörmüştür. Uygulamada beklenen olmayıp söz konusu vergi 2004 yılına kadar uzatılmış ve 2004 yılından sonra ise 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'na (RG.23/07/1956-9362) eklenerek Türk vergi sistemindeki kalıcı yerini almıştır (m.39).

Wiseman sıçrama tezinin tipik bir örneği olarak kabul edilmektedir (Ünsal, 2016: 20; Kazandı & Selek, 2024: 69).

Geçmişten günümüze ihdas edilmiş ek vergilerin neredeyse hemen hepsi, en az bir ilke bağlamında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi kararlarına konu edilmiştir¹⁸. Konjonktürel gereklilikler ve doğal afetler olmak üzere çeşitli olağanüstü durumlarda çıkartılmış olan bu ek vergilerin bazıları Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilse de; özellikle doğal afetlerin yol açtığı zararın finansmanı için getirilen ek vergiler genellikle Anayasa'ya uygun bulunmuştur.

Karakoç'a göre 'belirsizlikler manzumesi' olan vergi mevzuatı, asıl maddelerden çok mükerrer, geçici ve ek maddelere yer vermesi bakımından farklı kanunların veya aynı kanun içinde farklı maddelerin birbiriyle olan uyumuna zarar vermektedir. Verginin konusunun ve oranlarının sürekli değiştirilmesi, sık sık çıkartılan aflar ve ihdas edilen ek vergiler kanunların karmaşık bir yapıya bürünmesine neden olurken, mükelleflerin ödevlerini yerine getirmelerini de engellemektedir (Karakoç, 2013: 1300-1301).

2.2. 7440 Sayılı Kanun ile İhdas Edilen Ek Vergi Özelinde Amaç-Araç Uyumsuzlukları

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 12/03/2023-32130) ile Türk vergi sistemini kapsayan çeşitli alanlarda düzenlemeler yapılmıştır. Mezûr Kanun kapsamında borç yapılandırması, belirli şartlar dahilinde kamu borcunun tahsilinden vazgeçme, matrah artırımı, sigorta primleri, öğrenim kredileri vb. çeşitli düzenlemeler olsa da; bu çalışmanın asıl odağını kurumlar vergisi kapsamındaki bazı mükellefler için getirilen ek vergi oluşturmaktadır.

7440 sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi'nde belirtildiği üzere; Covid-19 pandemisi, küresel tedarik zincirlerinin bozulması, arz şokları, Rusya-Ukrayna ilişkilerinin yol açtığı sorunlar, mal ve enerji fiyatları ve son olarak da küresel anlamda devam eden enflasyonist baskıların olumsuz etkilerinin giderilebilmesi adına çeşitli regülasyonlar yapılmıştır (TBMM, 2023a: 8). Gerek konjonktürel olumsuzluklar, gerekse vergi oranlarındaki indirimler gibi çeşitli faktörler, bütçedeki en büyük gelir kalemi olan vergilerin payını etkilemiş ve dolayısıyla vergilemenin birincil amacı olan fiskal amaç doğrultusunda ek finansman ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Üstelik 7440 sayılı Kanun'un kanunlaşma süreci devam ederken 6 Şubat depremlerinin meydana gelmesi bu ihtiyacı daha da artırmıştır.

Ancak Gerekçe'de ifade edilen farklı dinamiklerden beslenen ve aynı zamanda siyasi, toplumsal, fiziki birçok temele dayanan olgular için aynı reçetenin sunulması; konuyu, hem ekonomik hem de hukuki anlamda eleştiriye açmıştır. Her ne kadar

¹⁸ **Bkz.** 3986 sayılı Kanun için E.1994/80, K.1995/27, 06/07/1995, RG. 02/02/1996-22542; 4481 sayılı Kanun için E.1999/51, K.2001/63, 28/03/2001, RG. 29/03/2002-24710; 4837 sayılı Kanun için E.2003/48, K.2003/76, 23/07/2003, RG. 11/09/2004-25580; 4962 sayılı Kanun için E.2003/73, K.2003/86, 07/10/2003, RG. 20/12/2005-26029; 7440 sayılı Kanun için E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522; 7456 sayılı Kanun için E.2023/131, K.2023/160, 28/09/2023, RG. 06/10/2023-32331.

finansman ihtiyacı her dönemde maddi olarak aynı kavrama tekabül etse de; bu ihtiyacı ortaya çıkaran olguların farklılığı (deprem gibi doğal afetler ya da krizler gibi konjonktürel bozulmalar), ortaya çıkacak mali yüke katlanılabilirliği belirleme açısından önem arz etmektedir.

7440 sayılı Kanun ile ihdas edilen ek kurumlar vergisi genel özellikleri itibarıyla; süreli-geçici, olağandışı, sınırlı sayıda mükellefi kapsayan, dolaysız bir vergidir (Karakoç, 2023: 53). Ancak bu vergi aşağıdaki hususlar bağlamında kısa ve uzun vadede çeşitli sorunlar yaratma potansiyeline sahiptir:

1- Anlaşılabilirlik ve basitlik ilkeleri¹⁹, mükelleflerin hak ve ödevlerini yerine getirebilmeleri için kanun lafzına nüfuz edebilirliğini gözetten bir ilkedir. Ancak ek kurumlar vergisini ihdas eden hükmün 21 satırlık 6 cümleden oluşan tek bir fıkra olması; ayrıca, bu anlaşılması zor düzenlemenin Kanun'un teklif metninde olmadığı için²⁰ Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmeden özet gerekçe okunarak sonradan kanun metnine eklenmesi gibi çeşitli yönlerle de eleştirilere konu olabilecek bir yazım tekniğine sahip olması (Gençtürk, 2023: 375), vergiyi olumsuz yaklaşımların odağına getirmiştir. Üstelik hükme nüfuz edebilmeyi engelleme ötesinde, lafzın bu kadar karmaşık olması mükelleflerin var olan vergi uyumlarını da zedeleyecek düzeydedir.

2- Hükümde yer alan “Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle...” ifadesi, mezkûr Kanun'un yayımlandığı tarih gereği (RG.12/03/2023), söz konusu ek verginin 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi matrahını konu alması nedeniyle geriye yürüme ilkesine aykırı olarak değerlendirilebilir. Burada her ne kadar beyanname verme²¹ ve ödeme zamanı²² henüz geçmemiş olsa da; bu durum yılın kapanmış olduğu, verginin geriye yürütüldüğü ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği gerçeğini değiştirmemektedir. Zira, dönem kapanmış olmasına rağmen vergi yükü zamansız ve ölçsüz bir şekilde artırılmıştır (Karakoç, 2023: 81).

Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olayın, normal bir hesap dönemi için yılın başında başladığı ve tüm yıl boyunca gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen kazançlar olduğu düşünüldüğünde; 7440 sayılı Kanun ile getirilen ek verginin mükellefler açısından ileriye dönük tahminleri, adil ve rekabetçi piyasadaki çalışma sistemlerini, ticari faaliyetlerini ve yatırım kararlarını olumsuz etkilediği kabul edilmektedir (Kazandı & Selek, 2024: 72). Zira, Karakoç'a göre 2022 kazançlarının dikkate alınması geçmiş etkileyen bir düzenlemeyi içerdiğinden, yani hesap dönemi kapandıktan sonra kapanan

¹⁹ 7440 sayılı Kanun ile ihdas edilen ek verginin vergileme ilkeleri kapsamında ayrıntılı değerlendirmesi için bkz. Karakoç, 2023; Aşçı Akıncı, 2024.

²⁰ Ek vergi maddesi genel kuruldaki görüşmeler sırasında verilen bir önerge ile kanuna eklenmiştir (bkz. Doğrusöz, 2023). Ayrıca, Plan ve Bütçe Komisyonu'na sunulmaması yönünden eleştirilen ek kurumlar vergisi hükümleri, 7440 sayılı Kanun metnine deprem sonrası eklendiğinden, teklif metninin Plan ve Bütçe Komisyonuna giriş (27/01/2023) ve çıkış tarihleri (01/02/2023), deprem öncesi zaman dilimine denk gelmiştir (bkz. TBMM, 2023b).

²¹ KVK, m.14/3: “Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir”.

