

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı: 1989/6

Karar Sayısı: 1989/42

Karar Günü: 7.11.1989

R.G. Tarih-Sayı :06.04.1990-20484

İPTAL DAVASINI AÇAN: Anamuhalefet Partisi (Sosyaldemokrat Halkçı Parti)
TBMM Grubu Adına Grup Başkanvekili Hikmet

Çetin.

İPTAL DAVASININ KONUSU : 3.12.1988 günlü, 3505 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un, Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 7., 10., 13., 73. ve 173. maddelerine aykırılığı öne sürülen 15., 18., 21., 23., 26. ve 27. maddelerinin iptali istemidir.

II- YASA METİNLERİ:

A. İptali İstenilen Yasa Kuralları:

Resmî Gazete'nin 10 Aralık 1988 günlü, 20015. sayısında yayımlanan 3.12.1988 günlü, 3505 sayılı Yasa'nın iptali istenilen maddeleri şunlardır:

1- "Madde 15.- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa aşağıdaki mükerrer 120 nci madde eklenmiştir.

Geçici Vergi:

Mükerrer Madde 120.- Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticarî kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, carî vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi öderler.

Geçici vergi tutarı, içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin ticarî ve mesleki kazanç (Bu Kanunun 42 nci maddesi kapsamına giren kazançları elde edenlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) isabet eden kısmının % 50'sidir. Bu oranı, % 100'e kadar artırmaya veya % 25'e kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Geçici vergi, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir ve yıllık gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirilir. Geçici verginin ilk taksidi yıllık beyannamenin verildiği Mart ayında, diğer taksitleri ise her ayın 20 nci günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenir.

Bir önceki takvim yılında tahakkuk eden geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, içinde bulunulan yıla ilişkin olarak ödenecek geçici vergiye, artan kısmı diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu

mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, mükellefin o yıl sonuna kadar yazılı olarak talep etmesi halinde kendisine red ve iade edilir.

Yeni işe başlayan mükelleflerde, bir önceki yıl gelirleri için uygulanan ve mükellefin durumuna uyan hayat standardı temel gösterge tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, ikinci fıkrada yer alan oranla çarpılması suretiyle bulunan tutarın 1 / 12'si, müteakip yılın Mart ayına kadar olan ay sayısı (işe başlanılan ay hariç) ile çarpılmak suretiyle geçici vergi hesaplanır. Bu tutar, işe başlanılan ayı takip ederi ayın 20'sine kadar, vergi dairesince tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilir; ilk taksidi aynı süre içinde diğer taksitleri ise her ayın 20 nci günü akşamına kadar eşit taksitler halinde ödenir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı ayı takip eden aylara ilişkin geçici vergi taksitleri ödenmez. Geçici verginin yıllık tutarı ile işin bırakıldığı aya kadar (bu ay dahil) olan tutarı arasındaki fark, vergi dairesince terkin edilir.

Cari vergilendirme dönemine ilişkin ödenmemiş geçici verginin; ayın dönemde ticarî ve meslekî kazançlar üzerinden tevkif yolu ile ödenen gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) kadarlık kısmı, terkin edilir. Terkin işleminin yapılabilmesi için tevkil yoluyla ödenen verginin belgelendirilmesi şarttır.

Geçici vergiye yapılacak itirazlar, geçici verginin tahsilini durdurmaz.

Geçici vergiye ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tespit edilir."

2- "Madde 18.- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa aşağıdaki geçici 32 nci madde eklenmiştir.

Geçici Madde 32.- 1.1.1988 - 31.12.1988 tarihleri arasında, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan temel gösterge ve hayat standardı göstergeleri dört kat artırılmak suretiyle dikkate alınır. Aynı maddenin birinci (Eki tablonun hayat standardı göstergeleri ile ilgili bölümünde yer alan hükümler hariç), ikinci, üçüncü, dördüncü ve yedinci fıkraları yerine ise aşağıdaki hükümler uygulanır.

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticarî kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere, bu faaliyetlerinin her biri ile ilgili olarak beyan ettikleri kazançları, bu madde ile artırılan temel gösterge tutarlarına, hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde; bu esasa göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplanmasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınır-. Ancak temel göstergeler yukarıda belirtilen her kazanç için ayrı ayrı, hayat standardı göstergeleri bir defa (aile reisi beyanları dahil) uygulanır.

Yıl içinde işe başlayan ve işi bırakan mükellefler için faaliyette bulunan süreler gözönünde tutulur. Yıl içinde işe başlayan mükelleflerde temel gösterge tutarlarının yarısı dikkate alınır.

Bakanlar Kurulu, bu maddede yeniden tespit edilen temel gösterge tutarları ile hayat standardı gösterge tutarlarını yansına kadar indirmeye veya on katına kadar artırmaya, kazanç ve faaliyet konuları ile birinci ve ikinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde farklı miktarlar tespit etmeye yetkilidir.

Hayat standardı esasının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilir."

3- "Madde 21.- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 40 inci maddesi, madde başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Geçici Vergi:

Mükerrer Madde 40.- Kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi öderler. Şu kadar ki, geçici verginin beyanı hakkında, bu Kanunun hükümleri uygulanır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri geçici vergi tutan; zarar beyan eden kurumlar dahil, Gelir Vergisi Kanununa göre birinci sınıf tacirler için uygulanan ve bir önceki yıl gelirlerinin tespitinde esas alınan hayat standardı temel gösterge tutarının, kurum ortak sayısı (eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklar hariç) ile çarpılması sonucu bulunacak tutara isabet eden kurumlar vergisinin % 50'sinden az olamaz Ortak sayısının 5'i aşması halinde, asgari tutarın hesabında, ortak sayısı 5 olarak dikkate alınır.

Yeni işe başlayan mükelleflerde, ilk kurumlar vergisi beyannamesi verilinceye kadar geçici vergi aranmaz.

Bakanlar Kurulu, % 50 olan geçici vergi oranını % 100'e kadar artırmaya veya % 25'e kadar indirmeye yetkilidir.

Geçici vergiye ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tespit edilir." .

4- "Madde 23.- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 3316 sayılı Kanunla değişik 28 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Oran:

Madde 28.- Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir."

5- "Madde 26.- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Verginin tarh, tebliğ ve ödenmesi :

Madde 9.- Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Şu kadar ki, yıl içinde bu Kanunun 10 uncu ve 11 inci maddeleri gereğince, vergi miktarlarında bir değişiklik olması halinde, bu değişikliğe göre ödenecek vergi; değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık döneminin başında, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılır.

Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerle sınırlı olmaksızın, motorlu taşıtlar vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsili işlemlerini yürütecek vergi dairesini tespit etmeye yetkilidir.

Motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin artırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir.

a) (I) ve (II) sayılı tarifelerde yazılı motorlu kara taşıtları için vergi taşıt pulu alınması suretiyle ödenir.

Ödenen bu vergiye ait taşıt pulu, taşıtın ön camına içinden yapıştırılarak bir yıl süre ile muhafaza edilir. Zayi edilen taşıt pulları zayiın tevsiki kaydıyla yenilenir.

Taşıtların pulları, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından bastırılır. Taşıtların pullarının şekli, muhtevası, satışı ve dağıtımı ile verilecek satış aidatına ait hususlar ve tevsike ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenir.

b) (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yazılı taşıtlar için vergi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesine ödenir.

(I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yazılı taşıtların, yıl içinde ilk defa kayıt ve tescillerinin yapılması halinde vergi, yıllık olarak tahakkuk eder. Tahakkuk eden verginin taksit süresi geçmiş olan kısmı kayıt ve tescilin yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. Şu kadar ki, ilk altı aylık dönem geçtikten sonra yapılacak kayıt ve tescil işlemlerinde, sadece ikinci altı aylık döneme ilişkin vergi tahakkuk eder ve ödenir.

Devir ve temlik sebebiyle Ocak ve Temmuz ayları içinde yapılacak kayıt ve tescil değişikliğinde vergi, bu değişikliğin yapılmasından önce ödenir."

