

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2022/34

Karar Sayısı : 2024/16

Karar Tarihi: 23/1/2024

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

**İPTAL DAVASININ KONUSU:** 20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. maddenin Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 6., 7., 10., 13., 35., 48., 65., 73., 87., 90., 123. ve 167. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline ve yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi talebidir.

**I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ**

Kanun'un 2. maddesiyle 5520 sayılı Kanun'a eklenen iptali talep edilen geçici 14. madde şöyledir:

**“GEÇİCİ MADDE 14-** (Ek: 20/1/2022-7352/2 md.)

*(1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:*

*a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,*

*b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.*

*(2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarihine isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.*

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(4) (Ek:26/5/2022-7407/12 md.)[60] Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. (Değişik cümle:3/11/2022-7420/23 md.) Cumhurbaşkanı bu istisnayı 30/6/2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkilidir.

(5) (Ek:26/5/2022-7407/12 md.) Bu madde kapsamındaki istisnalar 30/6/2024 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır.

(6) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

(7) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında yer alan istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanır.

(8) Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(9) (Ek:27/12/2023-7491/63 md.) Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen 30/6/2024 tarihini, bitim tarihinden itibaren her defasında altı ayı geçmeyen süreler halinde üç defa uzatmaya, kazanç istisnasını sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar artırmaya, istisna oranını; hesap türü, hesapların vadesi ve hesap açılış tarihine göre ayrı ayrı veya birlikte belirlemeye yetkilidir.”

## II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İttüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Hicabi DURSUN, 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 21/4/2022 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 Murat ÖZDEN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, dava konusu kanun hükmü, dayanan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşünüldü:

#### A. Genel Açıklama

3. 5520 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır ve safi kurum kazancının tespitinde 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

4. 5520 sayılı Kanun'un 14. maddesinde kurumlar vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı ve beyannamenin ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içereceği belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 16. maddesine göre kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Hesap dönemi açısından takvim yılı esas alınır ancak kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi özel hesap dönemleridir.

5. 193 sayılı Kanun'un 37. maddesine göre de her türlü ticari ve sınıai faaliyetlerden doğan kazanç ticari kazançtır. Anılan Kanun'un 38. maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu ve ticari kazancın tespitinde 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile 193 sayılı Kanun'un 40. ve 41. maddeleri hükümlerine uyulacağı, anılan Kanun'un 53. maddesinde gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahiplerinin kazançlarını bilanço usulüne göre tespit edebilecekleri, Kanun'un mükerrer 120. maddesinde ticari kazanç sahiplerinin cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere bu Kanun'un ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden 103. maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca anılan madde uyarınca geçici vergi matrahının hesaplanmasında 213 sayılı Kanun'un değerlemeye ilişkin hükümleri ile 193 sayılı Kanun'da düzenlenen indirim ve istisnalar dikkate alınır.

6. 213 sayılı Kanun'un 258. maddesinde değerlemenin vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu, 259. maddesinde değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz olduğu kıymetin esas olduğu, 262. maddesinde maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamını ifade ettiği, 265. maddesinde mukayyet değer bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri olduğu, 280. maddesinde ise yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinde muvazaa olduğunun anlaşılması durumunda bu rayicin yerine alış bedelinin esas alınacağı, yabancı paranın borsada rayicinin olmaması hâlinde değerlemeye uygulanacak kurun Hazine ve Maliye Bakanlığınca (Bakanlık) belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Ülkemizde yabancı paralara ilişkin bir borsanın bulunmaması nedeniyle değerlemede uygulanacak kur Bakanlıkça tespit edilmektedir.

7. Bu itibarla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık ve geçici vergi beyanları açısından yabancı paralarını Bakanlığın açıkladığı kur üzerinden değerlemesi gerekir. Dolayısıyla değerlendirme neticesinde ortaya çıkan kazancın genel hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Ticari işletmeye ait döviz ya da altının elden çıkarılması ya da bunlara dayalı hesapların Türk lirasına (TL) çevrilmesi durumunda oluşan kazanç ve yine ticari işletmeye ait banka hesaplarından veya katılım hesaplarından elde edilen mevduat faizi ve kâr payı genel hükümlere göre vergilendirilir.

