

Hukuk Fakültesi Dergisi
Ankara Hacı Bayram Veli University
Faculty of Law Review

ISSN: 2651-4141 e-ISSN: 2667-4068
Cilt/Volume XXVIII Temmuz/July 2024 Sayı/No. 3

**ANAYASA MAHKEMESİNİN EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
DÜZENLEMELERİNE İLİŞKİN KARARLARININ İNCELENMESİ**

ANALYSIS OF THE CONSTITUTIONAL COURT'S DECISIONS ON
ADDITIONAL MOTOR VEHICLE TAX REGULATIONS

Esra DEMİR BELİN*  

ÖZET

6 Şubat 2023'te gerçekleşen depremlerin ardından ihtiyaç duyulan kamu gelirinin karşılanması amacıyla birtakım malî yükümlülükler getirilmiştir. Bunlardan biri de 7456 sayılı Kanun ile getirilen ek motorlu taşıtlar vergisidir. Motorlu taşıtlar vergisine tabi araçlar üzerinden, 2023 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar alınacağı belirtilen ek motorlu taşıtlar vergisi, deprem sonrası dönemin önemli gelir kaynaklarından birini teşkil etmiştir. 1999 Gölçük ve Düzce depremlerini takip eden dönemde yine afetin finansmanı nedeniyle ve 2003 yılında ekonomik saikler ile getirilen ek motorlu taşıtlar vergileri, Devletin acil kaynak arayışlarında başvurduğu bir malî yükümlülük haline gelmiştir. Bu çalışmada Türkiye'de doğal afetlerin finansmanı için getirilen fonların tarihi kısaca ortaya konulduktan sonra olağanüstü dönemlerde ve bu dönemler dışında getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüklerine değinilecek ve Anayasa Mahkemesinin bu yükümlülüklerle ilişkin kararları kamu yararı, belirlilik, geçmişe yürüme ve malî güce göre vergilendirme yönleri ile ele alınacaktır.

* **Arş. Gör. Dr.** Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı/ANKARA, **E-posta:** esrademir@baskent.edu.tr, **ORCID:** 0000-0002-0880-3719, **DOI:** 10.34246/ahbvuhfd.1465869.

- **Atf Şekli/ Cite As:** Demir Belin E, "Anayasa Mahkemesinin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Düzenlemelerine İlişkin Kararlarının İncelenmesi", *AHBVÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, 28(3), 2024, s.501-564.
- **İntihal / Plagiarism:** Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. / This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.



Anahtar Kelimeler: Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Tek Seferlik Ek Vergi, Deprem Vergisi, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Anayasaya Uygunluk

ABSTRACT

After the Kahramanmaraş earthquakes a number of financial obligations were introduced in order to meet the public revenue requirements. One of these is the additional motor vehicle tax. The additional motor vehicle tax, which is regulated to be levied on vehicles subject to motor vehicle tax, in the amount of the tax accrued for 2023, constituted one of the important sources of income in the post-earthquake period. The additional motor vehicle tax, which was similarly introduced to finance the natural disaster following the 1999 Gölcük-Düzce earthquakes and in 2003 for economic reasons, became a fiscal obligation that the State resorted to in its search for emergency resources. In this study, after presenting the history of the funds for natural disasters in Türkiye, the additional motor vehicle tax obligations will be discussed, and the decisions of the Constitutional Court regarding these obligations will be analyzed in terms of public interest, predictability, retroactivity, and ability-to-pay principle.

Keywords: Additional Motor Vehicle Tax, One-Time Additional Tax, Earthquake Tax, Constitutional Taxation Principles, Constitutionality

EXTENDED ABSTRACT

Türkiye's geological structure is characterized by active fault lines, and both recently and historically, there have been seismic disasters with extraordinarily catastrophic repercussions. On February 6, 2023, two earthquakes of M_w 7.7 and M_w 7.6 occurred in Kahramanmaraş. In general terms, the material damage caused by the disaster and the financing of the services provided by the State for the earthquake victims in the earthquake zone and in many other parts of the country have led to a large increase in public expenditures. The financing problem in question was tried to be solved in a manner similar to the methods followed in Türkiye after the 1971 and 1999 earthquakes, the 2010 Chile earthquake, and the 2011 Japan earthquake and tsunami.

In this context, taxation has been used as an effective tool both for the economic relief of disaster victims in combating the effects of natural disasters and for the financing of public expenditures incurred due to these disasters. In these periods, the resources sought were tried to be provided through methods such as the introduction of new taxes, increases in the taxes already in force and the collection of the same tax again. Additional motor vehicle tax was one of the additional obligations introduced during these periods.

Prior to this date, additional motor vehicle taxes was regulated in Türkiye in 1994 by Law No. 3986 for economic reasons, in 1999 by Law No. 4481 following the Gölcük and Düzce earthquakes, in 2003 by Law No. 4837 for economic reasons and again in 2003 by Law No. 4962 for economic reasons. These financial obligations

required paying the motor vehicle tax, which is due in the related calendar year, once again. The additional motor vehicle taxes imposed by the regulations introduced after January 1, the date on which the motor vehicle tax was assessed and accrued, constituted examples of retroactivity of tax laws. Therefore, additional motor vehicle taxes brought along legal problems in terms of the principles of legality, certainty and predictability in taxation.

In this regard, applications were made to the Constitutional Court for the annulment of the additional motor vehicle tax regulations -apart from the additional motor vehicle tax regulated by Law No. 3986-. The Court based its decisions on these applications on the motives for the introduction of the relative additional motor vehicle tax. In these respect, The Court stated that the additional motor vehicle taxes imposed in the aftermath of the Gölcük and Düzce earthquakes in 1999 and the Kahramanmaraş earthquakes in 2023 were in compliance with the constitutional principles of taxation and found them constitutional on the grounds that there was a public interest in their imposition due to the search for financing arising from extraordinary disasters such as earthquakes that had a widespread impact. On the other hand, the Court annulled both of the additional motor vehicle tax regulations introduced in 2003 with the aim of achieving the primary surplus target, finding them contrary to the principles of taxation according to ability-to-pay and distribution of the tax burden in a fair and equitable manner.

In these judgements on additional motor vehicle taxes, the Constitutional Court had the opportunity to make detailed legal assessments on various taxation principles; however, the Court refrained from drawing a comprehensive framework on these principles. In this respect, although all the additional motor vehicle tax regulations examined were retroactive, this issue was not evaluated in the reasoned decisions. The principles of taxation according to ability-to-pay, distribution of the tax burden in a fair and equitable manner, legal security, certainty, predictability and proportionality were inadequately addressed and only in the aspects that would justify the final judgement of the Court.

The fact that the Constitutional Court, whose main duty is to review the constitutionality of laws, refrains from interpreting and applying constitutional principles in a field such as taxation, where many fundamental rights and freedoms can easily be intervened, overshadows its positive contributions to the establishment of the fundamental principles of Turkish Tax Law. This approach of the Court prevents the scope of the constitutional principles of taxation from being clearly recognised and weakens the Court's decisions as a source of tax law.

Nevertheless, as a result of the judgements explained, it is evident that the Constitutional Court has reached an established case-law regarding the additional motor vehicle tax. This case law can be summarised as follows: If additional motor vehicle taxes are imposed in accordance with the principle of proportionality in periods following extraordinary events, they are regarded as lawful on the grounds of public interest,

and if they are imposed to overcome economic bottlenecks, they may be regarded as unconstitutional. In the event that additional obligations are imposed in the following periods, this case law constitutes a framework for the Court's decision in a possible annulment application.

GİRİŞ

Jeolojik oluşumu bakımından aktif fay hatları üzerinde yer alan Türkiye topraklarında¹, tarihin her aşamasında olduğu gibi², yakın tarihlerde de son derece acı sonuçlar ortaya çıkaran deprem felaketleri meydana gelmiştir³. 6 Şubat 2023'te merkez üssü Pazarcık Kahramanmaraş'ta M_w 7,7 şiddetinde ve merkez üssü Elbistan Kahramanmaraş'ta M_w 7,6 büyüklüğünde iki deprem gerçekleşmiştir⁴. Bölgede bu depremleri takip eden süreçte, bir kısmı M_w 7 şiddetine yaklaşan 38 bini aşkın artçı deprem meydana gelmiştir⁵. Türkiye'nin Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerinde 108.812 km²'lik alanda etkili olan bu depremler, Kahramanmaraş, Hatay, Adıyaman, Gaziantep, Malatya, Kilis, Diyarbakır, Adana, Osmaniye, Şanlıurfa ve Elazığ'da çok şiddetli şekilde hissedilmiş ve bu alanlarda çok sayıda can kaybına ve ağır hasara neden olmuştur⁶.

Depremin etkilediği alanın genişliği yoğun kış şartları ile birleştiğinde, arama kurtarma çalışmalarının ilk saatlerde olması gerektiği biçimde

¹ A.M. Celal Şengör, *İstanbul Depremi - Söyleşi: Sefa Kaplan*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006, s. 56; Süleyman Pampal / Bülent Özmen, *Türkiye'nin Deprem Gerçeği: Deprem Bölgeleri Haritaları ve Deprem Yönetmeliklerinin Tarihsel Gelişimi*, Ümit Ofset Matbaacılık, 2007, s. 15- 22.

² N. Nicolas Ambraseys /Caroline Finkel, (Çeviren: Müzeyyen Umur Koçak), *Türkiye'de ve Komşu Bölgelerde Sismik Etkinlikler: Bir Tarihsel İnceleme*, TÜBİTAK Yayınları, 2006, s. 30 vd; Pampal/ Özmen, s. 23 – 30.

³ Tuncay Taymaz, "Sunuş", N.N. Ambraseys& C.F. Finkel (Yazarlar), *Türkiye'de ve Komşu Bölgelerde Sismik Etkinlikler*, TÜBİTAK Yayınları, 2006, s. V.

⁴ AFAD Deprem Dairesi Başkanlığı, "06 Şubat 2023 Kahramanmaraş (Pazarcık ve Elbistan) Depremleri Saha Çalışmaları Ön Değerlendirme Raporu", 24.02.2023, <https://deprem.afad.gov.tr/assets/pdf/Arazi_Onrapor_28022023_surum1_revize.pdf>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2023, s. 1,

⁵ NTV, "Kahramanmaraş depremlerinin ardından 38 bin artçı sarsıntı gerçekleşti", 26.05.2023, <https://www.ntv.com.tr/turkiye/kahramanmaras-depremlerinin-ardindan-38-bin-artci-sarsinti-gerceklesti,055dNI42_k-8Tdf7GCX06w>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2023.

⁶ AFAD Deprem Dairesi Başkanlığı, s. 1.

yürütülememesinde etkili olmuştur⁷. Depreme dayanıklılık niteliği etkinlikten ve gerçeklikten uzak bir biçimde denetlenen ve fay hatları üzerinde gelişen yapılaşma, deprem felaketi neticesinde 50 bini aşkın can kaybına sebebiyet vermiştir⁸. Söz konusu depremlerin can kaybına ilişkin acı bilançosunun yanında, yüz bin km²'yi aşan bir alanda hastaneleri, okulları ve diğer devlet kurumlarını da içeren binlerce bina yıkılmış; birçok işletme kullanılamaz hale gelmiştir. Genel anlamda afetin yarattığı maddî zarar ile Devlet tarafından deprem bölgesinde ve yurdun birçok yerine dağılan depremedeler için yürütülen hizmetlerin finansmanı, kamu harcamalarında büyük bir artışı beraberinde getirmiştir. Söz konusu finansman sorunu, Türkiye’de 1971 ve 1999 depremleri ile 2010 Şili depremi, 2011 Japonya deprem ve tsunamisinin ardından izlenen yollara benzer bir biçimde giderilmeye çalışılmıştır⁹. Bu kapsamda vergilendirme hem doğal afetlerin etkileri ile mücadelede afetzedelerin ekonomik anlamda rahatlatılmasında hem de bu afetler nedeniyle gerçekleştirilen kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında etkin bir araç olarak kullanılmaktadır¹⁰.

6 Şubat 2023 tarihinde gerçekleşen depremler neticesinde ihtiyaç duyulan kamu gelirinin sağlanmasında da vergilendirme esas araç teşkil etmiştir. Bu süreçte katma değer vergisi kapsamında (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetlere uygulanan %8 oranı %10’a, (III) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetlere uygulanan %18 oranı da %20’ye çıkarılmış¹¹; belli mal teslimleri

⁷ TBMM, “Kahramanmaraş Merkezli Depremlerin Sonuçlarının Tüm Yönleriyle Araştırılması, Depreme Dirençli Yapı Stokunun Oluşturulması ve Kentsel Dönüşüm Uygulamalarının Etkinliğinin Artırılması İçin Alınması Gereken Tedbirlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu”, Mayıs 2023, Yasama Dönemi: 27, Yasama Yılı: 6, Sıra Sayısı: 449, <<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D27/Y6/T10/DosyaKomisyonRaporunuVerdi/165734cc-0d4f-4030-863d-b278567c0a55.pdf>>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2023, s. 29, 30.

⁸ BBC, “6 Şubat’taki depremlerde can kaybı 50 bin 500’e yükseldi”, 14.04.2023, <<https://www.bbc.com/turkce/articles/c51kdv8d15jo>>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2023.

⁹ Hiroo Harada, “The Great East Japan Earthquake and Fiscal Measures”, *The Senshu Social Well-being Review*, 1(1), 2015, s. 56, 57; Magdalena Gil / Jorge Atria, “Fiscal Aftershocks: Taxes and Catastrophes in Chilean History”, *Journal of Iberian and Latin American Economic History*, 40(2), 2021, s. 296-299.

¹⁰ Doğal afetlerin ardından devletler vergi iadesi, vergi erteleme, vergi indirimi gibi araçları da kullanmaktadır.; New Zealand Inland Revenue, “Canterbury earthquake-related measures”, <<https://www.taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2012/2012-sr-earthquake-measures/overview-0>>, Erişim Tarihi 11 Ekim 2023.

¹¹ 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı – RG. 07.07.2023-32241.

için uygulanan özel tüketim vergisi tutarları da artırılmıştır¹². Malî kaynak arayışı neticesinde getirilen malî yükümlülükler arasında kurumlar vergisi mükelleflerine getirilen ek vergi yükümlüğü ve bu çalışmanın esas konusunu teşkil eden ek motorlu taşıtlar vergisi de yer almıştır.

I. TÜRKİYE’DE DOĞAL AFETLERİN FİNANSMANINA YÖNELEN FONLARIN TARİHİNE KISA BİR BAKIŞ

Yukarıda Japonya ve Şili gibi ülke uygulamaları üzerinden verilen örneklerde olduğu gibi Türkiye’de de büyük ölçekli doğal afetlerin ardından birtakım ek yükümlülükler getirilmiş ya da var olan vergi oranlarında artış ile finansman sağlanmaya çalışılmıştır¹³. Türkiye’de gerçekleşen, 1939 Erzincan Depremi¹⁴, 2011 Van Depremi¹⁵, 2020 Elazığ Depremi¹⁶ gibi afetlerin ardından gerçekleştirilen vergi düzenlemeleri çoğunlukla vergi ödevlerinin ertelenmesine yönelmiştir. Doğal afet nedeniyle malî yükümlülüklerde artışa

¹² 7390 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı – RG. 16.07.2023-32250.; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Basın Açıklaması”, 16.07.2023, <<https://www.hmb.gov.tr/haberler/basin-aciklamasi-16-temmuz-2023>>, Erişim Tarihi 12 Kasım 2023.

¹³ Bu sayılanlar dışında büyük afetlerin ardından yabancı devletlerden gelen yüklü aynî ve nakdî yardımlar da afetleri takip eden süreçlerde bir finansman kaynağı teşkil etmiştir. Söz konusu dış yardımların kullanımında şeffaflığa yönelik eleştiriler, kamuoyunda yolsuzluk iddialarını da beraberinde getirmiştir. Selahattin Babüroğlu, *Deprem ve Devlet*, TBMM Vakfı Ofset, 1998, s. 55, 56, 72, 73; Fadime Tosik Dinç, “Türk Basınına Göre 19 Ağustos 1966 Varto Depremine Yapılan Dış Yardımlar”, *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 22(1), 2023, s. 218.

¹⁴ 3773 sayılı Erzincan Depreminden Müteessir Olan Mıntıkalarda Zarar Görenlere Yapılacak Yardımlar Hakkında Kanun’un (RG. 25.01.1940-4416) 5. maddesi, İcra Vekilleri Heyetince belirlenecek yerlerde henüz tarh ve tahakkuk ettirilmemiş vergilerin tahakkuk ettirilmeyeceğini, tahakkuk ettirilip de tahsil edilmemiş vergilerin de terkin olunacağını düzenlemiştir.

¹⁵ 23.10.2011 tarihinde Van ilinde meydana gelen deprem felaketinin ardından 24.10.2011 tarihinde Van ilinin tamamında mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Bu kapsamda bu tarihten itibaren verilmesi gereken tüm beyannameler ile bildirimlerin verilme ve ödeme süreleri belirlenecek bir tarihe kadar ertelenmiştir. Söz konusu mücbir hal 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 27.05.2017-30078) ile 31.05.2017 tarihinde sona ermiştir.; Gelir İdaresi Başkanlığı, “Basın Bülteni”, 24.10.2011, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/24102011basinbulteni_2.htm>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2023.

¹⁶ 24.01.2020 tarihinde Elazığ’da meydana gelen deprem felaketinin ardından 25.01.2020 tarihinde üç ay süre ile mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Bu kapsamda mücbir sebep süresince verilmesi gereken vergi beyannamelerin ve bildirimlerin verilme süreleri ile tahakkuk eden vergiler ile tahakkuk etmiş vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süreleri uzatılmıştır.; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Bakanlık Açıklaması”, 25.01.2020, <<https://www.hmb.gov.tr/haberler/bakanlik-aciklamasi>>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2023.

gidilmesi örneklerinden ilki, 12 Mayıs 1971 tarihinde Burdur'da; 22 Mayıs 1971 tarihinde Bartın'da gerçekleşen depremlerin ardından söz konusu olmuştur.

Esasen bu tarihten önce doğal afetlerin gerektireceği finansman ihtiyacını karşılamak üzere birtakım önlemler alınmıştır. Bu kapsamda 1959 yılında 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'da¹⁷ doğal afetler ve neticeleri ile mücadele amacıyla Afetler Fonu kurulmuştur. Söz konusu düzenlemede 17.07.1968 tarihinde 1051 sayılı Kanun¹⁸ ile yapılan değişiklik neticesinde bu Fona, İmar ve İskân Bakanlığına ilgili fon için ayrılan ödenek, nakdî bağışlar, iktisadî devlet teşekkülleri ve en az yarı sermayesi devlet elinde bulunan banka ve kurumların yıl sonu bilanço kârlarının %3'ü oranında ödeyecekleri paylar gibi kaynaklardan gelir sağlanacağı ve Fonun İmar ve İskân Bakanlığı emrinde, Türkiye Emlâk Kredi Bankasında açılacak bir hesapta toplanacağı düzenlenmiştir.

Bu süreçte Afetler Fonunda toplanan paranın israf edildiği, bu iktisadî kaynakların Fonun amacı dışında kullanıldığına yönelik eleştirilerde bulunulmuştur¹⁹. Özellikle de plânsız biçimde yürütülen afetlerle mücadele çalışmaları söz konusu kaynakların verimsiz harcamalar ile tüketilmesinde etkili görülmüştür²⁰. Bu eleştiriler ile paralel olarak, 1971'de gerçekleşen depremleri izleyen dönemde söz konusu Fonda mevcut olan paranın yetersiz kalması üzerine başka finansman arayışlarına girilmiştir. Bu gelir bazı tekel maddelerinin fiyatları üzerinde artışa gidilmesi ile sağlanmaya çalışılmıştır. Bu zamlardan elde edilen gelir ile Deprem Fonu²¹ kurulmuştur. Fona kaynak

¹⁷ RG. 25.05.1959-10213.

¹⁸ Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 15/5/1959 Gün ve 7269 Sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesi Hakkında Kanun; RG. 17.07.1968-12952.

¹⁹ Babüroğlu, s. 53.

²⁰ İsmet Tayşi, "Afetler Fonu", *İller ve Belediyeler Dergisi*, 339, 1974, s. 17; Babüroğlu, s. 58, 59.

²¹ RG. 19.03.1972-14133.; 1571 sayılı "Bazı Tekel Maddeleri Fiyatlarına Yapılan Zamlardan Elde Edilen Hasılatın T.C. Merkez Bankasında Açılacak Bir Deprem Fonu Hesabında Toplanmasına Dair Kanun

Madde 1: 18.06.1971 tarihinde yapılan zamlar dolayısıyla, yeni fiyatlarla zamdan önceki fiyatlar arasındaki farka göre tekel maddeleri satışından elde edilen (Beyiye ücretleri hariç) hasılat fazlası T. C. Merkez Bankasında ihdas edilecek bir «Deprem fonu» hesabında toplanır. Tekel Genel Müdürlüğü, bir ay içinde elde edilen hasılat fazlasını, taallük ettiği ayı

teşkil eden fiyat artışları, genel olarak lüks tekel malları olarak görülen ürünler üzerinden gerçekleştirilmiş; çay, ispirto ve tuz gibi temel tüketim maddeleri bu zamların dışında bırakılmıştır²². Deprem Fonuna kaynak sağlamak amacıyla satışının yalnızca Devlet eliyle yapıldığı bazı tekel ürünlerinin fiyatlarında gerçekleştirilen bu artışlar, Devlet tarafından getirilen malî yükümlülükler teşkil etmektedir.

Söz konusu dönemde Afetler Fonundan ziyade Deprem Fonunda toplanan gelirler ile depremin yaralarının sarılması ve devamında da ülke genelinde depreme dayanıklı konutlar yapılması amaçlanmıştır²³. Deprem Fonunda toplanan paraların yalnızca deprem ile ilgili konularda yapılacak harcamalara özgülenmesi, diğer afetlerin gerektirdiği harcamaların afetlerle ilgili kaynaklardan; bu kaynakların yetersiz kaldığı hallerde de genel bütçeden ayrılan ödeneklerden yapılması planlanmıştır²⁴. Bu doğrultuda İmar ve İskân Bakanlığı bünyesinde “Konut Yenileme Dairesi Başkanlığı” kurulmuştur. Ancak 1973’te 1571 sayılı Kanun’a eklenen geçici madde 2 ile Deprem Fonunda toplanan paraların bir kısmının sonradan Fona iade edilmek şartıyla, depremden başka afetlerde de kullanılabilmesi düzenlenmiştir. İzleyen dönemde Fonun genel bütçeye eklenmesi ile depremlere yönelik önlemler alma hedefi geri plâna itilmiştir²⁵. Deprem Fonunu kaldıran 26.06.2000 tarihli ve 4568 sayılı Kanun’un gerekçesinde de “*son yedi yıldır herhangi bir faaliyette bulunmayarak işlevini yitirmiş olması ve aynı konuda faaliyet gösteren Afetler Fonunun bulunması*” açıklamaları yer almıştır²⁶.

tabikeden iki ay içerisinde bu fona yatırmakla yükümlüdür. Fonda toplanacak paralar 7269 sayılı Kanununun 37 nci maddesi gereğince hazırlanan sarf yönetmeliği esasları dairesinde münhasıran deprem âfetleri için harcanır.”

