

Anayasa Mahkemesi Ek Vergi Düzenlemesini Anayasa'ya Aykırı Bulmadı!

Gelişme

6 Şubat 2023 tarihinde Kahramanmaraş'ta vuku bulan ve birçok çevre ili de etkileyen deprem felaketinin yaralarının sarılması amacıyla TBMM tarafından yürürlüğe konan 09.03.2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un ("Kanun") 10. maddesinin 27. fıkrasıyla ("Yasal Düzenleme") vergi indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerine bir ek vergi yükümlülüğü getirilmiştir. Birçok vergi mükellefi tarafından Yasal Düzenleme uyarınca tahakkuk ettirilen ek vergi, ihtirazı kayıtlı beyan edilerek ödenmiş ve mükelleflerin bazıları tarafından ek verginin iptali talepli olarak dava açılmış olup bu davalar kapsamında ek verginin Anayasa'ya aykırılığı da ileri sürülmüştür.

Nitekim İstanbul 1. Vergi Mahkemesi ("Mahkeme") nezdinde açılan ek verginin iptali talepli bir davada ("Dava"), Yasal Düzenleme'nin Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne ("AYM") başvurmuş, AYM ise 14.03.2024 tarihinde söz konusu itiraz başvurusunu 2023/169 E., 2024/82 K. sayılı kararında ("Karar") oybirliğiyle reddetmiştir. Karar 19.04.2024 tarihinde 32522 numaralı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi Kararı

Dava'da Anayasa'ya aykırılık sebebiyle iptal başvurusuna konu edilen Yasal Düzenleme'nin tam metni aşağıdaki gibidir:

"(27) Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında, 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden

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

Yasal Düzenleme’de özetle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan “bazı” vergi indirimlerinden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin söz konusu ek vergiye tabi olacakları düzenlenmiştir.

Yapılan Anayasa’ya aykırılık başvurusu kapsamında aşağıda özetlenen temel iki gerekçeyle Yasal Düzenleme’nin Anayasa’nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür:

- Getirilen ek vergi yükümlülüğünün bütün kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamadığı ve yalnızca beyannamelerdeki tutarlar esas alınarak vergilendirme yapıldığı, dolayısıyla vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkesinin ihlal edilmesi

- Ek vergi düzenlemesinin, vergiyi doğuran olaydan sonraki bir tarihte yürürlüğe girmesi nedeniyle en temel hukuk ilkelerinden biri olan kanunların geriye yürümezliği ilkesine de aykırı olması.

AYM, Karar'da öncelikle kanunların geriye yürümezliği ilkesinin somut ek vergi düzenlemesiyle birlikte ihlal edildiğini kabul etmekle beraber, AYM'nin 28.03.2001 ve 07.10.2003 tarihli kararlarına (AYM, E.1999/51, K.2001/63, 28/3/2001; E.2003/73, K.2003/86, 7/10/2003)" atıf yapmak ve bu kapsamda "Bu itibarla kuralın geriye yürütüldüğü söylenebilse de beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hâli, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle yapılacak kanuni düzenlemelerle kanunların geriye yürütülmesinin mümkün olduğunun kabulü gerekir" gerekçesini benimsemek suretiyle 6 Şubat depremlerinin yarattığı özel durum nedeniyle Yasal Düzenleme'nin kanunların geriye yürümezliği ilkesi açısından Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediği sonucuna varmıştır.

Karar'da Yasal Düzenleme'nin Anayasa'nın 35. maddesinde yazılı mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiasına ilişkin yapılan değerlendirmede öncelikle Anayasa'nın 13. maddesine dayanan; yasama organı eliyle temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması prosedürü ayrıntılı bir biçimde açıklandıktan sonra bu tip sınırlamaların anılan prosedürün gerektirdiği şekilde kanunilik ve ölçülülük ilkelerine uygun olarak yapılması gerektiği vurgulanmıştır. AYM bu ilkeler ışığında yaptığı değerlendirme kapsamında, Yasal Düzenleme'yle "verginin kapsamındaki indirim tutarlarının ve verginin hesaplanma usulünün herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiği" ve böylece "kuralın belirli ve ulaşılabilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı"na kanaat getirmiştir.