8. 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un geçici 35. maddesinde finansal istikrara katkı sağlamak ve gerçek kişilerin mevduat ve katılma hesaplarının getirilerini kur artışlarına karşı desteklemek amacıyla bankalar nezdinde 21/12/2021 ve 31/12/2022 tarihleri arasında açılan TL vadeli mevduat ve katılma hesaplarına aktarılmak üzere Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına (TCMB) nakit kaynak aktarmaya ve nakit kaynak aktarımı için Bakanlık bütçesinde mevcut ya da yeni açılacak tertiplere ödenek eklemeye Hazine ve Maliye Bakanının yetkili olduğu, nihai hesap açma tarihini öne çekmeye veya 31/12/2023 tarihine kadar uzatmaya Cumhurbaşkanının yetkili olduğu, bu madde kapsamında ödenecek destek tutarını ve hesaplama yöntemini, destekten yararlanacak gerçek kişi kapsamını, hesap türlerini, vadeleri, limitleri, hesapların vadeden önce kapatılması durumunda yapılabilecek kesintiler ile bu kesintilerin Bakanlığa aktarılmasını, madde kapsamında destek olarak aktarılabilecek kaynağın kullanılması, uygulamaya ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye Cumhurbaşkanının yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

9. 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 4. maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (e) alt bendinde ülke altın ve döviz rezervlerini yönetmek, (g) alt bendinde de finansal sistemde istikrarı sağlayıcı ve para ve döviz piyasalarıyla ilgili düzenleyici tedbirleri almak TCMB'nin görevleri arasında sayılmış; anılan Kanun'un 22. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde döviz ve efektif işlemlerine, ülke altın ve döviz rezervlerinin yönetimine ilişkin usul ve esasların tespiti ile gerekli düzenlemelerin yapılması konusunda TCMB Meclisinin görevli ve yetkili olduğu, TCMB Meclisinin gerektiğinde sınırlarını yazılı olarak açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını diğer organlarına devredebileceği; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 144. maddesinde ise TCMB'nin, bankaların ödünç para verme işlemleri ve mevduat kabulünde uygulanacak azamî faiz oranlarını, katılma hesaplarında kâr ve zarara katılma oranlarını, özel cari hesaplar dâhil her türlü işlemlerinden elde edecekleri ücret, masraf, komisyon ve diğer menfaatlerin nitelikleri ile azamî miktar ya da oranlarını tespit etmeye, bunları kısmen veya tamamen serbest bırakmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

## **B. Anlam ve Kapsam**

10. Dava konusu kuralla TCMB'nin düzenlemeleri kapsamında dönüşüm kuru veya dönüşüm fiyatı üzerinden TL'ye çevrilen hesaplarla ilgili olarak kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği vergi istisnasına ilişkin hususlar düzenlenmiştir.

11. Buna göre kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar

TL'ye çevirmeleri ve bu suretle elde edilen TL varlığı kapsamında açılan en az üç ay vadeli TL mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda kuralın (1) numaralı fıkrası kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı vergiden istisnadır.

12. Bunun yanı sıra anılan tarihe kadar TL'ye çevrilen hesaplarla ilgili olarak oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

13. Kuralın (1) numaralı fıkrası kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden TL'ye çevirmeleri ve bu suretle elde edilen TL varlığı en az üç ay vadeli TL mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle TL'ye çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

14. Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı sonuna kadar TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden TL'ye çevirmeleri ve bu suretle elde edilen TL varlığı en az üç ay vadeli TL mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda ise TL'ye çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

15. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesine 26/5/2022 tarihli ve 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın birinci cümlesiyle kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden TL'ye çevirmeleri ve bu suretle elde edilen TL varlığı en az üç ay vadeli TL mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu, ikinci cümlesiyle de Cumhurbaşkanının istisnayı 30/6/2022 ve/veya 30/9/2022 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paralar itibarıyla da uygulamaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan fıkranın ikinci cümlesine göre Cumhurbaşkanı bu istisnayı 2022 yılı sonuna kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkilidir.

16. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesine 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (5) numaralı fıkrayla bu madde kapsamındaki vergi istisnalarının 2022 yılı sonuna kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanacağı öngörülmüştür.

17. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (2), (3), (4) ve (5) numaralı fıkralarında yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibareleri 7420 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle

“...31/12/2023 tarihine...”; “...31/12/2023...” ibareleri ise 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanun’un 63. maddesiyle “...30/6/2024...” şeklinde değiştirilmiştir.

18. Kuralda öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden TL mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak kuralda düzenlenen istisnaya sınırlı olmak üzere 5520 sayılı Kanun’un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz. Dolayısıyla dönüşüm tarihi itibarıyla zarar oluşması durumunda bu zarar gider olarak kabul edilir.

