

# Ek vergi Anayasa'ya uygun!

**Abdulkadir Kahraman**

12 Mart 2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7440 sayılı Kanun'la Kahramanmaraş ve çevre illerdeki depremin etkilerinin giderilmesi ve bölgenin kalkınması için gerekli kaynağın oluşturulması amacıyla "ek vergi" (nam-ı diğer "deprem vergisi") ihdas edilmişti. Düzenleme ile kurumlar vergisine tabi kurumlardan bir kısmı ek vergi mükellefiyeti kapsamına alındı. Ek vergi, 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen "kurumlar vergisi ve diğer kanunlardaki indirim ve istisnalar" üzerinden "yurt içi" ve "yurt dışı" kaynaklı olmaya bağlı olarak aşağıdaki gibi iki farklı oran ile yasalaştı.

## **Yurt içi kaynaklı istisna ve indirimler:**

- Kurumlar vergisi beyannamesindeki kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının "a" bendinde düzenlenen istisna (iştirak kazançları istisnası dahil) kazançlar üzerinden %5.

## **Yurt dışı kaynaklı istisna ve indirimler:**

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının "b" bendindeki yurtdışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden %5.

## **Ek vergi ve Anayasa'ya aykırılık iddiaları**

Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki bazı istisna ve indirimlerin (iştirak kazançları istisnası, emisyon primi istisnası gibi) "ek vergi" kapsamında olması vergi tekniği açısından eleştiri konusu olmuş ve mükelleflerin bir kısmı 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamelerini ihtirazi kayıtlı beyan edip akabinde vergi yargısında dava açmışlardır. Kurumlar vergisi beyanını ihtirazi kayıtlı bildiren bir mükellefin tahakkuk eden ek verginin iptali için açtığı davada Anayasa'ya aykırılık iddiasını kayda değer bulan ilk derece mahkemesi, ek vergi düzenlemesini Anayasa Mahkemesine taşımıştı. AYM 30 Kasım 2023 tarihli toplantısında davanın esasın incelenmesine karar vermiş ve 14 Mart 2024 tarihinde itiraza dair ret kararını vermiştir. AYM'nin 2024/82 sayılı Kararı 19 Mart 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlandı.

## **İtiraz gerekçeleri nedir?**

AYM'ye yapılan başvuru gerekçeleri; "itiraz konusu kuralla öngörülen ek verginin kurumlar vergisinin mükelleflerinin bazılarını kapsadığı, ek vergiye dair kuralın tüm istisna ve indirim unsurlarını dikkate almayarak; bir kısım mükellefi kapsama alarak vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine aykırı davranıldığı, doğrudan beynamedeki istisna ve indirimler üzerinden vergilendirme yapılmasının mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu, ek vergiye muhatap olacak vergi mükelleflerinin depremin gerçekleştiği illerde kayıtlı mükellef olmasalar da faaliyetlerinin bir kısmı veya tamamının bu bölgelerde olmasının gözetilmediği, ek vergi ihdas eden kuralın vergiyi doğuran olaydan sonraki bir tarihte yürürlüğe girdiği ve geriye yürütülmesi" şeklinde dava dilekçesinde açıklanmıştır.

## AYM'nin ret gerekçeleri nedir?

Anayasa Mahkemesi 14 Mart 2024 tarihli ve 2024/82 sayılı Kararı ile uygunluk gerekçelerini şu şekilde sıralamıştır:

