



Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu Meselesi

The Conformity of Additional Corporate Tax with The Turkish Constitution

Yusuf Karakoç*

Öz

Vergilendirmenin *hukukî sebebini*, bir iktisadî faaliyeti veya iktisadî değeri vergi konusu olarak düzenleyen *kanun hükmü* teşkil etmektedir. Kanunda düzenlenen vergi konusuna bağlı olarak yapılması gereken vergilendirme işlemlerinde en temel unsur, *vergiyi doğuran olaydır*. Çünkü *vergiyi doğuran olayın* varlığı, Devletin vergi alacağına *maddî sebebi*, olmazsa olmaz şarttır. *Vergi alacağı*, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi anında doğmaktadır. Verginin, müşahhas bir borç haline gelmesi ise, vergi borcunun hesaplanmasını ve usûlüne uygun olarak muhatabına tebliğ edilmesini gerektirmektedir. Bu hesaplamayı mükellefin kendisi yaparsa, ayrıca bir tebliğ işlemine ihtiyaç bulunmamaktadır. *Vergi borcu ilişkisi* usûlüne uygun olarak tahakkuk eden verginin, mükellef tarafından zamanında, eksiksiz olarak ödenmesi veya alacaklı kamu idaresi tarafından tahsil edilmesi halinde son bulmaktadır. Bütün bu aşamaların kanunla düzenlenmesi şarttır.

Kanun koyucunun, *olağandışı* gelir ihtiyacının doğması halinde, *vergi oranı yükseltme* veya *yeni vergi ihdas etme* yoluna gitmesi mümkün ve gereklidir. *Geçici-Ek Vergi* düzenlemeleri çeşitli gerekçelerle daha önceki yıllarda da yapılmıştır. *Geçici-Ek Vergiler* daha çok tabii afetlerle iktisadî buhranların muhtemel etkilerini azaltmak, ortadan kaldırmak ve kamunun olağandışı harcamalarına kaynak temin etmek amacıyla ihdas edilmektedir. Fakat bu düzenlemelerin hukuka uygunluğunu ve çerçevesini öncelikle *Vergilendirmenin Temel İlkeleri* oluşturmaktadır.

Vergilendirmenin Temel İlkelerinin dayanağı, *Anayasa'nın* 73. maddesidir. Ancak, vergilendirmeyi ilgilendiren ilkelerin tamamının bu madde hükmünden kaynaklandığı söylenemez. *Anayasa'da* başka ilkelere kaynaklık eden hükümler de bulunmaktadır. Bu itibarla, *olağan* ve *olağandışı* vergilere ilişkin düzenlemeler yapılırken *Anayasa'nın* 73. ve diğer maddelerinde ifadesini bulan temel ilkelere uyulması şarttır.

Bu Çalışmada, *7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* ile ihdas edilen *Ek Kurumlar Vergisine* ilişkin hükümler, doğrudan ilgisini bulan *Vergilendirmenin Temel İlkeleri* açısından irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler

Ek Kurumlar Vergisi • Anayasaya uygunluk • Vergi adaleti • Hukukî güvenlik • Ölçülülük

Abstract

The legal basis for taxation lies in the regulation of economic activities or values as tax subjects by relevant legal provisions. At the core of taxation transactions, the occurrence of the taxable event is pivotal, serving as the material reason and essential condition for the State to levy taxes. Tax receivables emerge upon the happening of the taxable event.

Transforming the tax into a tangible debt necessitates the calculation of the tax debt and its proper notification according

* Sorumlu Yazar: Yusuf Karakoç (Prof. Dr.), Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İzmir, Türkiye.
E-posta: yusuf.karakoc@deu.edu.tr ORCID: 0000-0002-9347-471X

Atf: Karakoç Y. "Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu Meselesi" (2023) 22 İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi 47.
<https://doi.org/10.26650/ihid.22.003>



to established procedures. If the taxpayer handles this calculation internally, separate notification becomes unnecessary. The tax debt relationship concludes when the taxpayer pays the accrued tax on time and in full or when the public administration creditor collects it. All these stages require legal regulation.

In response to extraordinary revenue needs, the legislature has the authority to adjust tax rates or introduce new taxes. Temporary Additional Taxes, implemented previously for various reasons, typically aim to mitigate the effects of natural disasters, economic downturns, and fund extraordinary public expenditures. However, the legality and framework of such regulations are primarily dictated by the Fundamental Principles of Taxation.

The Basic Principles of Taxation are based on Article 73 of the Constitution. Yet, not all taxation principles emanate solely from this article; others exist in different constitutional provisions. Therefore, compliance with the basic principles outlined in Article 73 and other constitutional articles is imperative when formulating regulations for both ordinary and extraordinary taxes. This study scrutinizes the provisions concerning the Additional Corporate Tax, as established by Law No. 7440 on the Restructuring of Certain Receivables and the Amendment of Certain Laws, in relation to the Fundamental Principles of Taxation.

Keywords

Additional Corporate Tax • Compliance with the constitution • Tax justice • Legal security • Proportionality

Giriş

Devlet, toplumun ihtiyaç duyduğu kamu hizmetlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirebilmek için gerekli ve yeterli gelire ihtiyaç duymaktadır. Bunu temin-tedarik edebilmek amacıyla ve vergiler aracılığıyla kişilerin kasasına/kesesine el uzatılmaktadır.

Devletin ve/ya da vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin, kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları parayı temin etmek amacıyla, kişilerden, hukukî cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları paralara/iktisadî değerlere *vergi* denilmektedir. Bu itibarla, *vergi*, vergilendirme yetkisine sahip olan idareler tarafından, gerçek ve tüzel kişilerden, kamu hizmetlerine yapılan harcamaların genel karşılığını oluşturmak amacıyla, hukukî cebre dayanarak, iade edilmemek üzere ve para olarak istenmekte/ alınmaktadır.

Vergilendirme, vatandaşlar ile ülkede yaşayan ya da iktisadî faaliyette bulunan kişilerin kasalarına ve keselerine kamu yararı gerekçesi ile el atma işlemi olduğundan bir hukuk devletinin hassasiyet göstermesi gereken konulardan birisidir. Çünkü, *hukuk devleti*, özel mülkiyete dayanmakta ve onu koruması gerekmektedir. Vergi sisteminin mülkiyet hakkını ve sözleşme hürriyetini zedelemesi halinde, hukuk devleti zarar görmektedir. Nitekim, geçmişe yürütülen ve mülkiyet hakkını ihlâl eden vergilerin konulmasının, iktisadî hürriyetlerle ve hukuk devleti ile bağdaşması mümkün değildir. Bu itibarla, Devlet vergilendirme yetkisini kullanarak, mülkiyet hakkını ve sözleşme hürriyetini ihlâl etmemelidir.

Vergilendirme ilkeleri, vergiden beklenen işlevlerin-etkilerin-neticelerin gerçekleşebilmesi için hangi konuların ve/ya da kişilerin vergilendirilmesinin tesbitinde-tercihinde; ihdas edilen vergilerin uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususları ifade etmektedir. Başka bir deyişle, münferit vergilerin konularının ve kapsamalarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle *vergilendirme ilkeleri* olarak nitelendirilmekte/ifade edilmektedir.

Kahramanmaraş ve çevresinde 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen deprem felâketi sebebiyle ortaya çıkan kamu geliri ihtiyacının karşılanması amacıyla 7440 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*¹ Kurumlar Vergisi mükelleflerinin küçük bir kesimi için 2022 yılı beyannameleri dikkate alınarak ek vergi ihdas edilmiştir. Bu verginin kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamına şâmil olmaması; hesap dönemi kapandıktan

¹ 9.3.2023 tarih ve 7440 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, (RG. 12 Mart 2023 – 32120).

sonra ihdas edilmiş olması ve ölçüsüz bir yük getirmesi dikkate alınarak *Anayasaya aykırılığı tartışılmaktadır*².

Bu Çalışmada, *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*da ihdas edilen *Ek Kurumlar Vergisine* ilişkin hükümler, doğrudan ilgisi bulunan *Vergilendirmenin Temel İlkeleri* açısından irdelenmektedir. Bu yapılırken,

- *Konulmuş kurallar,*
- *Verilmiş kararlar ve*
- *Yazılmış metinlerden yararlanılmaktadır*³.

Bu bağlamda konu, *Hukukî Düzenleme, Ek Kurumlar Vergisinin Malî ve Hukukî Niteliği, Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu* ana başlıkları altında ele alınmaktadır. *Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu* ise, *Hukuk Devleti İlkesi, Vergi Adaleti İlkesi, Hukukî Güvenlik İlkesi, Ölçülülük İlkesi* açısından değerlendirilmektedir. Çalışma *Genel Değerlendirme ve Sonuç* kısımları ile tamamlanmaktadır.

I. Hukukî Düzenleme

*Anayasa'nın*⁴ *Vergi Ödevi* başlıklı 73'üncü maddesine göre,

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur; değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir".

7440 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*'un 10'uncu maddesinin 27'nci fıkrasında yapılan düzenlemeye göre,

"Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyanname-sinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden,

² Ek Kurumlar Vergisine ilişkin tartışmalar için bkz. A. Selçuk Özgenç, 'Geriye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması: 7440 Sayılı Kanununa İlişkin Çıkarımlar' (2023) 1(415) Vergi Sorunları Dergisi 46-55; Salih Yılmaz ve Onur Başdelioğlu, 'Ek Vergi Uygulamasının Anayasa ve Hukuka Uygunluk Açısından Değerlendirilmesi' (2023) (417) Vergi Sorunları Dergisi 90-97; Leyla Ateş, 'Kriz Dönemi Ek Vergi Düzenlemelerine İlişkin Niteliksel Parametrelerin Tespiti' (2023) 1(418) Vergi Sorunları Dergisi 13-26.

³ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Yusuf Karakoç, *Hukuk Araştırmalarında Metot* (2. Baskı, Yetkin Yayınları 2022) 33 vd.

⁴ 09.11.1982 tarih ve 2709 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, (RG. 09.11.1982 -17863 Mükerrer).

dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin **%10** oranında, 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen **istisna ile yurt dışından elde edilen** ve en az **%15** oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise **%5** oranında **ek vergi** hesaplanır ve bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir. Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanır. **Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınmaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez.** Şu kadar ki 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentleri ile geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki istisnalar, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler, 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesi kapsamında tevki-fata tabi yatırım indirimi istisnası, ilgili kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar ile 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirim konu kazançları üzerinden bu vergi hesaplanmaz. 6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muafır. **Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 5779 sayılı Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek pay-ların hesabında dikkate alınmaz.** Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir”. (Metin içindeki koyulaştırmalar tarafımdan yapılmıştır).

Kanun koyucu deprem sebebiyle yaptığı kolaylaştırıcı düzenlemelere ilâve olarak depremin yol açtığı olağandışı ve olağanüstü maliyetleri karşılamak amacıyla **Ek Vergi** ihdas etmiştir. Yapılan bu düzenlemeye göre, **Ek Kurumlar Vergisinin** mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle,

- Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan bazı **istisna** ve **indirim** tutarları ile
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında **indirimli kurumlar vergisine tâbi matrahları** üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin **%10** oranında,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasını (a) bendinde düzenlenen **istisna** ile **yurt dışından elde edilen** ve **en az %15** oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen **istisna kazançlar** (yurt içi ve yurt dışı iştirak kazancı) üzerinden ise, **%5** oranında ek vergi hesaplanması;
- Hesaplanan bu **ek verginin**, birincisi kurumlar vergisinin ödeme süresi (Nisan 2023) içinde, ikincisi bu süreyi takip eden dördüncü ayda (Ağustos 2023) olmak üzere iki taksitte ödemesi gerekmektedir.
- **Ek Kurumlar Vergisi, gider ve indirim olarak dikkate alınması ve hiçbir vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.**

- 6 Şubat 2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır.

- Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilmekte ve mahallî idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmamaktadır. (Metin içindeki koyulaştırmalar tarafımdan yapılmıştır).

Ek Kurumlar Vergisi hesaplanmayacak indirim ve istisnalar şunlardır,

- Türkiye’de kurulu yatırım fonları ile yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK.m.5/1-d),

- Kooperatiflerde risturn istisnası (KVK.m.5/1-i),

- Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna (KVK.m.5/1-j),

- Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık ve hakların satışından doğan kazançlara ilişkin istisna (KVK.m.5/1-k),

- Sponsorluk harcamaları (KVK.m.10/1-b),

- Makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar (KVK.m.10/1-c),

- Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar (KVK.m.10/1-ç),

- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar (KVK.m.10/1-d),

- Cumhurbaşkanıca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağış ve yardımlar (KVK.m.10/1-e)

- Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar (KVK.m.10/1-f),

- Vergi Usul Kanunu’nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutar (KVK.m.10/1-g),

- Korunmalı işyerlerinde engellilere yapılan ücret ödeme indirimi (KVK.m.10/1-h),

- Kur korunmalı mevduat hesaplarından sağlanan kazançlara ilişkin istisna (KVK. Geçici madde 14),

- Yatırım indirimi istisnası (GVK. Geçici madde 61),

- Mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-Ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirim konulu kazançları (KVK.m.10/27).

II. Ek Kurumlar Vergisinin Malî ve Hukukî Niteliği

Yaşanmakta olan *Ekonomik Kriz* ile *Kahramanmaraş* ve çevresinde 6 Şubat 2023 tarihinde gerçekleşen *depremler* yüzünden ortaya çıkan yeni kamu ihtiyaçlarının giderilmesi amacıyla gerçekleştirilmesi gereken kamu hizmetleri için malî kaynak temin edilmesi zarureti doğmuştur. Bu amaçla *Ek Vergi* olarak adlandırılan *Geçici-Ek Kurumlar Vergisi* ihdas edilmiştir. *Ek Kurumlar Vergisinin* öncelikli amacının, yaşanan deprem felâketinin etkisinin azaltılması-sona erdirilmesi için kaynak temini olduğu açıklanmıştır.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kurum kazançları üzerinden alınması gereken *Ek Kurumlar Vergisi*,

- *Geçici*,
- *Olağandışı*,
- *Belli şartları haiz sınırlı sayıda mükellef için* ihdas edilmiş olan
- *Vasatasız* bir vergidir.

Ek Kurumlar Vergisi, yeni bir vergi değildir. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten, hesap dönemi kapandıktan sonra vergi artışına yol açan bir yükümlülüktür. Bunun kurumlar vergisi mükelleflerinden bazıları için bir *oran artışı* olarak nitelendirilmesi mümkün ve gereklidir. Herhangi bir vergide, hesap dönemi kapandıktan sonra oranın yükseltilmesi ne ise, *Ek Kurumlar Vergisinin* ihdas edilmesi de aynı anlama gelmektedir. Ancak, bir verginin oranının yükseltilmesi o verginin mükelleflerinin tamamına şamil iken, *Ek Kurumlar Vergisi* sınırlı sayıda mükellef için geçerlidir. Bu yönüyle *ayrımçı* bir vergi olduğu açıktır.

Ek Kurumlar Vergisinin, sıfır indirim ve istisnalar ile indirimli kurumlar vergisi matrahları üzerinden hesaplanması sebebiyle düşük oranda vergilendirilen mükelleflerden alınması gerekçesiyle genel bir oran artışından bahsedilemez. Ayrıca, bu vergi sayesinde tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin eşit hale gelerek bu yüke katlandığı da ileri sürülemez. Zira öncelikle indirim ve istisnalar sebebiyle düşük oranda vergilenen mükellefler için vergi oranında bir artış meydana gelmiştir. Ayrıca indirim ve istisnaların sadece bazıları bu vergiye tâbi tutulmakta olduğundan *Ek Kurumlar Vergisi* tüm kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanmamaktadır.

Vergi matrahının belirlenmesinde geçmiş hesap dönemi verileri esas alınmaktadır. Nitekim 2022 yılı kurum kazançlarının vergilendirilmesi söz konusudur.