6- "Madde 27.- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Yetki:

Madde 10.- Bakanlar Kurulu, bu Kanunun 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerdeki vergi miktarlarını, tarifeler ve tarifeler içinde yer alan, taşıtların yaşları, cinsleri net ağırlıkları, istiap hadleri, motor gücü birimleri (BG) ve azamî kalkış ağırlıkları gibi unsurlar itibariyle kısmen, ayrı ayrı veya birlikte 10 (on) katına kadar artırmaya ve Kanunda yazılı miktarlardan az, bu miktarların 10 (on) katından çok olmamak kaydıyla yeni vergi miktarları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetkiler taksit dönemleri itibariyle de kullanılabilir."

B. Dayanılan Anayasa Kuralları:

Dava dilekçesinde iptal isteminin dayanakları olarak gösterilen Anayasa kuralları şunlardır:

1- "Başlangıç:

Ebedî Türk vatan ve milletinin bütünlüğüne ve kutsal Türk Devletinin varlığına karşı, Cumhuriyet devrinde benzeri görülmemiş bölücü ve yıkıcı kanlı bir iç savaşın gerçekleşme noktasına yaklaştığı sırada;

Türk Milletinin ayrılma'; parçası olan Türk silahlı Kuvvetlerinin, milletin çağrısıyla gerçekleştirdiği 12 Eylül 1980 harekâtı sonucunda, Türk Milletinin meşru temsilcileri olan Danışma Meclisince hazırlanıp, Millî Güvenlik Konseyince son şekli verilerek Türk Milleti tarafından kabul ve tasvip ve doğrudan doğruya O'nun eliyle vazolunan bu ANAYASA:

- Türkiye Cumhuriyetinin kurucusu, ölümsüz önder ve eşsiz kahraman Atatürk'ün belirlediği milliyetçilik anlayışı ve O'nun inkılâp ve ilkeleri doğrultusunda;

- Dünya milletler ailesinin eşit haklara sahip şerefli bir üyesi olarak; Türkiye Cumhuriyetinin ilelebet varlığı, refahı, maddî ve manevî mutluluğu ile çağdaş medeniyet düzeyine ulaşma azmi yönünden;

- Millet iradesinin mutlak üstünlüğü, egemenliğin kayıtsız şartsız Türk Milletine ait olduğu ve bunu millet adına kullanmağa yetkili kılınan hiçbir kişi ve kuruluşun, bu Anayasada gösterilen hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla belirlenmiş hukuk düzeni dışına çıkamayacağı;

- Kuvvetler ayrımının, Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli Devlet yetkilerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medenî bir işbölümü ve işbirliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu;

- Hiçbir düşünce ve mülahazanın Türk millî menfaatlerinin, Türk varlığının Devleti ve ülkesiyle bölünmezliği esasının, Türklüğün tarihi ve manevî değerlerinin, Atatürk milliyetçiliği, ilke ve inkılâpları ve medeniyetçiliğinin karşısında korunma göremeyeceği ve lâiklik ilkesinin gereği kutsal din duygularının, Devlet işlerine ve politikaya kesinlikle karıştırılmayacağı;

- Her Türk vatandaşının bu Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gerek!erince yararlanarak millî kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu;

- Topluca Türk vatandaşlarının millî gurur ve iftiharlarda, millî sevinç ve kederlerde, millî varlığa karşı hak ve ödevlerde, nimet ve külfetlerde ve millet hayatının her türlü tecellisinde ortak olduğu, birbirinin hak ve hürriyetine kesin saygı, karşılıklı içten sevgi ve kardeşlik duygularıyla ve "Yurtta sulh, cihanda sulh" arzu ve inancı içinde, huzurlu bir hayat talebine hakları bulunduğu;

FİKİR, İNANÇ VE KARARIYLA anlaşılacak, sözüne ve ruhuna bu yönde saygı ve mutlak sadakatle yorumlanıp uygulanmak üzere,

TÜRK MİLLETİ TARAFINDAN, demokrasiye âşık Türk evlatlarının vatan ve millet sevgisine emanet ve tevdi olunur.^{1"}

2- "Madde 2.- Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temci ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir."

3- "Madde 5.- Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır."

4- "Madde 7.- Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez."

5- "Madde 10.- Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî 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."

6- "Madde 13.- Temel hak ve hürriyetler, Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün, millî egemenliğin, Cumhuriyetin, millî güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlâkın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabilir.

Temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaz ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılamaz.

Bu maddede yer alan genel sınırlama sebepleri temel hak ve hürriyetlerinin tümü için geçerlidir."

7- "Madde 73.- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi' yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzer! malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

8- "Madde 173.- Devlet, esnaf ve sanatkârı koruyucu ve destekleyici tedbirler alır".

III- İLK İNCELEME:

Anayasa Mahkemesi içtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince Mahmut C. CUHRÜK, Yekta Güngör ÖZDEN, Necdet DARICIOĞLU, Muammer TURAN, Mehmet ÇINARLI, Servet TÜZÜN, Mustafa ŞAHİN, İhsan PEKEL, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER ve Erol CANSEL'in katılmalarıyla 21.2.1989 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

IV- ESASIN İNCELENMESİ:

İşin esasına ilişkin rapor, dava dilekçesi ve ekleri, iptali istenen yasa kuralları ile dayanan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleriyle öbür yasama belgeleri okunup incelendikten; Anayasa'nın 149. ve 2949 sayılı Yasa'nın 30. maddeleri uyarınca, davacının temsilcileri olarak Avukat Seyfi Oktay ile Avukat Atila Sav'ın, Hükümet adına da Maliye ve Gümrük Bakanı Ekrem Pakdemirli ile Gelirler Genel Müdürü Altan Tufan'ın sözlü açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- 3505 Sayılı Yasa'nın 15. Maddesinin Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu:

Yasa'nın bu maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'na "Geçici vergi" başlıklı sekiz fıkradan oluşan mükerrer 120. madde eklenerek, carî vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin isabet ettiği ticarî ve meslekî kazancın % 50'si oranında geçici vergi ödeneceği öngörülmüş bu oranı % 100'e kadar artırmaya ya da % 25'e kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır (23.3.1989 günlü, 89/ 13876 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla % 30'a indirilmiştir). Sözü edilen maddenin fıkralarında salınma, alınma ve geri verme nedenleriyle yöntemleri açıklanan, yeni işe başlayan yükümlülerde bir önceki yıl gelirleri için uygulanan ve yükümlünün durumuna uyan hayat standardı temel gösterge tutarı üzerinden hesaplanacağı belirtilen geçici verginin ödeme biçimi, silinme işlemi, itiraz ve itirazın almayı durdurmayacağı, bu konudaki yöntem ve ilkelerin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirleneceği kurala bağlanmıştır.

Davacının bu maddeye ilişkin aykırılık savı özetlenerek karara alınmıştır.

Yasa'da "Geçici vergi" olarak anılan vergi, öğretide "peşin ödeme", uygulamada ise "peşin vergi" olarak adlandırılmaktadır. Gerçekte kaynakta kesintiyi anlatan peşin ödeme, iptal konusu kuralda gerçek usulde vergiye bağlı gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin, carî takvim yılı kazancının vergisine mahsup edilmek üzere Yasa'nın belirlediği yöntem ve oranlara göre önceden yapacakları ödemeleri anlatmaktadır. Bu düzen, vergilendirme dönemi içinde değişik biçimde ve sonra kesinleşen vergiden düşülmek üzere yükümlülerin belli zamanlarda eşit oranda yapacakları mahsubu ya da ön ödemeyi göstermektedir. Belirli zamanlarda yapılsalar da, bu ödemeler gerçek gelirin vergisi değildir. Anlaşılmaktadır ki, peşin ödeme yöntemi, yükümlüden ileride alınması gerekli verginin bir bölümünün kimi ölçülerden yararlanılarak kesin vergiden düşülmek koşuluyla önceden alınmasıdır. Hesap dönemi beklenmeden, kesin vergiye karşılık, ondan düşülmek üzere alınan avans niteliği, hangi gereksinimlerin zorlamasıyla olursa olsun gerçek bir vergi kimliğini taşımaya yeterli değildir. Peşin ödeme düzeninin kuramsal temeli, bilimsel özellikleri, yarar ya da sakıncası değil, yürürlükteki Anayasa kurallarına aykırı olup olmadığı sorununun çözümü, incelemenin amacını oluşturmaktadır. Bu bağlamda, geçmiş dönem kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin değişik sistemlerle gelirin hemen vergilendirilmesi konusunda değişik yöntemler siyasal ve ekonomik gündemin ilk sırasında yer almıştır. Hepsinin ayrı yanları, yapılarına özgü değişik uygulama biçimleri vardır. Sahibinin eline geçmeden vergilendirme (kaynağında kesme), gelirin

