

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2023/105

Karar Sayısı : 2023/208

Karar Tarihi: 30/11/2023

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Ankara 3. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen geçici 33. maddenin birinci fıkrasında yer alan "Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021..." ibaresinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: İhtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesine istinaden yapılan tahakkuk işleminin iptali ile tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin terkinin ve tahsil edilen miktarın iadesi 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 geçici 33. maddesi şöyledir:

"Geçici Madde 33 – (Ek: 20/1/2022-7352/1 md.)

Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaz.

Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası uygulaması açısından, birinci fıkrada enflasyon düzeltilmesi yapılmayacağı belirtilen dönemler enflasyon düzeltilmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilir.

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltilmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltilmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümleri, mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında olan mükellefler bakımından geçerli değildir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İctüzüğü hükümleri uyarınca 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 ve Kenan YAŞAR'ın katılımlarıyla 22/6/2023 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle uygulanacak kural sorunu görüşülmüştür.

2. Anayasa'nın 152. ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi hâlinde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükümlerin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görev kapsamına giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikteki kurallardır.

3. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 213 sayılı Kanun'un geçici 33. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "*Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021...*" ibaresinin iptalini talep etmiştir. İtiraz konusu kuralın yer aldığı fıkrada, geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde Kanun'un mükerrer 298. maddesi kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı öngörülmüştür.

4. Bakılmakta olan davada ise 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verilirken itiraz konusu kural kapsamında *enflasyon düzeltmesi* yapılamaması nedeniyle daha yüksek tutarda vergi ödendiği ileri sürülerek ihtirazi kayıtlı verilen 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesine istinaden düzenlenen tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin terkinine, tahsil edilen verginin iadesine karar verilmesi talep edilmektedir.

5. Bu itibarla bakılmakta olan davada geçici vergi beyannamelerinin verildiği dönemde *enflasyon düzeltmesi* uygulamasından yararlanılmadığına ilişkin bir iddia yer almamakta olup bu durumda geçici vergiye ilişkin bir uyumsuzluk bulunmadığı anlaşıldığından itiraz konusu kuralın "*Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere...*" kısmının bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

6. Açıklanan nedenlerle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen geçici 33. maddenin birinci fıkrasında yer alan;

A. "Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere..." ibaresinin itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından bu ibareye ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

B. "...2021..." ibaresinin esasının incelenmesine,

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

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

A. Anlam ve Kapsam

8. Diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de zaman zaman yaşanan ekonomik kriz ve yüksek enflasyon dönemlerinde vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi amacıyla birtakım tedbirlerin alınması ihtiyacı doğmuştur. Bu tedbirlerden birisi de mali tabloların yüksek enflasyonun etkisinden arındırılmasını sağlayan *enflasyon düzeltmesi* kurumudur. Anılan kurum, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde düzenlenmiştir.

9. Enflasyon düzeltmesi, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (2) numaralı bendinin (c) alt bendinde tanımlanmıştır. Buna göre enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması olarak ifade edilebilir. Enflasyon düzeltmesinin temel amacı, fiyatlar genel seviyesindeki artışların bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde meydana getirdiği değer kaybının giderilmesi ve vergi matrahında enflasyon nedeniyle meydana gelen ancak gerçek durumu yansıtmayan artışın yol açtığı olumsuzlukların ortadan kaldırılmasıdır.

10. Maddenin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde, mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Maddede, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması hâlinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacakları, enflasyon düzeltmesinin her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi hâlinde uygulanmayacağı düzenlenmiştir.

11. Maddenin (A) fıkrasının (7) numaralı bendinde, enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması hâlinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesinin yapılacağı, bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârının vergiye tabi tutulmayacağı, geçmiş yıl zararının da zarar olarak kabul edilmeyeceği, ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl mali zararlarının mukayyet değerleri ile dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

12. Ayrıca anılan fıkranın (1) numaralı bendinde, kapsama giren mükelleflerin, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltilmesi yapmak zorunda oldukları hükme bağlandığından enflasyon düzeltilmesinin zorunlu bir uygulama olduğu ve mükelleflerin bu konuda seçimlik hakkının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda son açıklanan enflasyon rakamlarına göre enflasyon düzeltilmesi şartlarının oluştuğunun anlaşılması hâlinde bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin enflasyon düzeltilmesi yapması gerekmektedir.