²² Millet Meclisi Tutanak Dergisi, Dönem: 3, Cilt: 2, Toplantı:3, 29’uncu Birleşim, 17.01.1972, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d03/c002/mm__03002029.pdf>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2023, s. 323, 324.

²³ Babüroğlu, s. 54.

²⁴ Tayşi, s. 13.

²⁵ Babüroğlu, s. 54.; 1658 sayılı Bazı Tekel Maddeleri Fiyatlarına Yapılan Zamlardan Elde Edilen Hasılatın T.C. Merkez Bankasında Açılacak Bir Deprem Fonu Hesabında Toplanmasına Dair 9/3/1972 tarihli ve 1571 sayılı Kanuna Geçici İkinci Madde Eklenmesine Dair Kanun, RG. 21.02.1973-14455.

²⁶ Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanunun, Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun, Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanunun, Futbol Müsabakalarında Müşterek Bahisler Tertibi Hakkında Kanunun, Gecekondu Kanununun, Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ve Ödeme Güçlüğü İçinde Bulunan Bankerlerin İşlemleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnemenin Bazı Maddelerinin Değiş-

Son olarak 6 Şubat 2023'te gerçekleşen Kahramanmaraş depremlerinin ardından 7441 sayılı Kanun²⁷ ile Afet Yeniden İmar Fonu kurulmuştur. Afet Yeniden İmar Fonunun kurulma amacı, Kanun'un 1'inci maddesinde “*genel hayata etkili afet bölgesi ilan edilen alanlarda; imar, altyapı ve üstyapı çalışmaları için gerekli kaynağın sağlanması, yönetilmesi ve ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına aktarılması*” olarak gösterilmiştir. Söz konusu Fonun, kendisinden önce kurulan fonların aksine kuruluş amaçlarına uygun biçimde etkinleştirilebilmesi halinde, doğal afetler neticesinde ortaya çıkan malî kaynak ihtiyacını karşılama hususunda başarılı olması, afet sonrası dönemlerde ek vergi uygulamalarına başvurulması gerekliliğinin ortadan kalkmasında büyük önem arz etmektedir.

II. 7456 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ DÜZENLEMESİ

6 Şubat 2023 tarihinde gerçekleşen Kahramanmaraş depremlerinin ardından getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi, 7456 sayılı Kanun'un²⁸ 1'inci maddesi ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, Kanun'un yayımı tarihinde motorlu taşıtlar vergisi tarifelerine göre vergiye tâbi olan ve ilgili sicillerde kayıt ve tescilli taşıtlar ile 31.12.2023 tarihine kadar ilk defa kayıt ve tescil edilecek taşıtlara, *bir defa uygulanmak üzere*, 2023 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisi getirilmiştir. Ek motorlu taşıtlar vergisi uygulaması, 28.07.2023 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan “7456 sayılı Kanunun İnci Maddesiyle İhdas Edilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Genel Tebliğ (Seri No:1)”²⁹ ile de daha ayrıntılı biçimde ortaya konulmuştur.

7456 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrası ek motorlu taşıtlar vergisinin mükellefini, motorlu taşıtlar vergisi mükellefleri ile 31.12.2023

tirilmesi ve Yürürlükten Kaldırılması ile Bazı Tekel Maddeleri Fiyatlarına Yapılan Zamlardan Elde Edilen Hâsılatın T.C. Merkez Bankasında Açılacak Bir Deprem Fonu Hesabında Toplanması Dair Kanunun Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/645) Genel Gereğesi, Dönem: 21, Yasama Yılı: 2, TBMM Sıra Sayısı: 395, <<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D21/Y2/T1/DosyaKomisyonRaporunuVerdi/9c17607c-6e31-4670-a070-451ca2398936.htm>>, Erişim Tarihi 20 Ekim 2023.

²⁷ Afet Yeniden İmar Fonunun Kurulması Hakkında Kanun; RG. 21.03.2023-32139.

²⁸ 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telifisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun; RG. 15.07.2023-32249.

²⁹ RG. 28.07.2023-32262.

tarihine kadar ilk kez kayıt ve tescil olacak taşıtlarda bu taşıtların sahibi kişiler olarak açıklamıştır. Ek motorlu taşıtlar vergisi için verginin konusu ve mükelleflerine ilişkin bu açıklamalar, vergiyi doğuran olayın da motorlu taşıtlar vergisi ile aynı olduğunu ortaya koymaktadır³⁰.

Ek motorlu taşıtlar vergisinin konusu ve mükelleflerine ilişkin belirlenimin ardından, 7456 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında ek motorlu taşıtlar vergisinin istisnaları düzenlenmiştir. Bu hüküm ile 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda³¹ düzenlenen istisnaların ek motorlu taşıtlar vergisi için de geçerli olduğu belirtilmiştir³². Motorlu taşıtlar vergisinde yer alan istisnaların yanında 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen depremlerden etkilenen mükelleflere ait taşıtlar da vergilendirme dışında bırakılmıştır. Bu bağlamda mücbir sebep ilân edilen yerlerde³³ deprem tarihi itibarıyla kayıt ve tescilli taşıtlar, deprem nedeniyle zarar gören binaların maliklerine ait taşıtlar, depremlerde gördüğü hasar nedeniyle kullanılamaz duruma gelen taşıtlar ile depremde eşi veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybeden mükelleflere ait taşıtlar ek motorlu taşıtlar vergisinin dışında tutulmuştur. Söz konusu istisna uygulamalarının ilgili Genel Tebliğ'in ekinde yer alan "Ek MTV İstisna Talep Formu" ile başvurulması halinde taşıtlar için tahakkuk ettirilen verginin terkin edileceği belirtilmiştir³⁴.

³⁰ Yıldırım Taylar/ Emine Sevcan Artun, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Bakımından Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi", Halit Aker/ Zeynel T. Kangal (Ed.), *Prof. Dr. Doğan Şenyüz'e Armağan*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023, s. 449, 450. Motorlu taşıtlar vergisinden farklı olarak ek motorlu taşıtlar vergisinin tek seferlik bir vergi olarak düzenlenmesi nedeniyle mülkiyet ilişkisinin devamı, vergiyi doğuran olay kapsamında yer almamaktadır; Taylar/Artun, s. 450.

³¹ RG. 23.02.1963-11342.

³² İlgili hüküm ile birtakım kamu kuruluşlarına, diplomatlara, malûl ve engellilere, Tasarruf Mevduat Sigorta Fonuna devredilen ya da tasfiyesi bu kurum tarafından yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinden istisna tutulmuştur.

³³ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı 07.02.2023 tarihinde internet sitesinden yaptığı duyuru ile Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri için mücbir sebep hâli ilan edildiğini bildirmiştir. 21.02.2023 tarihinde de Sivas ilinin Gürün ilçesi de mücbir sebep hâli ilan edilen bölgelere eklenmiştir. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, "Basın Açıklaması", 07.02.2023, <<https://www.hmb.gov.tr/haberler/basin-aciklamasi-07-02-2023>>, Erişim Tarihi 13. Aralık 2023; Gelir İdaresi Başkanlığı, "Kahramanmaraş İlinde Meydana Gelen Depremden Etkilenen Sivas İli Gürün İlçesinde İlan Edilen Mücbir Sebep Duyurusu", 21.02.2023, <<https://www.gib.gov.tr/kahramanmaras-ilinde-meydana-gelen-depremden-etkilenen-sivas-ili-gurun-ilcesinde-ilan-edilen-mucbir>>, Erişim Tarihi 13 Aralık 2023.

³⁴ RG. 28.07.2023-32262. 7456 sayılı Kanunun İnci Maddesiyle İhdas Edilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Genel Tebliğ (Seri No:1) 5. md/3. f.; Ek MTV İstisna Talep Formu, <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230728-7-1.pdf>>, Erişim Tarihi 14

Ek motorlu taşıtlar vergisinin iki eşit taksitte ödeneceği düzenlenmiş ve ilk taksitin 2023 yılı Ağustos ayının sonuna; ikinci taksitin de 2023 yılı Kasım ayının sonuna kadar ödeneceği belirtilmiştir. Kanun'un yayım tarihinden sonra ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil olacak taşıtlar için de ek motorlu taşıtlar vergisinin motorlu taşıtlar vergisi ile birlikte peşin olarak ödeneceği belirtilmiştir. Deprem felaketi neticesinde ortaya çıkan malî kaynak ihtiyacını gidermek üzere getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinin gelirin genel bütçeye kaydedileceği ve bu vergi ile toplanan gelirin mahallî idarelere verilecek payların hesaplanmasında dikkate alınmayacağı da düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeler neticesinde ek motorlu taşıtlar vergisinin getirildiği 2023 yılı Temmuz ayından itibaren 2024 yılı Şubat ayına kadar geçen süreçte 32 milyar TL'ye yakın tutarda ek motorlu taşıtlar vergisi tahsil edilerek genel bütçeye kaydedilmiştir³⁵. Hazine ve Maliye Bakanlığınca, 2024 yılı için de ek motorlu taşıtlar vergisi getirileceğine ilişkin söylentilere karşı Bakanlığın bu yönde bir çalışması olmadığına dair açıklamalarda bulunulmuştur³⁶.

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DAHA ÖNCEKİ EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ UYGULAMALARI

A. Genel Açıklama

Ödenmesi gereken verginin görece düşük tutarlarda kalması ve verginin idaresinin kolaylığı, olağanüstü durumlarda makul bir fedakârlık olarak ek motorlu taşıtlar vergisinin getirilmesini kolaylaştıran bir etken teşkil etmektedir. Bu nedenlerle ek motorlu taşıtlar vergisi farklı malî yükümlülükler ile birlikte 6 Şubat Kahramanmaraş depremlerini izleyen dönemde olduğu gibi daha önceki tarihlerde de hızlı kaynak arayışı sorununun cevabı olarak

Aralık 2023.

³⁵ Temmuz 2023'ten Ocak 2024'e kadar (Ocak 2024 dâhil) olan bütçe gerçekleştirmelerinde toplam tutar 31.796 milyon TL'dir; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, "Aralık 2023 Bütçe Gerçekleşmeleri (Gelir)", <<https://www.hmb.gov.tr/aralik-2023-butce-gerceklesmeleri>>, Erişim Tarihi 07 Mart 2024; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, "Ocak 2024 Bütçe Gerçekleşmeleri (Gelir)", <<https://www.hmb.gov.tr/ocak-2024-butce-gerceklesmeleri>>, Erişim Tarihi 07 Mart 2024.

³⁶ NTV, "Bakan Şimşek Açıkladı: 2024 Yılında Ek MTV Ödemesi Devam Edecek Mi?", 04.03.2023, <<https://www.ntv.com.tr/ekonomi/bakan-simsek-acikladi-2024-yilinda-ek-mtv-odemesi-devam-edecek-mi,Aya24Mg9FU6h1WjvFd1opQ>>, Erişim Tarihi 07 Mart 2024.; GazeteOksijen, "Dezenformasyonla Mücadele Merkezi: 2024'te İkinci Bir Ek MTV İçin Bakanlığın Çalışması Yok", 02.01.2024, <<https://gazeteoksijen.com/ekonomi/dezenformasyonla-mucadele-merkezi-2024te-ikinci-bir-ek-mtv-icin-bakanligin-calismasi-yok-198741>>, Erişim Tarihi 07 Mart 2024.

görölmüştür³⁷. Bu başlık altında Türkiye’de daha eski tarihlerde getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi ve birlikte uygulanan diğer ek vergilere değinilecektir.

B. 1999 Depremleri Sonrasında İhdas Edilen Malî Yükümlülükler

1999 yılında gerçekleşen, Resmî Raporlara göre toplamda 19.218 can kaybının, 128.124 yıkılan ve ağır hasarlı binanın söz konusu olduğu 17 Ağustos Gölcük ve 12 Kasım Düzce depremleri sonrasında kamu geliri arayışına girilmiştir. Bu süreçte, yukarıda bahsi geçen Deprem Fonunda bulunması gereken kaynaklar yine siyasi ve toplumsal infialleri beraberinde getirmiştir. Ancak hızlı kaynak arayışı neticesinde, dış borçlanmanın³⁸ yanı sıra gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden alınan ek vergi, emlak ve motorlu taşıtlar ek vergileri ile özel iletişim ve özel işlem vergilerinin ihdası söz konusu olmuştur³⁹.

Sayılan malî yükümlülükler, 26.11.1999 tarih ve 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”⁴⁰ ile düzenlenmiştir. 4481 sayılı Kanun’un 1 ilâ 5’inci maddeleri arasında ek gelir ve kurumlar vergisi düzenlemelerine yer verilmiştir. Bu hükümlere göre, 1998 yılı kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 1998 yılı ticarî ve meslekî kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükellefleri ile 1998 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı on iki milyar lirayı aşan ücretlilerin 1998 yılı vergi matrahları üzerinden %5 oranında ek gelir ve kurumlar vergisi ödeyeceği düzenlenmiştir. Depremlerden etkilenen

³⁷ Yusuf Karakoç, “Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu Meselesi”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 22, 2023, s. 55; Abdullah Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2009, s. 304; Elif Yılmaz Furtuna, “Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(3), 2021, s. 444, 445.

³⁸ Alexandra Bibbee / Rauf Gönenç / Scott Jacobs / Josef Konvitz / Robert Price, *Economic Effects of the 1999 Turkish Earthquakes: An Interim Report*, OECD Economic Department Working Papers No. 247, OECD, 2000, s. 17, 18, 42.

³⁹ Bibbee / Gönenç / Jacobs / Konvitz / Price, s. 16; Betül Hayrullahoğlu, “Türkiye’de Deprem Harcamalarının Finansmanı Amacıyla Yürürlüğe Konulan Vergilerin İncelenmesi”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 2022, s. 105.

⁴⁰ RG. 26.11.1999-23888 (Mükerrer).

iller olan Kocaeli, Sakarya, Yalova ve Bolu'da⁴¹ mükellefiyeti bulunanlar; bu depremlerde varlıklarının en az yüzde onunu, eşini veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybedenler söz konusu vergiden muaf tutulmuştur.

4481 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde ek emlak vergisi düzenlemeleri yer almıştır. Bu hükümde Türkiye sınırları içinde bulunan binalar ile arazi ve arsalar, 1999 yılı emlak vergisi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek vergiye tâbi tutulmuştur. Sahip olunan konutlardan brüt alanı 120 m²'yi geçmeyen ve mükellefçe seçilen bir konut ile yine depremlerden etkilenen iller olan Kocaeli, Sakarya, Yalova ve Bolu'da yer alan bina, arsa ve araziler; bu depremlerde varlıklarının en az yüzde onunu, eşini veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybedenler söz konusu vergiden muaf tutulmuştur.

4481 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde ise, ek motorlu taşıtlar vergisi düzenlemelerine yer verilmiştir. Söz konusu hükümde, motorlu taşıtlar vergisine tâbi olan ve Kanun'un yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıtlı olan taşıtlardan bir defaya mahsus olmak üzere, 1999 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisi alınacağı düzenlenmiştir. Diğer düzenlemelere paralel biçimde, eşini veya birinci derece kan hısımlarından birini depremde kaybedenlere ait taşıtlar ile depremde hasar gören taşıtlar bu vergilendirmenin dışında bırakılmıştır.

Kanun'un 8'inci ve 9'uncu maddelerinde daha önce yürürlükte olmayan özel iletişim ve özel işlem vergileri düzenlenmiştir. Cep telefonu işletmecileri tarafından verilen hizmetlerin tâbi olduğu Özel İletişim Vergisinin, %25 oranında uygulanacağı düzenlenmiştir. Özel İşlem Vergisinin ise eğitime katkı payı alınan işlem ve kâğıtlardan bu pay kadar ödeneceği; vadeli mevduat, vadeli döviz tevdiat hesabı ile özel finans kurumlarınca açılan katılma hesabı sahiplerinden her vade sonunda bu bankalar ve özel finans kurumlarınca tahsil edileceği belirtilmiştir. 31.12.2003 tarihine kadar⁴² uygulanacağı düzenlenen bu vergilerden Özel İletişim Vergisi, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun⁴³

⁴¹ Daha öncesinde Bolu'ya bağlı bir ilçe olan Düzce, 09.12.1999 tarihli ve 23091 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 584 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile il olmuştur.

⁴² 4481 sayılı Kanun'da 31.12.2000 tarihine kadar uygulanacağı düzenlenen özel iletişim vergisinin uygulama süresi önce 4605 sayılı Kanun (RG. 30.11.2000-24246 Mükerrer) ile 31.12.2002'ye, sonrasında da 4783 sayılı Kanun (RG. 09.01.2003-24988) ile 31.12.2003'e kadar uzatılmıştır.; Abdurrahman Akdoğan, "Ek veya Geçici Nitelikteki Vergi Uygulamalarından, Sürekliliği Olan Vergi Düzenlemelerine", *Yaklaşım*, 8(96), 2000, s. 30.

⁴³ RG. 23.07.1956-9362.

39'uncu maddesinde 25.12.2003 tarihinde gerçekleştirilen düzenleme ile⁴⁴ kalıcı hale getirilmiştir⁴⁵. Söz konusu verginin uygulanmasına iletişim teknolojilerinde gerçekleşen gelişmeler neticesinde kapsamı genişletilerek günümüzde de devam edilmektedir.

C. 2003 Yılında İktisadî Kriz Gerekçesiyle İhdas Edilen Malî Yükümlülükler

1999 yılında 4481 sayılı Kanun'da *bir defaya mahsus olmak üzere* getirilen malî yükümlülüklerin benzerlerine, bu tarihten önce içinde bulunulan ekonomik güçlükler nedeniyle başvurulduğu görülmektedir. İçerik bakımından bu incelemenin konusu ile örtüşen benzer yükümlülükler ilk defa 1994 yılında yürürlüğe giren 3986 sayılı Kanun'da⁴⁶ yer almaktadır⁴⁷. Anılan Kanun ile ek motorlu taşıtlar vergisinin yanı sıra ekonomik denge vergisi ve net aktif vergisi de ihdas edilmiştir⁴⁸. Kanun Gerekçesinde bu yükümlülükler

⁴⁴ 5035 sayılı Kanun'un 45'inci maddesi; RG. 02.01.2004-25334.

⁴⁵ Getirildiği dönemde Deprem Vergisi olarak da anılan Özel İletişim Vergisinin kalıcı hale gelmesinin ardından gerçekleşen büyük etkili depremlerden sonra "*Deprem Vergisine ne oldu?*" soruları gündeme gelmektedir. Bu yaklaşıma karşı, bir verginin gelirlerinin fonlardan farklı olarak yalnızca bir amaca özgülenmesinin söz konusu olamayacağına ilişkin olarak bkz.; Fritz Neumark, (Çeviren: Sabri Fehmi Ülgener), *Maliyeye Dair Tetkikler*, 4. Bası, İsmet Akgün Matbaası, 1951, s. 53, 54; Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 23. Bası, Gazi Kitabevi, 2023, s. 141; Hayrullahoğlu, s. 110-112; Onur Uçar / Cevat Tosun, "*Deprem Vergisi*" Söyleminin Teorik ve Hukuksal Açından İncelenmesi", *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 6(4), 2023, s. 270-272. Karakoç bu hususu "*Sadece bir (bu) vergi değil, her vergi deprem vergisidir.*" ifadeleri ile açıklamıştır; Karakoç, Ek Kurumlar, s. 71.

⁴⁶ Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1984 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; RG. 07.04.1994-21927.

⁴⁷ Münhasıran ekonomik darboğazlar nedeniyle getirilen olağandışı vergilendirmeler 1994'ten çok daha geriye gitmektedir. İktisadî Buhran Vergisi, Malî Muvazene Vergisi, Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi, Toprak Mahsulleri Vergisi, Millî Korunma Vergisi, Varlık Vergisi ve Malî Denge Vergisi uygulamaları, çeşitli sebepler ile ortaya çıkan kamu geliri arayışını karşılamak üzere getirilen olağandışı vergilere verilecek diğer örneklerdendir; Ahmet G. Kumrulu, "Malî Denge Vergisi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 33(1), 1976, s. 52, 53.

⁴⁸ 3986 sayılı Kanun'da yer alan ekonomik denge ve net aktif vergisi düzenlemelerine karşı Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluna başvurulmuşken ek motorlu taşıtlar vergisi için norm denetimi gerçekleşmemiştir. 3986 sayılı Kanun'a ilişkin Anayasa Mahkemesi kararları için bkz.: AnyM, 06.07.1995 Tarihli ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG. 02.02.1996-22542); AnyM, 06.07.1995 Tarihli ve E. 1995/4, K. 1995/28, (RG. 02.02.1996-22542); AnyM, 06.07.1995 Tarihli ve E.1995/6, K.1995/29, (RG. 10.02.1996-22550); AnyM, 13.07.1995 Tarihli ve E.1994/85, K.1995/32, (RG. 28.09.1996-22771); AnyM, 18.07.1995 Tarihli ve E.1994/84,

“ekonomik dar boğazın aşılmasında toplumdaki her kesimin malî gücüne göre özveride bulunmasını sağlayacağı gibi, ekonomik istikrarın sağlanmasında da önemli bir etken olacaktır.” açıklamaları ile savunulmuştur⁴⁹.

Ekonomik zorlukları takip eden dönemde finansman arayışı için 1994 yılında çıkarılan 3986 sayılı Kanun’un ardından, benzer sebepler ile 03.04.2003 tarihli ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun⁵⁰ ve 30.07.2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun’da⁵¹ da ek yükümlülükler düzenlenmiştir.

4837 sayılı Kanun’un Gerekçesinde, 2003 yılı ekonomik istikrarının sağlanabilmesi için ilâve tedbir olarak kamu gelirini artırıcı politikaların uygulanmasına ihtiyaç duyulduğu ve bu ihtiyacın dolaylı vergilerin kamu gelirleri arasındaki payının yüksek olması karşısında vergi yükünün âdil dağılımı için servet üzerinden alınan ek motorlu taşıtlar ve emlak vergileri ile sağlanmaya çalışıldığı belirtilmiştir⁵². Bu yönde Kanun’un 1’inci maddesinde, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kapsamında ilgili sicilde kayıtlı bulunan taşıtların bir defaya mahsus olmak üzere 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar motorlu taşıtlar vergisine; 2’nci maddesinde de Emlak Vergisi Kanunu kapsamındaki bina, arsa ve arazilerin 2003 yılı vergi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek emlak vergisine tâbi olacağı düzenlenmiştir.

4837 sayılı Kanun’da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin

K.1995/33, (RG. 19.10.1996-22792); AnyM, 18.07.1995 Tarihli ve E.1994/91, K.1995/34, (RG. 09.01.1997-22872); AnyM, 18.07.1995 Tarihli ve E.1995/7, K.1995/35, (RG. 09.01.1997-22872); AnyM, 26.11.1997 Tarihli ve E.1997/54, K.1997/67, (RG. 09.03.2000-23988).