sağlandığı anda alınması verginin gerçek işlevi yönünden daha uygun olduğu düşünülmüştür. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Aylar sonra ödeme yerine, gelirin sağlanmasını izleyen yakın zamanda ödeme yolu, peşin verginin amacını da açıklayan bir olgudur. Yükümlüler arasındaki ödeme zamanı ayrılıklarını, değişik uygulama sakıncalarını kaldıran peşin vergi, kamu hizmetlerinin hızlı biçimde yerine getirilmesine katkıda bulunan akçalı bir güçtür. İncelenen mükerrer madde, 4.12. 1985 günlü, 3239 sayılı Yasa'nın 65. maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Yasa'nın 2361 sayılı Yasa'yla değişik 94. maddesinin (B) fıkrasında öngörülen yöntemin yerini almak üzere getirilen, 193 sayılı Yasa'nın mükerrer 117. maddesini değiştiren 31.12.1981 günlü, 2574 sayılı Yasa'nın 28. maddesiyle kabul edilip bir yıl uygulandıktan sonra yürürlükten kaldırılan sistemin genişletilmiş biçimidir. Yeni kural, 2574 sayılı Yasa'da olduğu gibi "Geçici vergi" yükümlülerini gerçek usulde gelir vergisine bağlı saymışsa da 3239 sayılı Yasa'ya karşın tarımsal kazanç sahiplerini "Geçici vergi" yükümlüsü saymamış, ancak ticarî ve meslekî kazançta düşen, bir önceki vergilendirme dönemine ilişkin beyannamede hesaplanan gelir vergisinin bölümünü geçici vergiye esas almıştır. Yeni işe başlayanları, 2574 sayılı Yasa'da olduğu gibi geçici vergi ödemekle yükümlü kılan düzenleme, bunların bir önceki yıl gelirleri için uygulanan ve durumlarına uyan "Hayat standardı temel gösterge üzerinden hesaplanan gelir vergisini" esas kabul etmiştir. Vergi olarak, maddenin ikinci fıkrasında öngörülen biçimde saptanıp bulunan tutarın 1/12 si, her aya düşen miktarı gösterecektir. İşe başlanılan ay dışında, o takvim yılında çalışılan ayların toplamı geçici verginin hesabında esas alınacak, işin bırakılması durumunda, bırakılan ayı izleyen aylara ilişkin geçici vergi ödenmeyecektir. Düşme ve geri vermenin önceden olduğu gibi yapılması, ertesi yıl verilecek bir yıl öncesine ilişkin beyannamede hesaplanan gelir vergisinden, o yıl için ödenen geçici vergilerin indirilmesi esası benimsenmiştir. Geçici vergiden düşülemeyecek fazlalık olursa bu miktar, içinde bulunulan yıla ilişkin ödenecek geçici vergiden indirilecek, yerine, artan bölüm kalırsa, öbür vergiden düşülecektir. Bu işlemler sonucu, artan ve düşülemeyen geçici vergi kalırsa yükümlüye geri verilecektir. Vergilendirme döneminde, ödenmemiş geçici vergiden aynı dönemle ilgili ticarî ve meslekî kazançlar üzerinden kaynağında kesilen (stopaj yoluyla) vergiden indirilebilecektir. Bu yönleriyle "Geçici vergi" kavramı gerçekte bir vergi değil, "peşin ödeme" düzeni içinde yer alan "vergi alma yöntemi" sayılmak gerekir, iptali istenilen düzenlemeden önce "Peşin ödeme" ya da "Dahilî tevkifat" adıyla yasal düzenlemelere konu olan kurumun şimdiki adı, onun yeni bir vergilendirme olarak kabulüne olanak vermez. Böylece, kazancın edinildiği, vergi alacağının doğduğu yıl içinde verginin alınması sağlanmakta, alacağın sonraya bırakılması engellenerek devletin ertelenmeden göreceği zarar azaltılmaktadır. Daha önce, Gelir Vergisi Yasası'nın 94. maddesiyle ücretler, aylıklar, taşınır anamal gelirleri için yapılan uygulamalar dışında kalan kazançların "peşin ödeme"ye bağlı tutulmasındaki güçlükler yeni arayışlara yönlendirmiş, gereksinimler yeni çözümler düşündürmüş, "stopaj" ve "tevkifat"a koşut yeni bir vergi alma yöntemi getirilmiştir.

Yasa'nın incelenen 15. maddesinin dördüncü fıkrası, geçici vergi uygulamasının işe yeni başlayanlar yönünden nasıl yapılacağını doğrudan "Hayat standardı esasına"na bağlı olarak düzenlemiştir. Yasa ile getirilen "Hayat standardı esasına" ise iptali istenen 18. maddeye dayandığından bu maddeyle birlikte ele alınacaktır. Hayat standardına ilişkin Anayasa'ya uygunluk denetimi sonuçlanmadan, yeni işe başlayanlar için getirilen geçici vergi kuralının anayasal denetimi tamamlanamayacağından dördüncü fıkraya ilişkin denetim, zorunlu olarak 18. maddeden sonra yapılacak, 15. maddenin, geçici verginin esaslarını, hesaplama yöntemini, oranlarını, mahsup durumuyla işin bırakılmasında yapılacak işlemleri düzenleyen öbür fıkralarının irdelenmesine öncelik verilecektir.

1- Anayasa'nın 73. Maddesi Bakımından İnceleme (Dava dilekçesindeki aykırılık savları sırasıyla):

a) Millî Güce Göre Vergilendirme İlkesi Yönünden:

1961 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 61. maddesiyle hukukumuzda yerini alan "malî gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü" 1982 Anayasası'nın 73. maddesiyle de benimsenmiştir. Böylece anayasal ilke niteliği alan kavram, kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlatmaktadır. Bu ilkenin uygulanmasıyla, malî gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek, vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. "Malî güç", "ödeme gücünün" kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan malî güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir. Gelir türlerinde vergi oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler bu ölçüt gözetilerek kurallaştırılır. Geçici vergi, kesin olmayan, değişken ve hesabı daha sonra yapılarak tamamlattırılacak ya da geri verilecek bir vergi, daha açık anlatımla, bu niteliği bakımından bir vergi alım yöntemidir. Hukuksal niteliğiyle bir vergi ögesi olan malî gücün geçici vergiyle uyumsuzluğu söz konusu olamaz. Malî güç, tartışmasız gözetileceğine göre, vergi geçici olsa da olmasa da, uyulması zorunlu bulunduğundan, geçici vergiden bunun dışlanması ya da geçici vergi alınırken malî gücün gözardı edilmesi düşünülemez. Gerçekte bir "vergi sayılmaması gereken inceleme konusu "geçici vergi"nin malî güce göre saptanması zorunluluğu da bulunmamaktadır. İncelenen yapısıyla geçici vergide, vergiye dayanak olan, vergiyi doğuran olay, matrah ve oran öğeleri yoktur. Bu husus, Maliye Bakanlığı yetkililerinin sözlü açıklama sırasındaki anlatımlarıyla da doğrulanmıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisinin ilkeleri olduğu gibi korunmuş, bu vergilerin "malî güç" ilkesine uygun olarak benimsenen kuralları değiştirilmemiş, yalnız ödeme sistemi yenilenerek "peşin" ya da "ön ödeme" adı verilen bir uygulamaya geçilmiştir. Önceki uygulamaya göre 3-21 ay arasında değişen bir gecikmeyle değil, gelirin elde edildiği yıl içerisinde vergisinin de alınmasını amaçlayan işleyiş, yeni bir vergi yaratmamakta, ödenmesi zorunlu verginin daha erken yatırılmasını sağlamaktadır.

