

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1995/4

Karar Sayısı : 1995/28

Karar Günü : 6.7.1995

R.G. Tarih-Sayı :02.02.1996-22542

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Edirne Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.5.1994 günlü, 3986 Sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un, 1. maddesinin (e) bendi, 2. maddesinin (e) bendi ve 4. maddesinin (f) bendinin, Anayasa'nın 55. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

1994 yılı Haziran ayı ücretinden stopaj yoluyla kesilen ekonomik denge vergisinin terkinin ve geri verilmesi istemiyle açılan davada, 3986 sayılı Yasa'nın 1/e, 2/e ve 4/f bentlerinin Anayasa'ya aykırı olduğu yolundaki davacı savını ciddi bulan Mahkeme, bu bentlerin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenen Yasa Kuralları

3986 sayılı Yasa'nın iptali istenen kuralları şunlardır:

1- "Madde 1- Aşağıda sayılan mükellefler ekonomik denge vergisine tabidirler :

.....

e) Bu Kanunun yayımlandığı tarihte ücret geliri elde eden ve 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 600.000.000 lirayı aşan ücretliler (yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler dahil)."

2- "Madde 2- Ekonomik denge vergisi:

.....

e) 1 inci maddenin (e) bendinde sayılan ücretlilerin 1993 takvim yılında elde ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden % 10 (Bu vergiden, "d" bendine göre hesaplanan vergi mahsup edilir.);"

3- "Madde 4- Ekonomik denge vergisi aşağıda belirtilen sürelerde beyan üzerine idarece tarh edilerek ödenir.

.....

f) 1993 takvim yılı ücretlerinin vergi matrahı 600 000 000 lirayı aşan ücretlilerin bu ücretleri için hesaplanacak olan ekonomik denge vergisi, ücretlilerin bu Kanunun yayımı tarihinde kendilerine ücret ödemesinde bulunan işverene, 1993 yılında elde ettiği ücretlerinin gelir vergisi matrahını bildirmeleri üzerine, bu işverenlerce bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan ücret ödemelerinden; birincisi ilk aya ait ücretten, ikincisi üçüncü aya ait ücretten, üçüncüsü de beşinci aya ait ücretten tevkif edilmek suretiyle üç eşit taksitte ödenir. Muhtasar beyanname vermek zorunda olan işverenler, tevkif suretiyle kestikleri bu vergiyi, muhtasar beyanname verme süreleri içinde beyan eder ve aynı süre içinde öderler."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

İtiraz gerekçesinde dayanılan Anayasa kuralları da şunlardır:

1- "MADDE 55.- Ücret emeğin karşılığıdır.

Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır.

Asgarî ücretin tespitinde ülkenin ekonomik ve sosyal durumu gözönünde bulundurulur."

2- "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 benzeri 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."

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca Yekta Güngör ÖZDEN, Güven DİNÇER, İhsan PEKEL, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Haşim KILIÇ, Yalçın ACARGÜN, Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Ali HÜNER ve Lütfi F. TUNCEL'in katılmalarıyla yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik giderildiğinden işin esasının incelenmesine, sınırlama sorununun esas inceleme evresinde ele alınmasına, 12.1.1995 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

İşin esasına ilişkin rapor, başvuru kararı ve ekleri, Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen yasa kuralları ile aykırılık savına dayanak yapılan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ve

öteki yasama belgeleri okunup incelendikten ve Maliye Bakanı ile iki yetkilinin sözlü açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü :

A- İtiraz Konusu Kuralların Anlam ve Kapsamı

Yasa'nın genel gerekçesinde şöyle denilmektedir:

"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 ilâve bir vergi alınması için Tasarı hazırlanmıştır."

3986 sayılı Yasa ile kimi yeni vergiler konulmakta ek vergiler getirilmekte ve kimi yasalarda da değişiklik yapılmaktadır.

Getirilen yeni vergiler, bir kez alınması öngörülen Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisidir. Ek vergiler ise, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir.

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 3986 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (e) bendi, 2. maddesinin (e) bendi ve 4. maddesinin (f) bendinin Anayasa'ya aykırı olduğunu ileri sürmektedir.

İtiraz konusu kurallar ücretlilerden alınan Ekonomik Denge Vergisi'ne ilişkindir. Bunlardan 1. maddenin (e) bendinde vergi yükümlüsü, 2. maddenin (e) bendinde verginin konusu, matrahı ve oranı, 4. maddenin (f) bendinde ise verginin beyanı ve ödenmesi ile ilgili esaslar belirlenmektedir.

