

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2023/93

Karar Sayısı : 2023/191

Karar Tarihi : 8/11/2023

R.G.Tarih-Sayı : 5/12/2023-32390

İPTAL DAVASINI AÇAN: Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri Engin ALTAY, Özgür ÖZEL, Engin ÖZKOÇ ile birlikte 132 milletvekili

İPTAL DAVASININ KONUSU: 9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 5. maddesinin (9) numaralı fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendinin "...terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu..." bölümünün,

B. 10. maddesinin (28) numaralı fıkrasının yedinci cümlesinin,

C. Geçici 1. maddesinin,

Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 6., 7., 10., 13., 14., 17., 35., 36., 38., 40., 42., 58., 70., 73., 90., 118., 123., 128. ve 153. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi talebidir.

I. İPTALİ İSTENEN VE İLGİLİ GÖRÜLEN KANUN HÜKÜMLERİ

A. İptali İstenen Kanun Hükümleri

Kanun'un iptali talep edilen kuralların da yer aldığı;

1. 5. maddesinin (9) numaralı fıkrasının (a) bendi şöyledir:

"a) Aşağıda sayılan mükellefler bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlanamazlar:

1) 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" ile aynı Kanunun 359 uncu maddesinin (ç) fıkrasında yer alan fiilleri işleyenler (Bu alt bent kapsamındaki fiillerin 2022 yılında veya bu maddenin kapsadığı dönemlerden herhangi birinde işlendiğinin tespit edilmesi hâlinde bu mükellefler diğer dönemler için de matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanamazlar.).

2) Terör suçundan hüküm giyenler.

3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında **terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı**

tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler.”

2. 10. maddesinin (28) numaralı fıkrası şöyledir:

*“(28) 8/4/1929 tarihli ve 1416 sayılı Ecnebi Memleketlere Gönderilecek Talebe Hakkında Kanunun geçici 1 inci maddesinin birinci fıkrası kapsamına girenler ile söz konusu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihe kadar geçen süre içinde anılan maddede belirtilen nedenlerle haklarında borç takibi yapılanlar veya yapılması gerekenlerin, kendilerine döviz olarak yapılmış olan her türlü masrafa ilişkin borç tutarları, (daha önce bu borçları ile ilgili olarak yapılandırma düzenlemelerinden yararlanmış ve ödemeleri devam edenler dâhil) bu Kanunun yayımını izleyen üçüncü ayın sonuna kadar Millî Eğitim Bakanlığına başvurmaları hâlinde, imzaladıkları yüklenme senedi ile muteber imzalı müteselsil kefalet senedi hükümleri dikkate alınmaksızın ve ilgililere önceden ödedikleri faizleri iade etme sonucu doğurmaksızın bu fıkra hükümlerine göre yeniden hesaplanır ve başvuru süresi içinde tahsilat işlemi durdurulur. 5/8/1996 tarihinden sonra yüklenme senedi ile muteber imzalı müteselsil kefalet senedi alınanlar hakkında 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun ek 34 üncü maddesinin ikinci fıkrası hükümlerine göre bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten önceki süreler için herhangi bir fer’i alacak hesaplanmaz. Bunların daha önce ödemiş oldukları tutar ile mecburi hizmetlerinde değerlendirilen sürelere isabet eden tutar, anapara borç tutarından mahsup edilir. Bu fıkra uyarınca vazgeçilen borç tutarına isabet eden vekâlet ücreti de dâhil yargılama giderleri tahsil edilmez. Hesaplanan borç tutarı, ilgilinin durumu ve ödenmesi gereken meblağ dikkate alınarak yüklenme senedi ile muteber imzalı müteselsil kefalet senedi alınması kaydıyla azami beş yıla kadar taksitlendirilebilir. Bu fıkra kapsamında düzenlenen yüklenme senedi ile muteber imzalı müteselsil kefalet senedi damga vergisi ve noter harcından müstesnadır. **Ancak terör örgütlerine veya Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu gerekçesi ile öğrencilikle veya mecburi hizmetle yükümlü buldukları süre içerisinde kadrolarıyla iliştiği kesilenler hakkında bu fıkra hükümleri uygulanmaz.**”*

3. Geçici 1. maddesi şöyledir:

“GEÇİCİ MADDE 1-(1) Bu Kanunun 5 inci maddesi hükümleri 2022 yılı için aşağıdaki şartlarla uygulanır.

a) Mükellefler, Kanunun 5 inci maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde 2022 takvim yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını %25 oranından az olmamak üzere artırmaları halinde madde hükmünden yararlanır.

b) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (b) ve (c) bentlerinde belirtilen asgari tutarlar; 2022 yılı için matrah artırımında bulunan gelir vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutanlar için 105.000 Türk lirasından; bilanço esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabı için 200.000 Türk lirasından, kurumlar vergisi mükellefleri için 500.000 Türk lirasından az olamaz.

c) Bu madde hükmüne göre 2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunabilmesi için bu yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması ve bu beyannamelerde beyan edilen vergiye esas matrahların, 2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile 2022 takvim yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın yüksek olanından az olmaması şarttır. 2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında

bulunmak isteyen mükellefler tarafından 1/1/2023 tarihinden sonra matrah azaltıcı nitelikte düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda, bu bent hükmüne istinaden yapılacak kıyaslamada düzeltme öncesi beyan edilen matrahlar esas alınır. 2022 takvim yılına ilişkin olarak; üçüncü geçici vergilendirme dönemi gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemiş olması halinde; ikinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinde beyan edilen matrahın %100 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar, sadece birinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinin verilmiş olması halinde bu beyannamede beyan edilen matrahın %300 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar bu bent kapsamında yapılacak kıyaslamada dikkate alınır. Şu kadar ki, 2021 takvim yılı ve 2022 yılının üçüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin gelir veya kurumlar 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 durumunda, 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için bu şart aranmaz. 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımına esas tutarların belirlenmesinde, (b) bendinde belirlenen asgari tutarlardan az olmamak üzere bu bent hükmüne göre belirlenen tutarların %25'i dikkate alınır.