Ortada "malî güce göre vergilendirme"ye ters düşen bir durum bulunmadığı gibi bu duruma neden olacak özel koşullar da yoktur. Sosyal devlet niteliğine, maliye politikasının sosyal amacına ters düşen düzenleme biçiminde bir görünüm söz konusu değildir. Kişi ve kurumların malî güçlerini aşan oranda vergi yüküne bağlı tutulduklarının kanıtlarına rastlanmadıkça, malî güce ters düzenleme savını yerinde bulmak güçtür. Peşin ödemede malî güçle çatışan, Anayasa'ya aykırılığı gerçekleştirip somutlaştıran bir yön yoktur. Ödeme süresinin kısaltılmasının malî güçle ilişkisi kurulamaz. Malî güç, vergiye esastır, ödeme süresini ilgilendirmemektedir. Gelirlerin, vergilerinin aynı yıl içinde alınması, süre düzenlemesidir. Malî güce göre vergilendirme ilkesiyle bağdaşmayan bir yanı bulunmamaktadır.

b) Verginin Adaletli ve Dengeli Dağılımı ilkesi Yönünden:

Dava dilekçesinde bu konu ikinci bir aykırılık nedeni olarak belirtilmektedir. Yukarıda ayrıntılı biçimde karşılanmaya çalışıldığı gibi, "peşin vergi"nin getirilme amacı ve nedenleri

gözetildiğinde, verginin adaletli ve dengeli dağılımının amaçlandığında duraksanamaz. Peşin ödeme, kimi yükümlüler arasında yaratılan ikiliği ortadan kaldırmıştır. Önceki uygulamada vergileri kaynaktan kesilen aylık ve ücret alanlarla taşınır ya da taşınmaz mal sermaye geliri sağlayanlar yönünden süregelen adaletsizlik, peşin ödemeyle büyük ölçüde azaltılmıştır. Kaynaktan kesintiyle hemen vergi ödeyenlere karşın bildirim (beyan) yöntemine bağlı serbest meslek ve ticarî kazanç sahiplerine kazançlarına düşen vergiyi 3-21 ay sonra ödeme kolaylığı tanınmıştı. Böylece, aynı tür yükümlüler arasında ayırım yaratılmıştı. Devletin zararına yol açan, para değerinin giderek düşmesiyle önemini yitiren sonra ödeme eşitsizliğini birliğinde taşıdığından haklı yakınmalara yol açmakta idi. Peşin ödeme, bu yakınmalara son vererek eşit uygulama düzeniyle adaletli ve dengeli dağılımı gerçekleştirmiştir. Aslolan, kazancın vergisinin, yararı azalmadan, ivedi biçimde devlete ödenmesidir.

c) Verginin Yasallığı İlkesi Yönünden:

Dava dilekçesinde, vergi doğuran olayın ve vergi matrahının belli olmaması nedeniyle geçici verginin yasal olmadığı savına da yer verilmiştir.

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır. Anayasa'nın 73 maddesinin üçüncü fıkrasıyla konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılmasının yasayla yapılması zorunluluğu belirtilerek vurgulanan ilke, peşin (geçici) vergide savsaklanmış değildir. Peşin vergi düzenlemesi, yasayla yürürlüğe konulmuştur. Geçici vergi yükümlülere, ödeyecekleri peşin bölümün ya da avans oranlarının zamanlarını önceden bilmek durumundadırlar. Yeni kuralda, vergi miktarı, salınması, alınma zamanı ile vergi doğuran olay yönünden bir belirsizlik ya da tutarsızlık bulunmamaktadır. Dayanağı yasa olan geçici vergi yönteminin tüm koşulları yine bu Yasa'da gösterilmiştir. Yükümlünün önceki yıla ilişkin olarak kendi bildirdiği kazançla göre belirlenen peşin verginin ödeme zamanları da açıkça belli olduğundan bu konuda herhangi bir aykırılık söz konusu değildir.

d) Bakanlar Kurulu'na Yetki Devredildiği Yönünden:

Peşin ödemeye esas alınacak oranlar konusunda, belirli sınırlar arasında değişiklik yapmak için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasıyla tanınan bir olanağın yaşama geçirilmesidir. Yasakoyucunun yürütme organına tanıdığı ve Anayasa'dan kaynaklanan özel düzenlemenin içerdiği yetki, Anayasa'ya aykırı değil, uygun bir işlemdir. Salt Yasakoyucuya tanınan yetkilerin, yürütmeye bırakılması niteliğinde bir kurallaştırma yoktur. Bakanlar Kurulu'na koşullu ve sınırlı olarak verilen değişiklik yapmak yetkisi dışında sınırın aşıldığını gösteren bir durum olmadığı gibi kendisine yetki verilen yasama organının bu yetkisinin devri niteliğinde bir düzenleme yoktur.

2- Anayasa'nın 2. Maddesi Bakımından İnceleme:

Anayasa'nın 73. maddesiyle vergi hukukunun temel ilkelerine aykırı yönü bulunmayan düzenlemenin, hukuk devleti ilkesini içeren Anayasa'nın 2. maddesine aykırı düştüğü savı yerinde görülmemiştir.

3- Anayasa'nın 5. Maddesi Bakımından İnceleme:

Devletin temel amaç ve görevlerini öngören bu Anayasa maddesinin değindiği kavramlar, konu, kurumlar ve amaçladığı ereklerle geçici vergi arasında olumsuz bir bağlantı kurulmamıştır. Sözü edilen maddeye ters düşen bir düzenleme, içerik, biçim, anlam ve yapı olarak söz konusu değildir.

4- Anayasa'nın 7. Maddesi Bakımından İnceleme:

Daha önce açıklandığı gibi yasama organına ilişkin bir yetki, yürütme organına devredilmiş olmadığından bu konudaki aykırılık savı yerinde bulunmamıştır.

5- Anayasa'nın 10., 13. ve 173. Maddeleri Bakımından İnceleme:

Gelir vergisine ilişkin bir vergi alma yöntemiyle Anayasa'nın "Kanun önünde eşitlik", "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" ve "Tüketiciler ile esnaf ve sanatkârların korunması" başlıklı yukarıda belirtilen Anayasa maddeleri arasında bir bağlantı kurulamamıştır. Sözü edilen maddelerin anlam ve amaçlarıyla peşin ödeme yönteminin uzak-yakın bir ilişki görülmemiştir.

B. 3505 Sayılı Yasa'nın 18. Maddesinin Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu:

Yasa'nın bu maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'na geçici 32. madde eklenerek 1.1.1988 ile 31.12.1997 tarihleri arasında, Gelir Vergisi Yasası'nın mükerrer 116. maddesinin birinci fıkrasında yer alan temel gösterge ve hayat standardı göstergelerinin dört kat artırılarak uygulanacağı belirtilmiş ve maddenin birinci (Eki tablonun hayat standardı göstergeleriyle ilgili bölümünde yer alan hükümler dışında) ikinci, üçüncü, dördüncü ve yedinci fıkraları yerine sözü edilen maddedeki hükümlerin uygulanacağı öngörülmüştür. Bu maddenin temel ögesi niteliğini taşıyan "Hayat standardı esası", vergi gelirlerinin güvencesi sayılan bir önlem türüdür. Yükümlünün istencine bağlı bildirim yöntemi gerçek gelirin saptanmasına yetmediğinden, matrah farklılıklarını ortaya çıkarmak için bildirilen gelirle ilgili araştırma ve karşılaştırmalara olanak veren bir yöntem biçimidir. Vergi güvenlik kurumlarından dolayı olanları içinde yer alan, denetim aracı niteliğinde, vergi mevzuatında önceleri uygulanan "gider esası", "servet beyan esası", "ortalama kâr haddi esası", "asgarî gayrisafî hâsılat esası" gibi kurumların yeni örneği olan "hayat standardı esası" vergi sistemimize 31.12.1982 günlü, 2772 sayılı Yasa ile girmiştir. Gerçek usûlde gelir vergisi kapsamındaki meslekî, ticarî ve tarımsal kazanç sahiplerinin bildirdikleri gelirlerin yasal verilere göre hesaplanacak matrahlardan düşük olması durumunda dış belirtilere göre düzeltilip yükseltilmesini sağlayan bir vergi salma yöntemidir. Yükümlüleri gerçek gelirlerinin vergisini ödemeye zorlayan kendiliğinden denetim kurumu niteliği ağır basmaktadır. Tüketim ve artırımın toplamını oluşturan gelir, Yasa-koyucunun hayat standardı için kabul ettiği dayanaktır. Tüketimi denetleyip izleyerek gelirleri saptama yollarından biridir. Yükümlünün yaşam düzeyi ve tüketim gücüyle vergi ödeme oranı arasındaki tutarsızlığın belirlenip verginin gerçek gelire uygun düzeye getirilmesi aracıdır. 3239 sayılı Yasa ile bu yöntemin özüne dokunulmadan ilk değişiklik yapılmış, iptali istenilen yasa maddesiyle de yapısı yenilenmiştir. Geçici olduğu Yasa metninde açıkça belirtilen 32. madde, 1.1.1988 den 31.12.1997 ye kadar uygulanacaktır. Bu yeni düzenlemeyle "Hayat standardı esası"nın dayanağını oluşturan Gelir Vergisi Yasası'nın mükerrer 116. maddesi kaldırılmamış, yukarıda belirtilen tarihler arasında, bir bölümü geçici bir süre için, yürürlükten alıkonulmuştur. Sözü edilen mükerrer 116. maddede, hayat standardı konusundaki ilke ve koşullar ayrıntılı biçimde belirlenmiş, yükümlülerin gireceği gruplar, göstergeler, hesaplama yöntemi, alt ve üst sınırlarla Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler açıkça gösterilmiştir. Kimi hükümlerinin iptali istenilen 3505 sayılı Yasa'nın 34. maddesinin (b) bendi, mükerrer 116. maddenin, yükümlülerin