1- 1. Maddenin (e) Bendi

(e) Bendine göre bu Yasa'nın yayımlandığı tarihte ücret geliri elde eden ve 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ücretliler (yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler dahil) Ekonomik Dengi Vergisinin yükümlüsüdürler.

2- 2. Maddenin (e) Bendi

Bu bende göre, 1. maddenin (e) bendinde sayılan ücretlilerin 1993 takvim yılında elde ettikleri ücret gelirlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden % 10 ekonomik denge vergisi alınacaktır. Bu vergiden "d" bendine göre hesaplanan vergi mahsup edilecektir. Ekonomik Denge Vergisi'nin matrahının hesabında, ücret gelirinin 600 milyon lirayı aşan kısmı değil ücretin tamamı esas alınacaktır.

3- 4. Maddenin (f) Bendi

Yasa'nın "Beyan ve Ödeme" başlıklı 4. maddesinin (f) bendine göre; 1993 takvim yılı ücretlerinin vergi matrahı 600 milyon lirayı aşan ücretlilerin bu ücretleri için hesaplanacak olan Ekonomik Denge Vergisi, ücretlilerin bu Kanunun yayımı tarihi olan 7.5.1994 gününde kendilerine ücret ödemesinde bulunan işverene, 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahını bildirmeleri üzerine, bu işverenlerce bu Yasa'nın yayımı tarihinden sonra yapılan ücret ödemelerinden; birincisi ilk; ikincisi üçüncü, üçüncüsü de beşinci aya ait ücretten tevkif edilmek suretiyle üç eşit taksitte ödenecektir. Muhtasar beyanname vermek zorunda olan işverenler tevkif suretiyle kestikleri bu vergiyi, muhtasar beyanname verme süreleri içinde beyan ederek, aynı süre içinde ödemek zorundadırlar.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

1- Anayasa'nın 73. Maddesi Yönünden

a- 1. Maddenin (e) Bendinin İncelenmesi

Başvuru kararında, 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ücretlilerin ekonomik denge vergisi yükümlüsü olmalarına karşın, 600 milyon lira ücret geliri elde edenlerin bu verginin yükümlüsü olmadığı; böylece 601 milyon lira ücret geliri olan yükümlünün % 10 üzerinden 60,1 milyon lira Ekonomik Denge Vergisi ödeyeceği, 600 milyon lira ya da daha eksik ücret alana göre elinde daha az net ücret kalacağı, bu durumun Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasına aykırılık oluşturacağı ileri sürülmektedir.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmektedir.

Fıkra, verginin "genel olması", "malî güce göre" ve "kamu giderlerini karşılamak üzere" alınması öngörülmüştür.

Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar.

Malî güce göre vergilendirme ise, 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.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi, ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımının sağlanması amaçlanmıştır.

Sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme gibi uygulamalar, vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağılımının araçlarıdır.

Yasakoyucu, anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir, servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde, konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir; gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir.

1. maddenin (e) bendinde, bu Yasa'nın yayımlandığı tarihte ücret geliri elde edenlerden, 1993 yılında ücret geliri olanlar, gelir vergisi matrahlarına göre ayrılmış, 600 milyon liranın üzerinde ücret geliri elde edenler Ekonomik Denge Vergisi'nin yükümlüsü sayılmıştır. Plân ve Bütçe Komisyonu'nda tasarıya eklenen (e) bendinin gerekçesinde, amacın, vergi ödeme gücü yüksek olan gelir gruplarının kamu harcamalarına daha fazla katılmalarını sağlamak amacına yönelik olduğu belirtilmiştir. (e) bendinde 1993 yılında 600 milyon liranın üzerinde ücret geliri elde eden herkes Ekonomik Denge Vergisi'nin vergi yükümlüsü sayıldığından bu kural, Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen verginin genelliği ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Bu nedenle dava konusu 1. maddenin (e) bendinin Anayasa'nın 73. maddesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

b- 2. Maddenin (e) Bendi

İtiraz başvurusunda bu bentle ilgili olarak 600 milyon lirayı aşan ücretlerde, ücretin tümü üzerinden vergi alınmasının vergide adalet ve eşitlik ilkelerine, böylece Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık oluşturduğu ileri sürülmektedir.