ç) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları 2022 yılına ait zararlarının tamamı 2023 yılından itibaren izleyen yıl kârlarından mahsup edilmez. 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu yıla ilişkin yıllık beyannamelerinde hesaplanan vergilerinden mahsup edilemeyen geçici vergiler iade edilmez.

d) Mükellefler, Kanunun 5 inci maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi stopajları için; 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendi uyarınca tevkifata tabi ödemelerde %2, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının; (2), (5) ve (6) numaralı bentleri, 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ve ikinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere %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 %1, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) ve (13) numaralı bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2022 yılında geçerli olan tevkifat oranının %25'i oranından az olmamak üzere artırımları halinde anılan madde hükümlerinden yararlanır.

e) Mükellefler, Kanunun 5 inci maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde 2022 yılı her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri katma değer vergisi beyannamelerindeki (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden 2022 yılı için %2 oranından az olmamak üzere belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımını olarak artırımları halinde anılan madde hükümlerinden yararlanır.

(2) 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulması, bu Kanunun 10 uncu maddesinin yirmiyedinci fıkrası uyarınca alınacak ek vergi için bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmez.

(3) Bu maddede hüküm bulunmayan hallerde Kanunun 5 inci maddesi hükümleri uygulanır.

(4) Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü gereğince Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI, İrfan FİDAN, Kenan YAŞAR ve Muhterem İNCE'nin katılımlarıyla 18/5/2023 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, yürürlüğü durdurma talebinin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

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

A. Kanun'un 5. Maddesinin (9) Numaralı Fıkrasının (a) Bendinin (3) Numaralı Alt Bendinin "...terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu..." Bölümünün İncelenmesi

1. 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 7440 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. 7440 sayılı Kanun'un 5. maddesinde matrah ve vergi artırımı düzenlenmiştir. Bu çerçevede anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında gelir vergisi ve kurumlar vergisi; (2) numaralı fıkrasında gelir (stopaj) vergisi ve kurumlar (stopaj) vergisi ile (3) numaralı fıkrasında katma değer vergisi açısından mükelleflere matrah ve vergi artırımı imkânı getirilmiş, maddenin (4) ilâ (13) numaralı fıkralarında matrah ve vergi indiriminin usul ve esaslarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

7. Maddenin (9) numaralı fıkrasının (a) bendinde (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda öngörülen matrah ve vergi artırımı imkânından yararlanamayacak mükellefler sayılmıştır. Buna göre anılan bendin (1) numaralı alt bendinde 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ile aynı Kanun'un 359. maddesinin (ç) fıkrasında yer alan fiilleri

işleyenlerin; (2) numaralı alt bendinde de terör suçundan hüküm giyenlerin matrah ve vergi artırımı imkânından yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

8. Anılan fıkranın (3) numaralı alt bendinde ise bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya Millî Güvenlik Kurulunca (MGK) devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK) tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilen mükelleflerin matrah ve vergi artırımından yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu alt bendin “...terör örgütlerine veya Millî Güvenlik Kurulunca Devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu...” bölümü dava konusu kuralı oluşturmaktadır.

2. İptal Talebinin Gerekçesi

9. Dava dilekçesinde özetle; dava konusu kuralda belirtilen kavramların içeriğinin belirsiz ve öngörülemeyen olduğu, mükelleflerin matrah ve vergi artırımı imkânından yararlanamaması sonucunu doğuran kavramların bir yargı kararına dayanmadığı, bu kavramların içeriğini belirleme yetkisinin idareye bırakılmasının yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine de aykırı olduğu, söz konusu mükellefler açısından matrah ve vergi artırımına yönelik hükmün uygulanmamasının bu kişilerin mal varlığında diğer borçlulara göre orantısız bir azalmaya neden olacağı, bu itibarla mülkiyet hakkının ihlal edildiği, ayrıca mükelleflerin adil yargılanma hakkı, masumiyet karinesi ve etkili başvuru haklarının ihlal edildiği, mükellefler arasında matrah ve vergi artırımı imkânından yararlandırılma açısından ayırım yapılmasının eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu, MGK kararlarının icrai değil istisari nitelikte olduğu, bu nedenle mükelleflerin MGK kararına dayanılarak vergi ve matrah artırımı imkânından yoksun bırakılmaması gerektiği, Anayasa Mahkemesinin daha önce vermiş olduğu iptal kararlarına rağmen benzer düzenlemelerin tekrar ihdas edilmesinin kuvvetler ayrılığı ilkesiyle bağdaşmadığı, bu durumun ülkemizin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla da çeliştiği belirtilerek kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 6., 7., 10., 13., 14., 35., 36., 38., 40., 90., 118., 123. ve 153. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

a. “...Millî Güvenlik Kurulunca...” İbaresini

10. 7440 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (9) numaralı fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendinin “...terör örgütlerine veya Millî Güvenlik Kurulunca Devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu...” bölümü uyarınca bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya MGK'ca devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya MASAK tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması talep edilen mükellefler matrah ve vergi artırımından yararlanamayacak olup anılan bölümde yer alan “...Millî Güvenlik Kurulunca...” ibaresi dava konusu kuralı oluşturmaktadır.

11. Anayasa Mahkemesi 16/12/2021 tarihli ve E.2021/80, K.2021/99 sayılı kararında 8/4/1929 tarihli ve 1416 sayılı Ecnebi Memleketlere Gönderilecek Talebe Hakkında Kanun'a 3/6/2021 tarihli ve 7326 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle eklenen geçici 4. maddenin beşinci

fıkrasında yer alan “...*Milli Güvenlik Kurulunca...*” ibaresini Anayasa'nın 118. maddesine aykırı bularak iptal etmiştir.

12. Anılan kararda ilk olarak MGK'nın başlıca görevlerinin devletin millî güvenlik siyasetinin tayini, tespiti ve uygulanması ile ilgili tavsiye kararları almak ve gerekli koordinasyonun sağlanması konusundaki görüşlerini bildirmek olduğu, MGK'nın devletin varlığı ve bağımsızlığı, ülkenin bütünlüğü ve bölünmezliği, toplumun huzur ve güvenliğinin korunması hususunda alınmasını zorunlu gördüğü tedbirlere ait kararlarının Cumhurbaşkanlığına değerlendirileceği belirtilmiş, bu itibarla istişari nitelikte bir danışma organı olan MGK'nın icrai karar alma yetkisine sahip olmadığı gözetildiğinde Cumhurbaşkanınca ayrı bir kararla benimsenmemiş MGK kararlarına hukuki sonuç bağlanamayacağı ve bu kararların kendiliğinden icra edilemeyeceği tespit edilmiştir (AYM, E.2021/80, K.2021/99, 16/12/2021, §§ 36, 39).