kendilerine, eşlerine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü bulundukları öteki kişilere ilişkin olup yıllık beyannamede toplanması zorunluluk taşımayan vergiye bağlı gelirlerin belgelendirilmeleri koşuluyla, hayat standardı esasına göre yeniden vergilendirilmesini önleyen yedinci fıkrasını uygulamadan kaldırmıştır. Hayat standardı esasında, geçmiş yıl zararlarının mahsubu kabul edilmemekle birlikte yıl içinde işe başlayanlarla işi bırakanlar için çalıştıkları sürelerin gözetileceği benimsenmiştir.

iptali istenilen 18. maddeyle geçici bir süre için yeniden düzenlenen hayat standardı esası, yukarda belirtilen tarihler arasında yeni içeriğiyle çatışan mükerrer 116. madde hükümlerini askıya almış, bu maddenin birinci, ikinci, üçüncü, dördüncü ve yedinci fıkraları yerine dava konusu 18. maddenin değiştirdiği geçici 32. maddede yer alan hükümlerin uygulanması zorunluluğunu getirmiştir. Öbür fıkraları önceden olduğu gibi uygulanacak, 31.12.1997 den başlayarak, geçici uygulama sona ereceğinden, 116. madde ilk durumuyla tümüyle yeniden uygulanacaktır. Yeni düzenleme tarımsal kazanç sahiplerini kapsam dışında tutmuştur. Serbest meslek kazançlarıyla ticarî kazançlarda "temel göstergeler" ayrı ayrı, "Hayat standardı göstergeleri" bir kez uygulanacaktır. Bildirilen gelirler birlikte ele alındıktan sonra bulunan miktar, temel gösterge tutarlarına hayat standardı göstergeleri eklenerek bulunacak tutardan düşük olursa hayat standardı esasına göre belirlenen miktar, vergi salınmasına esas olur.

18. maddeyle değiştirilen geçici 32. madde, bu maddeyle yeniden saptanan temel gösterge tutarlarıyla hayat standardı gösterge tutarlarını yarıya kadar indirme ya da on katına kadar artırma, kazanç ve çalışma koşulları nedeniyle birinci ve ikinci derecede kalkınmada öncelikli yöreler için farklı miktarlar saptama yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermiş, yıl içinde işe başlayanlar için "temel gösterge" tutarlarının yarısının uygulanacağını öngörmüş vergilendirilmiş ya da vergiden bağışık gelirleri gözetmeyerek yinelemeyi benimsemiştir. Yükümlünün eşine, çocuklarına, bakmak zorunda bulunduğu öbür kimselere ilişkin gelirler de yeni düzenlemede gözönünde tutulmamaktadır.

1- Anayasa'nın 2., 13. ve 49. Maddeleri Bakımından İnceleme:

Yasal düzenlemelerin Cumhuriyetin temel niteliklerinden birisi olan "hukuk devleti" ilkesine uygun olması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır. Hukukun üstünlüğünü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasa'nın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirmeyen, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallarla uyum sağlamayan devletin hukuk, devleti olduğundan söz edilemez. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez.

Anayasa'nın 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin sadece hukuk devleti değil, aynı zamanda, sosyal devlet olduğunu belirlemiştir. Hukuk devletinin ileri aşaması, bu ilke ile sağlanır. Bu ilke, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına Devletin, sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğünü içerir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır.

Anayasa'nın 73. maddesinin koyduğu temel ilke ve esaslar açıklanırken belirtildiği üzere, malî güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin, vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır.

Anayasa, malî güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan "Sosyal devlet" ilkesini vergilendirme alanında, daha somut duruma dönüştürmüştür. Ayrıca, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir program kural konulmuştur.

Bu duruma göre, Yasakoyucunun, bu ilkelere uygun vergi yasalarını gerçekleştirmesi zorunludur. Yeni düzenlemeyle getirilen "hayat standardı esası"nın kimi yönden söz konusu ilkelerle uyum içinde olduğu söylenemez. Gerçekten, kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları öbür kimselere ilişkin vergilendirilmiş veya vergi dışı bırakılmış gelirleri olan kişilerin bu gelirlere katkı olmak veya başka nedenle, serbest meslek ya da ticaret yoluyla bir gelir sağlamaları durumunda, bu gelirlerin, diğer gelirler hiç yokmuşçasına, hayat standardı çerçevesinde vergilendirmeleri, bunların kendi malî güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılmaları, sosyal devlet ilkesi açısından savunulamaz.

Öte yandan böyle bir durum, sosyal güvenlik kurumlarının ödediği ve her türlü vergiden bağışık tuttuğu bir gelirin vergilendirilmesi ya da daha önce vergiye bağlı tutulan gelirlerin yeniden, yinelenen biçimde vergilendirilmeleri sonucunu doğurur. Özellikle, toplumun "entellektüel" olarak nitelenen kesiminde bu durum kendisini daha açık biçimde gösterir. Kazanç amaçlamaksızın, meslekî uğraşını sürdürmek ya da topluma hizmet verme için çalışmak, çalışanları bedensel olmaktan çok, meslek bilgi ve deneyimine dayanan emekli uzman memur, yargıç, avukat, hekim, diş hekimi, mühendis, maliyeci gibi kişiler, böyle bir vergilendirme ortamı içerisinde, ancak, emekli gelirlerinden vergi borçlarını ödeyerek çalışmalarını sürdürebilirler.

Toplumun bir kesimi yönünden, bu tür bir vergilendirme getiren bir yöntem, Anayasa'nın sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmaz ve malî güce göre vergilendirme ilkesine de ters düşer.

Vergilendirme yetkisi konusuyla ilgili olan "Ailenin korunması" başlıklı 41. ve "Çalışma ve sözleşme hürriyeti" başlıklı 48. maddeleri yanında sosyal güvenlik hakkına ilişkin 60. maddesiyle Anayasa, "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" konusunda devletin kimi yükümlülüklerini düzenlerken sınırlandırmayı değil gerekli önlemlerle hak ve özgürlükleri güçlendirmeyi amaçlamıştır. Aileyi korumak için ekonomik sorunların çözümüne katkıda bulunacak çalışmaları gerçekleştirmesi, kolaylıklar sağlayıcı kuralları yürürlüğe koyması devletin başlıca görevlerindendir. Devletin, Anayasa'nın 65. maddesi uyarınca, akçalı kaynaklarının yeterliği ölçüsünde yerine getireceği bu görevler, ekonomik kararlılığın korunmasının gözetileceği koşuluna bağlıdır. Genelde sosyal ve ekonomik haklar dışında kalan öbür hak ve özgürlüklerin de vergi düzenlemelerinden etkilenecek yönleri bulunmaktadır. Genelde, Devlet gelir ve giderlerinin söz konusu olduğu her alanda vergi ilişkisi doğal bir sorundur. Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar. Anayasa'nın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlama nedenlerini belirleyerek kendi içinde sınırlama olanağını tanıırken bunun Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak yasayla yapılabileceği koşulunu getirmiş, ayrıca demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacakları ve öngörüldükleri amaç dışında