Öte yandan Yasal Düzenleme'nin ölçülülük ilkesine uygunluğunu da irdeleyen AYM, Karar'da "Deprem gibi olağaniüstü hadiseler nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması maksadıyla ek vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkün olup kuralla ek vergi getirilmesinde kamu yararına yönelik meşru bir amacın olmadığı söylenemez." demek suretiyle yine 6 Şubat depremlerinin yarattığı yıkıcı etkinin giderilmesine yönelik getirilen ek verginin bu meşru amacın gerçekleştirilmesine elverişli olduğunu belirtmiştir. Sınırlamanın ölçülülük ilkesinin bir diğer parçası olan gereklilik unsurunu da kanun koyucunun konuya ilişkin takdir yetkisinin geniş olmasından hareketle benimseyen AYM, aynı etkiyi yaratabilecek daha az sınırlayıcı bir düzenleme olup olmadığı konusunda ise herhangi bir yorumda bulunmamıştır.

AYM, Karar kapsamında söz konusu ek vergi düzenlemesinde, temel hakların kanunla sınırlanması yönünden Anayasa'ya uygunluk incelemesindeki son kriter olan "orantılılığın" karşılandığını ise aşağıdaki ifadelerle kabul etmiştir:

"7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasına göre 5520 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan tutarlar üzerinden %10 oranında ek vergi hesaplanacak ve hesaplanan tutar da biri kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde diğeri ise bu süreyi takip eden dördüncü ayda olmak üzere iki taksitle ödenecektir. Öte yandan kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurduğu bu araç ile kazancın bulunması hâlinde indirilecek tutarları güncel kurumlar vergisi oranının çok altında bir oranla vergilendirdiği de açıktır. Bunun yanı sıra ek vergi geçici nitelikli ve bir defalığa mahsus alınan bir vergidir. Bu itibarla ek vergiye muhatap kişilere aşırı bir külfet yüklenmediği, yaşanan depremler nedeniyle oluşan maddi kayıpların büyüklüğü karşısında bu kayıpların giderilmesi neticesinde elde edilecek fayda ile katlanılacak külfet arasında makul olmayan bir dengesizliğin bulunmadığı ve bu nedenlerle sınırlamanın orantılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır."

Karar'ın devamında Yasal Düzenleme'nin, vergide eşitlik ve genellik ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkelerinin düzenlendiği Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık teşkil edip etmediğine ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuş, bu yönden Anayasa'ya aykırılık iddiası da yine ana hatlarıyla 6 Şubat depremlerinin yarattıkları yıkıcı etkinin oluşturduğu özel duruma dayanılarak reddedilmiştir. AYM, benimsediği bu görüşü desteklemek adına, 1999 yılında Marmara Bölgesi'ni etkileyen, yaygın adıyla "99 Depremi" olarak bilinen deprem felâketinin ardından yaraların sarılması için yürürlüğe konan 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'daki benzer düzenlemelerin, o zaman iptal başvurularına konu edildiğini ancak AYM'nin o dönem verdiği emsal kararlar (AYM, E.1999/51, K.2001/63, 28/3/2001 T.) bu başvuruları da aynı yönde gerekçelerle reddettiğini belirtmiştir.

Son olarak, buna benzer değerlendirmelerin yine 2023 yılında getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi düzenlemesine karşı yapılan başvurularda da yapıldığını dile getiren AYM (AYM,

E.2023/131, K.2023/160, 28/9/2023, § 25) benzer olaylarda verdiği benzer kararları emsal olarak göstermiş ve “Kararlara göre AYM deprem gibi olağanüstü olayların yaşandığı dönemlerde oluşan ekonomik kayıpların telafisi amacıyla -ölçülü olmak kaydıyla- ek vergilerin öngörülmesinin mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine aykırı olmadığına hükmettiği anlaşılmaktadır.” demek suretiyle söz konusu Yasal Düzenleme’nin de 6 Şubat depremleri neticesinde yapılmak zorunda kaldığı anlayışını devam ettirerek Anayasa’ya aykırı olmadığına hükmetmiştir.

Sonuç

Sonuç olarak AYM, deprem ve benzeri olağanüstü felâketler döneminde Anayasa Hukuku’nun bir kısım temel ilkelerin kamu yararının sağlanması amacıyla istisnai olarak uygulanmayabileceğini ifade eden bir karara imza atmış ve yürürlüğe konan ek vergi düzenlemesinin Anayasa’ya aykırı olmadığına hükmederek Mahkeme’nin itiraz başvurusunu esastan reddetmiştir.

Karar’ın tam metnine [buradan](#) ulaşabilirsiniz.

Av. Dr. Onur Ergöner, Ortak Avukat
Can Kaleli, Stajyer Avukat