"...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru gerekçesi şöyledir:

"I- İtiraza Konu Kanun Maddeleri Olağanüstü Bir Yasal Düzenleme Olduğundan Anayasa'nın 2'nci Maddesinde Yer Verilen Hukuk Devleti İlkesine Aykırıdır.

A- Cumhuriyetin ilk yıllarından bu yana uygulamalarla kurulan bütçe geleneği özel yasaları bulunan vergilerin alınması (toplanması)na her yıl bütçe yasalarıyla izin verildiğini kanıtlamaktadır. Ancak, 29.12.1993 gün ve Mükerrer 21803 sayılı Resmi gazetede yayımlanan ve 24.12.1993 günü kabul edilen 3941 sayılı 1994 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nun "B Cetveli (Genel Bütçenin Gelirleri)" cetvelinin "Vergi Gelirleri-Gelirden Alınan Vergiler" Bölümünde yalnızca gelir vergisi ve kurumlar vergisi kesimine yer verilmiş olup, 3986 sayılı kanun ile konulan itiraz konusu "Net Aktif Vergisi"ne ise yer verilmemiştir.

1927 Yılında yürürlüğe konulan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 6 ncı maddesinde Bütçe, devletin ve ona bağlı kamu kuruluşlarının yıllık gelir ve giderlerinin tutarlarını gösteren ve bunların uygulanması ile yerine getirilmesine izin veren bir yasa olarak tanımlanmış ayrıca doktrinde; "Gelecek yıl içinde toplanacak gelirlerin ve yapılacak giderlerin tahmin edilmesini tazammum eden bir tasarruf" (İsmail H. ÜLKMEN, Mahalli İdareler Maliyesi, Ankara 1960 s. 196) olan bütçeye aynı zamanda "... gelir ve gider ler ile kamu gelir ve giderleri kollektif gereksinimlerin saptanması ve karşılıklarının bulunması dışında, ekonomik istikrarın kurulması, ödemeler bilançosunun, kişisel gelir dağılımının denkleştirilmesi, iktisadi kalkınmanın sağlanması..." (İsmail TÜRK, Maliye politikası Amaçlar-Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri, Ankara=1969 s.311) gibi fonksiyonlar yüklenmekte, giderek bir mali denge aracı olmaktan çıkan bütçe ekonomik denge aracı olma yapısına bürünmektedir.

Doğruluk, samimiyet, yıllık olma gibi ilkeleri bulunan bütçenin gelir türleri; vergi gelirleri, vergi dışı normal gelirler, özel gelirler ve fonlardan oluşmakta ve o mali yıl bütçesi için elde edilmesi tahmin edilen miktarlarla gelir bütçesinin (B) cetvelinde yer almaktadır. Bu gelirlerin en önemlisi; vergi gelirleridir. Devlet gelirlerinin her biri bir yasaya dayanır. Ancak, bu gelirlerin tahsili bütçe yasası ile, o mali dönem içinde yapılabilir. Nitekim bütün devlet gelirlerinin yasal dayanağı bütçe yasalarının "C" cetvelinde gösterilmektedir. Bütçe Yasası ile "B" cetvelinde görüldüğü ve tahmin edildiği miktarlarda gelirlerin toplanması sağlanır.

Gelirlerin toplanmasına ilişkin esas ve ilkeler 1050 sayılı "Muhasebei Umumiye Kanunu" (9-6-1927 tarih ve 606 sayılı RG.) ile belirlenmiştir. Bu Kanunun "Üçüncü Fasıl-Varidat Bütçesi" başlıklı 39. maddesinde "Kanuna müsait olmadıkça hiçbir vergi ve resim tarh ve tevzi ve tahsil edilemez. Vergi ve resimlere müteallik tarh ve cibayet usulleri kanun ve nizamlarına tabidir. Muvazene-i Umumiye Kanunu her sene vergi ve resimlerin tahsiline mezuniyet verir" hükmü ile yürütme organı tarafınıdan gelir toplama yetkisinin ancak bütçe kanunuyla ve gelir doğuran kanuna göre yapılacağını belirtmiştir. Yine bunun yanı sıra 1050 sayılı Kanunun 40. maddesinde "Bir senei maliye içinde tahakkuk eden varidat ve hasılat o sene bütçesinin varidatını teşkil eder. Ancak senei maliye gayesinde kalacak bakaya gelecek sene bütçesine mal edilir" hükmüne yer verilmiş olup 42. maddesinde ise "Muvazane-i Umumiye Kanuniyle verilen mezuniyet haricinde her ne nam ile olursa olsun Devlet nam ve hesabına vergi ve resim cibayeti için emir verenler ve tahakkuk evrakı ve tarifeler tanzim edenler ve fiilen tahsilat yapanlar Ceza Kanunu mucibince mücazat olunurlar" hükmü ile bütçe yasasında öngörülmeyen bir verginin tahsili yoluna gidilemeyeceği vurgulanmıştır.