kullanılamayacaklarını vurgulamıştır. Hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyen düzenlemeler, önleyen uygulamalar, tümüyle geçersiz kılan oluşumlar, demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşamaz. GÜdülen amaç ne olursa olsun, sınırlamalar, özgürlüğün kullanılmasını tümüyle ortadan kaldıracak düzeyde ve ağırlıkta olamaz. Kamu yararı düşüncesine dayanan ceza yaptırımı bile Anayasa'yla belirlenen ayrıık durumlar dışında bir hak ve özgürlükten tümüyle ve sonsuz yoksunluğu gerektiremez. Ancak belirli bir sınırlamayı getirebilir ki, bunun da koşulları Anayasa'nın 13. maddesinde temel nedenler olarak sayılmıştır. Hakkı ortadan kaldırıcı nitelikteki aşırı, ölçüsüz sınırlama, Anayasa'ya aykırı ve geçersizdir. Kamusal gereksinimleri karşılamak için kişi ve kuruluşların mal varlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi, bu yolla kamuya aktarılması anlamındaki "vergi"nin kimi koşullarla anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle gözönünde tutulması gerekir. Bu doğrultuda vergilendirme işleminin neden ögesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylece belirlilik ve yasallık ilkeleri korunacaktır. Bu özellikleri gözardı eden oluşumların, vergi niteliği tartışmalı olur. Gelirle vergi arasındaki doğal bağımlılık, gelir ögelerinin benimsenmesiyle değer kazanarak vergiyi hukuksallaştırır.

Hayat standardı esası, bu yönlerden incelendiğinde "yapılan gideri karşılayan bir gelir olmalı ki yaşam düzeyi sağlanabilsin" varsayımına dayanan "götürü asgarî vergi" görünümündedir. Vergi düzenimizde kazançları vergilendirme yöntemlerinden "götürü yöntem" zorunluluklara dayanmakta, "beyanname yöntemi" ise öznel bir sistem olup yükümlünün bildirimine bağlanmaktadır. Gerçek usulde beyanname yöntemine bağlı yükümlülere uygulanan "hayat standardı esası", bir tür götürü vergi niteliğiyle kazançların gerçek yöntemde beyannameye bağlı olarak vergilendirilme ilkesine ters düşmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin 19.3. 1987 günlü, Esas 1986/ 5, Karar 1987/ 7 sayılı kararıyla, 2772 sayılı Yasa'nın 68. maddesinin gerekçesine yollama yapılarak varılan yargıda belirtilen nitelikleri önemli ölçüde değişen hayat standardı esasını, bugünkü yapısıyla Anayasa'yla bağdaştırmak güçtür. Elde edilen gelirlerin asgarî gider düzeyinin altında kalamayacağı varsayımından kalkan düzenleme, sert ve tüm gelir açıklamalarına kapalı uygulama biçimiyle gerçek gelire yaklaşma olanağını, uzaklaştırmaya çevirerek haksızlık aracı durumuna düşmüştür. Çağdaş aygıtlarla donanan, değişik konumda ve ek ödemelerle akçalı güçleri desteklenen denetim elemanlarına sahip Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın gerçek geliri saptayıp vergisini tam olarak salıp toplamada uygar, hukuksal ve demokratik çözümlere yönelmesi gerekir. Vergi ödeme, bir yakınma değil, yurttaşlık niteliğini dokuyan, kıvanç duyuran bir görev nedeni olmalıdır. Yükümlüyü bıkıtırıp soğutan, çalışmaktan vazgeçiren, ödeme güçlükleri ve eşitsizliklerle üzen uygulamalardan kaçınılarak malî güce uygun vergiyi saptama, modern yöntemlerle toplama olanakları, hukuk içinde ulaşılabilecek bir aşamadır. Yükümlünün malî gücünü gözardı ederek, hayat standardı esasını belirleyen tutarları, vergi matrahının saptanmasında ölçü olmaktan çıkarıp matrah düzeyine getiren değişiklik yerinde değildir. Anayasa Mahkemesi'nin önceki kararına konu olan hayat standardı esaslarıyla dava konusu düzenleme arasında gözlenen bu farklılık, yeni düzenlemedeki katılığı açıklamaktadır. Önceki durumda, yükümlülerin gerçek kazancının ortaya çıkarılması ve gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesinden kalkarak varsayımına dayandığı için, gerçek gelirin saptanmasında vergilendirilmiş başka gelirler ya da vergiye bağlı olmayan gelirlerin bulunması durumunda hayat standardı esası uygulanmayarak gerçek gelirle vergi arasındaki bağ koparılmazken, şimdiki durumuyla bu ilkeden vazgeçilerek gerçeğin bulunması yolu kapatılmış ve hayat standardı esası, vergilendirilmiş başka gelirleri ya da vergiye bağlı olmayan gelirleri gözetmeyen, yükümlüye açıklama ve kanıtlama hakkı tanımayan bir nitelik almıştır.

Gerçekten yeni uygulama ile, yukarıda değinildiği gibi, kendisine, eşine, çocuğuna ya da bakmakla yükümlü olduğu öbür kimselere ilişkin veya sosyal güvenlik kurumlarından elde ettiği vergisi ödenmiş ya da vergiden bağışık bir geliri olduğunu kanıtlayan yükümlünün bu durumuna bakılmadan, sanki başka hiç geliri yokmuş ve vergisi ödenmemiş gibi, beyan ettiği gelir üzerinden değil, yasanın koyduğu "götürü gelirler" üzerinden yeniden vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Ayrıca, hayat standardı göstergelerinin Bakanlar Kurulu'nca, artırılarak uygulanabileceği olasılığı gözönüne alınırsa, varsayıma dayanan "götürü gelirlerin" yüksek boyutlara ulaşacağı, verginin gerçek gelirle olan ilişkisinin büsbütün yiteceği kendiliğinden ortaya çıkar.

Bu durum ise; şimdiki vergilendirilmiş gelirleri ya da vergi dışı bırakılan gelirleri ile geçinemeyen ve yaşantılarını sürdürebilmek için ek gelir elde etmek veya başka amaçlarla mesleklerini yapmak isteyen serbest meslek mensupları; emekli memur, doktor, diş hekimi, mühendis, avukat, malî müşavir gibi kimseleri, ya güçleri ötesinde vergi ödemek ya da meslek yaşamlarına son vermek gibi bir seçimle karşı karşıya bırakmış olacaktır.

Böylece, yeni vergi düzenlemesinin, hukuk devleti ilkesi açısından ortaya çıkardığı iki sonuçtan ilki, kimi gelirlerin kanıtlanması yolunun kapatılması bir yana; gerçek belli iken varsayıma dayanan bir sistem olmasıdır.

Oysa; "hayat standardı esası" ve kurumun varlık nedeni, Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere, gerçeğin bulunmasına yardımcı yöntem olarak kabul edilmesidir. Bu tür bir yöntemle, gerçeğe ulaşmaya, yükümlülerin gerçek kazançlarına yaklaşılmaya çalışılır. Yoksa, gerçek kazanç belli iken, bir varsayıma ya da belirtmeye değer verilemez.

Kaldığı, vergi alacağı da, kamusal niteliğine karşın bir borç-alacak ilişkisi ortaya çıkarır ve her borç-alacak ilişkisinde olduğu gibi gerçek alacağın ya da borcun saptanmasını gerektirir.

Nitekim, Vergi Usul Yasası da gerçeğin ortaya çıkarılmasın) amaçlayan kimi kurallar öngörmüş, özellikle 3. maddesinde, "Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç, her türlü delille ispat edilebilir" denilerek gerçek vergi alacağının belirlenmesindeki önem vurgulanmıştır.

Yeni biçim ise, gelirle-vergi arasında bulunması zorunlu bağı koparmak ve gerçeği gözardı eden bir yöntemi yeğlemekle, "vergideki belirlilik ilkesi"ni yok etmiştir. Bir güvenlik önlemi olarak öngörülen sistem, güvensizliğine dönüşmüş, "karine" veya "varsayım" gerçeğe üstün tutulmuştur. Oysa, olağan yasal belirtiler, aksi kanıtlanıncaya kadar doğru kabul edilen varsayımlardır. Aksi kanıtlanabilecek bu tür belirtilere, gerçeğe karşın geçerlilik tanımak, sistemi kendi içerisinde çelişkiye düşürür ve hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz.