Ek Kurumlar Vergisinin konu, yer, zaman, gelirin kullanımı bakımından niteliğinin bilinmesinde yarar vardır. Bu bağlamda,

- *Ek Kurumlar Vergisi*, *geçici-olağandışı* bir vergidir. Bu niteliği sebebiyle yeni bir vergi olduğu iddia edilebilir. Ancak, *Ek Kurumlar Vergisi*ni yeni bir vergi ihdası olarak kabul etmek mümkün değildir. Çünkü, *Ek Vergi* olarak ifade edilmesi, var olan bir vergiye ilâve edilmesi anlamına gelmektedir.

- *Ek Kurumlar Vergisi*, zaman bakımından *sınırlı* olarak uygulanma niteliğine sahiptir. Nitekim *sürelî-geçici* bir vergidir. 2022 yılı *Kurumlar Vergisi Beyannamesi* ile beyan edilmesi gerekmektedir. Sadece, *olağandışı* bir vergi olması sebebiyle, *Kurumlar Vergisinden* farklı olarak *iki taksitte* ödenmesi mümkündür.

- *Ek Kurumlar Vergisi*, ülke çapında uygulanmamaktadır. Deprem bölgesinde yer alan *Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye* ve *Şanlıurfa* illeri ile *Sivas* İlinin *Gürün İlçesinde* faaliyet gösteren kurumlar bu vergiden muaftır.

- *Ek Kurumlar Vergisi* kurum kazançlarının *tamamı* değil, bazı *istisna* ve *indirimler* dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Belirlenen istisna ve indirimden yararlanmamış olan ya da bu vergi kapsamına alınmayan vergi kolaylıklarından yararlananlar bu verginin muhatabı-mükellefi değildir.

- *Ek Kurumlar Vergisi*nin kapsamı olabildiğince daraltılmıştır. Zaten vergi matrahı olarak bazı *istisna* ve *indirimlerin* esas alınması sebebiyle *sınırlı-dar* bir mükellef kesimini muhatap alırken bunların bir kısmının faaliyet konularında ve kazanç kalemlerinde de sınırlamaya gidilmiştir. *Ek Kurumlar Vergisi*, bu haliyle, *çok özel, çok özgül* ve *ayrımıcı* bir vergi niteliğindedir.

- *Ek Kurumlar Vergisinden* sağlanan gelir, doğrudan deprem felâketinin yol açtığı harcamalar için tahsis edilmemektedir. Çünkü, *Genel Bütçeye* gelir yazılmakta; mahallî idarelerin *Genel Bütçeden* aldıkları payın hesabında da dikkate alınmamaktadır.

Kısacası, bu verginin *yeni* ve *müstakil* bir vergi olmadığını; kurumlar vergisine *ek* bir vergi olduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü bu vergi

- 2022 yılı hesap dönemini esas almakta;

- Kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmekte;

- Kurumlar vergisi matrahından yapılan bazı indirimler ve yararlanılan bazı istisnalar verginin matrahını oluşturmakta;

- Genel bütçe geliri olarak tahsil edilmektedir.

Kaldı ki, 31.05.2023 tarih ve 92723040-110[6802-131]-47289/47293 sayılı 2023/2 Seri No.lu *Tahsilat İç Genelgesi*'nde de söz konusu vergi "*Ek Kurumlar Vergisi*" olarak ifade edilmektedir.

III. Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğunun İrdelenmesi

A. Genel Açıklama

Vergilendirmenin *hukukî sebebini*, bir iktisadî faaliyeti ve/ya da iktisadî değeri vergi konusu olarak düzenleyen *kanun hükmü* teşkil etmektedir. Kanunda düzenlenen vergi konusuna bağlı olarak yapılması gereken vergilendirme işlemlerinde en temel unsur ise, *vergiyi doğuran olaydır*. Çünkü vergilendirmede *vergiyi doğuran olayın* varlığı, Devletin vergi alacağıının *maddî sebebi* ve olmazsa olmaz şartıdır. *Vergi alacağı*, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi anında doğmaktadır. Verginin, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren şahıs hakkında müşahhas (somut) bir borç haline gelmesi ise, vergi borcunun hesaplanmasını, tarh edilmesini ve usûlüne uygun olarak muhatabına tebliğ edilmesini gerektirmektedir. Bu hesaplamayı mükellefin kendisinin yapması halinde, ayrıca bir tebliğ işlemine ihtiyaç bulunmamaktadır. *Vergi borcu ilişkisi* usûlüne uygun olarak tahakkuk eden verginin ya mükellef tarafından zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesi ya da alacaklı kamu idaresi tarafından *Kamu İcra Hukuku* hükümlerine göre tahsil edilmesi halinde son bulmaktadır. Bütün bu aşamaların kanun ile düzenlenmesi şarttır.

Kanun koyucunun, *olağandışı-olağanüstü* gelir ihtiyacının doğması halinde, *vergi oranını yükseltme, aynı vergiyi iki kere tahsil etme* ya da *yeni vergi ihdas etme* yoluna gitmesi mümkün ve bazen gereklidir. *Geçici-Ek Vergi* düzenlemeleri çeşitli sebep gerekçelerle daha önceki yıllarda da yapılmıştır. Nitekim,

- Ekonomik istikrarın sağlanması amacıyla *Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul Vergisi* ve *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi*⁵;

- 1999 Marmara Depremi sebebiyle ek gelir sağlamak amacıyla *Ek Gelir Vergisi* ve *Ek Kurumlar Vergisi, Ek Emlâk Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi* ile *Özel İletişim Vergisi*⁶ ihdas edilmiştir. *Özel iletişim vergisi* daha sonra kalıcı hale getirilmiştir ve halen yürürlüktedir.

- Mali disiplinin sağlanması amacıyla *Ek Emlâk Vergisi* ile *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi*⁷ ihdas edilmiştir.

Geçici-Ek Vergiler daha çok deprem ve diğer tabii afetler ile iktisadî buhranların mümkün ve muhtemel etkilerini azaltmak ve/ya da ortadan kaldırmak ve kamunun olağandışı-olağanüstü harcamalarına kaynak temin etmek amacıyla ihdas edilmektedir. Fakat bu düzenlemelerin hukuka uygunluğunun zeminini ve çerçevesini-sınırlarını öncelikle *Vergilendirmenin Temel İlkeleri* oluşturmaktadır.

⁵ 4.5.1994 Tarihli ve 3986 Sayılı *Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası* ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı *Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 7.5.1994 – 21927).

⁶ 26.11.1999 Tarihli ve 4481 Sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 26.11.1999 – 23888 (Mükerrer)).

⁷ 03.04.2003 Tarihli ve 4837 Sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun, (RG. 11.04.2003 – 25076).

Vergilendirmenin Temel İlkelerinin esas dayanağını-kaynağını yürürlükte olan *Anayasa*'nın öncelikle 73'üncü maddesi oluşturmaktadır. Ancak, vergilendirmeyi ilgilendiren ilkelerin tamamı bu madde hükmünden kaynaklanmamaktadır. *Anayasa*'nın bütünü dikkate alındığında, başka ilkelere kaynaklık eden hükümler de bulunmaktadır⁸. Bu itibarla, *olağan ve olağandışı-olağanüstü* vergilere ilişkin düzenlemeler yapılırken *Anayasa*'nın 73'üncü ve diğer maddelerinde ifadesini bulan *temel ilkelere* uyulması şarttır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinden kaynaklanan ilkeler, birbirlerinden kesin çizgilerle ayrılmamakta; çoğu zaman iç içe bir görünüm arz etmektedir. *Anayasa*'nın *Vergi Ödevine* ilişkin maddesinden kaynaklanan *Vergilendirmenin Temel İlkeleri*;

- *Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi*,
- *Vergi adaleti ilkesi*,
- *Vergilerin kanuniliği ilkesidir*⁹.

Anayasa'nın *Vergi Ödevi* başlıklı maddesinde açıkça düzenlenen bu ilkelerden başka üç önemli ilkenin daha *Vergilendirmenin Temel İlkeleri* arasında sayılması gerekir. Bunlar, *hukuk devleti ilkesi*, *hukukî güvenlik ilkesi* ve *ölçülülük ilkesidir*¹⁰.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10'uncu maddesinin 27'nci fıkrası ile *Kahramanmaraş* ve çevresinde 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen depremlerin yol açtığı ek kamu harcamalarına kaynak olmak-bulmak amacıyla *Ek Kurumlar Vergisi* ihdas edilmiştir. Ancak, ihdas edilen bu *Ek Kurumlar Vergisi*, kurumlar vergisi mükelleflerinden küçük bir grup için hüküm ifade etmektedir.

Kapanmış takvim yılı kazançlarına bağlı olması ve mükelleflerden küçük bir gruba kapsamı başta olmak üzere *Ek Kurumlar Vergisinin* birçok yönden *Anayasaya uygunluğunun* irdelenmesi gerekir. Bu metinde, bütün ilkelerin kaynağı konumundaki *hukuk devleti ilkesine* kısaca işaret edilmekle yetinilmektedir. Konu ile doğrudan bağlantısı sebebiyle, *vergi adaleti ilkesi*, *hukukî güvenlik ilkesi* ile *ölçülülük ilkesi* nispeten daha ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

⁸ Bkz. Yusuf Karakoç, 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' (2013) 15 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1259, 1263.

⁹ Bu ilkeleri başka adlarla ifade etmek ve farklı şekilde sınıflandırmak da mümkündür. Nitekim, *Kaynakçada* yer alan eserlerde birbirinden farklı adlara ve sınıflandırmalara şahit olunmaktadır. Ayrıca, temel ilkeler ile alt ilkeler konusunda da farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Vergi Hukukuna İlişkin Temel İlkeler hakkında geniş bilgi için bkz. Ahmet G. Kumrulu, 'Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri' (1979) XXXIV(1-4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 147-162; Joachim Lang, 'Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri' (çev. Funda Başaran) (2000) Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, 3-64; Ümit Süleyman Üstün, 'Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler' (2003) 11(1-2) Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 252-273; Yusuf Karakoç, 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' (2013) 15 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. M. Polat SOYER'e Armağan) 1259, 1259-1308; Burcu Demirbaş Aksüt, 'Vergi Yargılaması Hukuku'nun Anayasal Temelleri' (2010) 12 (Özel Sayı) DEÜHFD (Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan) 257, 257-312.

¹⁰ Bkz. Karakoç (n 8) 1263.

B. Hukuk Devleti İlkesine Uygunluk

1. Genel Olarak

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2'nci maddesine göre, *hukuk devleti* olma, devletin iş, işlem ve faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygun gerçekleştirilmesi ile bu iş, işlem ve faaliyetler sırasında kişilerin hukukî güvenliğinin sağlanması halinde mümkündür. Nitekim, *Anayasa Mahkemesine* göre,

“*Hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, yönetilenlere güçlü, etkin ve kapsamlı biçimde hukuksal güvencenin sağlandığı, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alındığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterildiği ve adaletli bir hukuk düzeninin gerçekleştirildiği bir devlettir. Hukuk devletinin öğeleri arasında eşitlik ilkesi de vardır*”¹¹.

*Hukuk devleti ilkesi*¹², hukuk sisteminin tamamına şamil olan bir ilkedir¹³. Bu ilke, hukukun üstünlüğünün devletin her organı ve kişiler tarafından benimsenmesini ve hukuka bağlı kalınmasını/kılınmasını gerektirmektedir. Yasama organı ile yürütme organının işlemlerinin yargı denetimine tâbi tutulması hukuk devleti ilkesinin bir sonucu ve gereğidir. Nitekim, Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı; kanunların ve diğer hukuk kurallarının Anayasaya ve hukuka uygunluğu ile idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tâbi olması; müktesep (kazanılmış) hakların korunması; kanunî idare ilkesi ile idarenin malî sorumluluğu hukuk devleti ilkesini somutlaştıran alt ilkeler ya da gerekler olarak kabul edilmektedir¹⁴.

2. Vergi Hukukunda Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk Devleti İlkesi, her şeyden ve herkesten önce Devletin/idarenin hukuka uygun davranması, hukukla bağlı olması anlamına gelmektedir. Aslında, *hukuk devleti ilkesi* aşağıda ayrı başlıklar altında incelenen ilkelerin tamamını tek başına bünyesinde barındıran en temel ilkedir. Nitekim, *Anayasa Mahkemesi* kararlarında, *hukuk devleti ilkesi* ile *kanunilik* ve *hukukî güvenlik* (*belirlilik, geçmişe yürümeme*) ilkelerini birlikte değerlendirmektedir.

¹¹ AnyM. 23.07.2003 tarih ve E.2003/48, K.2003/76, (RG. 21.11.2003 – 25296).

¹² Hukuk Devleti İlkesinin Vergi Hukukuna etkisi hakkında geniş bilgi için bkz. Fatih Diler, *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkesi* (Yetkin Yayınları 2021).

¹³ “... *Anayasa*'nın 2. maddesi, *Türkiye Cumhuriyeti*'nin sadece **hukuk devleti** değil, aynı zamanda, **sosyal devlet** olduğunu belirlemiştir. Hukuk devletinin ileri aşaması bu ilke ile sağlanır. Bu ilke, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına Devletin, **sosyal adalet** gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğünü içerir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. *Anayasa*'nın 73. maddesinin koyduğu temel ilke ve esaslar açıklanırken belirtildiği üzere, **malî güce göre vergilendirme ilkesi**, sosyal devletin, **vergi adaleti** ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla, **vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı** da sağlanır. *Anayasa*, **malî güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan ‘Sosyal devlet’ ilkesini vergilendirme daha somut duruma dönüştürmüştür. Ayrıca, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir program kuralı konulmuştur...” (AnyM. 07.11.1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42, (RG. 06.04.1990-20484). (Metindeki vurgular tarafımdan gerçekleştirilmiştir).**

¹⁴ Bkz. Karakoç (n 8) 1263-1264.

“... Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahiptir. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, **yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir**”¹⁵. (Metindeki vurgular tarafımdan yapılmıştır).

Hukuk devleti, hukukî güvenlik ilkesi sayesinde var olmakta ve varlığını sürdürmektedir. *Hukukî güvenlik ilkesi*, Devletin düzenleme ve uygulamalarına; idarenin iş, işlem ve faaliyetlerine karşı kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin güvencesidir. Devletin kamu gücünü kullanarak icra ettiği vergilendirme işlemleri, bir yandan *kanunilik ilkesi* çerçevesinde kişilerin temel hak ve hürriyetlerine müdahale anlamına gelmekte; diğer yandan *hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkeleri* ile doğrudan bağlantılı-bağlantılı olmaktadır. Devletin vergilendirme işlemleri sırasında kullandığı kamu gücü karşısında, kişilerin tek güvencesi *hukuk devleti ilkesi*dir. Devletin vergilendirme yetkisi, *hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerine* dayanmakta ve bu ilkelere uygun olarak kullanılması gerekmektedir.

3. Ara Değerlendirme

Hukuk devleti, Devletin hukuka uyduğu; Devletin kendini hukukla bağlı saydığı/hissettiği devlettir. Kanunlar, hukuka, hukukun genel ilkelerine ve anayasaya; diğer alt düzenlemeler kendilerinden üstteki normlara uygun olmalıdır. İdarenin her türlü eylem ve işleminin hukuka uygun yapılması, düzenlemelerin ve uygulamaların hukuka uygunluğunun yine hukuka uygun olarak denetlenmesi, hukuka aykırılığın her düzeyde mutlaka bir müeyyidesinin olması gerekir. Oysa, vergi (hukuku) alanında yapılan düzenlemeler ile uygulamaların ve hatta yargılamanın hukuk devleti ilkesine uygun olduğunu/geliştiğini söylemek pek mümkün değildir. Çünkü, çok sayıda malî/vergi kanunu *Anayasaya aykırılık* gerekçesiyle iptal edilmekte; idarenin her düzeydeki vergilendirme işlemleri aleyhine açılan davaların büyük bir ekseriyeti idarenin aleyhine sonuçlanmakta; yargı kararları ise, uyuşmazlıkların çözümünden çok yeni tartışmaların kaynağını oluşturmaktadır¹⁶.

¹⁵ AnyM. 07.10.2003 tarih ve E. 2003/73, K.2003/86, (RG. 2012.2005 – 26029).

