

# Anayasa Mahkemesi'nin ek motorlu taşıtlar vergisi kararının değerlendirilmesi: Gerekçe ek vergi açısından da geçerli mi?

**Av. Barış Can Erdemir**  
**Av. Birnur Dal**

## I. Giriş

14.07.2023 tarihli ve 7456 sayılı 06.02.2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ("**7456 sayılı Kanun**") ile yürürlüğe konulan ek motorlu taşıtlar vergisi ("**Ek MTV**") Anayasa Mahkemesi ("**AYM**") nezdinde iptal başvurusuna konu olmuş; AYM'nin 28.09.2023 tarihli ve E.2023/131, K.2023/160 sayılı kararı ile iptal talebi reddedilmiş ve bahse konu karar 06.10.2023 tarih ve 32331 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

Öte yandan, 09.03.2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ("**7440 sayılı Kanun**") 12.03.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş; 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 27. fıkrasında, kurumlar vergisi mükelleflerinin 2022 yılı hesap döneminde yararlandıkları birtakım vergi indirim ve istisnaları üzerinden ek vergi hesaplanacağı düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen ek vergi için, çok sayıda mükellef ihtirazi kayıtla beyanı müteakip vergi mahkemelerinde dava açmıştır. Bu davaların esasını büyük ölçüde ek verginin Anayasa'ya aykırı olduğu yönündeki iddialar teşkil etmektedir.

AYM'nin ek MTV'yi Anayasa'ya aykırı bulmaması üzerine, ek vergi için de benzer bir karar verilip verilmeyeceği noktasında çeşitli tartışmalar yaşanmış, farklı görüşler ileri sürülmüştür. İşbu çalışmamızda, ek MTV'ye ilişkin AYM kararının gerekçesinin doğrudan ek vergi bakımından emsal teşkil edip etmediği değerlendirilecektir.

## II. AYM'nin ek MTV'ye ilişkin kararının gerekçesi

AYM'nin 28.09.2023 tarihli ve E.2023/131, K.2023/160 sayılı kararında; ek MTV ile yeni bir vergi ihdas edilmesinin Anayasa'daki temel haklar ve özgürlükler arasında sayılan mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale teşkil ettiği, bu müdahalenin Anayasaya ve dolayısıyla hukuka aykırılık arz edip etmediği, yine Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasına ilişkin 13. maddesi kapsamında, kanunilik, meşru amaç ve ölçülülük kriterleri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan değerlendirmede AYM, düzenlemenin yasayla yapılması, ilgili hükmün lafzının açık ve net olduğu gerekçesiyle düzenlemenin belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir olduğu ve dolayısıyla kanunilik kriterinin sağlandığı sonucuna varmıştır.

Diğer bir kriter olan meşru amaç yönünden ise AYM açık ve net bir şekilde ek MTV'nin deprem kayıplarının giderilmesine yönelik olduğunu işaret ederek, meşru amacın mevcut olduğunu tespit etmiştir. Bu noktada ilgili kararda, daha önce motorlu taşıtlara ilişkin ihdas edilen ek vergilere verilen kararlara da değinilmiştir. Bu kararlardan birinin konusunu

Marmara Depremi'nden sonra ihdas edilen ek vergi teşkil ederken, diğer karara konu ek vergi ise ekonomik istikrarın sağlanması ve kamu borç stokunun azaltılması gerekçesiyle ihdas edilmiştir. AYM, bu iki kararı meşru amaç yönünden örnek göstererek, deprem gibi bir afet sonrasında olağanüstü koşullar nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesinin ek vergi ihdası için meşru bir amaç teşkil edeceğini, buna karşılık ekonomik istikrarın sağlanması veya kamu borç stokunun azaltılmasının ise ek vergi ihdasını meşru kılan bir olağanüstü durum olarak değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir.

Ölçülülük kriteri için ise elverişlilik, gereklilik ve orantılılık alt-kriterleri açısından yapılan değerlendirmede, AYM ek vergi ihdas edilmesini deprem nedeniyle oluşan acil kamu finansmanı ihtiyacını sağlamaya elverişli ve gerekli bulmuştur. Orantılılık yönünden ise AYM bahse konu verginin tek seferlik olması ve yüklenen külfetin motorlu taşıtların değeri karşısında dengesizlik arz etmediği hususlarına işaret ederek, iptali istenen düzenlemenin orantılı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Bunların yanında, kararda ayrıca düzenleme mali güce göre vergilendirme ilkesi açısından da değerlendirilmiştir. AYM, mevcut istisna ve muafıklar da dikkate alınarak bir servet unsuru olan motorlu taşıt unsuru üzerinden vergi alınmasının mali güce uygun olduğunu tespit etmiştir. Yine aynı çerçevede, MTV'nin toplumun tüm kesimlerini kapsayan bir vergi olduğuna da dikkat çekilerek vergilendirmenin, vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerini de ihlal etmediği sonucuna ulaşmıştır.

