

“Davacı tarafından, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında 2015 yılına ilişkin olarak gelir ve katma değer vergileri yönünden matrah artırımında bulunarak dört taksidini ödediği ancak son iki taksidi ödemediği gerekçesiyle 7143 sayılı Kanunu ihlal ettiğinden bahisle matrah artırımı iptal edilerek hakkında yapılan vergi incelemesine istinaden tarh olunan vergi ve cezalardan, matrah artırımı suretiyle tarh edilerek ödediği dört taksit miktarının mahsup edilmesi istemiyle idareye yaptığı başvurunun reddine dair işlemin iptali ile matrah artırımı nedeniyle ödediği miktarın inceleme sonucu tarh edilen vergi borçlarından mahsubuna karar verilmesi istemiyle açılan davada; dava dosyası 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’un 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının (b) bendinde yer alan “(...) indirim, mahsup ve iade konusu yapılmaz.” ibaresinin Anayasaya uygunluğu yönünden incelenerek gereği düşünüldü:

18/5/2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’un “Matrah ve vergi artırımı” başlıklı 5’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında “Mükellefler, bu fıkra da belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırarak bu maddede belirtilen süre ve şekilde ödemeleri halinde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.” hükmüne, maddenin 4’üncü fıkrasında ise “Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarına göre;

b) Hesaplanarak veya artırılarak ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmez; indirim, mahsup ve iade konusu yapılmaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Kanun’un “Ortak hükümler” başlıklı 9’uncu maddesinin 1’inci fıkrasında ise “Bu Kanunun ilgili maddelerindeki başvuru ve ödeme süresine ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların;

a) Bu Kanunun yayımı tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar ilgili idareye başvuruda bulunmaları,

b) Maliye Bakanlığına, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına, il özel idarelerine, belediyelere ve YİKOB’lara bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini bu Kanunun yayımı tarihini izleyen dördüncü aydan, Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ise ilk taksiti bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde azami on sekiz eşit taksitte ödemeleri şarttır.” hükmüne yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden; davacının 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında 2015 yılına ilişkin olarak 5.7.2018 tarihinde gelir vergisi yönünden matrah artırımında, 12.7.2018 tarihinde ise kdv artırımında bulunarak dört taksidini ödediği ancak son iki taksidi ödememesi üzerine matrah artırımı işleminin iptal edilerek davacının 2015 yılı hesaplarının katma değer vergisi yönünden vergi incelemesine tâbi tutulduğu, hakkında düzenlenen 15.1.2020 tarih ve 2020-A-748/7 sayılı Vergi İnceleme Raporuna istinaden adına resen cezalı vergi tarhiyatı yapılmasının ardından davacı tarafından idareye başvurularak matrah artırımı suretiyle ödediği dört taksit miktarının adına resen tarh edilen vergi ve

cezalardan mahsup edilmesi istemiyle yaptığı başvurunun idarece “7143 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımı ihlal edildiğinden 7143 sayılı Kanunun 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının (a) bendi gereğince yapılandırma hükümlerinden yararlanılamayacağı ve ilgili maddenin (b) bendi gereğince ödenen vergilerin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olmadığı; indirim, mahsup ve iade konusu yapılamayacağına belirtildiği” gerekçesi ile reddi üzerine bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

## 1. DAVAYA BAKMAKTA OLAN MAHKEME VE BU DAVADA UYGULANACAK KURAL OLMASI YÖNÜNDEN

Anayasa’nın 152’nci maddesinin 1’inci fıkrasında; “Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.” üçüncü fıkrasında ise; “Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.” hükmüne yer verilmiştir.

Uyuşmazlıkta, katma değer vergisi matrah artırımı sonucu tahakkuk eden vergiye ilişkin taksitlerden bir kısmının ödenmemesi nedeniyle 7143 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan “...Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur, ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz.” hükmü gereğince aynı maddenin 3’üncü fıkrasında yer alan “...söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz” hükmünden yararlandırılmayarak davacı hakkında vergi inceleme raporu düzenlendiği ve adına cezalı vergi tarhiyatı yapılmasının ardından davacının ödediği taksitlerin resen tarh edilen vergi ve kesilen cezadan mahsup edilmesine dair idareye yaptığı başvurunun, anılan Kanunun 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının (b) bendinde, ödenen vergilerin indirim, mahsup ve iade konusu yapılamayacağına belirtildiği gerekçesiyle reddedildiği görüldüğünden 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’un 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının (b) bendinde yer alan “(...) indirim, mahsup ve iade konusu yapılmaz.” ibaresinin Dairemizce bakılan uyuşmazlıkta uygulanacak kural olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır.