⁴⁹ Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/681), Dönem: 19, Yasama Yılı: 3, Sıra Sayısı: 648, <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c058/tbmm19058092ss0648.pdf>>, Erişim Tarihi 12 Aralık 2023.

⁵⁰ RG. 11.04.2003-25076.

⁵¹ RG. 07.08.2003-25192.

⁵² Söz konusu Kanun’a ilişkin Büyük Millet Meclisi’nde gerçekleşen tartışmalar esnasında 1999 Gölcük-Düzce depremlerinden etkilenen bölgelerde bulunan mükelleflerin, 4481 sayılı Kanun’da da olduğu gibi, getirilen ek yükümlülüklerden muaf tutulması fikri de öne atılmıştır ancak bu öneriler kabul görmemiştir.; T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem: 22, Cilt: 11, Yasama Yılı: 1, 60’ıncı Birleşim, 02.04.2003, <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c011/tbmm22011060.pdf>>, Erişim Tarihi 11 Ekim 2023.

olarak aşağıda değinilecek olan Anayasa Mahkemesi kararı üzerine 4962 sayılı Kanun'da benzer bir düzenlemeye *taşıtlar vergisi* adı altında yeniden yer verilmiştir. Hatta Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun Tasarısında yer almayan taşıtlar vergisi düzenlemesi, Tasarıya Genel Kuruldaki görüşmeler esnasında eklenmiştir⁵³.

IV. ANAYASA MAHKEMESİNİN EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNE İLİŞKİN KARARLARININ İNCELENMESİ

A. Genel Açıklama

Gölcük ve Düzce depremleri sonrasında getirilen malî yükümlülükler; gerçekleştirilen giderler ve deprem bölgesinde vazgeçilen ya da ertelenen kamu borçları neticesinde yüksek bütçe açıklarının⁵⁴ verildiği 2023 yılı Şubat ayını takip eden dönemde kamu giderlerinin finansmanı için getirilen ek yükümlülükler ile büyük paralellik taşımaktadır. Bunun karşısında olağanüstü bir hâlin gereği olmaksızın, salt ekonomik istikrarın sağlanması amacı öne sürülerek 2003 yılında getirilen ek yükümlülükler gerekçe yönünden 2023'te getirilen düzenlemelerden ayrılmaktadır.

1999 ve 2003 yıllarında öngörülen bu ek yükümlülükler karşılığında Anayasa Mahkemesi nezdinde açılan davalarda Mahkemenin yorumu, 7456 sayılı Kanun'un ek motorlu taşıtlar vergisini düzenleyen 1'inci maddesinin iptali için açılan davada verilen kararın yorumlanmasında bir temel teşkil etmektedir. Bu nedenle izleyen başlık altında Anayasa Mahkemesinin ilgili düzenlemelere ilişkin kararları incelenecektir.

B. Anayasa Mahkemesinin 1999 ve 2003 Yıllarındaki Düzenlemelere İlişkin Kararları

1. Genel Olarak

2023 yılında gerçekleşen deprem felaketini takip eden süreçte kamu giderlerine finansman sağlanması için izlenen ek vergi getirme yolu, yukarıda da belirtildiği üzere daha öncesinde 1999 Gölcük-Düzce depremlerinin ardından da söz konusu olmuştur. İlgili malî yükümlülüklerin sağladığı kamu

⁵³ T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem: 22, Cilt: 25, Yasama Yılı: 1, 112'nci Birleşim, 29.07.2003, <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c025/tbmm22025112.pdf>>, Erişim Tarihi 11 Ekim 2023.

⁵⁴ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, "Aylık Bütçe Gerçekleşme Raporu – Haziran 2023", s. 1, <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/07/2023-Haziran-Aylik-Butce-Gerceklesme-Raporu-1.pdf>>, Erişim Tarihi 14 Haziran 2024.

geliri, 2003 yılında ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi ve kamu sektörü faiz dışı fazla hedefine ulaşılabilmesi için de bu yükümlülüklerin uygun finansman kaynağı olarak görülmesine neden olmuştur. Ancak Anayasa Mahkemesi bu düzenlemeleri, getirilme gerekçeleri arasında bir fark gözeterek ele almıştır.

2. 1999 Gölcük-Düzce Depremi Sonrasında 4481 Sayılı Kanun ile Getirilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı

a. Genel Olarak

Anayasa Mahkemesi 28.03.2001 tarihli ve E.1999/51, K.2001/63 sayılı kararında, 1999 Gölcük-Düzce depremlerini takip eden dönemde kabul edilen ve ek gelir ve kurumlar vergisi, ek emlak vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi, özel iletişim ve özel işlem vergisini düzenleyen 4481 sayılı Kanun'un 1'inci, 6'ncı, 7'nci ve 9'uncu maddelerinin Anayasa'ya aykırılığında bahisle bu hükümlerin iptali için yapılan başvuruyu incelemiştir. Başvuruda ilgili hükümlerin Anayasa'nın, Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğunu belirten 2'nci maddesine ve vergi ödevini düzenleyen 73'ncü maddesine aykırı olduğu öne sürülmüştür.

Yapılan başvuruda ilgili yükümlülüklerin özellikle iki yönden sakıncalı olduğu vurgulanmıştır. Öncelikle 1998 gelir ve kazançlarının yeniden vergilendirmeye tâbi tutulması biçiminde gerçekleşen vergilendirmenin *geçmişe yürüme* teşkil ettiği ve bunun Anayasa'nın 2'nci maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin önemli bir yönü olan hukukî güvenlik ilkesine aykırılığı öne sürülmüştür. Bunun yanı sıra 1999 yılında gerçekleştirilen vergilendirmenin üzerine aynı vergi dönemi için aynı vergi konuları üzerinden getirilen ek yükümlülüklerin de Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılık teşkil ettiği belirtilmiştir.

b. Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi belirtilen iddialara yönelik incelemesinde sosyal hukuk devletine ilişkin olarak *“temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözetken kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için önlemler alarak çalışanları koruyan, millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan*

devlet” yönündeki tanımı ortaya koymuştur. Söz konusu tanım, Anayasa’da Türkiye Cumhuriyeti’nin nitelikleri arasında sayılan *sosyal bir hukuk devleti* olma özelliğinin “sosyal devlet” yönünün ağır bastığı bir tasvir teşkil etmektedir. Tanımda özellikle Devlet’in; toplum yararını gözetme, kişi yararı ile toplumsal yarar arasında denge kurma, toplumsal dayanışmayı en üst düzeyde gerçekleştirme gibi ödevlerinin üzerinde durulması, nihai karara giden yolda Mahkemenin bakış açısını ortaya koyması bakımından önem taşımaktadır. Bu durum Mahkemenin geçmişe etkili ek yükümlülüğünün neden olduğu hukukî güvenliğin ihlâli durumunu⁵⁵ irdelemek yerine, Kanun Gereğesinin sosyal devlet ilkesi ile uyumlu olmasını ön plâna alması ile görülebilmektedir.

4481 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinin Anayasa’ya aykırılığının incelendiği bölümde yer alan “*deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği*” yorumu, Kanun Gereğesinin sosyal devlet ilkesi ile birlikte okunduğunu ortaya koymaktadır. Özellikle de bu Gereğenin *öngörülebilir ancak* önlenemez bir doğal afetten kaynaklanan ani kamu geliri ihtiyacını esas alması, Mahkemenin hukukî güvenlik kaygılarını bir kenarda bırakmasında etkili olmuştur⁵⁶. *Kamu yararına* ilişkin bu yorum diğer hükümler için de Anayasa’ya uygunluk sebebi olarak tekrar edilmiştir.

Mahkeme, söz konusu düzenlemelerin Anayasa’nın 73’üncü maddesinde düzenlenen malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık iddiaları için hukuk devletine aykırılık iddiasından daha geniş bir çerçevede değerlendirmede bulunmuştur. Bu kapsamda 4481 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde düzenlenen ek gelir ve kurumlar vergisinin incelenmesinde Mahkeme, vergilendirmenin 1998 yılına ait matrah üzerinden gerçekleştirilmesinin malî güce göre vergilendirme açısından yeterli gördüğünü belirtmektedir. Mahkemenin yorumuna göre, verginin olağan dönemdeki matrahının belirlenmesi esnasında malî güce göre vergilendirme araçları aktif biçimde kullanılmış olup bu matrah üzerinden gerçekleştirilen ek vergilendirme de malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine uygun düşmektedir⁵⁷.

4481 sayılı Kanun’un 6’ncı ve 7’nci maddelerinde düzenlenen ek

⁵⁵ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 2. Bası, Yetkin Yayınları, 2019, s. 501.

⁵⁶ Karakoç, *Ek Kurumlar*, s. 53.

⁵⁷ Karakoç, *Ek Kurumlar*, s. 74.

emlâk ve motorlu taşıtlar vergileri için malî güce göre vergilendirmeye ilişkin Mahkeme değerlendirmesi; bu hükümlerde düzenlenen ek istisna ve muafiyetleri de içermektedir. Mahkeme, ek emlâk vergisi için olağan emlâk vergisinde geçerli olan muafiyet ve istisnaların yanı sıra brüt alanı 120 m²'yi geçmeyen konutların ve hem ek emlâk vergisi hem de ek motorlu taşıtlar vergisi için depremde etkilenen yükümlülerin vergilendirme dışında bırakılmasının mali güce göre vergilendirmeyi sağlamaya yönelik araçlar teşkil ettiğini ifade etmiştir.

c. Karar

Sayılan gerekçeler doğrultusunda Mahkeme özellikle kamu yararı amacını gözeterek, 4481 sayılı Kanun ile getirilen ek gelir ve kurumlar vergisi, ek emlâk vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi ve özel işlem vergisine ilişkin düzenlemelerin Anayasa'ya aykırılığından bahisle iptali için yapılan başvuruyu reddetmiştir.

Yukarıda da değinildiği üzere kararda, hukuk devleti ilkesinin önemli bir unsuru olan hukukî güvenliğe aykırılık iddiasına doğrudan bir açıklama getirilmemiştir. Hukuk devleti ilkesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olma niteliği olarak toplu bir biçimde ele alınmış ve sosyal devletin gereklerinden biri olan kişi yararı ile toplumsal yarar arasında bir denge kurulması, söz konusu malî yükümlülüklerin öngörülmesi için gerekçe olarak gösterilen deprem felaketleri ile birlikte değerlendirilmiştir.

d. Karşı Oylar

Davanın reddi yönündeki kararın, Anayasa Mahkemesi üyeleri *Haşim Kılıç* ve *Yalçın Acargün*'e ait ilk karşı oyunda⁵⁸ hukuk devletine aykırılık iddiası diğer anayasal ilkeler ile ilişkilendirilerek daha ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir. Bu bağlamda söz konusu düzenleme vergilerin kanuniliği ve hukukî güvenlik ilkeleri bakımından değerlendirilmiştir. Vergilerin kanunlar ile konulması gerekliliğini ortaya koyan kanunilik ilkesinin, mükelleflerin kendilerine uygulanacak kuralları bilerek sosyal, ekonomik ve hukukî ilişki ve davranışlarını bu düzenlemelere göre uyarlama teminatını sağlayan hukukî güvenliği de beraberinde getirdiği ortaya konulmuştur. Karşı oyda karara konu düzenlemeler ile geçmişe etkili yükümlendirmenin yapılması neticesinde hukukî güvenlik ilkesinin ihlâl edildiği belirtilmiştir. Aynı zamanda 1998 yılında gerçekleşen iktisadî olaylar bu dönem için söz konusu olan düzenlemeler

⁵⁸ AnyM, 28.03.2001 Tarihli ve E.1999/51, K. 2001/63, (RG. 29.03.2002-24710, s. 8-10).

ile vergilendirilerek kapandığından; getirilen malî yükümlülüklerin, birtakım istisna ve muafiyetleri taşıdığı gerekçesi ile *malî güce göre vergilendirmenin* gerçekleştiğinden bahisle Anayasa'ya uygunluğundan bahsedilemeyeceğinin üzerinde durulmuştur. Bunlara ilâveten ek gelir ve kurumlar vergisinde ücretliler için 1998 yılında elde edilen gelirin 12 milyarı aşması ve 4481 sayılı Kanun'un kabul edildiği tarihte çalışıyor olma şartının, 1998 yılı kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden ya da kazancı götürü usulde tespit edilen mükellefler için söz konusu olmaması; ek motorlu taşıtlar vergisinde de Kanun'un kabul edildiği tarihten sonra sicile kaydolun taşıtların vergilendirme dışında kalması neticesinde mükellefler arasında eşitsizliğin yaratıldığı öne sürülmüştür. Bu açıklamalar doğrultusunda 4481 sayılı Kanun'un kazanç ve iratları yıllık beyanname ile beyan eden ve geliri götürü usulde tespit edilen mükellefler yönünden ek gelir ve kurumlar vergisinin düzenlendiği 1'inci maddenin (a) ve (b) bentleri ile ek motorlu taşıtlar vergisinin düzenlendiği 7'nci maddesinin iptali gerektiği belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi üyesi *Sacit Adalı*'nın karşı oyunda⁵⁹ da 4481 sayılı Kanun ile öngörülen malî yükümlülükler *salma* olarak nitelendirilmiş, önceki yıl kazançları üzerine getirilen bu yükümlülüklerin *eşitlik, müterakkilik, geriye yürümezlik, malî güce göre vergi alma* ve *hukukî güvenlik* ilkelerine riayet edilmeksizin getirildiği belirtilmiştir. Söz konusu karşı oyda, Kanun'da getirilen yükümlülükler neticesinde elde edilen kamu gelirinin deprem felaketleri nedeniyle gerçekleştirilmesi gereken harcamalara özgülüneceğine ilişkin bir *tahsis* hükmünün bulunmayışına da değinilmiştir. Bu tespit, Kanun Gerekçesinde deprem felaketi nedeniyle kamu gelirine ihtiyaç duyulduğuna ilişkin beyanın bir tahsis hükmü bulunmaksızın Mahkemece doğrudan *kamu yararı* açıklamasına esas alınması bakımından önemli bir tartışmaya dikkat çekmektedir. Bu tartışmanın özünde Bütçe Hukukunda yer alan *adem-i tahsis ilkesi* ve *vergilerin karşılıksız olma* özelliği ile anayasal vergilendirme ilkelerini ihlâl eden bir yükümlülüğün *bir harcama sebebine dayandırılarak hukuka uygunluk nitelendirmesinden faydalandırılması* esasları karşı karşıya gelmektedir. Bu karşı oyda da anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı biçimde getirilen bir malî yükümlülüğün hukuka uygunluğunun dayandırıldığı *gerekçeye* kanunî düzeyde özgülüne beklentisi temsil edilmektedir. Ancak bu beklenti, mükelleflerin ödediği vergi ile faydalandığı kamu hizmeti arasında doğrudan bir ilişki olmadığını ifade eden vergilerin karşılıksız olma

⁵⁹ AnyM, 28.03.2001 Tarihli ve E.1999/51, K. 2001/63, (RG. 29.03.2002-24710, s. 10, 11).

özelliği⁶⁰ ile bütçede bütün kamu gelirlerinin bütün kamu giderlerine karşılık tutulması; belirli gelirlerin belirli giderlere özgülenememesi anlamını taşıyan adem-i tahsis ilkesi⁶¹ gereğince modern vergi ve bütçe hukuku ilkeleri ile örtüşmeyen bir beklentidir⁶². Bunun karşısında, benzeri yönde tahsislerin başka Kanunlarda öngörülebiliyor olması bu beklentiye daha da artıran bir husus teşkil etmektedir⁶³.

Bu açıklamalar doğrultusunda ikinci karşı oyda da Kanun'un kazanç ve iratları yıllık beyanname ile beyan eden ve geliri götürü usulde tespit edilen mükellefler yönünden ek gelir ve kurumlar vergisinin düzenlendiği 1'inci maddenin (a) ve (b) bentlerinin Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

e. Değerlendirme

4481 sayılı Kanun'da getirilen ek yükümlülüklerin hukuk devleti ve malî güce göre vergilendirme ilkeleri bağlamında Anayasa'ya aykırılığı iddiaları ile yapılan başvuruda Mahkemenin ve karşı oyda kalan Mahkeme Üyelerinin değerlendirmeleri yukarıda açıklanan kapsamda gerçekleşmiştir. Bu bağlamda geçmişe etkili malî yükümlülüklerin Anayasa'ya uygunluğu tartışması Mahkemenin daha eski tarihli kararlarının aksine⁶⁴, etraflı biçimde ele alınmamış ve *kamu yararı* ile kısaca gerekçelendirilerek geçiştirilmiştir⁶⁵.

⁶⁰ Selim Kaneti / Esra Ekmekçi / Gülsen Güneş / Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 2. Bası, Filiz Kitabevi, 2022, s. 5; Yusuf Karakoç, *Kamu Maliyesi*, Düzeltilmiş ve Düzenlenmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, 2023, s. 106, 107.

⁶¹ Bedi N. Feyzioğlu, "Bütçede Genellik (Umumiyet) İlkesi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 9, 1963, s. 146.

⁶² Karakoç, Ek Kurumlar, s. 71.

⁶³ Bu durumun karşı oyda da anılan örneği, 16.08.1997 kabul tarihli ve 4306 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu, Milli Eğitim Temel Kanunu, Çıracılık ve Meslek Eğitimi Kanunu, Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 24.3.1988 Tarihli ve 3418 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması ve Bazı Kağıt ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hakkında Kanun ile gerçekleşmiştir. 4306 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi tahsil edilen birtakım vergi ve harçların %25'inin ilköğretim ve ortaöğretim hizmetlerinde kullanılmak üzere Milli Eğitim Bakanlığına ödeneceğini düzenlemektedir; RG. 18.08.1997-23084.

⁶⁴ AnyM, 07.11.1989 Tarihli ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990-20484) İlgili karar da yine motorlu taşıtlar vergisinde yıl içinde yapılan değişikliklerin yükümlülere yansıtılmasına ilişkindir. Anayasa Mahkemesi vergi miktarını artırmaya yönelik değişikliklerden yılın ilk altı ayı içinde yapılan motorlu taşıtlar vergisinin ödeme zamanı temmuz ayı olan ikinci taksitini etkilemesini Anayasa'ya aykırı görmemiştir. Ancak Mahkeme gerekçeli kararında geçmişe yürüme hususunu ayrıntılı bir biçimde ele almıştır.

⁶⁵ Aynı yönde bkz.; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 282; Yıldırım Taylar/Özgecan Gök/ Burcu Demirbaş Aksüt/ Emine Sevcan Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, 2020, s. 145.

İlgili düzenlemeler için geçmişe yürüme tartışmasına yer verilmeden, hukukî öngörülebilirlik ve hukuk devletinin vergilendirmedeki yansımalarına değinilmeden, özetle hukukî anlamda sorunlu hususlarda değerlendirme yapılmadan kamu yararına dayanılarak ret kararı verilmiştir.

Mahkeme malî güce göre vergilendirmeyi⁶⁶ *kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergi alınması* olarak tanımlamış ve bu ilkeyi vergilendirmede eşitlik ilkesinin *dikeyeşitlik* yönü ile ilişkilendirerek farklı malî gücü olan kişilerin farklı vergilendirme rejimine tâbi tutulmalarının zorunlu olduğunu belirtmiştir. Bu bağlamda ödenecek verginin belirlenmesinde, ek gelir ve kurumlar vergisi için önceki yılın matrahının esas alınması ve bütün ek yükümlülükler için olağan istisna ve muafiyetlerin yanı sıra özellikle depremden zarar gören mükelleflerin korunduğu muafiyet ve istisnaların düzenlenmiş olması Mahkemenin malî güce göre vergilendirmeye yönelik değerlendirmesinde etkili olmuştur. Mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarını gözeten istisna ve muafiyetler, Mahkemece bu yükümlülükler kapsamında malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin esas alındığının göstergesi olarak kabul edilmiştir⁶⁷.

Mahkeme depremden etkilenen mükelleflerin vergilendirme dışında bırakılmasını malî güce göre vergilendirme ilkesinin esas alındığına dair bir dayanak olarak yorumlarken mükellefler arasında eşitsizliğe yol açabileceği *karşı oylarda belirtilen* hususlara ilişkin bir değerlendirmede bulunmamıştır. Ek gelir ve kurumlar vergisinde ücretliler için 1998 yılında elde edilen gelirin 12 milyar TL'yi aşması ve 4481 sayılı Kanun'un kabul edildiği tarihte çalışıyor olma şartının, 1998 yılı kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden ya da kazancı götürü usulde tespit edilen mükellefler için söz konusu olmaması ve ek motorlu taşıtlar vergisinde de sicile Kanun'un kabul edildiği tarihten sonra kaydolun taşıtların vergilendirme dışında kalması olarak özetlenebilecek bu hususlar, malî güce göre vergilendirme ya da vergi

⁶⁶ Mahkeme bu açıklamasında malî güç ile ödeme gücü kavramları arasındaki ilişkiyi, Anayasa'nın 73'üncü maddesini kastederek "*Maddede yer alan "malî güç" kavramının "ödemeye gücü" anlamına geldiği kuşkusuzdur.*" ifadeleri ile ortaya koymuştur. Malî güç ile ödeme gücü terimlerinin aynı kavramı ifade etmediğine ilişkin olarak bkz.; Yusuf Karakoç, *Sosyal Maliye*, 2. Bası, Yetkin Yayınları, 2021, s. 247, 248.

⁶⁷ Karakoç, Ek Kurumlar, s. 74.; Anayasa Mahkemesinin kararlarında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına uygun gördüğü uygulamalar; yükümlülerin kişisel durumlarının gözetilmesi, sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları olarak sıralanabilecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz.; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 314-316.

yükünün âdil dağılımı ilkelerinin bir gereğini yansıtmamaktadır. Burada farklı malî güce sahip mükellefler arasında bir farklılaştırmadan ziyade vergi düzenlemesi neticesinde ortaya çıkan bir eşitsizlik söz konusu olmaktadır. Mükellefler arasında yaratılan bu eşitsizliklere ilişkin, etraflı bir tartışma neticesinde ulaşılan hukukî çıkarımların gerekçeli kararda ortaya konulması gerekmektedir. Bu aykırılıklar göz ardı edilerek getirilen ek yükümlülüklerin vergilendirme ilkelerine uygun olduğunun belirtilmesi, gelecek uygulamalar için bu ilkelerin yorumlanmasında sakıncalı bir durum teşkil etmektedir.

Anayasa Mahkemesi, norm denetimi ile özünde kanun koyucunun politik tercihlerini hukukîlik denetimine tâbi tutmaktadır. Ancak Mahkemenin bazı durumlarda denetimini gerçekleştirirken dönemin siyasî ve toplumsal çalkantılarından soyutlanabilmesi güç görülmektedir⁶⁸. İlgili başvuruda gerçekleştirdiği değerlendirme üzerine, Anayasa Mahkemesinin iktidarın siyasî tercihlerini hukuka uygunluk bakımından değerlendirmek yerine yerindelik denetimine tâbi tuttuğu öne sürülebilecektir⁶⁹. Zira Kanun'un Gereğesinde yer alan kamu yararı savı, hukukî belirlilik ve eşitliğe aykırılık iddialarına yönelik bir cevap getirmeksizin ilgili kanunî düzenlemelerin Anayasa'ya uygun görülmesinde esas alınmıştır.

