

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2019/100

Karar Sayısı : 2020/62

Karar Tarihi : 22/10/2020

R.G. Tarih-Sayısı : 6/1/2021-31356

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Trabzon Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 11/5/2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "...ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz." ibaresinin Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Resen tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin terkinin talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 5. maddesinin (1) ila (4) numaralı fıkraları şöyledir:

"Matrah ve vergi artırımı

Madde 5- (1) Mükellefler, bu fıkroda belirtilen şartlar dâhilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını artırarak bu maddede belirtilen süre ve şekilde ödemeleri halinde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmaz.

a) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) vergiye esas alınan matrahlarını, bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar, 2013 takvim yılı için %35, 2014 takvim yılı için %30, 2015 takvim yılı için %25, 2016 takvim yılı için %20, 2017 takvim yılı için %15 oranından az olmamak üzere artırırlar.

b) Gelir vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir vergisi beyannamelerinde, zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş (ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya gelir elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve gelirlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakanlar dâhil) olması hâlinde, vergilendirmeye esas alınacak matrah ile bu fıkranın (a) bendine göre artırdıkları matrahlar, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için 2013 takvim yılı için 12.279 Türk lirasından, 2014 takvim yılı için 12.783 Türk lirasından, 2015 takvim yılı için 13.558 Türk lirasından, 2016 takvim yılı için 14.424 Türk lirasından, 2017 takvim yılı için 16.350 Türk lirasından; bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı için 2013 takvim yılı için 18.095 Türk lirasından, 2014 takvim yılı için 19.155 Türk lirasından, 2015 takvim yılı için 20.344 Türk lirasından, 2016 takvim yılı için 21.636 Türk lirasından, 2017 takvim yılı için 24.525 Türk lirasından az olamaz. Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançtan oluşan mükellefler için vergilendirmeye esas alınacak asgari matrah, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş tutarların ilgili yıllar itibarıyla 1/10'undan, geliri sadece gayrimenkul

sermaye iradından oluşanlar için 1/5'inden, geliri bunlar dışında kalan diğer gelir vergisi mükellefleri için ise işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş tutardan az olamaz. Bu bendin uygulanmasında ilgili yıllar itibarıyla gayrimenkul sermaye iratları için belirlenen istisna tutarları dikkate alınmaz. Birden fazla gelir unsuru elde eden mükelleflerce, vergi incelemesi ve tarhiyata muhatap olunmaması için, bu fıkra da belirtilen ilgili gelir unsuru itibarıyla matrah artırımı yapılması şarttır.

c) Kurumlar vergisi mükelleflerinin artırım da bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları beyannamelerinde, zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş (ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya kazanç elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve kazançlarını vergi dairesinin bilgisi dışında bırakanlar dâhil) olması hâlinde, vergilendirmeye esas alınacak matrahlar ile bu fıkranın (a) bendine göre artırdıkları matrahlar, 2013 takvim yılı için 36.190 Türk lirasından, 2014 takvim yılı için 38.323 Türk lirasından, 2015 takvim yılı için 40.701 Türk lirasından, 2016 takvim yılı için 43.260 Türk lirasından, 2017 takvim yılı için 49.037 Türk lirasından az olamaz.

ç) Bu fıkra hükmüne göre artırılan matrahlar, %20 oranında vergilendirilir ve üzerinden ayrıca herhangi bir vergi alınmaz. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırım da bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu vergi türlerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için bu Kanunun 2 nci ve 3 üncü madde hükümlerinden yararlanmamış olmaları şartıyla bu fıkra hükmüne göre artırılan matrahları %15 oranında vergilendirilir. İstisna, indirim ve mahsuplar nedeniyle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken verginin bulunmaması hâlinde de bu hüküm uygulanır.

d) Kurumlar vergisi mükelleflerinin, 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesine göre vergi tevkifatına tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlarının bulunması hâlinde, bu fıkra da belirtilen vergi incelemesine ve tarhiyata muhatap olmamaları için bu kazanç ve iratlar üzerinden tevkif edilen vergilerin, ait olduğu yıla ilişkin olarak bu fıkranın (a) bendinde belirtilen şekilde artırılması şarttır.

e) Kurumlar vergisi mükelleflerinin, 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesinde yer alan vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları muhtasar beyanname ile beyan etmemiş olmaları hâlinde, bu yıllara ilişkin olarak bu fıkra da belirtilen vergi incelemesine ve tarhiyata muhatap olmamaları için bu kazanç ve iratlara ait tevkifat matrahlarını, bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar, bu fıkranın (c) bendinde belirtilen asgari matrahın %50'sinden az olmamak kaydıyla beyan etmeleri şarttır. Bu bent hükmüne göre artırılan matrahlar üzerinden %15 oranında vergi hesaplanır.

f) Bu fıkranın (d) ve (e) bentlerinde yer alan hükümlerden yararlanarak artırım da veya beyanda bulunan mükelleflerin, bu yıllara ilişkin olarak bu fıkra da belirtilen vergi incelemesi ve tarhiyata muhatap olmamaları için ilgili yıllarda vergiye esas alınan kurumlar vergisi matrahlarını da bu fıkranın (c) bendinde belirtilen tutarlardan az olmamak üzere (a) bendinde belirtilen şekilde artırmaları şarttır.

g) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu fıkra hükmünden yararlanarak beyan ettikleri matrahları artırmaları hâlinde, daha önce tevkifyoluyla ödemiş oldukları vergiler, artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmez.

ğ) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2018 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez.

h) İstisna ve indirimler nedeniyle gelecek yıllarda matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarlar ile geçmiş yıl zararları bu fıkra hükmüne göre artırılan matrahlardan indirilemez.