## 2. BAŞVURU KONUSU HÜKMÜN ANAYASA’YA AYKIRILIĞI YÖNÜNDEN

7143 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde; “Uygulanan ekonomik politikalar ve mali disiplin sayesinde ülkemiz gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerden daha hızlı büyümüş, kişi başına düşen milli gelir de onbin doların üzerine çıkmıştır. Bu süreçte yatırım, üretim, ihracat ve istihdamın artırılmasına, araştırma-geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ve ülkemizin cazip bir yatırım merkezi haline getirilmesine hizmet eden çok sayıda düzenleme hayata geçirilmiş, işlem maliyetleri azaltılarak ekonomik büyüme desteklenmiştir. Ülke ekonomisinin büyüme hızını desteklemek ve bu suretle kalkınmasını devam ettirmek amacıyla dünyadaki ekonomik ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda yaşanan bölgesel olayların vatandaşlarımız üzerinde oluşturması muhtemel etkisini bertaraf etmek ve müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkan sağlamak için; Kamuya olan borçların yapılandırılarak ödenmesini, mevcut ve muhtemel ihtilafların sulh yoluyla

sonlandırılmasını, matrah ve vergi artırımı yoluyla vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılmasını, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesini amaçlayan bu Tasarı hazırlanmıştır” ifadesine yer verilmiştir.

7143 sayılı Kanun’un 2’nci maddesinde kesinleşmiş alacaklar, 3’üncü maddesinde kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar, 4’üncü maddesinde inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler, 5’inci maddesinde ise matrah ve vergi artırımına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Kanun’un 2, 3 ve 4’üncü maddelerinde zaten doğmuş ya da doğacak vergi, ceza ve faizlerin Kanun kapsamında yapılan başvuru sonucu yeniden yapılandırılarak bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi; yapılandırılan borcun Kanunda öngörülen şekil ve zamanlarda ödenmemesi halinde ise borcun eski haline dönmesi söz konusudur. Kanun’un 5’inci maddesinde düzenlenen matrah artırımına göre ise Kanun kapsamında yapılan başvuru sonucu mükellefler adına geçmiş dönemler için yeni bir vergi tahakkuk ettirilerek mükelleflerin

bu dönemler için bir daha vergi incelemesine ve tarhiyata muhatap tutulmaması suretiyle geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması ve kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesinin amaçlandığı açıkça ifade edilmiştir.

Kanunun 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının (a) bendinde bir yandan matrah artırımı sonucu tahakkuk eden verginin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

gereğince gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam edileceği diğer yandan mükelleflerin madde hükmünden yararlanamayacağı ifade edilmiş olup böylelikle mükelleflerin haklarında matrah artırımında buldukları aynı dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılabileceği öngörülmüş iken itiraz konusu (b) fıkrasındaki kural ile de mükelleflerce matrah artırımı nedeniyle ödenmiş yahut 6183 sayılı Kanunun 51’inci maddesi uyarınca mükelleflerden tahsil edilmiş vergilerin yine aynı dönem ve aynı matrah üzerinden resen tarh edilmiş olan bu vergilerden mahsup edilemeyeceği, indirim ve iade konusu yapılamayacağı belirtilmesi suretiyle, düzenlemenin vergilendirmede mükerrerliğe yol açabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bu bağlamda, matrah artırımı sonucu tahakkuk ettirilen vergiyi Kanunda öngörülen zamanlarda ödeyen mükellefler bir daha aynı dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyata muhatap tutulmaz iken, bu vergiyi süresinde ödeyemeyip, terkinde söz konusu olmayan vergiyi süresinden sonra gecikme zammıyla birlikte ödeyen mükellefler kanundan yararlanma haklarını kaybederek vergi incelemesi ve tarhiyata muhatap olacakları gibi, vergi incelemesine istinaden yapılacak resen tarhiyat neticesinde ortaya çıkacak cezalı vergiden, matrah artırımı neticesinde ödemiş oldukları yahut 6183 sayılı Kanun kapsamında kendilerinden tahsil olunan aynı döneme ve matraha ilişkin bulunan vergiyi de mahsup, indirim veya iade konusu yapamayarak tekrar tekrar vergi ödemek zorunda kalacaklardır.

Anayasa’nın 2’nci maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devleti olduğu belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesinin istikrar kazanan kararlarında da belirtildiği üzere, kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

Kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik”, başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “gereklilik” başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve “orantılılık” ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir.