²² KVK, m.21/1: “Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.”

dönemin vergi yükünü artırıcı bir hukuki niteliğe sahip olduğundan, gerçek geriye yürüme söz konusudur ve bu da açıkça hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır. Bir vergi kolaylığı sağlanırken, bu kolaylığın üstün bir yarar için sağlandığı kabul edildiğinde; söz konusu kolaylıktan vazgeçilmesi ancak daha üstün bir yararın varlığı halinde mümkündür. Ancak, kurumlar vergisindeki bazı indirim ve istisnalar kapsamında toplanan bir ek verginin adem-i tahsis ilkesi gereği sadece depremin zararı için kullanılması mümkün olmadığından²³; bu vergiye doğrudan bir ‘deprem vergisi’ demek de mümkün olmayacaktır. Aksi takdirde sadece ek kurumlar vergisi değil, her vergi deprem vergisi olarak kabul edilebilecektir (Karakoç, 2023: 71).

Ayrıca kanun gerekçesinde ve madde gerekçesinde²⁴ yer almayan deprem olgusunun, üstün yarar olarak öne çıkarılması tarihî yorum yöntemi bağlamında da uygun değildir.

3- Hükümde yer alan “...ve bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir” ifadesi Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK)²⁵ ilk ödeme zamanı kuralına uyumlu gibi görünmektedir. Ancak, 7440 sayılı Kanun’un yayımlandığı Resmî Gazete tarihinden (12/03/2023) bir ay sonra ödeme zamanının gelmesi göz önünde bulundurulduğunda, kısa vadede kurumların nakit akış dengesini bozucu bir etki söz konusudur. Uzun vadede ise bu hükmün maliye politikasının hedeflerin biri olan güçlü vergi rekabeti sağlama ve yatırım çekme amaçlarıyla çelişen bir düzenleme olduğu görülmektedir.

4- Kanun metnindeki diğer bir ifade olan “6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır...” ifadesi, kamuoyunda ‘deprem vergisi’ algısıyla çeşitli tepkilere neden olmuştur. Anayasa Mahkemesi’nin geriye yürüme ilkesine dair yaptığı yorumda da (AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522) gerekçe olarak deprem vurgusunun yer alması bu vergiyi doğrudan deprem ile ilişkilendirse de, esasında 7440 sayılı Kanun gerekçesinde ve madde gerekçelerinde depremin yer

²³ Depreme tahsisi mümkün olmadığından tahsil edilen tutarların Afet Yeniden İmar Fonu’na aktarılması gerektiğini öne süren yaklaşımlar vardır (**bkz.** Ergin, 2023:90). Ayrıca, bu konuda Sonsuzoğlu da 4481 sayılı ve benzer gerekçeli Kanun (RG.mük-26/11/1999-23888) için bütçe dışı fonların kullanımını önermiştir (**bkz.** Sonsuzoğlu, 2000:154). Ayrıca, Aşçı Akıncı da sosyal hukuk devletin bir gereği olarak ek vergiler yerine fonların kullanımını önermektedir (**bkz.** Aşçı Akıncı, 2024:81). Şubat 2023 Depremlerinin ardından 7441 sayılı Kanun (RG.21/03/2023-32139) ile kurulan Afet Yeniden İmar Fon’u (önceki fonların aksine) kuruluş amacına uygun bir işlerlik kazanırsa, ortaya çıkan finansman ihtiyacının karşılanmasında başarı sağlanacağı için afet sonrası dönemlerde duyulacak ek vergi ihtiyacının da ortadan kaldırılması bakımından önem arz eden bir kaynak olarak görülebilecektir (Demir Belin, 2024:509). Ancak fonlar, denetim yönüyle kanuni kurallara sıkı sıkıya bağlı olmayan ve yönetim kurullarına verilen yetkiler yönüyle olumsuz sonuçlar doğurma potansiyeli olan kaynaklardır. Örn. **bkz.** Afet Yeniden İmar Fonunun Yapısı ve İşleyişi Hakkında Yönetmelik (RG.02/02/2024-32448) m.18: “Denetim ve Raporlama”.

²⁴ Deprem olgusuna; genel gerekçede, madde gerekçesinde, tasarı-teklif metninde ve komisyon raporunda yer verilmemesinin temel nedeni 6 Şubat depremlerinin 7440 sayılı Kanun’un kanunlaşma süreci devam ederken gerçekleşmiş olmasıdır (**bkz.** TBMM, 2023a,b).

²⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, RG.21/06/2006-26205.

almaması yine konuyu tartışmalara açan başka bir kronolojik duruma karşılık gelmektedir.

Ayrıca, deprem bölgesinde yer alan mükelleflere tanınan bu muafiyetin sınırları da tartışmalıdır. Nitekim, deprem bölgesinde olduğu halde hiçbir zararı olmayan mükelleflerin ya da deprem bölgesinde olmadığı halde emtia satışları, ham madde sağlayıcılığı vb. gibi çeşitli yönlerden tıpkı deprem bölgesinde olan bir mükellef kadar etkilenmiş olanların sübjektif durumlarının dikkate alınmadığı bu muaflik kriterleri mevcut haliyle eşitlik ilkesi bakımından çelişik sonuçlar doğurma potansiyeline sahiptir.

5- Ön izin ilkesi kapsamında, bütçe hukukuna göre bir kanuna dayanılarak vergilendirme yapılabilmesi için söz konusu kanunun o yılki Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer alması gerekir. Yani o mali kanunun o yıl uygulanabilmesi için bütçe kanununda yer alması ön koşuldur ve bir bütçe yılı içinde uygulanabilecek kuralların Bütçe Kanunu'ndan önce yürürlüğe girmesi gerekmektedir (Karakoç, 2013:1301). Bu nedenle 7440 sayılı Kanun lafzında yer alan *"Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir"* ifadesi literatürde ön izin ilkesine aykırı olarak değerlendirilmektedir. Nitekim, bu gelirin 2023 Yılı Bütçe Kanunu'nun (C) Cetvelinde yer alması mümkün görülmemektedir (Karakoç, 2023: 60, 83; Sonsuzoğlu, 2000: 154).

6- Hükümde yer alan *"Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez"* ifadesinde görüldüğü üzere ödenecek vergi tutarının giderleştirilmesine ya da herhangi bir vergiden mahsup edilmesine müsaade edilmemiştir. Örneğin hızlı bir finansman gerekliliği doğdu ise burada ek verginin mahsubunun yasak olması kuralından ziyade, hızlı bir finansman aracı olarak kullanıldıktan sonra 2023 yılı gelirlerine mahsup edilmesine müsaade eden bir düzenleme yapılabilirdi ve böylece ek vergi bir nevi peşin alınan vergiye dönüştürülebilir ve eleştirilere konu olan bu aksaklıklardan bazıları giderilebilirdi.

7- Kanun lafzını karmaşıklaştıran kuralların başında, oran farklılaştırması ile mükelleflerin kapsamı²⁶ ve bu kapsamın yine kendi içinde daraltılması²⁷ gelmektedir. Ek verginin sınırlı sayıda mükellefi kapsamasını, literatürde 'ölçsüz', 'tutarsız'²⁸ ve 'çok

²⁶ "...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..."

²⁷ "...Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentleri ile geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki istisnalar, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler, 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası, ilgili kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar ile 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirimine konu kazançları üzerinden bu vergi hesaplanmaz" ve "Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır"

²⁸ Bkz. Doğrusöz, 2023.

özgü', 'ayırımcı'²⁹ olarak nitelendiren görüşler bulunmaktadır. Bu durum, yatay ve dikey adalet ilkesine ve ayrıca mali güç ilkesine aykırılık olarak kabul edilmiştir. Örneğin, beyannamesinde indirim ve istisna tutarına yönelik bir kalem olmayan mükellefler matrahları ne olursa olsun ek kurumlar vergisi ödemezken; zarar eden, ancak indirim ve istisna kalemleri bulunan mükellefler ek kurumlar vergisi ödeyeceklerdir (Karakoç, 2023: 76; Aşçı Akıncı, 2024: 62).

Mükellef sayısının çok dar kapsamlı olması ama deprem dolayısıyla ortaya çıkan yükün toplam kurumlar vergisi mükelleflerine oranla sadece vergi indirim ve istisnasından yararlanan yaklaşık %1,5'ine isabet ettiğinden hareketle, eşitlik ve genellik ilkesine de aykırılık söz konusudur. İstisnalar aracılığıyla teşvik edilen faaliyetlerin tekrar vergilendirilebilir kazanca dahil edilmesi; buna karşın, normalde teşvik kapsamında olmayan faaliyetlerin ek verginin dışında tutulması da eşitlik ilkesine aykırılık olarak değerlendirilmektedir (Yılmaz & Başdelioğlu, 2023: 93; Çiçek & Özkan, 2023: 36). Ayrıca bu durum vergi teşviklerinin amacıyla da çelişmektedir (Aşçı Akıncı, 2024: 62).