Esas Sayısı : 2019/100
Karar Sayısı : 2020/62

i) *Matrah artırımında bulunan mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iadesi ile ilgili taleplerine ilişkin inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır.*

i) *İşe başlama ve işi bırakma gibi nedenlerle kıst dönemde faaliyette bulunmuş mükellefler hakkında ilgili yıllar için belirlenen asgari matrahlar, faaliyette bulunulan ay sayısı (ay kesirleri tam ay olarak) dikkate alınarak hesaplanır.*

j) *Bu fıkranın (a) bendi kapsamında matrah artırımında bulunulan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bu Kanunun yayımı tarihinden önce yapıpı kesinleşen tarhiyatlar, ilgili dönem beyanı ile birlikte dikkate alınır.*

(2) *Mükellefler, bu fıkrada belirtilen şartlar dâhilinde gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) 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 artırıma konu ödemeler nedeniyle gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz.*

a) *193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden 2013 yılı için %6, 2014 yılı için %5, 2015 yılı için %4, 2016 yılı için %3 ve 2017 yılı için %2 oranından az olmamak üzere hesaplanacak gelir vergisini, bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar artırırlar.*

b) *Bu fıkranın (a) bendi kapsamında vergi artırımında bulunulan yıl içinde yer alan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak;*

1) *Verilmesi gereken muhtasar beyannamelerden, en az bir döneme ilişkin beyanname verilmiş olması hâlinde, beyan edilmiş ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutar ortalaması alınmak suretiyle bir yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık ücretler üzerinden gelir (stopaj) vergisi matrahı bulunur ve bu tutar üzerinden bu fıkranın (a) bendinde belirtilen oranlarda gelir vergisi hesaplanır.*

2) *Hiç beyanname verilmemiş olması hâlinde, her ay için hesaplanacak asgari gelir (stopaj) vergisine esas olmak üzere en az;*

(aa) *Bu Kanunun yayımı tarihinden önce ilgili yılda verilmiş olan aylık prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama işçi sayısı kadar işçi,*

(bb) *İlgili yılda aylık prim ve hizmet belgesinin hiç verilmemiş olması hâlinde, bu Kanunun yayımı tarihine kadar verilmiş olmak şartıyla izleyen vergilendirme dönemlerinde verilen ilk aylık prim ve hizmet belgesindeki işçi sayısı kadar işçi,*

(cc) *Bu Kanunun yayımı tarihine kadar aylık prim ve hizmet belgesinin hiç verilmemiş olması hâlinde en az iki işçi,*

çalıştırıldığı kabul edilmek ve ilgili yılın son vergilendirme döneminde geçerli olan asgari ücretin brüt tutarı esas alınarak hesaplanan gelir (stopaj) vergisi matrahı üzerinden bu fıkranın (a) bendinde belirtilen oranlarda gelir vergisini ödemek suretiyle bu fıkradan yararlanılır.

Esas Sayısı : 2019/100
Karar Sayısı : 2020/62

c) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2), (3), (5), (11) ve (13) numaralı bentleri ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, ilgili yıl içinde verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) muhtasar beyannamelerinde (ilgili yıl içinde verilen muhtasar beyannamelerde beyan edilen tutarlar bir yıla iblağ edilmeksizin) yer alan söz konusu ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden;

1) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) ve (5) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2013 yılı için %6, 2014 yılı için %5, 2015 yılı için %4, 2016 yılı için %3 ve 2017 yılı için %2 oranından az olmamak üzere hesaplanacak vergiyi,

2) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2013 ila 2017 yılları için her bir yıl itibarıyla %1, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) ve (13) numaralı bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere ilgili yıllarda geçerli olan tevkifat oranının %25'i oranında hesaplanan vergiyi,

bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar artırırlar.

ç) Bu fıkranın (c) bendi kapsamında matrah veya vergi artırımında bulunulan yıl içinde hiç muhtasar beyanname verilmemiş olması veya muhtasar beyanname verilmekle birlikte artırılması istenen ödeme türünün beyannamede bulunmaması hâlinde;

1) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan ödemeler nedeniyle ilgili yıllar için bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri için belirlenmiş asgari gelir vergisi matrah tutarının %50'si esas alınarak belirlenen gelir (stopaj) vergisi matrahı üzerinden %15 oranında hesaplanan vergiyi,

2) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan ödemeler nedeniyle ilgili yıllar için beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan gelir vergisi mükellefleri için belirlenen asgari gelir vergisi matrah tutarı esas alınarak belirlenen gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) vergisi matrahı üzerinden %15 oranında hesaplanan vergiyi,

3) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bentlerinde yer alan ödemeler nedeniyle ilgili yıllar için bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için belirlenmiş asgari gelir vergisi matrah tutarı esas alınarak belirlenen gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) vergisi matrahı üzerinden %3, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendinde yer alan ödemeler için %2, (13) numaralı bendinde yer alan ödemeler için de %5 oranında hesaplanan vergiyi,

ödemek suretiyle, bu maddeden yararlanır.

d) Bu fıkra uyarınca artırımda bulunulması durumunda ayrıca gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartı aranmaz.

e) Gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) vergisi artırımında bulunmak isteyenlerin, yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları hâlinde faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için (ay

kesirleri tam ay olarak dikkate alınmak suretiyle) bu fıkroda belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulur.

f) Gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) vergisi artırımında bulunulan yıl içinde yer alan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bu Kanunun yayımı tarihinden önce yapıp kesinleşen tarhiyatlar, ilgili dönem beyanı ile birlikte dikkate alınır.

g) Bu fıkra hükmüne göre artırıma esas ücret tutarı ile matrahlar, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.

ğ) Bu fıkra kapsamında artırımdan yararlanılarak hesaplanan gelir vergisine herhangi bir istisna ve indirim uygulanmaz.

