

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1997/54

Karar Sayısı : 1997/67

Karar Günü : 26.11.1997

R.G. Tarih-Sayı :09.03.2000-23988

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : İzmir 2. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.5.1994 günlü, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle 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. ve 6. maddelerinin Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi yükümlüsü davacının ihtirazi kayıtlı verdiği net aktif vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen verginin terkinini istemiyle açtığı davada ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varan Mahkeme, 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin iptali istemiyle başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralları

3986 sayılı Yasa'nın iptali istenen kuralları 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 itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatları,

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

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 hasılatları 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 tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali 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 hasılat ise aynı mevzuata uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan tahakkuk ettirilen tutarları iade 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 karşılıkları 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 1995 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 hesaplamada bankaların, sigorta şirketlerinin ve özel finans kurumlarının net aktif değerlerinin 1/2'si esas alınır."

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 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, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Haşim KILIÇ, Yalçın ACARGÜN, Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Lütfi F. TUNCEL ve Fulya KANTARCIOĞLU'nun katılmalarıyla 17.7.1997 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Davada Uygulanacak Kural Sorunu

Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesine göre, mahkemeler, bakmakta oldukları davalarda uygulayacakları yasa ya da kanun hükmünde kararname kurallarını Anayasa'ya aykırı görürler veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varırlarsa o hükmün iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmaya yetkilidirler ancak, bu kurallar uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve Mahkeme'nin görevine giren bir davanın bulunması ve iptali istenen kuralların da o davada uygulanacak olması gerekmektedir. Uygulanacak yasa kuralları, davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte bulunan kurallardır.

Mahkeme'nin bakmakta olduğu dava, bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi yükümlüsünün verdiği net aktif vergisi beyannamesi üzerine gayrisafi hâsılat, esasına göre tahakkuk ettirilen verginin terkinin istemine ilişkindir.

3986 sayılı Yasa'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi işletme esasına göre defter tutan vergi yükümlülerini, ikinci fıkrası dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen yükümlüleri, son fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) üncü tümceleri ise net aktifin tanımını, nazım hesaptaki varlıkların vergi karşısındaki konumunu, işletme hesabında net aktifin belirlenmesini ve ek motorlu taşıtlar vergisine tabi olan motorlu taşıtların net aktif hesabında dikkate alınmayacağını; 6. maddesinin birinci fıkrasının son tümcesi, yıllara sari inşaat işlerini, üçüncü fıkrası ise banka ve sigorta vergisi mükellefleri ile dış ticaret sermaye şirketlerinin vergilerinin tarh ve tahakkukunu düzenlediğinden, itiraz yoluna başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulayacağı kurallar değildir. Budurumda, sözü edilen kurallara yönelik başvurunun Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddine karar verilmiştir.

B- Sınırlama Sorunu

İtiraz yoluna başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada davacının bilanço esasına göre defter tutması ve tam mükellefiyet esasına göre gelir vergisi mükellefi bulunması nedeniyle, 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin net aktif vergisinin konusu ve matrahında gayrisafi hasılatı esas alan kimi bölümlerine ilişkin esas incelemenin bilanço esasına göre defter tutma mecburiyetinde olan ve tam mükellefiyete göre vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ile sınırlı olarak yapılmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

İşin esasına ilişkin rapor, başvuru kararı ve ekleri, Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen Yasa kuralları, bunların gerekçeleri ve öteki yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği düşünüldü :

A- 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 ile yeni vergiler konulmakta, ek vergiler getirilmekte ve kimi yasalarda da değişiklik yapılmaktadır. Konulan yeni vergiler, bir kez alınması öngörülen Ekonomik Denge Vergisi ve net aktif vergisidir. Ek vergiler ise, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir.

Yasa'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, bilanço esasına göre, (b) bendinde ise işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin ödeyecekleri net aktif vergisinin konusu düzenlenmektedir. Maddenin diğer fıkralarında ise net aktif vergisini kimlerin ödeyeceği belirlenmekte ve "net aktif" ve "gayrisafî hâsılat" tanımlanmaktadır.

6. maddenin birinci fıkrasında, net aktif vergisinin, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafî hâsılatları üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında ise, net aktif değerleri üzerinden % 1,5, gayrisafî hâsılat üzerinden ise serbest meslek erbabından % 2, diğer mükelleflerden % 05 oranında net aktif vergisi alınacağı öngörülmektedir.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

1- Anayasa'nın 73. Maddesi Yönünden İnceleme

Başvuru kararında, gayrisafî hasılatın net aktif vergisinin matrahı olarak kabulünün, Anayasa'nın 73. maddesindeki "malî güce göre vergilendirme" ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinde net aktif vergisinin, net aktif veya gayrisafî hasılat üzerinden hesaplanarak fazla olanın ödenmesi öngörülmektedir.