Depremi getirmiş olduğu ek finansman ihtiyacını karşılama yükünün, mükellef grubunun çok kısıtlı bir kesimine yüklenmesi Doğrusöz'e göre de eşitlik ve genellik ilkeleri bağlamında Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir. Zira, vergi yükünün istisnalardan yararlanan ve bazı bağışları yapanlarca karşılanması konusundaki ölçütlerin net olmaması bu aykırılığı güçlendiren hususlardandır. Devlet tarafından mevcut sistemde desteklenen faaliyetlerin cezalandırma anlamına gelecek şekilde geçmişe etkili olarak vergilendirme kapsamına alınması; buna karşın daha önce desteklenmeyen faaliyetlerin ek vergi dışında bırakılması eşitlik ilkesine uygun düşmemektedir. Ayrıca ek vergi düzenlemesi kendi içinde tutarsızdır. Örneğin, Yeşilay'a bağış yapan bir kurum bu bağışı üzerinden ek vergi ödemezken; bir üniversiteye laboratuvar bağışlayan bir başka kurum ise bu bağışı üzerinden ek vergi ödeyecektir. Bu gibi bir tutarsızlık ek verginin amaca hizmette ölçüsüzlüğünün bir göstergesidir (Doğrusöz, 2023).

8- Ek kurumlar vergisinin geçmiş yıl beyannamesi üzerinden ve indirimli kurumlar vergisine tabi mükellefleri kapsayacak şekilde getirilmesi vergi ceza hukuku yönünden de eleştiriye açılmaktadır. Zira, yürürlük tarihi itibarıyla tüm geçici beyannamelerin verilmiş olması göz önünde bulundurulduğunda; mükelleflerin gösterebilecekleri indirimleri göstermeyip, vergi planlaması olarak mükellef lehine kullanılabilecek kalemlerden vazgeçmeleri, vergi ceza hukuku kapsamında bir yaptırım getirmemektedir. Zira indirim, istisna ve muafıkların beyannamede gösterilmesi bir vergi planlamasıdır ve mükelleflerin beyannamede gösterebilecekleri indirimleri göstermemiş olmalarının vergi kabahatlerinde ya da suçlarında bir karşılığı bulunmamaktadır. Zira beyannamede gösterilebilecek indirimlerden vazgeçilmesi, vergi matrahını artıran bir husustur ve Hazine'ye herhangi bir yük getirmemektedir.

Geçici vergi beyannamelerinde gösterilmeyen indirimlerden sonra getirilen bu ek verginin hukuki niteliği yaptırımlar bakımından usul belirsizliği yaratmaktadır. Her ne kadar gösterilmeyen indirimler dolayısıyla ilgili dönemde Hazine'ye daha yüksek bir tutar

²⁹ Bkz. Karakoç, 2023; Aşçı Akıncı, 2024.

intikal etmiş olsa da (cari kurumlar vergisi oranı ek vergi oranından daha yüksek olduğu için); bu durum ek verginin uygulamadaki etkinliği bakımından gri bir alan ortaya çıkarmıştır. Örneğin, mükellefin lehine olan indirimlerden geçici vergi dönemlerinde yararlanmamış olması o dönem için herhangi bir sorun teşkil etmezken; sonradan getirilmiş olan ek vergi için yıllık beyannamede matrah bakımından eksik tahakkuk sonucu ortaya çıkacaktır. Ancak, yıllık beyannamesini henüz vermeyen mükelleflerin geçici vergi döneminde beyan etmedikleri indirimleri, ek vergi bakımından eksik tahakkuka neden olmamak adına, sonradan beyan etmeleri halinde ise ortaya çıkacak ek vergi matrahı için (cari kurumlar vergisi oranının ek vergi oranından daha yüksek olmasından dolayı), aradaki oran farkı kadar bir vergi iadesi gerekliliği ortaya çıkacaktır. Çünkü bu örnekte mükellefler geçici beyanname dönemlerinde indirimlerini beyan etmeyerek daha yüksek bir orandan vergi ödemiş olacaklardır.

Bir başka ifadeyle; ek kurumlar vergisi matrahı bakımından sorun yaratabilecek bu durum için mükellefler geçici beyannamelerinde göstermedikleri indirimleri yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde gösterdiklerinde (ek kurumlar vergisi oranı, yıllık kurumlar vergisi oranından daha düşük olduğu için), ilgili indirimlere ait olmak üzere aradaki fark kadar fazla ödenmiş tutarlar ortaya çıkacaktır ve bu örnekteki duruma ilişkin izlenilmesi gereken usul belirsizdir.

Her ne kadar ek kurumlar vergisi 2023 yılında ihdas edilmiş ve 2022 beyannamelerini kapsamış olsa da, sayılan tüm bu hususlar zamanaşımı süreleri müddetince varlığını sürdürmeye ve dolayısıyla İdare ile mükellefler arasındaki ihtilaflara konu olmaya devam edecektir.

3. Ek Vergilerde Amaçların Uyumlaştırılması: Optimal Denge ve Yeni Kural Gerekliliği

Optimal, kelime anlamı olarak “*en iyi*”, “*en uygun*” demektir (Oxford English Dictionary; Türk Dil Kurumu Sözlükleri). Mutlak denge yerine en uygun dengeyi bulma çabası kendi içinde sübjektif bir yapıya karşılık gelmektedir. Zira “*kimin için en uygun?*”, “*kime göre en uygun?*” soruları konjonktürün gerekliliklerine göre kısa vadede dahi değişiklik gösterme potansiyeline sahiptir.

Maliye politikası, sadece ne kadar gelir toplanacağını değil, bu gelirin nasıl ve hangi kaynaklardan toplanacağını da içeren soruların cevabını arar. Nasıl ki kanun koyucunun uymak zorunda olduğu Anayasal ilkeler varsa; politika yapımcıların da uymak zorunda olduğu iktisadi programlar ve planlar vardır. Bu ilkeler ve programlar optimal dengeye ulaşmada gözetilmesi gereken iki ana parametredir.

3.1. Vergilemenin Amaçlarında Optimal Dengenin Önemi

Vergilemenin amaçlarının iyi dizaynını içeren bir kuralın vergi kaosu yaratmaksızın mükelleflerin vergiye uyumunu ve vergi ahlakını artıran bir niteliği haiz

olması, gerek kanun koyucular gerekse politika yapıcılar nezdinde hedeflenen bir durum olmuştur.

Literatürde mükelleflerin artan ekonomik zorluklar, azalan toplumsal dayanışma ve hükümetin vergilendirme tutumuyla ilgili hayal kırıklıklarının vergi ödeme isteklerini azalttığına dair yapılmış ampirik çalışmalar bulunmaktadır (Boogaard vd., 2023). Depremi ulusal bir zorluk olduğu kabulüne istinaden, ortak bir ulusal zorlukla karşı karşıya olunduğunda, ödeme gücü en yüksek mükelleflerin vergilendirilmesini sağlamak için vergileri desteklemeye istekli³⁰ bir mükellef kitlesinin varlığı kabul edilmektedir. Ancak, bu durumun koşullu olduğu yapılan çalışmalarda ifade edilmektedir. Öyle ki önemli zorlukların ortasında vergi mükellefleri, hükümetin vergilerin etkili bir şekilde kullanıldığını gösterebilmesine daha fazla önem vermektedir (Boogaard vd., 2023: 28).

