

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1995/7

Karar Sayısı : 1995/35

Karar Günü : 18.7.1995

R.G. Tarih-Sayı :09.01.1997-22872

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Gaziantep 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 5., 6. ve 7. maddelerinin, Anayasa'nın 2., 19. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Serbest meslek erbabı olarak gelir vergisi yükümlüsü bulunan dâvacının, ihtirazî kayıtlar verdiği net aktif beyannamesi üzerine adına tahakkuk ettirilen verginin terkinini istemiyle açtığı davada, ileri sürdüğü aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varan mahkeme, 3986 sayılı Yasa'nın 5., 6. ve 7. maddelerinin iptali istemiyle başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralları

3986 sayılı Yasa'nın iptali istenen maddeleri şunlardır:

1- "MADDE 5.- Net aktif vergisinin konusunu:

a) Bilanço esasına göre defter tutmak mecburiyetinde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatları,

b) İşletme hesabı esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ile serbest meslek erbabının 1993 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatları,

Teşkil eder.

Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye'deki işletmelerine ait bilançolarında veya envanterlerinde yer alan net aktifleri veya bunların gayrisafi hâsılatları da bu vergiye tabi tutulur. Adi ortaklık, adi komandit şirket veya kollektif şirketin net aktif vergisi, bu ortaklık ve şirketlerce ödenir. Bu vergi bir defaya mahsus olarak alınır.

Net aktiften maksat, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca tesbit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarıdır. Nazım hesaplarda gösterilen tutarlar varlık addolunmaz. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabının dönem sonundaki emtia mevcudu ile amortisman tabi iktisadî kıymetlerinin net değerleri bunların net aktiflerini oluşturur. Bu Kanunun IV üncü bölümünde yer alan hükümlere göre ek motorlu taşıtlar vergisine tabi olan taşıtlar, net aktifin tespitinde dikkate alınmaz. Gayrisafi hâsılat ise, aynı mevzuata uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen tutarları ifade eder."

2- "MADDE 6.- Net aktif vergisi, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hâsılatları üzerinden hesaplanır. Varlıkların net değeri, Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, sadece aynı Kanuna göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilmesi sonucu bulunan değerdir. Varlıkların net değerinin hesaplanmasında yeniden değerlendirme sonucu bulunan değer esas alınır. Gayrisafi hâsılat, toplam satış tutarlarından, sadece satış indirimleri düşülmek suretiyle hesaplanır. Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında faaliyet gösterenlerin net aktif değerlerinin hesaplanmasında, yıllara sari inşaat işleriyle ilgili olarak aktifleştirdikleri inşaat ve onarma maliyetlerinden sadece 1993 yılı hesap dönemine ilişkin olanları dikkate alınır.

Net aktif vergisinin oranı, net aktif değerleri üzerinden % 1,5, gayrisafi hâsılat üzerinden serbest meslek erbabında % 2, diğer mükelleflerde % 05'tir. Bu oranların yukarıdaki fıkrada belirtilen matrahlara uygulanması suretiyle bulunan tutarlardan yüksek olanı bu verginin tarhına esas alınır.

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefi olanlar ile özel finans kurumlarında ve dış ticaret sermaye şirketlerinde bu vergi, bunların sadece net aktifleri üzerinden hesaplanır. Bu hesaplama banka ve sigorta şirketlerinin ve özel finans kurumlarının net aktif değerlerinin 1/2'si esas alınır."

3- "MADDE 7.- Mükellefler, net aktif vergisini, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olarak bağlı bulundukları vergi dairesine, adi ortaklıklar, adi komandit şirketler ve kollektif şirketler ise katma değer vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesine, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki ay içinde verecekleri beyannamelerle tarh ve tahakkuk ettirirler. Verilecek beyannameye 1993 yılı hesap dönemi sonuna ilişkin bilançonun ve 1993 yılı hesap dönemi gelir tablosu veya işletme hesabı özeti, serbest meslek kazanç özeti ve envanter listesinin eklenmesi zorunludur. Net aktif değerinin 10 milyar lirayı veya gayrisafi hâsılat tutarının 30 milyar lirayı aşması halinde, bilanço ve gelir tablosunun, malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlendiği ve bu tablolara göre net aktif veya gayrisafi hâsılat tutarının doğru hesaplandığı konusunda, net aktif toplamı 10-50 milyar lira veya gayrisafi hâsılat tutarı 30-150 milyar lira arasında olanları serbest muhasebeci malî müşavirlere ve bu rakamları aşanları yeminli malî müşavirlere olmak üzere, 3586 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına rapor düzenletmeye ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Net aktif vergisi, ilki beyanname verme süresi içinde, diğerleri ise 1994 yılının Ağustos, Ekim, Aralık aylarında ve 1995 yılının Şubat ayında olmak üzere beş eşit taksitte verginin tarhına yetkili vergi dairesine ödenir. Mükelleflerin, net aktif değerleri veya gayrisafi

hâsılatları üzerinden ödeyecekleri bu vergi, beyan edilen matrahları ne olursa olsun, 10 milyon liradan az olamaz."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında dayanılan Anayasa kuralları şunlardır:

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

2- "MADDE 19.- Herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir.