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 öngörülmüştür.

Vergide genellik ilkesi, fark gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet veya 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 ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinde net aktif vergisinin, net aktif veya gayrisafi hâsılat üzerinden hesaplanarak, fazla olanın ödenmesi öngörülmektedir.

Farklı iş alanlarında faaliyet gösteren vergi yükümlüleri yönünden gayrisafi hâsılat her zaman gerçek malî gücü göstermez. Gayrisafi hasılatın, sanayi, ticaret ve malî alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler yönünden anlamı değişiktir. Üretilen mal ve hizmetin türü, iç ve dış rekabet ortamı, kullanılan teknoloji kimi mal ve hizmetlerin yasal veya fiilî tekel kapsamında olup olmaması gibi nedenlerle "gayrisafi hâsılat", yükümlülerin malî gücünü tam olarak yansıtmamaktadır. Ekonominin değişik ya da benzer kesimlerinde faaliyet gösterip de aynı gayrisafi hâsılatı sahip olan yükümlülerin gerçek kazançları ve buna bağlı olarak malî güçleri de aynı olmayabilir.

Bu nedenlerle, 1993 yılı hesap döneminde gayrisafi hâsılatın net aktif vergisi matrahı olarak alınması Anayasa'nın 73. maddesindeki, verginin herkesin malî gücüne göre alınması ilkesine aykırıdır.

5. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ile son fıkrasının son tümcesi ve 6. maddenin birinci fıkrasının sınırlama kararı uyarınca iptalleri gerekir.

Yasa'nın 6. maddesinin ikinci fıkrasında, "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." denilmektedir. Fıkrada belirtilen gayrisafi hasılat üzerinden alınacak vergi oranı ile bu oranların uygulanması sonucu bulunan tutarların yüksek olanının vergi tarhına esas alınması Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen verginin malî güce göre alınması ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Bu kurala ilişkin itirazın reddi gerekir.

2- Anayasa'nın 2. Maddesi Yönünden İnceleme

Mahkeme, itiraz konusu kuralların Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

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. Bu bağlamda,7 yasaların Anayasa'ya uygun olmaları zorunluluğunu kabul eden hukuk devletinde Anayasa'nın herhangi bir kuralına aykırılığı saptanan yasa kuralları doğal olarak hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluştururlar.

Açıklanan nedenlerle Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin net aktif vergisinin matrahının belirlenmesinde gayrisafi hâsılatı esas alan itiraz konusu kuralları, Anayasa'nın 73. maddesiyle birlikte, 2. maddedeki hukuk devleti ilkesine de aykırıdır. İptalleri gerekir.

Güven DİNÇER, Sacit ADALI, Ali HÜNER ile Fulya KANTARCIOĞLU iptal görüşüne katılmamıştır.

VI- SONUÇ

4.5.1994 günlü, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle 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, "bilanço esasına göre defter tutma mecburiyetinde olan ve tam mükellefiyete göre vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri" yönünden incelenen :

A-5. maddesinin;

a- Birinci fıkrasının (a) bendinin, gelir vergisi mükellefleri için net aktif vergisinin konusunu 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarının teşkil etmesine ilişkin bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Güven DİNÇER, Sacit ADALI, Ali HÜNER ile Fulya KANTARCIOĞLU'nun karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

b- Son fıkrasının son tümcesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Güven DİNÇER, Sacit ADALI, Ali HÜNER ile Fulya KANTARCIOĞLU'nun karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

B- 6. maddesinin,

1- Birinci fıkrasının, gelir vergisi mükellefi olup da bilanço esasına tâbi mükelleflerin net aktif vergisi matrahının gayrisafi hasılat üzerinden hesaplanmasına ilişkin bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Güven DİNÇER, Sacit ADALI, Ali HÜNER ile Fulya KANTARCIOĞLU'nun karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- İkinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE, 26.11.1997 gününde karar verildi.

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

KARŞIOY YAZISI

Net Aktif Vergisi'nde konu ve matrah olarak gayrisafî hâsılatın esas alınması yolundaki 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerindeki kurallar, Mahkememizce Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı nedeniyle iptal edilmiştir.

3986 sayılı Yasa ile yeni vergiler konulmakta, bazı ek vergiler getirilmekte ve kimi yasalarda da değişiklik yapılmaktadır. Konulan yeni vergiler, Ekonomik Denge Vergisi ve Net Aktif Vergisi'dir. Ek vergiler ise, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir.