3. Ekonomik Nedenlerle 4837 Sayılı Kanun ile Getirilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı

a. Genel Olarak

Anayasa Mahkemesi 23.07.2003 tarihli ve E. 2003/48, K. 2003/76 sayılı kararında, 03.04.2003 tarih ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun'un ek motorlu taşıtlar vergisi ile ek emlak vergisini düzenleyen 1'inci ve 2'nci maddelerinin Anayasa'ya aykırılığından bahisle yapılan iptal ve itiraz başvurularını incelemiştir. Başvuruda ilgili hükümlerin Anayasa'nın, Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğunu belirten 2'nci maddesine, kanun önünde eşitliği düzenleyen 10'uncu maddesine, Anayasa'nın bağlayıcılığını düzenleyen 11'inci maddesine ve vergi ödevini düzenleyen 73'üncü maddesine aykırılığı

⁶⁸ Erdoğan Teziç, "Kanunların Anayasaya Uygunluğunun "Esas" Açısından Denetimi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 51(1-4), 1985, s. 29.

⁶⁹ Yusuf Karakoç, *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, 1998 Tarihli Çoğaltma Metinden Tıpkı Bası, Yetkin Yayınları, 2017, s. 271; Y. Burak Aslanpınar, "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 104, 2013, s. 302, 303.

öne sürülmüştür.

4837 sayılı Kanun'un iptali istenen hükümleri, 2003 yılı matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere alınacağı belirtilen ek motorlu taşıtlar vergisi ile ek emlak vergisini düzenlemektedir. Söz konusu ek yükümlülükler daha önce de değinildiği üzere 1999 Gölçük-Düzce depremleri gibi bir gerekçe ile getirilmemiş, 2001 finansal krizinin ardından kurulmaya çalışılan *etkin ekonomik politikalar*⁷⁰ bu konuda etkili olmuştur. Getirilen ek yükümlülükler, ekonomik istikrarın önemli unsurlarından biri olarak görülen faiz dışı fazlanın sağlanması⁷¹ için gerekli olan gelir artırıcı önlemler olarak gerekçelendirilmiştir.

b. Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Mahkeme 4837 sayılı Kanun'un ek motorlu taşıtlar vergisini düzenleyen 1'inci maddesine ilişkin incelemesinde Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen malî güce göre vergilendirme ve vergilerin genelliği ilkesini vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkeleri ile birlikte yorumlamıştır. Bu kapsamda Mahkeme 2003 yılında *2002 yılı için %59,0 oranında öngörülen yeniden değerlendirme oranı*⁷² ile güncellenerek tahsil edilen motorlu taşıtlar vergisinin ardından ikinci kez tahsil edilmesinin malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir uygulama olduğunu belirtmiştir. Mahkeme aynı zamanda gelir üzerinden alınan vergilerde bu yönde bir ek yükümlülüğün getirilmemiş olması karşısında ek motorlu taşıtlar vergisi ile vergi yükünün yalnızca motorlu taşıt sahibi mükellefler için ağırlaştırıldığına da dikkat çekmiştir.

Mahkeme, vergi yükünün dengeli, âdil, ölçülü ve eşit dağılımını engellediğini belirttiği bu düzenleme için ekonomik istikrar ve kamu borç stokunun azaltılması gerekçelerini, bu düzenlemelerin getirilmesinde olağanüstü şartların zorunlu kıldığı haklı nedenler olarak görmemiştir.

Ek motorlu taşıtlar vergisi için gerçekleştirilen vergilerin genelliğine ilişkin bu değerlendirme, 4837 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde getirilen ek emlak vergisinde karşılık bulamamıştır. Mahkeme vergilerin genelliği

⁷⁰ Zeynep Karaçor, "Öğrenen Ekonomi Türkiye: Kasım 2000-Şubat 2001 Krizinin Öğrettikleri", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16, 2006, s. 389.

⁷¹ Söz konusu vergilerin getirildiği dönemin de kapsamı içinde yer aldığı 1990-2004 yılları arasında faiz dışı fazlanın sağlanmasında en önemli pay vergi geliri artışı ile ilişkilendirilmektedir.; Haldun Darıcı, "Faiz Dışı Fazla Niçin Yeterli Olmuyor?", *Maliye Dergisi*, 146, 2004, s. 64.

⁷² Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 310; RG. 08.12.2002-24957.

ilkesinin, 2003 yılında ikinci kez alınan motorlu taşıtlar vergisi ile araç sahipleri aleyhinde ihlâl edildiği değerlendirilmesini, 2003 yılı matrahları üzerinden ek emlak vergisine tâbi tutulan bina, arsa ve arazi sahipleri için sürdürmemiştir⁷³.

Ek emlak vergisi kapsamında Mahkeme, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda öngörülen istisna ve muafiyetlerin ek emlak vergisi için de söz konusu olduğundan bahisle vergi yükünün âdil ve dengeli dağılımının sağlanmaya çalışıldığı yönünde değerlendirmede bulunmuştur. Bu durum, söz konusu düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığından bahisle iptali talebinin reddedilmesinde esas teşkil etmiştir.

c. Karar

Sayılan gerekçeler doğrultusunda Mahkeme 4837 sayılı Kanun ile öngörülen ek yükümlülüklerden ek motorlu taşıtlar vergisinin Anayasa'ya aykırılığından bahisle iptaline karar vermişken ek emlak vergisinin iptali talebini reddetmiştir.

Karar, malî güce göre vergilendirme ilkesine dayanarak servet unsurları üzerine getirilen iki ek vergiden birinin iptalini içermesi karşısında diğerinin iptal talebinin reddedilmesi yönüyle birçok karşı oy ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Bu karşı oylarda, her iki ek yükümlülüğün de iptali gerektiğinin belirtilmesi karşısında ek motorlu taşıtlar vergisinin Anayasa'ya uygun olduğu da öne sürülmüştür. Bu tartışmalar kapsamında *altı* karşı oy ortaya çıkmıştır.

d. Karşı Oylar

Anayasa Mahkemesi'nin aynı gerekçe ile öngörülmüş, içinde bulunan takvim yılındaki vergi yükünü getirilen bir düzenleme ile artıran ve servet unsurları üzerinden alınan ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi düzenlemelerine ilişkin karşıt değerlendirmeleri, *yukarıda da belirtildiği üzere*, karşı oylarda da devam etmiştir.

Anayasa Mahkemesi üyeleri *Mustafa Bumin, Samia Akbulut ve Sacit Adalı*'ya ait ilk karşı oyda gerekçeli kararın aksine⁷⁴, getirilen düzenlemenin zaman bakımından uygulanmasına ilişkin tartışmaya yer verilmiştir. Bu bağlamda, 11.04.2003 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren düzenlemede motorlu taşıtlar vergisine tâbi taşıtların bir defaya

⁷³ Şehnaz Gerek / Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 86.

⁷⁴ AnyM, 23.07.2003 Tarihli ve E. 2003/48, K. 2003/76, (RG. 11.09.2004-25580, s. 6-8).

mahsus olmak üzere 2003 yılı için tahakkuk ettirilen tutar kadar ek motorlu taşıtlar vergisine tâbi tutulmasının *geçmişe yürüme* teşkil edip etmediği irdelenmiştir. Bu değerlendirmede Federal Alman Anayasa Mahkemesinin, vergilendirme dönemi içinde yürürlüğe giren düzenlemeler ile vergilendirme dönemi bittikten sonra yürürlüğe giren düzenlemeler arasında yarattığı ayırım üzerinde durulmuştur. Tahsilat sürecinin tamamlanmadığından bahisle vergilendirme dönemi sona ermeden getirildiği belirtilen bu normun; eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş bir hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanacak bir normun yürürlüğe girmesi olarak nitelendirilen⁷⁵ ve *hukuk devletine aykırılık taşıyan* gerçek geçmişe yürüme teşkil etmediği belirtilmiştir. İlgili karşı oyda ek motorlu taşıtlar vergisinin hukuk devleti bakımından ihlâl oluşturmadığının belirtilmesinin ardından, Kanun'un ekonomik çöküşün düzeltilmesi ve ekonominin istikrarlı bir yapıya kavuşturulması yönündeki gerekçeleri ele alınmıştır. Kararda ek motorlu taşıtlar vergisini hukuka uygun hale getirmeye yeterli görülmeyen bu gerekçeler, karşı oyda “*ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması için sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı durumlar*” olarak değerlendirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi üyesi *Aysel Pekiner*'e ait olan dördüncü karşı oyda da gerçek olmayan geçmişe yürümeye ilişkin benzer tespitlere yer verilmiş ve ekonomik gereklilikler ile gerekçelendirilen ve malî gücün göstergelerinden biri olan servet unsuru teşkil eden taşıtlar üzerine ek motorlu taşıtlar vergisinin getirilmesinde kamu yararının var olduğu belirtilmiştir⁷⁶. Bu görüş ilk karşı oyda, Anayasa Mahkemesinin, getirilen benzeri ek yükümlülükler hakkında verilmiş ve bir önceki başlıkta irdelenmiş 28.03.2001 tarihli, Esas 1999/51, Karar 2001/63 sayılı kararı ile de desteklenmiştir.

Birinci ve dördüncü sıralarda yer alan karşı oyların aksine ikinci, üçüncü, beşinci ve altıncı sıralarda yer alan karşı oylarda ek motorlu taşıtlar vergisinin hukuka uygunluğundan ziyade 4837 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde düzenlenen ek emlak vergisi yükümlülüğünün Anayasa'ya aykırılığı tartışma konusu edilmiştir. Bu tartışmalarda, ek emlak vergisinin *kamu yararı* taşıyan bir gerekçesi olmaksızın vergilendirmede genellik, eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkelerine aykırı biçimde geçmişe etkili bir düzenleme ile getirilmiş olması ele alınmıştır.

⁷⁵ Karakoç, *Genel Vergi*, s. 130.

⁷⁶ AnyM, 23.07.2003 Tarihli ve E. 2003/48, K. 2003/76, (RG. 11.09.2004-25580, s. 12, 13).

Anayasa Mahkemesi üyeleri *Fulya Kantarcıoğlu* ile *Ertuğrul Ersoy*'a ait, üçüncü sırada yer alan karşı oyda, olağanüstü dönem ve durumlarda kamu yararının gerektirdiği ölçüde anayasal vergilendirme ilkelerinden sapmanın söz konusu olabileceği; ancak, söz konusu ek yükümlülüklerin getirilme gerekçesi olan *faiz dışı fazla hedefinin gerçekleştirilmesinin* bu hallerden biri olarak nitelendirilemeyeceği belirtilmiştir⁷⁷. Bu yaklaşım beşinci sırada bulunan *Ahmet Akyalçın*'a ait karşı oyda da yer almış, buna ilâveten kararda ek motorlu taşıtlar vergisinin iptali sonucunda etkili olan bu nitelendirmenin aynı Kanun'un izleyen maddesinde düzenlenen ek emlak vergisi için de geçerli olacağına ve bu nitelendirmenin Kanun'un iki düzenlemesi için ayrıştırılmasının mümkün olmadığına da dikkat çekilmiştir⁷⁸.

Anayasa Mahkemesi üyesi *Ali Hüner*'e ait olan ikinci sırada yer alan karşı oy ile üçüncü sıradaki karşı oyda, 4837 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler geçmişe yürüyen vergi kanunları olarak nitelendirilmiştir⁷⁹. Zira bu görüşe göre 03.04.2003 tarihli ve 4837 sayılı Kanun ile ikinci kez alınacağı düzenlenen ek yükümlülüğün 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre 2003 yılı için gerçekleşmiş vergiyi doğuran olay üzerinden alınan vergiyi yeniden talep ederek hem geçmişe etkili bir uygulama yarattığı hem de çifte vergilendirmeye sebebiyet verdiği belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemelerin yapıma gerekçesi de, yukarıda da belirtildiği üzere, geçmişe yürütülecek malî yükümlülükler getirilmesi için geçerli bir sebep olarak görülmüştür.

4837 sayılı Kanun'un ek emlak vergisi yükümlülüğünü düzenleyen 2'nci maddesinin Anayasa'ya aykırılığından hareketle iptal edilmesi gerektiğini savunan bu karşı oylarda yükümlülüklerin yalnızca servet unsurları üzerindeki vergi yükünü artıracak biçimde düzenlenmiş olmasının vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu da öne sürülmüştür. Her ne kadar Kanun Gerekçesinde malî gücün göstergelerinden biri olan *tüketim* üzerinden alınan dolaylı vergilerin vergi yükü içindeki ağırlığı sebebiyle ek yükümlülüklerin servet unsurları üzerinden alınan vergiler getirildiği belirtilmişse de vergi yükünün âdil dağılımına aykırılık ek motorlu taşıtlar vergisinin iptalinde etkili olmuştur. Bu durum, ek emlak vergisinin de iptali gerektiği yönünde görüş bildiren karşı oylara da yansımış ancak kararda karşılık bulamamıştır.

⁷⁷ AnyM, 23.07.2003 Tarihli ve E. 2003/48, K. 2003/76, (RG. 11.09.2004-25580, s. 10-12).

⁷⁸ AnyM, 23.07.2003 Tarihli ve E. 2003/48, K. 2003/76, (RG. 11.09.2004-25580, s. 14, 15).

⁷⁹ AnyM, 23.07.2003 Tarihli ve E. 2003/48, K. 2003/76, (RG. 11.09.2004-25580, s. 8-10).

Bunların yanı sıra ikinci karşı oyda, Türkiye’de sıklıkla çıkarılan *vergi afları* karşısında, önce 1999 sonrasında da 2003 yıllarında getirilen ek yükümlülükler ile vergisini ödeyen mükelleflerin yükünün artırılmasının vergi adaletine aykırılığına da dikkat çekilmiştir⁸⁰.

e. Değerlendirme

Anayasa Mahkemesine 4837 sayılı Kanun’da düzenlenen ek yükümlülüklerin iptali için yapılan başvuru neticesinde yalnızca ek motorlu taşıtlar vergisinin iptaline karar verilmiştir. Bu kararın karşısında karşı oylar ek motorlu taşıtlar vergisinin iptal edilmemesine ya da ek motorlu taşıtlar vergisi ile birlikte ek emlak vergisi düzenlemesinin de iptal edilmesine yönelik iki grupta toplanmıştır. Söz konusu yaklaşımlar; aynı şartlarda, aynı gerekçe ile getirilen ve aynı malî güç göstergesine dayanan iki düzenlemeden yalnızca birinin iptali yönünde alınan karara karşı makul görülmektedir. Zira aynı şartları taşıyan bu ek yükümlülüklerin getirilme gerekçesinde, incelenen bir önceki kararda olduğu gibi, *kamu yararının* varlığı tespiti ile her iki düzenlemenin de hukuka uygunluğuna ya da aksi yöndeki tespit ile her iki düzenlemenin de hukuka aykırılığına dair kararlar tartışmalı ancak tutarlı kararlar teşkil etmektedir. Bunun karşısında Mahkemenin ek yükümlülüklerden yalnızca birini hukuka uygun ya da yalnızca birini hukuka aykırı olarak nitelendirmiş olması, kendi içinde bir tutarsızlığa işaret etmektedir⁸¹.

Gerekçeli kararda, emlak vergisinin kendi içinde ödeme gücüne ulaşılabilmesini sağlayan mekanizmaları içeren bir servet vergisi olması ve ek emlak vergisi düzenlemesinde de bu mekanizmaların geçerli olduğunun belirtilmiş olması hukuka uygunluk için önemli bir etken teşkil etmiştir. Ek motorlu taşıtlar vergisi için ise bu nitelendirme sürdürülmemiştir. Bu durum ilgili dönemde % 59,0 olan yeniden değerlendirme oranına tâbi tutularak güncellenen motorlu taşıtlar vergisinin tekrar tahsilini düzenleyen ek motorlu taşıtlar vergisi ile motorlu taşıt sahiplerinin vergi yükünün artırıldığı belirtilmiştir.

Karşı oylarda, bir takvim yılı için gerçekleşmiş vergiyi doğuran olay üzerinden yeniden ek bir verginin alınmasının hukuka aykırılığı ya da kapanmamış bir vergilendirme dönemi için yapılan düzenlemelerin gerçek

⁸⁰ AnyM, 23.07.2003 Tarihli ve E. 2003/48, K. 2003/76, (RG. 11.09.2004-25580, s. 10).

⁸¹ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 318, 319; Fatih Saraçoğlu, *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı*, Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 132.

olmayan geçmişe yürüme olacağından bahisle hukuka uygun görülmesi yönlerine dikkat çekilirken 1999 Gölcük-Düzce depremleri sonrasında getirilen ek yükümlülüklerle ilişkin kararda olduğu gibi bu gerekçeli kararda da geçmişe etkili düzenleme tartışmasına yer verilmemiştir.

Karşı oylarda geçmişe etkili kanun tartışmasının etraflıca gerçekleştirilmiş olması, Anayasa Mahkemesinin yaptığı incelemede geçmişe etkili kanun tartışmasını gerekçeli karara yansıtmadan gerçekleştirmiş olduğu kanısını uyandırmaktadır. Mahkeme, hakkında hukukî belirlilik ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesi bakımından bir sakınca görmediği bu düzenlemeleri, anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında ele almıştır. Bunun neticesinde de barındırdığı istisna, muafiyet ve indirim hükümleri ile malî güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirmeye çalışan emlak vergisi üzerinden hesaplanan ek emlak vergisini hukuka uygun görmüştür. Bunun karşısında Mahkeme, ilgili dönemde yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle güncellenen motorlu taşıtlar vergisi üzerinden hesaplanan ek motorlu taşıtlar vergisinin vergi yükünün âdil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek anayasal vergilendirme ilkelerini ihlâl ettiği kanaatine varmıştır.

Mahkeme, ek motorlu taşıtlar vergisinin vergilendirme ilkelerini ihlâl eden bir düzenleme teşkil ettiği tespitinin ardından söz konusu düzenlemede kamu yararının var olup olmadığı incelemesini gerçekleştirmiştir. Bu durum kaynağını Mahkemenin, Devlet'in doğrudan egemenlik gücünden doğan vergilendirme yetkisini⁸² kullanırken, *olağanüstü bir durumdan kaynaklanan kamu yararının* varlığı halinde anayasal vergilendirme ilkelerine ilişkin birtakım aykırılıkları bu kamu yararı ile gerekçelendirme yönündeki anlayıştan almaktadır⁸³.

⁸² Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 3, 4; Jean Bodin, (Çeviren: M.J. Tooley), *Six Books of the Commonwealth*, Basil Blackwell Oxford, 1967, s. 41, 42; Yılmaz Furtuna, s. 435.

⁸³ AnyM, 07.11.1989 Tarihli ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990-20484, s. 16, 17); "Ayrıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceki etkileme söz konusu olabilir."; AnyM, 26.01.2012 Tarihli ve E. 2011/74, K. 2012/15, (RG. 21.07.2012-28360, s. 3); "Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, ilke olarak kanunların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu ilke uyarınca, kamu yararı, kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Vergi alanındaki düzenlemeler de kanunlarla gerçekleştirildiğinden, geriye yürümezlik vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur."; Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 1980, s. 150; Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan / Cenker Göker, *Vergi*

İlgili karşılaştırma, Anayasa Mahkemesinin *kamu yararı* ölçütüne ilişkin değerlendirmesine de ışık tutmaktadır. Anayasa'nın hukuk devletini güvence altına alan 2'nci maddesi, kanunî düzenlemelerin yapılmasında ve bu düzenlemelerin hukuka uygunluğunun denetiminde *kamu yararının* esas alınmasını beraberinde getirmektedir⁸⁴. Bireysel menfaatlerden ayrı ve bunlardan üstün toplumsal faydayı ifade eden kamu yararı müessesesi⁸⁵; bu çalışmada yer alan kararların yanında hem vergilendirmeye⁸⁶ hem de diğer alanlara ilişkin Mahkeme değerlendirmeleri⁸⁷ ile çoğaltılabilecek örneklerden anlaşılabilceği üzere, Anayasa Mahkemesince her somut olayda ya da her hukukî düzenlemede ayrı ayrı incelenmektedir. Bu nedenle de farklı dönemlerde getirilen benzer malî yükümlülükler için, özellikle de bu düzenlemelerin altında yatan sebeplere bağlı olarak Mahkemenin farklı değerlendirmelerde bulunması olağan görülmektedir.

Mahkeme, büyük çapta zarara sebep olmuş deprem felaketini izleyen dönemde, ek gelir arayışı ile ek yükümlülüklerin getirilmesinde kamu yararı olduğunu ortaya koyarken, ekonomik göstergelerin iyileştirilmesi amacını kamu yararı için yeterli görmemiştir. Bu değerlendirme de benzer düzenlemeler için farklı dönemlerde farklı kararların ortaya çıkmasında etkili olmuştur.

Hukuku, Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş 32. Bası, Turhan Kitabevi, 2023, s. 64/ dn. 35; Saraçoğlu, s. 123, 126, 131.

⁸⁴ AnyM, 24.12.2019 Tarihli ve E.2018/138, K.2019/94, (RG. 12.02.2020-31037, § 7).

⁸⁵ AnyM, 24.12.2019 Tarihli ve E.2018/138, K.2019/94, (RG. 12.02.2020-31037, § 7).

⁸⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 7394 sayılı Kanun ile eklenen, geçici 34. maddenin birinci fıkrasının "***Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.***" ibaresini içeren ikinci cümlesinin iptali talebinin değerlendirildiği, AnyM, 28.09.2022 Tarihli ve E.2022/59, K.2022/111, (RG. 23.03.2023-32141); Vergi Usul Kanunu'nun teminat uygulamasını düzenleyen 153/A maddesinin iptali talebinin değerlendirildiği, AnyM, 22.03.2023 Tarihli ve E.2022/108, K.2023/55, (RG. 22.03.2023-32254); Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen, ödeme emrine itiraz halinde öngörülen haksız çıkma tazminatının iptali talebinin değerlendirildiği, AnyM, 21.04.2022 Tarihli ve E.2021/119, K.2022/48, (RG. 02.08.2022-31911).

⁸⁷ AnyM, 24.12.2019 Tarihli ve E.2018/138, K.2019/94, (RG. 12.02.2020-31037); AnyM, 13.09.2023 Tarihli ve E.2021/47, K.2023/151, (RG. 01.11.2023-32356); AnyM, 26.07.2023 Tarihli E.2022/128, K.2023/136, (RG. 19.10.2023-32344); AnyM, 13.07.2023 Tarihli ve E.2022/116, K.2023/126, (RG. 19.10.2023-32344); AnyM, 01.06.2023 Tarihli ve E.2021/5, K.2023/109, (RG. 18.10.2023-32343)

4. Ekonomik Nedenlerle 4962 Sayılı Kanun ile Getirilen Taşıt Vergisine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı

a. Genel Olarak

Anayasa Mahkemesinin 4837 sayılı Kanun'un ek motorlu taşıtlar vergisini düzenleyen 1'inci maddesini, 23.07.2003 tarihli ve E. 2003/48, K. 2003/76 sayılı kararı ile iptal etmesi üzerine, 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 21'inci maddesi ile yeniden ek motorlu taşıtlar vergisi düzenlenmiştir. 4962 sayılı Kanun kapsamında getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinin kapsamı ilkinde göre genişletilmiş, yükümlülüğün kapsamına Kanun'un yayımı tarihinden itibaren 31.12.2003'e kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlar da alınmıştır.