13. Bu itibarla millî güvenliğe karşı tehditlerin belirlenmesi ve bu tehditlerin hangi kaynak, kişi ya da yapıdan geldiğinin tespit edilmesinde Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan MGK'nın tavsiye niteliğinde karar alamayacağına söylenemeyeceği, bununla birlikte dava konusu ibarenin, tavsiye niteliğindeki MGK kararına kendiliğinden hukuki bir sonuç bağlamakta olduğu, şüphesiz MGK'nın tavsiye niteliğindeki kararlarının yürütme organı tarafından dikkate alınmasının ve hukuk alanında hayata geçirilmesinin mümkün olduğu ancak MGK'nın kararları hakkında başkaca icrai bir karar alınmadan bu kararlara hukuk alanında sonuçlar bağlanmasının Anayasa'nın lafzıyla bağdaşmadığı sonucuna varılmıştır (AYM, E.2021/80, K.2021/99, 16/12/2021, § 40).

14. Dava konusu kural bakımından da Anayasa Mahkemesinin anılan kararından ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmadığından 1416 sayılı Kanun'a 7326 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle eklenen geçici 4. maddenin beşinci fıkrasında yer alan “...*Milli Güvenlik Kurulunca...*” ibaresinin Anayasa'ya uygunluk denetiminde belirtilen gerekçeler bu kural yönünden de geçerlidir.

15. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 118. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Kural, Anayasa'nın 118. maddesine aykırı görülerek iptal edildiğinden ayrıca Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 6., 7., 10., 13., 14., 35., 36., 38., 40., 90., 123. ve 153. maddeleri yönünden incelenmemiştir.

b. Kuralın Kalan Kısmı

16. Dava konusu bölümün kalan kısmı dava konusu kuralı oluşturmaktadır. Kuralla, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya MASAK tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması talep edilen mükelleflerin matrah ve vergi artırımından faydalanamayacağı öngörülmektedir.

17. Anayasa'nın 10. maddesinde “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir./ Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz./ Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz./ Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz./ Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.*” denilmek suretiyle kanun önünde eşitlik ilkesine yer verilmiştir.

18. Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı; aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişilere ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

19. 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.

20. Vergi mükellefi açısından matrah ve vergi artırımında bulunulması hâlinde artırımda bulunulan bu döneme ve vergi türüne ilişkin olarak vergi incelemesi veya tarhiyatının yapılamadığı gözetildiğinde vergi mükellefleri için öngörülen matrah ve vergi artırımı imkânının birtakım mali avantajlar sağlaması nedeniyle mülk teşkil ettiği, dolayısıyla Anayasa'nın anılan maddesi kapsamında korunması gereken bir ekonomik menfaatin bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

21. 7440 sayılı Kanun'un 5. maddesinde matrah ve vergi artırımını imkânından mükelleflerin yararlandırılması öngörülmüş olmakla birlikte terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya MASAK tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında haklarında vergi incelemesi yapılması talep edilen mükelleflerin bu imkândan yararlanamayacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla matrah ve vergi artırımından yararlanamayacak mükelleflerin belirlenmesine ilişkin hükümler içeren kuralın mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesi yönünden incelenmesi gerekmektedir.

22. Mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamelenin mevcut olup olmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında mülkiyet hakkına müdahale bakımından farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Bundan sonra farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve nihayetinde farklı muamelenin ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir (AYM, E.2018/8, K.2018/85, 11/07/2018, § 41; E.2021/80, K.2021/99, 16/12/2021, § 55).

23. Söz konusu Kanun, 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin vergi cezalarını, gecikme faizlerini, gecikme zamlarını ve vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarını kapsamına almış, Kanun'un 5. maddesinde ise gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ile katma değer vergisi mükelleflerinin matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanması imkânı getirilmiştir. Anılan maddede söz konusu vergilerin mükelleflerin matrah ve vergi artırımından yararlanabilmesi için Kanun'da öngörülen usul ve esaslar dışında herhangi bir şart öngörülmemiştir. Bu çerçevede 213 sayılı Kanun kapsamına giren bu vergiler açısından mükellef statüsünde bulunanların karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde *benzer durumda* oldukları açıktır.

24. Öte yandan gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ve katma değer vergisine ilişkin matrah ve vergi artırımı imkânından 7440 sayılı Kanun'da öngörülen şartları taşıyan bütün mükellefler yararlanabilirken terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya MASAK tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması talep edilen mükelleflerin bu imkândan yararlandırılmamasının *farklı muamele* teşkil ettiği açıktır.

25. Eşitlik ilkesinin gereği olarak karşılaştırma yapılmaya müsait olacak şekilde benzer durumda olanlar arasından bir kısmı lehine getirilen farklı düzenlemenin bir ayrıcalık tanınması niteliğinde olmaması için nesnel ve makul bir temele dayanması ve ölçülü olması gerekir.

26. 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. Bir başka deyişle matrah ve vergi artırımı, vergi idaresinin yapabileceği vergi incelemesi veya tarhiyatına karşı mükellef açısından bir koruma sağlamaktadır (AYM, E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 6).

27. Dava konusu kuralda ise matrah ve vergi artırımından yararlandırılmayacağı düzenlenen iki grup mükellef bulunmaktadır. Buna göre, öncelikle bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya MASAK tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması talep edilen mükelleflerin matrah ve vergi artırımından yararlanamayacağı hükme bağlanmıştır.

28. Kurala konu mükelleflerin haklarında talep edilen vergi incelemesi ile inceleme ve araştırmaların terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle yapılacak vergi incelemelerini kapsadığı anlaşılmakta olup 213 sayılı Kanun'un 134. ve devamı maddeleri uyarınca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan vergi incelemelerini kapsamadığı açıktır.

29. Bu durumda bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya MASAK tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında haklarında vergi incelemesi talep edilen mükelleflerin matrah ve vergi artırımından yararlandırılmamasının caydırıcı bir etkiye neden olacağı gözetildiğinde kural kapsamındaki mükelleflerin matrah ve vergi artırımı imkânından yararlandırılmamasının suç gelirlerinin aklanması ile teröre ve terör örgütlerine finansman sağlanması suçlarıyla etkili bir şekilde mücadele edilmesi suretiyle ekonomik güvenliğin ve kamu düzeninin sağlanmasına katkıda bulunmayacağı da söylenemez.

