

" ...

## II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru gerekçesi şöyledir:

"Vergi Hukukuna egemen olan temel ilkeler özellikle 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer almış ve anılan maddenin 2. fıkrasında da vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde anlatımını bulan sosyal hukuk devleti ilkesinin de doğal bir sonucudur. Sosyal hukuk devleti öncelikle hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliğe sahip bulunduğu güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlettir. Anayasa'nın 73/2. maddesinde yeralan ilke ile, devletin vergilendirme alanında sosyal ödevlerini gözönünde tutması gereğine işaret edilmekte ve vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak, Anayasa'nın devlete yönelttiği ödevler arasında yer almaktadır.

Öte yandan, anılan Anayasa maddesinin ilk fıkrasında, (73/1. madde) "Herkes..... vergi ödemekle yükümlüdür" biçiminde düzenlenen ve verginin genelliği ilkesi olarak nitelendirebileceğimiz kurala da yer verilmiştir. Bu ilke uyarınca, vergi yükünün belirli bireylere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek yurtda yaşayanların tümüne dağıtılması, vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde özellikle yoğunlaştırılmaması (mali güçle orantılı olarak vergi yükünün dağıtılması ilkesinin gerçekleştirilmesi amacı dışında) gerekmektedir.

Oysa, 3986 sayılı Yasa ile getirilen Net Aktif Vergisi ile yalnızca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi yükümlüleri ve bu yükümlülerin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla düzenledikleri bilançolarında yeralan net aktifleri veya gayrisafi hasılatları esas alınmış, böylece, Anayasa'nın 73/2. maddesinde yeralan ve maliye politikasının sosyal amacı olarak belirlenen vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi yanında, 73/1. maddede yeralan verginin genelliği ilkesi de çiğnenmiş, vergi yükü, belli vergi yükümlüleri üzerinde yoğunlaştırılmıştır.

Öte yandan gelir veya kurumlar vergisi yükümlülerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla bilançolarının aktifinde yeralan varlıklarda dikkate alınarak, bulunan dönem kazancından, hem gelir veya kurumlar vergisi ödenmekte ve hem de vergileme tekniğine aykırı olarak bilançonun aktifinde yeralan varlıklar üzerinden yeniden ek bir vergi tahakkuk ettirilmektedir.

Mali gereksinim ya da içinde bulunulan ekonomik koşullar ve piyasa durumu devletin kolay kavranabilir kaynaklara yönelmesi için yeterli bir gerekçe sayılmamalıdır. Net Aktif Vergisi'nde ise mali idarenin hemen ulaşabileceği, beyannameli yükümlüler dikkate alınmıştır. Bu durum bir yönüyle vergi yükümlülerinin hukuka olan güvenini zedeleyecek, öte yandan hukuki güvenliğin bulunmaması hukuk devleti ilkesine de aykırılık teşkil edecektir.

1982 Anayasası'nın 73/1. maddesinde yeralan ve vergi hukukuna egemen olan temel ilkelerden bir diğeri de, verginin mali güçle orantılı olarak alınmasıdır. Mali güce göre

**Esas Sayısı : 1994/91**  
**Karar Sayısı : 1995/34**

vergilendirme ilkesi, mali gücü daha fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini içerir.

Net Aktif Vergisinin konusunu teşkil eden, "net aktif" kavramı, 3986 sayılı Yasa'nın 5. maddesinde; Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yeralan, işletme varlıkları olarak tanımlanmış ve vergi matrahının da, bilançoların aktifinde yeralan varlıkların net değeri olduğu belirtilmiştir. (6. madde)

Ticari işletmelerin mali gücünü gösteren özsermayedir. Özsermaye de, bilançonun aktifinde yeralan mevcutlar ile alacaklardan, pasifte yeralan borçların ve ayrılan karşılık ve amortismanların düşülmesi sonucu bulunan değerdir.