İptal üzerine yeniden ek motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğü getirilmesinde, 4837 sayılı Kanun'da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisi düzenlemesinin iptal sebebinin "*Kanun'un yürürlük tarihi olan 11 Nisan 2003'e kadar ilgili sicillere kayıtlı taşıtların verginin konusunu teşkil etmesi karşısında, bu tarihten sonra sicillere kaydı yapılacak taşıtlardan ek motorlu taşıtlar vergisi alınmaması hususunun eşitsizlik yarattığı kanaati*" olduğuna dair görüş etkili olmuştur⁸⁸. Bu kanaat üzerine düzenlemenin kapsamı süre bakımından genişletilmiş ve 2003 yılı için ek motorlu taşıtlar vergisi *taşıtlar vergisi* olarak Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun Tasarısı'nın TBMM Genel Kurulundaki görüşmesi esnasında bu tasarıya 21'inci madde olarak eklenmiştir. Bu durum Genel Kurulda tartışmalara neden olmuş olsa da taşıtlar vergisine ilişkin düzenleme kabul edilerek kanunlaşmıştır.⁸⁹

4962 sayılı Kanun ile düzenlenen *taşıtlar vergisinin* de iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulmuştur. Mahkemenin 07.10.2003 tarihli ve E. 2003/73, K. 2003/86 sayılı kararında incelediği bu başvuruda, ilgili

⁸⁸ Dönemin Maliye Bakanı Kemal Unakıtan'ın bu konuya ilişkin açıklamaları için bakınız.: NTV, "Maliye Bakanı Unakıtan ek taşıtlar vergisi konusunda NTV'den Celal Pir'in Sorularını Yanıtladı", 24.07.2003, <<http://arsiv.ntv.com.tr/news/225936.asp>>, Erişim Tarihi 13 Aralık 2023; BigPara Hürriyet, "Ek Vergi Genişleyip Geliyor", 25.07.2003, <https://bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/ekonomi-haberleri/ek-vergi-genisleyip-geliyor_ID462109/>, Erişim Tarihi 13 Aralık 2023.

⁸⁹ T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem: 22, Cilt: 25, Yasama Yılı: 1, 112'nci Birleşim, 29.07.2003, s. 89-91, <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c025/tbmm22025112.pdf>>, Erişim Tarihi 11 Ekim 2023.

hükümlerin Anayasa'nın, Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğunu belirten 2'nci maddesine, kanun önünde eşitliği düzenleyen 10'uncu maddesine, Anayasa'nın bağlayıcılığını düzenleyen 11'inci maddesine ve vergi ödevini düzenleyen 73'üncü maddesine aykırı olduğu öne sürülmüştür.

b. Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi iptal başvurusu üzerine yaptığı incelemede hukuk devleti ilkesi ve bu ilkeyi vergilendirme alanında somutlaştıran anayasal vergilendirme ilkelerine ilişkin tanımlamalarda bulunmuştur. Mahkeme, Anayasa ile güvence altına alınan bu ilkelerden *“beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle”* sapmanın mümkün olduğunu ancak bunun dışında kalan durumlarda sayılan ilkelere uyulmamasının sosyal hukuk devleti ile bağdaşmayacağını belirtmiştir. Mahkeme, taşıt vergisinin *“ek motorlu taşıtlar vergisinin iptali nedeniyle ortaya çıkan ve uygulanmakta olan ekonomik program hedeflerini tehlikeye düşüren gelir kaybının telafisi”* yönündeki gerekçesini, anayasal vergilendirme ilkelerinin ihlâlini gerekli kılan bir sebep olarak kabul etmemiştir.

c. Karar

Bu açıklamalar neticesinde Mahkeme, malî güce göre vergilendirme ilkesini ihlâl eden ve olağanüstü bir durumun gerektirmediği halde ikinci defa getirilen bu malî yükümlülüğün Anayasa'ya aykırılığından bahisle iptaline karar vermiştir. Söz konusu iptal kararında, hukuk devleti, eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkelerine aykırılık etkili olmuştur.

d. Karşı Oy ve Ek Gerekçe

Söz konusu kararın Anayasa Mahkemesi üyeleri *Mustafa Bumin, Haşim Kılıç, Yaşar Acargün ve Sacit Adalı*'ya ait karşı oyu, *“kanun koyucunun eşitlik ilkesinin ihlâlini ortadan kaldırma”* gerekçesi ile yaptığı değişikliğin, yalnızca bu kısım için iptal nedeni taşıdığı tartışmasına yönelmiştir⁹⁰. Karşı oyda, taşıt vergisine esas oluşturan motorlu taşıtlar vergisi düzenlemelerine göre mükellefiyetin yılın son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda bu dönemin başından itibaren başlaması karşısında, *taşıt vergisinin* Kanun'un yayım tarihi olan 07.08.2003'ten sonra ilgili sicillere kaydedilen taşıtlardan yılın ilk altı ayını da kapsayacak biçimde alınmasının vergi adaleti

⁹⁰ AnyM, 07.10.2003 Tarihli ve E. 2003/73, K. 2003/86, (RG. 20.12.2005-26029, s. 6, 7).

ile bağdaşmadığı üzerinde durulmuştur. Bu nedenle karşı oyda ilgili bölümün iptali, kalan bölümlerin iptali isteminin ise reddi gerektiği savunulmuştur.

Gereççeli kararda Mahkeme daha önce iptaline karar verilen bir düzenlemenin Mahkemenin kararını etkisiz ya da sonuçsuz bırakacak biçimde yeniden düzenlenmesi durumuna değinmemişken; kararın Anayasa Mahkemesi üyesi *Fulya Kantarcıoğlu*'na ait ek gerekçesinde bu tartışmaya da yer verilmiştir⁹¹. Bu bağlamda ek gerekçede, 4837 sayılı Kanun'da yer alan ek motorlu taşıtlar vergisinin Anayasa Mahkemesince iptaline karar verilmesi karşısında 4962 sayılı Kanun'da *taşıt vergisi* adı altında yeniden kanunlaştırılmasının, Anayasa'nın 153'üncü maddesinde yer alan Anayasa Mahkemesi kararlarının yasama, yürüme ve yargı organlarını bağladığına ilişkin düzenlemeyi de ihlâl ettiği öne sürülmüştür. Bu doğrultuda, kararda belirtilen Anayasa'nın 2'nci, 10'uncu ve 73'üncü maddelerinin yanı sıra 153'üncü maddeye ilişkin olarak da anayasaya aykırılığın söz konusu olduğu belirtilmiştir.

e. Değerlendirme

4837 sayılı Kanun'da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisinin anayasaya aykırılığına ilişkin tespitler, 4962 sayılı Kanun ile öngörülen taşıt vergisi bakımından da geçerliliğini sürdürmektedir. Ancak bu tespitlerin yanında kararın ek gerekçesinde yer alan değerlendirmeye değinmek gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığına ilişkin bahsi geçen bu tespitin gereççeli karar içinde tartışılması yargı kararları, özellikle de Anayasa Mahkemesi kararlarının kesinliğinin ve bağlayıcılığının somutlaştırılması ve kuvvetler ayrılığı ilkesi içindeki işlevinin⁹² açıklanması bakımından önem

⁹¹ AnyM, 07.10.2003 Tarihli ve E. 2003/73, K. 2003/86, (RG. 20.12.2005-26029, s. 7).

⁹² Anayasa yargısının meşruiyeti ve fonksiyonel ve kurumsal kuvvetler ayrılığı ilkeleri bağlamında kanunların anayasaya uygunluğu denetimi yetkisinin kapsamı ve sınırlarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.; Türker Ertaş, *Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Bağlamında Yasama Yürütme ve Yargı Organları Arasındaki Modern İlişkiler*, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 83, 84, 375, 376, 427, 428.; Tekbaş, kuvvetler ayrılığı, vergi kanunlarına yönelik anayasa yargısı ve hukuk devleti arasındaki ilişkiyi "*Kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilerin konulması, uygulanması ve denetlenmesi yetki ve görevlerinin değişik organlara verilmesi, ..., yasama organınca çıkarılan vergi kanunlarının anayasa yargısına denetimine tabi tutulması şeklinde anayasalarda düzenlenen esaslar; hukuk devleti anlayışının anayasalara yansımalarının sonuçlarıdır.*" ifadeleri ile ortaya koymuştur; Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel S.), 2010, s. 125, 126.

taşımaktadır⁹³. Anayasa Mahkemesi kararlarının kesinliği ve bağlayıcılığı Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan "*Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir.*" hükmü ve 6'ncı fıkrasında yer alan "*Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.*" hükmü ile düzenlenmektedir. Bu bağlamda, bir kanun hükmünün iptali yönündeki Anayasa Mahkemesi kararı şekli anlamda kesin olduğu gibi herkes için hüküm ve sonuç doğurması nedeniyle maddi anlamda da kesin ve bağlayıcıdır⁹⁴ ve "*yasama organının iptal edilen kanunla özdeş bir düzenleme yapmaması gerekmektedir*"⁹⁵.

4962 sayılı Kanun ile yapılan yeni düzenleme yalnızca mükellefiyet kapsamının süre bakımından genişletilmesine yönelmektedir. İlgili yeni düzenlemede mükellefiyet kapsamının süre bakımından genişletilmesi ile sınırlı değişiklik, Mahkemenin önceki düzenlemeye ilişkin iptal kararını etkisiz ve sonuçsuz hale getirme yönündeki iradeyi ortadan kaldırmaya yetmemektedir. Bu durum, yasama organını da kapsayan Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁹⁶. Bu sonucun ortaya çıkmasında, Mahkemenin 4837 sayılı Kanun'da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin iptal kararındaki tutarsız ve yetersiz gerekçelerinin de etkisi bulunmaktadır⁹⁷.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının bağlayıcılığına ilişkin bu

⁹³ Anayasa Mahkemesi önceki tarihli kararlarında "*Anayasa Mahkemesi'nin [...] kararı göz önüne alınmadan ve Anayasa'nın 153. maddesinin öngördüğü Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı ilkesine uyulmadan yasalaştırılması karşısında Anayasa'nın öteki maddelerine aykırılık yönünden ayrıca incelenmesine gerek görülmeden iptali gerekir.*" ifadeleri ile yeniden yasalaştırmaya ilişkin müeyyideyi keskin bir biçimde uygulaması karşısında, *taşıtlar vergisine ilişkin değerlendirilmesinde bu hususa gerekçeli kararında değinmemiştir.* İlgili karar; AnyM, 17.10.1996 Tarihli E. 1996/4, K. 1996/39, (RG. 08.01.1997-22871); Ayrıntılı bilgi için bkz.; Ulaş Karan, *Öğretide ve Uygulamada Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve İcrası*, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 145.

⁹⁴ Onur Sır, *Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi*, Adalet Yayınevi, 2011, s. 368, 369.; AnyM, 12.12.1991 Tarihli ve E. 1991/27, K. 1991/50, (RG. 29.01.1992-21126, s. 12); "*Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararlarında da belirttiği gibi bağlayıcılık, kararların sonucu kadar gerekçeleri yönünden de geçerlidir. Bu nedenle yasakoyucunun aynı konuda çıkaracağı yeni yasada Anayasa Mahkemesi kararının sonucu ile birlikte gerekçesini de gözönünde bulundurması gerekmektedir.*"

⁹⁵ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 441.

⁹⁶ Zira karar gerekçeleri de Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı ilkesinin bir yönünü teşkil etmektedir.; Sır, 2011, s. 373.

⁹⁷ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 441.

değerlendirmenin yanı sıra Mahkemenin ekonomik amaçla getirilmiş ek yükümlülükleri, doğal afetler gibi olağanüstü durumlarda getirilen ek yükümlülüklerden farklılaştırdığı içtihadını bu karar ile pekiştirdiğini söylemek mümkündür. 4837 sayılı Kanun'da yer alan ek emlak vergisine ilişkin düzenlemelere ilişkin Anayasa'ya uygunluk kararı dışarıda bırakıldığında, verginin *kamu yararı olmaksızın* ikinci kez tahakkuk ve tahsili ile malî güce göre vergilendirmenin dışına çıktığı ve vergi yükünün bazı mükellefler aleyhine ağırlaştırıldığı Mahkemece ortaya konulmuştur.

4837 sayılı ve 4962 sayılı Kanunlar ile 2003 yılı için getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinin Anayasa Mahkemesinin açıklanan bu iki kararı ile iptali üzerine, iptal kararlarından önce yapılan ödemelerin ne olacağına ilişkin olarak uygulamada geniş çaplı bir tartışma ortaya çıkmıştır. Özellikle Mahkemenin konuya ilişkin ilk kararını takip eden süreçte Maliye Bakanlığı yetkilileri Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geleceğe etkili biçimde sonuç doğurması karşısında tahsil edilen vergilerin iade edilmesinin mümkün olmadığına ilişkin açıklamalarda bulunmuştur⁹⁸. Ancak konuya ilişkin ikinci iptal kararının ardından Maliye Bakanlığı ödenen ek motorlu taşıtlar vergisinin mahsubuna ilişkin çalışmalara başlamıştır. Bu çalışmalar neticesinde, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na 5035 sayılı Kanun⁹⁹ ile eklenen Geçici Madde 4 hükmü ile bu tartışmaya bir son verilmiştir. Geçici Madde 4, ek motorlu taşıtlar vergisi ile taşıt vergisini ödeyen ve bu ödemeleri mahsup ve iade edilmemiş mükelleflerin ödediği tutarların 2004 yılı için tahakkuk edecek olan motorlu taşıtlar vergisinden mahsup edileceğini; mahsup edilemeyen tutarların ise mükellefin talebi ile iade edileceğini düzenlemiştir. Hükümde ödeme zamanlarında ödenmemiş bu vergilerin de terkin edileceği belirtilmiştir.

C. 6 Şubat 2023 Kahramanmaraş Depremleri Sonrasında 7456

⁹⁸ BigPara Hürriyet, "Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İptal", 24.07.2003; <https://bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/genel-haberler/ek-motorlu-tasitlar-vergisi-iptal_ID461945/>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2023.

⁹⁹ 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun; RG. 02.01.2004-25334 (Mükerrer).

Sayıllı Kanun ile Getirilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı

1. Genel Olarak

Daha önce de belirtildiği üzere, 6 Şubat 2023 tarihinde gerçekleşen depremlerin ardından ortaya çıkan malî ihtiyaçların giderilmesi için içinde ek motorlu taşıtlar vergisinin de bulunduğu birtakım malî yükümlülükler getirilmiştir. 7456 sayılı Kanun'da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisinin kamu yararı bulunmaksızın yalnızca kaynak arayışı sonucunda ortaya çıktığı belirtilerek kanunların geçmişe yürütülmemesi ve malî güce göre vergilendirme ilkelerine aykırı olmasından bahisle, iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Mahkemenin 28.09.2023 tarihli ve E. 2023/131, K. 2023/160 sayılı kararında incelediği başvuruda, ek motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğünün motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerine aşırı külfet yüklediği, bu külfetin ölçülülük ilkesini ve mülkiyet hakkını ihlâl ettiği belirtilmiştir. Bu sayılanların yanında ek gerekçede Anayasa Mahkemesinin aynı konudaki önceki iptal kararları dikkate alınmadan düzenleme yapılmış olduğu belirtilerek bu düzenlemelerin Anayasa'nın üstünlüğü ve kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık taşıdığı da iddia edilmiştir.

2. Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi 7456 sayılı Kanun'da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisinin iptali için yapılan başvuru üzerine gerçekleştirdiği incelemede öncelikle verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkelerinin vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkeleri ile doğrudan ilişkisini ortaya koymuş ve bu ilkelere ilişkin tanımlamalarda bulunmuştur. Bu ilkelere ilişkin açıklamaların ardından mülkiyet hakkına da değinmiştir. Mahkeme yargılamada dikkate alacağı anayasal ilke ve müesseseleri bu şekilde ortaya koyduktan sonra ek yükümlülüklerle ilişkin önceki tarihli kararlarını özetlemiştir. Mahkeme bu kararlar bakımından *olağanüstü şartların zorunlu kıldığı durumlar* değerlendirmesi neticesinde ulaştığı farklı sonuçlar üzerinde durmuştur.

Mahkeme her vergi düzenlemesi gibi ek motorlu taşıtlar vergisinin de mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama taşıdığını ortaya koyarak bu hakka ilişkin sınırlamanın Anayasa'da öngörölmüş olan *kamu yararı* nedenine uygun olarak, ölçülü biçimde ve kanunla gerçekleştirilebileceğini belirtmiştir. Bu bağlamda Mahkeme, hukuk devleti ile birlikte okuduğu kanunilik ilkesinin bir gereği olarak keyfiliği engelleyecek biçimde belirli, ulaşılabilir

ve öngörülebilir bir kanunî düzenleme gerekliliğine de değinmiştir. Mahkeme ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin düzenlemelerde bu vergi kapsamındaki taşıtlar ve ödenecek verginin hesaplanması ile ilgili hükümlerin açık, anlaşılabilir ve *öngörülebilir* olduğundan bahisle kanunilik bakımından bir aykırılık bulunmadığını belirtmiştir.

Mahkeme, mülkiyet hakkının sınırlandırılmasını Anayasa'ya uygun hale getiren diğer ölçüt olan kamu yararının varlığına ilişkin denetim için, diğer kararlarda da olduğu gibi Kanun Gereğesine başvurmuştur. Gereğede¹⁰⁰ 6 Şubat 2023 tarihinde gerçekleşen depremler neticesinde ortaya çıkan finansman ihtiyacının karşılanması nedeniyle öngörülen ek yükümlülükler, “*deprem gibi olağanüstü hadiseler nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması*”¹⁰¹ yönündeki önceki kararlar ile uyumlu olarak nitelendirilmiştir. Mahkeme 6 Şubat'ta meydana gelen depremlerin şiddeti ve ortaya çıkardığı yıkımın büyüklüğü de dikkate alındığında ilgili malî yükümlülük ile kamu yararına yönelik meşru amacın daha belirgin hale geldiğini belirtmiştir.

Mahkeme deprem gibi olağanüstü olaylar üzerine getirilen ek yükümlülüklerde kamu yararının bulunduğuna ilişkin içtihadını bu şekilde tekrar ederken, yukarıda irdelenen 4481 ve 4837 sayılı Kanunlarda düzenlenen ek yükümlülüklerle de değinmiştir. Bu kapsamda 7456 sayılı Kanun'da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisinin getirilme amacının 4481 sayılı Kanun'da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisi ile örtüşürken 4837 sayılı Kanun'da düzenlenen ve Mahkemece iptal edilen ek motorlu taşıtlar vergisinden ayrıldığına dikkat çekmiştir.

Bu tespitlerinin ardından Mahkeme, Anayasa'nın 13'üncü maddesi doğrultusunda temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında gözetilmesi gereken *ölçülülük ilkesi* bakımından bir değerlendirme yapmıştır. Ölçülülük ilkesinin unsurları olan *elverişlilik*, *gerekliklik* ve *orantılılık* niteliklerini söz konusu düzenleme için ayrı ayrı ele alan Mahkeme, 7456 sayılı Kanun ile

¹⁰⁰ 06/02/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telifisi için Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu 2/1264), Yasama Dönemi: 28, Yasama Yılı: 1, Sıra Sayısı: 33, <<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D28/Y1/T2/DosyaKomisyonRaporunuVerdi/5b18df5f-6a85-4771-b13c-76a5e4701241.pdf>>, Erişim Tarihi: 15 Aralık 2023.

¹⁰¹ AnyM, 28.09.2023 Tarihli ve E. 2023/131, K. 2023/160, (RG. 06.10.2023-32331, § 20, s. 5, 6).

öngörülen ek motorlu taşıtlar vergisinin, deprem neticesinde ortaya çıkan kamu finansman ihtiyacını karşılamaya yönelik elverişli bir araç olduğunu belirtmiştir. Gereklilik kriterine ilişkin yaptığı incelemede vergilendirme yetkisinin devletin takdir yetkisinin geniş olduğu alanlardan biri olduğuna ilişkin tespiti doğrultusunda hareket etmiştir. Buna bağlı olarak Mahkeme, depremin yol açtığı ekonomik kayıpların giderilmesinde de devletin malî kaynak arayışını mevcut vergileri artırma ya da yeni bir vergi ihdas etme yoluyla gidermekte takdir yetkisinin bulunduğunu ve bu doğrultuda ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin düzenlemenin gereklik kriterini taşıdığını belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi ölçülülük değerlendirmesinde *orantılılık* kriterini ele alırken, getirilen ek vergi yükümlülüğünün istisna ve muafiyet hükümleri ile ödemeye ilişkin kolaylıklarını göz önünde bulundurmıştır. Vergi matrahının tespitinde aracın değerinin dikkate alınması ile mükelleflerin ödeme güçlerinin dikkate alındığını belirtmiştir. Bunun yanında, ek motorlu taşıtlar vergisi düzenlemesinde, depremde yıkılan ya da ağır veya orta hasarlı hale gelen binaların sahiplerine ait taşıtların; depremde ağır hasar görek kullanılamaz hale gelen taşıtlar ile depremde eşi veya birinci derece kan hısımlarını kaybeden mükelleflere ait taşıtların vergilendirmenin dışında tutulduğuna dikkat çekmiştir. Mahkeme matrahın tespitinde ödeme gücünün dikkate alınmasını; ek yükümlülüğün getirilmesine neden olan felaketten etkilenen mükelleflerin vergilendirmenin dışında tutulmasını ve ödemenin taksitlendirme yoluyla kolaylaştırılmasını mülkiyet hakkına getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi olarak yorumlamıştır. Nihayetinde de Mahkeme tutar olarak yüksek bulmadığını belirttiği ek motorlu taşıtlar vergisinin, sayılan nitelikleri neticesinde *orantılı* bir sınırlama olduğu kanaatine ulaşmıştır.

Bir sonraki inceleme Anayasa'nın 73'üncü maddesinde gözetilen *malî güce göre vergilendirme ilkesi* boyutunda gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda Mahkeme taşıtların bir servet unsuru olduğundan bahisle kişilerin malî gücünün göstergesi olarak ele alınacağını belirtmiştir. *Orantılılık* değerlendirmesinde olduğu gibi, ödenecek ek motorlu taşıtlar vergisi için esas alınan motorlu taşıtlar vergisinin hesaplanmasında taşıtların yaşının, motor silindir hacminin, ağırlığının veya oturma yeri gibi unsurların dikkate alınması, Mahkemenin malî güce göre vergilendirmenin gerçekleştiği kanaatine varmasını sağlamıştır. Aynı zamanda verginin getirilme sebebi olan depremden zarar gören mükellefler için birtakım istisnalara yer verilmiş

olması da düzenlemenin malî güce vergilendirme, vergi yükünün âdil dağılımı ve eşitlik ilkelerine de uygun görülmesinde etkili olmuştur.