Sistemin ortaya çıkardığı ikinci sonuç ise, kişilerin kazanmadıkları gelirler üzerinden ağır biçimde vergilendirilmeleriyle, mesleklerinden ayrılmak zorunda bırakılmalarıdır.

Oysa, Anayasa'nın 49. maddesinde öngörülen çalışma hakkı, bir temel hak ve özgürlük olarak anayasal güvenceye bağlıdır. Devlet, çalışanların yaşam düzeyini yükseltmek, çalışına yaşamını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı desteklemekle yükümlüdür. Sözü

edilen maddenin gerekçesinde "Çalışmanın hak ve ödev olması, sadece ulusal planda Devletin çalışmak isteyenlere iş temin etmek için gereken tedbirleri alacağını ve çalışanların da ancak çalışmak suretiyle gelir temin edeceklerini ifade etmekle kalmaz; ferdî planda da çalışmanın bir hak ve ödev olarak telâkki edilmesini gerektirir.

Çalışmak başlıbaşına ahlakî bir vazifedir, ferдин kendisine ve topluma karşı olan saygısının bir sonucudur. Kişi, ancak çalışması ile, toplumun diğer fertlerine ve genelde topluma yük olmaktan kurtulur.

Çalışmanın bir hak olduğu noktasından hareket edilerek, Devletin çalışma imkânlarının, başka deyişle iş alanlarının dengeli gelişmesi için gerekli tedbirleri alması temel ödevleri cümlesindendir ..." denilmesi bu olguyu hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek biçimde açıklamaktadır.

Ağır vergi koşulları, kişileri, temel hak ve özgürlüklerden birini oluşturan çalışma hakkından yoksun kılacak bu tür bir yasal düzenleme, hukuk devleti ilkesine ters düşer ve Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen demokratik toplum düzeninin gerekleriyle de bağdaşmaz Bu nedenlerle 18. madde olarak incelenen yeni düzenleme, Anayasa'nın 2., 13. ve 49. maddelerine aykırı bulunmuştur.

2- Anayasa'nın 5. ve 73. Maddeleri Bakımından inceleme:

a) Anayasa'nın Başlangıç bölümüyle 5. maddesinde insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli koşulları hazırlamakla yükümlü kılman devletin, bu tür vergiyi salmak ve uygulamakla temel amaç ve görevini bağdaştırmak güçtür. Toplumsal gelişmeleri izleyip güçlendirmek, giderek hızlandırarak her kesime yaygınlaştırmak, bireylerin ekonomik ve toplumsal yönden yaşam düzeylerini daha iyi duruma getirmek, bilgi ve becerisini yarara sunarak çalışmak isteyenlerin karşılaşacakları engelleri kaldırmak görevine ters düşen düzenlemenin özetlenen anayasal erek ve ilkelere aykırılığı açıktır.

b) Malî güce göre ödeme esas, daha önce belirtilen nedenlerle önemsenmemiş, varsayım yoluyla sonuç alınmak istenerek gerçek gelir-gerçek vergi amacından uzaklaştırılmıştır. Hayat standardı yönteminin incelenen yapısı Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasındaki malî güce göre ödeme ilkesine bu nedenlerle aykırıdır.

c) Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılık savı, anılan fıkra ile Bakanlar Kurulu'na, vergi, resim harç ve benzeri malî yükümlülüklerin bağışıklık, ayrıklık ve indirimleriyle oranlarına ilişkin kurallarında Yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi verildiği gözetildiğinde dayanaksız kalmaktadır. Düzenleme, bu yönden anayasal koşullara aykırı sayılamaz.

3- Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği Bakımından İnceleme:

Dava dilekçesinde bu konudaki aykırılık savı, hukukun temel kurallarından "Yasaların geriye yürümezliği" ilkesine dayandırılmaktadır. Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayrıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur.

Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceki etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz. Türk hukukunda da, enflasyona, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geriye yürütülen vergi yasaları çıkarılmıştır. Kurumlar vergisiyle ilgili 30.12.1960 günlü, 192 sayılı ve 27.3.1969 günlü, 1137 sayılı yasalarla 24.12.1980 günlü, 2362 sayılı yasa bu uygulamaların örneklerindendir. 1.1.1961 de yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın tahakkuk zamanaşımı süresini artırarak önceki yasa zamanında üç yıllık süreyi doldurmayan vergi alacaklarına uygulanması da böyledir.

Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.

3505 sayılı Yasa'nın iptali istenilen 18. maddesi yönünden durum incelendiğinde, bu maddenin 3.12.1988 de kabul edilmiş olmasına karşın, Yasa'nın kimi maddelerinin 10.12.1988 ve 1.1.1989 günlerinde, hayat standardına ilişkin esasın da 1.1. 1988 de başlayarak uygulanacağını öngördüğü saptanmıştır. Bir yıllık geriye yürütme açıkça bellidir. Bu durumda göstergeler, 1988 yılı için, aynı yılın sonunda saptanacak miktarlara göre uygulanacaktır. Gerçek anlamda geriye yürüme, içinde bulunulan yıl vergilendirmelerinde ayrı yıllar sonunda saptanan göstergelerin esas alınmasıyla belirginleşmektedir. Yasanın amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yaran, ölçülülük ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri yönlerinden gözetilince, bu tür vergi güvenlik önlemi sayılan, içerisinde bulunulan malî yıl bitmeden önce tüm bilgi ve verilerin elde edilerek gerçekçi bir güvenlik önlemi uygulamasına zaman açısından olanak veren bir yöntemin, kamu yararına uygun düşeceği, yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı da düşünülürse Anayasa'ya aykırı bir geriye yürüme olarak değerlendirilemeyeceği ağırlık kazanmaktadır.

4- Anayasa'nın 10. ve 173. Maddeleri Bakımından inceleme:

İptali istenilen maddenin, Anayasa'nın yasa önünde eşitlik ilkesini öngören 10. ve esnaf ve sanatkârların korunması için destekleyici önlemler alınmasını buyuran 173. maddeleriyle doğrudan bir ilişkisi saptanamamıştır. Genişletilen yöntemin sözü edilen maddelerle çelişen bir yanı görülememiştir.

Yukarıda 2. ve 3. bölümlerde açıklanan aykırılık nedenleriyle 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'na 3505 sayılı Yasa'nın 13. maddesiyle eklenen geçici 32. madde iptal edilmelidir.

C. 3505 sayılı Yasa'nın 15. Maddesinin Dördüncü Fıkrasının Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu:

İşe yeni başlayanlar yönünden geçici vergi koşullarını doğrudan hayat standardı esasına bağlı olarak düzenleyen bu fıkra, kararın önceki bölümlerinde belirtilen nedenlerle Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu kabul edilen sistemin bir parçasını oluşturduğu için, aynı nedenlerle Anayasa'ya aykırı düşmektedir.

İptal edilmelidir.

D. 3505 Sayılı Yasa'nın 21. Maddesinin Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu:

Kurumlar Vergisi yükümlüleri yönünden peşin ödeme esasına bağlı düzenlemeye ilişkin 21. madde, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası'nda mükerrer 40. maddesini madde başlığıyla birlikte değiştirmektedir. Buna göre, sözü edilen madde yeniden düzenlenmiş, peşin ödeme sistemi, kurumlar vergisi yönünden de aynen kabul edilmiştir.

Mükerrer 40. madde, önceki biçimde, 3239 sayılı Yasa ile getirilmişti. Kurumlar vergisi yükümlüleri de, gelir vergisi yükümlülerinde olduğu gibi, câri vergilendirme dönemi vergilerine mahsup edilmek üzere, aynı oranda, "dahilî tevkifat" yapıp vergi dairesine ödemekle yükümlü tutulmuşlardı.

Katma değer vergisine bağlı olarak kabul edilen bu sistem, gelir vergisi yönünden terk edilip, "geçici vergi" adı altında yeniden düzenlenince, kurumlar vergisi yönünden de, koştur bir düzenleme getirilmiş ve bu amaçla, şimdi incelenmekte olan madde yürürlüğe konulmuştur. Yeni düzenleme, sistem olarak, gelir vergisine ilişkin peşin ödeme esaslarını aynen kurumlar vergisi yönünden de benimsemiştir.