Bütün bu düzenlemeler gereğince, bir verginin ihdas edilebilmesi ve hukuki sonuçlar doğurabilmesi için o mali yıl bütçesinin "B" cetvelinde yer verilmesi ve dayanağının ise "C" cetvelinde gösterilmesi zorunludur.

Durum böyle iken, gelirden alınan vergiler kesimine girebilecek yapı arzeden itiraz konusu 3986 sayılı Kanunun Net Aktif Vergisine ilişkin kısmına yukarıda da aktarıldığı üzere 3941 sayılı Bütçe Kanunu'nda yer verilmediği tartışmasız bir şekilde açık olup 3986 sayılı kanunun 5-7 nci maddelerinde düzenlenen Net Aktif Vergisinin olağan bir yapıya haiz olduğu söylenemez, demek ki, 1994 mali yıl bütçesinde yer verilmeyen Net Aktif Vergisi olağan bir düzenleme olmayıp olağanüstü bir vergidir.

B- İtiraz konusu 3986 sayılı Kanunun "Genel Gerekçesi"nde;

"Kamu finansman açıkları ekonomimizin en önemli konularının başında gelmektedir. 1980'li yılların ikinci yarısından günümüze kadar kamu finansman açıklarında sürekli bir artış eğilimi görülmüştür. Bu durum, iç finansman yapımızı bozmuş ve dış ticaret açıklarının büyüme eğilimine girmesine neden olmuştur. Yıllarca biriken sorunlar ve bozulan ekonomik dengeler, bu konuda ciddi tedbirlerin alınmasını zorunlu kılmıştır.

Kamu finansman açıklarının hızla aşağılara çekilmesi, enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açıklarının kapatılması, sağlıklı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, kamunun ekonomi içindeki yerinin yeniden tanımlanması ve sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması amacıyla alınması gereken tedbirlerin en önemlilerinden birisi de vergi gelirlerini artırmaktır. Bu düşünceden hareketle, bir defaya mahsus olmak üzere ilave bir vergi alınması için bu Tasarı hazırlanmıştır.

Tasarı tümüyle değerlendirildiğinde, bir defaya mahsus olmak üzere alınması öngörülen vergilerin...

Bu tasarı, ekonomik darboğazın aşılmasında toplumdaki her kesimin mali gücüne göre özveride bulunmasını sağlayacağı gibi, ekonomik istikrarın sağlanmasında da önemli bir etken olacaktır." (Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan Bütçe Komisyonu Raporu 1/681, TBMM, Dönem 19, Yasama Yılı 3, S. sayısı 648) denilmektedir.

Görüldüğü gibi 3986 sayılı Kanunun "bozulan ekonomik dengeler", "bu konuda ciddi tedbirler alınması", "ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması", "ekonomik dar boğazın aşılmasında" ve "ekonomik istikrarın sağlanması" gibi gerekçelerle ihdas edilmiştir.

Denilebilir ki, 3986 sayılı Kanunun konuluş gerekçeleri bahsedilen ifadelerin birleşme noktası olan ağır ekonomik bunalımın aşılması doğrultusundadır.