3. Karar

Açıklanan incelemeler neticesinde Mahkeme, 7456 sayılı Kanun'da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisi için daha önce ek vergiler konusunda verdiği kararlar ile oluşturduğu içtihadından ayrılmayı gerektiren bir neden olmadığını belirtmiş ve iptal talebinin reddine oybirliğiyle karar vermiştir. Mahkemenin bu yorumu, *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* niteliklerini sağlaması halinde, deprem gibi olağanüstü olaylarda ek yükümlülüklerin getirilmesi hususunda bir içtihadı ulaştığını ortaya koymaktadır. Bu içtihat, ölçülülük ilkesine uygun bir ek yükümlülüğün olağanüstü olayları takip eden dönemlerde kamu yararı gerekçesiyle hukuka uygun görülmesi karşısında ekonomik darboğazların aşılması için getirilmesi halinde Anayasa'ya uygun olmadığı şeklinde özetlenebilmektedir. İzleyen süreçlerde ek yükümlülüklerin getirilmesi halinde, bu içtihat Mahkemenin önüne gelecek bir iptal başvurusunda alacağı karara ilişkin bir çerçeve ortaya koymaktadır.

Mahkeme bu yönde geliştirdiği içtihadı doğrultusunda, 7456 sayılı Kanun'da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin düzenlemelerin, Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasını düzenleyen 13'üncü maddesi; mülkiyet hakkını düzenleyen 35'inci maddesi ve anayasal vergilendirme ilkelerini ortaya koyan 73'üncü maddesine aykırılık taşımadığından bahisle iptal talebinin reddine oybirliği ile karar vermiştir. Mahkeme kararın devamında tahsil edilen ek motorlu taşıtlar vergisinden mahallî idarelere pay verilmemesini düzenleyen 7456 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin 7'nci fıkrasına ilişkin incelemeye geçmiştir. Mahkeme, ek motorlu taşıtlar vergisinin genel bütçe geliri olarak düzenlenmiş olmasında da Anayasa'ya aykırılık tespit etmemiştir. Deprem yol açtığı ekonomik kayıpları gidermek üzere getirilen bir ek yükümlülüğün idarenin bütünlüğü ve yerel yönetimlerin malî özerkliğine yönelen ayrı bir değerlendirmeyi gerektirdiği bu husus, konusu itibarıyla bu çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

4. Değerlendirme

Anayasa Mahkemesi, 7456 sayılı Kanun ile getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinin iptali için yapılan başvuruya ilişkin gerekçeli kararında, yukarıda irdelenen daha önceki kararlarda da olduğu gibi, geçmişe yürüme hususunda herhangi bir değerlendirmede bulunmamıştır. Hukuk devleti ilkesinin bir uzantısı olarak kişilerin hukukî güvenliğinin sağlanması vergilendirmede

belirlilik; kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi¹⁰² ile gerçekleşmektedir¹⁰³. Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi ilkesi, kişinin bir fiile başladığı anda bulunmayan bir vergilendirme kuralının, bu başlangıç anından itibaren uygulanacak biçimde geçmişe yürütülmesi anlamına gelmektedir¹⁰⁴.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi gereğince her yıl ocak ayının başında yıllık olarak tarh edilen motorlu taşıtlar vergisi için vergiyi doğuran olay bu tarihte gerçekleşmiş sayılmaktadır¹⁰⁵. Daha önce de belirtildiği üzere, ek motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay motorlu taşıtlar vergisi ile birebir örtüşmektedir¹⁰⁶. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve hukukî sonuçlarını doğurmasından sonra; 15 Temmuz 2023 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ek motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğü¹⁰⁷, Federal Alman ve İsviçre içtihat ve doktrinin

¹⁰² 1982 Anayasası'nda vergi kanunlarının geçmişe yürütülemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamasıyla birlikte batılı demokratik devletlerde de olduğu gibi Türkiye'de de yargı organları ve doktrin, hukuk devletinin temel gereği olan hukukî güvenlik ilkesi uyarınca kanunların, özellikle de aleyhe olan düzenlemelerin, geçmişe yürütmeziğini vergi kanunları için de hukukî bir zorunluluk olarak görmektedir.; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 60; Karakoç, *Genel Vergi*, s. 500; Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Bası, Gazi Kitabevi, 2023, s. 32, 33; Doğan Şenyüz/ Mehmet Yüce/ Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 13. Bası, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2022, s. 57; Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 2. Bası, On İki Levha Yayıncılık, 2008, s. 137; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 139.

¹⁰³ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 6; Karakoç, *Genel Vergi*, s. 499; Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel S.), 2013, s. 1300; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 180. Geçmişe yürütmezlik ilkesinin vergilerin kanuniliği ilkesi ile ilişkisi de göz ardı edilmemelidir. Ayrıntılı bilgi için bkz.; Güneş, s. 135-137; Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 2003, s. 265, 266.

¹⁰⁴ Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Ece Göztepe (Ed.), *Hukuk Güvenliği- Kamu Hukukçuları Platformu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2013, s. 195.

¹⁰⁵ Bu tarih itibarıyla motorlu taşıtlar vergisi için vergiyi doğuran olayın yanında motorlu tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları da tamamlanmaktadır.; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 277, 278, 283; Ercan Sarıcaoğlu / Abdullah Arıkan, "Gerçek Olmayan Geçmişe Yürütme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(2), 2021, s. 1515.; Taylar/Artun, s. 451.

¹⁰⁶ Taylar/Artun, s. 449, 450.

¹⁰⁷ 3986 sayılı Kanun ile getirilen net aktif vergisinin iptali için Anayasa Mahkemesine yapılan başvuruda Mahkeme söz konusu verginin matrahının gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemine ilişkin bilgileri üzerinden hesaplanmasının, vergiyi doğuran olayın 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmediğini; net aktif vergisinin yeni bir vergi olması sebebiyle geçmişe dönük bir vergilendirme teşkil etmediğini belirtmiştir.; AnyM,

yanında Türk Anayasa Mahkemesinin de geçmişe yürümede vergiyi doğuran olayı esas alan yaklaşımı doğrultusunda¹⁰⁸, gerçek geçmişe yürüme¹⁰⁹ teşkil

13.07.1995 Tarihli ve E. 1994/85, K. 1995/32, (RG. 28.09.1996-22771, s. 8); Mahkemenin birçok yönden eleştiriye açık bu yorumu, ek motorlu taşıtlar vergisi için de gerçeği yansıtmamaktadır. 2023 yılı için ödenecek motorlu taşıtlar vergisi ile konusu, mükellefleri ve matrahı gibi esaslı unsurların aynı olduğu ve tek seferlik uygulanmak üzere getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi yeni bir vergi niteliği taşımamaktadır. Aynı yönde bkz.; Taylar/Artun, s. 454, 455, 459; Ahmet İnneci, “Hukuki Güvenlik İlkesi Bakımından Ek Vergi Düzenlemeleri”, Amelie Chico (Ed.), *5th International Artemis Congress on Humanities and Social Sciences Proceedings Book*, BZT Akademi Yayınevi, 2023, s. 209, 210. 7440 sayılı Kanun (Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 12.03.2023-32130) ile getirilen ek kurumlar vergisi yükümlülüğünün yeni bir vergi teşkil etmediğine ilişkin değerlendirmeler için bkz.; Karakoç, Ek Kurumlar, s. 53, 54.

¹⁰⁸ Karakoç, *Türk Hukuku'nda*, s. 127 / dn. 126; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2023, s. 61; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 277, 278; AnyM, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K.1988/27, (RG. 26.12.1988-20031); AnyM, 07.11.1989 Tarihli ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990-20484). Benzer bir değerlendirme için bkz.; *Brushaber v. Union Pacific R. Co.*, 240 U.S. 1 (1916), s. 240 U.S./20.

¹⁰⁹ Hukukî anlamda kabul edilebilir, *anayasal sınırlamalara daha az aykırı*, görülen; henüz sonuçlanmamış hukukî durum ve ilişki ve olaylara etkili gerçek olmayan geçmişe yürümenin de hukukî güvenlik bakımından tercih edilir bir durum olduğundan bahsetmek mümkün değildir; T.W.D. Duke, “Retroactive Taxation”, *Virginia Law Register*, 9 (4), 1923, s. 264, 265; Üstün, s. 266; Moris Lehner, (Çeviren: Özgecan Gök), “Dönemsel Vergilendirme İşğında Geçmişe Yürüme Sorunu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(Özel Sayı-Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan), 2014, s. 3743; Başaran Yavaşlar, *Hukuki Güvenlik*, s. 197; Elif Yılmaz, *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2014, s. 58; Kader Melis Topçu, *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Yetkin Yayıncılık, 2020, s. 179; Güneş, s. 139. *Calder v. Bull*, 3 U.S. 386 (1798) davasına yönelik incelemede U.S. *Supreme Court* yargıçlarından Justice Chase'in; “Benim görüşüme göre, gerçek ayırım *ex post facto* yasalar ile geriye dönük yasalar arasındadır. Her *ex post facto* yasa mutlaka geriye dönük olmalıdır, ancak her geriye dönük yasa bir *ex post facto* yasa değildir. Bunlardan yalnızca ilki yasaklanmıştır. Mevcut yasalara uygun olarak kazanılmış hakları ortadan kaldıran ya da zedeleyen her yasa geçmişe dönüktür; genellikle adaletsiz ve baskıcı olabilir ve bir yasanın geçmişe dönük olmaması iyi bir genel kuraldır; ancak yasaların adil bir şekilde ve hem toplumun hem de bireylerin yararı için başlangıcından önceki bir zamanla ilgili olabileceği durumlar vardır.” biçiminde çevrilebilecek “...In my opinion, the true distinction is between *ex post facto* laws and retrospective laws. Every *ex post facto* law must necessarily be retrospective, but every retrospective law is not an *ex post facto* law. The former only are prohibited. Every law that takes away or impairs rights vested agreeably to existing laws is retrospective, and is generally unjust and may be oppressive, and it is a good general rule that a law should have no retrospect; but there are cases in which laws may justly, and for the benefit of the community and also of individuals, relate to a time antecedent to their commencement, ...” ifadeleri de bu bakış açısını ortaya koymaktadır; Duke, s. 257. Bu doğrultuda Almanya Federal Anayasa Mahkemesinin gerçek olmayan geçmişe yürümeyle ilişkin içtihadı da geçmişe etkili düzenlemeler ile kişilerin hukuka güven bakımından yaşadığı hüsranın katlanılabilir olduğunun kabulü için korunan kamu yararında ölçülülük ilkesi arayışına yönelmiştir; Taylar/ Gök/ Demirbaş Aksüt/ Artun, s. 30, 31, 34; Taylar/ Artun, s. 461. Federal Anayasa Mahkemesinin içtihadındaki gelişme ile

etmektedir¹¹⁰.

Sicile kayıtlı motorlu taşıt sahipleri için takvim yılının başında *motorlu taşıtlar vergisi kapsamında* belirlenmiş olan tutarın bir kere daha ödenmesini düzenleyen ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi, vergi yükünün *geçmişe etkili bir biçimde* artırılması anlamını taşımaktadır. Hukukî güvenlik ve Bütçe Hukuku'nda yer alan *ön izin ilkesi*¹¹¹ açısından *sakıncaları beraberinde getiren geçmişe yürüme*¹¹², yine *Federal Alman Mahkemesi içtihatlarında, kamu yararının gerektirmesi halinde geçerli görülmektedir*¹¹³. 7456 sayılı Kanun ile getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinde de Mahkeme gerekçeli kararda geçmişe yürüme tartışmalarına girmemesine rağmen, doğal afetin maddî zararlarının ortadan kaldırılmasını kamu yararına yönelik meşru bir amaç olarak görerek ilgili düzenlemenin iptal talebini reddetmiştir.

İptal talebini reddeden Anayasa Mahkemesinin, gerekçeli kararında hukukî belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini *vergilendirme düzenlemelerinin gereklerini dikkate aldığı bir yorum faaliyeti kapsamında* açık ve keskin sınırlar ile ortaya koymaktan imtina ettiği gözlemlenebilmektedir. Düzenlemelerin açık ve anlaşılabilirlikten uzak olması, mahkemelerin aynı uyuşmazlık konusuna ilişkin farklı yönde kararlar vermesi gibi hususlar hukukî belirlilik ve öngörülebilirliğe aykırı görülürken, açık ve anlaşılır düzenlemelerin belirlilik ve öngörülebilirliği sağlamak için yeterli görülmesi, geçmişe etkili düzenlemeler söz konusu olduğunda birtakım sakıncalar barındırmaktadır.

Mahkemenin ilk belirlemesi olan temel hak ve özgürlüklerin

birlikte hâlihazırda kanunun *fülî yürürlük tarihinin* yürürlüğe giriş tarihinden önce olması durumunun kendi başına bir geçmişe yürüme olduğunu kabul eden anlayışlar da bulunmaktadır; Melvin R.T. Pauwels, "Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle-Based Approach; A Theory of 'Priority Principles of Transitional Law' and 'the Method of the Catalogue of Circumstances'", Hans Gribnau / Melvin Pauwels (Ed.), *Retroactivity of Tax Legislation*, EATLP/IBFD, 2013, s. 101, 102; Melvin R.T. Pauwels (Çeviren: Gamze Gümüşkaya), "Vergi Yasalarının Geriye Yürümesi; Hollanda Hukuku'nda Yer Alan Anayasa, Yargısal ve Öz-Denetimsel Sınırlamalar", Billur Yaltı (Ed.), *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, Beta, 2011, s. 65.

¹¹⁰ Karakoç, *Türk Hukuku'nda*, s. 123; Taylar/Artun, s. 462.

¹¹¹ Ön izin ilkesi, Devlet'in gelirlerini toplaması ve giderlerini yapmasına Bütçe Kanunu ile önceden izin ve yetki verilmesi anlamını taşımaktadır; Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 351; Karakoç, *Kamu Maliyesi*, s. 276.

¹¹² Karakoç, *Genel Vergi*, s. 500; Karakoç, *Anayasal Vergilendirme*, s. 1291.

¹¹³ Çağan, *Demokratik Sosyal*, s. 143; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 61, 62.

sınırlanmasına ilişkin şartlar ile kanunilik ele alındığında, düzenlemenin açık ve anlaşılabilir kanunî bir düzenleme ile yapıldığı hususunda herhangi bir kuşku bulunmamaktadır. Ancak düzenlemenin *belirli* ve *öngörülebilir* bir düzenleme olduğuna ilişkin tespit gerçeği yansıtmamaktadır. Hukuk devleti ilkesinin sayesinde var olduğu hukukî güvenlik ilkesi¹¹⁴, düzenlemelerin geçmişe yürütülmemesi ilkesini de içermektedir¹¹⁵. Düzenlemelerin açık, net ve anlaşılır olması hukukî güvenliğin sağlanmasında yeterli olmamaktadır. Ancak Mahkeme hukukî belirlilik ilkesine ilişkin değerlendirmesini diğer kararlarında “*bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmeleri*”¹¹⁶ yönünde gerçekleştirmekte iken incelemeye konu edilen kararında bu yorumu tekrar etmemiştir.

Vergi dilimlerinde yer alan matrah sınırları ya da istisna tutarları gibi hadlerin her sene güncellenmesi gibi uygulamaların yanı sıra; diğer alanlar ile karşılaştırıldığında ekonomik, malî, sosyal şart ve gerekliliklere göre daha hızlı ve sıklıkla değiştirilen vergi düzenlemeleri için hukukî belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin gözetilmesi büyük önem taşımaktadır. Mükelleflerin kararlarını sağlıklı biçimde alabilmesi için kendilerine uygulanacak vergilendirme düzenlemelerini makul bir süre öncesinde bilmeleri hukukî güvenliğin, öngörülebilirliğin¹¹⁷ ve haklı beklentilerin korunmasının¹¹⁸ vergi hukukundaki bir yansımasını teşkil etmektedir¹¹⁹.

¹¹⁴ Karakoç, Ek Kurumlar, s. 58.

¹¹⁵ Karakoç, *Kamu Maliyesi*, s. 277; Karakoç, *Genel Vergi*, s. 499.

¹¹⁶ AnyM, 15.05.2019 Tarihli ve E. 2017/156, K.2019/37, (RG. 25.07.2019-30842, § 39); AnyM, 07.03.2024 Tarihli ve E. 2023/137, K.2024/68, (RG. 16.05.2024-32548, § 28).

¹¹⁷ Anayasa Mahkemesi de 06.06.2008 tarihinde yayımlanarak 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren ve bazı mükellefler nezdinde gelir vergisi stopaj teşvi-kinde kayba neden olan düzenleme hususunda “*Geçici 73. madde 6.6.2008 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmış, 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımcılar gelir vergisi stopajı teşviki sisteminde öncelikle asgari geçim indiriminin uygulanacağını, bu uygulamanın da 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüleceğini, 6.6.2008 tarihinde öğrenmişlerdir. Ücretli-lerin asgari geçim indiriminden kaynaklanan hakları korunurken, yatırımcı mükelleflerin teşvik hakları korunmamış, geçmişte başlayan yatırım teşvikleri geriye dönük olarak azal-tılmıştır. Kanun’un yayımı tarihinden öncesine yönelik bir düzenleme getirmesi, bu tarihten önce yatırıma başlayan yükümlülerin öngöremeyecekleri şekilde, aleyhlerine sonuç doğur-muştur.*” yönünde yorumda bulunarak geçmişe etkili bir düzenlemeyi öngörülebilirlik ile ilişkilendirmiştir; AnyM, 22.12.2011 Tarihli ve E. 2010/7, K. 2011/172, (RG. 14.02.2012-28204).

¹¹⁸ Sarıcaoğlu / Arıkan, s. 1530.

¹¹⁹ Öncel/ Kumru/ Çagan/ Göker, s. 60; Yusuf Karakoç, *Türk Hukuku’nda*, s. 118, 119; Yıl-

Bu durumun, vergilendirmenin mülkiyet hakkı ile olan yakın bağı, hukukî belirliliğin beraberinde getirdiği bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesi ve devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınması gereklilikleri¹²⁰ ile açıklanması mümkündür. Bu sürenin ne kadar olacağına ilişkin bir değerlendirmede malî konularda esas alınan dönemsellik kavramı ve ön izin ilkesi göz önünde bulundurulduğunda mükelleflerin en geç takvim yılının başında kendilerine sene içinde uygulanacak malî yükümlülüklerle ilişkin bilgi sahibi olmaları beklentisi makul görülmektedir¹²¹.

Karara konu 14.07.2023 tarihinde kabul edilen 7456 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme, 2023 yılı için hesaplanmış motorlu taşıtlar vergisi matrahı esas alınarak hesaplanan ve 2023 yılı içinde ödenmesi gereken bir malî yükümlülüğü içermektedir. Mükelleflerin 2023 yılına ilişkin finansal kararlarını alması esnasında ek motorlu taşıtlar vergisinin getirilebileceğine ilişkin bir tahmin ya da öngörüsü olduğundan da bahsetmek güç görülmektedir¹²². Mahkeme kararında hükümlerin açık ve net olarak düzenlenmiş olması belirlilik ve öngörülebilirlik için yeterli görülmüşken hukukî güvenlik ilkesi doğrultusunda vergilendirme düzenlemelerinin nitelik ve etkileri gereğince aranması gereken hukukî belirlilik¹²³ ve öngörülebilirlik

maz, s. 2, 9, 33; Tekbaş, Vergi Kanunlarının, s. 134, 137, 138; Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, *Vergi Dünyası*, 307, 2007, s. 201-204; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 56; Güneş, s. 135. Benzer bir yaklaşım AIHM’in bir normun sahip olması gereken niteliklere ilişkin belirlemede de bulunmaktadır. Bu belirlemeye göre bir normun kişinin davranışlarını düzenleyebilmesini sağlayacak kesinlikte formüle edilmesi; bireyin belirli bir eylemin yol açabileceği sonuçları, ilgili koşullara göre makul bir derecede önceden görebilmesi gerekmektedir; AIHM, The Sunday Times v. Birleşik Krallık, Başvuru No:6538/74, 26.09.1979, par. 49.

¹²⁰ AnyM, 04.05.2017 Tarihli ve E.2015/41, K.2017/98, (RG. 04.05.2017-30143, § 153, 154); AnyM, 25.12.2019 Tarihli ve E.2019/106, K.2019/100, (RG. 14.02.2020-31039, §20); AnyM, 24.12.2020 Tarihli ve E.2020/15, K.2020/78, (RG. 28.04.2021-31468, § 10); AnyM, 22.06.2023 Tarihli ve E.2022/110, K.2023/115, (RG. 19.09.2023-32314, § 17).

¹²¹ Karakoç, Anayasal Vergilendirme, s. 1291.

¹²² 7440 sayılı Kanun ile getirilen ek kurumlar vergisine ilişkin aynı doğrultudaki değerlendirme için bkz.; Karakoç, Ek Kurumlar, s. 72.

¹²³ 7456 sayılı Kanun’un ek motorlu taşıtlar vergisini düzenleyen 1’inci maddesinin 8’inci fıkrasında yer alan “*Ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin olarak bu maddede hüküm bulunmayan hâllerde, 197 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.*” düzenlemesinde hangi hükümlere atıf yapıldığının açık olmaması nedeniyle hukukî belirlilik ilkesine aykırı olduğuna ilişkin değerlendirme için bkz.; Taylar/Artun, s. 455.

için bu şartların yeterli olmadığı belirtilebilecektir¹²⁴.

Mahkemenin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık alt ilkelerini esas alarak gerçekleştirdiği ölçülülük ilkesine ilişkin değerlendirmesi, mülkiyet hakkının sınırlandırılmasında kamu yararına ilişkin değerlendirmesi ile birlikte inceleme konusu içtihadın ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Mahkeme ek motorlu taşıtlar vergisini, depremin beraberinde getirdiği malî kayıpların telâfisi için elverişli, ödeme kolaylıklarının sağlanması ve görece düşük tutarlarda tarh edilmesi nedeniyle de orantılı bir araç olarak görmüştür. Ancak Mahkeme “ulaşılacak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmaması”nı ifade eden¹²⁵ gereklilik ilkesine ilişkin değerlendirmesini, kanun koyucunun finansman kaynağı belirlemedeki takdir yetkisi ile birlikte ele alarak gerçekleştirmiştir. Depremi takip eden dönemde, 7440 sayılı Kanun ile getirilen kapsamlı malî yapılandırma ve af düzenlemesi gibi kamu gelirlerini olumsuz yönde etkileyen adımların atılması, depremin ortaya çıkardığı maddî zararın giderilmesi için ek motorlu taşıtlar vergisi bakımından *gereklilik* ölçütünün sağlandığını şüpheye düşüren bir düzenleme teşkil etmekte iken¹²⁶ Mahkeme bu hususta bir değerlendirmede bulunmamıştır. Bu değerlendirme(me), vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin Anayasa’ya uygunluğunun denetlenmesi için yapılan başvurularda gereklilik kriterini görece işlevsiz hale getirebilecek bir yorumu barındırmaktadır. Bu noktada vergilendirme alanında devletin geniş takdir yetkisi ile gereklilik ilkesi arasında bir dengenin gözetildiği bir denetimin yapılması ihtiyacına dikkat çekmek gerekmektedir. Ancak bu denetimin ilgili sınırlara riayet edilmesi halinde dahi *yerindelik denetimi* eleştirileri ile karşılaşması da mümkün görünmektedir¹²⁷.