Şekil ve şartları kanunda gösterilen:

Mahkemelerce verilmiş hürriyeti kısıtlayıcı cezaların ve güvenlik tedbirlerinin yerine getirilmesi; bir mahkeme kararının veya kanunda öngörülen bir yükümlülüğün gereği olarak ilgilinin yakalanması veya tutuklanması; bir küçüğün gözetim altında ıslahı veya yetkili merci önüne çıkarılması için verilen bir kararın yerine getirilmesi; toplum için tehlike teşkil eden bir akıl hastası, uyuşturucu madde veya alkol tutkunu, bir serseri veya hastalık yayabilecek bir kişinin bir müessesede tedavi, eğitim veya ıslahı için kanunda belirtilen esaslara uygun olarak alınan tedbirin yerine getirilmesi; usulüne aykırı şekilde ülkeye girmek isteyen veya giren, ya da hakkında sınır dışı etme yahut geri verme kararı verilen bir kişinin yakalanması veya tutuklanması; halleri dışında kimse hürriyetinden yoksun bırakılamaz.

Suçluluğu hakkında kuvvetli belirti bulunan kişiler, ancak kaçmalarını, delillerin yok edilmesini veya değiştirilmesini önlemek maksadıyla veya bunlar gibi tutuklamayı zorunlu kılan ve kanunda gösterilen diğer hallerde hâkim kararıyla tutuklanabilir. Hâkim kararı olmadan yakalama, ancak suçüstü halinde veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yapılabilir; bunun şartlarını kanun gösterir.

Yakalanan veya tutuklanan kişilere, yakalama veya tutuklama sebepleri ve haklarındaki iddialar herhalde yazılı ve bunun hemen mümkün olmaması halinde sözlü olarak derhal, toplu suçlarda engeç hâkim huzuruna çıkarılncaya kadar bildirilir.

Yakalanan veya tutuklanan kişi, tutulma yerine en yakın mahkemeye gönderilmesi için gerekli süre hariç engeç kırksekiz saat ve toplu olarak işlenen suçlarda ençok onbeş gün içinde hâkim önüne çıkarılır. Kimse, bu süreler geçtikten sonra hâkim kararı olmaksızın hürriyetinden yoksun bırakılamaz. Bu süreler olağanüstü hal, sıkıyönetim ve savaş hallerinde uzatılabilir.

Yakalanan veya tutuklanan kişinin durumu, soruşturmanın kapsam ve konusunun açığa çıkmasının sakıncalarının gerektirdiği kesin zorunluluk dışında, yakınlarına derhal bildirilir.

Tutuklanan kişilerin, makul süre içinde yargılanmayı ve soruşturma veya kovuşturma sırasında serbest bırakılmayı isteme hakları vardır. Serbest bırakılma ilgilinin yargılama süresince duruşmada hazır bulunmasını veya hükmün yerine getirilmesini sağlamak için bir güvenceye bağlanabilir.

Her ne sebeple olursa olsun, hürriyeti kısıtlanan kişi, kısa sürede durumu hakkında karar verilmesini ve bu kısıtlamanın kanuna aykırılığı halinde hemen serbest bırakılmasını sağlamak amacıyla yetkili bir yargı merciine başvurma hakkına sahiptir.

Bu esaslar dışında bir işleme tâbi tutulan kişilerin uğradıkları zarar, kanuna göre, Devletçe ödenir."

3- "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, Yılmaz ALİEFENDİOĞLU; İhsan PEKEL, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Haşim KILIÇ, Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Ali HÜNER ve Lütfi F. TUNCEL'in katılmalarıyla 26.1.1995 günü yapılan ilk inceleme toplantısında; dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, sınırlama sorununun esas inceleme evresinde ele alınmasına 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- Davada Uygulanacak Kural Sorunu

3986 sayılı Yasa'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, bilânço esasına göre defter tutan vergi yükümlülerini; ikinci fıkrasında dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen yükümlüleri, âdi ortakları, komandit ve kollektif şirketleri; son fıkrasının birinci ve ikinci tümcelerinde, verginin uygulanmasında net aktifte yer alan işletme varlıklarını ve nâzım hesapta gösterilen tutarları; 6. maddesinin birinci fıkrasının üçüncü tümcesinde yeniden değerlendirilen varlıkların net değerini; son tümcesinde, yıllara yaygın inşaat işlerini; maddenin son fıkrasında banka ve sigorta vergisi yükümlülerini; 7. maddesinin birinci fıkrasında, Net Aktif Vergisi beyannamesinin verilmesi, verginin tarhını ve ödenmesi; ikinci fıkrasının ilk tümcesinde, beyanname verme süresi düzenlendiğinden itiraz yoluna başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanacak kurallar değildir. Bu durum karşısında sözü edilen kurallara yönelik itirazın, yetkisizlik nedeniyle, Güven DİNÇER'in "Kurallar bir bütün olduğundan ayrılmaları gereksizdir" yolundaki karşıoyu ve oyçokluğuyla reddine karar verilmiştir.

B- Sınırlama Sorunu

Dâvacının, serbest meslek erbabı olması nedeniyle itiraz yoluna başvuran Mahkeme'nin bakmakta olduğu dâvada, 4.5.1994 günlü, 3986 sayılı Yasa'nın 5., 6. ve 7. maddelerinin kimi bölümlerine yönelik esas inceleme, "serbest meslek erbabı yükümlüler..." ile sınırlı olarak yapılmıştır.

C- İtiraz Konusu Kuralların Anlam ve Kapsamı

3986 sayılı 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 ilave bir vergi alınması için tasarı hazırlanmıştır."