19. Kuralın düzenlendiği anılan istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanır.

20. Kural uyarınca TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda kural kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

### **C. İptal Talebinin Gerekçesi**

21. Dava dilekçesinde özetle; dava konusu kuralın kamu yararı amacı taşımadığı, kullanılan araç ile amacın ölçülü olmadığı, vergi istisnası nedeniyle mahrum kalınan kamusal gelir miktarının belli olmadığı, bu durumun toplumun refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasının finansal aracı olan bütçe dengesinin kamu gelirleri aleyhine bozulmasına ve kamu hizmetlerinde aksamaya sebep olacağı, TL’nin değerinin korunması için başka araçların da kullanılabileceği, ayrıca kuralın bütçe hakkını, eşitlik ilkesini ve vergi adaletini zedelediği, kuvvetler ayrılığı ilkesine ve hiçbir organın kaynağını Anayasa’dan almayan bir devlet yetkisini kullanamayacağına ilişkin ilkeye aykırı olduğu, 31/12/2021 tarihi itibarıyla bilançosunda TL bulunanlar ile yabancı para veya altın bulunanlar arasında farklılık yaratıldığı, TL’ye güvenenlerin istisnadan yararlanmadığı, vergi yükünün bu mükellefler üzerinde kaldığı, bu yönüyle istisna hükmünün amacı ile neticesinin çeliştiği, anılan gruplar arasında farklı muamele yapılmasını gerektirecek makul bir sebep de bulunmadığı, uygulama farklılığının eşitsizliğe neden olduğu, kuralın mülkiyet hakkını zedelediği ve teşebbüs özgürlüğüne aykırı olduğu, bankacılık sistemine zarar verdiği, bütçe açığının artmasına ve ekonomik istikrarsızlığa neden olduğu, bu durumun devletin mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alma yükümlülüğüyle bağdaşmadığı, devletin sosyal ve ekonomik alanlarda mali kaynakları ölçüsünde faaliyette bulunacağı gözetildiğinde bütçeyi olumsuz etkileyen kural nedeniyle bu alanlarda yeterli hizmetin sunulamayacağı, sosyal adaletsizliğe neden olmakla kuralın sosyal devlet ilkesini ihlal ettiği, kuralda yabancı paraların cinsinin ve yurt dışındaki yabancı paraların veya altın hesaplarının yurt içine aktarılması hâlinde nasıl bir işlem yapılacağı belirlenmediği, genel ilke ve çerçevenin düzenlenmemiş olması nedeniyle idareye geniş bir takdir yetkisinin bırakıldığı, bu durumun belirlilik, kuvvetler ayrılığı, vergilerin ve idarenin kanuniliği ile yasama yetkisinin devredilmezliği ilkelerini ihlal ettiği, vergiler yönünden geçmişe yürüme yasağının varlığına rağmen kurala konu istisnanın geçmişe etkili olduğu, kuralın uluslararası sözleşmelerle de bağdaşmadığı belirtilerek Anayasa’nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 6., 7., 10., 13., 35., 48., 65., 73., 87., 90., 123. ve 167. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

## **Ç. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

**1. Geçici 14. Maddenin (1), (2) (3), (4) ve (5) Numaralı (Anılan Maddeye 7407 Sayılı Kanun'un 12. Maddesiyle Eklenen (4) ve (5) Numaralı Fıkralar Nedeniyle (6) ve (7) Numaralı) Fıkralarının İncelenmesi**

### **a. (2) ve (3) Numaralı Fıkralarda Yer Alan "...2022 yılı sonuna..." İbareleri**

22. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan dava konusu "...2022 yılı sonuna..." ibareleri 7420 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle "...31/12/2023 tarihine..." şeklinde değiştirilmiştir.

23. Açıklanan nedenle anılan ibarelere ilişkin konusu kalmayan iptal talepleri hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermek gerekir.

### **b. (5) Numaralı (Anılan Maddeye 7407 Sayılı Kanun'un 12. Maddesiyle Eklenen (4) ve (5) Numaralı Fıkralar Nedeniyle (7) Numaralı) Fıkroda Yer Alan "...ve üçüncü..." İbaresini**

24. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (5) numaralı fıkrasında yer alan dava konusu "...ve üçüncü..." ibaresi 3/10/2022 tarihli ve 7420 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle "... üçüncü ve dördüncü..." şeklinde değiştirilmiştir.

25. Açıklanan nedenle anılan ibareye ilişkin konusu kalmayan iptal talebi hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermek gerekir.

### **c. Anılan Fıkraların Kalan Kısımları ile Diğer Fıkralar**

26. 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.

27. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" denilerek 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 kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

28. Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetleri de kapsamaktadır (AYM, E.2016/1, K.2017/81, 29/3/2017, § 5). Bazı ekonomik, sosyal veya mali politikaların gerçekleşmesini sağlamak amacıyla, anayasal ilkelere bağlı kalmak koşuluyla mali yükümlülüklerin kaldırılması konusunda takdir yetkisi bulunan kanun koyucunun bu yetkisini birtakım kişi veya kişi gruplarına muafiyet tesis etmek veya verginin konusuna giren bir unsuru vergiden istisna tutmak yoluyla kullanması durumunda da, muafiyet veya istisna tanınan konuların, şartların ve mali yükümlülük çeşitlerinin kanunilik

ilkesi gereği kanunla düzenlenmesi gerekmektedir (AYM, E.2020/15, K.2020/78, 24/12/2020, § 12).

29. Verginin kanuniliği ilkesi uyarınca verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ile vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetlerin kanunla belirlenmesi gerekmele birlikte Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfilige izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir (AYM, E.2019/32, K.2021/54, 14/7/2021, § 7).

30. Esasen kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye 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 önlem 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).

31. Kural, 1211 sayılı Kanun'un 4. maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru veya dönüşüm fiyatı üzerinden TL'ye çevrilen hesaplar nedeniyle tanınan vergi istisnasına ilişkindir. Kuralda vergi istisnasının kapsamının, şartlarının, istisnadan yararlanılabilecek dönem ve tutarın herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak belirlendiği gözetildiğinde kuralın kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

32. Ayrıca kuralın vergi istisnası öngörmek suretiyle vergi mükellefleri lehine bir durum yarattığı ve mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinde herhangi bir olumsuzluğa neden olmadığı gözetildiğinde geçmişe yürümeme ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırı bir yönünün de bulunmadığı açıktır.

33. Anayasa'nın 73. maddesinde; kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre herkesin vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu öngörülmüştür.

34. Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Mali güç; ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini gözönünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 22).

35. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının kanunlarda gözetilmesi gerekir. 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 araçlarıdır (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 23).

36. Bu bağlamda devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlanmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 24).

37. Öte yandan vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 25).

38. 31/12/2021 tarihi itibarıyla bilançolarında yer alan yabancı parayı ve altın hesabını belirli bir tarihe kadar dönüşüm kuru ve fiyatı üzerinden TCMB'nin düzenlemeleri kapsamında TL'ye çeviren mükellefler kurumlar vergisi ve gelir vergisi istisnasından yararlanabilir. Anılan tarih itibarıyla döviz tevdiat hesabı veya altın hesabı bulunmayan mükellefler ise kuralın öngördüğü vergi istisnasından yararlanamamaktadır.

39. Kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında önemli unsurlardan biri olan vergiler aynı zamanda etkin bir maliye politikası aracı olup kanun koyucunun istisna ve muafiyet gibi birtakım vergisel araçları kullanarak ülke ekonomisi üzerinde doğrudan etkiler sağlayacak önlemler alabileceği tabiidir. Kanun koyucu tarafından bu kapsamda anılan tarih itibarıyla bilançolarında yer alan yabancı para ve altın hesabını belli bir tarihe kadar TL'ye çeviren mükelleflere kurumlar ve gelir vergisi istisnası uygulanmasını öngören kuralda anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı bir yön bulunmamaktadır (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/02/2018, § 22).

40. Anayasa'nın 2. maddesiyle güvence altına alınan hukuk devleti ilkesi gereğince kanunların kamu yararı amacını gerçekleştirmek amacıyla yapılması gerekir. Anayasa Mahkemesince *kamu yararı* konusunda yapılacak inceleme, kanunun kamu yararı amacıyla yapılıp yapılmadığının araştırılmasıyla sınırlıdır. Anayasa'nın çeşitli hükümlerinde yer alan kamu yararı kavramının Anayasa'da bir tanımı yapılmamıştır. Ancak Anayasa Mahkemesinin kararlarında da belirtildiği gibi kamu yararı; bireysel, özel çıkarlardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumsal yarardır. Kamu yararı düşüncesi olmaksızın yalnız özel çıkarlar için veya yalnız belli kişilerin yararına olarak kanun hükmü konulamaz. Böyle bir durumun açık bir biçimde ve kesin olarak saptanması hâlinde söz konusu kanun hükmü Anayasa'nın 2. maddesine aykırı düşer. Açıklanan istisnai hâl dışında bir kanun hükmünün gereksinimlere uygun olup olmadığı, hangi araç ve yöntemlerle kamu yararının sağlanabileceği kanun koyucunun takdirinde olduğundan bu kapsamda kamu yararı değerlendirmesi yapmak anayasa yargısıyla bağdaşmaz (AYM, E.2018/138, K.2019/94, 24/12/2019, § 7).