¹²⁴ Geçmişe etkili olacak biçimde, önceden tahmin edilemeyen ve beklenmeyen malî yükümlülüklerin ihdası *öngörülebilirlik ve hukukî belirlilik ilkesine* de aykırılık teşkil etmektedir.; Karakoç, Ek Kurumlar, s. 72; Taylar/Artun, s. 453- 456.

¹²⁵ AnyM, 28.09.2023 Tarihli ve E.2023/131, K. 2023/160, (RG. 06.10.2023-32331, §23); Karakoç, Anayasal Vergilendirme, s. 1281.

¹²⁶ Taylar/Artun, s. 467, 468.

¹²⁷ Yılmaz Aliefendioğlu, *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Yetkin Yayınları, 1996, s. 82, 83; Mustafa Akkaya, “Vergi Aslı ve Fer’ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Haklılık Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler””, Billur Yaltı (Ed.), *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, Beta, 2011, s. 122, 123. Vergilendirmede eşitlik ilkesine ilişkin yargısal başvurularda yerindelik denetimi ayrımının kendini göstereceğine ilişkin benzer bir tartışma için bkz.; Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1), 1979, s. 157, 158.

Bu incelemelerin devamında Mahkemenin malî güce göre vergilendirme hususundaki değerlendirmesi de, matrahın belirlenmesinde esas alınan motorlu taşıtlar vergisinin malî güce ulaşmak için birtakım araçlara sahip olması ve ek motorlu taşıtlar vergisinin mükellefiyetinde depremde maddî ve belirli bir dereceye kadar manevî kayba uğrayan kişilerin dışarıda bırakılması unsurları ile şekillenmiştir. “*Motorlu taşıtlar vergisinin toplumun tümünü kapsayan, yaygın bir vergi*” olduğunu da göz önünde bulunduran¹²⁸ Mahkeme bu yükümlülüğün malî güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli dağılımı ve eşitlik ilkeleri ile çelişmediği kanaatine ulaşmıştır. Mahkeme bu değerlendirmesi ile 4837 sayılı Kanun’da düzenlenen ek motorlu taşıtlar vergisinin vergi yükünü yalnızca motorlu taşıt sahibi mükellefler için ağırlaştırıcı bir düzenleme olduğu yönündeki yaklaşımından ayrılmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri için 7440 sayılı Kanun’da düzenlenen ek vergi ve vergi artırımını dışında deprem gerekçesiyle artırılan bir vergi yükümlülüğünün söz konusu olmaması karşısında¹²⁹ Mahkeme önceki kararındaki malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı hususundaki değerlendirmesini bu kararda tekrar etmemiştir.

Bu tartışmalar neticesinde özetlemek gerekirse, Anayasa Mahkemesi büyük bir bölgeyi etkileyen deprem felaketi gibi olağanüstü dönemlerde getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinin anayasaya uygun olduğuna yönelik bir içtihat geliştirmiştir. Mahkemenin olağanüstü durumun gerektirdiği kamu yararını esas aldığı bu içtihadında birtakım ilkelere uygunluğa ilişkin gerekçelerini *yüzeysel* tanımlamalar düzeyinde bırakmayı tercih ettiğini belirtmek mümkündür.

V. ANAYASA MAHKEMESİNİN EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNE İLİŞKİN KARARLARININ KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRMESİ

Aramakurtarma faaliyetleri ile birlikte, enkaz kaldırma, yeniden yapılanma, hayatta kalan depremezdelerin ihtiyaçları gibi sebeplerle gerçekleştirilen kamu giderlerinin finansmanı için getirilen malî yükümlülüklerden biri olan ek motorlu taşıtlar vergisi, anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından birtakım

¹²⁸ Mahkemenin yukarıda incelenen E. 2003/48, K. 2003/76 numaralı kararında ek motorlu taşıtlar vergisinin vergi yükünü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırıcı bir yükümlülük olması nedeniyle vergi yükünün adaletli, ölçülü ve eşit dağılımını engellediğine ilişkin hukuki tespiti, bu kararında motorlu taşıtlar vergisinin toplumun tümünü kapsayan, yaygın bir vergi olmasından ötürü vergi yükünün adaletli dağılımını sağladığı yönünde değişiklik göstermiştir.

¹²⁹ Taylar/Artun, s. 470.

çekinceler taşımaktadır. Özellikle hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri etrafında toplanan bu çekincelere ilişkin tartışmalar, Anayasa Mahkemesinin gerekçeli kararlarında gereken yeri bulamamıştır.

Kamu giderlerinin finansmanı yönünden vergilendirmenin konumu, olağandışı durumlarda kamu hizmetlerinin devamı ya da iç ve dış güvenlik tehditlerine karşı önlem alınabilmesi için vergilendirme ilkeleri ile mülkiyet hakkının, *özlerine dokunulmaksızın*, kapsamlarının daraltılmasını zarurî hale getirebilmektedir. Buna paralel olarak yargı erkinin, devletin vergilendirme yetkisinin kapsamının değerlendirilmesinde farklı durumlar için farklı sınırlar çizdiği görülebilmektedir.

İncelenen 28.03.2001 tarihli, E. 1999/51 ve K. 2001/63 sayılı ilk başvuruda da Mahkeme gerekçeli kararda açıkça tartışmamış olsa dahi öngörülen ek yükümlülükleri mülkiyet hakkının ihlâli olarak ele almış ve temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin anayasal rejime ilişkin bir değerlendirmede bulunmuştur. Bu bağlamda yapılan değerlendirmenin kapsamı, getirilen düzenlemelerin Anayasa'nın 13'üncü maddesinde¹³⁰ düzenlendiği şekliyle temel hak ve hürriyetlerin *diğer genel sebeplerin yanında sayılan* kamu yararı sebebiyle, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun biçimde, kanunla gerçekleştirilmiş bir sınırlama teşkil edip etmediği ile sınırlı kalmıştır¹³¹. Mahkeme, 1999'da gerçekleşen deprem felâketlerinin ortaya çıkardığı zararın giderilmesi gerekçesini *kamu yararı* kapsamında okumuştur. Bir kanun ile

¹³⁰ Söz konusu kararın alındığı 28.03.2001 tarihinde, 4709 sayılı Kanun ile 03.10.2001 tarihinde gerçekleşen değişiklikten önce, 1982 Anayasası'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması başlığını taşıyan 13. maddesi şu şekildedir:

“Temel hak ve hürriyetler, Devletin ülkesi ve milletiytle bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabilir.

Temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaz ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılamaz.

Bu maddede yer alan genel sınırlama sebepleri temel hak ve hürriyetlerin tümü için geçerlidir.”

Bununla birlikte “kamu yararı”, mülkiyet hakkının özel sınırlama sebebi olarak söz konusu değişiklikten sonra da varlığını sürdürmüştür.

¹³¹ Kemal Gözler, “Olağanüstü Hal Rejimlerinde Özgürlüklerin Sınırlandırılması Sistemi ve Olağanüstü Hal Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 1990, s. 563.

gerçekleştirilen bu düzenlemede, bir önceki yıl matrahlarının dikkate alınması, olağan istisna ve muafiyetlerin yanında düzenlenen ek istisna ve muafiyetlerin Mahkemenin değerlendirmesinde veri olarak ele alınmış olması da *ölçülülük ilkesi* kapsamında bir incelemeyi ortaya koymaktadır. Bu bağlamda yapılan bir değerlendirme, sınırlamanın Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olması konusunda birtakım çekinceler ile karşılaşmaktadır. Kararın karşı oylarında bir kısmına değinildiği üzere hukuk devleti bağlamında hukukî belirlilik ve malî güce göre vergilendirme gibi anayasal ilkeler karşısında mülkiyet hakkının, vergi yükünün geçmişe etkili biçimde artışı yoluyla sınırlandırılmasının Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olduğu kanaati gerekçeli kararda ortaya konulandan daha ayrıntılı bir inceleme gerektirmektedir¹³².

Kamu gelirine ihtiyacın büyük boyutlara ulaştığı dönemlerde başvuru ek vergi düzenlemeleri, Anayasa Mahkemesinin birçok müessese ve ilkeyi değerlendirmesini gerektirmiş ve daha fazlasına ilişkin de bir beyanda bulunma fırsatı yaratmıştır. Ancak Mahkeme genellikle, aldığı kararların neticesini genel hatlarıyla izah edecek konularda kısa değerlendirmeler yapmakla yetinmiş, anayasal vergilendirme ilkeleri ile hukuk devleti arasındaki ilişkinin yorumlanmasındaki ince ayrıntıları ortaya koymaktan kaçınmıştır. Bu doğrultuda, önlenemeyen doğal afetler neticesinde ortaya çıkan finansman arayışında getirilen ek yükümlülüklerde kamu yararının varlığının tespiti karşısında ekonomik ve malî hedeflere ulaşılmasına yönelik gerekçeler ile getirilen ek yükümlülüklerde bu yönde bir kamu yararının söz konusu olmadığına ilişkin görüşü incelenen kararlarda tekrarlanmıştır. Mahkeme kamu yararı yorumundaki farklılığı gerekçeli kararına bu yönde yansıtırken,

¹³² Anayasa Mahkemesinin önceki tarihli kararlarında bu hususu daha ayrıntılı biçimde irdelediği görülebilmektedir. Özellikle usule ilişkin konularda ya da vergi oranlarında yapılan değişikliklerde geçmişe yürüme tartışması Mahkeme tarafından daha ayrıntılı biçimde ele alınmıştır. Her ne kadar Mahkeme bu incelemeler neticesinde düzenlemelerin geçmişe yürütülmediğine ilişkin sonuçlara varmış olsa da yaptığı hukukî değerlendirmeler Danıştay kararları için dayanak oluşturmuştur. Bu durum, Mahkemenin ihlâl ve iptal yönünde karar vermemiş olsa dahi ilkelere ilişkin yorumlarının hukuk düzeni içinde önemli derecede etki yarattığına örnek olarak gösterilebilecektir.; Karakoç, *Türk Hukuku'nda*, s. 119, 120, 124 / dn. 107, dn. 119; Saban, s. 16.; Veysi Seviğ, “Vergi Yasalarında Geriye Yürümezlik Sorunu”, *Prof. Dr. Adnan Tezel'e Armağan*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2000, s. 421-423.; İlgili kararlar; AnyM, 27.09.1988 Tarihli ve E.1988/7, K.1988/27, (RG. 26.12.1988-20031); AnyM, 27.09.1988 Tarihli ve E.1988/9, K.1988/28, (RG. 26.12.1988-20031); AnyM, 27.09.1988 Tarihli ve E.1988/16, K.1988/29, (RG. 26.12.1988-20031); D. İBK, 03.07.1989 Tarihli ve E. 1988/5, K. 1989/3, Danıştay Dergisi, Sayı: 78-79, s. 67-79; D. VDDK, 09.04.1993 Tarihli ve E. 1992/299, K. 1993/63, <<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17779600&arananKelime=Vergi Dava Daireleri Kurulu>>, Erişim Tarihi 08 Ocak 2024.

23.07.2003 tarihli E.2003/48, K.2003/76 sayılı kararın gerekçesinde, ek motorlu taşıtlar vergisi ile ek emlak vergisi yükümlülüklerinin vergilendirme ilkeleri karşısındaki *farklaştırdığı* konumuna ilişkin doyurucu bir açıklama yapmaktan kaçınmıştır. Mahkeme ek emlak vergisinin muafiyet ve istisna hükümleri nedeniyle vergilendirmede adalet ve genellik gibi ilkelere uygun olduğunu belirtmekle yetinmiş, ek motorlu taşıtlar vergisini hukuka aykırı hâle getiren hususlarla karşılaştırmalı açıklamalar yapmaya girişmemiştir. Bunun yanı sıra Mahkeme ek motorlu taşıtlar vergisini iptal ederken geliştirdiği, ikinci kez tahakkuk edilen vergi ile vergi yükünün araç sahipleri aleyhine ağırlaştırıldığı yönündeki yaklaşımını da bir sonraki kararında devam ettirmemiş; 7456 sayılı Kanun ile getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinde verginin düşük tutarlarda olması nedeniyle *ölçülü* olduğu tespitinde bulunmuştur.

Mahkemenin bu yaklaşımını, *özellikle vergilendirme alanında*, ilkelerin net bir biçimde yorumlanmasından ziyade yüzeysel tanımlamalar ile kanun koyucunun olağanüstü durumlarda düzenleme alanını geniş bırakma¹³³ ve Mahkemenin gelecek içtihatları için “açık bir kapı” bırakma çabası olarak yorumlamak mümkündür. Bu yaklaşım, kaynağını doğrudan egemenlikten alan vergilendirme yetkisine yönelik sınırlı bir çerçeve çizmekten çekinme, kanun koyucunun kamu geliri elde etmeye yönelik iradesini değişen şartlara göre serbestçe değerlendirebilmek için alan yaratma isteğinden ileri gelmektedir¹³⁴.

Mahkemenin vergilendirme ile ilgili konulardaki bu tutumu, son dönemlerde aşırı bir vergi yükü ile mülkiyet hakkının anlamsızlaştırılması halinde verilen ihlâl kararları dışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vergilendirme alanında tanıdığı geniş takdir marjı ile paraleldir¹³⁵. Ancak

¹³³ Bu kanı, Anayasa Mahkemesinin vergilendirme alanındaki bireysel başvurulara ilişkin kararlarında vergilendirme ilkelerini daha kapsamlı bir biçimde değerlendirme ve bu ilkelerin uygulanmaması halinde daha aktif bir biçimde ihlâl kararı vermesi olguları ile de pekişmektedir. Bu bağlamda dikkate değer kararlar için bkz.; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], Başvuru No: 2014/6192, 12.11.2014; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], Başvuru No: 2015/941, 25.10.2018.; *Tevfik Ayhan*, Başvuru No: 2019/17968, 29.6.2022, § 46-56.

¹³⁴ Başaran Yavaşlar bu durumu; “*AYM kararlarında, vergisel düzenlemelere temel hak ve özgürlükler cephesinden değil de, önemli bir kamu geliri kaynağından devleti yoksun etmeme tedirginliğiyle yaklaşıldığı eğilimi sezilmektedir.*” tespiti ile ifade etmiştir; Funda Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, İlhan Ulu-san/Bahri Öztürk (Ed.), *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 198.

¹³⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin vergilendirme konusunda bıraktığı geniş takdir marjına ilişkin olarak bkz.; Derya Doğru, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yargılamasında Takdir*

hakların ve özgürlüklerin korunmasında aslî görevin ulusal makamlara ait olması anlamını taşıyan ikincillik ilkesinin¹³⁶ ortaya çıkardığı geniş takdir marjı¹³⁷ ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bu tutumu gerekçelendirilebilirken,¹³⁸ aslî görevi kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetlemek olan Anayasa Mahkemesinin çekimsiz tavrının gerekçelendirilmesi güç olmaktadır¹³⁹. Bu tutum, Anayasa Mahkemesinin Vergi Hukukunun temel ilkelerinin kökleşmesindeki olumlu etkisini¹⁴⁰ gölgelemektedir. Birtakım kanunî düzenlemelerin iptaline ya da hukuka uygunluğu nedeniyle iptal taleplerinin reddine esas alınan ilkelerin, bu kararları etkileme yönünün açıkça ortaya konulmasından kaçınılması, Anayasa Mahkemesi kararlarının vergi hukukunun kaynağı olma yönünü zayıflatan bir yaklaşım teşkil etmektedir¹⁴¹. Bu durum aynı zamanda bir yargı kararına nasıl ve hangi araçlar ile ulaşıldığını ortaya koyması gereken¹⁴² ve hâkimi bir hüküm vermeye iten mantık

Marjı Doktrini, Turhan Kitabevi, 2019, s. 213, 223-225; Billur Yaltı Soydan, "Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", *Vergi Dünyası*, 227, 2000, s. 106.

¹³⁶ İkincillik ilkesi, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'ye Değişiklik Getiren 15 No'lu Protokol'ün 1. maddesi ile Sözleşme'nin önsözünün sonuna eklenen ibarede tanımlanmaktadır. İkincillik ilkesinin Protokol'ün yürürlüğe girmesinden önceki dönemlerde uygulamaya etkisi için bkz.; Reimer von Borries / Malte Hauschild, "Implementing the Subsidiarity Principle", *Columbia Journal of European Law*, 5(3), 1999, s. 369, 370.

¹³⁷ Doğru, s. 31-33.

¹³⁸ Michael Keen / Ruud de Mooij, "Tax Policy and Subsidiarity in the European Union", George Gelauff/Isabel Grilo/ Arjan Lejour (Ed.), *Subsidiarity and Economic Reform*, Springer, 2008, s. 220-227, 233.

¹³⁹ Bireysel başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi için de ikincillik ilkesinin söz konusu olduğuna ilişkin olarak bkz.; Bertil Emrah Oder, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda İlk Evre: Sınırlar, Sorunlar ve Yeni İçtihat", *Güncel Hukuk Dergisi*, 117, 2013, s. 15, 16; Hasan Tahsin Gökcan, "Bireysel Başvuruda İkincillik İlkesi ve Denetim Yetkisinin Sınırları Sorunu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 30(135), 2018, s. 17. Bireysel başvuru yolunda ikincillik ilkesinin esas olması karşısında anayasal ilkelerin yorumlanmasında bu yolun etkin kullanım sağladığına ilişkin olarak bkz.; Abdurrahman Eren, "Hukuki Yorum Yöntemleri Açısından Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasa Yorumuna Etkileri", *Anayasa Yargısı*, 32(1), 2016, s. 298-301.

¹⁴⁰ Karakoç, *Türk Hukuku'nda*, s. 273.

¹⁴¹ Benzer yönde, Anayasa Mahkemesinin, Anayasa'nın birden fazla maddesine aykırılık öne sürülerek yapılan başvurularda, tek maddeden iptal kararı vererek diğer maddeleri incelememesinin, genel olarak da gerekçelerin niteliksel yetersizliğinin Anayasa Mahkemesi kararlarının bir kaynak olmasına olumsuz etkilerine ilişkin olarak bkz.; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 396, 397, 443.

¹⁴² Yusuf Karakoç, "Yargı Kararlarının Dili ve Gerekçesi", Hayrettin Ökçesiz (Ed.), *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arşivi 16. Kitap - Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar – III Sempozyumu Bildirileri*, İstanbul Barosu Yayınları, 2007, s. 277.

örgüsünü aralıksız biçimde göstermesi beklenen¹⁴³ *yargı kararı gerekçesinin* bu niteliklerinden uzaklaşması sonucunu da yaratmaktadır. Zira diğer yargı kararlarında da olduğu gibi Anayasa Mahkemesi kararlarında da hükmün dayandığı hukukî esasların *yeterli ve makul* bir gerekçe ile açıklanması şarttır¹⁴⁴ ve *yüzeysel, şekli ve formül ifadelerden* oluşan bir gerekçe de yeterli görülmemektedir¹⁴⁵.

Vergilendirme yetkisinin kullanımında yöneticilerin keyfi uygulamalarla kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale etmesini engelleme amacı taşıyan¹⁴⁶ vergilendirme ilkelerinin yorumu için bırakılan bu geniş alan, mükelleflerin anayasal güvenceden yoksun kalmasına neden olabilecektir. Kamu yararının gerektirdiği olağanüstü durumlarda genişletilmesi bizzat Anayasa'da mümkün kılınan vergilendirme yetkisi için Mahkemenin hukukî yorumlarını sınırlandırmasında ve tarihî mücadeleler ile elde edilen kazanımları yansıtan vergilendirme ilkelerinin “olmaz ise olmazlarını” ortaya koymaktan kaçınmasında bir fayda bulunmamaktadır. Aksine özellikle bu dönemlerde söz konusu gerekliliklerin üzerinde durulması ve bu gerekliliklerin ihlâlîni hukuka uygun hale getirdiği savunulan sebeplerin izah edilmesi gerekmektedir¹⁴⁷.

Mahkemenin norm denetiminde anayasal ilkeleri tanımlayarak ilgili kanunî düzenlemeyi değerlendirmesi aslî görevini oluşturmaktadır. Bazı dönemlerde ilkelerin “olmaz ise olmaz” taraflarının ihlâlîni gerektirecek bir kamu yararının varlığına ilişkin tartışmadan, sonuç varlığına işaret ediyor olsa dahi, *yerindelik denetimi* olarak nitelendirerek kaçınılması, kişilerin kanunî düzenlemeler karşısında anayasal haklarının korunduğu denetimin esaslı

¹⁴³ Faruk Erem, *Diyalektik Açısından Ceza Yargılaması Hukuku*, 6. Bası, Işın Yayıncılık, 1986, s. 503.; Karakoç, *Yargı Kararlarının*, s. 277.

¹⁴⁴ Ramazan Arslan / Ejder Yılmaz / Sema Taşpınar Ayvaz / Emel Hanağası, *Medenî Usul Hukuku*, 6. Bası, Yetkin Yayınları, 2020, s. 485.

¹⁴⁵ Erem, s. 503. Anayasa Mahkemesinin gerekçeli karara ilişkin bu yöndeki yaklaşımı da *bireysel başvuru denetimi* neticesinde ortaya çıkan kararlarında görülebilmektedir; *Sencer Başat ve diğerleri*, [GK], Başvuru No: 2013/7800, 18.6.2014, § 34, 35; Gamze Gümüşkaya, “Vergi Yargılaması Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı”, *Anayasa Yargısı*, 39(2), 2022, s. 56- 60.

¹⁴⁶ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 172; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 12. Bası, Beta Yayınları, 2022, s. 55; Akdoğan, *Vergi Hukuku*, s. 5; Karakoç, *Kamu Maliyesi*, s. 144; Karakoç, *Anayasal Vergilendirme*, s. 1297, 1298; İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Turhan Kitabevi, 1996, s. 117; Andy Lyman/ Lynne Oats, *Taxation: Policy and Practice*, 24. Bası, Fiscal Publications, 2017, s. 63; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının*, s. 126, 134; Taylar/ Gök/ Demirbaş Aksüt/ Artun, s. 14-20, 68-71; Coşkun Can Aktan, “Anayasal İktisat ve Vergileme- de Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 2017, s. 104.

¹⁴⁷ Aynı yönde bkz.; Taylar/ Gök/ Demirbaş Aksüt/ Artun, s. 145.

bir unsurunun göz ardı edilmesidir. Anayasa Mahkemesinin kanun koyucu tarafından çıkarılan düzenlemeleri denetlerken gerçekleştirdiği yorumlama faaliyeti yargı organını yasama organının üstüne çıkarmamaktadır. Aksine bu faaliyet ile Mahkeme hukukun üstünlüğünü sağlamak için kendisine Anayasa ile verilmiş olan anayasal ilkeleri ortaya koyma ve bu ilkelere işlerlik kazandırma görevini yerine getirmektedir¹⁴⁸.