Ekonomik bunalım hali olağan bir durum olmadığı gibi bu halin aşılması için olağan üstü düzenlemelere başvurulması kaçınılmaz olacağından, anılan gerekçeyle ihdas edilen itiraz konusu verginin olağanüstü bir düzenleme olduğunda da tartışmaya mahal yoktur.

C. Yukarıda aktarılan itiraz konusu Kanunun Genel Gerekçesinde ve itiraza konu Kanunun Net Aktif Vergisine ilişkin 11 nci bölümü 5 nci maddesinin 2 nci fıkrasının son cümlesinde belirtildiği üzere, Net Aktif Vergisi "Bir defaya mahsus olmak üzere" ihdas edilmiştir.

Vergilemede, özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde olağan ve mutad olan; vergilerin süreklilik arzetmesi ve belirlenen matrah üzerinden sürekli alınmasıdır. Oysa Net Aktif Vergisi bir defaya mahsus olmak üzere alınmakla olağan ve mutat olmayıp aksi bir teknikle olağan dışı bir yöntemle mükelleflere yükümlülük getirmektedir.

Bütün bunların sonucu olarak, 3986 sayılı Kanun ile getirilen yasal düzenlemenin olağanüstü hükümleri içerdiğine şüphe yoktur.

Hukuk Devleti, kendi Anayasasında yer verdiği hükümlere uyan ve bu Anayasa ile çizilen hukuki yapıyı özümseyerek gerçek anlamıyla uygun davranan devlettir. Bu hukuk devleti ilkesinin zorunlu bir yansıması olmalıdır.

Ancak hukuk devleti ilkesine anayasası bünyesinde yer veren bir devlette olağanüstü düzenlemelerin yeri, olağanüstü halin ilanı durumunda gündeme alınabilir. Nitekim 2. maddesi ile Hukuk devleti ilkesini tescil eden Anayasanın "111. Olağanüstü Yönetim Usulleri, A-Olağanüstü Haller, 1- Tabii Afet ve Ağır Ekonomik Bunalım Sebebiyle Olağanüstü Hal İlanı" başlıklı 119. maddesinde "Tabii afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalım hallerinde, Cumhurbaşkanı Başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir" hükmüne yer verilerek ancak olağanüstü hal ilanından sonra olağanüstü düzenlemelere gidilmesinin Anayasal çerçevesi çizilmiştir.

Bunun yanı sıra 25 Ekim 1983 tarih ve 2935 sayılı "Olağanüstü Hal" Yasasının 3. maddesine göre Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, doğal afet, tehlikeli salgın hastalık ya da ekonomik bunalım hallerinden birinin ya da birden fazlasının görülmesi durumunda olağanüstü hal ilan edebilir denilerek konuya açıklık getirilmiş ve yasal boyut belirlenmiştir.

Ağır ekonomik bunalım nedeniyle olağanüstü hal ilan edildiği durumlarda ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi amacı ile mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirici vergi, para, kredi, kira, ücret ve fiyat politikalarını belirleyici kanun hükmünde kararnameler çıkarılabilir. (AÜlkü AZRAK, Yurt Ansiklopedisi, 144. fasikül s. 8002)

Olağanüstü halin uygulanmasında, olağanüstü hal bir ili kapsıyorsa il valisi bir bölge valiliğine bağlı birden çok ili kapsıyorsa bölge valisi, birden çok bölgeyi ya da bütün yurdu kapsıyorsa koordinasyon ve işbirliği başbakanlıkça sağlanmak üzere, bölge valileri görevli ve yetkilidir, denilerek olağanüstü halin çerçevesi oluşturulmuştur.

Gerek Anayasal, gerekse yasal düzeyde ayrı ayrı belirlenen olağanüstü hal kurumu Anayasa içi bir kurum olup Hukuk Devleti ilkesi ile şüphesiz bağdaşmaktadır. Ancak, Anayasa ve özel yasası ile öngörülmüş bulunan düzenlemeye uyulmak suretiyle.

