**"...**

**I- İPTAL DAVASI VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İLE İTİRAZ BAŞVURUSUNUN GEREKÇELERİ**

**A- İptal ve yürürlüğün durdurulması istemlerini içeren dava dilekçesinin gerekçe bölümü şöyledir:**

'III. GEREKÇE

       30.12 2004 tarih ve 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 30 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen geçici madde 67'nin (1) numaralı fıkrasında;

'Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar.'

hükmüne yer verilmiş, geçici madde 67'nin (14) numaralı fıkrasında da, 'Bu madde kapsamına girmeyen ve 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibariyle geçerli olan hükümler uygulanır.' denilmiştir.

Bu hükümler uyarınca 1.1.2006 tarihinden itibaren yerli ' yabancı ayrımı yapılmaksızın tüm finansal yatırım araçlarında stopaj oranı yüzde 15 olarak uygulanmaktaydı. İptali istenen kural ile Türkiye'de yerleşik olmayan dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, yani yurtdışında yerleşik yatırımcıların finansal araçlardan, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranı sıfıra indirilerek kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmiştir.

Anayasanın 10 uncu maddesinde '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 tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.' denilmektedir. Bu kural, birbiri ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir.

Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında vurgulandığı gibi Anayasanın 10 uncu maddesinde ifade edilen kanun önünde eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemekle birlikte, yasaların uygulanmasında birbirinin aynı durumda olanlar ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanılarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamakta, hatta bunların durumu ve konumlarındaki özellikleri, kimi kişi ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılmakta, özelliklere ve aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılarsa da, aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa ile eylemli değil [<<](http://www.bahum.gov.tr/BAHUM/scripts/Body.asp'MevzuatID=106807&MaddeID=832522&Terms=~hukuki%20e%C5%9Fitlik~#P0#P0)hukuki eşitlik[>>](http://www.bahum.gov.tr/BAHUM/scripts/Body.asp'MevzuatID=106807&MaddeID=832522&Terms=~hukuki%20e%C5%9Fitlik~" \l "P2#P2) amaçlanmaktadır. Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesinin çiğnenmemesi için, aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumların ayrı kurallara bağlı tutulması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, kişisel durumları ve nitelikleri özdeş olanlar arasında, konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılmaması gerekmektedir.

Yerli olsun, yabancı olsun söz konusu kişilerin, tüm finansal araçlardan Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara stopaj uygulanması yönünden aynı hukuksal durumda oldukları açıktır. Aynı hukuksal durumda olanlara ise aynı kuralların uygulanması gerekir. Aksi halde kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir durum doğar. Aynı hukuksal durumda olanlara faklı uygulamalar getirdiği için, iptali istenen kural, Anayasanın 10 uncu maddesine aykırıdır.

Diğer taraftan Anayasanın 73 üncü maddesinde 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür' denilmiştir. Bu hükme göre;

1) Herkes vergi ödeyecektir,

2) Vergi mali güce göre ödenecektir.

Gelir düzeyi aynı olan, diğer bir anlatımla mali gücü aynı olan mükellefler hakkında farklı uygulama yapılması, Anayasanın 73 üncü maddesine de aykırı düşer.

5527 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen Ek Madde 67'nin onyedinci fıkrasında, söz konusu stopaj oranını sıfıra kadar indirmek veya % 15'e kadar artırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, verilen bu yetki çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca Yurtiçinde yerleşik yatırımcılar bakımından da stopaj oranının sıfıra kadar indirilebilmesinin mümkün bulunması kanun önünde eşitlik ilkesinin zedelenmesi açısından farklı bir durum yaratmamaktadır. Şöyle ki;

Anayasa Mahkemesinin 2.10.2003 gün ve E.2003/73, K.2003/86 sayılı kararında,

'Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, Anayasanın ve yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Anayasanın 73 üncü maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülerek Anayasanın 2 nci maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir.

Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.'

denilmiştir.