Verginin konu, matrah ve oran başlıklı 2. maddenin (e) bendinde;

"1 inci maddenin (e) bendinde sayılan ücretlilerin 1993 takvim yılında elde ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden % 10" Malî Denge Vergisi alınacağı öngörülmüştür.

1. maddenin (e) bendine göre yükümlülüğün belirlenmesinde kabul edilen tek ölçüt, ücret gelirleri toplamının 600 milyon liranın üzerinde olmasıdır. 600 milyon lirayı aşan ücret geliri elde edenler vergi yükümlüsü sayılırken, 600 milyon lira ve aşağısında ücret elde edenler vergi yükümlüsü sayılmamışlardır. Böylece, 1993 yılı içinde elde ettikleri ücret gelirlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ve bu miktar üzerinden % 10 Ekonomik Denge Vergisi ödeyenlerin ellerinde kalan ücret geliri, 600 milyon lira ve daha az toplam ücret geliri elde eden ve bu nedenle de söz konusu vergi yükümlüsü olmayanların ellerinde kalan ücret gelirinden, daha az olacaktır. 1993 yılında elde edilen 600 milyon lirayı aşan ücret gelirinin, 600 milyon liralık bölüm düşülmeden tümüyle vergi matrahı kabûl edilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Adalet ve eşitliğe uygun olan, 600 milyon düşüldükten sonra kalan ücret gelirinin vergilendirilmesidir.

Açıklanan nedenlerle, 3986 sayılı Yasa'nın 2. maddesinin (b) bendi Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına aykırıdır ve iptali gerekir. Güven DİNÇER bu görüşe katılmamıştır.

c- 4. Maddenin (f) Bendinin İncelenmesi

Bentte, "1993 takvim yılı ücretlerinin vergi matrahı 600.000.000 lirayı aşan ücretlilerin bu ücretleri için hesaplanacak olan Ekonomik Denge Vergisi, ücretlilerin bu Kanunun yayımı tarihinde kendilerine ücret ödenmesinde bulunan işverene, 1993 yılında elde ettiği ücretlerinin gelir vergisi matrahını bildirmeleri üzerine, bu işverenlerce bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan ücret ödemelerinden; birincisi ilk aya ait ücretten, ikincisi üçüncü aya ait ücretten, üçüncüsü de beşinci aya ait ücretten tevkif edilmek suretiyle üç eşit taksitte ödenir. Muhtasar beyanname vermek zorunda olan işverenler, tevkif suretiyle kestikleri bu vergiyi, muhtasar beyanname verme süreleri içinde beyan eder ve aynı süre içinde öderler." denilmektedir.

Bu bent, 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ücretlilerin ödeyecekleri Ekonomik Denge Vergisinin beyanı ve ödenmesi yöntemine ilişkindir. Anayasa'ya aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

2- Anayasa'nın 55. Maddesi Yönünden İnceleme

Anayasa'nın "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan bu maddenin, ücrette adalet sağlanması ile ilgili itiraz konusu kurallarla bir ilişkisi bulunmamaktadır.

C- İptal Kararının Öbür Kurallara Etkisi

2949 sayılı Yasa'nın 29. maddesinin ikinci fıkrasında, "Ancak başvuru, kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya içtüzüğün sadece belirli madde veya hükümleri aleyhine yapılmış olup da, bu belirli madde veya hükümlerin iptali kanunun, kanun hükmünde kararnamenin veya içtüzüğün bazı hükümlerinin veya tamamının uygulanmaması sonucunu doğuruyorsa, Anayasa Mahkemesi keyfiyeti gerekçesinde belirtmek şartıyla, kanun, kanun hükmünde kararname veya içtüzüğün bahis konusu öteki hükümlerinin veya tümünün iptaline karar verebilir." denilmektedir.

3986 sayılı Yasa'nın 2. maddesinin (e) bendinin iptali nedeniyle, ücretlilerin Ekonomik Denge Vergisi beyan ve ödemelerine ilişkin 4. maddesinin (f) bendinin uygulanma olanağı kalmamıştır. Bu nedenle, 2949 sayılı Yasa'nın 29. maddesi gereğince bu bendin de iptali gerekmektedir.