Ancak, peşin verginin en az tutarı hakkında, kurumlar vergisinin niteliğine uygun özel düzenleme kabul edilmiştir. Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Yasası'nın 1. maddesine göre, kurumlar vergisi yükümlüleri, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu teşebbüsleri, dernek ve vakıflara ilişkin ekonomik işletmeler ve iş ortaklıklarından oluşan kurumlardır.

'Bunların niteliklerine uygun olarak, ödeyecekleri en az peşin vergi de, özel olarak saptanmış, *zarar* beyan eden kurumlar dahilî' Gelir Vergisi Yasası'na göre birinci sınıf tacirler için uygulanan ve bir önceki yıl gelirlerinin saptanmasında esas alınan hayat standardı temel göstergeler tutarının, kurum ortak sayısı ile çarpılması sonucu bulunacak tutara düşen kurumlar vergisinin % 50'sinden aşağı olamayacağı esası kabul edilmiştir. Ortak sayısının beşi aşması durumunda, en az tutarın hesabında ortak sayısı beş olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, eshamlı komandit ortaklıklarda, komandite ortak sayısının gözetilmeyeceği ve yeni işe başlayan yükümlülerde, ilk kurumlar vergisi beyannamesi verilinceye kadar, geçici vergi alınmayacağı da kabul edilmiştir. Yukarıda kararın (A) bölümünde incelenen 3505 sayılı Yasa'nın 15. maddesinin dördüncü fıkrası dışındaki ilke ve kuralları benimseyerek benzer niteliği taşıyan 21. maddenin de Anayasa'ya aykırı bir yönü saptanamamıştır. Yükümlünün "gerçek kişi" yerine "kurum" olması anayasal denetim yönünden bir fark yaratmamaktadır. Bu yüzden, 15. maddeye ilişkin denetim ölçüleri 21. madde için de geçerlidir.

Ancak, 21. maddeyle değiştirilen 5422 sayılı Yasa'nın mükerrer 40. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve en az peşin vergi tutarını belirleyen kurallar, Anayasa'ya aykırı bulunan hayat standardı esasına bağlanmış olduğundan, sözü geçen fıkra aynı nedenlerle uygulama yeteneğinden yoksun durumda kalmakta ve Anayasa'ya aykırı düşmektedir.

İncelenen 40. maddenin ikinci fıkrası açıklanan nedenlerle iptal edilmelidir.

E. 3505 'Sayılı Yasa'nın 23., 26. ve 27. Maddelerinin Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu:

1- Yasa'nın 23. maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'nın 3316 sayılı Yasa'yla değişik 28. maddesini bir kez daha değiştirerek Bakanlar Kurulu'nu, katma değer vergisinin vergiye bağlı her işlem için % 10 olan oranını dört katına kadar artırmaya, % 1 e kadar indirmeye, bu oranlar içinde değişik mal ve hizmetlerle kimi malların perakende satışı için değişik vergi oranları saptamaya yetkili kılmıştır. Bu yetki, Anayasa'nın 73. maddesinin

dördüncü fıkrasına uygun bir işlemi içermektedir. Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.1987 günlü, Esas 1986/5, Karar 1987/7 sayılı karar, ekonomik koşullarla, önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak gereği yönünden Bakanlar Kurulu'nun belirli ve sınırlı yetkisini uygun görmüştür. Bu maddeye yönelik Anayasa'ya aykırılık savı yerinde görülmediğinden iptal istemi reddedilmelidir.

2- Yasa'nın 26. maddesi, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasa'nın 9. maddesini değiştirerek taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılan motorlu taşıtlar vergisi miktarlarında, yıl içinde bu Yasa'nın 10. ve 11. maddeleri gereğince yapılacak değişikliklere göre ödenecek vergilerin yükümlülere yansıtılmasını düzenlemektedir. Değişikliklerin kimi koşullarda yükümlülere yansıtılması Anayasa'ya herhangi bir aykırılık oluşturmamaktadır. Yeni düzenlemeye göre motorlu taşıtlar vergisi her yılın Ocak ayı başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Bu biçimde saptanan vergi tutarı da o yılın Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Yeni düzenlemeyle, ayrıca, yıl içinde vergi miktarında bir değişiklik olması durumunda, ödenecek vergi, değişiklik takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise izleyen son altı aylık dönemin başında, son altı ayında yapılmış ise izleyen takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır.

Şu duruma göre, içerisinde bulunulan yılın ilk dönemindeki bir değişiklik o yılın ikinci dönemine yansımaya karşın, ikinci dönemde olan değişiklik ertesi yıla etki yapmaktadır. Dava konusu bu düzenleme de, Anayasa'nın yukarıda incelenen kural ve ilkelerine ters düşmemektedir.

Gerçekten motorlu taşıtlar vergisi, vergi sistemimizde, bir servet vergisi olarak nitelendirilmektedir. Bir motorlu taşıta sahip olunması, bu verginin doğumu için yeterlidir. Yıl içindeki değişikliklerin, yukarıda belirlendiği biçimde yükümlülere yansıtılması, taşıtların gerçek değerlerine göre, vergilendirilebilmelerini amaçlamakta, Anayasa'nın, "malî güç", yani gelir ve serveti esas alan ilkelerine uygun düşmektedir.

Öte yandan, bu tür bir vergilendirme, yukarıdaki bölümde açıklanan vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesine de ters düşmemektedir. Zira, düzenlemede, gerçek anlamda bir geriye yürüme, yani, önceki yasa döneminde tamamlanmış ve hukuksal sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum ve ilişkilerin, yeni yasaya bağlı olması değil, önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni kuralların uygulanması, daha açık bir anlatımla gerçek bir geriye yürümeme söz konusudur.

Bu nedenle, incelenen 26. maddede, Anayasa'nın 2., 73. ve diğer maddelerine aykırılık bulunamamıştır, iptal istemi reddedilmelidir.

3- Yasa'nın 27. maddesi, yine 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası'nın 10. maddesini değiştirerek Bakanlar Kurulu'na, bu Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerdeki vergi miktarlarını belirli öğeler bakımından kısmen, ayrı ayrı ya da birlikte artırma ve Yasa'da yazılı miktarlardan az, bu miktarların 10 katından çok olmamak koşuluyla yeni vergi miktarları saptama yetkisini tanımıştır. Bu yetkilendirme, yukarıda değinildiği gibi Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına dayandığından, Anayasa'dan kaynaklanan bu yetkiyi Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı bulmak olanaksızdır.

Bu nedenle, 27. maddeye yönelik iptal istemi de reddedilmelidir.

F. Dava konusu 3505 sayılı Yasa'nın yukarıda belirtilen hükümlerinin iptal edilmesi kamu yararını olumsuz yönde etkileyecek nitelikte hukuksal boşluk doğuracağından, gerekli göreceği yeni düzenlemeler için yasama organına süre tanımak amacıyla iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun bulunmuştur.

V- SONUÇ:

3.12.1988 günlü, 3505 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun"un;

A- 15. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 120. maddenin dördüncü fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, öbür fıkralarının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve bu fıkralara yönelik iptal isteminin REDDİNE;

B- 18. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 32. maddenin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE,

C- 21. maddesiyle değiştirilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'-nun mükerrer 40. maddesinin ikinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, öbür fıkralarının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve bu konudaki iptal isteminin REDDİNE,

D- 23. maddesiyle değiştirilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3316 sayılı Yasa ile değişik 28. maddesinin;

26. ve 27. maddeleriyle değiştirilen 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9. ve 10. maddelerinin;

Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE,

E- 3505 sayılı Yasa'nın iptal edilen hükümleri kamu yararını olumsuz yönde etkileyecek nitelikte hukuksal boşluk doğuracağından Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrası ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine,

7.11.1989 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Başkan
Mahmut C. CUHRUK

Başkanvekili
Yekta Güngör ÖZDEN

Üye
Necdet DARICIOĞLU

Esas Sayısı: 1989/6
Karar Sayısı: 1989/42

Üye

Muammer TURAN

Üye

Mehmet ÇINARLI

Üye

Servet TÜZÜN

Üye

Mustafa ŞAHİN

Üye

İhsan PEKEL

Üye

Selçuk TÜZÜN

Üye

Ahmet N. SEZER

Üye

Erol CANSEL