

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2001/36

Karar Sayısı : 2003/3

Karar Günü : 16.1. 2003

Resmi Gazete tarih/sayı: 21.11.2003/25296

İPTAL DAVASINI AÇAN : Anamuhalefet (Fazilet) Partisi TBMM Grubu Adına Grup Başkanı Mehmet Recai KUTAN

İPTAL DAVASININ KONUSU : 23.11.2000 günlü, 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun"un; 1. maddesiyle değiştirilen 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin, 2. maddesiyle değiştirilen 29.7.1970 günlü, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin, 5. maddesiyle 31.12 1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddesinin ve 12. maddesinin (a) bendinin, Anayasa'nın 2., 5., 7. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptalleri ve yürürlüklerinin durdurulması istemidir.

II- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenilen Yasa Kuralları

23.11.2000 günlü, 4605 sayılı Yasa'nın iptali istenilen kuralları da içeren 1., 2., 5. ve 12. maddeleri şöyledir:

1- "MADDE 1.- 18.2.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Bakanlar Kurulu;

a) Yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye,

b) Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibariyle ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya,

c) EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye,

Yetkilidir."

2- "MADDE 2.- 29.7.1970 tarihli ve 1318 sayılı Finansman Kanununun 10 uncu maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Bakanlar Kurulu;

a) Yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye,

b) Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya,

c) EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye,

Yetkilidir."

3- "MADDE 5.- 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

Geçici Madde 58 . - İ) 1/1/2000-31/12/2001 tarihleri arasında, gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, bu maddede belirtilen hayat standardı esasına tabidir.

2- a) Hayat standardı temel gösterge tutarı;

- Birinci sınıf tacirler için 3.500.000.000,

- İkinci sınıf tacirler için 2.000.000.000,

- Ticari kazancı basit usulde tespit edilenlerden, geçici 44 üncü madde hükmü uyarınca beyan edilecek ticari kazancın azami tutarının belirlenmesinde esas alınacak derecelerden:

1. dereceye intibak ettirilmiş olanlar için 1.000.000.000,

2. dereceye intibak ettirilmiş olanlar için 650.000.000,

3. dereceye intibak ettirilmiş olanlar için 300.000.000,

- Serbest meslek erbabı için 3.200.000.000,

Liradır.

b) Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere, bu faaliyetleri ile ilgili olarak beyan edecekleri kazançları, temel gösterge tutarlarına hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu maddeye göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplamasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınır. Ticari kazancı basit usulde tespit olunanlar için hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilave tutarlar dikkate alınmaz.

c) Bir mükellefin aynı yılda ticari ve mesleki faaliyette bulunması halinde, temel gösterge tutarı her bir kazanç için ayrı ayrı uygulanır.

Aynı veya ayrı neviden birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunan mükellefin temel gösterge tutarına, birden sonraki her bir işyeri için temel gösterge tutarının %50'si oranında ilave yapılır.

Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların bu ortaklık veya şirkete ilişkin temel gösterge tutarı; ortakların birisi için temel gösterge tutarı, diğer ortakların her biri için temel gösterge tutarının % 50'si dikkate alınmak suretiyle tespit edilen toplam tutarın, ortaklık ve şirket mukavelelerinde yazılı hisse oranlarında, hisse oranları belli edilmemiş ise her ortağa eşit olarak ortak sayısına bölünmek suretiyle uygulanır.

Bu maddenin uygulanmasında, adi ortaklıklara, kollektif, adi ve eshamlı komandit şirketlere ait işyerlerinin her biri, ortaklar bakımından ayrı ayrı işyeri hükmündedir.