3986 sayılı Yasa'yla kimi yeni vergiler konulmakta, ek vergiler getirilmekte ve kimi yasalarda da değişiklik yapılmaktadır.

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

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 3986 sayılı Yasa'nın 5., 6. ve 7. maddelerinin Anayasa'ya aykırı olduğunu ileri sürmektedir.

5. maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, net aktif verginin konusunu, serbest meslek erbabının 1993 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar ya da bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarının oluşturacağı öngörülmüştür. Maddenin son fıkrasında ise "net aktif" ve "gayrisafi hâsılat" deyimleri tanımlanmıştır.

6. maddenin birinci fıkrasının ilk tümcesinde, Net Aktif Vergisi'nin bilanço esasına bağlı yükümlülerin bilançolarının aktifinde, diğer yükümlülerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hâsılatları Net Aktif Vergisi'nin matrahı olduğu belirtilmiş, ikinci tümcesinde ise "net varlık" tanımlanmıştır. İkinci fıkrasında ise, net aktif değerleri üzerinden % 1,5, gayrisafi hâsılat üzerinden ise serbest meslek erbabından % 2, diğer yükümlülerden ise % 05 oranında Net Aktif Vergisi alınacağı; 7. maddenin ikinci fıkrasının ikinci tümcesinde de yükümlülerin net aktif değerleri ya da gayrisafi hâsılatları üzerinden ödeyecekleri net aktif vergisinin beyan edilen matrahları ne olursa olsun 10 milyon liradan az olamayacağı öngörülmüştür.

D- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Sınırlama kararı gereğince, 3986 sayılı Yasa'nın 5., 6. ve 7. maddelerinin Net Aktif Vergisi'nin konusunu, matrahını, oranını, asgarî miktarını belirleyen bölümleri ile "net aktif"i ve "gayrisafî hâsılat"ı tanımlayan ve ödenecek asgarî vergiyi düzenleyen bölümlerinin Anayasa'ya aykırılık sorunu incelenecektir. Kuralların bütünlüğü nedeniyle de konu birlikte değerlendirilmiştir.

1- Anayasa'nın 73. Maddesi Yönünden İnceleme

Başvuruda, Yasa'nın itiraz konusu kurallarının, Anayasa'nın 73. maddesindeki "malî güce göre vergilendirme" ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" denilerek verginin "genel olması", "malî güce göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere" alınması amaçlanmıştır.

Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. "Malî güç", Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.

73. maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayırlık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

3986 sayılı Yasa'nın 5., 6. ve 7. maddelerinin yukarıda açıklanan içerikleri gözetildiğinde Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı sorununun net aktif, gayrisafî hâsılat ve ödenecek asgarî vergi yönlerinden ayrı ayrı incelenmesi gerekir.

a- Net Aktif Esası

Servet vergisi uygulamalarında, mâmelek ve sermaye esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Ekonomik ve hukuksal olarak bu kavramlar birbirleri ile yakından ilgili, fakat farklı anlamdadırlar. Genelde servet, ekonomik; mâmelek ise, hukuksal bir anlam taşır. Mâmelek, kişiye bağlı varlıkların, sermaye ise, belirli bir işletmeye girişimci tarafından konulan aktiflerin toplamıdır.

Servet vergilerinin Anayasa'nın 73. maddesine göre değerlendirilmesi, gerçek servetin doğru olarak saptanabilmesi olanağıyla yakından ilgilidir.

Ekonomik anlamda servetin saptanmasında kimi verilerin, servetin göstergesi olarak kabulü zorunludur. Anayasa'nın 73. maddesi yönünden gerekli olan, getirilen yasal ölçünün malî gücü yansıtmaması, dengeli ve adaletli olmasıdır.

Yasa'nın 6. maddesinde varlıkların net değerinin, Vergi Usul Yasası'na göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, yalnızca aynı Yasa'ya göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilerek hesaplanması öngörülmüştür.

Yasa'da, Net Aktif Vergisi'nin konusunu ve matrahını oluşturan varlıkların net değerinin saptanmasında Vergi Usul Yasası'na göre belirlenen amortisman ve karşılıkların indirilmesi esasının getirilmesi, yükümlülerin Net Aktif Vergisi'ne esas olan varlıklarının vergi sistemi içinde tutarlı bir biçimde değerlendirildiklerini göstermektedir. Öte yandan, borçların düşülmeden aktif değerlerin saptanması da servet vergilerinin yapısından kaynaklanan bir zorunluluktur. Bir tür servet vergisi olan emlak ve taşıt vergilerinde de benzeri uygulama görülmektedir. Böyle bir değerlendirme anlayışı içinde serbest meslek erbabının dönem sonundaki emtia mevcudu ile amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerinin net değerlerinin Yasa'daki biçimde verginin konu ve matrahını oluşturması Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin, malî güce göre dengeli ve âdaletli olma ölçütlerine aykırı görülmemiştir.

Verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünün, âdaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir. Yasa'da yükümlülerin malî gücünün saptanmasında en az sakınca taşıyan bir yöntemle verginin konusunun net aktif olarak benimsenmesi, net aktifin tanımı ve saptanan vergi oranları verginin, âdaletli, dengeli ve malî güce göre alındığını göstermektedir.

Bu nedenlerle, 3986 sayılı Yasa'nın 5., 6. ve 7. maddelerinin, Net Aktif Vergisi'nin konusu ve vergi matrahına ilişkin kuralları Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olmadığından iptal isteminin reddi gerekir.

Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Mustafa BUMİN bu görüşe katılmamışlardır.

b- Gayrisafî Hâsılat Esası

Net Aktif Vergisi'nde gayrisafî hâsılatın, malî gücün saptanmasında matrah olarak kabûlü, diğer bir temel ölçü olarak alınmıştır. Anayasa'nın 73. maddesindeki verginin adaletli ve dengeli dağılımı ve malî güce göre ödenmesi ilkesi gereği gayrisafî hâsılat ölçütünün değerlendirilebilmesi için "Gayrisafî hâsılat", değişik iş alanlarında faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri yönünden değerlendirilmelidir. Gayrisafî hâsılatın, sanayi, ticaret ile malî alanlarda ve hizmet sektöründe serbest meslek sahibi olarak faaliyet gösteren yükümlüler yönünden anlamı değişiktir. Üretilen malın ve hizmetin türü, iç ve dış rekabet ortamı, kullanılan teknolojinin farklılığı, bazı malların yasal veya fiilî tekele tabi olup olmaması ve ayrıca serbest meslek alanının sayılanlardan çok farklı bir yapıya sahip olması gibi sebeplerle "gayrisafî hâsılat", yükümlülerin malî gücünü tam olarak yansıtmamaktadır. Ekonominin değişik ya da benzer kesimlerinde faaliyet gösterip de aynı gayrisafî hâsılatı sahip olan yükümlülerin malî güçleri de aynı olmayabilir.

Yükümlülerin 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafî hâsılatlarının verginin konusunun, matrahının belirlenmesinde esas alınması Anayasa'nın 73. maddesindeki, verginin herkesin malî gücüne göre alınması ilkesine aykırıdır.

Bu nedenle, Net Aktif Vergisi'nin konusunun ve matrahının gayrisafî hâsılat olarak belirlendiği 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile 6. maddesinin birinci fıkrasının ilk iki tümcesiyle ikinci fıkrasının serbest meslek erbabı yükümlüler yönünden iptalleri gerekir.

Güven DİNÇER, Sacit ADALI, Ali HÜNER ve Lütfi F. TUNCEL bu görüşe katılmamışlardır.

c- Ödenecek En Az Vergi

İptali istenilen 7. maddenin ikinci fıkrasının son tümcesinde, yükümlülerin net aktif değerleri ya da gayrisafî hâsılatları üzerinden ödeyecekleri verginin beyan edilen matrahları ne olursa olsun on milyon liradan az olamayacağı belirtilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür.

Malî güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ilkesidir. Yasakoyucunun vergi koyarken yükümlülerin ekonomik güçlerini gözönünde tutması ve tüm yükümlüleri, vergi yükleri yönünden birlikte değerlendirmesi gerekir.

Vergi yasalarında, yükümlülerden asgarî bir vergi alınabilmesini sağlamak üzere "hayat standardı", "ortalama kâr haddi" ve "götürü vergi" gibi çeşitli vergi güvenlik kurumları oluşturulmuştur. Dava konusu kuralla Net Aktif Vergisi uygulamasında matraha bakılmaksızın en az on milyon lira vergi alınması öngörülmektedir bir tür vergi güvenliği getirilmiştir.

Asgarî verginin, bütün Net Aktif Vergisi yükümlülerini kapsadığı, günün yaşam koşulları, ekonomik veriler ve asgarî ücret gözönünde tutulduğunda mükelleflerin ödeme güçlerini aşmadığı, vergi yükünün adaletsiz ve dengesiz dağılımına neden olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu nedenlerle iptal isteminin reddi gerekir.

Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ve Mustafa BUMİN bu görüşe katılmamışlardır.

2- Anayasa'nın 19. Maddesi Yönünden İnceleme

İtiraz başvurusunda Net Aktif Vergisi'nin itiraz konusu kurallarının, kişi güvenliğinin düzenlendiği Anayasa'nın 19. maddesine aykırı olduğu savında bulunulmuştur.

Anayasa'nın 19. maddesinde, yakalanma, yargıç önüne çıkarılma, tutuklanma gibi kişi hürriyeti ve güvenliği ile ilgili konuları düzenlemekte olup, konunun 73. maddedeki "Vergi ödevi" ile ilgisi bulunmamaktadır.

3- Anayasa'nın 2. Maddesi Yönünden İnceleme

Başvuruda, itiraz konusu kuralların Yasa'nın hukuk ve ekonomide istikrarsızlık ve belirsizlik getirdiği, hukuk güvenliğine aykırı olduğu ve geçmişe yönelik bir uygulamayı içerdiği belirtilerek, 3986 sayılı Yasa'nın, Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine aykırı düştüğü ileri sürülmektedir.

Hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu

geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasakoyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilinci olan devlettir. Devletin tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygun olması anlayışı, kazanılmış haklara saygı duyulmasını da içermektedir. Ancak kazanılmış bir haktan sözedilebilmesi için bu hakkın yeni yasadaki yürürlükte olan kurallara göre tüm sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olması gerekir.

Vergi hukukunda, yasa kurallarının geriye yürümesinin sözkonusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımı yapılmalıdır. Vergi Usul Yasası'nın 19. maddesine göre vergi alacağı, yasaların vergiye bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar.

