

" ...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme kararının gerekçe bölümü aynen şöyledir:

"Uyuşmazlık, 3986 sayılı Yasa hükümlerine istinaden tahakkuk ettirilen Net Aktif Vergisinin terkin ve ödenen 1. taksidin iadesi talebine ilişkindir.

3986 sayılı Yasa'nın 5 nci maddesi net aktif vergisinin konusunu tanımlamış buna göre (a) bendinde, bilanço esasına göre defter tutmak mecburiyetinde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatları, (b) bendinde işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ile serbest meslek erbabının 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatları teşkil edeceği, net aktiften maksat, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarıdır. Nazım hesaplarda gösterilen tutarlar varlık addolunmaz. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabının dönem sonundaki emtia mevcudu ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin net değerleri bunların net aktiflerini oluşturur. Bu kanunun IV üncü bölümünde yer alan hükümlere göre ek motorlu taşıtlar vergisine tabi olan taşıtlar, net aktifin tespitinde dikkate alınmaz. Gayrisafi hasılat ise, aynı mevzuata uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen tutarları ifade edeceğini, net aktif vergisinin matrahı ve oranını belirleyen 6 ncı maddesi, net aktif vergisi, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hâsılatları üzerinden hesaplanır. Varlıkların net değeri, Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, sadece aynı kanuna göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilmesi sonucu bulunan değerdir. Varlıkların net değerinin hesaplanmasında yeniden değerlendirme sonucu bulunan değer esas alınır. Gayrisafi hasılat, toplam satış tutarlarından sadece satış indirimleri düşülmek suretiyle hesaplanır. Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında faaliyet gösterenlerin net aktif değerlerinin hesaplanmasında, yıllara sari inşaat işleriyle ilgili olarak aktifleştirdikleri inşaat ve onarma maliyetlerinden sadece 1993 yılı hesap dönemine ilişkin olanları dikkate alınır.

Net aktif vergisinin oranı, net aktif değerleri üzerinden % 1,5, gayrisafi hasılat üzerinden serbest meslek erbabında % 2, diğer mükelleflerde % 05'tir. Bu oranların yukarıdaki fıkrada belirtilen matrahlara uygulanması suretiyle bulunan tutarlardan yüksek olanı bu verginin tarhına esas alınır.

Banka ve Sigorta Muameleleri vergisinin mükellefi olanlar ile özel finans kurumlarında ve dış ticaret sermaye şirketlerinde bu vergi, bunların sadece net aktifleri üzerinden hesaplanır. Bu hesaplamada bankaların, sigorta şirketlerinin ve özel finans kurumlarının net aktif değerlerinin 1/2 si esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan Anayasa'mızın vergi ödevi başlığı altındaki 73 üncü maddesinin 1. fıkrası herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür dendiğinden sonra 2 nci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının

sosyal amacı olduğu belirtilmiş ve yine Anayasa'mızın kanun önünde eşitlik başlığı altındaki 10. maddesi herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir, kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde, eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda olduğunu hükme bağlamıştır.

Yukarıda açıklanan Anayasa'mızın 73 üncü maddesinin 1. fıkrasına göre verginin mali güce alınması temel ilke olarak tanımlanmış olup, ekonomi ve vergi politikasında mali gücün göstergesi gelir, servet ve harcamalar olarak belirlenmiştir.

Bunların dışında mali gücü ortaya koyan başka bir belirti olmadığından vergiler ya gelir üzerinden ya servet üzerinden veya harcamalar üzerinden alınır. Verginin mali güce göre alınması gelir üzerinden alınan vergilerde, düşük gelirlerden az, yüksek gelirlerden ise yüksek miktarda vergi alınması, servet üzerinden alınacak vergilerde ise bu esas, düşük servetlerden az, büyük servetlerden ise daha fazla vergi almak suretiyle gerçekleştirilir.

Hukuk devletinde mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi veya kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasa koyucu bu olaya göre vergi kanunları çıkarır. Bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler.

3986 sayılı kanun ile getirilen net aktif vergisi yukarıda anılan madde hükümlerine göre bilançonun aktif toplamından veya işletmenin hasılatı üzerinden alınmaktadır. Oysa net aktif vergisinin matrahı hesaplanırken ticari işletmenin bilançosunun aktif toplamından borçlar düşülmemektedir. Bu suretle işletmenin borçları üzerinden bu vergi alınmaktadır. Başka bir anlatımla, borçlu mükellefin borçları üzerinden vergi istenmektedir. Mükellefin borcu ne kadar çok ise ödeyeceği vergi de o oranda artmaktadır. Böylece vergi, özvarlık (öz sermaye) üzerinden değil de aktif değerler üzerinden alınınca herkesin mali gücüne göre vergi ödenmesine ilişkin Anayasa hükmüyle çelişen bir durum ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolarında çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde dönen ve duran varlıklar yer almaktadır. Bunun karşılığında pasifinde ise kısa ve uzun vadeli borçlar ile öz sermayeden oluşan kaynaklar yer almaktadır. Şirketlerin mali gücü hesaplanırken sadece aktif toplamının dikkate alınması hatalıdır. Mali gücün hesaplanmasında kaynakların (pasifin) yapısını da dikkate almak gerekmektedir. Zira borçlar mali gücü azaltmaktadır. Bu nedenle sadece aktif toplamı üzerinden net aktif vergisi hesaplaması Anayasa'ya ve hukukun temel prensiplerine aykırıdır.