Bu maddenin uygulanmasında, komanditer ortaklar dikkate alınmaz.

d) Bu fıkranın (a) ve (c) bentlerinde yer alan temel gösterge tutarları; 3030 sayılı Kanun uyarınca büyükşehir belediyesi olan illerin, büyükşehir belediye sınırları içinde faaliyette bulunan mükellefler için % 25 oranında artırılarak, kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükelleflerde ise, % 50 oranında indirilerek dikkate alınır.

e) Bu fıkranın (a), (c) ve (d) bentlerinde yer alan temel gösterge tutarları; faaliyetin ifa edildiği yöreler itibariyle altın imalatı ve/veya altın ticareti ile uğraşanlar için % 50 oranında artırılarak uygulanır.

f) İlk defa işe başlayan mükellefler için işe başlanılan ve izleyen yılda hayat standardı esası uygulanmaz. Bu bent hükmünün uygulanmasında aynı işin mükellefin eş ve çocukları ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler tarafından yapılması hali ilk defa işe başlama sayılmaz.

g) İş bırakan mükellefler için faaliyette bulunulan süreler göz önünde tutulur.

h) Hayat standardı gösterge tutarları aşağıdaki gibidir.

Hayat Standardı Göstergeleri İlave Edilecek Tutar (TL)

1. Mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait özel binek otomobillerinin her biri için (işletmelerinde kayıtlı olanlar dahil);

a) Silindir hacmi 1600 (dahil) cc'ye kadar olanlarda 450.000.000

b) Silindir hacmi 1601 (dahil) cc'den 2000 (dahil) cc'ye kadar olanlarda 700.000.000

c) Silindir hacmi 2001 (dahil) cc'den fazla olanlarda 1.200.000.000

2. Mülkiyeti mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve

bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait ve bunlar tarafından

bizzat kullanılan birden fazla binalardan (Bağımsız bölümler, katlar, sayfiye ve dinlenme evleri dahil) her biri için; Yıllık emsal kira bedelinin % 25'i

3. Mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait (işletmeye kayıtlı olanlar dahil) her bir;

a) Hava taşıtı, yat, kotra, sürat teknesi için 4.600.000.000

b) On beygir gücü üstünde motorlu diğer özel tekneler 900.000.000

4. Özel hizmetlerde devamlı ve ücret karşılığı çalıştırılan;

a) Şoför, mürebbiye, aşçı, hizmetçi, bahçıvan ve

benzerlerinin her biri için 900.000.000

b) Kaptan, pilot ve benzerlerinin her biri için 4.600.000.000

5. Mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve

bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait her bir yarış atı

için (taylar dahil), 1.200.000.000

6. Turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerde, seyahate katılan mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilerden her birinin her seyahati için, 900.000.000

Mükellefin eşinin veya çocuklarının hayat standardı esasına tabi faaliyetinin bulunması durumunda, hayat standardı göstergeleri sadece bunların kazançlarının tespitinde dikkate alınır.

Hayat standardı gösterge tutarları, kalkınmada öncelikli yörelerde % 50 oranında indirilerek dikkate alınır.

i) Bu madde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde işin devam ettiği yıllar ve bu yıllar için geçerli olan gösterge tutarları göz önüne alınarak topluca uygulanır.

j) 11 ve daha yukarı yaşta olan bir taşıtla münhasıran nakliyecilik faaliyetinde bulunan mükellefler hakkında, faaliyetin ifa edildiği yöreler itibarıyla hayat standardı temel gösterge tutarı, % 50 oranında indirilerek dikkate alınır. Bir araçla nakliyecilik yapan mükelleflerde aracın yaşına ve ortaklık olarak faaliyette bulunup bulunmadığına bakılmaksızın hayat standardı temel gösterge tutarı bir defa dikkate alınır.

k) Ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin tedavi maksadıyla yapacağı yurt dışı seyahatler ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri için hayat standardı ilave göstergeleri uygulanmaz.

Şu kadar ki, tedavi maksadıyla yapılan seyahatlerin ilgili sağlık kurullarından alınacak raporlarla tevsik edilmesi şarttır.