30. Ayrıca matrah ve vergi artırımının mükelleflere sağladığı en önemli avantajın mükellefler hakkında vergi incelemesi veya tarhiyat yapılamaması olduğu gözönüne alındığında bu mükelleflerin matrah ve vergi artırımı imkânından yararlandırılmamasının; kurala konu eylemlere ilişkin olarak yürütülen soruşturma ve kovuşturmalara muhatap olan mükelleflerin matrah ve vergi artırımına başvurmak suretiyle inceleme bağıışıklığından yararlanmalarını engelleyeceği açıktır. Bu nedenle bu mükelleflerin matrah ve vergi artırımı imkânından yararlandırılmaması, haklarında

yürütülen soruşturma ve kovuşturmaların konusunu teşkil eden suçların vergisel boyutunun da incelenmesi, bu sayede ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılarak tespit edilmesi ve vergi kayıplarının önüne geçilerek kamu alacağının tahsilinin güvenceye bağlanması amacına hizmet edecektir.

31. Buna göre millî güvenlikle bağdaşmayacak biçimde terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle haklarında yürütülen soruşturma ve kovuşturmalardan kaynaklı olarak yapılan vergi incelemesi bulunan mükelleflerin matrah ve vergi indiriminden faydalandırılmaması hususunda oluşturulan farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayandığı anlaşılmaktadır.

32. Devletin kamu düzeninin ve millî güvenliğin sağlanması amacının gerçekleştirilebilmesi için gerekli tedbirlerin alınması konusunda geniş bir takdir yetkisinin olduğu da dikkate alınmalıdır. Kanun koyucunun bu konudaki takdir yetkisini kullanırken vergi idaresinin yapabileceği vergi incelemesi veya vergi tarhiyatına karşı mükellef açısından koruma sağlayan matrah ve vergi artırımında bulunması imkânından terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle haklarında adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya MASAK tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması talep edilen mükellefleri yoksun bıraktığı anlaşılmaktadır.

33. Bir mükellefin matrah ve vergi artırımından faydalandırılmaması durumunda mükellefin sadece ilgili dönem için matrah ve vergi artırımından faydalanmak suretiyle vergi borcunu ödeme hususunda sağlanan kolaylıktan yararlanma imkânı ortadan kalkmakta, bunun dışında diğer vergi mükelleflerinden farklı olarak başkaca bir vergisel yükümlülük veya sorumluluk altına girmemektedir. Kaldı ki devlet ile vatandaşlar arasındaki vergi ilişkisinde tarafların yetki ve ödevleri kanunlardan doğmaktadır ve mükellefler vergi borçlarını bu kanunlarda belirlenen şartlara uygun biçimde ödemek zorundadır.

34. Bunun yanı sıra kuralın uygulanmasından doğacak uyuşmazlıklara karşı yargı yoluna başvurulması da mümkündür. Buna göre matrah ve vergi artırım talebinde bulunan mükellefin bu talebinin reddedilmesi hâlinde bu idari işleme karşı açılan davada, yargı makamları tarafından dava konusu işlemin hukuka uygun olup olmadığı incelenecektir. Bu inceleme sırasında yargı mercileri tarafından, mükellefin matrah ve vergi artırımından yararlanabilmesi için gerekli şartları taşıyıp taşımadığı, şartları taşıması durumunda Kanun'da matrah ve vergi artırımından yararlanamayacağı öngörülen mükelleflerden olup olmadığı hususlarının da incelenebileceği açıktır.

35. Bu durumda kuralın, kural kapsamına giren kişiler açısından sadece matrah ve vergi artırımından faydalandırılmaması sonucunu doğurduğu, bu kişiler için ilave bir mali yükümlülük öngörmediği, dolayısıyla kuralın bu kişilere aşırı bir külfet yüklediği, bu itibarla orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla kuralın mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

36. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 10. ve 35. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 10. ve 35. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 6., 7., 13., 14., 36., 38., 40., 90., 118., 123. ve 153. maddeleriyle ilgili görülmemiştir.

B. Kanun'un 10. Maddesinin (28) Numaralı Fıkrasının Yedinci Cümlesinin İncelenmesi

1. Genel Açıklama

37. 1416 sayılı Kanun uyarınca yükseköğretim kurumlarının öğretim elemanı ile kamu kurum ve kuruluşlarının yetişmiş insan kaynağı ihtiyacını karşılamak üzere resmî burslu statüde lisans ve lisansüstü öğrenim görmek üzere Millî Eğitim Bakanlığınca (Bakanlık) sınavla yurt dışına öğrenciler gönderilmektedir. Bu Kanun uyarınca yurt dışına gönderilenleri; kamuda herhangi bir görevi bulunmayan lisans mezunu öğrenciler, kamu görevini yürütmekte olanlar ve üniversitelerde öğretim elemanı olarak görev yapanlar olmak üzere üç grupta toplamak mümkündür (AYM, E.2007/64, K.2008/154, 31/10/2008).

38. Kanun kapsamında yurt dışına gönderilecek öğrenciler yazılı ve sözlü sınav sonucuna göre belirlenmektedir. Yazılı sınav, Bakanlık veya düzenlenecek protokolle Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) tarafından, sözlü sınav ise Bakanlık tarafından oluşturulan sözlü sınav komisyonu tarafından yapılmaktadır. Sınavı kazanan ve gönderilmeleri kararlaştırılan kişilerden Kanun ile kendilerine tahmil olunan yükümlülükleri yerine getireceklerine dair Bakanlıkça birer taahhütname alınmaktadır.

39. Kanun'un 19. maddesinde ise yurt dışına gönderilenlerin tazminat yükümlülüğü düzenlenmektedir. Buna göre Kanun uyarınca mecburi hizmet karşılığı yurt dışına gönderilenlerden eğitimin herhangi bir aşamasında öğrencilikle ilişkileri kesilenler, öğrenim sürelerinin bitiminde mecburi hizmetlerini tamamlamak üzere görevlerine başlamayanlar, görevlerine başlayıp da yükümlü buldukları mecburi hizmetini bitirmeden görevlerinden ayrılanlar ile göreve başladıktan sonra mecburi hizmetle yükümlü buldukları süre içinde kadrolarıyla ilişkisi kesilenler ilgili mevzuat hükümleri uyarınca öğrenim masraflarını faizleriyle birlikte ödemekle yükümlüdürler.