Modern devletler, kamu hizmetlerini karşılamak için büyük miktarda gelir sağlayan vergi sistemleri olmadan var olamaz. Bu sistemlerin tasarlanma şekli refah için çok önemlidir. Yine de politika yapıcılar, ulusal vergi sistemlerinin tasarımı bir bütün olarak ele almak için nadiren adım atarlar. Çünkü vergilendirmeye ilişkin kamuoyu anlayışı sınırlıdır ve vergi tasarımına ilişkin tartışmalar da ciddi derece yetersizdir. Örneğin, 20. yüzyılın ortalarında ideal olabilecek bir vergi sistemi, 21. yüzyılın ikinci on yılı için ideal olmayacaktır. Vergi sistemi tüm modern ekonomilerde merkezi bir rol oynar ve vergiler çoğu gelişmiş ekonomide millî gelirin %30 ila %50'sini oluşturur. Bu büyük miktardaki paranın toplanma şekli, etkinlik ve adalet açısından son derece önemlidir. Bu iki kavram arasındaki çatışma, mutlak bir tercihten ziyade, optimal dengeyi gerektirmektedir. Daha genel olarak, tüm vergilerin tek tek tüm amaçları barındırması gerekmez (Institute for Fiscal Studies, 2011: 1, 3, 470, 472). Vergi sistemi bir bütün olarak bunu sağladığı sürece adaletten uzaklaşan ya da etkinliğe gölge düşüren vergilerin de sistemde yer alması 'bir noktaya' kadar kabul edilebilir. Bu 'bir noktanın' referansı olan optimalite ise amaçları netleştirmek ve politika üzerindeki kısıtları tanımlamakla başlar. Kısıtlamalara uyarken amaçlara en iyi şekilde ulaşan vergi sistemi, optimal olarak kabul edilir (Tuomala, 2016: 1-2).

Adalet-etkinlik trade-off'unda³¹, toplumun gelir dağılımında adaleti sağlama gibi hedefleri varsa, etkin vergilendirme kurallarından sapmalar kabul edilebilir olmaktadır. Bu kapsamda, bir verginin aşırı yük oluşturması 'mutlak kötü' bir durum olarak nitelendirilmemelidir. Nitekim, sonuçta adalet-etkinlik trade-off'unda toplum için bir fayda sağlanması muhtemeldir. Ancak, sağlanacak bu faydanın topluma yansıyan aşırı yükü haklı çıkaracak boyutta olup olmadığı önem arz etmektedir. Zira, sübvansiyonlar bile aşırı yük yaratma potansiyeline sahiptir, çünkü mükellefleri marjinal sosyal maliyetten daha az değere sahip ürünlere yönlendirirler (Rosen & Gayer, 2010: 346, 347, 357).

³⁰ Bu isteğin olumsuz bir yansıması olarak; Ünsal'a göre mükelleflerin doğal afet sonrası psikolojik durumlarından faydalanılarak konulan vergilerin yarattığı yük, mükelleflerin tepkisiz kalmaları sonucu artmaktadır (Ünsal, 2016:3).

³¹ "Trade-off", iki kavram/özellik arasında biri için diğerinden verilen taviz anlamına gelmektedir (Oxford English Dictionary). Örn. Balestrino, 2023: 33'te vergi kaosu açan ve çalışmada 'paradoks' olarak ifade edilen kavramın eş değeri olarak kullanılmıştır.

Vergilemede optimal nokta her ne olursa olsun rasyonel mükellef davranışlarında bir değişim beklentisi söz konusu olacağından, etkinlik ve adalet arasında yapılacak olan seçimin vergilemenin amaçları bağlamında da potansiyel mükellef davranışı değişikliğini içerecek bir vergi kuralına uygun olması gerekmektedir. Çünkü mükellef algılarındaki değişiklik onları rasyonellikten uzaklaştıracaktır (Turhan, 2020: 416-417).

3.2. Ek Vergi İhdasında Kuralların Önemi ve Kural Önerisi

Maliye politikalarının etkinliği bu politikaların önemli bir aracı olan vergilerin uygun şekilde sistematize edilmesine bağlıdır. Bu da, vergi kuralının kapsam ve niteliğiyle ilişkili olduğundan; kısıt-amaç-araç etkileşiminin analiz edilmediği bir vergi kuralının oluşturulması vergi kaosuna yol açma potansiyeline sahiptir. Zira böylesi bir analiz, ölçülülük ilkesinin³² de bir gereğidir.

Bir vergi kuralı, gerekçesini oluşturan sosyal, siyasal, ekonomik, mali ve teknolojik durumları doğru bir şekilde yansıtamazsa, kendi işlevini yerine getirmesi mümkün olmayacaktır (Oktar, 2016: 3, 8). Bu kapsamda ek vergilerin amaçları arasında çıkan vergi kaosunun minimize edilmesi optimal dengenin sağlanması ile mümkündür. Bunun için ise geriye yürüme(me), ölçülülük, hukuki güvenlik, kanunilik, eşitlik, genellik, kıyas yasağı, öngörülebilirlik, mali güç, adalet, belirlilik, hukuk devleti gibi pek çok Anayasal ilke ile başta bütçe kısıtından kaynaklanan çeşitli fiskal sınırların amaç-araç uygunluğu bakımından analizine ihtiyaç duyulmaktadır.

Özellikle 7440 sayılı Kanun kapsamında, doğal afetlerin beklenmezliği gerekçe gösterilerek geriye yürüme ilkesinin sınırlarının aşıldığı Anayasa Mahkemesi tarafından dahi kabul edilmişken³³; bu durumun nedeni olarak, genel ifadelerle kamu yararının öncelendiği vurgusu göz önüne alındığında vergi kurallarının önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Vergi hukukunda Anayasal bir ilke olarak geriye yürümeyi yasaklayan bir maddenin bulunmaması ve geçmişte de vergilerin kamu yararı önceliği ile sıklıkla geriye yürütüldüğü örneklerin olması, konunun Anayasa Mahkemesi tarafından farklı şekillerde yorumlanmasına neden olmuştur. Mevzuatta bir tanımı bulunmayan gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme kavramlarına gerek doktrinde, gerekse Anayasa Mahkemesi

³² Ölçülülük ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırması söz konusu olduğunda, bu sınırlandırma için kullanılacak aracın, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli, gerekli ve orantılı olmasını ifade etmektedir. Bu kapsamda ölçülülük ilkesi, sınırlandırma amaçları ile araçları arasında dengeli bir ilişkiyi gerekli kılmaktadır (Karakoç, 2013: 1280).

³³ AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522, §23: “İtiraz konusu kuralın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi hesap döneminin kapandığı ve kapanan hesap dönemine ait indirim tutarlarına yönelik ek verginin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu itibarla **kuralın geriye yürütüldüğü söylenebilse de** beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hâli, siyasî, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle yapılacak kanuni düzenlemelerle kanunların geriye yürütülmesinin mümkün olduğunun kabulü gerekir” (yazar tarafından vurgulanmıştır).

kararlarında sıklıkla rastlanmaktadır. Ancak, Almanya Federal Anayasa Mahkemesi’nin³⁴ 2’nci Dairesi tarafından yapılan bu ayırmada dahi aynı mahkemenin vermiş olduğu 2010 tarihli bir kararda bu kavramlar arasında esasında bir fark bulunmadığı vurgulanmıştır (Taylor vd., 2020: 31).

Ek kurumlar vergisinin geriye yürütülmesi bütçe tahminlerinde ve tahakkuk-tahsil oranlarında da kendini göstermektedir. Finansman amacı öncelenirken, adalet amacından vazgeçilmesi bir noktaya kadar kabul edilebilir olsa da; 2023 yılında yürürlüğe girip 2022 yılı gelirlerini konu alan ek kurumlar vergisinde, 2023 yılı itibarıyla %99,3³⁵ gibi ciddi bir oranda bütçe tahminlerine uygun gelir elde edilmesi finansman amacına çok katı bir bağlılığın göstergesidir.

Tablo 2. Ek Kurumlar Vergisi 2023 Merkezi Yönetim Bütçe Gelir-Tahmin Verileri

Vergi Türü (Milyon TL)	2023 Bütçe Geliri	2023 Bütçe Tahmini ³⁶
7440 Sayılı Kanun, m.10/27 Uyarınca Tahsil Edilen Ek Vergi	73.502 ³⁷	74.000

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri’nden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur (**bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023a,b)

Bu şekilde bir tahmin gerçekleşmesi elde edebilmek için etkinliğin, optimal dengeden oldukça uzak bir noktada öncelenmesi gerekmektedir. Yani bu tablo 7440 sayılı Kanun’da etkinliğin *adalet aleyhine* dengesizlik yaratacak boyutta ilk amaç olduğunun bir göstergesidir. Zira, 73.502 Milyon TL, ilk ödeme ayından itibaren 2023 yılı için toplanan ek vergi tutarıdır, o yıla ait hedef 74.000 Milyon TL’dir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023a,b). Bu durumun nedenlerinden biri, geriye yürüyen vergilerde hâlihazırda verilmiş olan geçici vergi beyannamelerine istinaden, kayıp-kaçak oranının düşük olmasıdır. Zira, vergilerdeki genel tahakkuk-tahsil oranındaki farktan da bu durum görülmektedir. Örneğin, 2023 yılı için genel tahakkuk-tahsil oranı %83,7’dir. Hatta ret ve iadeler hariç olmak üzere, devreden tahakkuklardan ve geçmiş yıl tahakkukları için

³⁴ Alman hukukunda gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme hakkında güncel yaklaşım için **bkz.** Özgenç, 2023:48).