VI- SONUÇ

4.5.1994 günlü, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un;

A- 1. maddesinin (e) bendinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

B- 2. maddesinin (e) bendinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Güven DİNÇER'in karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

Esas Sayısı : 1995/4
Karar Sayısı : 1995/28

C- 4. maddesinin (f) bendinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

D- İptal edilen 2. maddenin (e) bendi nedeniyle uygulama olanağı kalmayan aynı Yasa'nın 4. maddesinin (f) bendinin, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 29. maddesi gereğince İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

6.7.1995 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Güven DİNÇER	Yılmaz ALİEFENDİOĞLU
Üye	Üye	Üye
Selçuk TÜZÜN	Ahmet N. SEZER	Haşim KILIÇ
Üye	Üye	Üye
Yalçın ACARGÜN	Mustafa BUMİN	Sacit ADALI
Üye	Üye	
Ali HÜNER	Lütfi F. TUNCEL	

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1995/4

Karar Sayısı : 1995/28

Verginin Anayasal ve Hukuksal boyutları Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmiştir.

Verginin ekonomik, malî, toplumsal boyutları ise siyasal tercih konusudurlar. Bu konulardan anayasal metinlerine girenler ise anayasal ilke halinde vergi ile ilgili düzenlemelerin temelinde yer alırlar.

Anayasa'nın 73. maddesinde vergi ile ilgili olarak aşağıdaki ilkelerin konulduğu görülmektedir:

I. Vergi, resim ve harçlar ile malî yükümlülükler ancak kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir. Bu konuda yasama organınca belirlenen sınırlar içinde vergi oranlarında değişiklik yapmak üzere Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

Verginin yasallığı ilkesi demokratik mücadelenin sonucu olarak uzun bir tarihi süreç içinde bugünkü anayasal yerini ve boyutunu kazanmıştır.

Vergi koyma yalnızca parlamentoya ait olan devredilemez bir yetkidir.

II. Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Burada vergi ödevi ülke sınırları içinde yaşayan herkese yüklenmiştir. Ülkede yaşayanlar vatandaşlık bağına bakılmaksızın ekonomik bir ölçü olan "malî güce" göre vergilendirilecektir. Anayasa'da öngörülen malî güce göre vergilendirme, verginin yasallığı ilkesi gereği, yasalarla açıklık kazanacak ve kurallaşarak düzenlenecektir.

III. Vergi yükü, adaletli ve dengeli olarak dağıtılacaktır.

Adaletli ve dengeli dağılım ilkesi zamana, yere, toplumsal şartlara ve ilgili ülkeye ve ülkenin siyasal yaşamında geçerli olan düşüncelere göre belirlenecek ve parlamentoca vergi hukukunun pozitif metinleri haline getirilecektir. Böylece, toplumun belirlenecek sosyal hedeflere doğru yol alabilmesi için maliye politikaları etkin bir araç olarak kullanılabilecektir.

Görüldüğü gibi Anayasa'nın 73. maddesine konulan verginin yasallığı, malî güce göre vergi alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri aynı hukuksal yapıda, açıklıkta ve kesinlikte ilkeler değildir. Zira, verginin yasallığı ve yalnız parlamento tarafından konulabileceği yolundaki anayasal açıklık ve kesinlik, "ekonomik", "malî" ve sosyal kavramlarla ilgili olan "malî güç" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" gibi içeriği felsefi ve siyasal düşünce ve inanca bağlı kavram ve kurallarda aranamaz. Dava konusu kuralların anayasal denetiminde bu gerçekler ve temeller göz önünde tutulmalıdır.

3986 sayılı kanunla getirilen vergi, çeşitli gelir unsurlarına dayanan gelir ve bazı servet göstergeleri (gayrimenkul ve taşıt aracı) esas alınarak konulmuş olağanüstü bir servet vergisidir.

Dava konusu edilen kurallar olağanüstü bir verginin ücretlilerden alınacak bölümü ile ilgilidir. Bu kurallarla yüksek ücret alanlar, ücretleri norm alınarak vergilendirilmektedirler. Yüksek ücretlilerin fevkalade bir vergiyle yükümlü tutulmaları ve bunların vergilendirme biçim ve vergi oranları birbirlerinden ayrılmayacak bir bütündür.