¹⁶ Bkz. Karakoç (n 8) 1297.

C. Hukukî Güvenlik İlkesine Uygunluk¹⁷

1. Genel Olarak

*Hukukî güvenlik ilkesi*¹⁸, ihdas edilen vergilerin *Hukukun Genel Prensiplerine, Devletlerarası Sözleşme hükümlerine ve Anayasaya* uygun olmasını; kişilerin kendilerinden talep-takip ve tahsil edilmek istenen vergilerle ilgili konu, matrah, oran ve diğer unsurlara ilişkin kuralları bilmelerini; yürürlüğe giren vergi kanunları ile geçmiş-kapanmış takvim yılları-hesap dönemleri için ek vergi yükleri getirilmemesini ve kuralların herkese eşit olarak uygulanmasını gerektirmektedir. Ayrıca, vergi kanunlarının *uyulabilir ve uygulanabilir* olmasını ve mükelleflerin vergi kanunlarına *güvenmesini* sağlayabilmek için vergilendirmenin âdil olması da şarttır. Bu bağlamda, yürürlüğe giren vergi kanunlarının tam olarak amacına ulaşabilmesi ve mükelleflerde tereddüt oluşturmaması vergi yükünün herkese adaletli ve dengeli olarak dağıtılması sayesinde mümkündür. Nitekim, *Anayasa*'nın 73'üncü maddesinde,

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”

ifadelerine yer verilmektedir. *Anayasa*'nın 73'üncü maddesinde *vergi ödevi* konusunda yer alan, *herkes* terimi *verginin genelliği ilkesinin*; *sosyal amaç* terimi ise, *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin* kaynağını-dayanağını oluşturmaktadır.

Hukukî güvenlik ilkesi, kişilerin ve işletmelerin mevcut hukuk kurallarının belli bir süre eksiksiz-kesintisiz uygulanacağını düşünerek iş ve işlemlerini-faaliyetlerini yürütmeleri halinde aleyhlerine bir *malî yük-sorumluluk* ile karşılaşmalarını gerektirmektedir. Bu güvenin üç ilke sayesinde sağlanması mümkündür. Bunlardan *birincisi, belirlilik ilkesi* olarak ifade edilmektedir. Bu ilkeye göre, bir *Bütçe Yılı* ya da daha kısa süre içinde *tahmin edilmesi-öngörülmesi* mümkün olmayan *yük artırıcı-sorumluluk doğurucu* düzenleme yapılmaması; tâbi olunan kanunların-kuralların (zaman bakımından) *kesin* olması gerekir. Bu ilke, aynı zamanda *tahmin edilebilirlik-öngörülebilirlik ilkesi* olarak da ifade edilmektedir.

İkincisi, önceki kanun döneminde gerçekleşmiş ve tamamlanmış olan hukukî ilişkilerin sonuçlarının sonradan yürürlüğe giren bir kanun-kural ile değiştirilmemesi,

¹⁷ Bu başlık altında yapılan açıklamalar için bkz.ve karş. Karakoç (n 8) 1289-1296.

¹⁸ Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi hakkında geniş bilgi için bkz. Yıldırım Taylar, ‘Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi’ (2007) (307) Vergi Dünyası 196, 196-214; Onur Eroğlu ve Kemal Mecit, ‘Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi’ (2015) XXXIV(2) Uludağ Üniversitesi İİBF 55, 55-93; Yıldırım Taylar, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt ve Emine Sevcan Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi* (On İki Levha Yayıncılık 2020); Abdullah Arkan, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi* (Adalet Yayınevi 2022).

ortadan kaldırılmamasıdır. Buna da *kanunların-kuralların geçmişe*¹⁹ yürütülmemesi *ilkesi* denilmektedir²⁰. Önceki kanun döneminde kazanılmış hakların muhafaza edilmesi, hukuk düzeninin ve hukuk güvenliğinin bir gereğidir.

Üçüncüsü, kanunda vergi konusu olarak belirlenmiş olan iktisadî faaliyet ve/ya da iktisadî değerlere benzerliği sebebiyle başka iktisadî faaliyet ve/ya da iktisadî değerlerin de vergilendirilmesinin mümkün olmaması anlamına gelen *kıyas yasağı*dır. Vergilerin-kabahatlerin-suçların ve bunlara ilişkin neticeler ile müeyyidelerin ancak kanunla düzenlenmesi gerektiği için, kanunda düzenlenmemiş olan iktisadî faaliyet ve/ya da iktisadî değerlerin vergilendirilmesi, fiillerin kabahat ve/ya da suç olarak nitelendirilmesi; bu fiiller için ceza ve/ya da yaptırım belirlenmesi ve uygulanması mümkün değildir. *Kıyas yasağına* hem idare hem de yargı organları uymak mecburiyetindedir. *Kıyas yasağı*, sadece *maddî vergi hukukunda* ve *maddî ceza hukukunda* geçerlidir. Şekle ve usûle ilişkin alanlarda hem *vergi hukukunda* hem de *ceza hukukunda* mutlak bir kıyas yasağından söz edilmesi mümkün değildir. Aksi düşünce ve açıklamalara itibar edilmemesi gerekir.

Kısacası, *hukukî güvenlik ilkesi*, kişilerin mevcut düzenlemelere güvenerek iş, işlem ve iktisadî faaliyetlerini düzene koyabilmesi; kazanılmış haklarına dokunulmaması anlamına gelmektedir. Hukukî güvenlik ilkesine uygun davranılabilmesi için,

- Yapılan düzenlemelerin açık-net, anlaşılır ve uygulanabilir olması; yani, *belirlik ilkesinin*;
- Kazanılmış haklara dokunulmaması; yani, aleyhe yapılan düzenlemelerin *geçmişe yürütülmemesi ilkesinin*;
- Kıyas yoluyla hukukî statüler oluşturulamaması, malî yükümlülük getirilememesi, suç ve/ya da kabahat, ceza ve/ya da yaptırım ihdas edilememesi; yani *kıyas yasağı ilkesinin*²¹

benimsenmesi ve düzenleme, uygulama ile yargılamanın bu ilkelere uygun olarak yapılması gerekir. Ayrıca, *Bütçe Hukukunda* yer alan *Ön-izin İlkesi* de malî hukuk alanında hukukî güvenlik ilkesinin bir unsurunu oluşturmaktadır²². Bu metinde,

¹⁹ Doğru ve uygun ifadenin *geçmişe yürütme(me)* mi, *geriye yürütme(me)* mi olduğu konusuna kısaca işaret etmekte yarar vardır. Zaman zaman kitaplarda, makalelerde ya da konuşmalarda; hatta *Anayasa* (AnyM.m.153) ve *kanunlarda* (VUK m.369) *geriye yürütmeden* söz edilmektedir. Oysa, doğru ifade *geriye yürütme* değildir. Bunun teknik terimi, *makale ademi şümuldür*; *geriye* değil, *önceye-geçmişe* teşmil edilmemelidir. *Geri* sözcüğü, öncelikle ve özellikle *yön, yer* belirtmektedir. *Geri* sözcüğünün, saatin geri kalması örneğinde olduğu gibi, zamanı belirttiğine de rastlanmaktadır. İlk anlamda *zaman* belirtilen sözcükler, sadece ve yalnızca *geçmiş* ve *gelecektir*. *Geçmiş* ve/ya da *gelecek* denildiğinde, kural olarak, *zaman* dışında bir şey anlaşılmamaktadır. Çünkü, *geçmiş* ve *gelecek*, zamanla ilgili bulunmakta; zaman dışında kullanılmamaktadır. Dolayısıyla, *geriye yürütme(me)* değil, *geçmişe yürütme(me)* teriminin kullanılmasında yarar vardır. Bkz. Karakoç (n 8) 1292 dpn. 14.

²⁰ “*Kanunların geçmişe yürütmezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi olacağını ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. /Vergi kanunlarının, özellikle de mali yükümlülükleri artırıcı hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi, hukuki güvenlik açısından önem taşır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3. fıkrasında ifadesini bulan 'vergilerin kanuniliği ilkesi' de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez”.* (Dş. İBK. 03.07.1989 tarih ve E.1988/5, K.1989/3, Dş. Der. S. 78-79, s. 68, 71).

²¹ Bu metinde, inceleme konusu ile doğrudan ilgisi olmaması sebebiyle *Kıyas yasağı* hakkında daha fazla bilgi verilmemektedir.

²² Bkz. Karakoç (n 8) 1289-1290.

Ön-izin İlkesi Belirlilik İlkesinin değil, Hukukî Güvenlik İlkesinin alt ilkesi olarak ele alınmaktadır.

2. Belirlilik İlkesi²³

a. Genel Olarak

Belirlilik, kişilerin hangi haklara sahip, ne gibi ödevlere muhatap olduğunun bilinebilmesidir. *Kanun*, hukuka ulaşmaya aracı olan kuralları bilinebilir hale getirmek için gereklidir. *Hukuk*, kanundan önce de vardır; kanundan sonra da var olmaya devam edecektir. *Belirlilik ilkesi*, kanunla düzenlenmeyi ve yapılan bu düzenlemenin açık, basit ve anlaşılır olmasını gerekli kılmaktadır²⁴.

Vergi Hukukunda Belirlilik (tahmin edilebilme-öngörülebilme) İlkesi, öncelikle vergiye ilişkin düzenlemelerin kanun ile yapılmasını; kanun dilinin açık, anlaşılır, net olmasını; *Bütçe Yılı* içinde kabul edilen kanunların takip eden *Bütçe Yılı* başında yürürlüğe girmesini; yürürlüğe giren kanunların yürürlük tarihinden önceki *takvim yılı-hesap dönemi* sonuçlarını etkilememesini kapsamaktadır. Bu bağlamda *belirlilik ilkesi*, vergiyi doğuran olayların, vergi oranlarının, tarh-tahakkuk ve tahsil zamanlarının açık ve net olmasını gerektirmektedir. Ayrıca, bu ilke gereğince, yürütme organına yasama organı tarafından devredilen (vergilendirme) yetki(s)i'nin sınırlarının *Vergilendirmenin Temel İlkeleri* doğrultusunda belirlenmesi şarttır²⁵.

Vergi asılları dışında vergi suç ve/ya da kabahatleri ile bunlara ilişkin ceza ve/ya da yaptırımlar yönünden de bu ilke önem arz etmektedir. Bu itibarla, vergi suç ve/ya da kabahatleri ile bunların ceza ve/ya da yaptırımlarının hiçbir tereddüde yer veremeyecek biçimde kanunda açıkça belirtilmesi şarttır²⁶.

b. Metin Dilinin Açık ve Anlaşılır Olması

Belirlilik ilkesinin bir gereği olarak, hukukî metinlerin/mevzuatın dilinin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Bu itibarla, kanunların kolay anlaşılabilir şekilde kaleme alınması, kanunlarda belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanılmaması şarttır. Oysa, vergi alanına ilişkin her düzeydeki hukuk kuralını anlamak için, kural olarak *okuma/anlama kılavuzun* ihtiyaç duyulmaktadır²⁷.

c. Düzenleme Sıklığı

Vergi Hukuku alanında sık sık yeni düzenleme ve/ya da değişiklikler yapılması

²³ Bu başlık altında yapılan açıklamalar için bkz. ve karşı. Karakoç (n 8) 1290-1292.

²⁴ Bkz. Karakoç (n 8) 1290.

²⁵ Bkz. Karakoç (n 8) 1290.

²⁶ Bkz. Karakoç (n 8) 1290.

²⁷ Bkz. Karakoç (n 8) 1290-1291.

belirsizliğin ve dolayısıyla güvensizliğin önemli bir başka sebebidir. Bu düzenleme ve/ya da değişikliklerin temel felsefesini anlamak, bunların yapılmasına kılavuzluk edenlerin amaçlarını kavramak oldukça zordur. Gerekli ve yeterli hazırlık yapılmadan; belli bir geçiş süreci tanınmadan yapılan düzenlemeler ve/ya da değişiklikler ancak ve yalnızca *güvensizlik ve belirsizlik* oluşturmaktadır²⁸.

Düzenleme ve/ya da değişiklikler eskiden *ayda yılda bir* yapılırken, şimdi *haftada ayda bir* yapılır haldedir. Eskiden, değişiklik kanunlarının adı, hangi kanunlarda değişiklik yapıldığını göstermekte, çok sayıda kanunda değişiklik yapılması yüzünden değişiklik kanununun adı *Resmî Gazete*'nin ilk sayfasının neredeyse tamamını kaplamaktaydı. Günümüzde, *Torba Kanun* olarak nitelendirilen-adlandırılan uzun kanun adlarından tasarruf edilmekte; "... *Kanun ve Bazı Kanunlarda/Kanun Hükmünde Kararname(ler)de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*" başlığı kullanılmakta; ancak, böyle bir kanunla birbiriyle ilgisiz onlarca kanunda değişiklik yapılabilmektedir. Vergi (hukuku) alanında bu tür örnekler sıkça şahit olunmaktadır. Bu yapılanların hukuka güven ve *hukukî güvenlik-belirlilik ilkesine* aykırı olduğu açıktır²⁹.

Vergi ödevine aykırı fiiller ve bunlara bağlanan/uygulanan müeyyideler alanında yapılan düzenlemelerin, hukukun ve ceza hukukunun ilkelerine aykırılıkları yanında sıkça af kanunu-kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması kanunları çıkarılması bir başka belirsizlik, keyfilik ve güvensizlik kaynağıdır³⁰.

3. Ön-izin İlkesi³¹

Hukukî güvenlik/belirlilik ilkesinin bir gereği olarak ayrıca *Ön-izin İlkesinden* de söz etmekte yarar vardır.

Ön-izin İlkesi, Bütçe Kanunu ile yürütme organına kamu geliri/vergi toplamaya ve harcama yapmaya izin ve yetki verilmesi anlamına gelmektedir. Nitekim, her yıl *Bütçe Kanunu* ile yürütme organına harcamaların yapılması ve gelirlerin talep-takip ve tahsil edilmesi konusunda yetki verilmektedir. Bu yetkinin kullanılması gelirler bakımından *Bütçe Kanunu*'nun (C) *Cetvelinde* yer alan malî kanunlar-vergi kanunları ile sınırlıdır. Başka bir deyişle, bir *Bütçe Yılında Bütçe Kanunu*'nun (C) *Cetvelinde* yer almayan bir *Kanuna* dayanarak herhangi bir verginin-gelirin talep-takip ve tahsil edilmesi mümkün değildir.

Bir *Bütçe Yılında* kamu gelirlerini-alacaklarını talep-takip ve tahsil etmek için bunların dayanağını oluşturan malî kanunların varlığı gereklidir; ancak, yeterli değildir. Ayrıca bu kanunların *Bütçe Kanunu*'nun (C) *Cetvelinde* de yer alması gerekir.

²⁸ Bkz. Karakoç (n 8) 1291-1292.

²⁹ Bkz. Karakoç (n 8) 1292.

³⁰ Bkz. Karakoç (n 8) 1292.

³¹ Bu başlık altında yapılan açıklamalar için bkz. ve karşı Karakoç (n 8) 1291.

Oysa, *Bütçe Kanunu* yürürlüğe girdikten sonra; yani, *Bütçe Yılı* içinde kabul edilip *Resmî Gazete*’de yayımlanan bir kanunun *Bütçe Kanunu*’nun (C) *Cetvelinde* yer alması mümkün değildir. Bu itibarla, *Bütçe Yılı* içinde yapılan düzenlemenin yürürlüğe konulmasında *Ön-izin İlkesine* uyulmadığı açıktır. Bu ilkeyi bertaraf etmek için *Bütçe Kanunlarında* yer verilen “ve sair kanunlar/mevzuat” gibi ibareler de başlı başına bir keyfilik, belirsizlik, güvensizlik kaynağı oluşturmaktadır³².