Net Aktif Vergisi uygulanmasında, Yasa'nın geriye yürütülmesinin sözkonusu olup olmadığının anlaşılması için 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddeleri ile belirlenen verginin konu ve matrahının açıklanması yerinde olacaktır.

3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerine göre serbest meslek erbabı yükümlülerin Net Aktif Vergisi, 1993 yılı sonu itibarıyla düzenlenen envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hâsılatları üzerinden alınacaktır.

Net Aktif Vergisi, ülkenin ekonomik koşullarının zorunlu kıldığı ivedi finansman için konulmuş yeni bir vergidir. Vergi matrahının 1993 yılına ilişkin kimi malî veriler üzerinden saptanması, vergiyi doğuran olay veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmez. Başka bir anlatımla, hukuksal anlamda geçmişe dönük bir vergilendirme sözkonusu değildir.

Öte yandan, itiraz yoluna başvuran Mahkeme, net aktif vergisinin hukuk güvenliğine ve hukuksal istikrar düşüncesine aykırı olduğunu ileri sürmektedir.

Anayasa'da bir kez vergi alınmasını önleyen bir kural olmadığı gibi envanter ve amortisman kayıtlarındaki değerlerinin esas alınarak saptanan Net Aktif Vergisi'nin olağanüstülüğü ya da hukuk güvenliğini bozacak herhangi bir yönü bulunmamaktadır.

Net Aktif Vergisi'nin, öbür vergilerde olduğu gibi, verginin konusu, matrahı, oranı, kendi özel yasalarında; tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemleri ise tüm vergiler için geçerli olan Vergi Usul Yasası'nda ve Amme Alacaklarının Tahsili Hakkındaki Yasa'da; Net Aktif Vergisi uyuşmazlıklarının çözümü ise, vergi uyuşmazlıklarının çözümünü kurala bağlayan genel yasalarda düzenlenmiştir. Bu nedenle, olağanüstü nitelik taşımayan itiraz konusu kuralların hukuk devleti ilkesine aykırı bir yanı bulunmamaktadır. Ancak, Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin net aktif vergisinin matrahının belirlenmesinde gayrisafi hâsılatı esas alan kuralları, Anayasa'nın 73. maddesiyle birlikte, Türkiye Cumhuriyeti'ni bir hukuk devleti olarak da niteleyen 2. maddesine de aykırı düşmektedir.

Bu nedenlerle de iptali gerekir.

Güven DİNÇER, Sacit ADALI ve Ali HÜNER iptal görüşüne katılmamıştır.

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 sınırlama kararı uyarınca incelenen:

A- 5. maddesinin:

1- Birinci fıkrasının (b) bendinin,

a- Serbest meslek erbabı için net aktif vergisinin konusunu 1993 yılı hesap dönemi itibariyle çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yeralan varlıkların teşkil etmesine ilişkin bölümün Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Mustafa BUMİN'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

b- Serbest meslek erbabı için net aktif vergisinin konusunu bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafî hâsılatlarının teşkil etmesine ilişkin bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Güven DİNÇER, Sacit ADALI ile Ali HÜNER'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- Son fıkrasının:

a- Üçüncü tümcesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Mustafa BUMİN'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

b- Dördüncü tümcesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

c- Son tümcesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Güven DİNÇER, Sacit ADALI ile Ali HÜNER'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

B- 6. maddesinin:

1- Birinci fıkrasının,

a- Serbest meslek erbabı mükelleflerin vergi matrahında 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yeralan varlıkların esas alınmasına ilişkin bölümünün, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Mustafa BUMİN'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

b- Serbest meslek erbabının vergi matrahında 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafî hâsılatlarının esas alınmasına ilişkin bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Güven DİNÇER, Sacit ADALI ile Lütfi F. TUNCEL'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

Esas Sayısı : 1995/7
Karar Sayısı : 1995/35

2- İkinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE,
OYBİRLİĞİYLE,

C- 7. maddesinin ikinci fıkrasının son tümcesinin

Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Yekta Güngör ÖZDEN, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Yalçın ACARGÜN ile Mustafa BUMİN'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

18.7.1995 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Güven DİNÇER	İhsan PEKEL
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 GEREKÇESİ

Esas Sayısı : 1995/7

Karar Sayısı : 1995/35

Zamandan ve yerden yararlanmak amacıyla, Anayasa Mahkemesi'nin 13.7.1995 günlü, Esas 1994/85, Karar 1995/32 sayılı kararında kullandığım karşıoyumun gerekçesini (28.9.1996 günlü, 22771 sayılı Resmi Gazete'nin 61. sayfasında yayımlanan) şimdiki karar için yinelediğimi belirtmekle yetiniyorum.

Başkan

Yekta Güngör ÖZDEN

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1995/7

Karar Sayısı : 1995/35

Net Aktif Vergisi'nde konu ve matrah olarak gayrisafi hasılatın esas alınması yolundaki 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddesi kuralları, Mahkememizce Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı nedeniyle iptal edilmiştir.

Vergilerin matrahı bazı hallerde gerçek ekonomik verilere, bunların hesabında güçlük çekilen hallerde ise itibari bazı "kabul" ve "varsayımlara" dayanır.

Servet vergilerinde, servetin tesbiti yasakoyucunun bazı temel "kabul" ve "varsayımları"na göre yapılması zaruridir. Servetin vergilendirilmesinde, ekonomik ve malî anlamda gerçek servetin tanımlanması ve bulunması hangi yöntem kabul edilirse edilsin güçlüklerle doludur ve sonuçta da hukukî, malî ve ekonomik eleştirilere muhataptır. Hele acil ekonomik ve malî çözüm olarak bir defaya mahsus olarak getirilen bir verginin çeşitli açılardan eleştirisi de doğaldır.