Türkiye'de yerleşik olmayan dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, yani yurtdışında yerleşik yatırımcıların finansal araçlardan, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranının iptali istenen düzenlemeyle, yani yasa ile sıfıra indirilmesine karşın, yurtiçinde yerleşik yatırımcılar bakımından stopaj oranının sıfıra kadar indirilmesinin Bakanlar Kurulu'nun takdirine bırakılmış olmasının devletin vergilendirme yetkisini keyfiliğe kaçacak biçimde kullanmasına imkân tanıdığıaçıktır. Bu nedenle, tüm finansal araçlardan Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara stopaj uygulanması yönünden aynı hukuksal durumda olan yatırımcılar arasında yerli ' yabancı ayrımının yapılmış olması kanun önünde eşitlik ilkesine ve dolayısıyla Anayasanın 10 uncu maddesine aykırı düşer.

Diğer taraftan iptali istenen düzenleme, 'karşılıklılık' ilkesiyle de bağdaşmamaktadır. Türk Yabancılar Hukukunun temel ilkelerinden en önde geleni, karşılıklılıktır. Karşılıklılık (mütekabiliyet) esası, öğretide en az iki devlet arasında uygulanan ve her birinin ülkesinde diğerinin vatandaşlarına aynı mahiyetteki hakları karşılıklı tanımalarını ifade eden bir prensip olarak izah olunmaktadır. Bu prensibe göre; bir yabancının Türkiye'de bir haktan yararlanabilmesi, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının da o yabancının ülkesinde aynı tür ve nitelikte olan haklardan yararlandırılmasına bağlıdır. Karşılıklı muamele esası, antlaşma ile ya da kanunla konulabilir.

Anayasamızın Başlangıç kısmının ikinci paragrafında yer alan 'Dünya milletleri ailesinin eşit haklara sahip şerefli bir üyesi olarak ...' ibaresi, milletlerarası hukuk ilişkilerimizde karşılıklılık ilkesinin esas alınacağını göstermektedir. Karşılıklılığın etkisiz hale gelebildiği bir durumda ise, milletlerin eşit haklara sahip olduğundan söz edilemez.

Bu nedenle iptali istenen cümle, Anayasanın Başlangıç kısmının ikinci paragrafına da aykırıdır.

Anayasaya aykırı bir düzenlemenin, Anayasanın 2 nci maddesindeki hukuk devleti ve 11 inci maddesindeki Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesiyle bağdaşması da düşünülemez.

Açıklanan nedenlerle, 27.6.2006 tarih ve 5527 sayılı Gelir Vergisi Kanunun da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 1 inci maddesinin (a) bendinin 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna eklediği cümle Anayasanın Başlangıç kısmının ikinci paragrafına, 2 nci, 10 uncu, 11 inci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

IV. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

İptali istenen kural ile dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, yani yurtdışında yerleşik yatırımcıların finansal araçlardan, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranı sıfıra indirilerek kanun önünde eşitlik ilkesi zedelendiği gibi, yabancılar hukukumuzun temeli olan karşılıklılık ilkesinden vazgeçilerek yabancıların ülkemizde karşılıklılık ilkesi aranmadan hak edinmesine imkân tanınmaktadır.

Öte yandan, Anayasal düzenin en kısa sürede hukuka aykırı kurallardan arındırılması, hukuk devleti sayılmanın gereğidir. Anayasaya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde sübjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği kuşkusuzdur. Hukukun üstünlüğü ilkesinin sağlanamadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağında duraksama bulunmamaktadır.

Arz ve izah olunan nedenlerle, söz konusu kural hakkında yürürlüğünün durdurulması da istenerek iptal davası açılmıştır.

V. SONUÇ VE İSTEM

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, 27.6.2006 tarih ve 5527 sayılı Gelir Vergisi Kanunun da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 1 inci maddesinin (a) bendi ile 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna eklenen cümlenin, Anayasanın Başlangıç kısmının ikinci paragrafına, 2 nci, 10 uncu, 11 inci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

iptaline ve uygulanması halinde sonradan giderilmesi güç ya da olanaksız zarar ve durumlar doğacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz.'