Hasılat üzerinden alınan net aktif vergisi kimi hallerde çifte vergileme ile sonuçlanmaktadır. Günümüzde pazarlama modelleri çok çeşitli olmakla birlikte, örneğin, bir şirketler grubu içindeki üretici firma ürettiğini aynı grup içindeki pazarlama şirketine satmaktadır. Burada üretilip satılan değer aynıdır. Ancak vergi alınırken, aynı değer üzerinden bu kez üretici firma, daha sonra pazarlama firması vergilenmektedir. Bu da mükerrer vergilemeden başka bir şey değildir. Satış tutarı (gayrisafi hasılat) işletmenin gelirini ve dolayısıyla vergi ödeme gücünü göstermez. Satış sadece gelirin bir unsuru olup satıştan gelir elde edilebilmesi için satışın maliyeti ile satışın gerçekleştirilebilmesi için yapılan masrafların bilinmesi gerekliliği vardır. Gelirin oluşması için şart olan bu unsurlar dikkate alınmaksızın

sadece satış tutarı üzerinden yapılacak bir vergilemenin gelir üzerinden yapılmış bir vergileme olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Satış tutarları üzerinden sağlanabilecek gelir oranları çok farklı olduğu gibi aynı iş kolunda dahi işletmelerin idari ve mali yapılarına göre farklı veya aynı satış hacimlerinde çok farklı gelir elde edilmesi mümkündür. Geliri dolayısıyla ödeme gücünü göstermeyen satış tutarının verginin hesabında matrah olarak alınması Anayasa'nın verginin mali güce göre alınması hükmüne aykırıdır.

3986 sayılı Kanunun 6. maddesinde net aktif vergisinin oranı, net aktif değerler üzerinden % 1,5, gayrisafi hasılat üzerinden serbest meslek erbabında % 2, diğer mükelleflerde % 0,5 oranında alınacağı, banka sigorta şirketleri ve özel finans kurumlarında net aktifin yarısı dikkate alınmaktadır. Mükellef, müteahhit ise, 1992 yılı ve daha önceki harcamaları dikkate alınmamaktadır. Bu da kanun koyucunun serbest meslek erbabını diğer mükelleflere göre fazla vergilendirdiği, bankaları, sigorta şirketlerini ve müteahhitleri de koruduğu anlamına gelmiştir. Kısaca 3986 sayılı net aktif vergisi mükellefler arasında ayrıcalık meydana getirmiştir. Son zamanlarda repo ve faizlerle yüksek kazançlar sağlayan menkul sermaye iradı sahipleri ise net aktif vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu yönü ile de vergi mükellefleri arasında farklı vergi oranının uygulanması ve bazı muafıklar nedeniyle net aktif vergisinin Anayasa'mızın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine, verginin adaletli ve dengeli şekilde dağılmadığı ve mali güce göre alınmadığı için Anayasa'nın 73 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkrasına aykırı olduğu yolundaki davacı iddiaları Mahkememizce de ciddi görülmüştür.

Yukarıda açıklanan nedenlerle davanın çözümüne esas olan 3986 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (a) bendi, aynı maddenin son fıkrasındaki "işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabının dönem sonundaki emtia mevcudu ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin net değerleri bunların net aktiflerini oluşturur" hükmü hariç diğer hükümleri, 6 ncı maddenin birinci fıkrasındaki net aktif vergisi, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, veya bunların dönem içindeki gayri safi hasılatları üzerinden hesaplanır. Varlıkların net değeri, Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, sadece aynı Kanuna göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilmesi sonucu bulunan değerdir. Varlıkların net değerinin hesaplanmasında yeniden değerlendirme sonucu bulunan değer esas alınır. Gayrisafi hasılat, toplam satış tutarlarından, sadece satış indirimleri düşülmek suretiyle hesaplanır hükümleri ile ikinci fıkra da yer alan hükümleri Anayasa'nın 10 ve 73 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarına aykırı görülmüştür.

Açıklanan nedenlerle ve bir davaya bakmakta olan Mahkemenin taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa tarafların bu konudaki iddia ve savunmalarını ve kendisini bu kaniya götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurması gerektiğini düzenleyen 2949 sayılı Yasa'nın 28. maddesinin 2. fıkrası gereğince 3986 sayılı Yasa'nın 5 ve 6 ncı maddelerinin yukarıda açıklanan hükümlerinin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına, dosyada bulunan ilgili belgelerin onaylı birer örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, bilgi için kararımızın birer örneğinin taraflara tebliğine, 8.11.1994 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.""