3) Noter vekilleri, geçici yetkili noter yardımcıları, ruhsatlı dava vekilleri, ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabından Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olanlar ile belediye teşkilâtı bulunmayan köylerde (belediyelerin mücavir alanları hariç) işyeri bulunan basit usule tabi mükellefler hakkında hayat standardı esası uygulanmaz.

4) Hayat standardı temel ve ilave göstergeler tutarları, faaliyette bulunulan yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle tespit edilir. Bu şekilde hesaplanan tutarların % 5'ini aşmayan kesirleri dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu surette tespit edilen tutarları % 50 fazlasına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkilidir.

5) Mükellefler; kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait ve üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri (hamiline yazılı menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) ile kendilerine ve eşlerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde, bu gelirler, hayat standardı esasına göre kazancın tespitinde izah nedeni gelir olarak kabul edilir. İzah nedeni gelirler öncelikle mükelleflerin kendilerine ait beyanları için esas alınır. Arta kalan bir tutarın olması halinde eşler ve çocuklar, sadece arta kalan tutarı kendi beyanlarında izah nedeni gelir olarak dikkate alırlar.

6) 88 inci maddeye göre yapılacak zarar mahsubu, 89 uncu maddeye göre yapılacak indirimler ve yatırım indirimi istisnası dahil istisnaların uygulanması, yalnızca bu madde gereğince tespit edilecek geliri aşan gelir kısmı için mümkündür.

7) Bu maddeye göre yapılacak tarhiyata itiraz, tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmaz. Ancak, Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar öncelikle ele alınır ve dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

8) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usuller Maliye Bakanlığınca belirlenir."

4- "MADDE 12.- Bu Kanunun;

a) 5 inci maddesi 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

b) 8 inci maddesiyle, 4306 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendine eklenen hüküm 1.1.2001 tarihinde,

c) 9 uncu maddesi yayımını izleyen günde,

d) Diğer maddeleri yayımı tarihinde,

Yürürlüğe girer."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Dava dilekçesinde yasa kurallarının Anayasa'nın 2., 5., 7. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

III- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İÇtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince Mustafa BUMİN, Haşim KILIÇ, Samia AKBULUT, Yalçın ACARGÜN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Fulya KANTARCIOĞLU, Mahir Can ILICAK, Ertuğrul ERSOY, Tülay TUĞCU ve Ahmet AKYALÇIN'ın katılmalarıyla 7.2.2001 günü yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, yürürlüğü durdurma isteminin bu konudaki raporun hazırlanmasından sonra karara bağlanmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

IV- ESASIN İNCELENMESİ

Dava dilekçesi ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, iptali istenilen yasa kuralları, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- 4605 Sayılı Kanun'un 1. Maddesiyle Değiştirilen 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin Üçüncü Fıkrasının (b) Bendinin İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

4605 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrası değiştirilmiştir. Söz konusu fıkranın (b) bendine göre, bu Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 4605 sayılı Kanun ile değişik 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, Bakanlar Kurulu'nun yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda, vergi konusuna giren taşıtların her biri için ödenecek vergiler, maktu olarak ve dört tarifiede düzenlenmiştir. Her bir tarife, taşıt cinsi itibarıyla, yaş, ağırlık, yaş, kapasite (oturma yeri, istiap hadleri), yaş, motor gücü (beygir gücü), yaş, kalkış ağırlığı gibi kriterlere göre belirlenmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarları, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 298. maddesi uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranlarına göre artırılır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun ilk düzenlenmesinde vergiler maktu olarak belirlenmiş, ancak Bakanlar Kurulu'na kanunda belirlenen vergi miktarlarını artırma konusunda herhangi bir yetki tanınmamıştır. 29.11.1984 tarih ve 3088 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle ilk olarak Bakanlar Kurulu'na vergi miktarlarını beş katına, 24.3.1988 tarih ve 3418 sayılı Kanun ile de on katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. 3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulu taşıtların niteliklerine göre vergi miktarlarını kısmen, ayrı ayrı veya birlikte on katına kadar artırmaya ve Kanunda yazılı miktarlardan az, bu miktarların on katından çok olmamak kaydıyla yeni vergi miktarlarının tespitine yetkili kılınmış ve bu