(3) Mükellefler, bu fıkroda 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.

a) Katma değer vergisi mükellefleri, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyannamelerindeki (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden 2013 yılı için %3,5, 2014 yılı için %3, 2015 yılı için %2,5, 2016 yılı için %2 ve 2017 yılı için %1,5 oranından az olmamak üzere belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımını olarak bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar beyan ederler. 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi ve geçici 17 nci maddesine göre tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükellefler için artırıma esas tutarın belirlenmesinde, tecil edilen vergiler hesaplanan vergiden düşülür.

b) Bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerince, artırımda bulunulmak istenilen yıl içindeki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak;

1) Verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamelerinden, en az üç döneme ait beyannamenin verilmiş olması hâlinde, bu yıla ait dönemlerden verilmiş olan beyannamelerdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ortalaması bir yıla iblağ edilerek, artırıma esas olmak üzere yıllık hesaplanan katma değer vergisi tutarı bulunur ve bu tutar üzerinden bu fıkranın (a) bendinde belirtilen oranlara göre artırım tutarı hesaplanır.

2) Hiç beyanname verilmemiş ya da bir veya iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması hâlinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanır. Bu durumda olan adi ortaklık, kollektif ve adi komandit ortaklıklarda ortakların tamamının gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmaları şarttır.

3) İlgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması hâlinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden %18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu fıkradan yararlanır. Şu kadar ki, ilgili takvim yılı içinde bu alt bentte belirtilen durumların yanı sıra vergiye tabi diğer işlemlerin de mevcudiyeti nedeniyle hesaplanan vergisi çıkan mükelleflerin bu fıkra hükmüne göre ödemeleri gereken katma değer vergisi tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanacak %18 oranındaki katma değer vergisi tutarından aşağı olamaz. Bu kapsama giren mükellefler, gelir veya kurumlar vergisi için matrah artırımında bulunmamaları hâlinde bu fıkra hükmünden yararlanamaz.

c) Vergilendirme dönemi üç aylık olan katma değer vergisi mükelleflerinin, yıllık asgari artırım tutarı, hiç beyanname vermemiş olmaları hâlinde bu fıkranın (b) bendinin (2) numaralı alt bendinde belirtilen esaslar çerçevesinde, en az bir dönem için beyanname vermiş olmaları hâlinde ise aynı bendin (1) numaralı alt bendinde belirtilen esaslar çerçevesinde belirlenir.

ç) Katma değer vergisi mükelleflerinin, artırıma esas alınan ilgili yılın vergilendirme dönemlerinin tamamı için artırımda bulunmaları zorunludur. Şu kadar ki, mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içinde işe başlamaları ya da işi bırakmaları hâlinde, faaliyette bulunulan vergilendirme dönemleri için bu fıkra da belirtilen esaslar çerçevesinde artırımda bulunulur.

d) Mükelleflerin artırımda bulunmak istedikleri yıl içindeki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bu Kanunun yayımı tarihinden önce yapıлып kesinleşen tarhiyatlar, ilgili dönem beyanı ile birlikte dikkate alınır.

e) Artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırım talebinde bulunulan dönemler için, sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden ve artırım talebinde bulunulan dönemler için ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır. Sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemez.

f) Bu fıkra hükmüne göre ödenen katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınmaz, ödenmesi gereken katma değer vergilerinden indirilmez veya herhangi bir şekilde iade konusu yapılmaz.

(4) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarına göre;

a) Matrah ve vergi artırımının bu Kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar bu maddede öngörülen şekilde yapılması, hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin, peşin veya ilk taksiti bu Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen sürede başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde azami altı eşit taksitte bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şarttır. 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.**

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.

c) Artırılan matrahlar nedeniyle geçici vergi hesaplanmaz ve tahsil olunmaz.

ç) Matrah veya vergi artırımında bulunulması, 213 sayılı Kanunun defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmez.

...”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Recep KÖMÜRCÜ, Serdar ÖZGÜLDÜR, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU ve Selahaddin

MENTEŞ'in katılımlarıyla 14/11/2019 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Fatih TORUN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ile bunların gerekçeleri ve diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. Devlet ile vergi mükellefleri arasındaki vergi ilişkisinde tarafların yetki ve ödevleri kanunlardan doğmaktadır ve vergi mükellefleri vergi borçlarını kanunlarda belirlenen şartlara uygun biçimde ödemek zorundadır. Mükellef tarafından vergi borcunun zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödenmesinin doğal sonucu, vergi borcunun ortadan kalkmasıdır.

4. Bununla birlikte devlet, egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tamamının veya bir kısmının tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla sahip olduğu yaptırım uygulama yetkisinden vazgeçebilmektedir.

5. Bu kapsamda kabul edilmiş olan yasal düzenlemelerden biri olan 7143 sayılı Kanun, diğer kamu alacakları ile birlikte 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin vergi cezalarını, gecikme faizlerini, gecikme zamlarını ve vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarını kapsamına almıştır.

6. 7143 sayılı Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 5. maddesinde matrah ve vergi artırımını düzenlenmiştir. Matrah ve vergi artırımında bulunulan aşamada, kural olarak henüz inceleme ve tarhiyat safhasında bir alacak bulunmamaktadır. Bir başka deyişle vergi idaresi tarafından mükellef hakkında başlatılmış bir vergi incelemesi ve buna bağlı olarak tesis edilmiş bir tarh işlemi söz konusu değildir. Mükellef, bu madde uyarınca daha önce vermiş olduğu beyannameler ile beyan ettiği veya hiç beyan etmediği vergi matrahını veya vergi miktarını Kanun'da gösterilen hadlerden az olmamak üzere artırmak suretiyle matrah ve vergi artırımında bulunma imkânına sahiptir. Bu durumda mükellef hakkında matrah ve vergi artırımında bulunduğu döneme ve vergi türüne ilişkin olarak vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmamaktadır. Bir başka deyişle matrah ve vergi artırımını, vergi idaresinin yapabileceği vergi incelemesi veya tarhiyatına karşı mükellef açısından bir koruma sağlamaktadır.

7. Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinde, matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler tarafından matrah veya vergi artırımını için anılan maddede öngörülen süre ve şekilde başvuru yapılması ve hesaplanan veya artırılan vergilerin yine Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesi gerektiği hükme bağlanmış, ayrıca matrah veya vergi artırımını sonucu tahakkuk eden verginin Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi hâlinde vergi idaresince takip edilecek usul kurallarına yer verilmiştir.

8. Buna göre matrah veya vergi artırımını sonucu tahakkuk eden, ancak Kanun'da belirtilen zamanda ve şekilde ödenmeyen verginin 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam edilecek ancak 7143 sayılı Kanun'un 5. maddesi hükmünden yararlanılamayacaktır. Anılan maddenin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "...ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz." ibaresi itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır.

9. Matrah ve vergi artırımının mükellefe sağladığı en önemli avantaj, matrah ve vergi artırımında bulunulan döneme ve vergi türüne ilişkin olarak mükellef hakkında vergi incelemesinin veya tarhiyatının yapılamamasıdır. Ancak itiraz konusu kural ile vergi idaresine matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme koşullarını yerine getirmeyen mükellef hakkında vergi incelemesi yapma veya başlamış olan vergi incelemesine devam etme ve yapılan vergi incelemesi sonucunda matrah veya vergi farkı bulunduğu tespit edilmesi durumunda mükellef adına vergi tarhiyatı yapma imkânı verilmektedir. Bir başka deyişle matrah veya vergi artırımının, vergi idaresinin yapabileceği vergi incelemesine karşı mükellefe sağladığı koruma ortadan kalkmaktadır.

B. İtirazın Gerekçesi

10. Başvuru dilekçesinde özetle; matrah ve vergi artırımı sonucunda tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesi durumunda 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammıyla birlikte mükelleften tahsil edileceği, bunun yanı sıra mükellefin 7143 sayılı Kanun'un 5. maddesi hükmünden yararlanma imkânının da ortadan kaldırılarak vergi idaresinin matrah ve vergi artırımında bulunulan dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyat yapabilmesine imkân sağlandığı, bir başka deyişle matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme koşullarını yerine getirmeyen mükellef hakkında iki ayrı yaptırımın öngörüldüğü, bu hâliyle düzenlemenin adil ve ölçülü olmadığı, hakkaniyet ilkesi ile vergide eşitlik ilkesini ihlal ettiği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

11. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri yönünden de incelenmiştir.

12. Anayasa'nın 35. maddesinde "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./ Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./ Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*" denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır.

13. 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.

14. Vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama teşkil ettiğinde kuşku bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşıdığı amaçlar dikkate alındığında- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, §§ 45-46; *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.*, B. No: 2015/12721, 18/4/2019, §§ 36-37). Bu itibarla matrah ve vergi artırımına ilişkin ödeme şartlarına uymayan mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılabilmesine imkân sağlayan kural yönünden de bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır.

15. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında, mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir.

16. Öte yandan mülkiyet hakkına sınırlama getirilirken temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

17. Anayasa'nın 13. maddesinde "*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.*" denilmektedir. Buna göre mülkiyet hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması ve ölçülü olması gerekir.

18. Anayasa'nın anılan hükümleri uyarınca mülkiyet hakkına yapılan sınırlamalarda dikkate alınacak öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

19. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan *hukuki belirlilik* ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

20. Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının itiraz konusu kuralın da yer aldığı (a) bendinde, matrah veya vergi artırımını sonucu tahakkuk eden verginin Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi hâlinde ödenmeyen verginin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı ancak 7143 sayılı Kanun'un 5. maddesinden yararlanılamayacağı düzenlenmektedir. Bu itibarla matrah ve vergi artırımından yararlanma şartlarını yerine getirmeyen mükellef hakkında itiraz konusu kuralın yer aldığı maddenin sağladığı inceleme muafiyeti kaldırılarak vergi incelemesinin ve tarhiyatının yapılması mümkün hâle gelmektedir. Anılan kurallar gözetildiğinde sınırlamanın ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir bir kanun hükmüyle yapıldığı sonucuna varılmıştır.

21. Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlanabileceği belirtilmiştir. Anayasa'nın 35. maddesinde ise mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği öngörülmüştür. İtiraz konusu kuralla, matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme şartlarını yerine getirmeyen mükellef hakkında artırımda bulunduğu dönemlere ve vergi türüne ilişkin vergi incelemesi yapılması ve inceleme sonucunda vergi matrahının bulunması hâlinde tarhiyat yapılması yoluyla vergi alacağının eksiksiz bir şekilde tahsil edilebilmesi amaçlanmaktadır. Bu itibarla kuralla

ulaşılacak istenen amacın kamu alacağının tahsil imkânının artırılması olduğu söylenebilir. Kamu alacağının tahsilinin güvenceye bağlanması ve tahsil imkânının artırılmasında kamu yararının bulunduğu açıktır. Bu itibarla kamu alacağının tahsili amacıyla matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme şartlarını yerine getirmeyen mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasında kamu yararına dayalı meşru bir amacın mevcut olduğu anlaşılmaktadır.

22. Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan *ölçülülük ilkesi*; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkedен oluşmaktadır. *Elverişlilik*, öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını; *gereklilik*, ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını; *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

23. Kamu alacağı kavramı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden doğan alacakları ifade etmektedir. Toplumun ortak ihtiyaçlarını gidermeyi esas alan kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının tahsil edilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceği bazı durumlar için bu alacağın güvence altına alınmasına yönelik birtakım koruyucu tedbirlerin öngörülmesi doğaldır (AYM, E.2018/142, K.2019/38, 15/5/2019, § 38).

24. Kamu alacağı niteliğindeki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu geniş takdir yetkisi, vergilerin tahsilini güvence altına almak amacıyla hem gerekli vergisel düzenlemeleri ihdas etmek hem de gerekli tasarruflarda bulunmak bakımından geçerlidir (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 46).