**B- Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:**

'Bilindiği üzere kanunların yer bakımından uygulanmasında 'kanunların mülkiliği' ve 'kanunların şahsiliği' olmak üzere iki temel kural vardır. Birinci kurala göre, bir ülke sınırları içinde yer alan, vatandaş olsun veya olmasın her kişi o ülkenin yasalarına tabi olacaktır. Kanunların şahsiliği ilkesine göre ise bir ülkenin vatandaşı kendi ülkesinin sınırları dışında da bulunsa kendisi için bağlı olduğu devletin yasaları uygulanacaktır. Vergi yasaları açısından bu ilkeler gereği Türk vergi sisteminde de tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramlarına yer verilmiştir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükellefiyet ile ilgili birinci kısmının ikinci bölümünde 'Tam Mükellefiyet' düzenlenerek, ülkemizde yerleşmiş olanlarla resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının tam mükellef sayılarak Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri, 'Dar Mükellefiyet' ile ilgili üçüncü bölümünde ise; Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin dar mükellef sayılarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Böylece, devlet kendi ulusal sınırları üzerinde oluşan kazanç ve irattan pay alma hakkını dar mükellefiyetle sağlamış bulunmaktadır. Ancak itiraza konu kanun hükmü ile tam mükelleflerin maddede belirtilen kazanç ve iratlarından vergi kesintisi yapılırken aynı kazanç ve iratları elde eden dar mükelleflerden vergi kesintisi yapılmaması benimsenmiştir. Bu durumun aşağıda açıklandığı üzere Anayasa'nın 10,73. maddelerine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

I- İTİRAZ KONUSU HÜKÜM ANAYASA'NIN 10. MADDESİNE AYKIRIDIR

'Kanun önünde eşitlik' başlıklı, Anayasa'nın 10. maddesinde; 'Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir' denilmektedir.

Anayasa'nın, bu ilkesi ile aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulacağı, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulmasının bir aykırılık oluşturmayacağı kabul edilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine 5527 Sayılı Kanunun 1. maddesiyle eklenen itiraza konu 'Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.' ibaresi getirilerek vergiyi doğuran olay tüm mükellefler için aynı olduğu halde, bir başka deyişle kazancın elde edilmesi yönünden aynı durumda bulunulduğu halde dar mükellefler lehine bir düzenleme yapılmasının Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

II- İTİRAZ KONUSU HÜKÜM ANAYASA'NIN 73. MADDESİNİN BİRİNCİ FIKRASINA AYKIRIDIR

Anayasa'nın 'Vergi Ödevi' başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür.' denilmektedir. Fıkrada, verginin 'genel olması', 'mali güce göre' ve 'kamu giderlerini karşılamak üzere' alınması öngörülmüştür. Malî güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda. Anayasa'da öngörülen verginin 'malî güce göre ödenmesi', 'herkesin vergi ödemesi' ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine 5527 Sayılı Kanunun 1. maddesiyle eklenen itiraza konu 'Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır.' ibaresi getirilerek dar mükellefler lehine bir düzenleme yapılmasıyla maddede de yer verilen 'malî gücüne göre' vergilendirme ilkesini zedelediği kanaatine varıldığından söz konusu yasal düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu görülerek, iptali için itiraz yoluna başvurmak gerekmiştir.

Öte yandan aynı maddenin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'nin E:2006/l 19 Esas sayılı dosyasında iptal davası açıldığı da anlaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 Sayılı Kanunun l/a maddesiyle eklenen 'dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır' ibaresinin 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi ile 73. maddesindeki vergilendirme ilkelerine aykırı görüldüğünden iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına, kararla birlikte dava dosyasının onaylı örneğinin Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesine ve Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, T.C. Anayasası'nın 152., 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesi uyarınca 10/10/2007 tarihinde karar verildi.'"