yetkilerin taksit dönemleri itibariyle de kullanılabilmesine olanak tanınmıştır. Bu maddedeki on katına ve on katından ibareleri, 23.12.1992 tarih ve 3858 sayılı Kanunun 6. maddesi ile yirmi katı olarak değiştirilmiştir. Daha sonra, 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi yeniden değiştirilmiş, tarifelerdeki 1.1.1993 tarihi itibariyle geçerli olan vergi miktarları % 70 oranında artırılmış ve her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan vergi miktarlarının o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilân olunan yeniden değerlendirme oranında artırılacağı hükme bağlanarak Bakanlar Kurulu'na, yeniden değerlendirme oranının % 50'sinden çok, % 50'sinden az olmamak üzere yeni oranlar veya bu oranlar içinde farklı vergi miktarları tespit etme yetkisi verilmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 4605 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değişik üçüncü fıkrasının dava konusu (b) bendinde ise, Bakanlar Kurulu'na vergi miktarlarını üç şekilde artırma yetkisi verilmiş ve bu yetkinin kullanımında bazı kriterler belirlenmiştir.

Bu yetkiye göre Bakanlar Kurulu;

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi miktarlarını doğrudan yirmi katına kadar,

- Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarlarının o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilip ilan olunan yeniden değerlendirme oranına göre artırılmasıyla bulunan vergi miktarlarını yirmi katına kadar,

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 4605 sayılı Kanun ile değişik üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca, yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere saptayacağı yeni oranlar uygulanarak belirlenmiş olan vergi miktarlarını ayrıca yeniden yirmi katına kadar

artırabilecektir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, getirilen düzenlemenin, vergilerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade eden vergilerin kanuniliği ilkesini, mükelleflerin vergileme dönemi başlamadan hangi matrah üzerinden ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmeleri için gerekli olan vergilerin açıklığı ilkesini zedelediği, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olan vergi miktarının kanunla artırılması yetkisinin Bakanlar Kurulu'nca kullanılmasının ise, hiçbir devlet organının Anayasa'dan aldığı yetkiyi başka bir organa devredemeyeceği ilkesiyle bağdaşmadığı, mükellefin ödeyeceği vergi borcunun miktarını bilememesinin de keyfiliğe yol açacağı ileri sürülerek kuralın, Anayasa'nın 2., 5., 7. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istenilmiştir.

Hukuk devleti, tüm işlem ve eylemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdürmeyi amaçlayan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa ve yasadışıların da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Hukuk devletinde kuşkusuz ki, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve böylece hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmektedir. Burada verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.

Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasakoyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.

Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, " vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının şeklinin yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfî uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.

Motorlu taşıtlar vergisinde vergiler maktu olarak belirlendiğinden zamanla vergi tutarlarının aşındığı bir gerçektir. Verginin bu şekilde azalmasını önlemek amacıyla vergi yasalarında bazı düzenlemeler yer almaktadır. Ekonomik koşulların vergi gelirlerini azaltıcı etkilerinin giderilebilmesini sağlamak amacıyla motorlu taşıtlar vergisi de yeniden değerlendirme yöntemine bağlanmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'nden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir.

İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 2 ve 73. maddelerine aykırı olan kuralın iptali gerekir.

Dava dilekçesinde kuralın Anayasa'nın 5. ve 7. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmekte ise de bu maddelerle ilgisi görülmemiştir.

B- 4605 Sayılı Kanun'un 2. Maddesiyle Değiştirilen 29.7.1970 Günlü, 1318 Sayılı Finansman Kanunu'nun 10. Maddesinin Üçüncü Fıkrasının (b) Bendinin İncelenmesi

Yasa'nın 2. maddesiyle değiştirilen 29.7.1970 günlü, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi, 6.6.2002 günlü, 4760 sayılı Kanun'un 18. maddesinin (3) sayılı fıkrası ile yürürlükten kaldırıldığından "konusu kalmayan istem hakkında karar verilmesine yer olmadığına" karar verilmesi gerekmiştir.