Anayasa’nın 10’uncu maddesinde ise; herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu, (...) devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Anayasa Mahkemesinin istikrar kazanan kararlarında da belirtildiği üzere, bu madde ile hukuksal eşitlik amaçlanmış olup; eşitlik ilkesi, aynı hukuksal durumda bulunanlara aynı kuralların uygulanmasını gerektirir. Kanunlar, eşitlik ilkesine uygun bir şekilde, aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlar ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranılmasını sağlayacak kurallar içermelidir.

Anayasa’nın 35’inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, semerelerinden yararlanma ve üzerinde tasarruf etme imkânı veren bir haktır. Anayasa’nın 13’üncü maddesine göre mülkiyet hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin, Anayasa’da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması, hakkın özüne dokunmaması ve ölçülü olması gerekir. Anayasa’nın 35’inci maddesinde mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği öngörülmüştür.

Yine Anayasanın 73’üncü maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülmüştür.

Anayasa Mahkemesinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili kararlarında da belirtildiği üzere, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe yol açacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devletinin gerekleri arasındadır. Vergilendirmede olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz verginin yasallığı ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla ihdas edilmesi, vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını tek başına 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.

Vergi hukukunda, vergiye ilişkin yasal düzenlemelerde, Anayasa’nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi yasallık, mali güç, genellik ve eşitlik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, anayasal ilkeleri içerecek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de kapsamlı, öte yandan mülkiyet hakkına getireceği sınırlama ise orantılı dolayısıyla ölçülülük ilkesine uygun olmalıdır. Vergi tekniğinin, vergide adaleti yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremeyeceği açıktır.

7143 sayılı Kanunun 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında genel itibarıyla matrah artırımını sonucu tahakkuk eden verginin bir an önce ödenmesinin sağlanmasının amaçlandığı

anlaşılmakta ise de; anılan hükmün (b) fıkrasında yer alan itiraz konusu kural ile söz konusu kanundan faydalanma hakkını kaybetmiş, ancak kanundan faydalanma amacıyla yapılan başvuru üzerine vergi borcu tahakkuk edip kesinleşerek ödenmiş yahut 6183 sayılı Kanun kapsamında kendisinden tahsil edilmiş mükelleflerin, bu vergilerin ait olduğu aynı dönem ve matrah üzerinden vergi incelemesine tabi tutularak adlarına resen vergi tarhiyatı yapılması durumunda aynı döneme ilişkin olarak ödemiş oldukları vergilerin resen tarh edilen bu vergilerden hiç bir şekilde mahsup edilemeyeceği, iade ve indirime konu olamayacağı dikkate alındığında; vergiyi zamanında ödeyen ve zamanında ödeyemeyen mükellefler arasındaki farkın verginin tahsil tarihine kadar işleyen gecikme zammıyla kapandığı, yine bir nevi yaptırım olarak öngörülmüş olan ilgili kanunun mükellefe sağladığı korumanın da ortadan kalktığı, ancak tüm bunlara ek olarak, aynı döneme ve matraha ilişkin ödenmiş vergi yönünden muafiyet, indirim ve iade yolunun kapatılması suretiyle vergide mükerrerliğe yol açacak şekilde yapılan bu düzenlemenin adaletli, hakkaniyetli ve ölçülü olmadığı, madde metni içerisinde gerek verginin tahsilini güvence altına almak gerekse zamanında ödeme yapmayan mükellefler hakkında yaptırım uygulamak amacıyla pek çok araca yer verilmiş iken, mükelleflerin ikinci bir kez yaptırıma maruz kalmasını doğuracak, aynı zamanda verginin mükerrer olarak tahsili, yolunu da açabilecek 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının (b) bendinde yer alan "(...) indirim, mahsup ve iade konusu yapılmaz." ibaresinin bir yandan hukuk devleti ilkesinin gereklerinden olan eşitlik, hakkaniyet ve ölçülülük ilkelerine aykırı bir sonuç doğurduğu, öte yandan mülkiyet hakkına orantısız bir sınırlama getirdiği görüldüğünden bu düzenlemenin Anayasa'nın 2'nci, 10'uncu, 13'üncü, 35'inci ve 73'üncü maddelerine aykırılık teşkil ettiği kanaatine varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 5'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının (b) bendinde yer alan "(...) indirim, mahsup ve iade konusu yapılmaz." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varıldığından, Anayasa'nın 152'nci ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40'inci maddesi uyarınca iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dava dosyasının tüm belgeleriyle onaylı suretinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte Anayasa Mahkemesine sunulmasına, işbu karar aslı ile dosya suretinin Yüksek Mahkemeye tebliğinden itibaren beş ay süre ile beklenilmesine, beş ay içerisinde karar verilmez ise davanın mevcut mevzuata göre sonuçlandırılmasına 19/1/2022 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."