Yasa'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, bilanço esasına göre, (b) bendinde ise işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin ödeyecekleri Net Aktif Vergisi'nin konusu düzenlenmekte, diğer fıkralarda da, bu vergiyi kimlerin ödeyeceği belirtilmekte ve "net aktif ve gayrisafî hasılat" tanımlanmaktadır.

6. maddenin birinci fıkrasında, Net Aktif Vergisi'nin, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafî hâsılatları üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında ise, net aktif değerleri üzerinden %1,5 ve gayrisafî hâsılat üzerinden ise, serbest meslek erbabından %2, diğer mükelleflerden %05 oranında Net Aktif Vergisi alınacağı öngörülmektedir.

Davacı, bilanço esasına göre defter tutan gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olup ihtirazi kayıtlı verdiği Net Aktif Vergisi beyannamesi üzerine 1993 yılı hesap dönemi sonunda gayrisafi hâsılat üzerinden adına tahakkuk ettirilen verginin terkinini ve iadesini talep etmektedir.

Kimi hallerde vergilerin matrahı, gerçek ekonomik verilere göre tesbit edilmektedir. Ancak matrahın hesabında çekilen güçlükler nedeniyle kimi hallerde ise itibarî bazı kabul ve varsayımlara dayanmaktadır.

Servet vergilerinde, servetin tesbitinin, yasakoyucunun bazı temel "kabul ve varsayımlarına" göre yapılması doğal ve zaruridir. Servetin vergilendirilmesinde, ekonomik ve malî anlamda gerçek servetin tanımlanması ve bulunması hangi usul ve yöntem kabul edilirse edilsin güçlüklerle karşılaşılması olağan ve doğaldır. Acil ekonomik tedbirlerin alınması amacıyla malî çözüm olarak ve bir defaya mahsus olmak üzere getirilen bir verginin matrahının veya vergi mükellefinin servetinin tesbiti de güçlükler arz etmektedir.

İtiraz konusu verginin Anayasal kuralları ve vergilendirme ilkeleri açısından kararda belirtilen tüm düşüncelere katılmakla birlikte gayrisafi hâsılat yönünden yapılan değerlendirmelere ve varılan sonuca katılmak olanaklı değildir. Zira, gayrisafi hâsılat hakkında öne sürülen ve Anayasa'nın 73. maddesine dayandırılan bütün Anayasal eleştiriler, net aktif esasına göre alınacak vergi için de geçerlidir. Ayrıca, kararda belirtildiği gibi, "vergilendirme konusunda, matrahın belirlenmesi kadar alınacak verginin oranı da vergilendirmenin adil, dengeli ve malî güce göre olmasını doğrudan etkilemektedir." İtiraz konusu 6. maddenin ikinci fıkrasında vergi oranının, serbest meslekte %2, diğerlerinde %05 olarak tesbiti ve malî kurumlar ile endüstriyel ve ticarî kurumların birbirlerinden ayrılarak malî kurumların sadece net aktif üzerinden ve değişik bir biçimde vergilendirmeleri de, gayrisafi hâsılatın belirli dengeler içinde Anayasa'nın 73. maddesine uygun olarak ele alındığını ve vergi matrahı yapıldığını göstermektedir.

Açıklanan nedenlerle, Net Aktif Vergisi'nde, vergi matrahının gayrisafi hâsılat üzerinden yapılması esasını getiren itiraz konusu kurallar, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılık teşkil etmediğinden aksi yönde oluşan çoğunluk görüşüne katılmıyoruz.

Üye
Sacit ADALI

Üye
Ali HÜNER

KARŞIOY GEREKÇESİ

4.5.1994 günlü 3986 sayılı Yasa'nın "blânço esasına göre defter tutma mecburiyetinde olan ve tam mükellefiyete göre vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri" yönünden incelenen 5. ve 6. maddelerinin inceleme konusu yapılan kuralları, Net Aktif Vergisi'nde konu ve matrah olarak gayri safi hasılatın esas alınmasının Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Servet vergilerinde gerçek gelirin tespiti zor, ya da olanaksız olduğu durumlarda matrahın kimi varsayımlara dayanılarak saptanması gerekebilir. Gerçek değere ulaşmak için kullanılan yöntemlerin her zaman istenilen sonucu vermediği de bir gerçektir. Bir yöntemin aynı alanda faaliyet gösterenler arasında bile farklı sonuçlar doğurması olasılığı vardır. Vergi konusunun niteliği tam anlamıyla adil ve dengeli bir vergilendirmeye ulaşılmasına olanak vermiyorsa yasakoyucunun takdir alanının sınırlarının da çok daraltılmaması gerekir.

Açıklanan nedenlerle Net Aktif Vergisi'nin konu ve matrahının belirlenmesinde gayri safi hasılatın esas alınmasında Anayasa'ya aykırılık bulunmadığı kanısıyla çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU