

"18/10/1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı 2. maddesi şöyledir:

"Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir."

Anayasa'nın "Devletin temel amaç ve görevleri" başlıklı 5. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"Devletin temel amaç ve görevleri, ... kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır."

Anayasa'nın "Kanun önünde eşitlik" başlıklı 10. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

...

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

Anayasa'nın "Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü" başlıklı 11. maddesi şöyledir:

"Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.

Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz."

Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" başlıklı 13. maddesi şöyledir:

"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 lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

Anayasa'nın "Mülkiyet hakkı" başlıklı 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

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

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır..."

Anayasa'nın "Yargı yolu" başlıklı 125. maddesinin 3. fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

"Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz..."

Anayasa'nın "Mahkemelerin bağımsızlığı" başlıklı 138. maddesinin 1. fıkrası şöyledir:

"Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerine göre hüküm verirler."

06/01/1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı" başlıklı 2. maddesinin 1. fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

"1. İdari dava türleri şunlardır:

a) İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,..."

Mülga 24/12/1964 tarihli 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 30. maddesinde idari işlemin unsurları yönünden kanuna aykırılık denetiminin yapılacağı düzenlemesine yer verilmişken, 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinde ise idari yargı makamlarınca yapılacak denetiminin kapsamı "hukuka aykırılık" ibaresine yer verilmek suretiyle genişletilmiştir.

Verginin tarhından tahsilatına uzanan vergilendirme sürecinde, vergi idaresi tarafından çeşitli işlemler tesis edilmekte, söz konusu işlemlere karşı açılan davalarda işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygunluk denetimi ise idari yargı mercileri tarafından yapılmaktadır.

Ulusal hukukta temel hak ve özgürlükler, kanunlar üstü Anayasa ile düzenlendiğinden, vergilendirmeye ilişkin idari uyuşmazlıklarda, işlemin sebep, konu ve amaç unsurlarına yönelik yapılacak hukuka uygunluk denetiminde, salt vergilendirme işleminin kanuna uygunluğunun değil, ayrıca normlar hiyerarşisi gereğince üst norm niteliğindeki Anayasa'ya uygunluğunun da dikkate alınması gerekmektedir. (Yılmazoğlu, Y.E. (2022), "Somut Norm Denetimine Başvuru" ile "uyuşmazlığın çözümünde Milletlerarası Antlaşma Kuralının Esas Alınması" Yöntemlerinin Yargı Mercilerince Uygulanma Önceliğinin Karşılaştırılması, Cilt: 39, Sayı:2, s.272).

Zira, temel hak ve hürriyetlerin korunması, sadece Anayasa Mahkemesinin değil, aynı zamanda işlemi tesis eden idari makamlar ile bu işlemin hukuka uygunluğunu denetleyen yargısal makamların da görevidir. Ayrıca, Anayasa koyucu tarafından, Anayasa'nın 138.

maddesinde yer alan hakimlerin Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm vermesi gerektiği kuralı ile bu hususa işaret edilmiştir.

Görüleceği üzere, gerek Anayasa'da, gerekse 2577 sayılı Kanun'da, idari işlemin hukuka uygunluk denetiminin yapılacağı kurala bağlanmıştır. Bu nedenle, vergilendirme işleminin hukuka uygunluk denetimi yapılırken, anayasanın üstünlüğü ve normlar hiyerarşisi ilkeleri gereğince, kanunların yanında, kanundan daha üstün olan Anayasa'nın da dikkate alınması gerekmektedir.

Anayasa'nın 73. Maddesinde Yer Alan Vergilendirme İlkelerine Aykırılık:

Anayasa'da yer alan olağanüstü hal düzenlemeleri kapsamında olmamakla birlikte, tabii afetler gibi beklenmedik, konjonktürel bir durum varlığı halinde ortaya çıkan finansman ihtiyacının ivedilikle karşılanabilmesi için, egemenlik ve buna bağlı olarak vergilendirme yetkisini elinde bulunduran Devlet tarafından geçici nitelikte yeni bir vergi ihdası yoluna gidilebilmektedir. Literatürde bu vergiler, ek vergi, olağanüstü vergi gibi çeşitli şekillerde isimlendirilmektedir.

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiilî güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini; geniş anlamda ise çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerin - yasalarla belirlenmek koşuluyla- mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda olduğu bir yükümlülüktür. Devlet, bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya mali politikasının gereği olarak piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır (AYM, E.1997/62, K.1998/52, 16/9/1998).

Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011). Verginin niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle gözönünde tutulması gerekir (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004).

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş, diğer fıkralarında da bu yükümlülüğün ilkeleri gösterilmiştir (AYM, E.2005/73, K.2008/59, 21/2/2008). Devletin vergilendirme yetkisi; Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004). Böylece Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir (AYM, E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013).

Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "malî güç" kavramından ödeme gücünün anlaşılması gerekmektedir.

Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç; ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık şartıdır. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini gözönünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 22). Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik sağlanmasının uygulama aracı olup mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır (AYM, E.2003/73, K.2003/86, 7/1/2003).

Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre, belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 25). Bu durum verginin mali amacı doğrultusunda kamu hizmetlerinin finansmanı için tahsilinin yanı sıra farklı amaçlarla da kullanılan bir maliye politikası aracı olmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle ülke ekonomisini olumsuz etkileyen ve ekonomide daralmaya neden olan olayların meydana geldiği dönemlerde ekonomik sorunların giderilmesi ve istihdam düzeyinin korunması için vergi indirim, istisna ve muafiyetlerinden yararlanılmaktadır.

Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Ülkenin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kişilere ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmemekle birlikte, durumlarındaki özellikler, bazı kişiler için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumların aynı, ayrı hukuksal durumların farklı kurallara bağlı tutulması Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesini zedelemeyiz.

7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrası ile ihdas edilen ek vergi, tüm kurumlar vergisi mükelleflerini değil, bazılarını kapsamakta ve yine bu kapsamda yapılan vergilendirme, mali karın hesabında dikkate alınan tüm indirim ve istisnaları değil sadece bir kısmını dikkate almaktadır. Ayrıca, ticari faaliyet neticesinde oluşan kâr-zarar durumu, diğer bir deyişle mali güç dikkate alınmaksızın doğrudan beyannamede yer alan indirim ve istisna tutarları kavranmak suretiyle vergilendirme yapılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında, kurumlar vergisi matrahını oluşturan unsurlar arasında, istisna ve indirimlerin yanı sıra geçmiş yıl zararları da bulunmaktadır. Buna bağlı olarak, kurumlar vergisi mükelleflerinin dönem faaliyetleri kârla sonuçlanabileceği gibi, zararlarla da sonuçlanabilmektedir.

İstisna kazanç elde eden kurumlar yönünden bir örnekle ifade etmek gerekirse; bir şirketin 5520 sayılı Kanun'un 5/1-a maddesi kapsamında (iştirak kazançları istisnası) elde etmiş

olduğu 100,00-TL istisna kazanç tutarı, 400,00-TL istisna dışı kazancı ve 600,00-TL istisna kaynaklı olmayan "diğer" geçmiş yıl zararı olduğu ve kanunen kabul edilmeyen herhangi bir gideri olmadığı varsayıldığında, mâli karı 500,00-TL (100,00+400,00) olacak, bu kardan 100,00-TL'lik istisna kazanç tutarı ile 600,00-TL diğer geçmiş yıl zararı mahsup edildiğinde, 200,00-TL dönem zararı (indirim esas tutar) oluşacaktır. İstisna kazanç tutarının, zarara ilavesi durumunda dahi sonuç değişmeyecektir. Şöyle ki; istisna kazancın zarara ilave edilmesi neticesinde, zarar 100,00-TL (-200,00+100,00) olacaktır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefleri ilgili dönemde zarar elde etmiş olsa dahi, beyannamede istisna kazanç veya indirim tutarı bildirilmesi nedeniyle ek vergi yükümlülüğü altında bırakılmaktadır. Bu nedenle, 7440 sayılı Kanun uyarınca, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda düzenlenen istisna kazançlar ve 5520 sayılı Kanun'un 10. maddesinde düzenlenen indirimler üzerinden vergilendirme yapılması, mükelleflerin kişisel durumlarının -dönem zararlarının- göz ardı edilmesi suretiyle mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı sonuç doğuracaktır.

Yine, 7440 sayılı Kanun kapsamında yapılan vergilendirmeye konu edilen tutarların, 5520 sayılı Kanun ve diğer kanunlarda düzenlenen istisna kazançlar ile 5520 sayılı Kanun'un 10. maddesinde düzenlenen indirimleri kapsamı, dolayısıyla tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin değil, sadece sayılan istisna kazançları elde eden ve indirimlerden yararlanan mükelleflerin vergilendirilmesi ve hatta bu istisna kazanç ve indirim tutarlarının da tamamının değil belli kısmının vergilendirmeye konu edilmesi vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılığa neden olmaktadır. Bir örnekle ifade etmek gerekirse; aynı tutarda kurum kazancı bulunan ve biri teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren diğeri menkul kıymet yatırım ortaklığı şeklinde faaliyet gösteren iki ayrı kurumlar vergisi mükelleflerinden, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösterenin bu bölgede elde ettiği kazançlar üzerinden ek vergi ödemesi gerekirken, menkul kıymet yatırım ortaklığı şeklinde faaliyette bulunan ise bu faaliyeti neticesinde elde ettiği kazançlar üzerinden herhangi bir vergi ödememektedir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanan mükellefler yönünden bir örnek vermek gerekirse; 2022 hesap dönemi indirimli kurumlar vergisi matrahı 1.000.000,00-TL olan (A) A.Ş. ve (B) A.Ş. unvanlı iki ayrı kurumlar vergisi mükellefinden (A) A.Ş.'nin teşvik belgesi kapsamında vergi indirim oranının %100, (B) A.Ş.'nin ise %30 olduğu varsayımında, (A) A.Ş., cari yıl için belirlenen kurumlar vergisi oranına göre (%23) 230.000,00-TL vergi ödemesi gerekirken %100 vergi indirim avantajı ile herhangi bir vergi ödemeyecek, (B) A.Ş. ise %30 vergi indiriminden (devlet katkısı) yararlandığı için 161.000,00-TL [230.000,00-(230.000,00*0,30)] vergi ödeyecektir. Bununla birlikte her iki kurum da 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrasına istinaden 1.000.000,00-TL indirimli kurumlar vergisi matrahı üzerinden %10 oranında ek vergilendirme yapıldığında, (A) A.Ş. 100.000,00-TL ek vergi öderken, (B) A.Ş. ise daha önce ödemiş olduğu 161.000,00-TL kurumlar vergisine ilaveten, 100.000,00-TL tutarında ek vergi ödeyecek ve toplamda 261.000,00-TL vergi ödemek durumunda kalacaktır. Oysa, (B) A.Ş.'nin indirimli kurumlar vergisi uygulamasından hiç yararlanmamış olduğu varsayıldığında 230.000,00-TL vergi ödeyecektir. Dolayısıyla (B) A.Ş. ek vergilendirme ile fazladan 31.000,00-TL (261.000,00-230.000,00) vergi yükümlülüğü altına girmektedir. Sonuç olarak, her iki mükellefin indirimli kurumlar vergisi uygulaması sebebiyle sağladığı kurumlar vergisi avantajları birbirinden farklı olmasına karşın aynı tutarda ek vergilendirmeye muhatap olması, eşit ve mali güce vergileme ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Öte yandan, yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapan ve 5520 sayılı Kanun'un 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yararlananlar da dahil olmak üzere, 7440 sayılı Kanun'la vergilendirmenin muhatabı olan bazı kurumların

mükellefiyetlerinin anılan Kanun'da sayılan Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesi, -deprem bölgesi- dışındaki illerde olmasına karşın, faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmı deprem bölgesinde yoğunlaşabilmekte ve bu faaliyetler nedeniyle kurumlar maddi zarara uğrayabilmektedir. Dolayısıyla bu kapsamdaki mükellefler açısından gerçek mahiyet dikkate alındığında, 7440 sayılı Kanun'la getirilen ek vergi mali gücü kavramada yetersiz kalacağından, bu yönüyle mali güce göre vergilendirme, adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

Anayasa Mahkemesi, 28/03/2001 tarih ve E:1999/51, K:2001/63 sayılı kararında, deprem durumunu kamu yararı açısından haklı bir neden olarak kabul ederek, 4481 sayılı Kanun ile getirilen ek gelir ve ek kurumlar vergilerini, verginin genelliği ve eşitliği ilkeleri bakımından Anayasa'ya aykırı olmadığına hükmetmiştir. Ancak, 4481 sayılı Kanun ve 7440 sayılı Kanun ile getirilen ek vergiler matrah yönünden farklılık barındırmaktadır. Şöyle ki; 4481 sayılı Kanun'da bir önceki hesap dönemi veya takvim yılına ilişkin beyannamelerde yer alan matrahlar doğrudan esas alınmışken, 7440 sayılı Kanun'da ise bir önceki hesap dönemine ilişkin beyannamelerde yer alan matrahları oluşturan istisna ve indirim gibi bazı kalemler dikkate alınmış, dönem faaliyetinin zararlar sonuçlanmış olabileceği hususu, diğer bir ifadeyle vergilendirmenin muhatabı kurumun mali gücünün bulunup bulunmadığı hususu göz ardı edilmiştir.

Bu itibarla, 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrası ile ihdas edilen ek verginin, verginin genelliği, eşitliği ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anayasa'nın 13, 35 ve 73. Maddelerinde Yer Alan Kanunilik İlkesine Aykırılık:

Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihatlarında da tanımlandığı üzere, hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, hukuk güvenliği sağlayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanmasıdır. Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuki 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 kılar.

Hukuk devletinin bir diğer önkoşulu da belirlilik ilkesidir. Belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılması koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır.

Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle "Kanunların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara

uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Zira vergi yükümlülükleri, yürürlükte olan kanunlar uyarınca kendilerine tanınan hak ve yükümlülükleri dikkate alarak ticari faaliyetleri kapsamında karar vermekte, bu da yükümlülerin devlete olan güven duygusunu pekiştirmektedir.

Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre, vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur.

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, özel ve genel hesap dönemi şeklinde ikili bir ayrıma tabi olup, kazancı elde eden kurumların ödeyeceği vergilerin kesin tutarları, hesap dönemi sonunda anlaşılacaktır. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefleri açısından, hukuki durumun tamamlanmış sayılabilmesi yani kurum kazancının elde edildiğinden söz edilebilmesi için hesap döneminin sona ermiş olması gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından vergiyi doğuran olay, hesap dönemi sonu itibarıyla (normal hesap dönemi için 31/12/2022; özel hesap dönemi için 2023 yılı içerisinde herhangi bir tarih) safi kurum kazancının elde edilmesidir. Safi kurum kazancı ise öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farkı ifade etmektedir.

Buna göre, 2022 genel hesap dönemine ilişkin olarak elde edilen kazançların kesin tutarı 31/12/2022 tarihinde anlaşılacağından, ek vergiyi ihdas eden 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesi 12/03/2023 tarihinde, diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonraki bir tarihte yürürlüğe girdiği dikkate alındığında, söz konusu değişikliğe neden olan kuralın, gerçek anlamda bir geriye yürüme olduğu anlaşılmıştır. Özel hesap dönemine tabi mükellefler açısından ise, hesap döneminin 2023 yılı içerisinde kapandığı tarihe göre geriye yürüme yönünde yapılacak değerlendirme farklılık arz edebilecektir.