2. Anlam ve Kapsam

40. 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (28) numaralı fıkrasında 1416 sayılı Kanun kapsamında yurt dışına gönderilen kişilerin bu Kanun'dan kaynaklanan borçlarının tahsil yöntemine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

41. Buna göre 1416 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinin birinci fıkrası kapsamına girenler ile söz konusu madde yürürlüğe girdiği tarihten bu maddenin yayımlandığı tarihe kadar geçen süre içinde anılan maddede belirtilen nedenlerle haklarında borç takibi yapılanların veya yapılması gerekenlerin, kendilerine döviz olarak yapılmış olan her türlü masrafa ilişkin borç tutarlarının, bu maddenin yayımlandığı tarihi izleyen üç ay içinde Bakanlığa başvurmaları hâlinde, imzaladıkları yüklenme senedi ile muteber imzalı müteselsil kefalet senedi hükümleri dikkate alınmaksızın ve ilgililere önceden ödedikleri faizlerin iade etme sonucu doğurmaksızın 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (28) numaralı fıkrasındaki şekilde yeniden hesaplanacağı ve başvuru süresi içinde tahsilat işleminin durdurulacağı hükme bağlanmıştır.

42. Ayrıca 5/8/1996 tarihinden sonra yüklenme senedi ile muteber imzalı müteselsil kefalet senedi alınanlar hakkında 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun ek 34. maddesinin ikinci fıkrası hükümlerine göre 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (28) numaralı fıkrasının yürürlüğe girdiği tarihten önceki süreler için herhangi bir ferî alacak hesaplanmayacağı düzenlenmiştir.

43. Öte yandan bunların daha önce ödemiş oldukları tutar ile mecburi hizmetlerinde değerlendirilen sürelere isabet eden tutarın yukarıdaki şekilde belirlenecek tutardan düşüleceği, bu fıkra uyarınca vazgeçilen borç tutarına isabet eden vekâlet ücreti de dâhil yargılama giderlerinin tahsil edilmeyeceği, hesaplanan borç tutarının ilgilinin durumu ve ödenmesi gereken meblağ dikkate alınarak yüklenme senedi ile muteber imzalı müteselsil kefalet senedi alınması kaydıyla azami beş yıla kadar taksitlendirilebileceği, bu fıkra kapsamında düzenlenen yüklenme senedi ile muteber imzalı müteselsil kefalet senedinin damga vergisi ve noter harcından istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

44. Anılan fıkranın dava konusu yedinci cümlesinde ise terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesi ile öğrencilikle veya mecburi hizmetle yükümlü buldukları süre içerisinde kadrolarıyla ilişkisi kesilenler hakkında bu fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı öngörülmüştür.

3. İptal Talebinin Gerekçesi

45. Dava dilekçesinde özetle; dava konusu kuralda belirtilen kavramların içeriğinin belirsiz ve öngörülemeyen olduğu, bu kavramların içeriğini belirleme yetkisinin idareye bırakılmasının yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine de aykırı olduğu, mecburi hizmetle yükümlü buldukları süre içinde kadrolarıyla ilişkisi kesilenlerin özlük işlemlerinin kanunla düzenlenmesi gerektiği, öğrencilikle ilişkisi kesilenlerin yargı kararı olmadan kamu görevinden çıkarılmasının kamu hizmetine girme hakkını ihlal ettiği, ilgili kişilerin resmî devlet burslu öğrenci statülerinin ortadan kaldırılması suretiyle yurt dışında eğitimlerini tamamlamaları imkânının ortadan kaldırılmasının eğitim hakkı ve maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkını ihlal ettiği, söz konusu kişiler açısından 1416 sayılı Kanun'a konu burslardan doğan borçların yapılandırılmasına yönelik fıkranın uygulanmamasının bu kişilerin mal varlığında diğer borçlulara göre orantısız bir azalmaya neden olacağı, bu itibarla mülkiyet hakkının ihlal edildiği, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu, Anayasa Mahkemesi tarafından verilmiş iptal kararları bulunmasına rağmen benzer düzenlemelerin tekrar ihdas edilmesinin kuvvetler ayrılığı ilkesini ihlal ettiği, bu durumun ülkemizin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla da bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 6., 7., 10., 13., 14., 17., 35., 36., 38., 40., 42., 58., 70., 90., 123., 128. ve 153. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

4. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

46. Anayasa Mahkemesi 16/12/2021 tarihli ve E.2021/80, K.2021/99 sayılı kararında 1416 sayılı Kanun'a 7326 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle eklenen geçici 4. maddenin beşinci fıkrasında yer alan "...*Millî Güvenlik Kurulunca...*" ve "...*üyeliği, mensubiyeti veya...*" ibareleri dışında fıkranın kalan kısmının mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmadığı gerekçesiyle Anayasa'nın 10. ve 35. maddelerine aykırı olmadığına hükmetmiştir.

47. Anılan kararda ilk olarak fıkranın kalan kısmının mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesi yönünden incelenmesi gerektiği tespit edilmiştir (AYM, E.2021/80, K.2021/99, 16/12/2021, § 54).

48. Bu çerçevede öğrenim için yurt dışına gönderilen kişilerin öğrencilikle ilişkisinin kesilmesi sebebi ne olursa olsun 1416 sayılı Kanun kapsamında tabi oldukları öğrencilik statüsü ve bu statüden kaynaklanan yükümlülükler açısından karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde *benzer durumda* oldukları, öte yandan Kanun gereğince ödenmesi gereken öğrenim masrafları ile buna ilişkin faiz borcunu belirli şartlar altında yeniden yapılandırılmak suretiyle ödeme imkânından

Kanun uyarınca öğrencilikle ilişkisi kesilenler yararlanabilirken terör örgütlerine veya devletin millî güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle öğrencilikle veya mecburi hizmetle yükümlü buldukları süre içinde kadrolarıyla ilişkisi kesilenlerin yararlandırılmamasının *farklı muamele* teşkil ettiği belirtilmiştir (AYM, E.2021/80, K.2021/99, 16/12/2021, §§ 57-58.).