³⁵ Yazar tarafından, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri’nden faydalanılarak hesaplanmıştır (**bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024 & 2023b)

³⁶ Bu tutarlar 2023 Yılı Bütçe Kanunu B Cetvelinde tahmin edilen gelir hedefleri ile 7457 sayılı Kanun’da (27/07/2023-32261) yer alan ek gelir tahminlerini içermektedir.

³⁷ Hatta 7440 sayılı Kanun’un 10’ncu maddesinde yer alan “*Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanır*” ifadesinden hareketle 2024 bütçesine sarkan tutarların ekim ayı itibarıyla 1.643 Milyon TL olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ek kurumlar vergisinin toplamda beklenenin üzerinde bir gelir yarattığı sonucuna da ulaşılmaktadır (**bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023a)

yapılan tahsilatlardan arındırılmış oranın %92,7 olduğu da analize katıldığında, bu durum doğrulanmış olarak kalmaya devam etmektedir³⁸.

‘Bir defaya mahsus’ alınan ek vergilerin ‘her’ kriz ya da doğal afet döneminde alınıyor olması kendi içinde çelişkili bir düzenlilik arz ettiğinden, bu durum uzun vadede ‘bir defalık’ kavramının sorgulanmasına sebep olmakta ve tıpkı yapılandırma kanunları gibi olumlu yönlerinin artık etkinliğini yitirdiği bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca bu olumsuz düzenlilik, mükellef psikolojisinde ve mükelleflerin vergi ahlakında bozulmalara sebep olmaktadır. Bu durumun önüne geçilmesi için ek vergi ihdasının bir ön kurala tabi olması gerekmektedir. Bu gereklilikten hareketle çalışmada mali hukuk ve maliye politikası ekseninde yapılan değerlendirmeler sonucunda ileri sürülen eleştirilere yönelik aşağıdaki önerilerin getirilmesi mümkündür:

1- Kanun koyucu bir vergi kuralı getirirken “*her olaya aynı reçete*” yaklaşımından vazgeçmelidir. Hep aynı kanun lafzı çerçevesinde farklı dönem ve konjonktürde benzer vergiler ihdas edilmesi, küreselleşme ile birlikte artık çok kısa sürelerde geçerliliğini kaybeden ya da devamlı değişen ekonomi modellerine uygun olmamaktadır. Eğer bir ek vergi getirilmesi planlanıyorsa; bu ancak, konjonktürdeki ve mükellef algısındaki olumsuz etkileri giderebilmek amacıyla ve sadece somut veriler ışığında bir gereklilik öne sürerek olmalıdır. Zira, finansman açığını kapatmak (gelir ihtiyacını giderebilmek) için ek vergi getirmek bir tercih olsa da, tek tercih değildir. Keyfiliğin önlenmesi için ek vergilerin ihdası somut kurallara bağlanmalıdır.

Örneğin;

- a. Bir ek verginin ihdas edilmesi için son takvim yılındaki tahakkuk ve tahsil farkının kanuni bir sınırı aşmış olması
- b. Ya da en son ihdas edilen yapılandırma kanunu çerçevesinde tahsil oranlarının bütçe gelirlerinin belirli bir yüzdesini aşmış olması

kriterlerinden en az birinin mevcut bütçe yılı için sağlanması koşulu getirilmelidir.

İlk alt öneriye ilişkin olarak; tahakkuk ve tahsil oranları, vergilendirme sürecinin sağlıklı işlediğinin bir göstergesi olduğundan; getirilecek ek vergiler için aranan ön bir koşul olması, yeni bir mali yükümlülük getirmeden önce var olan yükümlülüklerin tahsilindeki etkinliği artıracığından ‘çifte yarar’ sağlayacaktır. Örneğin, çalışmada önerilen bu kuralın yürürlükte olduğu bir senaryoda, 2024 yılında getirilecek bir ek vergi için en son 2023 yılının tahakkuk-tahsil oranları belirleyici olacaktır. 2023 yılında söz konusu oranın %63,1³⁹ gibi çok düşük bir düzeyde kalması nedeniyle ek vergi ihdası mümkün olmayacaktır⁴⁰. Bu ön koşul kuralı tıpkı bir mali kural gibi devreye girerek, öncelikle tahakkuk ettirilen vergilerin tahsili için İdare’ye sorumluluk yükleyecektir.

³⁸ Tahakkuk-tahsil oranları için **bkz.** Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024.

³⁹ Genel Bütçe Gelirleri (Bin TL): Tahakkuk 639.961.023; Tahsilat 403.938.824 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2024).

⁴⁰ Sadece 2023 yılında değil; 2024 yılında da bu oran %66 seviyesinde seyretmiştir. Hâlbuki daha eski yılların verileri incelendiğinde tahakkuk-tahsil oranlarının daha yüksek olduğu -örn. 2022 yılında %75,8;

7440 sayılı Kanun'un esasında bir yapılandırma kanunu olarak teklif metninde yer alması, mükellef tabanının genelinde vergi tahsilatında sorunlar yaşandığının bir başka kanıtıdır. Zira, yeteri kadar tahsilatın sağlandığı bir toplumda yapılandırma kanunlarına bu kadar sık ihtiyaç duyulmayacaktır.

İkinci alt öneriye ilişkin olarak ise; tıpkı tahakkuk-tahsil oranlarındaki somut bir kural önerisi gibi yapılandırma kanunlarına ilişkin de benzer kural getirilmesi söz konusu olduğunda, yine mevcut vergi kaynaklarının etkinliğinin artırılması ön koşul olarak kendiliğinden devreye girecektir. Örneğin, çalışmada önerilen ikinci kuralın yürürlükte olduğu bir senaryoda; yapılandırma kanunlarının genel amacının Hazine gelirlerini artırma ve hızlandırma olduğu varsayımında, ek bir verginin ihdası için, son yapılandırma kanununun bu genel amaca ne kadar hizmet ettiğinin bir göstergesi olarak bütçe gerçekleştirmelerinin kontrolü zorunlu hale gelecektir. 7440 sayılı Kanun'dan bir önceki yapılandırma kanunu olduğu için 2021 yılında ihdas edilmiş olan 7326 sayılı Kanun'a⁴¹ ait bütçe verileri önem arz edecektir. O yıla ait Merkezi Yönetim Bütçe Denge Tablosu incelendiğinde, 7326 sayılı Kanun kapsamında tahsil edilen gelirlerin, toplam bütçe gelirlerinin sadece 0,04'ünü⁴² oluşturduğu görülmektedir. Bu da yapılandırma kanunlarının bütçeye sağladığı katkının ne kadar sınırlı olduğunun bir diğer göstergesidir. Böylece öneri kapsamında getirilecek ön koşul, finansman kapasitesini artırmak için yeni ek vergi ihdasından önce tahsil edilemeyen gelirler için çıkartılmış olan yapılandırma kanunlarının amaçlarına uygun olarak potansiyel kaynak yaratma kapasitelerinin de etkin kullanımını zorunlu kılacaktır.

Bu kapsamda, ek vergiyi içeren yükümlülükler eklenmeden önce, ilk haliyle bir yapılandırma kanunu olan 7440 sayılı Kanun ile vergi borçlarına ilişkin yapılandırma hakkı sağlanması, hâlihazırda ödenmeyen borçların tahsil edilmeye çalışıldığının bir göstergesidir. Böyle bir ortamda ek vergi ile sağlanmak istenen etkinliğin uzun vadede ne kadarının sağlanabileceği belirsizdir. Sürekli yapılandırma kanunlarıyla bozulan bir mükellef uyumu varken, kişilerin ek vergiye uyum göstermelerini beklemek kendi içinde çelişki barındıran bir başka hususa karşılık gelmektedir.