### **III. Ek vergiye ilişkin Anayasa'ya aykırılık iddiaları**

Ek vergiye ilişkin davalarda büyük ölçüde benzer Anayasa'ya aykırılık iddialarına yer verildiği görülmekte olup, aykırılık iddialarına konu olan ilkeler, geriye yürümezlik bağlamında hukuki güvenlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi, genellik ilkesi ve ölçülülük ilkesi olarak sayılabilecektir.

İlk olarak, düzenleme kapanmış bir vergilendirme dönemi olan 2022 yılı hesap döneminin vergisel sonuçlarını değiştirmekte olduğundan, bu durumun geriye yürüme sonucu doğurduğu, dolayısıyla mükellefler nezdinde hukuki güvenliği zedeleyici etkilere sahip olduğu ileri sürülmektedir. Bu noktada AYM'nin gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme şeklinde ikili bir ayrıma gittiğini ve henüz hukuki sonuçların tam olarak doğmadığı bir vergilendirme dönemine ilişkin yapılacak düzenlemenin gerçek olmayan bir geriye yürümeye vücut vereceği yönünde değerlendirme yaptığını belirtmekte fayda görüyoruz. Ne var ki bu değerlendirmenin artık bir seneyi aşan vadelerle yapılan planlamalarla şekillenen günümüz ticari hayatının gerekleriyle uyumlu olduğu söylenemeyebilecektir. Ayrıca bahse konu düzenleme özelinde de aslında hesap döneminin 31.12.2022 tarihi itibarıyla kapandığı ve vergilendirme işlemleri her ne kadar düzenlemeden sonra gerçekleştirilecekse de bu işlemlerin esas alacağı olaylar çoktan gerçekleşmiş olduğu dikkate alındığında gerçek olmayan bir geriye yürümeden kolaylıkla bahsedilemeyeceği kanaati hasıl olmaktadır.

Anayasa'ya aykırılık iddialarının bir diğeri ise mali güce göre vergilendirme ilkesinin ihlal edildiğidir. Öyle ki ek verginin matrahı 2022 yılında yararlanılan indirim ve istisnalardan ibarettir. Gerçekten günümüzde mali gücün gelir (kazanç), harcama ve servet ekonomik unsurları üzerinden tespit edilmesi esasken, bir vergilendirme döneminde yararlanılan indirim ve istisnaların, bu üç ekonomik unsurdan hiçbirine tekabül etmediği yahut bunları kavrama imkânı olmadığı ve dolayısıyla bu şekilde bir vergilendirmede mali gücün dikkate

alınmadığı açık bir biçimde ortadadır. Bu durumun en basit örneğini ise zarar pozisyonundaki bazı şirketlerin de ek vergi ödemesi teşkil etmektedir.

Yukarıda mali güce göre vergilendirme ilkesine dair yer verilen açıklamalar, bir boyutuyla da aslında eşitlik ilkesi ile de ilintilidir. Öyle ki esasen mali güce uygun bir vergilendirme aynı zamanda eşit durumdaki mükelleflerin eşit şekilde vergilendirilmesinin de teminatını oluşturmaktadır. Bunun aksinden hareketle, mali gücün dikkate alınmadığı ek vergi uygulamasında aynı konumdaki mükelleflerin vergi yüklerinin, makul bir gerekçe olmaksızın farklılaştığı ve dolayısıyla eşitlik ilkesinin de ihlal edildiği sonucuna ulaşmak mümkün olacaktır.