Bütçe Kanunu’nun (C) *Cetvelinde* ancak ve sadece *Bütçe Kanunu Teklifinin Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına* sunulması ile ilgili *Komisyon*da ve *Meclis Genel Kurulunda* görüşülmesi aşamasında yürürlükte bulunan malî kanunlara yer verilebilir. Bunlardan bazılarının unutulması ihtimaline karşı önemli kanunların açıkça sayılmasından sonra ve sair mevzuat ibaresine yer verilmesi mümkündür. Ancak, bu ve sair mevzuat kapsamına da sadece *Bütçe Kanunu*’nun kabulü tarihinde yürürlükte olanlar dahildir. Bu itibarla, *Bütçe Yılı* içinde *Türkiye Büyük Millet Meclisinde* kabul edilen bir malî kanuna dayanarak vergi talep-takip ve tahsil edilmesi *Ön-izin İlkesine* açıkça aykırıdır. Çünkü, yürürlükte olan *Bütçe Kanunu*’nun (C) *Cetvelinde* o *Bütçe Yılı* içinde toplanmasına izin ve yetki verilen vergilerin dayanağını oluşturan kanunlar yer almaktadır. *Bütçe Yılı* içinde yürürlüğe giren bir malî kanunun 1.1.... tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan *Bütçe Kanunu*’nun (C) *Cetvelinde* yer alması mümkün değildir.

Ön-izin İlkesi, dayanağı-kaynağı 5018 sayılı *Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu*³³ olduğu için, *Anayasaya* dayanan-*Anayasadan* kaynaklanan *İlkelere* nazaran biraz daha zayıf-etkisiz kalmaktadır. Ülkemizde varlığı bilinmesine rağmen, bu ilkeye uyulması ve uygulanması konusunda pek bir hassasiyet gösterilmemektedir. Bu ilkenin etkisiz kalması yüzünden *Bütçe Hukukuna* ilişkin ilkelere uyum konusu da zayıflamaktadır; *Bütçe Disiplinine* gereği gibi uyulmamaktadır.

Vergi kanunlarının hangi hallerde geçmişe yürütülebileceğine ve özellikle takvim/*Bütçe Yılı* içinde kabul edilip *Resmî Gazetede* yayımlanan vergi kanunlarının takip eden takvim/*Bütçe Yılı*nın başından itibaren yürürlüğe gireceğine ilişkin açık ve anlaşılır bir hükme *Anayasa*’da yer verilmesi gerekir. Bu yolla, *Bütçe Hukukunda* yer alan *Ön-İzin İlkesine* uygun davranılması mümkündür. Çünkü, insanlar gelecek yıl için halen yürürlükte olan mevzuatı dikkate alarak hesabını yapmakta; iş ve işlemlerini ona göre kurmakta ve yürütmektedir. *Bütçe Yılı* içerisinde yürürlüğe giren ve yükümlülük getiren kanunlar yapılmış olan bu hesabı bozmaktadır. Başka bir deyişle, kişi ve işletmeler takvim/*Bütçe Yılı* içinde yayımlanan ve yayımlandıkları ya da geçmiş bir tarihte yürürlüğe giren kanunlar yüzünden mağdur olabilmekte; bu yüzden kişilerin hukuka güvenleri sarsılmaktadır³⁴.

³² Bkz. Karakoç (n 8) 1291.

³³ 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı *Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, (RG. 24.12.2003 – 25326).

³⁴ Bkz. Karakoç (n 8) 1291.

Ön-izin İlkesi, sadece kanunların bir *Bütçe Yılı* içinde yürürlüğe girmesi ve uygulanması bakımından değil, aynı zamanda *Yürütme Organının* (*Cumhurbaşkanının*) *Bütçe Yılı* içinde *Bütçe Kanunu*'nu uygularken *gelir azaltıcı* ve *gider artırıcı* yetki kullanmasına da engel oluşturmaktadır. Çünkü, *Bütçe Hakkını* Millet adına kullanma yetkisine sahip olan Meclise-Milletvekillere getirilen *gelir azaltıcı* ve *gider artırıcı* teklifte bulunma yasağından (Any.m.161/V) *Cumhurbaşkanının* muaf olması işin mahiyeti ile bağdaşmamaktadır. Aksi halde, *Bütçe Disiplininden* söz edilmesi mümkün değildir. Carî yıl *Bütçe Kanunu* yürürlüğe girdiğinde, sadece ve yalnızca *Bütçe Kanunu*'nun (C) Cetvelinde yer alan kanunlardan kaynaklanan gelirlerin elde edilmesi ve yine Bütçede yer alan ödenekler kadar gider yapılması mümkündür.

Tahmin edilen gelirden az gelir elde edilmesi halinde *Ek Bütçe* yoluyla gelir artırılabilir. Bu da *Türkiye Büyük Millet Meclisinin* kabulüne bağlıdır. Fazla gelir elde edilmesi, başlangıçta var olan gelir-gider farkı kadar borçlanma gereğinin azalması anlamına gelir. Gider yapılması ödenek tutarı ile sınırlıdır. Ödeneklerin yetmemesi ya da olağandışı-olağanüstü ödemelerin yapılması gerekmesi halinde *ek ödenek-fevkalade ödenek* yoluyla bu meselenin halledilmesi mümkündür. Hiçbir hal ve şartta *Bütçe Kanunu* yürürlüğe girdikten sonra *Yürütme Organı* herhangi bir sınırlamaya tâbi olmaksızın *gelir azaltma-gider artırma* yetkisi kullanamaz. Bu açıkça bir yetki aşımıdır ve sorumluluğu gerektirmektedir. Bu zamana kadar yapılan yetki aşımına ilişkin gerekli ve yeterli denetim yapılmamış olması, bu yolun uygun ve meşru olduğunu göstermemektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası çerçevesinde kanunlarda tanınan sınırlı yetkinin gelişigüzel ve belirsiz süreli kullanılması sadece ve yalnızca keyfilik, bütçe açığı, borçlanma ihtiyacı, ağır ve adaletsiz vergi yükü, hayat pahalılığı üretmektedir. Halen yaşanmakta olan iktisadî, malî ve siyasî-sosyal krizin sebebi de budur. Keyfilik zamanla teamül haline gelmektedir.

4. (Aleyhe) Düzenlemelerin Geçmişe Yürü(tül)memesi İlkesi³⁵

a. Genel Olarak

Kanunlar ve diğer hukuk kuralları, kural olarak, yayımlandıkları gün yürürlüğe girmekte; bu tarihten başlayarak uygulanmaktadır. Ancak, metinde yapılan düzenlemenin farklı bir tarihte yürürlüğe gireceği belirtilebilmektedir. Bu tarih, genellikle yayım tarihinden sonraki bir tarih olmaktadır. Ancak, bazı hallerde yayım tarihinden önceki bir tarihin de yürürlüğe giriş tarihi olarak belirlendiği görülmektedir. Bir kanununun ve/ya da hukuk kuralının yayımı tarihinde veya yayım tarihinden sonraki bir tarihte yürürlüğe girmesinin, kural olarak, herhangi bir sakıncası bulunmamaktadır.

³⁵ Bu başlık altında yapılan açıklamalar için bkz. ve karşı Karakoç (n 8) 1292-1294. Vergi Hukukunda Kanunların/Kuralların Geçmişe Yürü(tül)memesi İlkesi Hakkında geniş bilgi için bkz. Ali Volkan Özgüven, *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi* (Maliye ve Hukuk Yayınları 2007).

Ancak, yayım tarihinden önceki bir tarihin yürürlük tarihi olarak belirlenmiş olması halinde, kanunların-kuralların geçmişe yürütülmesinden söz edilmektedir. Bunun hukuka uygunluğu konusu öteden beri farklı hukuk dallarında tartışılmaktadır.

Vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasında da, diğer kanunların uygulanmasında olduğu gibi, yayım tarihinden önceki dönemler için geçerli olmama, *geçmişe kapsamama (makable adem-i şümûl) ilkesi* benimsenmektedir. Bu itibarla, Vergi hukuku alanında, kural olarak, kanunların *geçmişe yürü(tül)mesi* mümkün değildir. Çünkü, *vergiyi doğuran olaya*, ancak ve yalnızca vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte olan hükümlerin uygulanması gerekir³⁶.

Hukukî güvenlik ilkesi, (vergi) kanunların(ın) *Resmî Gazetede* yayımlandıkları tarihten önce meydana gelmiş olaylara uygulanmamasını gerektirmektedir. Nitekim mükellefler faaliyetlerini yürürlükte bulunan vergi kanunlarına/mevzuatına göre yürütmekte ve gelecek dönem faaliyetlerini de yine bu kanunlara/kurallara göre plânlamaktadır. Aksi durum, belirlilik ve istikrarı bozmakta; mükelleflerin, Devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsmaktadır³⁷.

Vergi kanunlarının-kurallarının geçmişe yürümemesi ilkesine ilişkin herhangi bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır. *Müktesep (kazanılmış) hakların* muhafaza edilmesi gereği, sonradan yürürlüğe giren bir kanun ile bunların hüküm ve sonuçlarında farklılık oluşturulması mümkün değildir. Bu sebeple, hukukî güvenliğin sağlanabilmesi için aleyhe sonuç doğuran kanunların-kuralların geçmişe etki etmemesi *Hukukun Genel Prensiplerinden*dir. Bu itibarla, özellikle ceza hukuku ve vergi hukuku alanında yükümlülük getiren kanunların, kesinlikle geçmişe yürütülmemesi gerekir³⁸.

Yeni bir vergi ihdas eden ya da vergi yükü artışı getiren kanunların-kuralların geçmişe yürü(tül)memesi şarttır. Ancak, vergi düzenlemeleri bağlamında aleyhe olan birtakım kanunların/kuralların geçmişe yürütüldüğü bilinmektedir. Nitekim, inceleme konusu yapılan *Ek Kurumlar Vergisini* düzenleyen Kanun da bu kanunlardan birisidir. Ayrıca, *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine, Kurumlar Vergisinin oranının %25'e ve Cumhurbaşkanının borçlanma sınırını artırma oranının üç katına çıkarılmasına* ilişkin hükümlere yer veren 7456 sayılı 6.2.2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telifisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi

³⁶ “Hukuk devletinin sağlamlaştırmakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geçmişe yürütülmemesini gerektirir. Bu nedenle Kanunların geçmişe yürütülemezliği ilkesi uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz”. (AnyM. 04.06.2003 tarih ve E. 2001/392, K.2003/60, RG. 18.12.2003 – 25329).

³⁷ Bkz. Karakoç (n 8) 1292.

³⁸ “Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geçmişe yürümeme, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayrıntılı koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geçmişe yürütülemezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur”. (AnyM. 07.11.1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42, RG. 06.04.1990-20484).

*İhdası İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*³⁹ da geçmişe yürütülen kanunların şimdilik son örneğidir.

*Hukukun Genel İlkeleri, Anayasa ve Türk Ceza Kanunu, lehe olan kanunun/kuralın geçmişe yürütülmesini benimsemektedir. Dolayısıyla, lehe olan kanunu/kuralı geçmişe yürütmek mümkündür; fakat aleyhe olanın geçmişe yürütülmemesi şarttır. İhdas edilen cezanın kabahate ve/ya da suça bağlı bir müeyyide olması sonucu değiştirmemektedir*⁴⁰.

a. Gerçek Geçmişe Yürüme-Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme

Kanunların/kuralların geçmişe yürütülmesi konusunda, gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme şeklinde ikili bir ayırım yapılmaktadır.

*Gerçek geçmişe yürüme, yürürlüğe giren bir kanunun, bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce sonuçlanmış hukukî ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Bu itibarla, önceki kanun zamanında tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş olan hukukî işlem, durum ve olaylara yeni kanunun uygulanması, gerçek geçmişe yürümedir ve hukukî güvenlik ilkesine aykırıdır*⁴¹. *Gerçek geçmişe yürüme durumunda, kazanılmış haklara saygı ve hukukî güvenlik ilkeleri dikkate alınarak geçmişe etkili olarak yürürlüğe konulan kanunların/kuralların iptaline karar verilebilmektedir*⁴².

Gerçek olmayan geçmişe yürüme, yürürlüğe giren yeni kanunun, önceki kanun yürürlükte iken başlamış, fakat sonuçlanmamış-tamamlanmamış hukukî işlem, durum ve olaylara yürürlüğe girme tarihinden itibaren uygulanmasını ifade etmektedir. Aslında burada bir kanunun tam olarak geçmişe yürütüldüğünden söz etmek mümkün değildir. Sadece yeni kanun yürürlüğe girdiğinde, devam etmekte olan işlem ve olaylara derhal uygulanmaktadır.

Önceki kanun zamanında meydana gelmiş, fakat hukukî sonuçlarını doğurmamış olan hukukî işlem, olay ve durumlara yeni kanunun uygulanabileceği anlamına gelen *gerçek olmayan geçmişe yürüme* hukukî güvenlik ilkesine, kural olarak, aykırı

³⁹ 14.7.2023 tarih ve 7456 sayılı 6.2.2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telifisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 15.7.2023-32249).

⁴⁰ Bkz. Karakoç (n 8) 1293.

⁴¹ Bkz. Karakoç (n 8) 1294.

⁴² "Anayasanın 2. Maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında; hukukî güvenlik ilkesi de yer almaktadır. Hukukî güvenlik ilkesi; hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukukî sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunması, hukukî güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur". (AnyM. 13.02.2019 tarih ve E. 2018/103, K.2019/4, RG. 14.03.2019-30714).

sayılmamaktadır⁴³. 14.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun⁴⁴ ile 1999-2002 dönemine ait (ücretler hariç) gelirlerden alınacak vergi oranının 5 puan artırılması düzenlenmiştir. Böylece Ağustos 1999'da yürürlüğe giren bir Kanun Ocak 1999'dan itibaren uygulanmaya başlamıştır. *Anayasaya aykırılık* iddiası, *Anayasa Mahkemesi* tarafından “*vergiyi doğuran olay tamamlanmadığı (yıl bitmediği) için vergi yükünün artırılmasının bir geçmişe yürüme olarak nitelendirilemeyeceği*” gerekçesiyle reddedilmiştir⁴⁵.

Yapılan düzenlemelerin geçmişe yürü(tül)memesinin sadece kanun hükümleri ile sınırlı olmadığı kabul edilmektedir. Aynı zamanda, diğer mevzuat hükümlerinin; yani *Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi*, *Cumhurbaşkanı Kararı*, *Yönetmelik*, *Kararname*, *Karar*, *Tebliğ* ve benzeri düzenlemelerde yer alan ve yükümlülük getiren ve/ya da böyle bir etkiye sahip olan hükümlerin de geçmişe yürü(tül)memesi gerekir (Bkz. VUK.m.369). Bu itibarla, kanunların geçmişe yürü(tül)memesi yerine, yükümlülük getiren kuralların geçmişe yürü(tül)memesinden söz etmekte yarar vardır. Çünkü, *Ceza Hukukunda* ve buna bağlı olarak *Vergi Ceza Hukukunda* lehe olan kanunun/kuralın geçmişe yürü(tül)mesi kabul edilmektedir (Any.m.38/I; TCK.m.7/2)⁴⁶.

Geçmişe yürü(tül)meme mutlak bir kural değil, bir ilkedir. *Anayasada* da bu ilkeye yer verirken, bu hususa dikkat edilmelidir⁴⁷.

5. Ara Değerlendirme

Hukuk devleti, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı ve uygun olması anlamına gelmektedir. Hukuk devletinin varlığından söz edebilmek için yönetenler karşısında yönetilenlere, hukuk güvenliği sağlayan bir düzenin mevcut olması

⁴³ Bkz. Karakoç (n 8) 1294.

⁴⁴ 11.08.1999 Tarihli ve 4444 Sayılı *Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 14 Ağustos 1999 – 23766).

⁴⁵ “*Hukuk devleti, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, kazanılmış haklara saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, bütün eylem ve işlemleri Anayasa ve hukuk kurallarına uygun ve yargı denetimine açık bulunan, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa’nın bulunduğu bilincinde olan devlettir. Ancak kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadanda önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla kişisel bir hak haline dönüşmesi gerekir.*

Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağını, diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur. Vergiyi doğuran olayı izleyen, beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler verginin ödenebilir hale gelmesini sağlar.

Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün artırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelemesine yol açar.

İtiraz konusu kuralda, 1999 ilâ 2002 yıllarına ait gelirlerin vergilendirilmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan artırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi oranları 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren bu kural ile artırıldığına göre, 2000, 2001 ile 2002 yılları için vergilendirme dönemi başlamamış, vergiyi doğuran olay da meydana gelmemiştir. Bu durumda geriye yürüme ve buna bağlı olarak kazanılmış bir hakkın ihlâli söz konusu olmadığından vergilendirmede hukuk güvenliği ilkesinin zedelememesi yol açar.” (AnyM. 14.01.2003 tarih ve E.2001/34, K.2003/2, RG. 19.11.2003-25294).

⁴⁶ Bkz. Karakoç (n 8) 1293.

⁴⁷ Bkz. Karakoç (n 8) 1294.

gerekmektedir. *Hukukî güvenlik ilkesi*, yönetilenlerin tâbi oldukları/olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmeleri anlamına gelmektedir. Ayrıca bu ilke gereği, kuralların sıklıkla değiştirilmesi ve hukukî belirliliğin ve sürekliliğin sağlanması şarttır. Nitekim, bu ilke sayesinde kişilerin geleceğe yönelik plânlarını mevcut düzenlemelere göre yapması ve vergilendirmede keyfililiğin de önemli ölçüde engellenmesi mümkün olabilmektedir⁴⁸.

Hukukî Güvenlik İlkesi, güven içinde ve yarınından emin olarak yaşamayı gerektirir. Bunun sağlanabilmesi, *belirlilik*; (*aleyhe*) *düzenlemelerin geçmişe yürütmemesi ve kıyas yasağı* alt ilkelere benimsenmesine ve düzenleme-uygulama-yargılama sürecinde bu ilkelere uyulmasına bağlıdır. Vergi (hukuku) alanında, en fazla riayet edilen ilke *kıyas yasağı ilkesidir*. Oysa, *belirlilik ilkesinin* adı bile yoktur. Vergi kanunları ile vergi (hukuku) alanındaki düzenleme ve uygulamalara ilişkin diğer metinler hem dil olarak *anlaşılamaz* hem de *yamalı bohça* halinde olduğu için *kavranamaz* haldedir. *Anlaşılmayan ve kavranmayan* bir kanunun/kuralın *doğru uygulanması* mümkün değildir⁴⁹.

Vergi hukuku düzenlemelerinin yapılması ve vergi kanunlarının hazırlanmasında, vergilemede *belirlilik* ve *açıklık* ilkelerine uygun davranılmalıdır. Bu ilkelere göre, mükelleflerin, ne zaman, nasıl ve ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmeleri gerekmektedir. Belirsizlikleri gidermek, anlaşılır kılmak; keyfiliklere son vermek; güvensizlikleri ortadan kaldırmak ve adaleti sağlamak şarttır. Oysa, vergi mevzuatı *belirsizlikler manzumesidir*. Nitekim, vergi kanunlarının önemli bir bölümü asıl maddelerden çok, ek, geçici ve mükerrer maddelerden oluşmakta; kanunların birbiriyle uyumu bir yana, *bazen* aynı kanunun kendi maddelerinin birbiriyle uyumu bile bulunmamaktadır. Bu itibarla, vergi kanunları ve bunların uygulanması, mükellefleri belirsiz bir vergilendirme ortamına sokmamalıdır. Vergi hukuku alanında çok sayıda kanun yapılması ve/ya da kanunların çok sık değiştirilmesi, mükelleflerin ödevlerini gereği gibi yerine getirmelerini zorlaştırmaktadır. Özellikle, verginin konusunun ve oranının değişmesi, ek vergiler konulması, sık sık vergi afları çıkarılması ve kanunların karmaşık bir yapıya sahip olması mükelleflerin vergi ödeme gayretlerini azaltmaktadır⁵⁰.

Vergi kanunlarının yürürlük tarihlerinin belirlenmesinde *hukukî güvenlik ilkesi*, *ön-izin ilkesi* gibi ilkelere uyulmalıdır. Çünkü, yıl içinde kabul edilen bir kanun ve/ya da kanun değişikliğine bağlı olarak vergi yükünün artırılmasının hem *hukukî güvenlik ilkesini* zedelediği hem de *Bütçe Hukukunda* yer alan *ön-izin ilkesine* aykırılık oluşturduğu muhakkaktır. Bu ilkelere aykırı düzenlemeler, vergi mükelleflerinin vergi ödeme gayretlerini olumsuz yönde etkilemekte; *vergiden kaçınma* ve/ya da *vergi kaçırma* yoluna gitmelerine sebep olmaktadır⁵¹.

⁴⁸ Bkz. Karakoç (n 8) 1295-1296.

⁴⁹ Bkz. Karakoç (n 8) 1300.

⁵⁰ Bkz. Karakoç (n 8) 1300-1301.

⁵¹ Bkz. Karakoç (n 8) 1301.

Bütçe Hukukunda, bir malî kanunun o *Bütçe Yılı* içinde uygulanabilmesi; yani o *Kanuna* dayanarak bir verginin talep-takip ve tahsil edilebilmesi için *Bütçe Kanunu*'nun (C) cetvelinde o *Kanuna* yer verilmesi gerekir. Bu ilkeye, *Bütçe Hukukunda ön izin ilkesi* denilmektedir. Bu ilkeye göre, bir *Bütçe Yılı* içinde uygulanabilecek *Kanunun Bütçe Kanunu*'ndan önce yürürlüğe konulmuş olması gerekir. Oysa, *Bütçe Yılı* içerisinde yürürlüğe konulan kanun ve/ya da kuralların, *Bütçe Kanunu* ile uygulanmasına izin verilmiş olması mümkün değildir. Ancak, bu ilkeye uygun olmayan düzenleme ve uygulamalar yıllardır yapılmakta ve sürdürülmektedir. Bu tür düzenleme ve uygulamalar başta *ön-izin ilkesi* olmak üzere, ayrıca *hukukî güvenlik ilkesine* de aykırıdır. Bu itibarla, *Bütçe Yılı* içerisinde çıkarılan kanun ve/ya da konulan kuralların yürürlüğünü bir sonraki *Bütçe Yılı*'nın başından başlatmakta yarar vardır⁵².

Bütçe Kanunu'na *Bütçe dışında hüküm konulamaz hükmünü/ilkesini* doğru anlamak ve ona göre anlamlandırmak gerekir. Bu hüküm, kalıcı düzenlemelerin *Bütçe Kanunu* ile yapılmasını engellemektedir. Çünkü, *Bütçe Kanunu*'nun yıllık/sürelî bir kanun olması, bu *Kanunla* yapılan bir ihdas ya da kaldırmanın sürelî mi, sürekli mi olması gerektiği konusunda belirsizlikler içermesi nedeniyle, kalıcı olarak yapılması gereken düzenlemelerin *Bütçe Kanunu* ile yapılması istenmemektedir. Buna karşılık, *Bütçe Yılı* içinde uygulanacak malî yükümlerin indirim, oran değişikliklerinin *Bütçe Kanununda* yer alması mümkündür. Bu yolla, *Cumhurbaşkanına Kanunla* verilen yetkinin gereği gibi kullanılıp kullanılmadığı konusunun hem *Türkiye Büyük Millet Meclisi*'nin bilgisine sunulması gerçekleşmiş olacaktır hem de *Cumhurbaşkanının* yetkisini yasama yetkisinin devri anlamında kullandığı yönündeki tartışmalar sona erecektir⁵³.

Vergi (hukuku) alanında yapılması düşünülen düzenlemeler için ilgili kesimlerin geniş katılımı ve konunun enine-boyuna tartışılması sağlanmalı; *vergi kanunlarının takip eden Bütçe Yılı'nın başında yürürlüğe girmesi ilkesi* benimsenmeli ve bu ilkeye de gereği gibi uyulmalıdır. (*Aleyhe*) yapılan düzenlemelerin geçmişe yürütülmemesi ilkesine uygun davranılmalı; lehe olan düzenlemelerden aynı durumda olan herkes ve her olay aynı ölçüde yararlandırılmalıdır. Çünkü, vergilendirme dönemler itibarıyla yapılmakta ve aynı döneme ilişkin olarak aynı kuralların uygulanması gerekmektedir. Kaldı ki, *Bütçe Yılı* içinde kabul edilen bir kanunun takip eden *Bütçe Yılı*'nın başından itibaren yürürlüğe girmesi ilkesinin benimsenmesi halinde, aleyhe yapılan düzenlemelerin geçmişe yürütülmesi engellenmiş olacak; lehe olan düzenlemelerin geçmişe yürütülmesine de gerek kalmayacaktır⁵⁴.

Hukukî güvenlik ilkesi, Devletin vergilendirme yetkisini kullanması halinde yapacağı müdahalelerin, mükelleflerin hak ve hürriyetlerini koruyacak şekilde ve

⁵² Bkz. Karakoç (n 8) 1301.

⁵³ Bkz. Karakoç (n 8) 1301-1302.

⁵⁴ Bkz. Karakoç (n 8) 1295.

öngörülebilir-tahmin edilebilir olmasını gerektirmektedir. *Hukukî güvenlik ilkesinden sapma, vergilendirmede belirlilik ve vergi kanunlarının/kurallarının geçmişe yürü(tül)memesi ilkelerini işlemez hale getirmektedir.*

5766 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*⁵⁵ ile 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'da⁵⁶ değişiklikler yapılmış ve bazı hükümler eklenmiştir. Sözü edilen değişikliklerin ve eklenen hükümlerin, 5766 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan kamu alacakları için de uygulanacak olmasının *Anayasaya* aykırı olduğu iddiası ile *Anayasa Mahkemesi*ne başvurulmuştur. *Anayasa Mahkemesi* tarafından, bu düzenlemenin-uygulamanın "*hukuk kurallarının geçmişe yürütülmesi anlamına geleceği*" ve bunun da "*Anayasa'da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmayacağı*" gerekçesi ile ilgili kanun değişikliğinin iptaline karar verilmiştir⁵⁷.

Vergi kanunlarının/kurallarının geçmişe yürü(tül)memesi, hukukî güvenliğin sağlanmasında en önemli işleve sahiptir. Buna karşılık, *vergi kanunlarının/kurallarının geçmişe yürü(tül)mesi* ise, devlete olan güveni ortadan kaldırmaktadır. Bu sebeple, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve tamamlanmasından sonra yürürlüğe konulan kanunlar/kurallar, mükelleflerin vergi yüklerinin artmasına, mükelleflerin devlete olan güveninin kaybolmasına ve iktisadî kayıplara yol açmaktadır. *Vergi kanunlarının/kurallarının geçmişe yürü(tül)memesi ilkesi*, mükellefin hukuka olan güveninin teminatıdır. Aksi takdirde, kişilerin temel hak ve hürriyetlerine müdahalenin sıklıkla yapıldığı alanlardan biri olan vergi hukukundan söz edilemez hale gelir.

Ek Kurumlar Vergisi, yeni-müstakil bir vergi değil; var olan *Kurumlar Vergisine* ilâve olan bir vergidir. Söz konusu verginin bir *kurum kazancı vergisi* olduğu hem ilgili maddenin uygulama usul ve esaslarını düzenleyen *Vergi ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde*⁵⁸ hem de yukarıda bahsi geçen *2023/2 Seri No.lu Tahsilat İç Genelgesinde* yer alan "*yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların Ek Vergi kapsamı dışında olduğu*" açıklaması ile sabittir. Bu sebeple, bu vergiyi ihdas eden kuralın *geçmişe yürütülmesi-etkili olması* konusunda ciddi bir irdelemeye tâbi tutulması gerekir. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın tespiti önemlidir. *Anayasa Mahkemesi* kararında⁵⁹ da yer aldığı gibi kurum kazancı yönünden vergiyi doğuran olay hesap dönemi sonu olan 31 Aralık tarihinde

⁵⁵ 4.6.2008 Tarihli ve 5766 Sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 6 Haziran 2008 – 26898 (Mükerrer)).

⁵⁶ 21.7.1953 Tarihli ve 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, (RG. 28.7.1953 – 8469).

⁵⁷ AnyM. 28.04.2011 tarih ve E.2009/39, K.2011/68, (RG. 15.10.2011-28085).

⁵⁸ *Vergi ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 3)*, (RG. 15.04.2023-32164).

⁵⁹ AnyM.13.02.2019 tarih ve E.2018/103 K.2019/4, (RG. 14.03.2019-30714).

ortaya çıkmaktadır. *Ek Kurumlar Vergisinin* 2022 yılı kazançları dikkate alınarak hesaplanması gerektiğinden *geçmişe etkili-geçmişe etkileyen* bir düzenleme vardır. Çünkü, hesap dönemi kapandıktan sonra o dönemin vergi yükünü artırıcı bir düzenleme yapılmıştır. Ortada *gerçek geçmişe yürüme* söz konusudur. Böyle bir düzenleme *Hukukî Güvenlik İlkesine* açıkça aykırıdır.

Usul ve esasları belirleme yetkisi olan *Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın* yaptığı düzenlemelerde yer alan ifadelerden de anlaşılacağı üzere, yeni bir vergi olmadığı sabit olan *Ek Kurumlar Vergisi* için *yeni bir vergi* diyerek vergiyi doğuran olayın 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile doğduğunu ileri sürmek *verginin kanuniliği ilkesine* de aykırıdır. Zira *vergilerin kanuniliği ilkesi* gereği mutlaka kanun ile düzenlenmesi gereken beş ana unsurdan biri *vergiyi doğuran olaydır*. *Ek Kurumlar Vergisinin* yeni bir vergi olduğu iddiasında vergiyi doğuran olayın *Tebliğ* ile düzenlenmesi mümkün değildir.

Öte yandan, *istisna* ve *indirimler* vergilendirilmesi gereken kazancın yine aynı ya da başka bir kanun tarafından vergi dışı bırakılmasıdır. *7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* ile *Kurumlar Vergisi Kanunu* ya da başka bir kanunla *istisna* ve *indirim* yoluyla vergi dışı bırakılmış kazancın vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Bu konuda elbette takdir yasama organına aittir. Ancak, yasama organının da uyması gereken ilkeler vardır. Hiçbir kamu-düzenleme yetkisi keyfi olarak kullanılamaz.

Kullanılması mümkün ve gerekli olan yetkilerin *Hukukun Genel Prensiplerine*, *Devletlerarası Sözleşme hükümlerine* ve *Anayasada* ifadesini bulan *İlkelere* uygun olarak kullanılması şarttır. Ayrıca, hangi üstün yarar için bir vergi kolaylığı sağlanmış ise, bu vergi kolaylığından en az onun kadar üstün bir yararın varlığı halinde vazgeçilmesi mümkündür. Depremin etkisinin giderilmesindeki kamu yararının kurumlara *istisna* ve *indirim* sağlanmasındaki her türlü yarardan üstün olduğu ancak bu verginin gerçekten de depremin etkilerinin giderilmesi için talep-takip ve tahsil edilmesi halinde kabul edilebilir. Oysa *Ek Kurumlar Vergisi* doğrudan Depremin yol açtığı harcamalara tahsis edilmek üzere ihdas edilmemiştir. *Bütçe Hukukunda* yer alan *Adem-i Tahsis İlkesi* gereği, bütün kamu/vergi gelirleri bir havuzda (*Hazinede*) toplanmakta ve bütün kamu hizmetleri için harcanmaktadır. Sadece ***bir (bu) vergi değil, her vergi deprem vergisidir.*** Kaldı ki, *Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı* tarafından tahmin ve beyan edilen yaklaşık 2 Trilyon TL olan afetin yükünün sınırlı sayıda kurumlar vergisi mükellefinden yaklaşık 75 milyar TL toplanarak giderilemeyeceği de açıktır. Bu itibarla, sağlanan vergi kolaylığının bir kısmından vazgeçilmesinin uygun olduğu düşünülse bile, mükelleflerin devlete-hukuka-mevcut şartlara olan güvenlerini boşa çıkaracak bir düzenleme yapılmasının uygun ve mümkün olmadığı açıktır. Bu anlamda *belirlilik ilkesine* uyulması gerektiği *Anayasa Mahkemesi* kararları ile de sabittir⁶⁰.