Net Aktif Vergisinde ise, verginin matrahını yalnızca bilançonun aktifinde yeralan varlıklar oluşturmakta, borçlar hiç dikkate alınmamakta, aktifteki varlıkların net değerinden yalnızca Vergi Usul Yasası'na göre ayrılmış amortisman ve karşılıklar indirilebilmektedir. Bilançonun aktifinde yeralan varlıkların kaynağı, özsermaye unsurları olabileceği gibi borçlar da olabilir.

Oysa, 20 Mayıs 1994 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Net Aktif Vergisi Genel Tebliğinde de açıkça, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak, aktifte yeralan varlıkların kaynağını teşkil eden unsurların bir önemi bulunmadığı, sözkonusu kaynakların borçlar veya özsermaye unsurları olabileceği, net aktif değerlerin hesaplanmasında, bu değerlerin kaynaklarının dikkate alınmayacağı, diğer bir söyleyişle, indirim ve eklenme kalemi olarak düşünülmeyeceği, yalnızca Vergi Usul Yasası'na göre ayrılmış amortisman veya karşılıkların indirilebileceği belirtilmiştir.

İşletmelerin mali gücünü yani vergi ödeyebilme gücünü salt bilançonun aktifindeki varlıklar gösteremez. Özsermayesinin tamamını kaybetmiş, ticari serveti bulunmayan işletmenin aktifinde de birçok varlık bulunabilir.

Net Aktif Vergisi ile, vergi yükümlüsü ister kâr etmiş, ister zarar etmiş olsun, 1993 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla net aktif değerleri üzerinden % 1,5 oranında vergi ödeyecek ve hatta işletmenin 3986 sayılı Yasanın yayım tarihi olan 7 Mayıs 1994 tarihinden önce iflas veya tasfiye işlemleri bitmemiş ise, iflas veya tasfiye halindeki bu işletmenin de net aktif vergisi yükümlülüğü sözkonusu olacaktır.

Yine 3986 sayılı Yasanın 7. maddesinin ikinci fıkrasında mükelleflerin net aktif değerleri veya gayrisafi hasılatları üzerinden ödeyecekleri bu verginin beyan edilen matrahları ne olursa olsun on milyon liradan az olamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm 1982 Anayasası'nın 73/1. maddesinde yeralan mali güçle orantılı olarak vergilendirme ilkesi yanında Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Çünkü yasakoyucu anılan Yasanın 7/2. maddesindeki hüküm ile, ekonomik durumlarının farklılığı nedeniyle benzer koşullar içinde olmayan yükümlülerin beyan ettiği matrahların düşüklüğünü, diğer yandan 1993 takvim yılı sonunda işe başlayan yükümlülerle

**Esas Sayısı : 1994/91**  
**Karar Sayısı : 1995/34**

öteden beri vergi yükümlüsü olanlar arasındaki ödeme gücünü hiç dikkate almaksızın en az ödenmesi gereken vergi tutarını on milyon lira olarak belirlemiştir.

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, bir davaya bakmakta olan mahkemenin taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa tarafların bu konuda iddia ve savunmalarını ve kendisini bu kanıya götüren görüşünü açıklayan kararı ile birlikte Anayasa Mahkemesi'ne başvurusu gerektiğini düzenleyen 2949 sayılı Yasanın 28/2. maddesi uyarınca 3986 sayılı Yasanın dava konusu olaya ilişkin 5/a maddesi (bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi yükümlüsüne ilişkin bölüm), 6. maddenin birinci ve ikinci fıkraları (bilanço esasına göre defter tutan yükümlülere ilişkin bölümleri) ve 7. maddesinin, 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ilkesine, 10. maddede düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesine, 73/1. maddede anlamını bulan verginin genelliği ve vergilendirmenin mali güçle orantılı olması ilkesine, 73/2. maddede düzenlenen, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırı görüldüğünden, 3986 sayılı Yasanın, yukarıda açıklaması yer alan maddelerinin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına, dosyada bulunan ilgili belgelerin bir örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na gönderilmesine, 1982 Anayasası'nın 152. maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davanın beş ay geri bırakılmasına, 23.11.1994 tarihinde oybirliği ile karar verildi.""