Diğer yandan, düzenlemenin genellik ilkesi yönünden de sorunlu olduğu açıktır. Bilindiği üzere, genellik ilkesi vergi yükünün toplumun geneline yayılması ve belli kişiler yahut gruplar üzerinde bırakılmaması anlamına gelmektedir. Buna karşılık, ek vergi yükü yalnızca 7440 sayılı Kanun'da sayılan indirim ve istisnalardan yararlanan mükellefler için söz konusudur. Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre Nisan 2023 itibarıyla Türkiye'de 1.096.384 kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Ancak ulusal basında çıkan haberlere göre, ek vergi düzenlemesi yalnızca yaklaşık 22 bin kurumlar vergisi mükellefini kapsamaktadır.<sup>1</sup> Bir defa yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yüküne tabi kılınması başlı başına tartışmalı bir tercihken, kurumlar vergisi mükelleflerinin de yalnızca %2'sinin vergilendirilmesi genellik ilkesinin açık bir ihlali olarak değerlendirilmelidir.

Son olarak, düzenlemenin temel bir hak olan mülkiyet hakkına bir müdahale niteliğinde olması hasebiyle ölçülülük yönünden de Anayasa'ya aykırılık arz ettiği yönünde iddialar da ileri sürülmektedir. Düzenlemenin gereklilik unsuru yönünde bir problem arz etmediği açıktır: Zira yaşanan deprem felaketi sonrasında artan kamu finansmanı ihtiyacına binaen getirilen bir ek vergi söz konusudur. Elverişlilik açısından da benzer bir değerlendirme yapılabilecek olup finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla ek vergi ihdas edilmesi elverişli bir sınırlamadır. Bunlara karşılık, mali güce göre alınmayan ek verginin kimi mükellefler için aşırı külfete yol açabileceği düşünüldüğünde, orantılılık unsuru yönünden ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği söylenebilecektir.

#### **IV. AYM'nin ek MTV kararındaki gerekçe ile ek vergiye ilişkin Anayasa'ya aykırılık iddialarının kıyaslanması**

AYM'nin ek MTV kararının gerekçesi incelendiğinde, ek verginin Anayasa'ya aykırılığı yönünden ileri sürülen iddialara konu olan benzer kavramlar üzerinden tartışmalar yürütüldüğü görülecektir. Elbette netice itibarıyla vergilerin Anayasa'ya aykırılığı iddiası söz konusu olduğundan benzer kavramlar ve ilkeler üzerinden değerlendirmelerin yapılması şaşırtıcı değildir. Bununla birlikte her iki verginin çeşitli yönlerden farklılık arz etmesi nedeniyle benzer kavramlar üzerinden yapılacak olmasına rağmen değerlendirmelerin de sonuçları itibarıyla farklılık arz edeceği düşünülebilir. Çalışmanın bu kısmında, ek vergiye yönelik iddialar ile Anayasa Mahkemesi'nin ek MTV kararının gerekçesindeki tespitler kıyaslanacaktır.

İlk olarak belirtmek gerekir ki, ek MTV kararında kanunilik kriteri değerlendirilirken geriye yürüme ve hukuki güvenlik bağlamında bir tartışmaya yer verilmediği görülmektedir. Bunun

---

<sup>1</sup> Örnek kabilinden, <https://www.gazeteduvar.com.tr/sirketlere-tek-seferlik-deprem-vergisi-haber-1607312>

nedeni olarak, AYM'nin devam eden ve dolayısıyla hukuki sonuçların tam manasıyla doğmadığı vergilendirme dönemlerine yönelik düzenlemelerin gerçek olmayan geriye yürüme olduğu yönündeki görüşü düşünülebilir. Zira ek MTV devam eden 2023 yılı hesap dönemi içerisinde, bahse konu dönem kapanmadan ihdas edilmiştir. Buna karşılık, yukarıda da değinildiği üzere, ek vergi açısından durum farklılık arz etmektedir. Öyle ki ek vergi ise düzenleme tarihi itibarıyla kapanmış olan 2022 hesap dönemine ilişkin vergi yükünü farklılaştırmaktadır. Bu bağlamda, ek vergiye ilişkin Anayasa'ya aykırılık iddialarını değerlendirirken AYM'nin geriye yürüme ve hukuki güvenlik açısından gerçek bir tartışmaya gerekçede yer vermesi gerektiği kanaatindeyiz.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından ise ek MTV kararında, verginin bir servet unsuru olan motorlu taşıt üzerinden alındığı, servet unsurunun değeri ile buna karşılık getirilen vergi külfetinin dengeli olduğu ve son olarak mevcut istisnalar ve muaflıkların dikkate alındığı hususlarından bahisle ek MTV mali güce göre vergilendirmeye uygun bulunmuştur. Ek vergi yönünden ise durum tamamen farklıdır. Öncelikle kabul etmek gerekir ki 2022 yılında yararlanılan indirim ve istisnalar, gelir, harcama ve servet ekonomik unsurlarından hiçbirine tekabül etmemektedir. Bir an için ek verginin gelir (kazanç) unsuruyla ilişkili olduğu varsayılsa dahi, mevcut düzenlemenin gelir unsurunu kavramaya müsait olmadığı ortadadır. Yukarıda da belirtildiği üzere, ilgili dönemde zarar pozisyonundaki şirketler dahi ek vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Bu durumun mali güce göre vergilendirme ilkesiyle bağdaşmadığı kanaatimizce son derece açıktır.