⁶⁰ AnyM.09.02.2012 tarih ve E.2010/93, K.2012/20, (26 Temmuz 2013 -28719).

Ek Kurumlar Vergisi, deprem felâketi vesilesiyle yeni vergilerin ihdas edileceği kapsamında önceden tahmin edilse bile nasıl düzenleneceği ve uygulanacağı-hesaplanacağı bilinmeyen bir yükümlülüktür. Küçük bir grubu yükümlendirdiği için *sürpriz* bir vergidir. Bu itibarla, *Ek Kurumlar Vergisinin öngörülebilirlik-tahmin edilebilirlik/belirlilik ilkesine* de aykırı olduğu aşikârdır.

Ek Kurumlar Vergisinin bu haliyle önceden tahmin edilmesi mümkün değildir. Çünkü, istisnaî bir düzenlemenin çok sayıda istisnası vardır. Kurumlar vergisinden istisna temettü gelirlerinden *Ek Kurumlar Vergisi* alınırken, yine kurumlar vergisinden istisna kur korumalı mevduat hesabı faiz geliri üzerinden *Ek Kurumlar Vergisi* alınmamaktadır. Buna göre beyannamesinde indirim ve istisna gösteren tüm mükellefler bu indirim ve istisna tutarları üzerinden aynı oranda vergi ödememektedir. *Ek Kurumlar Vergisi* bu yönüyle mükellefler arasında eşitsizlik yaratmakta ve *ayrımcılık yasağına* da aykırılık oluşturmaktadır.

İstisna ve indirimlerin varlığının eleştirilebilir olması, onların vergi sistemine dâhil olduğu, onların varlığına güvenin de korunması gerektiği gerçeğini asla değiştiremez. Kaldı ki istisna, indirim ve muafiyetlerin *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin* aracı olduğu *Anayasa Mahkemesi* kararında da ifade edilmiştir⁶¹. Kişiler bu vergi kolaylıklarını dikkate alarak plânlarını, iş ve işlemlerini yapmaktadır. Bu güvenin de korunması şarttır. Yatırım kararları verilirken tahmin edilmeyen-beklenmeyen bir verginin ihdas edilmesi *belirlilik ilkesine* aykırıdır.

Ç. Vergi Adaleti İlkesine Uygunluk⁶²

1. Genel Olarak

*Vergi Adaleti ilkesi*⁶³, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması anlamına gelmektedir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanabilmesi için, malî gücü olan herkesin malî gücüne göre vergi vermesi gerekir. Bu itibarla, vergi adaleti ilkesinin iki alt ilkesinden söz etmek mümkündür. Bunlar, *vergilerin genelliği (yatay adalet)* ve *mükelleflerin eşitliği (dikey adalet) ilkeleridir. Mükelleflerin*

⁶¹ AnyM. 6.7.1995 tarih ve E.1995/6, K.1995/29, (RG. 10 Nisan 1996 – 22550).

⁶² Bu başlık altında yapılan açıklamalar için bkz. ve karşı. Karakoç (n 8) 1285-1289.

⁶³ *Vergi Adaleti İlkesi* hakkında geniş bilgi için bkz. Billur Yaltı Soydan, 'Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak' (1998) (119) Vergi Sorunları Dergisi 98-118; Nihal Saban, 'Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik' (2000) 14-16 Mayıs 1998 Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 65-79; Leyla Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik* (Derin Yayınları 2006); Mustafa Erkan Üyümez, *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi* (T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları 2010); Bahar Konuk, 'Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilendirmede Sosyal Devlet İlkesi' (2011) 8(2) Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Erhan Adal'a Armağan) 799, 799-833; Uğur Bulut, 'Vergi Adaleti İlkesi' in Yusuf Karakoç (ed), *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)* (Yetkin Yayınları 2017) 255-311; Burcu Demirbaş Aksüt, 'Vergi Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi' in Yusuf Karakoç (ed), *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)* (Yetkin Yayınları 2017) 194-253; Özge Çeliktaş Türkbay, 'Vergi Adaleti İlkesinin Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi' in Yusuf Karakoç (ed), *Mali Hukuka İlişkin Temel İlkeler (Makaleler)* (Yetkin Yayınları 2022) 15-55.

eşitliği ilkesi, malî güce göre vergilendirme ya da vergilendirmede eşitlik ilkesi olarak da adlandırılmaktadır⁶⁴.

Verginin genelliği ilkesi, malî gücü olan herkesin vergi vermesi; *malî güce göre vergilendirme (mükelleflerin eşitliği) ilkesi* ise, herkesin malî gücü oranında vergi vermesi anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, *vergilendirmede eşitlik ilkesini*, malî gücü aynı olanların aynı; malî gücü farklı olanların ise, farklı oranda vergilendirilmesi şeklinde tanımlamak mümkündür⁶⁵.

Vergi adaletinin sağlanması, vergi kanunlarının buna elverişli olmasına bağlıdır. Gerçi, uygulanması ve ulaştırılması en zor ilke *vergi adaleti ilkesidir*. Çünkü, adalet kavramı, soyut, zamana ve topluma göre farklılık gösteren, ölçülmesi oldukça zor, hatta imkânsız olan bir kavramdır. Dolayısıyla, mutlak bir vergi adaletine ulaştırılmasının ya da vergi kanunlarının gerçek anlamda bir vergi adaletini sağlamaya elverişli olabileceğinin iddia edilmesi mümkün değildir. Ancak, vergi adaletine olabildiğince yaklaşılmasını sağlamaya elverişli düzenleme-uygulama ve yargılama yapılması mümkündür⁶⁶.

2. Genellik İlkesi

Vergilerin genelliği ilkesi, bir ülkede yaşayan ve malî gücü olan herkesin vergi mükellefi olmasını-vergi ödemesini ifade etmektedir. Başka bir deyişle, vergi yükünün belli kişilere ve kesimlere yüklenmeyerek, ülkede yaşamakta olan ve/ya da faaliyette bulunan vatandaş-yabancı ayrımı yapılmaksızın herkese dağıtılması anlamına gelmektedir. Bu ilkeye göre, sadece belirli kişileri kapsayacak şekilde vergi ihdas edilemez. Vergi yükünün özellikle belirli şahıslar ve/ya da kesimler üzerinde yoğunlaştırılması mümkün değildir. Ancak, *genellik ilkesi*, herhangi bir istisna ve/ya da muafiyetin olmamasına; vergi yükünün farklı gruplar-faaliyetler arasında hiçbir şekilde farklılaştırılmamasına mutlak anlamda bir engel oluşturmamaktadır.

3. Malî Güce Göre Vergilendirme (Mükelleflerin Eşitliği) İlkesi⁶⁷

Malî güç, kişilerin-işletmelerin mameleki anlamına gelmektedir. Mameleki, para ve paraya çevrilebilir malvarlığı unsurları-iktisadi değerler oluşturmaktadır. *Malî güç* göstergeleri olarak *gelir, harcama* ve *servet* esas alınmaktadır. Başka bir deyişle, *malî güç*, gelir, harcama ve servet kapasitesi anlamına gelmektedir⁶⁸. Ancak, vergilendirme bakımından malî güç kişinin sahip olduğu mamelekin tamamını kapsamamaktadır. Çünkü, mamelekin tamamının vergilendirilmesi halinde kişilerin hayatlarını

⁶⁴ Bkz. Karakoç (n 8) 1285.

⁶⁵ Bkz. Karakoç (n 8) 1285-1286.

⁶⁶ Bkz. Karakoç (n 8) 1286.

⁶⁷ Vergi Hukukunda Malî Güce Göre Vergilendirme hakkında geniş bilgi için bkz. Tamer Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Malî Güç* (On İki Levha Yayınları 2010).

⁶⁸ Bkz. Karakoç (n 8) 1286.

sürdüremeleri bir hayli zordur. Bu sebeple, kişilerin hayatlarını asgarî düzeyde sürdürebilmeleri için ihtiyaç duydukları gelirin vergi dışı bırakılması gerektiği kabul edilmektedir. Bunu sağlamak için vergi sistemlerinde *en az geçim indirimine* yer verilmektedir.

“*En az geçim indirimi, canı tende tutan tutardır (Muallâ Öncel). En az geçim indirimi kapsamında kalan gelir vergi dışı bırakılmaktadır. En az geçim indirimini aşan gelirin vergilendirilmesi sayesinde kişilerin hayatlarını kimseye muhtaç olmadan sürdürmesi amaçlanmaktadır. Gerçi, günümüzde ve özellikle ülkemizde bu müessesenin sağlıklı uygulandığını; en az geçim indirimi sayesinde kişilerin hayatlarının kolaylaştığını söylemek asla mümkün değildir.*

Malî güce göre vergilendirme, kişilerin iktisadî ve şahsî durumları göz önüne alınarak vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Bu itibarla, verginin konusunun, matrahının ve oranının malî güce uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Malî güce göre vergilendirme ilkesine göre, bir yandan malî gücün vergilendirmede esas alınması; diğer yandan da malî gücü aynı olanların aynı, farklı olanların farklı vergi yüküne muhatap olması şarttır.

Anayasa Mahkemesi, 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 İhdas ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun’un⁶⁹ 1’inci, 6’ncı, 7’nci ve 9’uncu maddelerinin iptali talebiyle açılan davada, ek gelir ve kurumlar vergisinin iptali talebini *Anayasa’nın* 2’nci ve 73’üncü maddelerine aykırı olmadığını gerekçesiyle reddetmiştir⁷⁰.

Anayasa Mahkemesinin bu kararına konu vergi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin hepsi için ihdas edilmiştir. *Anayasa Mahkemesi* tarafından, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ödedikleri vergiye ek olarak getirildiği ve ilk hesaplamada her bir mükellefin özel durumları dikkate alındığı için ek verginin malî güce göre dağıldığı kabul edilmiştir. *Anayasaya* aykırı bulunmamasının sebebi geçmişe yürütülen bir düzenleme olmadığı değerlendirilmesinden kaynaklanmıştır.

⁶⁹ 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 İhdas ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, (RG. 26 Kasım 1999 – 23888 Mükerrer).

⁷⁰ “*Ek gelir ve kurumlar vergisi düzenlemesiyle, mükelleflerin 1998 yılı gelirlerine ilişkin olarak, 193 sayılı Gelir Vergisi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Yasalarına göre ödedikleri vergiye ek olarak bir yükümlülük öngörülmüştür. Ancak, Yasa’nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır. 1998 yılına ait Gelir ve Kurumlar Vergisi hesaplanırken mükelleflerin özel durumları ve malî güçleri gözetilmiş olduğundan, dava konusu kuralla getirilen aynı yıla ilişkin ek vergilendirmede, malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin esas alınmadığı ileri sürülemez. Açıklanan nedenlerle, dava konusu düzenleme Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir”.* AnyM. 28.03.2001 tarih ve E.1999/51, K.2001/63, (RG. 29 Mart 2002-24710).

4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi⁷¹

Vergi, kamu hizmetleri için yapılan harcamaların kaynağını oluşturmaktadır. Bir Devletin vatandaşı olmak ya da bir ülkede yaşamak ve/ya da iktisadî faaliyette bulunmak vergi yükünün taşınması için gerekli ve yeterlidir. Ancak, *bu yükün* kişilerin malî güçleri dikkate alınarak *adaletli ve dengeli* olarak *dağıtılması* şarttır. Nitekim, *Anayasanın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre, "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır"*.

4837 sayılı *Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun*'da⁷² düzenlenen *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi* ile *Ek Emlâk Vergisinin* sadece motorlu taşıtlar vergisi ve emlâk vergisi mükelleflerine ek vergi yükü getirmesinin, *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine* aykırı olduğu iddia edilerek iptali talep edilmiştir. İptal talebine konu hükmü inceleyen *Anayasa Mahkemesi*,

"Hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, yönetilenlere güçlü, etkin ve kapsamlı biçimde hukuksal güvencenin sağlandığı, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alındığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterildiği ve adaletli bir hukuk düzeninin gerçekleştirildiği bir devlettir. Hukuk devletinin öğeleri arasında eşitlik ilkesi de vardır.

Yasanın iptali istenen 1. maddesiyle 2003 yılı içinde alınan motorlu taşıtlar vergisi aynı yıl içinde aynı miktarda ek vergi adı altında ikinci kez alınmaktadır. Oysa, 197 sayılı Yasa gereğince 2003 yılı için motorlu taşıtlar vergisinin Vergi Usul Kanunu'na göre yeniden değerlendirilme oranı uygulanmak suretiyle zaten güncelleştirilerek alınmaktadır. Güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülere gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum, vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasa'nın 73. Maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

*Yasa'nın genel gerekçesinde, ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltulmasını temin amacıyla bu düzenlemenin yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir."*⁷³ gerekçesi ile *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi* ihdas eden hükmü iptal etmiştir. (Metinde vurgulanması istenen kısımlar tarafımdan koyu yazılmıştır).

5. Ara Değerlendirme

Ek Kurumlar Vergisi, sadece bazı *indirim* ve *istisnalardan* yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu *indirim* ve *istisna* tutarları üzerinden vergi ödemelerini

⁷¹ Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi hakkında geniş bilgi için bkz. Sema Ayatar Kızılyar, 'Anayasa Madde 73, Fıkra 2'nin Bağlayıcılığı' (2011) 8 (2) Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Erhan Adal'a Armağan) 995-1011.

⁷² 03.04.2003 tarih ve 4837 sayılı *Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun*, (RG. 11 Nisan 2003 – 25076).

⁷³ AnyM. 23.07.2003 tarih ve E.2003/48, K.2003/76, (RG. 21 Kasım 2003 – 25296).

gerektirmektedir⁷⁴. Bu itibarla, *Ek Kurumlar Vergisi* küçük bir grup mükellefi vergilendirmektedir. *Ek Kurumlar Vergisi*, kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamını yükümlendirmediği için, *genellik (yatay adalet) ilkesine* aykırıdır. Ayrıca, aynı malî güce sahip olanların aynı; farklı malî güce sahip olanların farklı vergilendirilmesi şarttır. Oysa, *Ek Kurumlar Vergisi*, her kurumu kapsamadığı gibi, mükellefleri arasında da aynı malî güce sahip olanları aynı şekilde vergilendirmeyerek *mükelleflerin eşitliği (dikey adalet- malî güce göre vergilendirme) ilkesine* de aykırılık oluşturmaktadır.

İndirim ve istisnalardan faydalanan mükelleflerin diğer kurumlar vergisi mükelleflerine göre daha fazla malî gücü olduğu söylenemez. Nitekim, *Ek Kurumlar Vergisi* uygulamasında beyannamelerinde indirim ve istisna olmayan mükellefler ne kazanç elde ederse etsin *Ek Kurumlar Vergisi* ödemezken, zarar etmekle birlikte beyannamelerinde istisna ve indirim yer alan mükelleflerin *Ek Kurumlar Vergisi* ödemeleri gerekmektedir. Bu itibarla *Ek Kurumlar Vergisi*'nin malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırıdır.

Ek Kurumlar Vergisi, sadece *istisna* ve *indirim* hakkından yararlanan mükellefler ile *indirimli kurumlar vergisine tâbi matrahlar*a sahip olan mükelleflerden talep edilmektedir. Bu durum *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmadığını* açıkça göstermektedir.

D. Ölçülülük İlkesine Uygunluk – Mülkiyet Hakkı İhlâli

1. Genel Olarak

Temel hak ve hürriyetlerde aslolan serbestidir. Ancak, temel hak ve hürriyetlerin sınırsız olmadığı, bazı sınırlamaların gerekli olduğu muhakkaktır. Ne var ki, sınırlamanın da bir sınırının olması şarttır. Sınırlamanın sınırını belirlemede genel olarak iki ölçüt öne çıkmaktadır. Bunlar, *öze dokunma yasağı* ve *ölçülülük ilkesidir*. Buna, *demokratik toplum düzeninin gereklerini* de eklemek mümkündür. *Ölçülülük ilkesi*, temel hak ve hürriyetlerin sınırlan(dırıl)masında, sınırla(ndır)manın sınırı olma dışında yorum ölçütü olarak da işlev görmektedir⁷⁵.