Üstelik, 7440 sayılı Kanun kapsamında sadece vergi aslının değil, cezaların da yapılandırılması, ödeme kolaylığı sağlanması, vergi artırımında bulunanlara ayrıcalık

2021 yılında %88,3- görülmüştür (veriler için **bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2024). Bu kapsamda, yaşanan bu ciddi düşüşe bir önlem olarak ek vergi ihdasından önce, tahakkuk ettiği halde tahsil edilemeyen vergilerin tahsiline yönelik etkinlik ve verimlilik artırıcı düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

⁴¹ 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, RG. 09/06/2021-31506.

⁴² 31 Aralık 2021 tarihine kadar vergi dairelerinden tahsil edilen gelirlerin toplam tutarı 54.630.499.634 TL iken; Bütçe gelir kaleminin toplam tutarı ise 1.402.038.111.000 TL'dir. İlgili veriler için **bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü (2021). Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı yayımladığı verilerde 7326 sayılı Kanun'a ilişkin yapılandırmadan faydalanan mükelleflere ait tahsilat tutarları ile bu Kanun kapsamında sağlanan diğer kaynakların tahsilat tutarlarını ayırtırmadan açıklamaktadır. Bu nedenle getirilecek bir ön koşul, sadece yapılandırmadan kaynaklı tahsilat tutarlarını ayrı bir kalem olarak göstermeyi zorunlu kılacağından, bütçe gerçekleştirmelerinde şeffaflığı da artıran bir durum ortaya çıkaracaktır.

tanınması, ihtilafli alacakların yeniden yapılandırılması ve sulhla çözülmesi gibi imkanların da tanındığı göz önünde bulundurulduğunda; 7440 sayılı Kanun'un kamu alacağının tahsilini hızlandırmaktan ziyade, bu alacağın önemli bir kısmından vazgeçerek yeni bir kaynak ihdasına yönelme sebebi oluşturduğu görülmektedir. Bu bakımdan kanun koyucunun amacı çelişkili ve kamu yararından öte daha çok kamu zararına sebep olabilecek niteliktedir (Aşçı Akıncı, 2024: 80-81).

2- Yüce'ye göre vergilemenin ilk amacı olan mali amacın öncelendiği çağdaş yaklaşımdan uzak ek bir vergileme modeli yerine etkin vergi denetimine yatırım yapmak daha gerçekçi olacaktır (Yüce, 2004: 16). Doktrindeki bu yaklaşımdan hareketle, sadece bütçe yönüyle değil, denetim yönüyle de somut koşulların getirilmesi önerilebilir: Örneğin, inceleme oranlarının belli bir sınırın üzerinde olması ön koşul olabilir. Zira, Türkiye genelindeki mükelleflerin inceleme oranları 2023'te sadece %1,66'da kalırken, önceki yıllarda da benzer oranlarda olmuştur⁴³.

Çalışmada ele alınan birinci öneri, var olan vergi kapasitesine ilişkin daha çok gönüllü tahsilata yönelikken; vergi denetiminde yapılacak iyileştirmeler ise idari ve mali nitelikli hukuka aykırılıklar (kabahatler ve suçlar) bakımından da eksik kapasiteyi etkinleştirme ön koşulu yaratacak; ayrıca, tahakkuk-tahsil oranlarının da ilk öneri ile bağlantılı olarak artmasını sağlayacaktır.

Yukarıda ifade edilen öneriler kapsamında yapılacak bir düzenlemeyle, gelecekte ortaya çıkması muhtemel bir finansman ihtiyacının ek vergilerle karşılanacak olması, öncelikle var olan finansman kaynaklarının etkinliğinin artırılması koşulu ile mümkün olacağından, hâlihazırdaki vergilerin tahsilinde etkinlik sağlanması da dolaylı olarak zorunlu hale gelecektir. Ancak, ön koşul niteliğinde olan önerilere ilişkin yapılacak herhangi bir düzenleme mali ve mali olmayan amaçlar arasında denge kurmaya tek başına yeterli olmayacaktır. Bu nedenle, çalışmada ele alınan etkinlik ve adalet amacının ortaya çıkardığı vergi kaosunun önlenmesi için vergi kurallarının oluşturulması aşamasında mali hedef ve programlara uygun fizibilite çalışmalarına daha fazla önem vermesi de ayrıca gerekmektedir.

3- Son bir alternatif öneri ise Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile Cumhurbaşkanına verilen yetkinin kullanımına ilişkindir⁴⁴: Kanundaki 'ek vergi' ifadesine karşın gerçek bir ek vergidense, vergi harcamaları olarak vazgeçilen vergilerin tekrar matraha eklenmesi yaklaşımı, Anayasa'ya aykırı olarak değerlendirilen birçok hükmü dışarıda bırakacak şekilde farklı sistematize edilebilir. Örneğin, KVK'daki indirimler Cumhurbaşkanına verilen bir yetki çerçevesinde geçici süreli düzenlenebilirdi. Öyle ki, 7440 sayılı Kanun yürürlüğe girdiğinde, KVK'nın 5'inci maddesinde olmayan değişiklik yetkisi, sonradan

⁴³ 2022 yılı %2,26; 2021 yılı %1,68; 2020 yılı %1,58 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2023:47).

⁴⁴ Anayasa, m.73/4: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir"

7491 sayılı Kanun⁴⁵ ile getirilmiştir. Böylece önümüzdeki dönemlerde ek finansman ihtiyacı halinde hızlı bir finansman yaratma kapasitesi olarak başvurulması ihtimali güçlendirilmiştir.

Cumhurbaşkanına vergiyi doğuran olayı belirleme yetkisi vermeyen Anayasal ilkeler kapsamında, ek ya da yeni bir verginin ihdası için kanun koyucunun iradesinin gerekli olması modern hukuk sistemlerinin değişmez bir kuralıdır. Mülkiyet hakkına müdahale olan vergilendirme yetkisinin katı kurallara bağlı olması da yine hukuk devleti olmanın en önemli gerekliliklerindendir. Bu kapsamda gelecek dönemlere ilişkin getirilecek bir ek vergi yerine, (en son 7491 sayılı Kanun ile yürürlüğe alındığı üzere) Cumhurbaşkanı'na verilmiş olan söz konusu oranları değiştirebilme yetkisinin kullanımı, kanunilik ilkesinin sınırlarını aşma potansiyeline sahip yetkidir. Bu potansiyel, ek kurumlar vergisi kapsamında şu şekilde somutlaştırabilir:

- i- 7440 sayılı Kanun'un ek vergi kurallarını düzenleyen 10'uncu maddesinin 27'nci fıkrasında yer alan *"...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..."* ibaresi, ek vergide vergiyi doğuran olaya işaret eden bir ifadeye karşılık gelmektedir;
- ii- 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinde kurumlar vergisinin istisnaları yer almaktadır;
- iii- 7440 sayılı Kanun ihdas edildiğinde, söz konusu 5'inci madde lafzında olmayan değişiklik yetkisi⁴⁶ daha sonradan 7419 sayılı Kanun ile Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

Bu üç husus birlikte okunduğunda; Cumhurbaşkanına sonradan verilen yetkiye dahil olan 'vergi yükü' unsurunun, ek kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olayın niteliğini etkilediği görülmektedir. Yani bu düzenleme itibarıyla, KVK'nın 5'inci maddesine ilişkin ek kurumlar vergisinden elde edilen tutar, bundan sonra Cumhurbaşkanı Kararı ile elde edilebilir hale gelmiştir. Görüldüğü üzere hukuki nitelikleri farklı olsa da; Hazineye intikal eden ek tutarın kaynağı kapsamında aynı sonuca götüren iki seçenek ortaya çıkmıştır. Elbette burada Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında kanunilik ilkesinin bir istisnası söz konusudur ve bu istisna ancak yasama organının iradesi ile tanınabilen bir yetkiyi içermektedir. Ancak kronolojik olarak bu düzenlemelerin yakın tarihlerde yapılmış olması geleceğe yönelik negatif öngörülere sebebiyet verecek detayları içermektedir.

⁴⁵ 7491 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG. 28/12/2023-32413.

