

2023-ÖZEL BÜLTEN

HUKUKİ SÜREÇTE EK VERGİ

7440 Sayılı Kanun'un 10 maddesi kapsamında 2022 Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde yer alan "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" ve "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" kapsamında beyan ettikleri bazı indirim ve istisnalar ile KVK 32/A kapsamında hesaplamış oldukları İndirimli Kurumlar Vergisi matrahları üzerinden "Dönem Kazancı İle İlişkilendirilmeksizin" ek vergi yükümlülüğü getirilmiştir.

2022 Hesap Dönemi sonunda ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi hazırlıkları sonrasında beyanname üzerindeki kanunlar kapsamında matrahtan indirim ve istisnaların belli bir kısmına uygulanan ek vergi mükellefin hangi haklarını ihlal ettiği düşünülmektedir ?

Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Kapsamında

Vergi hukukunda geriye yürüme, geriye doğru vergileme olarak da nitelendirilebilmekte ancak aslında vergi hukukunda geriye yürüme kavramı, geriye doğru vergileme kavramından daha geniş bir mana ifade etmektedir.

Çünkü geriye doğru vergileme kavramı ile sadece mükellef aleyhine (mali yükümlülükleri artıran) vergi normlarının geriye yürümesi kastedilirken, vergi hukukunda geriye yürüme kavramında ise, hem lehte hem de aleyhte tüm vergi normlarının geriye yürütülmesi anlaşılmaktadır

Yine vergi usul hükümlerinde yapılan değişikliklerin geriye yürütülmesinde de geriye doğru vergileme yoktur; ancak geriye yürüme mevcuttur.

Geriye Yürüme ; Gerçek Geriye Yürüme ve Gerçek Olmayan Geriye Yürüme olarak sınıflandırılır.

Sözü edilen bu ayırım Alman Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmış ve böylece vergi hukuku literatürüne girmiştir. Alman Anayasa Mahkemesine göre, bir vergi kanununun kanun koyucu tarafından, eski kanun döneminde tamamlanmış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması "Gerçek Geriye Yürüme olarak tanımlanmakta; ancak vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla birlikte, henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise "Gerçek Olmayan Geriye Yürüme" olarak adlandırılmaktadır.

Bu kapsamda kural olarak görüşler ve yargı kararları, **gerçek geriye yürümeyi hukuka aykırı; gerçek olmayan geriye yürümeyi ise hukuka uygun** bulmaktadır. Zira oluşumu tamamlayan sürecin veya hükmünü icra ederek hukuki hayattan silinmiş durumlara yeni kanunun uygulanması gerçek geriye yürüme iken, oluşumunu henüz tamamlamamış veya hükmünü icra ederek hukuki hayattan silinmemiş durumlara yeni normun uygulanması derhal uygulama (geniş anlamda geriye yürüme) veya diğer deyişimiyle gerçek olmayan geriye yürümedir.

Ancak bu ayırımın yapılırken konunun irdelenmesi gerekmektedir. Aslolan mükellefin hukuki güvenliklerinin güvence altında olup olmadığı sonucu değerlendirilmelidir. Eğer mükellefin hukuki güvenliği zedelemeyen bir **gerçek geriye yürüme** kanaatine varıldığı durumlarda yukarıda belirtilen genel kıstasın dışında hukuk uyarlık bulunacağı sonucunda ortaya çıkabilir.

Örnek vermek gerekirse tarh dönemi (Vergilendirme Dönemi) içinde yapılan ancak ölçülülük ilkesine aykırı değişiklikler veya gerçek olmayan geriye yürümede henüz tamamlanmayan ve oluşum halinde olan durum, olay ve hukuki ilişkilerin başlama tarihi üzerinden çok uzun süre geçmişse veya tamamlanmasına çok az bir zaman kaldıysa; yani zaman bakımından ölçülü değilse gerçek olmayan geriye yürüme de hukuka aykırı addedebilecektir. Zira bu durumlarda yükümlülerin hukuki güvenlerinin sarsılmadığını iddia etmek mümkün değildir.

Örnek vermek gerekirse Kurumlar Vergisi yönünden net gelirin ortaya çıkarılabilmesi hesap dönemi içerisinde giderlerin ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergilendirilen unsur olan gelir; hesap dönemi sonunda ortaya çıkacaktır. **Bundan dolayı hesap dönemi içinde - hesap döneminin tümünü kapsayacak şekilde-** geriye dönük kurumlar vergisi değişikliği gerçek geriye yürüme sayılmaz yani hukuka uygun görülebilir. Ancak ilgili hesap dönemin sonunda Aralık ayında ihdas edilen kanun kapsamında Vergi Oranı artışı bu kanun kapsamında yaptırımın mükellefin hukuki güveni zedelediği iddaa edilemeyeceği alenidir. Bununla birlikte Kurumlar Vergisi oranının yıl ortasında % 10 artışı ölçülülük ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

Anayasa Mahkemesinin E:2010/93 K:2012/0 numaralı karar içeriğinde;

Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri de vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hukuki güveni zedeler. Çünkü bireyler yaşamlarını sürdürürken ekonomik yönden alacakları kararları, yürürlükteki vergi normlarına göre alırlar. Normatif düzende değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerinin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur.