Olağanüstü ve bir defaya mahsus olarak alınan bir verginin anayasal denetiminde vergilendirme tekniği gereği yapılan düzenlemelerde, vergi aşamalarının bölünerek inceleme yapılması mümkün değildir. 3986 sayılı Yasa'ya göre alınan vergilerin ve bu vergi anlayışının getirdiği vergi yükünün toplumun muhtelif kesimlerine yansıtılması Anayasa'ya uygunluk denetiminde kendi fevkaladeliliği içinde, kendi genel denge ve tutarlılığı içinde bir bütün olarak ele alınmalıdır. 3986 sayılı Kanun'la getirilen malî denge, net aktif, ek gayrimenkul ve ek motorlu taşıt vergileri açık olarak servet vergisidirler. İster politik kadroların kötü, beceriksiz ve populist tutumundan isterse fevkalade ekonomik, toplumsal veya siyasi nedenlerden kaynaklansın devletin karşılaştığı malî çıkmazın aşılması için süreklilik taşımaması kaydıyla fevkalade servet vergisi yoluna başvurulabilir. Ancak, burada servetin vergilendirilmesi anlayışı içinde verginin yasallığı ve verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi anayasal kavramlara göre denetim yapılabilir.

Davada verginin yasallığı konusunda bir iddia ve şüphe mevcut değildir. Dava konusu vergi hakkında bir servet vergisi olarak vergi yükünün malî güce göre adaletli ve dengeli dağılımı konusunda herhangi bir şüphe ileri sürülemez. Zira yasa, temelde gelirin ve servet unsurlarının değerlendirilmesinde adil davranmış, makûl ve herkes için kabul edilebilir objektif vergi normları koymuştur.

Dava konusu kuralları incelenirken ve özellikle verginin uygulamasına yönelik ikincil ve alt kurallar incelenirken genel vergilendirme ilkesine bağlı kalınıp denetim bir bütün olarak ele alınmalıdır.

İtiraz konusu olayda Mahkememizce Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilen 2. maddenin (e) bendi, yüksek ücretli kesimin servet vergisi ile vergilendirilmesindeki biçim ve vergi oranlarını düzenlemektedir.

Mahkememizce birbirleri ile içiçe olan iki kural 1 (e) ve 2 (e) bentleri birbirlerinden ayrılarak ve mükellefiyet tesis eden ve konu sınırlaması yapan yasa kuralı Anayasa'ya uygun bulunurken, vergilendirme biçimi ve vergi nisbeti ile ilgili kuralının iptal edilmesine aşağıdaki iki nedenle katılmak mümkün değildir:

a. Her ülke, kendi ekonomik kültürel ve sosyal yapısına uygun bir vergilendirme düzeni kurmak zorundadır. Ekonomik olayların bütünüyle kayda geçirilmediği ve muhasebeleşmediği ve vergi kültürünün tam olarak yerleşmediği ülkemizde, verginin zaman zaman veya belirli konularda gözlenebilen veya elde edilebilen bazı dış unsurlara ve kabullere (varsayımlara) dayanılarak yapılması kaçınılmazdır. Gelirin, giderin ve servetin vergilendirilmesinde bu anlayışla birtakım varsayımlarla hareket etmek, bir gerçek ve zorunluluktur. Gelirin vergilendirilmesinde "ortalama kâr hadleri", "hayat standardı"; giderin vergilendirilmesinde "yurt dışına çıkış" gibi örneklerde görüldüğü gibi nasıl bazı dış unsurlar vergilendirmede ve vergi nisbetlerinin tesbitinde temel alınıyorsa bir servet vergisinin ücretlerde uygulanmasında da "yüksek ücret" servetin vergilendirilmesinde bir ölçü olabilir.

b. 600 milyon liranın, ücretlinin fevkalade biçimde vergilendirilmesinde sınır kabulü vergide "muafiyet" uygulanmasının çok görünen bir örneğidir.

Esas Sayısı : 1995/4
Karar Sayısı : 1995/28

Vergiyle ilgili düzenlemelerde belirli bir sayısal sınıra kadar olanlar için muafiyet tanınması bu sınırın aşılması halinde herhangi bir istisna tanınmadan bütün vergilendirilmesinin, Anayasa'nın vergi ile ilgili ilkeleriyle ilgisi yoktur. İtiraz konusu olayda 600 milyon liralık bir "muafiyet" haddi tesbit edilmiş, yasakoyucu tarafından bu had bir "istisna" olarak düzenlenmemiştir. Bu düzenleme yasakoyucuya ait bir vergilendirme tercihidir. Servete dayanan vergilendirmenin bir sonucudur.

Bu nedenlerle 2 (e) bendinin iptal edilmesi kararına karşıyım.

Başkanvekili

Güven DİNÇER