25. Bu anlamda 7143 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinin ikinci cümlesi matrah veya vergi artırımını sonucu tahakkuk eden verginin Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi hâlinde ödenmeyen verginin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam edilmesinin yanı sıra anılan cümlede yer alan kural, mükellef hakkında vergi incelemesi yapma veya başlamış olan vergi incelemesine devam etme ve vergi tarh etme imkânı vermektedir. Matrah ve vergi artırımını, esas itibarıyla mükelleflere hesaplarını yeniden gözden geçirme, eksik bildirdikleri ya da hiç bildirmedikleri vergi matrahlarını vergi incelemesine tabi tutulmama garantisini altında beyan etme imkânı tanımaktadır. Bunun yanı sıra anılan imkândan yararlanmakla birlikte matrah ve vergi artırımına ilişkin ödeme şartlarını yerine getirmeyen mükellef hakkında itiraz konusu kuralla, 5. maddenin sağladığı inceleme bağışıklığı kaldırılarak vergi incelemesi ve tarhiyat yapılması mümkün hâle gelmektedir. Bu kapsamda itiraz konusu kuralla, ödeme şartlarının yerine getirilmemesi durumunda mükellef hakkında vergi incelemesi yapılabilmesi imkânı öngörülmek suretiyle vergi borcunun doğru ve eksiksiz bir şekilde ödenmesinin ve böylece kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasının amaçlandığı görülmektedir. Bu itibarla söz konusu amaca ulaşma yönünden matrah ve vergi artırımına ilişkin ödeme şartlarına uymayan mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasının elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemez.

26. Vergi alacağını güvence altına almanın vergi düzenine aykırılıkları önleyebilmek açısından büyük önem arz ettiği kuşkusuzdur. Bunun yanında devletin kamu alacağı niteliğindeki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin doğru ve eksiksiz ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması konusunda geniş bir takdir yetkisinin olduğu da dikkate alınmalıdır. Kanun koyucunun bu konudaki takdir yetkisini kullanırken ödeme şartlarının yerine getirilmemesi durumunda hem matrah ve vergi

artırımı sonucunda tahakkuk eden ancak ödenmeyen vergilerin 6183 sayılı Kanun uyarınca takip edilmesini hem de aynı döneme ve aynı vergi türüne ilişkin olarak vergi incelemesi veya tarhiyat yapılmasını mümkün kıldığı anlaşılmaktadır.

27. Bu çerçevede vergi idaresi matrah ve vergi artırımına konu vergi alacağının tahsili amacıyla anılan işlemlerden her ikisine aynı anda başvurulabilecektir. Ancak bu işlemlerden biri yapılırken diğerinin dikkate alınmayacağı ve aynı dönem için iki farklı vergilendirme işleminin yapılması suretiyle mükerrer vergilendirmeye yol açılacağını söylemek mümkün değildir. Zira kuralda, matrah ve vergi artırımından yararlanma koşullarına uymayan mükellef hakkında yapılacak vergi incelemesi sonucunda vergi tarhiyatı yapılması durumunda, matrah ve vergi artırımını üzerine tahakkuk eden vergilerin dikkate alınmasına engel olacak bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

28. Öte yandan matrah ve vergi artırımından yararlanan mükelleflerin süresinde veya öngörülen şekilde ödeme yapmaması durumunda hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması imkânının ortadan kaldırılması, mükellefin kendi kusurunun yol açacağı bir sonuçtur. Zira mükellefin matrah ve vergi artırımını sonucunda tahakkuk ettirilen vergiyi öngörülen süre ve şekilde ödemesi hâlinde bu sonuçla karşılaşmayacağı aşikardır. Kanun koyucunun amacının, matrah ve vergi artırımından yararlanan mükelleflerin Kanun'da öngörülen şartlara uymaması hâlinde, kendilerine sağlanan imkânlardan yoksun bırakılması olduğu anlaşılmaktadır.

29. Bunun yanı sıra kuralın uygulanmasından doğacak uyuşmazlıklara karşı yargı yoluna başvurulması da mümkündür. Buna göre matrah ve vergi artırımında bulunan mükellef hakkında yapılacak incelemeye istinaden yapılan tarhiyata karşı açılan davada, yargı makamları tarafından dava konusu tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığı incelenecektir. Bu inceleme sırasında yargı mercilerinin mükellef hakkında yapılan tarhiyat sırasında, matrah ve vergi artırımını sonucunda tahakkuk eden ve 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline devam edilen vergilerin dikkate alınıp alınmadığı yani mükerrer vergilendirmeye yol açılıp açılmadığı hususunun da incelenebileceği açıktır.

30. Ayrıca 213 sayılı Kanun'un 116. ila 126. maddelerinde vergi hatalarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Anılan Kanun'un "*Hesap hataları:*" başlıklı 117. maddesinin (3) numaralı bendinde "*Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" denilmektedir. Anılan hüküm uyarınca belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması vergi hatalarından biri olarak kabul edilmiştir. Kanun'un 120. ve devamı maddelerinde ise vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu maddeler uyarınca mükelleflerin vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden isteyebilmesi mümkündür. Bu yöndeki başvurunun reddedilmesi durumunda ise mükellefler, ret işlemine karşı idari yargı yoluna başvurma imkânına sahiptir.

31. Bu durumda kuralla mülkiyet hakkına bir sınırlama getirilmiş ise de bunun kişilere şahsi olarak aşırı bir külfet yüklememesi için gerekli ve yeterli güvencelerin mevcut olduğu, bu çerçevede kuralla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mülkiyet hakkına yönelik kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralın orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı, dolayısıyla mülkiyet hakkına ölçüsüz bir sınırlama getirmediği sonucuna ulaşılmıştır.

32. Anayasa'nın "*Siyasî Haklar ve Ödevler*" bölümünde yer alan 73. maddesinde; herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerektiği

belirtilerek hem mükellefler hem de devlet yönünden vergi ödevinin temel ilkeleri gösterilmiştir. Kişi ile devlet arasında vergiden kaynaklanan hukuksal ilişki sadece alacak-borç ilişkisi değil aynı zamanda bir ödev ilişkisidir. Kaynağını Anayasa'dan alan bu ödev gereği mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi gerekir.