⁴⁶ **Bkz.** m5. "(2) (Değişik:27/12/2023-7491/58 md.) Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan; vergi yüküne ilişkin oranları ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirmeye veya kurumlar vergisi oranına kadar artırmaya, diğer oranları ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Ani ekonomik gerekliliklere hızlı müdahalede bulunabilmek için uzun kanunlaşma süreçleri yerine yürütme organınca karar alınması, maliye politikalarının konjonktüre göre işlerliğini artıran bir durumdur ve özellikle indirim, istisna, muaflık kapsamında bu yetkinin mevzuatta sıklıkla Cumhurbaşkanı'na verildiği bir gerçektir. Ancak, çalışmada da ele alınan bir durum olarak, kurumlar vergisinin uluslararası vergi rekabeti gibi uzun vadeli politika amaçlarını doğrudan ilgilendirmesi ve mükellef tabanının aşırı mobil olması gibi etkenler bu yetkinin kullanımında, *çalışmada vurgulandığı şekliyle*, maliye politikalarına yönelik optimal dengenin önemini daha kırılgan hale getirmiştir. Bu nedenle de verilen yetkinin kullanımı için yukarıda bahsi geçen iki ön koşul söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla bu hassas yetkinin kullanımına, *ek kurumlar vergisinde olduğunun aksine*, yeni bir finansman yaratma kaynağı olarak değil, sadece iktisadi gerekliliklere hızlı müdahale gerekçesi olarak başvurulmalıdır. Aksi halde, maliye politikasında vergi harcamaları kapsamında yer alan ve teşviksel amaçlara hizmet eden bu istisnalar iktisadi hedeflerle çelişir hale gelecektir.

4. Sonuç

Ek vergiler, Cumhuriyet tarihinin farklı dönemlerinde başta fiskal amaç olmak üzere çeşitli amaçlar doğrultusunda sıklıkla başvurulmuş finansman kaynakları olmuştur. Bu tür bir finansmana başvurma nedenlerinin temelinde konjonktürel gereklilikler ve doğal afetler bulunmaktadır. Mevcut koşulların bir ek vergi ihdasını gerektirmesi halinde, bu ek vergiye yönelik kurallar, geçmişten günümüze ihdas edilmiş olan ek vergilerin olumsuz etkileri giderecek, olumlu etkileri ise pekiştirecek nitelikte olmalıdır. Zira, tarihsel olarak bakıldığında ek vergilerdeki en önemli sorun, olumsuz etkilerin geri planda bırakılmasıdır. Hâlbuki uluslararası vergi hukuku tarihi, ilkeler gözetilmeden getirilen vergilerin toplumsal sonuçlarının ne kadar büyük olabileceğinin örnekleriyle doludur. Temsilsiz vergi olmaz (*“no taxation without representation”*) ilkesine dayanan Boston Çay Partisi⁴⁷, Margaret Thatcher'ın istifasına neden olan Baş Vergisi⁴⁸ ve Poujade Hareketi⁴⁹ bu örneklerin en bilinenleridir. Bu nedenle etki analizinin yanı sıra, ek vergilere ilişkin kurallar belirlenirken keyfilikten uzak somut verilere dayalı ön koşullara da ihtiyaç duyulmaktadır.

⁴⁷ Boston Çay Partisi olarak bilinen olay, 1770 yılında Amerika'da çay dışındaki mallardan alınan gümrük vergisinin kaldırılması sonucu çay üzerinde kalan vergiye tepki olarak 1773 yılında Boston Limanı'nda çayların denize dökülmesi ile sonuçlanmış bir olaydır (bkz. Giray, 2018: 81).

⁴⁸ İngiltere'de Margaret Thatcher döneminde getirilmiş olan baş vergisi (poll tax), her mükellefin mali güçten bağımsız olarak sabit bir tutar üzerinden ödediği vergidir. Siyasi felakete dönüşen bu vergi, dönemin başbakanı Thatcher'ın istifasında rol oynamıştır (ayrıntılı bilgi için bkz. Kösecik, 2000). Ayrıca bu vergi, 1903 yılında başta İstanbul olmak üzere şehirlerde yaşayan 18 yaşını doldurmuş erkeklerden alınan şahsi bir vergi olarak ülkemizde de toplanmıştır. Ancak bu vergi düzenli bir şekilde uygulanmamış ve nihayetinde 1907 yılında kaldırılmıştır (Giray, 2018: 134).

⁴⁹ Vergilere karşı bilinen ek tipik tepkilerden biri olan Poujade Hareketi, 1953 yılında Fransa'da ağır vergi yüküne karşı maliye müfettişlerinin denetime direnç gösteren Pierre Poujade'ın başlattığı ve 2. Dünya Savaşı sonrasında kollektif vergi reaksiyonuna dönüşmüş ve tepki gösteren mükelleflerin meclise 52 milletvekili çıkarma başarısı ile sonuçlanmış bir olaydır (bkz. Falay, 1989: 46).

Bu kapsamda çalışmada güncel olması bakımından 7440 sayılı Kanun ile ihdas edilen ek kurumlar vergisi, geçmişte ihdas edilen ek vergilerle birlikte ele alınarak kronolojik süreç içinde incelenmiştir. Ayrıca ek kurumlar vergisinin kanunlaşma sürecinde, tekniğinde, lafzında ve uygulanmasında sorunlara yol açan hususların üzerinde ayrıntılı bir şekilde durularak; bu vergi model alınmak suretiyle, genel olarak ek vergilerin olumsuz etkilerinin giderilmesi amacıyla çeşitli öneriler sunulmuştur. Bu öneriler, birbirine alternatif olacak alt öneriler de içerecek şekilde, tahsile ve denetime yönelik iyileştirmeleri esas alan ön koşullar şeklinde kurgulanmıştır.

Çalışmada ele alınan öneriler kapsamında, geçmişten günümüze benzer hükümlerle ihdas edilen ek vergilerin ‘farklı sorunlara aynı çözümler’ olarak sunulmasının modern ekonomilerde karşılık bulmadığı; aksine, hukuki ve iktisadi sistemlere zarar verdiği vurgulanmıştır. Bu zarara yönelik çözüm önerileri, somut kuralların getirilmesi gerekliliğine işaret ettiğinden; ek vergi ihdası için getirilecek kurallar, tahakkuk ve tahsil oranları ya da bütçe ve denetim verileri gibi ölçülebilir kurallara bağlanarak somutlaştırılmıştır.

Bu kapsamda çalışmada öncelikli olarak, ek vergi ihdası için tahakkuk ve tahsil oranlarının esas alındığı kanuni bir ölçüt önerisinde bulunulmuş ve buna ilişkin bütçe verileriyle örneklendirilen bir senaryo üzerinden önerinin potansiyel etkileri incelenmiştir. Ayrıca, benzer bir senaryo örneği yapılandırma kanunlarına ilişkin olarak da ele alınmış ve bütçe gerçekleştirmeleri üzerinden farklı bir ön koşul önerisi sunulmuştur. Bu öneride, yapılandırma kanunlarına duyulan ihtiyacın mükellef tutumundaki etkileri ve bu kanunların amacına hizmette yarattığı çelişkiler ele alınmış ve mevcut kamu geliri kaynaklarında etkinliği sağlayıcı niteliğiyle öneri somutlaştırılmıştır.

Ayrıca, denetim oranlarına ilişkin veriler itibarıyla denetim eksikliğinin, *özellikle idari ve mali nitelikteki hukuka aykırılıklar bağlamında*, yarattığı etkilere istinaden, bu oranlara ilişkin somut bir ön koşul gerekliliği vurgulanmıştır. Devamında ise ek vergi ihdası ile yeni bir kaynak yaratmadan önce var olan kaynakların etkinliğini ve verimliliğini artıracak olan bu önerilerin birbirini desteleyecek nitelikteki yönleri değerlendirilmiştir.

Son olarak, ek kurumlar vergisinin ihdasından sonra 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesine eklenen, Cumhurbaşkanına Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası kapsamında verilen yetki incelenmiş ve 7491 sayılı Kanun ile yapılan bu değişikliğe yönelik çalışmada ek bir öngörü daha ele alınmıştır. Öngörü kapsamında, bu yetkinin yeni bir finansman yaratma kaynağı olarak görülmesinin maliye politikalarında yaratacağı çelişkili sonuçlar değerlendirilmiştir.