Verginin anayasal temelleri ve vergilendirme ilkeleri yönünden kararda belirtilen bütün düşüncelere katılmakla birlikte gayrisafi hasılat yönünden yapılan değerlendirmelere ve çıkarılan sonuca katılmak mümkün değildir. Zira, gayrisafi hasılat hakkında öne sürülen ve Anayasa'nın 73. maddesine dayandırılan bütün anayasal eleştiriler net aktif esasına göre alınacak vergi içinde geçerlidir. Ayrıca, kararda belirtildiği gibi, "vergilendirme konusunda, matrahın belirlenmesi kadar alınacak verginin nispeti de vergilendirmenin adil, dengeli ve malî güce göre olmasını doğrudan etkilemektedir." Altıncı maddenin ikinci fıkrasında vergi oranının serbest meslekte % 2, diğerlerinde, % 0,5 olarak tesbiti ve malî kurumlar ile endüstriyel ve ticari kurumların birbirlerinden ayrılarak malî kurumların yalnızca net aktif üzerinden ve değişik bir

Esas Sayısı : 1995/7
Karar Sayısı : 1995/35

biçimde vergilendirilmeleri de gayrisafi hasılatın belirli dengeler içinde Anayasa'nın 73. maddesine uygun olarak ele alındığını ve vergi matrahı yapıldığını göstermektedir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, Net Aktif Vergisi'nde gayrisafi hasılat esasının Anayasa'nın 73. maddesine aykırı bir yanı bulunmadığından iptaline karşıyız.

Başkanvekili	Üye	Üye
Güven DİNÇER	Sacit ADALI	Ali HÜNER

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1995/7

Karar Sayısı : 1995/35

4.5.1994 günlü, 3986 sayılı Yasa'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile aynı maddenin son fıkrasının üçüncü tümcesinin ve 6. maddesinin birinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığı ve itirazın reddi yolundaki çoğunluk görüşüne aşağıda açıklanan nedenlerle katılmıyoruz.

3986 sayılı Yasa'nın itiraza konu 5. maddesinin sınırlama kararı uyarınca incelenen birinci fıkrasının (b) bendi göre, serbest meslek erbabı olan gelir vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıkları veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatları Net Aktif Vergisi'nin konusunu teşkil etmektedir. Aynı maddenin son fıkrasının birinci ve ikinci tümcelerinde de, net aktif vergisinin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre, 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 175. ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tabloların çıkartılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıkları net aktif vergisini teşkil eder.

Net aktifin hesaplanmasında göz önüne alınacak muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara dair "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" 26.12.1992 günlü, 21447 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. 1993 yılında uygulanması mükelleflerin isteğine bağlı kılınan tebliğe göre, aktif hesaplarına ilişkin ayrılmış amortismanlar, karşılıklar, reeskontlar, tükenme payları gibi negatif unsurlar, ilişkin oldukları aktif hesabın altında yer alacak ve dolayısıyla bilançoların aktifi net aktif değerleri verecektir.

Net aktifin hesaplanmasına ilişkin bu öz açıklamadan sonra Anayasa'ya aykırılık sorununun incelenmesi gerekmektedir. Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesine göre, herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Anayasa'nın 73. maddesinde sözü geçen "Vergide Genellik İlkesi", toplumda yaşayan ve malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. "Malî güce göre vergilendirme" ilkesi de, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları gözönüne alınarak vergilendirilmeleri olup, bu ilkeye göre, malî gücü daha yüksek olan, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemelidir. Ayrıca, vergide eşitlik ilkesi de yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınarak vergilendirmenin yapılmasını gerektirir. Bu nedenlerle, sosyal ve ekonomik durumları aynı olan kişilerin farklı yöntem ve boyutta vergilendirilmeleri veya sosyal ve ekonomik durumları farklı olan kişilerin aynı yöntem ve boyutta vergilendirilmeleri durumunda, eşitlik ilkesine aykırı görünen düzenlemenin haklı nedene dayanıp dayanmadığının denetimi Anayasa Mahkemesi'nce yapılacaktır.

3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerine göre net aktif vergisinin matrahı iki ayrı gösterge üzerinden hesaplanabilecek ve yükümlü bunlardan fazla olan üzerinden vergi ödeyecektir. Bu iki göstergelerden birisi "net aktif", değeri de "gayrisafi hasılat" esaslıdır.

Net aktif vergisinin konusu, bilançonun aktif olarak belirlenmiş olup, pasifteki borçlar dikkate alınmamaktadır. Oysa işletmenin sahip olduğu varlıkları gösteren değer "öz sermaye"dir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 152. maddesinde "aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu vergisini (öz sermaye) teşkil eder." denilerek bu kavrama açıklık getirilmiştir.

Yukarıda değinildiği gibi, bir verginin adaletli olabilmesi için yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin (malî güçlerinin) dikkate alınması gerekir. Malî gücü daha fazla olan yükümlü, malî gücü az olandan yüksek vergi ödemelidir.