Anayasa'nın “*Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması*” başlıklı değişik 13'üncü maddesine göre,

“*Temel hak ve hürriyetler; özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”.

⁷⁴ *Gelir İdaresi Başkanlığının 2022 Dönemi Faaliyet Raporuna* göre, 2022 yılı sonu itibarıyla yaklaşık 1.070.000 faal *Kurumlar Vergisi* mükellefinden, sadece belli indirim ve istisnalardan yararlanan yaklaşık 17.000 *Kurumlar Vergisi* mükellefine ek vergi ödeme yükümlülüğü getirilmiştir.

⁷⁵ Bkz. Karakoç (n 8) 1280-1281.

Anayasa'nın 13'üncü maddesi, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasını genel olarak düzenlemektedir. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının özel halleri ise, *hürriyeti bağlayıcı cezalar* (ile *idari yaptırımlar*) bakımından *Anayasa*'nın 38'inci; *vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması* bakımından ise, *Anayasa*'nın 73'üncü maddesinde yer almaktadır⁷⁶.

2. Ölçülülük İlkesi

a. Genel Olarak

*Ölçülülük ilkesi*⁷⁷, hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında *amaç* ile *araç* arasında dengeli bir ilişkinin varlığını gerektirmektedir. Bu itibarla, *ölçülülük ilkesi*, sınırlandırmada başvuru aracının sınırlandırma amacını gerçekleştirmeye *elverişli* olması; bu aracın, sınırlandırma amacını gerçekleştirme bakımından *gerekli-zarurî* olmasını ve amaçla aracın birbirine karşı *ölçüsüz-dengesiz bir oran içinde bulunmamasını* ifade etmektedir⁷⁸.

Ölçülülük ilkesinin, *uygunluk/elverişlilik*, *gereklilik/zaruret* ve *orantılılık* (*dar anlamda ölçülülük*) şeklinde üç unsuru bulunmaktadır.

Uygunluk/Elverişlilik, sınırlandırmada başvuru aracının, sınırlandırma amacını gerçekleştirmeye *elverişli* olmasını ifade etmektedir. Araç, amaca ulaşmada etkisiz, yetersiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştırıcı bir etkiye sahipse, başvuru tedbir/kullanılan araç elverişsizdir veya uygun değil demektir⁷⁹.

Gereklilik/Zaruret, kullanılan aracın amacı gerçekleştirmek için gerekli-zarurî olmasıdır. Başka bir deyişle, *gereklilik-zaruret*, birçok mümkün ve elverişli araç arasından, kişilere ve kamuya en az yük-maliyet getirecek, zarar verecek aracın seçilmesini ifade etmektedir. Bu itibarla, *gereklilik-zaruret*, amaca ulaşmak için yararlanılacak araçlar içinde tercih edilen aracın gerekli-zarurî olması; amaca, ancak bu aracın kullanılması halinde ulaşılmasının mümkün olması; temel hak ve hürriyetin sınırlandırılmasında başka bir seçeneğin kalmaması anlamına gelmektedir⁸⁰.

Orantılılık, araç ile yapılan sınırlandırmanın dengeli olmasını ifade etmektedir. *Orantılılık*, amaç ile aracın karşılıklı olarak tartılmasını gerektirmektedir. Tercih edilen aracın kullanılması yüzünden katlanılması zor, hatta imkânsız olumsuzlukların ortaya çıkması halinde, tedbirin orantsız olduğu kabul edilmektedir. *Orantılılık*, somut olayın özellikleri dikkate alınarak çatışan menfaatlerin makûl bir denge içinde

⁷⁶ Bkz. Karakoç (n 8) 1281.

⁷⁷ Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi hakkında bkz. Dilara Eltimur, 'Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi' in Yusuf Karakoç (ed), *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)* (Yetkin Yayınları 2017) 313-389.

⁷⁸ Bkz. Karakoç (n 8) 1281.

⁷⁹ Bkz. Karakoç (n 8) 1281.

⁸⁰ Bkz. Karakoç (n 8) 1281-1282.

olup olmadığına araştırılması sonucu belirlenebilmektedir. Katlanılan maliyetin beklenen faydadan fazla olması halinde, başvurulan tedbirden/sınırlandırmadan vazgeçilmesi gerekir⁸¹.

b. Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi

Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının iki *özel hal*inden birincisi, hürriyeti bağlayıcı cezalar ile idarî yaptırımlar bakımından *Anayasa*'nın 38'inci maddesinde; ikincisi ise, *vergilendirme yetkisinin kullanımı suretiyle temel hak ve hürriyetleri sınırlandırılması* bakımından *Anayasa*'nın 73'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Bu itibarla, *vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması* durumunda *Anayasa*'nın 73'üncü maddesi *özel sınırlandırma* maddesi olarak nitelendirilmelidir. Çünkü, *Anayasa*'nın 73'üncü maddesi ile malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması düzenlenirken, takdirî, keyfî ve ölçüsüz bir biçimde uygulamaların önlenmesi amaçlanmaktadır⁸².

Vergi hukuku bakımından *ölçülülük ilkesinin* özel bir önemi bulunmaktadır. *Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi*, vergi politikası kapsamında alınan tedbirlerle ulaşılmak istenen amaçlar arasında makûl bir ilişkinin bulunmasını ifade etmektedir. Bu bağlamda, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması niteliği taşıyan malî yükümlülüklerin konulmasının ve/ya da değiştirilmesinin kanunla yapılmasının mecburî olması, sınırlandırmanın kanunla yapılmasının bir gereğidir. Ayrıca, kanunla yapılan sınırlandırmanın aynı zamanda *ölçülülük ilkesine* de uygun olması gerekmektedir (Any.m.13)⁸³.

Vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulamaz (Any.m.13). Bu hem *hukukî güvenlik ilkesinin* hem de *ölçülülük ilkesinin* bir gereği ve sonucudur⁸⁴.

Ölçülülük ilkesinin, malî yükümlülükler bakımından *Anayasada* açıkça ifade edilmesinde yarar vardır. Bu bağlamda, ölçülülük ilkesine göre, malî yükümlülük getirilmesinin *zarurî olması (meşru amaç)*; getirilen malî yükümlülüğün ihdası amacına *uygun olması (makul araç)*; vergilendirmenin, mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve hürriyetlerden herhangi birisini kullanılamaz hale getirme ya da ortadan kaldırma sonucunu doğurmaması gerekir⁸⁵.

Malî güce göre vergilendirmenin bir anlamda *ölçülülük ilkesine* uygunluğu sağladığı düşünülse bile, *ölçülülük ilkesinin* düzenleme, uygulama ve yargılama aşamalarının tamamında dikkate alınmasında yarar vardır. Bu itibarla, hem malî yükümlülük

⁸¹ Bkz. Karakoç (n 8) 1282.

⁸² Bkz. Karakoç (n 8) 1282.

⁸³ Bkz. ve karşı. Karakoç (n 8) 1282-1283.

⁸⁴ Bkz. Karakoç (n 8) 1283.

⁸⁵ Bkz. Karakoç (n 8)1283.

koyarken hem konulmuş olan malî yükümlülüklerle ilişkin uygulama yapılırken hem de uyuşmazlıkların çözümünde *ölçülülük ilkesinin* dikkate alınması şarttır. Bu bağlamda, kişilerin taşıyamayacağı malî yükümlülük konulmasına, kişilerin katlanamayacağı denetim ve tarhiyatların yapılmasına; tarafların menfaatlerinin dengesinin bozulması sonucunu doğuran ve kamu yararına aykırı olan kararların verilmesine, bu yolla kısmen de olsa engel olmak mümkündür⁸⁶.

3. Ara Değerlendirme

Deprem felâketinin yol açtığı kamu harcamalarına kaynak bulma zarureti vardır. Ancak, *Deprem* yaralarının sarılması konusunda kişilerin, işletmelerin yardım ve bağışları; *Merkezî İdarenin* ve *Mahallî İdarelerin* aktardığı kaynaklar, yürüttüğü hizmetler ile düzenlenen kampanyalarda taahhüt edilen ve/ya da toplanan bağış ve yardımlar dikkate alındığında, ayrıca ve özellikle küçük bir mükellef grubunu hedef alan böyle bir vergilendirmenin gerekli ve yeterli olduğu düşünülemez. Çünkü, *Deprem* vesilesiyle ortaya çıkan *ivedi* gelir ihtiyacının 100-120 Milyar Türk Lirası olduğunun açıklanmasından sonra sivil toplum örgütleri, şahıslar, mahallî idareler tarafından yapılan ve yurtdışından gelen bağış ve yardımlar *acil* ihtiyaç duyulan geliri karşılamaya yeterlidir. Bu itibarla, *Ek Kurumlar Vergisinin Deprem* bahane-vesile edilerek yanlış politika tercihleri, seçim harcamaları-vaatleri vesilesiyle ortaya çıkan bütçe açıklarının azaltılması amacıyla ihdas edildiği muhakkaktır.

Kaldı ki *Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı* tarafından yıllara yayılı olarak toplam gelir ihtiyacının 2 trilyon TL olduğu belirtilmektedir. Bu büyüklükte bir gelirin sınırlı sayıda mükelleften talep-takip ve tahsil edilmesi istenen *Ek Kurumlar Vergisi* ile karşılanması mümkün değildir. *Amacın meşru olması, aracın makul-uygun olması halinde bir anlam ifade etmektedir.* Mevcut haliyle, *Ek Kurumlar Vergisi* makul-uygun bir araç niteliği taşımamaktadır. Bu ihtiyacın giderilmesi için genel ve kalıcı bir vergilendirme zarureti vardır.

Ek Kurumlar Vergisi ihdasına gerekçe gösterilen ihtiyacın karşılanabilmesi için kalıcı -sürekli olan bir vergi ihdası-düzenlenmesi şarttır. Çünkü bu verginin ihdasını gerektiren şartların ve ihtiyaçların dar kapsamlı, geçici, olağandışı bir vergi ile karşılanması mümkün değildir. Bu ihtiyacın ancak sürekli, olağan, genel bir *asgarî kurumlar vergisi* ile giderilmesi mümkündür. *Asgarî kurumlar vergisi*, kurum kazancı olan mükelleflerin hepsini muhatap alır; kurum kazancı üzerinden öncelikle *asgarî kurumlar vergisi* hesaplanır; kalan kurum kazancı üzerinden indirim ve istisnalar uygulanır. Buna rağmen, artan kurum kazancı var ise, bunun üzerinden normal-olağan kurumlar vergisi hesaplanıp *asgarî kurumlar vergisi* ile toplanmak suretiyle ödenecek nihaî kurumlar vergisi tespit edilir.

⁸⁶ Bkz. Karakoç (n 8) 1283.

Ek Kurumlar Vergisi öncesinde *istisna* ve *indirimler* sebebiyle vergi dışı bırakılmış olan iktisadî değerlerin-kazancın vergilendirildiği belirtilerek mülkiyet hakkının ihlâl edilmediği iddiası hukuken kabul edilemez. Zira bir *Kanunun* vergi konusu yaptığı bir kazancın aynı kanun ya da bir başka kanun tarafından vergi dışı bırakılması dikkate alındığında, *Ek Kurumlar Vergisinin* mülkiyet hakkına aşırı müdahale anlamına geldiği muhakkaktır.

Ayrımcı bir vergi olan *Ek Kurumlar Vergisi*, mükelleflerin mülkiyet haklarını da ihlâl etmektedir. Çünkü, şayet bir malî yükümlülük *hukukî güvenlik ilkesine* ve *vergi adaleti ilkesine* aykırı ise, bu malî yükümlülüğün mükelleflerinin mülkiyet haklarını ihlâl etmemesi düşünülemez. Nitekim, hiç ya da bu kadar ödenmemesi gereken bir verginin ödenmesi kişilerin mamelekinde eksilmeye sebep olmaktadır.

Ek Kurumlar Vergisini düzenleyen kanun ile talep-takip ve tahsil edilmesinden vazgeçilen vergi ve diğer kamu alacakları dikkate alındığında, bu *Ek Kurumlar Vergisi* gerekli, elverişli ve yeterli olmadığı; sınırlı sayıda mükellefi muhatap aldığı için *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımından* söz etmek mümkün değildir. Bu itibarla, bu vergi açık ve net bir şekilde *ölçülülük ilkesi* ve *Anayasaya* aykırıdır.

IV. Genel Değerlendirme

7440 Sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* ile yürürlüğe konulan *Ek Kurumlar Vergisinin*, *Hukukun Genel Prensipleri ile Anayasa'nın* 2'nci, 10'uncu, 13'üncü ve 73'üncü maddelerinden kaynaklanan *hukuk devleti ilkesi*, *vergi adaleti ilkesi*, *hukukî güvenlik ilkesi* ile *ölçülülük ilkesine* aykırı olduğu açıktır.

Hukuk devleti ilkesi, Devletin Anayasaya uygun davranması anlamına gelmektedir. *Ek Kurumlar Vergisinin* Anayasada ifadesini bulan birçok ilkeye aykırı olması aynı zamanda *Hukuk Devleti İlkesine* de aykırılık teşkil etmektedir.

Ek Kurumlar Vergisi, 2022 yılı hesap dönemi kapandıktan sonra 12.03.2023 tarihinde 2022 yılı Kurum kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, *gerçek geçmişe yürüme* örneği teşkil etmektedir ve *Anayasa'nın* 2'nci maddesinde yer alan *Hukuk Devleti İlkesi ile Hukukî Güvenlik İlkesine* aykırıdır. Mahkeme kararlarında *gerçek geçmişe yürüme* söz konusu olduğunda, *kazanılmış haklara saygı* bağlamında *hukukî güvenlik ilkesi* öne çıkmaktadır. Böyle durumlarda, geçmişe etkili olarak yürürlüğe giren hükümlerin iptaline karar verilmektedir.

Hukukî güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olan (*aleyhe*) *düzenlemelerin geçmişe yürü(tül)memesi ilkesi* zaman zaman ihlâl edilmektedir. Bu bağlamda, hem yasama düzeyinde/organınca hem de idare tarafından aleyhe hükümler içeren düzenlemeler geçmişe yürütülmektedir. Buna karşılık, lehe olan düzenlemelerden yararlandırma

konusu ise, belirsizlikler içermektedir. Vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirenler aleyhine, fakat diğer mükellefler lehine sonuçlar doğura(bile) n düzenlemelerin ve uygulamaların varlığı, hukuka güveni sarsmakta; hatta yok etmektedir. Vergi yükünü artıran hükümlerin geçmişe yürütülmesi kadar, lehe olmasına rağmen aynı durumda olan herkese ve her konuya uygulanması gereken hükümlerin geçmişe yürütülmemesi, geçmişe etkili olarak uygulanmaması da hukuka aykırıdır ve *hukukî güvenlik ilkesini* ihlâl etmektedir. Bu tür düzenleme ve uygulamaların hukukla, güvenle, istikrarla, adaletle herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, böyle düzenleme ve uygulamaların hukuk olarak değerlendirilmesi mümkün değildir⁸⁷.

Ek Kurumlar Vergisi, Kurumlar Vergisi mükellefleri içerisinde sadece küçük bir grup için yükümlülük getirmesi sebebi ile *Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan vergilerin genelliği ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması ilkelerine* aykırılık teşkil etmektedir.

Aynı statüye sahip kurumlar vergisi mükelleflerinin küçük bir bölümünü oluşturan vergi indirim ve istisnasından yararlanan kurumlardan *Ek Kurumlar Vergisi* talep-takip ve tahsil edilmek istenmesi; Devletin indirim ve istisnalar ile desteklediği konu ve faaliyetlerin vergi kapsamında olmasına rağmen, istisna ve indirim tanınmayan alanlarda faaliyet gösteren kurumların bu verginin dışında bırakılması *vergi adaleti (genellik ve eşitlik) ilkesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması ilkesine* açıkça aykırıdır.