İşte, yukarıda belirtildiği üzere Anayasa ile belirlenen ağır ekonomik bunalım durumunda olağanüstü halin ilanı gerekirken bu kurum işletilmeden, yani ülke genelinde (Her ne kadar ülkenin bir kısmında terörün önlenmesi için olağanüstü hal uygulaması sürmekte ise de) ağır ekonomik bunalım nedeniyle olağanüstü hal ilan edilmeden olağanüstü bir vergi olan 3986 sayılı Ekonomik Denge Vergisi Kanununun anılan maddeleri ile getirilen düzenleme Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır.

II- Davaya Konu Net Aktif Vergisine İlişkin 3986 Sayılı Kanunun 5, 6 Ve 7 inci Maddeleri Anayasanın 73 üncü Maddesine Aykırıdır.

Anayasanın 73 üncü maddesinin 1 inci ve 2 nci fıkralarında; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmü yeralmaktadır.

Ekonomi ve vergi politikasında malî gücün bilimsel göstergeleri gelir, sermaye ve harcamalar olarak gösterilmiştir. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan, sahip olunan değerler toplamıdır. Yasakoyucu vergi salarken mali güç ve kişilerin ekonomik değer düzeyine göre kurallar koyar.

3986 sayılı Yasanın 6 ncı maddesinde; Net Aktif Vergisinin, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yeralan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hasılatları üzerinden hesaplanacağı, varlıkların net değerinin Vergi Usul Kanununa göre değerlenmiş varlıkların değerinden sadece aynı Kanuna göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilmesi sonucu bulunan değer olduğu, gayrisafi hasılatın ise toplam satış tutarından sadece satış indirimleri düşülmek suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir.

Bu durumda, Net Aktif Vergisinin matrahı hesaplanırken ticari işletmenin bilançosunun aktif toplamından veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin envanterlerindeki varlıklarından borçlar düşülmemekte, bu suretle işletmenin borçları üzerinden de bu vergi alınmaktadır. Bunun sonucu olarak mükelleflerin bilançosunun aktif toplamından veya envanterindeki varlıklarından borçlar düşülmeyerek mali gücün göstergesi olarak kabul ettiğimiz gelir, servet ve harcamalar net olarak ortaya çıkmadığından Anayasanın 73 üncü maddesinde belirtildiği üzere mali güçle orantılı bir vergilendirme yapılmamaktadır.

Kaldı ki, mükellefin 1994 yılındaki kazanç durumu, zarar edip etmediğine bakılmaksızın 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan Net Aktifleri veya gayrisafi hasılatları esas alınarak anılan vergi alınacağından bu yönüyle deAnayasanın vergilendirmenin mali güçle orantılı olarak yapılması gerektiği yönündeki hükmüne aykırıdır.

Bunun yanında, 3986 sayılı Kanunun Net Aktif Vergisinin konusu mükellefi ve sorumlusunu düzenleyen 5 inci maddesinde; Net Aktif Vergisinin mükelleflerinin, bilanço esasına göre defter tutmak mecburiyetinde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleriyle işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ve serbest meslek erbabı olduğu görülmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere Net Aktif Vergisinin mükellefi aynı zamanda gelir veya kurumlar vergisinin de mükellefidir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 92 nci maddesi ile, o yıla ait gelir vergisi beyannamesinin ertesi yılın Mart ayı içinde verileceği belirlenmiştir. Bu verginin mükellefleri o dönem içerisinde mali güçlerine göre faaliyetlerini sürdürürler ve bu faaliyetleri sonucunda oluşan safi kazançlarını yıllık beyanname ile vergi dairesine matrah olarak beyan ederler mali gücü oranında vergisinin matrahını kanuni hükümler doğrultusunda belirleyen mükellef, dönem sonunda işlemlerini tamamlamış ve mali gücünü matrah olarak yansıtmıştır. 1993 vergilendirme dönemini kapatan mükellef, vergi kanunlarında belirtilen yükümlülüklerini yerine getirerek vergisini ödemiş olup, 04.05.1994 tarihinde kabul edilen 3986 sayılı Kanunun itiraza konu maddeleri uyarınca aynı dönem gelirlerinden, anılan Kanunda belirtilen oranlarda ilave vergi alınması mükerrerlik doğurmaktadır.