33. Kanun koyucu, Anayasa'ya aykırı olmamak kaydıyla, vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olduğu gibi bu vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin kuralları belirleme yetkisine de sahiptir. Bu bağlamda kanun koyucunun kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tamamının veya bir kısmının tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uygulama yetkisine sahip olduğu yaptırımlardan vazgeçebilmek ve buna ilişkin koşulları belirlemek konusunda anayasal sınırlar içinde kalmak şartıyla takdir yetkisi bulunmaktadır.

34. Esas itibarıyla matrah ve vergi artırımı yoluyla devlet ile vergi mükellefinin anlaşarak belirli şartlar altında mükellefin daha önce beyan ettiği matrahında birtakım değişiklikler yapmasına izin verilmekte ve mükellef açısından artırımda bulunulan dönemler için vergi incelemesi yapılması riski ortadan kaldırılmaktadır. Matrah ve vergi artırımı, vergi alacaklısı olan devletin vergi incelemesi yapma yetkisini sınırlamak suretiyle mükelleflerin vergi ve ceza tehdidi altında kalmasını önlemeye yönelik bir işlev görmektedir.

35. Bununla birlikte matrah ve vergi artırımından yararlanan ancak yararlanma şartlarına uymayan mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılması imkânı veren kural, matrah ve vergi artırımında bulunulan dönemlere ilişkin inceleme yapılarak bu dönemler için beyan dışı bırakılan tüm vergi alacağının takip ve tahsiline imkân vermektedir. Bu durum ise artırım şartlarına uymayan mükellefin ilgili döneme ilişkin tüm vergi ve cezalar yönünden vergi ve ceza tehdidi altında kalması sonucunu doğurmaktadır. Ancak söz konusu tehdit, mükellefin kanundan kaynaklanan ödeme yükümlülüğünü yerine getirmemesinden kaynaklanmaktadır. Kanun'un açıkça mükellefe yüklediği bu yükümlülüğe aykırı davranılması nedeniyle idarenin matrah ve vergi artırımında bulunulan döneme ilişkin inceleme yapması ve gerektiğinde vergilendirme işlemi tesis etmesi hususunda idareye makul bir yetki tanınmasında anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı bir yön bulunmamaktadır.

36. Öte yandan matrah ve vergi artırımından yararlanma şartlarına uymayan mükelleflerin yol açtığı vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla kanun koyucu tarafından itiraz konusu kuralla öngörülen tedbirin, vergide meydana gelebilecek kayıp ve kaçığın önlenmesi yanında anayasal bir yükümlülük olan vergi ödevini yerine getirenler ile bu yükümlülüğü yerine getirmeyenler arasında vergi adaletinin sağlanmasını hedeflediği anlaşılmaktadır.

37. Bu itibarla kuralın, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen ilkeleri ihlal eden bir yönü bulunmamaktadır.

38. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Muammer TOPAL bu görüşe katılmamıştır.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 35. maddesi yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kuralın Anayasa'nın 10. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

IV. HÜKÜM

11/5/2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "...ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Muammer TOPAL'ın karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA 22/10/2020 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

KARŞIOY

İtiraz konusu kuralın yer aldığı 7143 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinde, matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler tarafından bu maddede öngörülen şekilde başvuru yapılması durumunda hesaplanan veya artırılan vergilerin, yine bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Kuralın devamında, matrah veya

Esas Sayısı : 2019/100
Karar Sayısı : 2020/62

vergi artırımı sonucu tahakkuk eden verginin Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi hâlinde vergi idaresince, ödenmeyen verginin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı belirtilmiş; ayrıca, "*ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz.*" ibaresine yer verilmiştir.

Söz konusu 5. maddede *matrah ve vergi artırımı* düzenlenmiştir. Matrah ve vergi artırımında bulunduğu aşamada, kural olarak *henüz inceleme ve tarhiyat safhasında bir alacak bulunmamaktadır*. Bir başka deyişle vergi idaresi tarafından mükellef hakkında başlatılmış bir vergi incelemesi ve buna bağlı olarak tarh ve tahakkuk işlemi söz konusu değildir. Mükellef, bu madde uyarınca daha önce vermiş olduğu beyannameler ile beyan ettiği veya hiç beyan etmediği vergi matrahını veya vergi miktarını Kanun'da gösterilen hadlerden az olmamak üzere artırmak suretiyle matrah ve vergi artırımında bulunma imkanına sahiptir. Bu durumda mükellef hakkında matrah ve vergi artırımında bulunduğu döneme ve vergi türüne ilişkin olarak vergi incelemesi veya tarhiyatı yapılmamaktadır. Bir başka deyişle, matrah ve vergi artımı, vergi idaresinin yapabileceği vergi incelemesi veya tarhiyatına karşı mükellef açısından bir koruma sağlamaktadır.

7143 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinde, matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler tarafından matrah veya vergi artırımı için bu maddede öngörülen şekilde başvuru yapılması ve hesaplanan veya artırılan vergilerin, yine bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi gerektiği kurala bağlanmıştır.

Kanun maddesinin anılan bendinde, matrah veya vergi artırımı sonucu tahakkuk eden verginin Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi hâlinde vergi idaresince takip edilecek usul kurallarına yer verilmiştir. Buna göre kuralda, matrah veya vergi artırımı sonucu tahakkuk eden, ancak ödenmeyen verginin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı, ancak bu madde hükmünden yararlanılamayacağı düzenlenmektedir. Bu durumda Kanun'da belirtilen zamanda ve şekilde ödeme yapılmaması hâlinde, vergi idaresince matrah ve vergi artırımı sonucunda tahakkuk eden vergilerin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacaktır.