Ek Kurumlar Vergisinin 2022 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi henüz verilmenden ihdas edilmiş olması, düzenlemenin *geçmişe yürütüldüğü ve hukukî güvenlik ilkesini* ihlâl ettiği gerçeğini bertaraf edemez. Çünkü kapanmış bir dönem esas alınarak vergi yükü ölçsüz–eşitsiz-zamansız bir şekilde artırılmıştır. Yeni bir vergi ihdas edilmemiş; *Kurumlar Vergisi* mükelleflerinden bazıları için *ek bir yük* getirilmiştir.

Millî Dayanışma Paketi olarak nitelendirilen 7456 sayılı *Torba Kanun* ile *Kurumlar Vergisinin Oranı % 25'e* yükseltilmiş; *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi* ihdas edilmiş olması dikkate alındığında sözü edilen aykırılıkların daha açık ve anlaşılır olduğu ortadadır. Bu sebeple, *Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya aykırılığı itirazı* bir şekilde *Anayasa Mahkemesine* intikal etmesi halinde, bu vergiyi düzenleyen hükmün iptaline (*yürürlükten kalkmasına*) karar verilmesi mümkün ve gereklidir.

Geçmiş dönemlerde ihdas edilen *olağandışı-olağanüstü-geçici vergiler* hakkında verilen *Anayasa Mahkemesi Kararlarının* bir kısmı, ilgili düzenlemelerde indirim, istisna ve muafiyetler uygulanmak suretiyle *malî güce göre vergilendirme ilkesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin* gözetilmiş olması gerekçesi ile

⁸⁷ Bkz. Karakoç (n 8) 1293-1294.

Anayasaya aykırılık iddiasının reddi yönündedir. Bu kararlarda, geçmişe yürütülme yönünden sözü edilen vergi ihdaslarının şartların gerektirdiği düzenlemeler olduğu yaklaşımı ağır basmıştır. Söz konusu kararların verildiği dönemlerde hem akademide hem de yargı organlarında Vergilendirmenin Temel İlkeleri ile ilgili bilgi-tecrübe ve bilinç gerekli-yeterli düzeyde olmadığı gibi geçmişe yürütme(me) yönünden bugünkü gibi istikrar kazanmış kararlar mevcut değildi. Ayrıca, Anayasaya aykırılık iddiaları gerekli-yeterli açıklıkta ve ayrıntıda ifade edilememiştir.

Deprem felâketi yaşanmış; ek kamu gelirine ihtiyaç doğmuştur. Yasama organının vergi ihdas etme yetkisi vardır. Bu yetki kullanılmak suretiyle *Ek Kurumlar Vergisi* ihdas edilmiştir. Bu verginin ihdasında *Ön-izin İlkesi, Belirlilik (Tahmin Edilebilirlik) İlkesi, Mükelleflerin Eşitliği (Malî Güce Göre Vergilendirme) İlkesi, Vergilerin Genelliği İlkesi* ile *Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi* dikkate alınmış; ayrıca, geçmişe etkili olarak yürürlüğe konulmuştur.

Ek Kurumlar Vergisi, hukuk devleti, hukukî güvenlik, vergi adaleti (vergide genellik ve eşitlik- malî güce göre vergilendirme), ölçülülük ilkelerine; ayrımcılık yasağına aykırı olan ve bu yüzden mülkiyet hakkını ihlâl eden bir vergidir. Önceki dönemlerde yapılan benzer düzenleme, uygulama ve yargılamaların her yönüyle Ek Kurumlar Vergisine emsal teşkil etmesi mümkün değildir.

Ek Kurumlar Vergisi,

- *Bütçe Yılı* içinde yeni bir vergi ihdası, mevcut vergilerde-malî yükümlülüklerde artışa gidilmesi *Bütçe Hukukunda* uyulması ve uygulanması gereken *Ön-izin İlkesine* aykırıdır. Nitekim, *Ek Kurumlar Vergisi, Ön-izin İlkesine* aykırı olarak *2023 Bütçe Yılı*nın üçüncü ayında ihdas edilmiştir. Bu yönü ile *Anayasaya* aykırı olduğu muhakkaktır.

- Bu verginin hesaplanmasında geçmiş dönem kazançları esas alınmakta; sınırlı sayıda mükellefi bulunmaktadır.

- Mükellefleri için *sürpriz* ve *ölçüsüz* yük getirmekte; geleceğe değil, *geçmişe etkili* olmaktadır.

- Sadece bazı indirim ve istisnalar esas alınmakta; adaletli ve dengeli bir yük dağılımı yapılmamaktadır.

- *İndirim-istisna* adıyla sağlanan *vergi kolaylığının* mahiyetine, mantığına, felsefesine aykırılık oluşturmaktadır.

- *Ayrımcı* bir vergi olması sebebiyle, *genellik ve eşitlik ilkelerine* aykırılığı kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

- Oysa, *Kurumlar Vergisi* mükellefleri için *indirim* ve *istisna* öncesi bir *asgari kurumlar vergisi* ihdas edilmiş ve bu verginin hesaplanmasından sonra kalan kurum kazancı üzerinden *istisna* ve *indirimler* uygulanmış olsaydı daha anlamlı olurdu. Kazancı olan her kurum asgari (%2-3) oranında bir vergi öderdi. Kalan kurum kazancı üzerinden istisna ve indirimler

hesaplandığında matrah çıkmaz ise, *asgari kurumlar vergisi* o vergilendirme döneminde talep-takip ve tahsil edilmesi gereken nihai vergi olurdu. Matrah çıkması halinde ise, %20 oranında genel *Kurumlar Vergisi* hesaplanır ve önceden hesaplanan *asgari kurumlar vergisi* ile bu tutar toplanmak suretiyle ödenecek toplam-nihai vergi tesbit edilmiş olurdu.

- Böyle bir vergi ihdası, kurum kazancı olan her kurumun *asgari bir vergi* ödemesini sağlayacak; kurum kazancı olanlar içinde indirim ve istisnalar sayesinde hiç vergi ödemeyen kurum kalmayacaktır. Deprem vesilesi ile ihdas edildiği iddia edilen verginin bu şekilde düzenlenmesi halinde, belki o zaman geçmişe etkili olan düzenlemenin olağandışı şartlar sebebiyle gerçekleştirildiği iddia edilebilir; kurumlar vergisi mükellefleri arasında genel bir fedakârlık olarak nitelendirilmesi mümkün olabilirdi. *Anayasa Mahkemesi* de böyle bir düzenlemeyi *olağandışı şartlar ve olağanüstü ihtiyaçlar* sebebiyle hukukî güvenlik ilkesine aykırı bulmaz; ölçülülük ilkesini ihlâl ettiğine karar vermezdi. Ancak, *7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* ile yapılan *Ek Kurumlar Vergisi*ne ilişkin düzenleme bu şartları taşımamaktadır.

Bu itibarla, *Anayasaya aykırılık* iddiasının İtiraz yolu ile *Anayasa Mahkemesine* intikal ettirilmesi halinde iptaline karar verilmesi mümkün ve gereklidir.

Sonuç

Ek Kurumlar Vergisi,

- *Ön izin ilkesine aykırıdır. Çünkü Bütçe Yılı içinde yürürlüğe giren bir Kanun ile ihdas edilmiş olduğundan, bu Kanunun 2023 Yılı Bütçe Kanunu'nun (C) Cetvelinde yer alması mümkün değildir.*

- *Vergi adaleti ilkesine ve onun alt ilkeleri olarak nitelendirilen vergilerin genelliği, mükelleflerin eşitliği (malî güce göre vergilendirme) ilkelerine aykırıdır. Çünkü kurumlar vergisi mükelleflerinin hepsine şâmil bir vergilendirme yapılmadığından vergilerin genelliği ilkesini; istisna ve indirim hakkından yararlanan mükellefler arasında muafiyet; vergilendirilen konu bakımından ayrıca istisna uygulaması sebebiyle ise, mükelleflerin eşitliği (malî güce göre vergilendirme) ilkesi ihlâl edilmektedir.*

- *Hukukî güvenlik ilkesine aykırıdır. Çünkü 2022 yılı kazançları (istisna ve indirimler) esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Mevcut kanunlara ve şartlara göre iş, işlem ve faaliyetlerini yönlendiren ve yürütenlerin bu güveni korunmamış, boşa çıkarılmıştır.*

- *Böyle bir verginin önceden bilinmesi-tahmin edilmesi mümkün değildir. Belirlilik-tahmin edilebilirlik-öngörülebilirlik ilkesine aykırılık sebebiyle hukukî güvenlik ilkesi ihlâl edilmiştir.*

- *Ayrıca, hukukî güvenlik ilkesinin alt ilkesi olarak nitelendirilen kanunların/kuralların geçmişe yürümemesi ilkesine de aykırılık söz konusudur. Çünkü 2022 yılı-hesap dönemi kapandıktan sonra bu kapanan dönem kazançlarını vergilendiren bir düzenleme yapılmıştır. 12.3.2023 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren bu hüküm yürürlüğe girmesinden önceki döneme uygulanmaktadır. Bu yönüyle de hukukî güvenlik ilkesini ihlâl etmektedir.*

- *Ek Kurumlar Vergisi, ayrımcı bir vergi niteliğine sahiptir.*

- Yukarıda belirtilen ilkelere aykırı olan bir verginin mülkiyet hakkını ihlâl ettiği her türlü izahattan varestedir. Çünkü, belli bir grubu muhatap alması yüzünden ayrımcı; önceden tahmin edilemediği-öngörümediği ve kapanmış bir dönem kazancını vergilendirdiği için hukukî güvenlik ilkesine; kurumlar vergisi mükelleflerinin hepsini muhatap almadığı için genellik ilkesine ve muhatap aldığı sanılan mükellefler arasında ayrıca istisna ve muafiyet uygulandığı için eşitlik ilkesine aykırı bir vergi her halde mülkiyet hakkına da aşırı bir müdahale demektir.

Sonuç itibarıyla yukarıda açıklanan gerekçelerle,

- Vergi Mahkemelerinin, ihtirazî kayıtlı beyanname vermiş ve dava hakkını kullanmış bulunan *Ek Kurumlar Vergisi* mükelleflerinin, *Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya aykırılık iddialarını ciddi* bularak ya da *re'sen itiraz yolu* ile *Anayasa Mahkemesine* başvurması mümkün ve gereklidir.

- Birçok yönden *Anayasaya* ve hukuka aykırılık içeren *Ek Kurumlar Vergisine* ilişkin kanun hükümlerinin ivedilikle iptaline karar verilmesi uygun ve mümkündür. Kaldı ki, *7456 sayılı Kanun* ile *Kurumlar Vergisi oranının %25'e* yükseltilmiş olması da bu *ayrımcı vergiye* ilişkin düzenlemenin gerekli olmadığını ortaya koymaktadır.

- Var olan kamu geliri ihtiyacının karşılanması amacıyla *Anayasaya* ve hukuka uygun olarak *Bütçe Yılı* içinde düzenleme yapılması ve bu hükümlerin 2024 yılında uygulanması mümkündür ve gereklidir.

Ayrıca şu hususlara da işaret edilmesinde yarar vardır:

- *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisinin Anayasaya aykırılığı* talebi *Anayasa Mahkemesi* tarafından reddedilmiş olması, bir yönüyle *Ek Kurumlar Vergisini* düzenleyen hükmün iptalini; diğer yandan *Anayasaya aykırılık itirazının* reddedilmesini kolaylaştırmaktadır. Çünkü, kurumlar vergisi mükelleflerinin hepsine yönelik bir düzenleme olmaması iptale; deprem vesile ile ihdas edilmesi redde gerekçe yapılabilir.

- *Ek Kurumlar Vergisinin* ödeme süresi sona ermiştir. *Anayasa Mahkemesinin* bu vergiyi düzenleyen hükmün iptaline karar vermesi halinde ödenmiş vergilerin iade; ödenmemiş vergilerin tahsil edilip edilmeyeceği hususunda belirsizlikler vardır. Bu sebeple, *Anayasa Mahkemesinin* talebin reddi yönünde karar vermesinin eleştirilmesi mümkün; fakat verilen kararın sonuçlarının tartışmasız olmasını da dikkate almak gerekir.

- *Anayasa Mahkemesi* kararlarının geçmişe yürümemesinin hüküm ve sonuçlarının gözden geçirilmesinde yarar vardır. Çünkü, vergiyi ödeyen ödemiştir; ödemeyen ödemek zorunda değildir denilemediğinden iptal (kaldırma) kararı etkisiz karar niteliğinde olacaktır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Bibliyografya/Bibliography

Kitaplar

- Arıkan A, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi* (Adalet Yayınevi 2022).
- Ateş L, *Vergilendirmede Eşitlik* (Derin Yayınları 2006).
- Budak T, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç* (On İki Levha Yayınları 2010).
- Diler F, *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkesi* (Yetkin Yayınları 2021).
- Karakoç Y, *Hukuk Araştırmalarında Metot* (2. Baskı, Yetkin Yayınları 2022).
- Özgüven A, *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi* (Maliye ve Hukuk Yayınları 2007).
- Taylar Y, Gök Ö, Demirbaş Aksüt B ve Artun E.S, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi* (On İki Levha Yayıncılık 2020); Abdullah Arıkan, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi* (Adalet Yayınevi 2022).
- Üyümez M.E, *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi* (T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları 2010).

Makaleler

- Ateş L, 'Kriz Dönemi Ek Vergi Düzenlemelerine İlişkin Niteliksel Parametrelerin Tespiti' (2023) (418) Vergi Sorunları Dergisi 13-26.
- Ayatar Kızılyar S, 'Anayasa Madde 73, Fıkra 2'nin Bağlayıcılığı' (2011) 8 (2) Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Erhan Adal'a Armağan) 995-1011.
- Bulut U, 'Vergi Adaleti İlkesi' in Yusuf Karakoç (ed), Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler) (Yetkin Yayınları 2017) 255-311.
- Çelikaş Türkbay Ö, 'Vergi Adaleti İlkesinin Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi' in Yusuf Karakoç (ed), *Mali Hukuka İlişkin Temel İlkeler (Makaleler)* (Yetkin Yayınları 2022) 15-55.
- Demirbaş Aksüt B, 'Vergi Yargılaması Hukuku'nun Anayasal Temelleri' (2010) 12 (Özel Sayı) DEÜHFD (Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan) 257-312.
- Demirbaş Aksüt B, 'Vergi Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi' in Yusuf Karakoç (ed), Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler) (Yetkin Yayınları 2017) 194-253.
- Eltimur D, 'Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi' in Yusuf Karakoç (ed), Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler) (Yetkin Yayınları 2017) 313-389.
- Eroğlu O ve Mecit K, 'Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi' (2015) XXXIV(2) Uludağ Üniversitesi İİBF 55-93.
- Karakoç Y, 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' (2013) 15 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. M. Polat SOYER'e Armağan) 1259-1308.
- Konuk B, 'Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilendirmede Sosyal Devlet İlkesi' (2011) 8(2) Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Erhan Adal'a Armağan) 799-833.
- Kumrulu A, 'Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri' (1979) XXXIV(1-4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 147-162.

- Joachim Lang, 'Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri' (çev. Funda Başaran) (2000) Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, 3-64.
- Özgenç A. S, 'Geriye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması: 7440 Sayılı Kanununa İlişkin Çıkarımlar' (2023) 1(415) Vergi Sorunları Dergisi 46-55.
- Saban N, 'Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik' (2000) 14-16 Mayıs 1998 Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 65-79.
- Taylor Y, 'Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi' (2007) (307) Vergi Dünyası 196-214.
- Üstün Ü, 'Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler' (2003) 11(1-2) Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 252-273.
- Yaltı Soydan B, 'Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak' (1998) (119) Vergi Sorunları Dergisi 98-118.
- Yılmaz S ve Başdelioğlu O, 'Ek Vergi Uygulamasının Anayasa ve Hukuka Uygunluk Açısından Değerlendirilmesi' (2023) 1(417) Vergi Sorunları Dergisi 90-97.