49. Anılan kararda, söz konusu Kanun kapsamında yurt dışında eğitim gören öğrencilerin öğrenimlerini tamamlamalarının ardından belirli bir süre kamu görevlisi olarak faaliyette bulunacakları, Anayasa'nın 129. maddesinin birinci fıkrasında ise memurlar ve diğer kamu görevlilerinin Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunma yükümlülüklerinin bulunduğu, kanun koyucunun, anılan hususlar çerçevesinde kamu görevlisi olarak istihdam edilen veya edilecek bireylerle ilgili birtakım tedbirler alma ve bu yükümlülüğe uymayanlar hakkında yaptırım uygulama konusunda takdir yetkisinin bulunduğu, diğer yandan bu kişilerin ödemesi gereken öğrenim masrafları ile buna ilişkin faiz borcunu belirli şartlar altında yeniden yapılandırılmak suretiyle ödeme imkânından yoksun bırakılmalarının caydırıcı bir etkiye neden olacağı gözetildiğinde kuralın millî güvenliğin sağlanmasına katkıda bulunduğu belirtilmiştir (AYM, E.2021/80, K.2021/99, 16/12/2021, §§ 60-62).

50. Bu itibarla kural kapsamına giren kişilerin, öğrenim masrafları ile buna ilişkin faiz borcunu ödeyebilmelerini kolaylaştırmak amacıyla getirilen imkânlardan faydalandırılmaması hususunda oluşturulan farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayandığı sonucuna varılmıştır (AYM, E.2021/80, K.2021/99, 16/12/2021, §§ 63).

51. Öte yandan fıkranın kalan kısmının kapsamına giren kişiler açısından sadece öğrenim masraflarını ödeme hususunda bazı avantajlardan yararlandırılmama sonucunu doğurduğu, bu kişiler için ilave bir mali yükümlülük öngörmediği, bu kişilere aşırı bir külfet yüklenmediği, bu itibarla orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı belirtilmiş, dolayısıyla kuralın mülkiyet hakkı bağlamında eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmadığı sonucuna varılmıştır (AYM, E.2021/80, K.2021/99, 16/12/2021, § 68).

52. Dava konusu kural bakımından da Anayasa Mahkemesinin anılan 16/12/2021 tarihli ve E.2021/80, K.2021/99 sayılı kararından ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmadığından 1416 sayılı Kanun'a 7326 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle eklenen geçici 4. maddenin beşinci fıkrasının kalan kısmının Anayasa'ya uygunluk denetiminde belirtilen gerekçeler bu kural yönünden de geçerlidir.

53. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 10. ve 35. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 10. ve 35. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 5., 6., 7., 13., 14., 17., 36., 38., 40., 42., 58., 70., 90., 123., 128. ve 153. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

C. Kanun'un Geçici 1. Maddesinin İncelenmesi

1. Anlam ve Kapsam

54. 7440 sayılı Kanun'un 5. maddesinde mükelleflerin 2018 ilâ 2021 vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanmasının usul ve esasları

düzenlenmiştir. Bu çerçevede mükelleflerin, anılan maddede belirtilen şartlar dâhilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahları ile gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ve katma değer vergisine ilişkin vergileri artırarak Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödemeleri hâlinde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için vergi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmayacağı düzenlenmiştir. Anılan maddenin (4) ilâ (13) numaralı fıkralarında ise matrah ve vergi artırımının usul ve esaslarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

55. Söz konusu Kanun'un dava konusu geçici 1. maddesinde ise bu Kanun'un 5. maddesi hükümlerinin 2022 yılı için de uygulanacağı belirtilmek suretiyle mükelleflerin Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla beyanname verme süresinin henüz geçmemiş olduğu 2022 yılına ilişkin gelir vergisi ile kurumlar vergisi ile yine 2022 yılına ilişkin gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ve katma değer vergisi yönünden de matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanabileceği düzenlenmiştir.

56. Dava konusu maddenin (1) numaralı fıkrasında mükelleflerin 2022 vergilendirme dönemine ilişkin olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisi yönünden matrah artırımını imkânından yararlanmasının usul ve esasları düzenlenmiştir. Buna göre fıkranın (a) bendinde mükelleflerin, Kanun'un 5. maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde 2022 takvim yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını %25 oranından az olmamak üzere artırımları hâlinde madde hükmünden yararlanacağı hükme bağlanmış; (b) bendinde ise Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen asgari tutarların; 2022 yılı için matrah artırımında bulunan gelir vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutanlar için 105.000 Türk lirasından; bilanço esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabı için 200.000 Türk lirasından, kurumlar vergisi mükellefleri için 500.000 Türk lirasından az olamayacağı düzenlenmiştir.

57. Fıkranın (c) bendinde ise 2022 yılına ilişkin gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyanname verme süresinin henüz geçmemiş olması nedeniyle bu beyannamelerde beyan edilen vergiye esas matrahların belirli bir oranın altında kalmadan beyan edilmesini sağlamak amacıyla bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede, bu madde hükmüne göre 2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunulabilmesi için bu yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması ve bu beyannamelerde beyan edilen vergiye esas matrahların, 2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile 2022 takvim yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın yüksek olanından az olmamasının şart olduğu, 2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunmak isteyen mükellefler tarafından 1/1/2023 tarihinden sonra matrah azaltıcı nitelikte düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda, bu bent hükmüne istinaden yapılacak kıyaslamada düzeltme öncesi beyan edilen matrahların esas alınacağı, 2022 takvim yılına ilişkin olarak; üçüncü geçici vergilendirme dönemi gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemiş olması hâlinde; ikinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinde beyan edilen matrahın %100 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın, sadece birinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinin verilmiş olması hâlinde bu beyannamede beyan edilen matrahın %300 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın bu bent kapsamında yapılacak kıyaslamada dikkate alınacağı, şu kadar ki, 2021 takvim yılı ve 2022 yılının üçüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin gelir veya kurumlar 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 durumunda, 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için bu şartın aranmayacağı, 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımına esas tutarların belirlenmesinde,

(b) bendinde belirlenen asgari tutarlardan az olmamak üzere bu bent hükmüne göre belirlenen tutarların %25'inin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

58. Fıkranın (ç) bendinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları 2022 yılına ait zararlarının tamamının 2023 yılından itibaren izleyen yıl kârlarından mahsup edilmeyeceği, 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu yıla ilişkin yıllık beyannamelerinde hesaplanan vergilerinden mahsup edilemeyen geçici vergilerin iade edilmeyeceği öngörülmüştür.

59. Fıkranın (d) bendinde mükelleflerin Kanun'un 5. maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde 2022 yılı gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi yönünden; (e) bendinde ise 2022 yılı her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak katma değer vergisi yönünden anılan madde hükümlerinden yararlanacakları belirtilmiştir.