Bu durumda Net Aktif Vergisinin matrahı hesaplanırken borçlar düşülmediği için işletmenin borçları üzerinden de vergi alınacağı, diğer bir ifade ile mükellefin borcu ne kadar çok ise ödeyeceği vergi de o kadar çok olacağından, kapatılan bir dönemin ikinci kez vergilendirilmesi anlamına gelen ve mali gücü yansıtmayan bu düzenleme Anayasanın 73 üncü maddesine aykırıdır.

III- İtiraza Konu Kanun Maddeleri Kişinin Hukuki Güvenliğini Düzenleyen Anayasanın 19 uncu Maddesine Aykırıdır.

Devlet faaliyetlerinin hukuk kurallarına bağlı olması hukuk devletinin en önemli özelliğidir. Yalnız devlet değil idare edilenlerde önceden konmuş olan genel, objektif ve soyut hukuk kurallarına uymak zorundadırlar.

Hukuk devleti anlayışının idareye getirdiği bir ilke, düzenli yönetim ilkesidir. Bu ilke ile anlatılmak istenilen; idarenin üst hukuk kaynaklarının, en başta Anayasa ve yasanın kendi yetki ve takdirine bıraktığı konuları, bunların nitelikleriyle eldeki olanakların izin verdiği ölçüde bazı objektif kurallarla düzenlenmiş olması ve bunun uygulamaya konulmasıdır. Böylesi bir hukuki düzenleme idarenin hem rasyonel işleyişine hem de yönetilenlere karşı hizmet dışı düşüncelere yer vermeyen eşit, objektif ve güvenilir bir tutum gütmesine yarar.

Diğer yandan, düzenli devlet, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesine de uygun davranmak zorundadır. Anayasamızda, geçmişe yürür vergi yasaları yayınlamayacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin bir çok kararında belirtildiği üzere, geçmişe yürümezlik, hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu sonucudur. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 09-04-1993 gün ve E=1992/299, K=1993/63 sayılı kararında "Vergilendirme dönemi başlamadan önce ihracat istisnası oranını belirleyen Bakanlar Kurulu kararı yayımlanarak ilgililere duyurulmuş ve buna göre işlem yapılmışken, dönemin ilk yarısından sonra aynı oranın düşürülmesine ilişkin kararın, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyeceği (Danıştay Dergisi = Yıl = 24, Sayfa = 88, 1994, s.113/117) belirtilerek mükelleflerin önceden belirlenmiş mevcut hukuki düzenlemeye göre kendilerine yön verdikleri, kapatılan bir dönem sonrasında, geçmişe ilişkin olarak yeni bir düzenleme konulması mükellefin hukuki güvenliğini zedeleyeceği bir uygulama olduğu vurgulanmıştır.

Konumuz açısından ise, daha önceki açıklamalarda yer verdiğimiz gibi itiraz konusu 3986 sayılı Kanun maddeleri ile kapatılan bir dönem olan 1993 takvim yılına yönelik olarak 1994 yılının 5. ayından bir düzenleme getirilmiştir. Yani mükellef 3986 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 07/05/1994 tarihinden önceki dönemde yürürlükte olan hukuki düzenlemeye göre kendini ayarlamış ve vergisini ödemiştir. Mükellefin belirli bir dönemde ödeyeceği vergi miktarını bilmesi onun en doğal hakkıdır. Bu zaten hukukun var oluş nedenidir. Yine bu doğrultuda mükellef kendi öznel koşullarına uygulanacak hukuk normunu bilmek durumundadır.

İşte, mevcut hukuki duruma göre kendine yön veren ve bu hukuki yapı uyarınca dönemini kapatan mükellefe, dönem sonrasında, geçmişe yönelik olarak yükümlülük getirecek bir hukuki düzenlemede bulunulması, mükellefin hukuki güvenliğini zedeleyecek bir uygulamadır.

Bu durumda, kapatılan bir dönemin hukuki düzenlemesinden farklı olarak, bu döneme uygulanmak üzere sonradan ihdas edilen 3986 sayılı Kanun, kişinin hukuki güvenliğini zedelediğinden Anayasa'nın 19. maddesine aykırıdır.""