Yasa'nın 5. maddesine göre, aktifte yer alan varlıkların kaynağı dikkate alınmayacağından, aktif tutarları eşit olan ancak birinin varlıklarının kaynağı "öz sermaye", değerinin varlıklarının kaynağı da "borçlanma" olan iki yükümlünün net aktif üzerinden hesaplanacak vergi tutarı aynı olacaktır. Oysa iki yükümlünün ekonomik durumları farklı olduğundan vergi ödeme güçleri de farklıdır.

Gayrisafi hasılat esasına göre vergilendirmede de durum yukarıdaki gibidir. Gayrisafi hasılatları eşit olan, ancak kâr oranları farklı olan iki yükümlünün ekonomik gücünün aynı olduğu söylenemez. Gayrisafi hasılatları aynı olmakla birlikte kâr oranı yüksek olan yükümlü, kâr oranı düşük olana göre daha fazla ekonomik güce sahiptir. Ayrıca, çok düşük aktif varlıklara sahip olmakla birlikte, satılan mal ve hizmetin dönüşüm hızının yüksek olması nedeniyle, yüksek gayrisafi hasılat elde edebilen işletmeler olabileceği gibi, bunun tersi de olanaklıdır. Net aktif ve gayrisafi hasılat kavramlarının içeriği nedeniyle hem net aktifleri, hem de gayrisafi hasılatları eşit olan yükümlünün de aynı ödeme gücüne sahip olduğunu söylemek mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle, net aktif vergisi, net aktifleri ve yıl sonu gayrisafi hasılatları aynı da olsa yukarıda belirtilen gerekçelerle malî gücü farklı olabilen kişilerin aynı vergiyi ödemeleri sonucunu doğuracağından Anayasa'nın vergide adalet ve eşitlik ilkesini koyan ve "herkesin malî gücüne göre vergi ödemesini" emreden hükmüne aykırıdır. Bu ilkeye uyulmaması sonucu "Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı" da sağlanamamış olacağından, 3986 sayılı Yasa'nın sınırlama kararı uyarınca incelenen 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile 6. maddesinin birinci fıkrasının Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına, Sosyal Devlet ilkesini zedelemesi nedeniyle de Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bulunduğu iptali gerekeceği görüşüyle bu bölüme ilişkin istemin reddi yolundaki çokluk görüşüne karşıyız.

Üye	Üye	Üye
Selçuk TÜZÜN	Yalçın ACARGÜN	Mustafa BUMİN

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1995/7

Karar Sayısı : 1995/35

3986 sayılı Yasa'nın 5. maddesinin birinci fıkrasına göre, Net Aktif Vergisi'nin konusunu, gelir veya kurumlar vergisi yükümlüleri ile serbest meslek erbabının 1993 yılı hesap dönemi bilançolarında yer alan net aktifleri, envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıkları veya gayrisafi hâsılatları oluşturmaktadır. Maddenin üçüncü fıkrasında da "net aktif" ve "gayrisafi hâsılat" kavramlarının tanımı yapılmıştır. Buna göre, "net aktif", Vergi Usul Kanunu'nun 175. ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarıdır. "Gayrisafi hâsılat" ise, Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerdir.

Yasa'nın 6. maddesinde Net Aktif Vergisi'nin matrahı ve oranı düzenlenmektedir. Maddede, matrahın yükümlülerin bilançoların aktifinde veya envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hâsılatları tutarı üzerinden hesaplanması öngörülmekte; varlıkların net değerinin Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden yalnız amortisman ve karşılıklarının indirilmesi sonucu bulunan değer olduğu; gayrisafi hâsılatın ise, toplam satış tutarlarından, yalnızca satış indirimleri düşülerek hesaplanacağı belirtilmektedir.

Yasa'nın 5. ve 6. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, net aktif yönünden, bilançonun aktifinde yer alan varlıkların kaynağı dikkate alınmamaktadır. Bilanço aktifinde yer alan varlıkların kaynağının özsermaye veya borç olmasının matrahın saptanmasına etkisi bulunmamaktadır. Gayrisafi hâsılat yönünden ise, matrah satış tutarlarına göre belirlenmekte, giderler indirilmemektedir.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." denilmektedir. Maddenin birinci fıkrasında "vergide genellik" ve "malî güce göre vergilendirme" ilkelerine yer verilmiştir. Vergide genellik ilkesi, malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Herkes, gelir, servet veya harcamaları üzerinden vergi verecektir. Malî güce göre vergilendirme ise, kişilerin ekonomik ve özel durumları gözönüne

alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha çok vergi ödemesi gereğini içerir.

Anayasa'da malî gücün tanımı bulunmamakla birlikte, kamu maliyesinde malî güç göstergelerinin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir.

Vergide eşitlik ilkesi, vergilendirmenin yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınarak yapılmasını öngörür. Başka bir anlatımla, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. "Herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi" ilkesi vergide adalet ve eşitlik ilkelerini de içerir. "Malî güce göre vergilendirme" ilkesine aykırı davranıldığı durumlarda vergide genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılıkta ortaya çıkmakta ve "hukuk devleti" kavramı yönünden yasa önünde eşitlik ilkesi ile vergilendirmede genellik ilkesi çakışmaktadır.

Net Aktif Vergisi'nin konusu, yükümlülerin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri olarak belirlenmiştir. Bilançoların pasiflerindeki borçlar dikkate alınmamaktadır. Oysa, işletmenin sahip olduğu varlıkları gösteren değer "öz sermaye" kavramıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesinde "Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermaye) teşkil eder" denilerek bu kavram açıklanmıştır.