13. Enflasyon düzeltilmesi, yukarıda anılan maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendinde belirtilenler haricindeki mükelleflerden hesap dönemi takvim yılı olanlar tarafından en son 2004 takvim yılı itibarıyla yapılmıştır. Müteakip takvim yıllarında Kanun'un belirlediği gerekli şartların oluşmaması nedeniyle 2005 ila 2020 takvim yıllarında (16 yıl) enflasyon düzeltilmesi yapılmamıştır. Öte yandan 2021 takvim yılı sonu itibarıyla Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE), içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'ün, bir yıllık dönemde ise %10'un üzerinde artmıştır. Dolayısıyla enflasyon düzeltilmesi için 2021 yılına ilişkin olarak 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında aranan her iki şart da gerçekleşmiştir.

14. 213 sayılı Kanun'un geçici 33. maddesinin itiraz konusu kuralın da yer aldığı birinci fıkrasında ise, geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298. madde kapsamındaki enflasyon düzeltilmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre söz konusu hesap dönemlerinde enflasyon düzeltilmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacağı ancak maddenin üçüncü fıkrasında da belirtildiği üzere 31/12/2023 tarihli mali tablolar açısından enflasyon düzeltilmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltilmesinin uygulanacağı görülmektedir. Anılan maddenin birinci fıkrasında yer alan "...2021..." ibaresi itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır.

B. İtirazın Gerekçesi

15. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kuralla şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın 2021 hesap dönemine ilişkin mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmamasının hukuki güvenlik ilkesi, belirlilik ilkesi ve kanunların geriye yürümezliği ilkesiyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

16. 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., 35. ve 73. maddeleri yönünden de incelenmiştir.

17. 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.

18. 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.

19. Vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama teşkil ettiğinden 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; AYM, E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 14).

20. 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl mali zararlarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı düzenlenmiş; (6) numaralı bendinde ise, amortismanlar ve itfa paylarının düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlere ilişkin vergi matrahının tespiti aşamasında vergi matrahına etki eden enflasyon düzeltilmesine tabi unsurların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir. Bu itibarla Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (7) numaralı bendinde yer alan "*Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.*" şeklindeki düzenleme de dikkate alındığında kural kapsamında 2021 hesap döneminde enflasyon düzeltilmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmamasının, ilgili döneme ait beyan edilecek vergi matrahını etkilemeyeceği ancak 2021 yılını izleyen dönemlerle ilgili vergi matrahları üzerinde sonuç doğuracağı anlaşılmaktadır. Bu nedenle kuralla mülkiyet hakkına sınırlama getirildiği açıktır.

21. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca mülkiyet hakkına sınırlama getirilirken temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

22. 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 ve ölçülü olması gerekir.

23. Anayasa'nın anılan hükümleri uyarınca mülkiyet hakkına yapılan sınırlamalarda gözetilecek öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Anayasa Mahkemesi kararlarında sıkça vurgulandığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olmaları gerekir.

24. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvence altına 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 önlemler 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.

25. Öte yandan Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” şeklindeki hükümlerle verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

26. Mükellefler konusunda keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem her ne kadar kanunla düzenleme yapılması zorunluluğu olsa da mali yükümlülüklerin şeklen kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyebilir. Bu durumda düzenlemelerin idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak şekilde belirlilik içermesi, öngörülebilir ve hukuki güvenlik ilkesine uygun olması gerekir.

27. Vergilemede belirlilik ilkesi, vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, kanun metinlerinin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Söz konusu ilke gereğince, vergi ve diğer kamu alacakları açısından matrah, tarh ve tahsil zamanı ve yöntemi ile verginin tarh ve tahsilinde

yetkili idare gibi vergi ve benzeri diğer alacakların esaslı unsurları önceden belli ve kesin olmalıdır (AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19/09/2019, § 14).

28. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında yer alan hukuki güvenlik ilkesi kanunların geriye yürütülmemesini de zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur. "*Kanunların geriye yürümezliği ilkesi*" uyarınca kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindedir (AYM, E.2018/103, K.2019/4, 13/02/2019, § 15; E.2018/108, K.2019/5, 13/02/2019, § 20).

29. Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında, *kanunların geriye yürümezliği ilkesi* ile ilgili olarak *gerçek geriye yürüme* ve *gerçek olmayan geriye yürüme* ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir (AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017, § 310; E.2010/93, K.2012/20, 9/2/2012). Buna göre yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması kanunların geriye yürütmesi olarak nitelendirilemez.

30. Anayasa Mahkemesi vergiyle ilgili kanunların geriye yürütüldüğü iddiasıyla yapılan başvurularda öncelikle vergiyi doğuran olayın tespitini yapmakta ardından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanıp uygulanmadığını incelemektedir.

31. 213 sayılı Kanun'un "*Vergiyi doğuran olay*" kenar başlıklı 19. maddesinde "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar./Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*" denilmektedir.

32. Vergiyi doğuran olay, vergi türlerine göre değişmekle birlikte, enflasyon düzeltmesinin kapsamına *gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri* girdiğinden değerlendirmenin bu çerçevede yapılması gerekmektedir.

33. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarından oluştuğu hükme bağlanmıştır. 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*Safi kurum kazancı*" kenar başlıklı 6. maddesinde "*Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır./ Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır...*" denilmek suretiyle ticarî kazanca ilişkin vergiyi doğuran olayın tespitinde 193 sayılı Kanun'a gönderme yapılmaktadır.

193 sayılı Kanun'un 38. maddesinde ise "*Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır*" denilmektedir. Buna göre gelir vergisi ve kurumlar vergisinin konusunu oluşturan kazanç açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemi sonunun esas alınması gerekmektedir. 213 sayılı Kanun hesap dönemini takvim yılı olarak belirlediğinden hesap döneminin sonu 31 Aralık tarihidir. Dolayısıyla gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, mükelleflerin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayelerindeki artış miktarı olup bu kazanç 31 Aralık tarihinde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıkmaktadır (AYM, E.2018/103, K.2019/4, 13/2/2019, § 20).

34. Öte yandan, enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği her bir geçici vergi ve hesap dönemi sonu itibarıyla yapılan hesaplamada ortaya çıkmaktadır. Söz konusu hesaplama için Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından ilgili dönem içindeki son aya ait Yİ-ÜFE değerinin açıklanması gerekmektedir. Belirtilen değerler TÜİK tarafından her bir ay itibarıyla izleyen ayın en erken üçüncü günü açıklanmaktadır. Bu çerçevede 2021 takvim yılının son ayı olan Aralık ayına ait Yİ-ÜFE değerinin TÜİK tarafından açıklandığı 31/1/2022 tarihi itibarıyla 31/12/2021 tarihli mali bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması zorunluluğunun ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

35. Bunun yanı sıra enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlere ilişkin vergi matrahının tespiti aşamasında vergi matrahına etki eden enflasyon düzeltmesine tabi unsurların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası uyarınca mükellefler tarafından enflasyon düzeltmesinin ilgili döneme ait gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile yapılması ve düzeltmelerin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay 31 Aralık tarihinde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıkmakta, enflasyon düzeltmesi yapılması gereken dönemlere ilişkin vergi matrahının tespiti aşamasında vergi matrahına etki eden enflasyon düzeltmesine tabi unsurların düzeltmeye tabi tutulmuş tutarlarının beyannameye yansıtılması gerekmektedir.

36. İtiraz konusu kuralın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla gelir vergisi ile kurumlar vergisi hesap dönemlerinin kapandığı ve 31/12/2021 tarihli mali bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması zorunluluğunun ortaya çıktığı gözönüne alındığında enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlere ilişkin gelir vergisi ile kurumlar vergisi beyannamelerine vergi matrahına etki eden enflasyon düzeltmesine tabi unsurların da dâhil edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Kural kapsamında vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahına etki eden enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla ilgili yapılan değişiklik hukuk güvenliği ilkesiyle bağdaşmayacak ölçüde hukuk kurallarının geriye yürütülmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu itibarla kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlamada kanunilik şartı gerçekleşmediği gibi sınırlamanın verginin kanuniliği ilkesine de aykırı olduğu anlaşılmaktadır.

37. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

IV. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen geçici 33. maddenin birinci fıkrasında yer alan "...2021..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE 30/11/2023 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

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