41. Anayasa'nın 167. maddesinin birinci fıkrasında “Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır:...” düzenlemesine yer verilme suretiyle devlet, ekonomik hayatın işleyişini düzenlemek, gerektiğinde bu alana müdahale etmek hususunda görevli kılınmıştır (AYM, E.2018/93, K.2021/69, 13/10/2021, § 33).

42. Devlet, tasarrufları ve tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, biriken tasarrufların milli ekonominin gereklerine göre kullanılmasını sağlamakla görevli olup bu görevini yerine getirebilmek için para ve kredi piyasalarını düzenleme ve denetleme gereksinimi duyabilir ya da bu sistemi yönlendirebilir. Devletin para, kredi ve sermaye politikalarının oluşmasında ve belirlenmiş politikaların uygulanması konusunda sahip olduğu ekonomik görevlerini ve amaçlarını gerçekleştirebilmesi için ulusal ekonominin gereklerine uygun olarak düzenlemeler yapmak, bunları değiştirmek ve kaldırmak anayasal sınırlar içinde kanun koyucunun yetkisindedir (AYM, E.2018/93, K.2021/69, 13/10/2021, § 33).

43. Kuralla işletmelerin 31/12/2021 tarihi itibarıyla bilançolarında yer alan döviz tevdiat veya katılım hesapları ile altına dayalı mevduat veya katılım hesaplarını veya bu tarihten sonraki kayıtlarında yer alan işlenmiş ve hurda altın karşılığında açılacak altına dayalı mevduat veya katılım hesaplarını TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru veya fiyatı üzerinden TL'ye çevirmeleri durumunda kurumlar vergisi ve gelir vergisi istisnasından yararlanmaları öngörülmüştür. Dolayısıyla kuralla bankacılık sistemindeki toplam mevduat ve katılım fonu büyüklüğü içinde TL'nin payının artırılmasının ve suretle finansal istikrarın sağlanmasının hedeflendiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralın kamu yararı dışında başka bir amaç güttüğü söylenemez.

44. 31/12/2021 tarihi itibarıyla bilançolarında yer alan döviz ve altın hesabı bulunan vergi mükellefleri ile anılan tarih itibarıyla döviz tevdiat hesabı ve altın hesabı bulunmayan vergi mükelleflerinin karşılaştırma yapılmaya müsait olacak şekilde benzer durumda olduğu, bu yönüyle kuralla vergi istisnasından yararlanma yönünden farklılık yaratıldığı anlaşılmaktadır.

45. Anayasa'nın 10. maddesinde “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi 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 malül ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz./ Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz./ Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” denilmek suretiyle kanun önünde eşitlik ilkesine yer verilmiştir.

46. Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik ilkesi ise hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemi değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, 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 (AYM, E.2017/47, K.2017/84, 29/3/2017, § 18; E.2020/95, K.2022/3, 26/1/2022, § 25).

47. Eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamele yapıp yapılmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Yapılacak bu belirlemenin ardından ise farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir. Ölçülülük ilkesi, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Diğer bir ifadeyle bu ilke, farklı muamelenin öngörülen objektif amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir (AYM, E.2016/205, K.2019/63, 24/7/2019, § 65; E.2021/1, K.2021/32, 29/4/2021, §32).

48. Kuralla öngörülen vergi istisnası, para politikasını destekleyici bir maliye politikası aracıdır. Söz konusu para ve maliye politikaları işletmelerin fonlarını finansal sistem içinde TL'de tutmalarını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla istisnanın sadece döviz tevdiat hesabı veya döviz cinsinden katılım hesabı bulunan mükellefleri kapsamı doğaldır. Bu nedenle kanun koyucu tarafından yapılan ayırımın nesnel ve makul bir temele dayandığı anlaşılmıştır.

49. Kuralla söz konusu tarih itibarıyla dövizli veya altın hesabı bulunan mükelleflere TL'ye dönüşümün desteklenmesi kapsamında açılacak hesaplarda değerlendirilmesi şartıyla dönüşümden kaynaklanan kazançlar da dahil olmak üzere elde edilecek faiz, kâr payı ve diğer gelirlerden dolayı vergi istisnası tanınmıştır. İstisnanın şartları da gözetildiğinde vergi ödeme yükümlülüğü bakımından yapılan ayırımın ölçsüz bir yönünün bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

50. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 5., 7., 35. ve 167. maddelerine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 5., 7., 35. ve 167. maddeleri yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 6., 13., 48., 65., 87., 90. ve 123. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

**2. Geçici 14. Maddenin (6) Numaralı (Anılan Maddeye 7407 Sayılı Kanun'un 12. Maddesiyle Eklenen (4) ve (5) Numaralı Fıkralar Nedeniyle (8) Numaralı) Fıkrasının İncelenmesi**

**a. Fıkroda Yer Alan "...vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle ..." İbaresini**

51. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 38. maddesi yönünden de incelenmiştir.

52. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (6) numaralı fıkrasında TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle tahsil olunacağı hükme bağlanmış olup anılan fıkra da yer alan "...*vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle...*" ibaresi dava konusu kuralı oluşturmaktadır.

53. Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında "*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz.*" denilerek *suçun kanuniliği* ilkesi; üçüncü fıkrasında da "*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*" ifadesine yer verilerek *cezanın kanuniliği* ilkesi getirilmiştir. Anayasa'nın anılan maddesinde yer alan *suçta ve cezada kanunilik* ilkesi uyarınca hangi eylemlerin yasaklandığı ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belirli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri gerektiği düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Kanunilik ilkesi aynı zamanda Anayasa'nın 2. maddesi kapsamında hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir.

54. Kuralla TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesi kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi hâli ile sınırlı olarak vergi ziyai cezasının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin birinci fıkrasında ise vergi ziyai cezasının hesaplanma şekli açıklanmıştır. Bu itibarla hangi hâllerde yaptırım uygulanacağını, yaptırımın kapsam ve niteliğinin herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak belirlendiği gözetildiğinde kuralın kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

55. Hukuk devletinde idari yaptırımlar açısından hangi eylemlerin yaptırım gerektireceği, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletirici nedenlerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir. Kanun koyucunun bu konudaki takdirinin yerindeliliğinin incelenmesi, anayasal denetimin kapsamı dışında kalmaktadır. Bununla birlikte hukuk devletinde kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında öngördüğü yaptırım adil ve hakkaniyete uygun olmalıdır (AYM, E.2020/51, K.2020/73, 10/12/2020, § 13).

56. Kanun koyucu, anılan 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* kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, *gereklilik* kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, *orantılılık* ise 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.2020/51, K.2020/73, 10/12/2020, § 14).

57. 21/12/2021 tarihli ve 31696 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete’de yayımlanan 2021/14 sayılı Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ’in 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması hâlinde TCMB’ce kur farkına ilişkin ödeme yapılmayacağı, 29/12/2021 tarihli ve 31704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2021/16 sayılı Altın Hesaplarından Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ’in 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması hâlinde TCMB’ce fiyat farkına ilişkin ödeme yapılmayacağı belirtilmiştir.

58. Bu kapsamda anılan düzenleyici işlemlerle TL mevduat ve katılma hesabından vadesinden önce para çekilmesini caydırıcı, dolayısıyla finansal sistem içinde TL’nin payının artırılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

59. Kuralla da işletmenin bilançosunda yer alan yabancı para veya altının, TL mevduat veya katılım hesabına dönüştürüldüğü tarihe kadar değerinde gerçekleşen artış nedeniyle oluşan kazanç için istisna hükmü nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergi üzerinden vergi ziyai cezası kesilmesi öngörülmektedir.

60. Bu itibarla vergi ziyai cezası kesilmesinin TL mevduat veya katılım hesabından vadesinden önce para çekilmesini caydırıcı nitelikte olduğu gözetildiğinde kuralın finansal sistem içinde TL’nin payının korunması amacını gerçekleştirmek için elverişli ve gerekli olduğu açıktır.

61. Bununla birlikte vadesinden önce para çekilmesi durumunda hesap sahibi gerçek ve tüzel kişiler, bir yandan hesaptan para çektikleri tarihteki kur veya fiyatın dönüşüm tarihindeki kur veya fiyattan yüksek olması durumunda bu kur veya fiyat artışından yararlanamamakta ve faiz alamamakta, çekim tarihindeki kur veya fiyatın dönüşüm tarihindeki kur veya fiyattan düşük olması durumunda ise çekim tarihindeki kur ve fiyat üzerinden vadeli hesap veya katılım hesabı güncellendiğinden hesaptaki tutar hesabın açıldığı tarihteki TL cinsinden tutarın altında kalmakta, diğer yandan yararlanılan istisna nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle -verginin geç tahakkuk etmesinden kaynaklanan zararı karşılayacak şekilde- gecikme zammı ile birlikte tahakkuk ettirilmektedir. Dolayısıyla kuralla mükelleflere yüklenen külfet ile finansal istikrarın desteklenmesi yoluyla elde edilecek kamusal yarar arasındaki dengenin vergi mükellefleri aleyhine bozulduğu, kural nedeniyle uygulanan yaptırımın mükelleflere aşırı bir külfet yüklediği ve kuralın orantılı olmadığı sonucuna varılmıştır.

62. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa’nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Basri BAĞCI ve İrfan FİDAN bu görüşe katılmamışlardır.

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

Kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 5., 6., 7., 10., 48., 65., 87., 90., 123. ve 167. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

## **b. Fıkranın Kalan Kısmı**

63. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (6) numaralı fıkrasının dava konusu kalan kısmında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin gecikme faiziyle birlikte ödenmesi öngörülmektedir.

64. 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.

65. 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 (AYM, E.2017/21, K.2020/77, 24/12/2020, § 137).

66. 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 düzenlemesi yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (*Ahmet Uğur Balkaner* [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, § 49; *Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; *Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 71). Vadesinden önce çekim yapılması durumunda vergi istisnası nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmesine ilişkin kuralda da bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır.

67. 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 temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

68. Mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

69. Esasen temel hak ve özgürlükleri sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinde 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 keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem 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. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

70. 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda bu fıkranın (a), (b) ve (c) bendinde yazılı süreler için 6183 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı açıkça düzenlenmiştir. Davanın konusu kuralla da hangi hâllerde, ne tutarda vergi tarh edileceği ve bu vergilerin gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği hususunun herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

71. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği belirtilmiştir. Kuralın da ilgili hesaplardan vadeden önce çekim yapılması durumunda vergi istisnasından yararlanılması nedeniyle ödenmeyen vergilerin gecikme faiziyle birlikte tahsil edilmesi suretiyle kamu gelirlerinin korunması ve kamu hizmetlerinin finansmanın sağlanması amacını taşıdığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralın anayasal anlamda meşru bir amacının olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

72. Bununla birlikte, Anayasa'nın 13. maddesine göre mülkiyet hakkına yapılan sınırlamanın ölçülü de olması gerekir. Söz konusu vergi istisnası nedeniyle zamanında ödenmeyen vergilerin gecikme faiziyle birlikte tahsil edilmesinin anılan meşru amaca ulaşmak için elverişli, en az müdahale içeren araç olması nedeniyle de gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca ödemesi gecikmiş kamu alacaklarının tahsilinde uygulanan gecikme zammı oranı gözetildiğinde kamu gelirlerinin korunması ve kamu hizmetlerinin finansmanın sağlanması amacı ile tahakkuk edecek verginin gecikme faiziyle birlikte tahsili nedeniyle mükelleflerin katlanacağı külfet arasında makul olmayan bir dengesizliğin bulunmadığı ve bu nedenlerle kuralın orantılı olduğu değerlendirilmiştir.

73. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

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

Kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 5., 6., 7., 10., 48., 65., 87., 90., 123. ve 167. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

#### IV. YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI TALEBİ

74. Dava dilekçesinde özetle, dava konusu kuralın uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararın doğabileceği belirtilerek yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi talep edilmiştir.

20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. maddenin;

A. (6) numaralı (anılan maddeye 26/5/2022 tarihli ve 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (8) numaralı fıkrasında yer alan "...vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle..." ibaresine yönelik yürürlüğün durdurulması talebinin, koşulları oluşmadığından REDDİNE,

B. 1. (1) numaralı fıkrasına,

2. (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibareleri dışında anılan fıkraların kalan kısımlarına,

3. (4) numaralı (anılan maddeye 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (6) numaralı fıkrasına,

4. (5) numaralı (anılan maddeye 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (7) numaralı fıkrasında yer alan "...ve üçüncü..." ibaresi dışında anılan fıkranın kalan kısmına,

5. (6) numaralı (anılan maddeye 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (8) numaralı fıkrasında yer alan "...vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle..." ibaresi dışında anılan fıkranın kalan kısmına,

yönelik iptal talepleri 23/1/2024 tarihli ve E.2022/34, K.2024/16 sayılı kararla reddedildiğinden bu fıkralara ve kısımlara ilişkin yürürlüğün durdurulması taleplerinin REDDİNE,

C. 1. (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibarelerine,

2. (5) numaralı (anılan maddeye 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (7) numaralı fıkrasında yer alan "...ve üçüncü..." ibaresine,

yönelik iptal talepleri hakkında 23/1/2024 tarihli ve E.2022/34, K.2024/16 sayılı kararla karar verilmesine yer olmadığına karar verildiğinden bu ibarelere ilişkin yürürlüğün durdurulması talepleri hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA,

23/1/2024 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.