Kuralın devamında ise, "*ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz.*" denilmektedir. Matrah ve vergi artırımının mükellefe sağladığı en önemli fayda, matrah ve vergi artırımında bulunduğu döneme ve vergi türüne ilişkin olarak mükellef hakkında vergi incelemesi veya tarhiyatı yapılamamasıdır. Ancak itiraz konusu kural ile vergi idaresine matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme koşullarını yerine getirmeyen mükellef hakkında vergi incelemesi yapma veya başlamış olan vergi incelemesine devam etme ve yapılan vergi incelemesi sonucunda matrah veya vergi farkı bulunduğu tespit edilmesi durumunda mükellef adına vergi tarhiyatı yapma imkanı verilmektedir. Bir başka deyişle, matrah veya vergi artırımının, vergi idaresinin yapabileceği vergi incelemesine karşı mükellefe sağladığı koruma ortadan kalkmaktadır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinde kanunların kamu yararı gözetilerek çıkarılması zorunludur. 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.

Anayasa'nın 35. 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. 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.2019/50, K.2019/96, 25/12/2019, § 14). Bu çerçevede matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme koşullarını yerine getirmeyen mükellef hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil işlemlerine devam edilmesinin yanı sıra matrah ve vergi artırımının sağladığı inceleme bağımsızlığı kaldırılarak vergi idaresince vergi incelemesi yapılması ve yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden vergi tarh edilmesi, mülkün tarh edilen vergi miktarı kadar bir kısmından yoksun kalınmasına yol açacaktır. Bu itibarla matrah ve vergi artırımına ilişkin ödeme koşullarına uymayan mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılabilmesine imkan sağlayan kuralın mülkiyet hakkını sınırladığı açıktır.

Anayasa'nın 13. maddesine göre mülkiyet hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması, hakkın özüne dokunmaması ve ölçülü olması gerekir. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği öngörülmüştür.

Mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak ve kayıt dışı bırakılan gelirleri ekonomiye kazandırmak için başvuru yöntemlerinden birisi, beyan dışı bırakılan vergilerin matrah ve vergi artırımını yoluyla tahakkuk ettirilmesi ve bu yolla tahsilinin sağlanmasıdır. İtiraz konusu kuralda, matrah ve vergi artırımında bulunmasına rağmen ödeme koşullarını yerine getirmeyen mükellef hakkında artırımda bulunduğu dönemlere ilişkin vergi incelemesi yapılarak beyan dışı bırakılan vergi matrahının tespit edilmesi ve tarhiyat yapılması yoluyla vergi alacağının sorunsuz bir şekilde tahsil edilebilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu sayede Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin yerine getirilmesinin sağlanması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı amaçlanmaktadır. Buna göre itiraz konusu kuralın anayasal bakımdan *meşru bir amaca* dayandığı anlaşılmaktadır.

Dokunulamayacak öz, her temel hak ve özgürlük açısından farklılık göstermekle birlikte kanunla getirilen sınırlamanın hakkın özüne dokunmadığının kabulü için temel hakların kullanılmasını ciddi surette güçleştirip amacına ulaşmasına engel olmaması ve etkisini ortadan kaldıracı bir nitelik taşımaması gerekir (AYM, E.2019/50, K.2019/96, 25/12/2019, § 17). Bu bağlamda itiraz konusu kuralla, vergi idaresine, matrah veya vergi artırımını sonucu tahakkuk eden vergiyi Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödemeyen mükellef hakkında vergi incelemesi yapma veya başlamış olan vergi incelemesine devam etme ve yapılan vergi incelemesi sonucunda matrah veya vergi farkı bulunduğunun tespit edilmesi durumunda mükellef adına vergi tarhiyatı yapma imkanı verilmesinin mülkiyet hakkından yararlanma imkânını ciddi surette güçleştirip amacına ulaşmasına engel olduğundan veya bu hakkın etkisini ortadan kaldıracı bir nitelik taşıdığından söz edilemeyeceğinden sınırlamanın *hakkın özüne* dokunduğu söylenemez.

Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik*, öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını; *gereklilik*, ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını; *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

Kural, matrah veya vergi artırımını sonucu tahakkuk eden verginin Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi hâlinde ödenmeyen verginin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam edilmesinin yanı sıra mükellef hakkında vergi incelemesi yapma veya başlamış olan vergi incelemesine devam etme ve vergi tarh etme imkanı vermektedir. Matrah ve vergi artırımını, esas itibarıyla mükellef açısından matrah ve vergi artırımını yapılan dönemler için vergi incelemesi yapılması riskini ortadan kaldırmaktadır. Matrah ve vergi

artırımı ile mükelleflere hesaplarını yeniden gözden geçirme, eksik bildirdikleri ya da hiç bildirmedikleri vergi matrahlarını cezasız olarak beyan etme imkânı tanınmaktadır. Ancak imkandan yararlanmakla birlikte ödeme koşullarını yerine getirmeyen mükellef hakkında itiraz konusu kuralla, maddenin sağladığı inceleme bağıışıklığı kaldırılarak vergi incelemesi ve tarhiyat yapılması mümkün hale gelmektedir. Bu haliyle maddenin matrah ve vergi artırımı sonucunda tahakkuk etmiş, ancak ödeme koşullarının yerine getirilmemesi nedeniyle tahsil edilebilirliği tehlikeye giren kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle söz konusu amaca ulaşma yönünden mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasının elverişli ve gerekli bir araç olmadığı söylenemez.

İtiraz konusu kuralın yer aldığı Kanun'un 5. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (a) bendinde, matrah veya vergi artırımı sonucu tahakkuk eden verginin Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmemesi hâlinde vergi idaresince yapılacak işlemlere yer verilmiştir. Buna göre kuralda, matrah veya vergi artırımı sonucu tahakkuk eden, ancak ödenmeyen verginin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı, ancak bu madde hükmünden yararlanılamayacağı düzenlenmektedir. Anlaşılacağı üzere, kanun koyucu mükellef tarafından matrah veya vergi artırımı koşullarının ihlal edilmesi durumunda, vergi idaresinin başvurabileceği iki farklı yol öngörmüştür.