60. Bunun yanı sıra dava konusu maddenin (2) numaralı fıkrasında 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulmasının, bu Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrası uyarınca alınacak ek vergi için bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmeyeceği; (3) numaralı fıkrasında bu maddede hüküm bulunmayan hâllerde Kanun'un 5. maddesi hükümlerinin uygulanacağı; (4) numaralı fıkrasında ise bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca (Bakanlık) belirleneceği kurala bağlanmıştır.

2. İptal Talebinin Gerekçesi

61. Dava dilekçesinde özetle; dava konusu kuralla beyanname verme süresi henüz geçmemiş olan 2022 yılına olarak da matrah artırımını imkânının öngörüldüğü, matrah artırımını uygulamalarının esasının geçmiş yıllarda verilmiş olan beyannamelerde yazılı matrahların artırılması yoluyla mükellefler hakkında bu yıllara ilişkin olarak vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması olduğu ancak kuralla beyanname henüz verilmemiş yıla ilişkin olarak matrah artırımını imkânı sağlanmasının vergi tekniğine uygun olmadığı, nitekim mükelleflerin henüz beyanname vermedikleri döneme ilişkin vergiler açısından da haklarında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması imkânına sahip olacakları, öte yandan beyanname verme dönemi geçmediğinden 2022 yılına ilişkin matrah ve vergi artırımını şartları yönünden farklı bir düzenleme yapıldığı, bu durumun verginin mali güce göre ödenmesi ile vergide eşitlik ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

a. (1), (2) ve (3) Numaralı Fıkralar

62. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden incelenmiştir.

63. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti; eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir.

64. 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. 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.

65. 7440 sayılı Kanun'un 5. maddesinde düzenlenen matrah ve vergi artırımında bulunulan aşamada, ilke 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 anılan 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 artırımı, vergi idaresinin yapabileceği vergi incelemesi veya tarhiyatına karşı mükellef açısından bir koruma sağlamaktadır (AYM, E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 6).

66. 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.

67. Dava konusu kuralda ise mükelleflerin Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla beyanname verme süresi henüz geçmemiş olan 2022 yılına ilişkin gelir vergisi ile kurumlar vergisi ile gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ve katma değer vergisi yönünden de matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanabileceği düzenlenmiş ve buna ilişkin şartlar belirlenmiştir.

68. 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. Bu itibarla 2022 yılına ilişkin gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ve katma değer vergisi yönünden de matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanabilmesini mümkün kılan kuralın, anayasal sınırlar içinde kanun koyucunun bu konudaki takdir yetkisi kapsamında kaldığı açıktır.

69. Ayrıca kanun koyucu takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, *gereklilik* getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, *orantılılık* ise getirilen kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da *ölçülülük ilkesi* gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur (AYM, E.2020/95, K.2022/3, 26/1/2022, § 17).

70. Kuralla mükelleflerin Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla beyanname verme süresi henüz geçmemiş olan 2022 yılına ilişkin gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ve katma değer vergisi yönünden de matrah ve vergi artırımında bulunulması imkânı getirilmek suretiyle görece olarak düşük bir vergi alacağından devletin

vazgeçmesi, buna karşılık mükellefin de söz konusu vergilere ilişkin olarak ilgili dönemde Kanun'da yazılı oran ve miktarların üzerinde beyanda bulunması öngörülmekte, ayrıca mükellef açısından artırımda bulunulan dönemler için vergi incelemesi yapılması riski ortadan kaldırılmakta, böylece devlet ile mükellef karşılıklı olarak bir miktar alacağından vazgeçmekte, mükellef ile vergi dairesi gereksiz iş yükü ile meşgul edilmemekte ve kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılarak kamu giderleri için ihtiyaç duyulan finansmanın en kısa zamanda sağlanması amaçlanmaktadır. Bu itibarla 2022 vergilendirme dönemi için de matrah ve vergi artırımından yararlanma imkânı öngören kuralın söz konusu amaca ulaşma yönünden elverişli ve gerekli olmadığı söylenemez.

71. Öte yandan Kanun'un 5. maddesinde mükelleflerin 2018 ilâ 2021 vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak mükelleflerin matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanabilmeleri için beyan etmeleri gereken matrah ve vergileri artırmaları gereken oran ve miktarlar ile Kanun'un geçici 1. maddesinde 2022 vergilendirme dönemine ilişkin olarak beyan etmeleri gereken matrah ve vergileri artırmaları gereken oran ve miktarlar arasında büyük bir farklılığın bulunmadığı, 2022 yılına ilişkin gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyanname verme süresinin henüz geçmemiş olması nedeniyle bu beyannamelerde beyan edilen vergiye esas matrahların belirli bir oranın altında kalmadan beyan edilmesini sağlamak amacıyla beyan etmeleri gereken matrah ve vergi oranlarının cüzi bir tutarda yüksek belirlendiği anlaşılmaktadır. Bu durum ise 2022 yılı için matrah ve vergi artırımında bulunacak mükelleflere mali açıdan aşırı bir külfet yüklenmesi sonucunu doğurmamaktadır.

72. Kanun'da kamu alacaklarının tahsilini hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla öngörülen yöntemlerden birisi olan matrah ve vergi artırımı, vergi mükellefleri açısından zorunlu olarak yararlanılması gereken bir yöntem değildir. Bu kapsamda vergi mükelleflerinin yüklenmiş oldukları kamu borçlarını Kanun'da öngörülen bu imkândan yararlanmak suretiyle ödemeleri durumunda karşı karşıya kalacakları avantajları ve dezavantajları değerlendirme ve buna göre hareket etme imkânları bulunmaktadır. Bir başka deyişle vergi mükellefleri, Kanun'un sağlamış olduğu bu imkândan faydalanmak suretiyle vergi borçlarını ödeme yolunu seçebilecekleri gibi genel esaslar çerçevesinde ödemeye devam etmeyi de tercih edebileceklerdir. Bu nedenle kuralla, ulaşılmak istenen amaç arasında makul dengenin koruduğu ve kuralın orantısız olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

73. Bu itibarla kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla beyanname verme süresinin henüz geçmemiş olduğu 2022 yılına ilişkin gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile yine 2022 yılına ilişkin gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ve katma değer vergisi yönünden de matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanabilmesini öngören kuralın, ölçülülük ilkesine aykırı bir yönünün bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

74. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 73. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

b. (4) Numaralı Fıkra

75. 6216 sayılı Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 7. maddesi yönünden incelenmiştir.