- Ek vergi ihdas eden kural, belirli ve ulaşılabilir nitelikte olup, "kanunilik" şartını taşımaktadır.
- Kamu yararı amacıyla mülkiyet hakkı sınırlanabileceğinden, deprem gibi olağanüstü hallerde doğan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması için ek vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkündür ve ek vergiyle güdülen meşru amaç açıktır.
- Ek vergi ile depremlerin etkilerinin azaltılması için gerekli finansmanın sağlanmasına katkısı dikkate alındığında, Anayasa'daki ölçülülük ilkesi ışığında kural anılan "meşru amaca" ulaşma bakımından elverişlidir.
- Vergilendirme konusunda devletin takdir yetkisinin genişliği çerçevesinde; depremin yol açtığı ekonomik kayıpları gidermek ve sosyal dayanışmayı sağlamak için gerek mevcut vergilerin artırılması gerekse yeni bir vergi ihdası kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğundan, ek vergi alınmasına ilişkin düzenlemede "gereklilik ölçütü" karşılanmaktadır.
- Ek vergi geçici nitelikli ve bir defalık olmasından dolayı, ek verginin muhataplarına aşırı bir külfet yüklenmediği, deprem nedeniyle oluşan maddi kayıpların büyüklüğü karşısında bu kayıpların giderilmesi sonucuna sağlanacak fayda ile katlanılacak külfet arasında makul olmayan bir dengesizlik bulunmadığından "sınırlama orantılıdır".
- Mali güce göre vergilendirme ilkesi, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin sağlanmasının uygulama aracı olup mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarındandır.
- AYM'nin geçmiş kararlarında da deprem gibi olağanüstü olayların yaşandığı dönemlerde ortaya çıkan ekonomik kayıpların telafisi için ek vergiler ihdasının "mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine" aykırı bulunmamıştır.
- Kurumların kazançlarından indirim suretiyle sağladıkları vergisel avantaj sayesinde elde ettikleri tutar kadar elde ettikleri fayda "gelir niteliğindeki mali gücün göstergelerinden" biridir. Ek vergi ile kurum kazancından indirim konusu yapılan indirim tutarları kadar elde edilen avantaj %10 vergiye tabi tutulmuştur. Kurum kazancından indirim imkânından yararlanan tutarlara göre hesaplanacak ek verginin muhatapları, orantısız bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakılmamaktadır.
- Bazı istisna ve indirimler üzerinden ek vergi alınmaması, vergilendirme konusunda kanun koyucunun vergilendirme aracının seçiminde takdir yetkisi kapsamında olup, ek vergi düzenlemesi "malî güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli dağılımı ve eşitlik" ilkeleriyle çelişmemektedir.

Yukarıda açıklanan gerekçelerle "ek vergi düzenlemesi" Anayasa'nın 2, 13, 35 ve 73. maddelerine uygun bulunarak itiraz reddedilmiştir.

## Karar ne anlama geliyor?

AYM kararının vergi yargısında devam eden davalar açısından ("iştirak kazançları istisnası ve emisyon primi istisnası" dahil) etkisi olumsuz olacaktır. Ancak özellikle "iştirak kazançları istisnası ve emisyon primi istisnası" açısından durum farklıdır.

Özü itibarıyla, iştirak kazançları ve emisyon primi istisnaları vergi kanunlarındaki “vergi harcaması” kalemi değildir. Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerim gerçek mahiyeti esastır. Diğer bir deyişle vergilendirme işlemlerinde öz şekilden önce gelir. Hem iştirak kazançları istisnası hem de emisyon primi istisnası özünde “indirim ve istisna” değildir.

İştirak kazançları istisnası bir istisna değil, kurumlar vergisine tabi tutulmuş bir kazancın mükerrer vergilenmemesi veya çifte vergileme yapılmaması içindir. Emisyon primi ise gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse Türkiye Muhasebe Standardına göre bir sermaye yedeği olup, sermaye niteliğindedir. Emisyon primi bir kazanç olmayıp, bir sermaye unsuru olduğu için vergiye tabi tutulmamaktadır.

Bu nedenlerle, iştirak kazancı ve emisyon priminin ek vergi kapsamında olmasının “mülkiyet hakkı” ihlali olduğu kanaatindeyiz. Esasen vergi tekniği açısından ek vergi düzenlemesinin yasalaşma sürecinde “iştirak kazancı ve emisyon priminin” ek vergi hesaplanmayacak “istisna ve indirimler” arasında olması gerekirdi. Bu durumun mülkiyet hakkı ihlali yarattığı kanaatindeyiz. Anayasa’ya göre mülkiyet hakkı; kişinin maliki olduğu varlığı arzu ettiği gibi kullanma, getirilerinden yararlanma ve sahibi olduğu varlık üzerinde tasarruf etme imkânı verir.

AYM’nin ek vergi düzenlemesinin Anayasa’ya uygunluk kararı devam eden davaların seyrini mükellefler aleyhine çevireceği kanaatindeyiz. Ancak dava konusu iştirak kazançları ve emisyon primi olan davalarda yargılama süreci sonunda bireysel başvuru kapsamında konunun AYM’ye taşınması denenebilecektir.

*Bu yazı Ekonomist dergisinin 28 Nisan 2024 tarihli ve 2024/09. sayısında yayınlanmıştır.*

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.’ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*