Anayasal vergilendirme ilkelerini fiilî olarak etkili hale getiren Anayasa Mahkemesinin, ek vergilere ilişkin düzenlemelerin denetiminde bu ilkeleri etkin bir biçimde ele almaması, ilerleyen dönemlerde ortaya çıkabilecek benzer düzenlemeler bakımından hukukî güvenliğin sağlanması hususunda sakıncaları beraberinde getirecektir¹⁴⁹.

SONUÇ

Türkiye’de acil finansman ihtiyacı duyulan dönemlerde ek vergilendirme yoluna sıklıkla başvurulmuştur. Bu dönemlerde aranan kaynak gerek yeni vergilerin ihdası gerek yürürlükte olan vergilerde birtakım artışlar gerekse de aynı verginin tekrar tahsili gibi yöntemler ile sağlanmaya çalışılmıştır. Ek motorlu taşıtlar vergisi de bu dönemlerde uygulamaya konulan ek yükümlülüklerden biri olmuştur.

1999 Gölcük ve Düzce depremleri ile 2023 Kahramanmaraş depremlerinin ardından ve 2003 yılında faiz dışı fazla hedefini yakalamak için getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi düzenlemeleri Anayasa’ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesinin önüne gelmiştir. Anayasa Mahkemesi de bu düzenlemeleri gerekçeleri ile birlikte ele almış ve geniş çaplı etki yaratan deprem gibi olağanüstü felaketlerin ardından getirilen ek motorlu taşıtlar vergisinde kamu yararının varlığını kabul ederken ekonomik nedenlerle getirilen ek motorlu taşıtlar vergisini Anayasa’ya aykırı bularak iptal etmiştir.

Anayasa Mahkemesi ek motorlu taşıtlar vergilerine yönelik kararlarında çeşitli vergilendirme ilkeleri ile ilgili ayrıntılı hukukî değerlendirmelerde bulunma imkânı elde etmiş; ancak bu ilkelere ilişkin kapsamlı bir çerçeve çizmekten kaçınmıştır. Bu doğrultuda incelenen bütün ek motorlu taşıtlar vergisi düzenlemelerinin geçmişe yürütülmüş olması karşısında bu husus gerekçeli kararlarda değerlendirme alanı bulamamıştır. Malî güce göre

¹⁴⁸ İlhan Arsel, *Anayasa Hukuku (Demokrasi)*, Değişikliklerle 2. Bası, Sıralar Matbaası, 1968, s. 232; Ertaş, s. 376; Gerek/Aydın, s. 19, 20.

¹⁴⁹ Yılmaz Furtuna, s. 446.

vergileendirme, vergi yükünün adaletli dağılımı, hukukî güvenlik, belirlilik, öngörülebilirlik ile ölçülülük ilkeleri ise yetersiz bir biçimde, yalnızca Mahkemenin nihaî kararına gerekçe olacak yönleri ile ele alınmıştır.

Anayasa kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alındığı hukukî metindir. Aslı görevi kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetlemek olan Anayasa Mahkemesinin, birçok temel hak ve özgürlüklere müdahalenin kolaylıkla söz konusu olabildiği vergileendirme gibi bir alanda anayasal ilkeleri yorumlamak ve uygulamaktan kaçınması, Türk Vergi Hukukunun temel ilkelerinin yerleşmesindeki olumlu katkılarını gölgelemektedir. Mahkeme'nin bu yaklaşımı anayasal vergileendirme ilkelerinin kapsamının açık bir şekilde görülebilmesini engelleyen ve Anayasa Mahkemesi kararlarının vergi hukukunun kaynağı olma yönünü zayıflatan bir yaklaşım teşkil etmektedir.

KAYNAKÇA

- 06/02/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi için Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (2/1264), Yasama Dönemi: 28, Yasama Yılı: 1, Sıra Sayısı: 33, <<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D28/Y1/T2/DosyaKomisyonRaporunuVerdi/5b18df5f-6a85-4771-b13c-76a5e4701241.pdf>>, Erişim Tarihi 15 Aralık 2023.
- 7456 sayılı Kanunun İnci Maddesiyle İhdas Edilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Genel Tebliğ (Seri No:1) 5. md/3. f.; Ek MTV İstisna Talep Formu, <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230728-7-1.pdf>>, Erişim Tarihi 14 Aralık 2023.
- AFAD Deprem Dairesi Başkanlığı: 06 Şubat 2023 Kahramanmaraş (Pazarcık ve Elbistan) Depremleri Saha Çalışmaları Ön Değerlendirme Raporu, 24.02.2023, <https://deprem.afad.gov.tr/assets/pdf/Arazi_Onrapor_28022023_surum1_revize.pdf>,Erişim Tarihi 10 Ekim 2023.
- Akdoğan A, “Ek veya Geçici Nitelikteki Vergi Uygulamalarından, Sürekliliği Olan Vergi Düzenlemelerine”, *Yaklaşım*, 8(96), 2000, s. 27-32.
- Akdoğan A, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 23. Bası, Gazi Kitabevi, 2023.
- Akdoğan A, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Bası, Gazi Kitabevi, 2023.
- Aker H/ Kangal Z T (Ed.), *Prof. Dr. Doğan Şenyüz’e Armağan*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023.
- Akkaya M, “Vergi Aslı ve Fer’ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Haklılık Ölçütü Üzerine Değerlendirmeler””, Billur Yaltı (Ed.), *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, Beta, 2011, s. 113-124.
- Aktan C C, “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 2017, s. 101-116.
- Aliefendioğlu Y, *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Yetkin

Yayımları, 1996.

Ambraseys N N / Finkel C, (Çeviren: Müzeyyen Umur Koçak), *Türkiye’de ve Komşu Bölgelerde Sismik Etkinlikler: Bir Tarihsel İnceleme*, TÜBİTAK Yayınları, 2006.

Arsel İ, *Anayasa Hukuku (Demokrasi)*, Değişikliklerle 2. Bası, Sıralar Matbaası, 1968.

Arslan R / Yılmaz E / Taşpınar Ayvaz S / Hanağası E, *Medenî Usul Hukuku*, 6. Bası, Yetkin Yayınları, 2020.

Aslanpınar Y B, “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 104, 2013, s. 299-320.

Babüroğlu S, *Deprem ve Devlet*, TBMM Vakfı Ofset, 1998.

Başaran Yavaşlar F, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Ece Göztepe (Ed.), *Hukuk Güvenliği-Kamu Hukukçuları Platformu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2013, s. 189-238.

Başaran Yavaşlar F, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, İlhan ULUSAN/Bahri Öztürk (Ed.), *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*”, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 147-202.

BBC, “6 Şubat’taki depremlerde can kaybı 50 bin 500’e yükseldi”, 14.04.2023, <<https://www.bbc.com/turkce/articles/c51kdvd8d15jo>>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2023.

Bibbee A / Gönenç R / Jacobs S / Konvitz J / Price R, *Economic Effects of the 1999 Turkish Earthquakes: An Interim Report*, OECD Economic Department Working Papers No. 247, OECD, 2000.

BigPara Hürriyet, “Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İptal”, 24.07.2003; <https://bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/genel-haberler/ek-motorlu-tasitlar-vergisi-iptal_ID461945/>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2023.

BigPara Hürriyet, “Ek Vergi Genişleyip Geliyor”, 25.07.2003, <<https://>

bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/ekonomi-haberleri/ek-vergi-genisleyip-geliyor_ID462109/>, Erişim Tarihi 13 Aralık 2023.

Bodin J, (Çeviren: M.J. Tooley), *Six Books of the Commonwealth*, Basil Blackwell Oxford, 1967.

Chico A (Ed.), *5th International Artemis Congress on Humanities and Social Sciences Proceedings Book*, BZT Akademi Yayınevi, 2023.

Çağan N, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 1980, s. 129-151.

Çağan N, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Darıcı H, “Faiz Dışı Fazla Niçin Yeterli Olmuyor?”, *Maliye Dergisi*, 146, 2004, s. 58-68.

Doğru D, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yargılamasında Takdir Marjî Doktrini*, Turhan Kitabevi, 2019.

Duke TWD, “Retroactive Taxation”, *Virginia Law Register*, 9(4), 1923, s. 256-265.

Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/681), Dönem: 19, Yasama Yılı: 3, Sıra Sayısı: 648, <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c058/tbmm19058092ss0648.pdf>>, Erişim Tarihi 12 Aralık 2023.

Erem F, *Diyalektik Açısından Ceza Yargılaması Hukuku*, 6. Bası, Yetkin Yayınları, 1986.

Eren A, “Hukuki Yorum Yöntemleri Açısından Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasa Yorumuna Etkileri”, *Anayasa Yargısı*, 32(1), 2016, s. 231-301.

Ertaş T, *Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Bağlamında Yasama Yürütme ve Yargı Organları Arasındaki Modern İlişkiler*, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, 2024.

Feyzioğlu B N, “Bütçede Genellik (Umumiyet) İlkesi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 9, 1963, s. 145-159.

- GazeteOksijen, “Dezenformasyonla Mücadele Merkezi: 2024’te İkinci Bir Ek MTV İçin Bakanlığın Çalışması Yok”, 02.01.2024, <<https://gazeteoksijen.com/ekonomi/dezenformasyonla-mucadele-merkezi-2024te-ikinci-bir-ek-mtv-icin-bakanligin-calismasi-yok-198741>>, Erişim Tarihi 07 Mart 2024.
- Gelauff G/ Grilo I/ Lejour A (Ed.), *Subsidiarity and Economic Reform*, Springer, 2008.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Basın Bülteni, 24.10.2011, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/24102011basinbulteni_2.htm>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2023.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Kahramanmaraş İlinde Meydana Gelen Depremden Etkilenen Sivas İli Gürün İlçesinde İlan Edilen Mücbir Sebep Duyurusu, 21.02.2023, <<https://www.gib.gov.tr/kahramanmaras-ilinde-meydana-gelen-depremden-etkilenen-sivas-ili-gurun-ilcesinde-ilan-edilen-mucbir>>, Erişim Tarihi 13 Aralık 2023.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Kahramanmaraş İlinde Meydana Gelen Depremden Etkilenen Sivas İli Gürün İlçesinde İlan Edilen Mücbir Sebep Duyurusu, 21.02.2023, <<https://www.gib.gov.tr/kahramanmaras-ilinde-meydana-gelen-depremden-etkilenen-sivas-ili-gurun-ilcesinde-ilan-edilen-mucbir>>, Erişim Tarihi 13 Aralık 2023.
- Gerek Ş / Aydın A R, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Gil M / Atria J, “Fiscal Aftershocks: Taxes and Catastrophes in Chilean History”, *Journal of Iberian and Latin American Economic History*, 40(2), 2021, s. 273-311.
- Gökcan H T, “Bireysel Başvuruda İkincillik İlkesi ve Denetim Yetkisinin Sınırları Sorunu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 30(135), 2018, s. 9-76.
- Gözler K, “Olağanüstü Hal Rejimlerinde Özgürlüklerin Sınırlandırılması Sistemi ve Olağanüstü Hal Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 1990, s. 561-590.

- Göztepe E (Ed.), *Hukuk Güvenliği- Kamu Hukukçuları Platformu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2013.
- Gribnau H / Pauwels M (Ed.), *Retroactivity of Tax Legislation*, EATLP/IBFD, 2013.
- Gümüşkaya G, “Vergi Yargılaması Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı”, *Anayasa Yargısı*, 39(2), 2022, s. 35-82.
- Güneş G, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 2. Bası, On İki Levha Yayıncılık, 2008.
- Harada H, “The Great East Japan Earthquake ad Fiscal Measures”, *The Senshu Social Well-being Review*, 1(1), 2015, s. 45-68.
- Hayrulloğlu B, “Türkiye’de Deprem Harcamalarının Finansmanı Amacıyla Yürürlüğe Konulan Vergilerin İncelenmesi”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 2022, s. 102-120.
- İnneci A, “Hukuki Güvenlik İlkesi Bakımından Ek Vergi Düzenlemeleri”, Amelie Chico (Ed.), *5th International Artemis Congress on Humanities and Social Sciences Proceedings Book*, BZT Akademi Yayınevi, 2023, s. 200-212.
- Kahramanmaraş Merkezli Depremlerin Sonuçlarının Tüm Yönleriyle Araştırılması, Depreme Dirençli Yapı Stokunun Oluşturulması ve Kentsel Dönüşüm Uygulamalarının Etkinliğinin Artırılması İçin Alınması Gereken Tedbirlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu, Mayıs 2023, Yasama Dönemi: 27, Yasama Yılı: 6, Sıra Sayısı: 449, <<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D27/Y6/T10/DosyaKomisyonRaporunuVerdi/165734cc-0d4f-4030-863d-b278567c0a55.pdf>>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2023.
- Kaneti S/ Ekmekci E/ Güneş G/ Kaşıkçı M, *Vergi Hukuku*, 2. Bası, Filiz Kitabevi, 2022.
- Karaçor Z, “Öğrenen Ekonomi Türkiye: Kasım 2000-Şubat 2001 Krizinin Öğrettikleri”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16, 2006, s. 379-391.
- Karakoç Y, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”,

Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15(Özel S.), 2013, s. 1259-1308.

Karakoç Y, “Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu Meselesi”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 22, 2023, s. 47-86.

Karakoç Y, “Yargı Kararlarının Dili ve Gerekçesi”, Hayrettin Ökçesiz (Ed.), *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi 16. Kitap - Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar – III Sempozyumu Bildirileri*, İstanbul Barosu Yayınları, 2007, s. 275-282.

Karakoç Y, *Genel Vergi Hukuku*, 2. Bası, Yetkin Yayınları 2019.

Karakoç Y, *Kamu Maliyesi*, Düzeltilmiş ve Düzenlenmiş 3. Bası, Yetkin Yayınları, 2023.

Karakoç Y, *Sosyal Maliye*, 2. Bası, Yetkin Yayınları, 2021.

Karakoç Y, *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, 1998 Tarihli Çoğaltmadan Tıpkı Bası, Yetkin Yayınları, 2017.

Karan U, *Öğretide ve Uygulamada Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve İcrası*, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Keen M / de Mooij R, “Tax Policy and Subsidiarity in the European Union”, George Gelauff/Isabel Grilo/ Arjan Lejour (Ed.), *Subsidiarity and Economic Reform*, Springer, 2008, s. 219-242.

Kumrulu A G, “Mali Denge Vergisi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 33(1), 1976, s. 49-62.

Kumrulu A G, “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1), 1979, s. 147-162.

Lehner M, (Çeviren: Özgecan Gök), “Dönemsel Vergilendirme Işığında Geçmişe Yürüme Sorunu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (Özel Sayı-Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan), 2014, s. 3741-3757.

Lymar A/ Oats L, *Taxation: Policy and Practice*, 24. Bası, Fiscal Publications, 2017.

Millet Meclisi Tutanak Dergisi, Dönem: 3, Cilt: 2, Toplantı:3, 29’uncu Birleşim, 17.01.1972, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d03/c002/mm_03002029.pdf>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2023.

Neumark F, (Çeviren: Sabri Fehmi Ülgener), *Maliyeye Dair Tetkikler*, 4. Bası, İsmet Akgün Matbaası, 1951.

New Zealand Inland Revenue, “Canterbury earthquake-related measures”, <<https://www.taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2012/2012-sr-earthquake-measures/overview-0>>, Erişim Tarihi 11 Ekim 2023.

NTV, “Bakan Şimşek Açıkladı: 2024 Yılında Ek MTV Ödemesi Devam Edecek Mi?”, 04.03.2023, <<https://www.ntv.com.tr/ekonomi/bakan-simsek-acikladi-2024-yilinda-ek-mtv-odemesi-devam-edecek-mi,Aya24Mg9FU6h1WjvFd1opQ>>, Erişim Tarihi 07.03.2024).

NTV, “Kahramanmaraş depremlerinin ardından 38 bin artçı sarsıntı gerçekleşti”, 26.05.2023, <https://www.ntv.com.tr/turkiye/kahramanmaraş-depremlerinin-ardından-38-bin-artci-sarsinti-gerceklesti,055dNI42_k-8Td7GCX06w>, Erişim Tarihi 10 Ekim 2023.

NTV, “Maliye Bakanı Unakıtan ek taşıt vergisi konusunda NTV’den Celal Pir’in Sorularını Yanıtladı”, 24.07.2003, <<http://arsiv.ntv.com.tr/news/225936.asp>>, Erişim Tarihi 13 Aralık 2023.

Oder B E, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuruda İlk Evre: Sınırlar, Sorunlar ve Yeni İçtihat”, *Güncel Hukuk Dergisi*, 117, 2013, s 14-19.

Ökçesiz H (Ed.), *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi 16. Kitap - Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar – III Sempozyumu Bildirileri*, İstanbul Barosu Yayınları, 2007.

Öncel M / Kumrulu A / Çağan N / Göker C, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş 32. Bası, Turhan Kitabevi, 2023.

Pampal S / Özmen B, *Türkiye’nin Deprem Gerçeği: Deprem Bölgeleri Haritaları ve Deprem Yönetmeliklerinin Tarihsel Gelişimi*, Ümit Ofset Matbaacılık, 2007.

Pauwels M R T, “Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle-

Based Approach; A Theory of ‘Priority Principles of Transitional Law’ and ‘the Method of the Catalogue of Circumstances’”, Hans Gribnau & Melvin Pauwels (Ed.), *Retroactivity of Tax Legislation*, EATLP/IBFD, 2013, s. 95-116.

Pauwels M R T, (Çeviren: Gamze Gümüşkaya), “Vergi Yasalarının Geriye Yürümesi; Hollanda Hukuku’nda Yer Alan Anayasal, Yargısal ve Öz-Denetimsel Sınırlamalar”, (Ed.) Billur Yaltı, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, Beta, 2011, s. 59-85.

Saban N, *Vergi Hukuku*, 12. Bası, Beta Yayınları, 2022.

Saraçoğlu F, *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı*, Seçkin Yayıncılık, 2014.

Sarıcaoğlu E / Arıkan A, “Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(2), 2021, s. 1501-1540.

Seviğ V, “Vergi Yasalarında Geriye Yürümezlik Sorunu”, *Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2000, s. 417-423.

Sır O, *Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi*, Adalet Yayınevi, 2011.

Şengör A M C, *İstanbul Depremi - Söyleşi: Sefa Kaplan*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2006.

Şenyüz D / Yüce M / Gerçek A, *Vergi Hukuku*, 13. Bası, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2022.

T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem: 22, Cilt: 11, Yasama Yılı: 1, 60’ıncı Birleşim, 02.04.2003, <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c011/tbmm22011060.pdf>>, Erişim Tarihi 11 Ekim 2023.

T.B.M.M. Tutanak Dergisi, Dönem: 22, Cilt: 25, Yasama Yılı: 1, 112’nci Birleşim, 29.07.2003, <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c025/tbmm22025112.pdf>>, Erişim Tarihi 11

Ekim 2023.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Aralık 2023 Bütçe Gerçekleşmeleri (Gelir)”, <<https://www.hmb.gov.tr/aralik-2023-butce-gerceklesmeleri>>, Erişim Tarihi 07 Mart 2024.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Aylık Bütçe Gerçekleşme Raporu – Haziran 2023”, s. 1, <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/07/2023-Haziran-Aylik-Butce-Gerceklesme-Raporu-1.pdf>>, Erişim Tarihi 14 Haziran 2024.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Ocak 2024 Bütçe Gerçekleşmeleri (Gelir)”, <<https://www.hmb.gov.tr/ocak-2024-butce-gerceklesmeleri>>, Erişim Tarihi 07 Mart 2024.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bakanlık Açıklaması, 25.01.2020, <<https://www.hmb.gov.tr/haberler/bakanlik-aciklamasi>>, Erişim Tarihi 11 Aralık 2023.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Basın Açıklaması, 07.02.2023, <<https://www.hmb.gov.tr/haberler/basin-aciklamasi-07-02-2023>>, Erişim Tarihi 13 Aralık 2023.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Basın Açıklaması, 16.07.2023, <<https://www.hmb.gov.tr/haberler/basin-aciklamasi-16-temmuz-2023>>, Erişim Tarihi 12 Aralık 2023.

Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanunun, Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun, Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanunun, Futbol Müsabakalarında Müşterek Bahisler Tertibi Hakkında Kanunun, Gecekondu Kanununun, Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ve Ödeme Güçlüğü İçinde Bulunan Bankerlerin İşlemleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Yürürlükten Kaldırılması ile Bazı Tekel Maddeleri Fiyatlarına Yapılan Zamlardan Elde Edilen Hâsılatın T.C. Merkez Bankasında Açılacak Bir Deprem Fonu Hesabında Toplanmasına Dair Kanunun Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/645) Genel Gerekçesi, Dönem: 21, Yasama Yılı: 2, TBMM

Sıra Sayısı: 395, < <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D21/Y2/T1/DosyaKomisyonRaporunuVerdi/9c17607c-6e31-4670-a070-451ca2398936.htm>>, Erişim Tarihi 20 Ekim 2023.

Taylar Y / Gök Ö / Demirbaş Aksüt B / Artun E S, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, 2020.

Taylar Y, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Vergi Dünyası*, 307, 2007, s. 196-214.

Taylar Y/ Artun E S, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Bakımından Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi”, Halit Aker/ Zeynel T. Kangal (Ed.), *Prof. Dr. Doğan Şenyüz’e Armağan*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023, s. 447-475.

Taymaz T, “Sunuş”, N.N. Ambraseys& C.F. Finkel (Yazarlar), *Türkiye’de ve Komşu Bölgelerde Sismik Etkinlikler*, TÜBİTAK Yayınları, 2006, s. V-VI.

Tayşi İ, “Afetler Fonu”, *İller ve Belediyeler Dergisi*, 339, 1974, s. 11-18.

Tekbaş A, “Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel S.), 2010, s. 123-191.

Tekbaş A, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2009.

Teziç E, “Kanunların Anayasaya Uygunluğunun “Esas” Açısından Denetimi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 51(1-4), 1985, s. 23-43.

Topçu K M, *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Yetkin Yayıncılık, 2020.

Tosik Dinç F, “Türk Basınına Göre 19 Ağustos 1966 Varto Depremine Yapılan Dış Yardımlar”, *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 22(1), 2023, s. 201-222.

Türk İ, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Turhan Kitabevi, 1996.

Uçar O / Tosun C, ““Deprem Vergisi” Söyleminin Teorik ve Hukuksal Açından İncelenmesi”, *International Journal of Economics, Politics, Humanities*

& *Social Sciences*, 6(4), 2023, 265-274.

Ulusan İ/ Öztürk B (Ed.), *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, 2009.

Üstün Ü S, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 2003, s. 251-271.

von Borries R / Hauschild M, “Implementing the Subsidiarity Principle”, *Columbia Journal of European Law*, 5(3), 1999, s. 369-388.

Yaltı B (Ed.), *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, Beta, 2011,

Yaltı Soydan B, “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası*, 227, 2000, s. 103-114.

Yılmaz E, *Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, 2014.

Yılmaz Furtuna E, “Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(3), 2021, s. 429-470.