Vergi yükünün, adaletli ve dengeli dağıtılması ve herkesin malî gücüne göre olması zorunludur. Malî gücü fazla olan yükümlü, malî gücü az olandan daha çok vergi ödemelidir. Tersi durumda, sosyal ve ekonomik durumları farklı olan kişilerin aynı biçimde vergilendirilmeleri, eşitlik ilkesini zedeleyecektir.

Net aktifleri ve/veya gayrisafi hâsılatları eşit olan yükümlülerin malî güçlerinin de eşit olduğu savında bulunulamaz.

Aktifte yer alan varlıkların kaynağı Yasa'da dikkate alınmamaktadır. Böylece, net aktif tutarları eşit olan, ancak varlıklarının kaynağı özsermaye olan yükümlülerle varlıklarının kaynağı borçlanma olan yükümlülerin net aktif üzerinden hesaplanan vergi tutarları aynı olmaktadır. Oysa, bu yükümlülerin ekonomik durumları farklı olduğundan, malî güçleri de farklıdır.

Konu, gayrisafi hâsılat yönünden incelendiğinde de aynı durum gözlenmektedir. Gayrisafi hâsılatları eşit, ancak kâr oranları farklı olan yükümlülerin malî güçlerinin aynı olduğunu söylemek olanağı yoktur. Kâr oranı yüksek olan yükümlülerin diğerlerine göre daha fazla malî güce, dolayısıyla vergi ödeme gücüne sahiptir. Bu nedenle yükümlülerin gayrisafi hâsılat tutarının, malî güç göstergesi olarak alınması doğru değildir.

Yasa'nın 6. maddesinin ikinci fıkrası gereğince matrahları net aktif veya gayrisafi hasılat üzerinden hesaplanan tutarlardan yüksek olanın Net Aktif Vergisi tarhına esas alınması da yükümlülerin malî güçlerini saptamaya yetmemektedir. Çünkü, net aktif ve gayrisafi hâsılatın birinin diğeri yerine konulması olanağı bulunmamaktadır. Yasa'nın gerekçesinde böyle bir uygulamaya başvurulmasının nedeni, işletmenin niteliğinden doğabilecek adaletsizliğin giderilmesi olarak açıklanmıştır. Gerçekten, aktif varlığı çok az oluşuna karşın sattığı mal ve hizmetin dönüşüm hızının yüksek olması nedeniyle, yüksek gayrisafi hâsılat edebilen yükümlüler olabileceği gibi, bunun tersi de olanaklıdır. Ancak, net aktif ve gayrisafi hâsılat

Esas Sayısı : 1995/7
Karar Sayısı : 1995/35

kavramlarının içeriğinden dolayı, hem net aktifleri hem de gayrisafi hâsılatları eşit olan yükümlülerin malî güçlerinin de eşit olduğu kabul edilemez.

İtiraz konusu Yasa kuralları ile net aktif ve gayrisafi hâsılat, yükümlülerin malî güçlerinin göstergeleri sayılarak net aktif ve/veya gayrisafi hâsılatları fazla olan yükümlülerin diğerlerine göre daha fazla malî güce sahip olacakları varsayılmaktadır.

Oysa, malî güç, eylemli olarak edinilmiş durumlara göre saptanır; henüz eylemli olarak elde edilmemiş, ileride gerçekleşeceği varsayım olarak kabul edilen durumlar bu değerlendirmeye etkili olamaz.

Net Aktif Vergisi, malî gücü aynı olmayan yükümlülerin aynı yöntem ve boyutta vergilendirilmeleri sonucunu doğurduğundan "herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi" öngörülen Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır. Bu ilkeye uyulmaması ile "vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı" da sağlanamamış olmaktadır.

Bu nedenlerle, 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin sınırlı olarak incelenen kuralları, Anayasa'nın 73., 10. ve 2. maddelerine aykırıdır.

İtiraz konusu kuralların gayrisafi hâsılat yönünden de iptalleri gerekirdi.

Üye

Ahmet N. SEZER

KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1995/7

Karar Sayısı : 1995/35

4.5.1994 günlü, 3986 sayılı Yasa'nın 6. maddesinin birinci fıkrasında aynen: "Net aktif vergisi, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hasılatları üzerinden hesaplanır. Varlıkların değerinden, sadece aynı Kanuna göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilmesi sonucu bulunan değerdir. Varlıkların net değerinin hesaplanmasında yeniden değerlendirme sonucu bulunan değer esas alınır. Gayrisafi hasılat, toplam satış tutarlarından, sadece satış indirimleri düşülmek suretiyle hesaplanır. Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında faaliyet gösterenlerin net aktif değerlerinin hesaplanmasında, yıllara sari inşaat işleriyle ilgili olarak aktifleştirdikleri inşaat ve onarma maliyetlerinden sadece 1993 yılı hesap dönemine ilişkin olanları dikkate alınır." denilmektedir.

İtiraz yoluna başvuran Mahkemenin kararında net aktif vergisinin matrahının hesaplanmasında, 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatların esas alınmasının Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülmüştür.

Esas Sayısı : 1995/7
Karar Sayısı : 1995/35

Serbest meslek erbabının vergi matrahında, 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatlarının esas alınmasında Anayasa'ya aykırılık bulunmamaktadır.

Sayın Güven DİNÇER'in karşıoyunda bu konu ile ilgili olarak belirttiği gerekçelerle, çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Üye

Lütfi F. TUNCEL