C- 4605 Sayılı Kanun'un 5. Maddesiyle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 58. Maddenin İncelenmesi

1- Genel Açıklama

Hayat standardı esaslı Gelir Vergisi Kanunu'na 31.12.1982 günlü, 2772 sayılı Kanun ile 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmak üzere getirilmiştir. Bu konuda çeşitli yasalarla Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklikler veya yeniden düzenlenmeler yapılmıştır.

4369 sayılı Kanun ile 1.1.1999 gününden başlayarak yürürlükten kaldırılan hayat standardı esaslı, 23.11.2000 günlü 4605 sayılı Kanun ile 1.1.2000 - 31.12.2001 tarihleri arasında gelir vergisine tâbi ticarî ve serbest meslek kazanç sahiplerine uygulanmak üzere yeniden getirilmiştir.

Hayat standardı esaslı, vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmek için yaptığı gideri karşılayan bir geliri olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla

getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir. Bu sistemi, malî güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirmek amacına yönelik düzenleme, gerçek gelirin bulunmasına yardımcı yöntem, vergi gelirlerinin güvencesi ve vergi güvenlik önlemi olarak da nitelendirmek mümkündür.

Hayat standardı esasına göre, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere, bu faaliyetleri ile ilgili olarak beyan edecekleri kazançları, temel gösterge tutarlarına hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde vergi tarhi, hayat standardı esasına göre belirlenen tutar üzerinden gerçekleştirilecektir. Hayat standardı esas, asgarî götürü vergi olmayıp, vergi yükümlülerinin gerçeğe uygun beyanda bulunmalarını sağlamaya yönelik bir vergi güvenlik önlemidir.

Dava dilekçesinde, Yasa'nın 5. maddesi ile yeniden düzenlenen hayat standardı esasının geriye yürütülerek 2000 yılı gelirlerine de uygulanmasının Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan "hukuk güvenliği ilkesi" ile mükelleflerin zarar etse de bu esasa göre belirlenen tutar üzerinden vergilendirilmesinin 73. maddedeki malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülerek kuralın iptali istenilmiştir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

a- Geçici 58. Maddenin 1 Sayılı fıkrası Yönünden

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlilik 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, hukuk güvenliği sağlayan yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin 1 sayılı fıkrasında 1.1.2000-31.12.2001 tarihleri arasında, gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının, bu maddede belirtilen hayat standardı esasına tabi olduğu belirtilmektedir.

Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle "Kanunların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz.

Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre, vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur. Vergiyi doğuran olayı izleyen, beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler verginin ödenebilir hale gelmesini sağlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, gelir vergisinin konusu elde edilen gelirdir. Gelire elde edildiği anda yürürlükte olan kurallar uygulanacağı için vergiyi doğuran olayın, başka bir anlatımla, elde etmenin ne zaman gerçekleştiğinin bilinmesi gereklidir.

30.11.2000 günlü, Resmî Gazete'de yayımlanarak 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddedeki hayat standardı esas, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacaktır. Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun vergilendirilmesini öngördüğü gelir, kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarıdır. Gelirin gerçek tutarının vergilendirilmesi, Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan malî güce göre vergilendirme ilkesinin bir gereğidir. Buna göre, bir faaliyet sonucunda gelir elde ediliyorsa, bunun gerçek gelirin bulunarak vergilendirilmesine yardımcı bir yöntem olan hayat standardı esas uygulanarak saptanmasının, gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesi ilkesine, dolayısıyla verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir yönü yoktur.

Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan "hukuk güvenliği ilkesi" ile 73. maddesindeki "mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ilkesi"ne aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Ali HÜNER bu görüşe katılmamıştır.