AYM ek MTV'ye ilişkin kararında, genellik ve eşitlik ilkelerini bir arada değerlendirmiştir. Gerekçede MTV'nin topluma yayılmış bir vergi olduğu dolayısıyla genellik (vergi yükünün adaletli dağılımı) yönünden bir ihlale sebep olmadığı ve keza MTV'ye ilişkin istisna ve muaflıkların ek MTV'de dikkate alınıyor olmasının, verginin kişiselleşmesi ve vergi adaletinin sağlanmasına imkân tanıdığı sonuçlarına ulaşmıştır. Hemen belirtmek gerekir ki ek MTV'nin aksine, ek vergi toplumun tüm kesimlerini kapsamamakta, yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerinin %2'sinin vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla genellik ilkesi yönünden ek MTV'ye ilişkin Anayasa'ya uygunluk tespiti, ek vergi için de geçerli sayılamayacaktır. Öte yandan, ek vergi uygulamasında ek MTV'nin aksine, istisna ve indirimler dikkate alınarak vergilendirmenin kişiselleşmesi yerine, doğrudan istisna ve indirimler üzerinden vergi alınması yoluna gidildiğinden, aynı konumda olan (aynı kurum kazancını elde eden) mükellefler arasında farklı vergisel yüklerle maruz kalınması durumu söz konusu olmaktadır ki aynı konumdaki mükellefler için eşitlikten ayrılmayı gerektiren hiçbir makul ve meşru neden söz konusu değildir. Dolayısıyla eşitlik ve genellik ilkeleri açısından da AYM'nin ek MTV kararının ek vergi açısından geçerli olmadığı kanaatindeyiz.

Son olarak, orantılılık unsuru yönünden ölçülülük kriteri kapsamında bakıldığında ise AYM ek MTV kararında, verginin konusu olan motorlu taşıtların değerine göre nispeten düşük bir külfet doğurması karşısında orantılılık açısından bir problem olmadığı değerlendirilmesini yapmaktadır. Ek vergi açısından ise bu derece yüzeysel bir şekilde yapılması, bahse konu verginin karmaşık yapısı gereği mümkün değildir. Zira yararlanılan indirim ve istisnalar üzerinden tespit edilecek ek vergi külfetinin her örnekte orantılı sonuç vermesi zaten mümkün değildir. Yine yukarıda verilen örnek üzerinden gidersek, 2022 mali yılında zarar eden ve yine de ek vergi ödemek durumunda kalan bir mükellef açısından ek vergi düzenlemesinin orantılı olmadığı tartışmasızdır.

## V. Sonuç

Çalışmanın önceki bölümlerinde, AYM'nin ek MTV'ye ilişkin kararının gerekçesi ile ek verginin Anayasa'ya aykırılığı yönündeki muhtelif iddialar ayrı ayrı ele alınmıştır. Esas olarak her iki vergi açısından da Anayasa'ya aykırılık tartışmalarına konu edilen ilke ve kavramlar aynıdır. Bununla birlikte, çeşitli yönlerden farklı olan bu iki verginin Anayasa'ya aykırılıklarının değerlendirilmesi halinde, 4. başlık altında ortaya koyduğumuz üzere, aynı kavram seti üzerinden farklı sonuçlara ulaşılması gerekmektedir.

Tüm bu hususlar ışığında, ek MTV kararında yer verilen gerekçenin ek verginin Anayasa'ya aykırılığına dair iddiaları birebir karşılamadığı, ek vergiye ilişkin yapılacak değerlendirmede aynı kavram ve ilkeler üzerinden de olsa farklı sonuçlara ulaşılması gerekeceği ve bu nedenle ek MTV kararının ek vergi açısından emsal olarak kabul edilemeyeceği kanaatindeyiz.

*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.*