## V. HÜKÜM

20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. maddenin;

**A.** (1) numaralı fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

**B. 1.** (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibareleri hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA OYBİRLİĞİYLE,

**2.** (2) ve (3) numaralı fıkralarının kalan kısımlarının Anayasa'ya aykırı olmadıklarına ve iptal taleplerinin REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

**C.** (4) numaralı (anılan maddeye 26/5/2022 tarihli ve 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (6) numaralı) fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

**Ç. 1.** (5) numaralı (anılan maddeye 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (7) numaralı) fıkrasında yer alan "...ve üçüncü..." ibaresi hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA OYBİRLİĞİYLE,

**2.** (5) numaralı (anılan maddeye 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (7) numaralı) fıkrasının kalan kısmının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

**D. 1.** (6) numaralı (anılan maddeye 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (8) numaralı) fıkrasında yer alan "...vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Basri BAĞCI ile İrfan FİDAN'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

**2.** (6) numaralı (anılan maddeye 7407 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen (4) ve (5) numaralı fıkralar nedeniyle (8) numaralı) fıkrasının kalan kısmının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

23/1/2024 tarihinde 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

## KARŞI OY

1. Mahkememiz çoğunluğunca, 20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. maddenin (6) numaralı fıkrasında yer alan "...vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmiştir. Aşağıda açıklanan nedenlerle bu sonuca iştirak etmedik.

2. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (6) numaralı fıkrasında TL mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle tahsil olunacağı hükme bağlanmaktadır. Bir başka söyleyişle kuralla işletmenin bilançosunda yer alan yabancı para veya altının, TL mevduat veya katılım hesabına dönüştürüldüğü tarihe kadar değerinde gerçekleşen artış nedeniyle oluşan kazanç için istisna hükmü nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergi üzerinden vergi ziyai cezası kesilmesi öngörülmektedir.

3. Çoğunluk görüşüne dayalı kararda, kuralda kanunilik, elverişli ve gereklilik bakımından bir sorun görülmemiş, ancak mükelleflere aşırı bir külfet yüklediği, dolayısıyla orantılı olmadığı sonucuna varılmıştır

4. Bilindiği üzere devletler, ekonominin tam istihdama ulaşmasını sağlamak, ekonomik dalgalanmaları en aza indirmek, adil bir servet ve gelir dağılımı oluşturmak ve benzeri sebeplerle değişik maliye politikası araçları kullanabilirler.

5. Dava konusu kuralın da, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullara bağlı olarak, yasa koyucunun sahip olduğu takdir yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir maliye politikası aracı olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

6. Gerekçesinde de belirtildiği üzere, dava konusu kuralın da içinde yer aldığı düzenlemelerle bir sistem kurulmakta, sistemle bankacılık sistemindeki toplam mevduat ve katılım fonu büyüklüğü içerisinde Türk Lirasının payının artırılması, böylece de finansal istikrarın desteklenmesi; finansal istikrarın desteklenmesi yoluyla da bir kamusal yarar sağlanması amaçlanmaktadır.

7. Sistemle elde edilmek istenilen söz konusu amacın gerçekleşebilmesi için bir taraftan ilgililere çok önemli bir takım avantajlar sağlanırken, diğer taraftan da ilgililerden sistemin işleyişi için öngörülen tüm kurallara tam olarak uymaları istenmektedir. Bir başka söyleyişle sistemle, ilgililerin başlangıçtaki iradelerine güvenilerek onlara çok önemli bir takım avantajlar sağlamak, onların sistemin işlemesine kusursuz katkı vermeleri beklenmekte, böylece kamusal bir yarar elde edilmeye çalışılmaktadır. İzahatın varestedir ki bu yararın tam olarak ortaya çıkabilmesi sistemin bütün koşul ve kurallarıyla tam olarak çalışmasına bağlıdır.

8. Dava konusu kuralda da, sisteme girişinde sistemden öngörülen sürelerden önce sistemden çıkmayacağı hususunda kendisine güvenilen ilgililerin Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapmaları durumunda, sistemle öngörülen kamusal

yararın tamamen ortadan kalkacak olması nedeniyle istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin kendilerinden vergi ziyat cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunması öngörülmektedir.

9. Yapılan açıklamalar çerçevesinde kuralın, finansal istikrarın desteklenmesi yoluyla elde edilecek kamusal yarar ile ilgililere yüklenen külfet arasında bir dengesizliğe yol açtığından söz edilemez. Hal böyle olunca kanunilik bakımından bir sorun barındırmayan kural, hem elverişli ve hem de gerekli olduğu gibi aynı zamanda orantılıdır.

10. Açıklanan nedenlerle iptal isteminin reddi gerektiği görüşüyle çoğunluk görüşüne dayalı iptal kararına iştirak edilmemiştir.

Başkanvekili  
Kadir ÖZKAYA

Üye  
Rıdvan GÜLEÇ

Üye  
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye  
Basri BAĞCI

Üye  
İrfan FIDAN