76. Kuralda, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasların Bakanlıkça belirleneceği hükme bağlanmıştır.

77. Anayasa'nın 7. maddesinde "*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.*" denilmektedir. Yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olması ve bu yetkinin devredilememesi, kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereğidir. Bu hükme yer veren Anayasa'nın 7. maddesinin gerekçesinde yasama yetkisinin parlamentoya ait olması "*demokrasi rejimini benimseyen siyasi rejimlerde kaçınılmaz bir durum*" olarak nitelendirilmiştir. Ayrıca, gerekçede "*Millet adına kanun koyma yetkisini yasama meclisi yerine getirir. Bu yetki devredilemez. Ancak, Anayasanın 99 ve 129 uncu maddeleri hükümleri saklıdır*" denilmek suretiyle bu ilkenin anlamı ve istisnaları belirtilmiştir. Madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere yasama yetkisinin devredilemezliği, esasen kanun koyma yetkisinin TBMM dışında başka bir organca kullanılamaması anlamına gelmektedir. Anayasa'nın 7. maddesi ile yasaklanan, kanun yapma yetkisinin devredilmesidir (AYM, E.2011/42, K.2013/60, 9/5/2013; E.2021/73, K.2022/51, 21/4/2022, § 15).

78. Türevsel nitelikteki düzenleyici işlemler bakımından yürütmenin düzenleme yetkisi; sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu işlemler bakımından kural olarak kanun koyucunun genel ifadelerle yürütme organını yetkilendirmesi yeterli olmakla birlikte Anayasa'da kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda genel ifadelerle yürütme organına düzenleme yapma yetkisi verilmesi yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesine aykırılık oluşturabilmektedir. Bu nedenle Anayasa'da temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konması ve memurların atanması, özlük hakları gibi münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması gerekmektedir. Anayasa koyucunun açıkça kanunla düzenlenmesini öngördüğü konularda yasama organının temel kuralları saptadıktan sonra uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususları yürütmenin türevsel nitelikteki işlemlerine bırakması, yasama yetkisinin devri olarak yorumlanamaz (AYM, E.2011/42, K.2013/60, 9/5/2013).

79. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün olmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak şartıyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.

80. 7440 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinde, bu Kanun'un 5. maddesinde öngörülen matrah ve vergi artırımını müessesesinin 2022 yılı için de uygulanacağı belirtilmek suretiyle mükelleflerin Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla beyanname verme süresinin henüz geçmemiş olduğu 2022 yılı için de matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanabilmesine imkân sağlanmış, ayrıca 2022 yılı için matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanabilmenin şartları düzenlenmiştir.

81. Anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında ise bu maddede hüküm bulunmayan hâllerde Kanun'un 5. maddesi hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür.

82. Kanun'un 5. maddesinde mükelleflerin 2018 ilâ 2021 vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak matrah ve vergi artırımını imkânından yararlanmasının şartları düzenlenmiştir. Bu çerçevede mükelleflerin, anılan maddede belirtilen şartlar dâhilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahları ile gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj) vergisi ve katma değer vergisine ilişkin vergileri artırarak Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödemeleri hâlinde, kendileri hakkında artırımda bulunan yıllar için vergi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Maddenin (4) ilâ (13) numaralı fıkralarında ayrıca, matrah ve

vergi artırımının usul ve esasları, matrah ve vergi artırımına hangi sürelerde başvurulabileceği, matrah ve vergi artırımı sonucunda artırılan verginin hangi sürelerde ve kaç taksitle ödenebileceği, matrah ve vergi artırımının şartlarının ihlali durumunda uygulanacak yaptırımlar, matrah ve vergi artırımında bulunulmasının mükelleflerin diğer maddi ve şekli vergisel ödevlerini ne şekilde etkileyeceği, bu maddeye göre matrah veya vergi artırımında bulunulmasının bu Kanun'un yayımı tarihinden önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine etkisi, matrah ve vergi artırımından hangi mükelleflerin yararlanamayacağı, matrah ve vergi artırımından yararlanılmasının kaçakçılık suçlarının işlendiğinin tespitine ve kamu davasının açılmasına engel teşkil edip etmeyeceği hususlarının da düzenlendiği görülmektedir.

83. Bu durumda matrah ve vergi artırımını kurumuna ilişkin esaslı unsurların düzenlenmediği, genel çerçevenin çizilmediği söylenemez. Dava konusu kuralla Bakanlığa tanınan düzenleme yapma yetkisi ise matrah ve vergi artırımını kurumunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi olup bu yetkinin matrah ve vergi artırımının esaslı unsurlarına ilişkin olmayan teknik ve ayrıntıya ilişkin yetkiler olduğu anlaşılmaktadır.

84. Matrah ve vergi artırımının temel esaslarının kanunla düzenlenmiş olması ve Bakanlığa verilen yetkinin teknik ve ayrıntıya ilişkin olması dolayısıyla kuralın yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı olduğu söylenemez.

85. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 7. maddesine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 73. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

IV. YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI TALEBİ

86. Dava dilekçesinde özetle, dava konusu kuralların uygulanmaları hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğabileceği belirtilerek yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi talep edilmiştir.

9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 5. maddesinin (9) numaralı fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendinde yer alan "...*Milli Güvenlik Kurulunca...*" ibaresine yönelik yürürlüğün durdurulması talebinin, koşulları oluşmadığından REDDİNE,

B. 1. 5. maddesinin (9) numaralı fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendinde yer alan "...*terör örgütlerine veya...*" ve "...*Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu...*" ibarelerine,

2. 10. maddesinin (28) numaralı fıkrasının yedinci cümlesine,

3. Geçici 1. maddesine,

yönelik iptal talepleri 8/11/2023 tarihli ve E.2023/93, K.2023/191 sayılı kararla reddedildiğinden bu maddeye, cümleye ve ibarelere ilişkin yürürlüğün durdurulması taleplerinin REDDİNE,

8/11/2023 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V. HÜKÜM

9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 5. maddesinin (9) numaralı fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendinin "...terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu..." bölümünün;

1. "...Milli Güvenlik Kurulunca..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE,

2. Kalan kısmının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE,

B. 10. maddesinin (28) numaralı fıkrasının yedinci cümlesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE,

C. Geçici 1. maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE,

8/11/2023 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN

Üye
Kenan YAŞAR

Üye
Muhterem İNCE