Bu itibarla, yükümlülerce önceki dönemlerde yürürlükte bulunan yasa kurallarına göre herhangi bir kısıtlamaya tabi olmadan yaptıkları ve tamamını indirime hak kazandıkları yatırım indirimi tutarının sonradan getirilen yasal düzenleme ile ticari kazancın belli bir yüzdesiyle sınırlandırılması yukarıda belirtilen hukuk devleti, hukuki güvenlik ve yasaların geriye yürümezliği ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.

İlgili Anayasa Mahkemesi kararı vuku bulan olayı “gerçek geriye yürüme” olarak nitelendirmiş buna göre kararın içeriğinde;

Kanunların geriye yürümesi, getirilen yeni kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirilemez.

Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarının geriye yürüdüğü iddiasıyla yapılan başvurularda öncelikle vergiyi doğuran olay tespitini yapmakta; bu tespiti yaptıktan sonra da geriye yürümeyi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin, ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanması olarak tanımlamaktadır.

5520 sayılı Kanun'un "Safi kurum kazancı" kenar başlıklı 6. maddesinde "(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır./ (2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." denilmek suretiyle ticarî kazanç ilişkili vergiyi doğuran olayın tespitinde 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 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" denilerek kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay tanımlanmaktadır.

Buna göre kurumlar vergisinin konusunu teşkil eden ticarî kazanç açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemi sonunun esas alınması gerekir. Vergi Usul Kanunu hesap dönemini takvim yılı olarak belirlediğinden hesap döneminin sonu 31 Aralık tarihidir. Dolayısıyla kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayelerindeki artış miktarı olup bu kazanç 31 Aralık tarihinde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıkmaktadır.

İlgili kararda öncelikle geriye yürüme ilkesine aykırılık açıklamış olup ayrıca "Vergiyi Doğuran Olay" olarak hesap döneminin kapanışına işaret edilmiş olmakla beraber, sonrasında oluşan vergiyi doğuran olayın sonrasında oluşan hukuki düzenlemelerinde geriye yürüme olarak tanımlanmıştır.

Mevcut kanunla ihdas edilen ek vergi, 2022 yılına ilişkin Kurumlar Vergisinden azade bir vergi olarak nitelendirilirse ise geriye yürüme olmayacak; ancak 2022 Kurumlar Vergisi ile ilintili / ilgili bir vergi türü olarak adledilirse ise, hesap dönemi olan yürürlüğe girdiği (12.02.2023) tarihinden önce kapanan mükellefler için geriye yürüme sonucu doğmuş olacaktır.

Kanun içeriğinde belirtilen "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" ve "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" kapsamında olan istisna ve indirimler üzerinde ek bir vergilendirme doğrudan 2022 Kurumlar Vergisi ile bağlantılı olduğu aşikardır. Dolayısıyla açık manada "geriye yürüme" kavramına yol açtığına "hukuka aykırılık" taşıdığı kanaatindeyiz.

Genellik İlkesi Kapsamında

Anayasanın 73. Maddesinde ; "**Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.**" hükmü "**genellik ilkesini**" özetlemektedir." Olarak ifade edilmiştir.

Buna göre geçmiş yıllarda, Ekonomik İstikrar programları, doğal afetler , mali disiplin sağlanması vb. Adlar altında getirilen ek Kurumlar/ Gelir Vergileri, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Özel İletişim Vergisi vb. Adlar ile yürürlüğe giren vergilerin genel itibarıyla Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin çoğunu kapsamakta idi ancak 7440 Sayılı Kanun Kapsamında yürürlüğe konulan ek vergi mevcut Vergi Mükelleflerinin % 0,141 nin ek Vergi Ödemesine muhatap kalacaktır.

Dolayısıyla geçmiş yıllarda yürürlüğe konulan kanunlar ile konulan ek vergilerin hem kapsam açısından hemde vergi tahsilatı yapılan mükellef bazında geniş bir kitleye hitap etmiş olması ancak 7440 Sayılı Kanun kapsamında konulan ek vergi, verginin tahsil edilecek kısmın tüm kütle içinde cüzi bir kesime hitap etmesi, **vergilemede eşitlik ve genellik ilkesine uygun olmadığı**, bununla birlikte ek verginin konusuna giren teşvik, istisna vb. Devlet desteklerinden yararlanan mükelleflerden kapsamda olması bir nevi vergi mükellefleri arasında vergilendirmede eşitsizliğe yol açmaktadır.

Örneğin; kanun kapsamında ek vergi yükümlüğü mevcut olmayan 2022 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Zarar beyan etmiş mükellef ile , kanun kapsamında ek vergi yükümlüğü bulunan ve kar beyan eden mükellefler arasında vergi tahsilatı dağılımı dengesizliği genellik ve eşitlik ilkeleri ihlali kapsamında buna net bir örnek oluşturmaktadır.