Yeni bir ek vergi ihdasında, etki analizi ve ön koşulların da yeterli olmadığına dair tespitlerin yer aldığı bu çalışmada, kanun koyucu ve politika yapıcıların gerçek bir iş birliği içinde, konjonktürün gerekliliklerini gözetken program ve planlardan oluşan mali kurallara uygun düzenlemeler getirmesinin normatif yönlü bir beklentiden ziyade, Anayasal bir zorunluluk olduğu ileri sürülmüştür. Çalışmayı oluşturan *“Ek vergilerde fiskal amaç doğrultusunda Anayasal ilkelerin sınırlarının zorlanması çok yönlü bir vergi kaosu yaratmaktadır”* hipotezine istinaden bu kaosu ortaya çıkışı, birbirini izleyen

döngüsel parametrelerle ele alınarak; fiskal kısıtlarla ve Anayasal ilkelerle çizilen sınıra uygun vergi kuralları için mevcut düzenlemelerin etkinliğini artıracak çözüm alternatifleri sunulmuştur.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Zinnur Tunç ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Eleştirel İnceleme, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100

Çıkar Çatışması: Yazar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Akkaya, Ş. (1988). "Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış". *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*. 46, 341-354.
- Aşçı Akıncı, N. (2024). "Ek Vergi Düzenlemelerine Anayasa Mahkemesi'nin Yaklaşımı: Ek Kurumlar Vergisi Kararına Dair Bazı Tespit ve Eleştiriler". *Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 29, 53-84.
- Ateş, L. (2023). "Kriz Dönemi Ek Vergi Düzenlemelerine İlişkin Niteliksel Parametrelerin Tespiti". *Vergi Sorunları*. 418, 13-26.
- Balestrino, A. (2023). *The Economics of Family Taxation - Optimal Tax Issues from a Household Economics Perspectives*. Switzerland: Springer.
- Boogaard, V., Prichard, W. & Orgeira, N. (2023). *The Politics of Taxation and Tax Reform in Times of Crisis: Covid-19 and Attitudes Towards Taxation in Sierra Leone*. UK: ICTD Working Paper 166.
- Candan, N. (2012). "Türkiye'de 1990 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Politikaları ve Kriz Etkisi". *Tarım Ekonomisi Dergisi*. 18(2), 79-86.
- Çiçek, S. & Özkan, E. (2023). "2023 Hesap Dönemi İçin Getirilen Matrah Artırımı ve Ek Vergi Düzenlemeleri". *Vergi Raporu*. 285, 22-40.
- Demir Belin, E. (2024). "Anayasa Mahkemesinin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Düzenlemelerine İlişkin Kararlarının İncelenmesi". *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 28(3), 501-564.
- Doğrusöz, B. (2023). "Ek Vergi Anayasaya Aykırı mı?", <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/ek-vergi-anayasaya-aykiri-mi/686753> (Erişim: 01.10.2024).
- Doksat, A.C. & Aydın, T.S. (2023). "Bir Olağan Dışı Vergilendirme Örneği: Ek Vergi Düzenlemesi Üzerine Bir Değerlendirme". *GSÜHFD*. 1, 475-491.
- Ergin, N.E. (2023). "7440 sayılı Kanunla Getirilen Ek Vergi Anayasa'ya Aykırı mı?". *Vergi Dünyası*. 500, 87-90.
- Falay, N. (1989). *Maliye Tarihi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2024). <https://teknoloji.gib.gov.tr/vergi-gelirleri-tahakkuk-ve-tahsilat-oranlarina-iliskin-basin-aciklamasi> (Erişim: 11.10.2024).
- 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.
- Giray, F. (2018). *Maliye Tarihi* (7.Baskı). Bursa: Dora.
- Göker, C. (2013). “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”. *Ankara Barosu Dergisi*. 2013/1, 113-124.
- Güneş, G. (2008). Verginin Yasallığı İlkesi (2.Baskı). İstanbul: On İki Levha.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023a). <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mali-analiz-raporlari-ve-bultenleri> (Erişim: 11.10.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023b). Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri Bülteni, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2024/02/2023-Aralik-Ayi-Merkezi-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Bulteni.pdf> (Erişim: 12.10.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2024). Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri Bülteni <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2024/11/2024-Ekim-Ayi-Merkezi-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Bulteni.pdf> (Erişim: 05.10.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2021). Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri, Bütçe Dengesi, 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Tablosu, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim: 02.03.2025).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2024). Genel Bütçe Gelirlerinin İller İtibariyle Tahakkuk Ve Tahsilatı. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019> (Erişim: 02.03.2025).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2023). Faaliyet Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim: 10.11.2024).
- Institute for Fiscal Studies (IFS). (2011). *James Mirrlees, Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford-United Kingdom: Oxford University Press.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. & Kaşıkçı, M. (2021). *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), 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2016). “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 21, 413-455.
- Karakoç, Y. (2023). “Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu Meselesi”. *İdare Hukuku ve İlimler Dergisi*. 22, 47-86.
- Karakoç, Y. (2024). *Kamu Maliyesi* (4. Baskı). Ankara: Yetkin.
- Karayılmazlar, E. & Güran, M.C. (2005). “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 60(2), 141-169.
- Kazandı, S. & Selek, O. (2024). “7440 Sayılı Kanun ile Getirilen Ek Verginin Anayasal Hükümler Açısından Değerlendirilmesi”. *Vergi Sorunları*. 424, 65-76.

- Kösecik, M. (2000). "Baş Vergisi'nin Başbakan Thatcher'ın İstifasındaki Rolü". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(1), 201-2018.
- Oktar, S.A. (2016). "Vergi Kuralı", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 60, 1-14.
- Oktar, S.A. (2022). *Vergi Hukuku* (16.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oxford English Dictionary. <https://www.oed.com> (Erişim: 09.11.2024).
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku* (27.Baskı). Ankara: Turhan.
- Özgenç, A.S. (2023). "Geriye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması: 7440 Sayılı Kanuna İlişkin Çıkarımlar". *Vergi Sorunları*. 415, 46-55.
- Pınar, A. (2012). "Küresel Bir Ekonomide Vergilemenin Etkinliği ve Adaleti". İçinde Yakar Önal, A. & Temelli, S. (Ed.), *Küresel Dönemde Vergileme* (37-54). İstanbul: Beta.
- Rosen, H.S. & Gayer, T. (2010). *Public Finance* (9th Edition). New York: McGraw-Hill.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). "Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasayla Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri". *Vergi Sorunları*. 139, 138-155.
- Susam, N. (2024). *Kamu Maliyesi* (5.Baskı). Ankara: Seçkin.
- Taylar, Y., Gök, Ö., Demirbaş Aksüt, B. & Artun, E.S. (2020). *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*. İstanbul: On İki Levha.
- TBMM. (2023a). 7440 sayılı Kanun Gerekçe, <https://cdn.tbmm.gov.tr/> (Erişim: 10.10.2024).
- TBMM. (2023b). <https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/KanunTeklifi/f72877c2-35f8-037b-e050-007f01005610> (Erişim: 10.10.2024).
- Ting, A. (2013). *The Taxation of Corporate Groups Under Consolidation - An International Comparison*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press.
- Tunç, Z. (2020) "Yeni Tip Coronavirüs (COVID-19) Salgınının Motorlu Taşıtlar Üzerindeki Etkisine Bağlı Vergisel Beklentiler". *Vergi Dünyası*. 467, 50-60.
- Tunç, Z. (2021). *Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk*. İstanbul: On İki Levha.
- Tunç, Z. (2022). "Vergi Hukukunda Yeniden Yapılandırma Müessesesinin Vergi Planlaması Karşısındaki Konumu ve Maliye Politikalarına Etkisi". İçinde Çetinkaya, Ö. & Demirbaş, T. (Ed.), *Prof. Dr. Figen Altuğ'a Armağan* (447-460). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Tuomala, M. (2016). *Optimal Redistributive Taxation*. Oxford-United Kingdom: Oxford University Press.
- Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası* (7.Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri. <https://sozluk.gov.tr> (Erişim: 09.11.2024).
- 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.
- Ünsal, H. (2016). "Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi". *İGÜSBD*. 3(2), 1-23.
- Yılmaz, S. & Başdelioğlu, O. (2023). "Ek Vergi Uygulamasının Anayasa ve Hukuka Uygunluk Açısından Değerlendirilmesi". *Vergi Sorunları*. 417, 90-97.
- Yüce, M. (2004). "Avarız Vergisinin Muhteşem Dönüşü: Olağanüstü Vergiler". *Akademik Bakış*. 3, 1-19.