İlk olarak Kanun'da belirtilen zamanda ve şekilde ödeme yapılmaması hâlinde, vergi idaresince matrah ve vergi artırımı sonucunda tahakkuk eden vergilerin 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacaktır. Zira 7143 sayılı Kanun'un 5. maddesinin dördüncü fıkrasının (a) bendinde *"Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunur."* denilmektedir. Bilindiği üzere matrah ve vergi artırımı ile mükelleflere hesaplarını yeniden gözden geçirme, eksik bildirdikleri ya da hiç bildirmedikleri vergi matrahlarını beyan etme imkânı tanınmaktadır. Mükellef tarafından yapılan beyan üzerine vergi tahakkuk ettirilmekte ve tahakkuk fişi düzenlenmektedir. Tahakkuk ile birlikte artırımda bulunan vergi borcu ödenecek duruma gelmektedir. Bu çerçevede, matrah ve vergi artırımı üzerine tahakkuk eden vergilerini ödemeyen mükellefin, 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca takip edilmesi ve bu yolla vergi alacağının tahsile çalışılması doğaldır.

Kuralın devamında ise itiraz konusu *"ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz."* ibaresi yer almaktadır. Matrah ve vergi artırımının mükellefe sağladığı en önemli avantaj, matrah ve vergi artırımında bulunduğu döneme ve vergi türüne ilişkin olarak mükellef hakkında vergi incelemesi veya tarhiyat yapılamamasıdır. Zira matrah ve vergi artırımı, mükellefe inceleme muafiyeti sağlamakta, yani mükellef açısından matrah ve vergi artırımı yapılan dönemler için vergi incelemesi yapılması riskini ortadan kaldırmaktadır. Bu durumda, matrah ve vergi artırımı, mükellef açısından matrah ve vergi artırımı yapılan dönemler için vergi incelemesi yapılması riskine karşı mutlak bir koruma sağlaması gerekirken, itiraz konusu kuralla, matrah ve vergi artırımından yararlanma koşullarını yerine getirmeyen mükellef hakkında itiraz konusu kuralın yer aldığı maddenin sağladığı inceleme muafiyeti kaldırılarak vergi incelemesi ve tarhiyat yapılması mümkün hale gelmiştir.

Vergi alacağının tahsilini güvence altına almanın vergi düzenine aykırılıkları önleyebilmek açısından büyük önem arz ettiği kuşkusuzdur. Bunun yanında devletin kamu alacağı niteliğindeki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması konusunda geniş bir takdir yetkisinin olduğu da dikkate alınmalıdır. Kanun koyucu bu konudaki takdir yetkisini kullanırken, matrah ve vergi artırımından yararlanma koşullarının yerine getirilmemesi durumunda hem matrah ve vergi artırımı sonucunda tahakkuk eden ancak ödenmeyen vergilerin 6183 sayılı Kanun uyarınca takip edilmesini, hem de aynı döneme ve aynı vergi türüne ilişkin olarak vergi incelemesi ve vergi incelemesine istinaden cezalı tarhiyat yapabilmesini mümkün kılmıştır. Bununla

Esas Sayısı : 2019/100
Karar Sayısı : 2020/62

birlikte itiraz konusu kuralın yer aldığı madde metninden, vergi idaresinin matrah ve vergi artırımına konu vergi alacağına tahsili amacıyla bu yöntemlerden sadece birisine başvurabileceği gibi her ikisine de aynı anda başvurma yetkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Zira vergi idaresinin her iki usulü de aynı anda uygulamasının önünde kanuni bir engel bulunmadığı gibi bu durumun ortaya çıkmasını önleyici bir mekanizma da öngörülmemiştir.

Ayrıca, matrah ve vergi artırımı konusu edilen vergilerin bu Kanun'da belirtilen şekilde ödenmemesi halinde "*ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz.*" ibaresi nedeniyle mükellefler nezdinde yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda beyan dışı bırakılan verginin veya vergi matrahının tespit edilmesi durumunda mükellef adına tarhiyat yapılması mümkündür. Ancak kuralda, tarhiyat yapılması sırasında, aynı vergi türüne ilişkin olarak matrah ve vergi artırımını sonucunda tahakkuk eden ve ödenmemesi nedeniyle 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil süreci başlatılan vergilerin dikkate alınacağına – örneğin tahakkuk eden verginin terkin edileceğine ya da mahsup yoluna gidileceğine - ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu durum, aynı döneme ve aynı vergi türüne ilişkin olarak hem matrah ve vergi artırımını üzerine hem de vergi incelemesi sonucunda vergi salınması sonucunu doğuracağından söz konusu kuralın mükerrer vergilendirme konusunda da yeterli güvence sağlamadığı anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın orantısız olduğu ve bu nedenle kuralın ölçülülük ilkesini ihlal ettiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan kuralda, verginin tahsilini sağlamak amacıyla öngörülen tedbirler elverişli ve gerekli olmakla birlikte birbirinin alternatifi olarak değil, aynı anda uygulanmasına imkan sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca tedbirlerin aynı anda uygulanmaları durumunda her iki tedbir sonucunda ortaya çıkan vergi yükünün dengelenmesi noktasında bir mekanizmaya yer verilmemiş, vergi idaresine tedbirlerden birisinin uygulanması sırasında diğer tedbirin de uygulanıp uygulanmadığının gözetilmesi yükümlülüğü getirilmemiş, yani her iki tedbir arasında etkileşimi sağlayacak bir düzenleme yapılmamıştır. Bu hususlar göz önüne alındığında kural hukuk devletinin gereklerinden olan *adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle* de bağdaşmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle kuralın Anayasa'nın 2., 13. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ve iptali gerektiği görüşüyle çoğunluk kararına katılmadım.

Üye

Muammer
TOPAL