Kanun Kapsamında Vergilendirmedeki Diğer Tereddütler

- 7440 Sayılı Kanun kapsamında ihdas edilen “Ek Vergi Yükümlüğü” kapsamında “Zarar Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler” kapsamında “Emisyon Primi Kazancı” Kurumlar Vergisi Kanununda “*Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.*” Emisyon Primi olarak adlandırılmakta ve Kurumlar Vergisinden müstesnadır. Emisyon primleri, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamasında sermaye yedeği olarak kabul edilmekte ve bir bilanço hesabı olan “520-Hisse Senedi İhraç Primleri” hesabında izlenmekte olup. emisyon primleri (hisse senedi ihraç primleri), gelir hesapları ile ilişkilendirilmemekte ve gelir tablosu hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Uygulamada oluşan Emisyon Primi bir taraftan Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak Ticari Bilanço kârına eklenmesi suretiyle mali kâra ulaşılması, diğer taraftan da istisnalar arasında gösterilerek kurumlar vergisi matrahından düşülmektedir. Vergiye tabi olmayan ve KVK ‘da vergiden müstesna olan Emisyon Primi istisnasının sadece “Zarar Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde yer alması nedeniyle vergilendirilememektedir.
- İştirak Kazancı İstisnası mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan kazancın kâr dağıtım yolu ile intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmektedir. Ancak 7440 Sayılı kanun ile “mükerrer vergilendirme” yapılmış olmakta, dağıtım yapılan şirkette vergiye tabi tutulan kazanç, dağıtım sonucu istisnadan faydalanacak şirkette ilgili kazancın ek vergiye tabi tutulması kanunun özüne aykırı bir durum teşkil ettiği kanaatindeyiz.
- Örneğin bir Kurumlar Vergisi Mükellefi 2022 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Ticari Bilanço Zararının oluştuğunu farzedelim, mükellef “Zarar Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler” altında İştirak Kazancı elde eden kurum ilgili dönem zararını arttıracak olup, beyan edilen iştirak kazancı istisnası üzerinden ek vergi ödeyecektir, ancak mükellef kurum oluşan toplam Cari Yıl Zararını sonraki hesap dönemlerinde mahsuba konu edip edilemeyeceği belli olmayıp, ancak iştirak kazancı üzerinden peşinen vergilendirilmesi belirlilik ilkesi-hukuki güvenlik ve Anayasa’nın 73 Maddesinde “Vergi Ödevi” başlıklı maddesinde devletin vergilendirmede sosyal adaleti sağlama ve buna göre vergilendirme kavramları mükellef aleyine bir husus olduğu kanaatindeyiz.

Sonuç;

Önceki kanunlarında ihdas edilme amacı ile 7440 Sayılı Kanunun 10/27 Maddesi kapsamında ek vergi yükümlülüğü benzerlik göstermektedir. Önceki dönemlerdeki yüksek mahkeme kararlarında ek verginin kamu harcamalarına kaynak teşkil edeceği gerekçesi ile yapılan düzenlemelerin amaçlanan kamu faydasının temini için gerekli olduğu . Kahramanmaraş merkezli 11 ilimizi etkileyen deprem felaketi neticesinde oluşan zararı deprem nedeniyle artan kamu harcamalarının finansmanı nedeniyle böyle bir düzenlemenin zorunlu olduğundan ve yola çıkarak mahkemece haklı görülme ihtimali mümkün olup önceki kararlara benzer olarak mükellef aleyhine sonuçlara doğurma ihtimali mevcuttur.

Vergilendirme sürecinin devlet için etkin ve faydalı bir şekilde yürütülmesi, hukukun temel ilkelerine uygun olarak gereklerinin yerine getirilerek kanun esasları ve sınırları aşılmadan. hukukun belirli, gerçek veya tüzel kişi tarafından öngörülebilecek netlikte ve açıklıkta olmalıdır. Değişen şartlar ve durumlar öne sürülerek geçmişe yönelik etkiler doğuracak sorumluluklar ve yükümlülükler yine gerçek ve tüzel kişilikler üzerine mal edilememelidir.

Kaynakça;

- [Kurumlar Vergisi Kanunu,](#)
- [Vergi Usul Kanunu](#)
- [13.02.2019 Tarihli K:2019/4 Anayasa Mahkemesi Kararı](#)
- [09.02.2012 Tarihli K:2012/20 Anayasa Mahkemesi Kararı](#)

Bültenimiz içeriğindeki Vergi ve Hukuki içerik yalnızca bilgi verme amaçlı olup, bülten içeriği konu hakkında işlem tesis etmeden önce Vergi ve Hukuk Müşavirliklerinizden profesyonel destek almanızı rica ederiz.

Soru, görüş, eleştiri ve önerilerinizi suleyman@okcunymm.com a iletebilirsiniz.