Kanunlara dayanılarak kamu gücü kullanımı neticesinde tesis edilen vergilendirme işlemleri, bireylerin temel hak ve hürriyetlerine doğrudan veya dolaylı olarak müdahaleyle sonuçlanmaktadır. Söz konusu müdahalelerden, neticesi itibarıyla en ağır olanlarından biri de bireylerin mülkiyet hakkına yapılan müdahaledir. Dolayısıyla vergilendirmeden kaynaklı uyuşmazlıklarda, işlemin hukuka uygunluk denetimi yapılırken, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuna uygunluğunun yanında, Anayasa'ya uygunluğu da göz önünde bulundurulmalıdır.

7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrası ile ihdas edilen vergi, olağanüstü hal ilanı kapsamı dışında, diğer bir deyişle olağan sınırlama rejimine tabi olduğundan, vergilendirmeye ilişkin olarak tesis edilecek işlemlere karşı açılacak davalarda, vergilendirmenin anayasal ilkelere uyumluluğu göz önünde bulundurulmalıdır.

Mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak şartıyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, semerelerinden yararlanma ve üzerinde tasarruf etme imkânı veren bir haktır. Bu bağlamda malikin mülkünü

kullanma, semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin kısıtlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına getirilmiş bir sınırlama niteliğindedir (AYM, E.2017/21, K.2020/77, 24/12/2020, § 137).

Anayasa'nın 35. maddesi ile korunan mülkiyet hakkına yapılacak sınırlamanın çerçevesi, yine Anayasa'nın 13. maddesinde belirlenen ölçütlerle çizilmiştir. Bu kapsamda, mülkiyet hakkına yapılacak bir müdahalenin, kanuna dayanması, meşru bir amacının olması ve ölçülü olması gerekmektedir.

Anayasa'ya göre mülkiyet hakkına yapılacak bir müdahalede şekli anlamda bir kanuni dayanak olması gerekmektedir. Ancak, kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kurallar keyfiliğe izin vermeyecek şekilde ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olmalı, ayrıca meşru bir amacı da bulunmalıdır.

Anayasa, kamu yararını, mülkiyet hakkına yapılacak sınırlamada meşru amaç olarak ölçüt almaktadır. Öte yandan, müdahale neticesinde ulaşılmak istenen amaç ile yapılan müdahalenin türü arasında ölçülülük -elverişlilik, gereklilik ve orantılılık- arasında ilişki bulunmalı ve bu açıdan kişi aleyhine aşırı bir külfet yüklememelidir.

Sonuç olarak, kurumlar vergisi mükelleflerinin mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin, gerçek manada geriye yürüyen, belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini, dolayısıyla hukuki güvenliği sağlayamayan 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrasına dayandığı anlaşıldığından, yapılan sınırlamanın mülkiyet hakkını ihlal edici nitelikte olduğu sonucuna varılmıştır.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle:

1. Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerine aykırı olduğu değerlendirilen 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrasının iptali için Anayasa'nın 152. ve 6216 sayılı Kanun'un 40. maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesine başvurulmasına,

2. Anayasa'ya aykırılığın değerlendirilmesi için, gerekli başvuru kararının aslı, başvuru kararına ilişkin tutanağın onaylı örneği ve dava dilekçesi ile dosyanın diğer ilgili bölümlerinin onaylı örneklerinin Anayasa Mahkemesine gönderilmesine,

3. Anayasa'nın 152. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, dosyanın Anayasa Mahkemesine gelişinden başlamak üzere 5 (beş) ay içerisinde karar verilmesine kadar beklenilmesine,

02/11/2023 tarihinde karar verildi.”