Konunun Anayasa'nın 5. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

b- Geçici 58. Maddenin 2 Sayılı Fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e), (f), (g), (h), (i) ve (j) Bentleri Yönünden

Gelir Vergisi Kanunu'nun vergilendirilmesini öngördüğü gelir, kazanç ve iratların safi tutarıdır. Vergi, gelirin safi tutarı üzerinden alınır. Gelirin safi tutarının vergilendirilmesi, Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan, verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan malî güce göre vergilendirme ilkesinin bir gereğidir.

Hayat standardı esas bir vergi güvenlik önlemi niteliği taşır. Bu nedenle zarar halinde hayat standardı esasının ilk bakışta bu niteliğe aykırı düştüğü ve asgarî götürü vergilendirmeye dönüştüğü düşünülebilir. Ancak, bir mükellef, ticari ve serbest meslek faaliyeti sonucunda zarar beyanına rağmen kendisinin, eşinin, çocuklarının ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sürdürdükleri yüksek hayat standardının giderlerini karşılayabiliyorsa, hayat standardı esasına göre vergilendirilmesinin malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu söylenemez. Hayat standardı esas, mükelleflerin gerçek kazançlarının vergilendirilmesi amacıyla, gelirle yaşam ve harcama düzeyi arasındaki ilişkiye dayanmaktadır. Düşük kazanç beyanında olduğu gibi, zarar beyanında da mükellef ulaştığı yaşam düzeyini sürdürmek için yaptığı harcamaların kaynağını açıklayamıyorsa, bu halde de hayat standardı esasının uygulanması malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılık oluşturmaz.

Geçici 58. maddenin 2 sayılı fıkrasının (a) bendinde birinci ve ikinci sınıf tacirler ile ticari kazancı basit usulde tespit edilenlerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi uyarınca beyan edilecek ticari kazancın azami tutarının belirlenmesinde esas alınacak derecelerden 1., 2. ve 3. dereceye intibak ettirilenlerin ve serbest meslek erbabının hayat standardı esasının temel gösterge tutarları gösterilmekte, (h) bendinde ise mükellefin kendisinin, eşinin, çocuklarının ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilerin sahip olduğu olanaklar esas alınarak hayat standardı göstergelerine ilave olunacak tutarlar belirlenmektedir.

Hayat standardına esas olacak bu temel ve ek göstergelerde Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerini zedeleyecek, ölçüsüz ve makul olmayan bir yön görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Maddenin 2 sayılı fıkrasının hayat standardı esasının uygulamasına yönelik olan (c), (d), (e), (f), (g), (h), (i) ve (j) bentlerinin, maddenin 1 sayılı fıkrasındaki gerekçelerle Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır. İptal isteminin reddi gerekir.

Ali HÜNER bu görüşe katılmamıştır.

Konunun Anayasa'nın 5. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

c- Geçici 58. Maddenin İkinci Fıkrasının (k) Bendi Yönünden

Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin ikinci fıkrasının (k) bendinde, ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin tedavi maksadıyla yapacağı yurt dışı seyahatler ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri için hayat standardı ilave göstergelerinin uygulanmayacağı, tedavi maksadıyla yapılan seyahatlerin ilgili sağlık kurullarından alınacak raporlarla tevsik edilmesinin şart olduğu belirtilmektedir.

Geçici 58. maddenin 2. fıkrasının (h) bendinde, turistik amaçlı yurtdışı seyahatlerde, seyahate katılan mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilerden her birinin seyahati için hayat standardı gösterge tutarı belirlendiği halde, dava konusu (k) bendinde yer alan seyahatler hayat standardı ek gösterge tutarı dışında tutulmuştur.

Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.

Yurt dışı seyahatleri ister tedavi, ister hac amacıyla yapılsın seyahati yapan kişinin mali gücünün varlığını gösterir. Hayat standardı esası uygulamasında, turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerin her biri için temel göstergeye ilave tutar eklendiği halde, dava konusu kuralda, tedavi ve bir kez yapılan hac seyahati bunun dışında tutulmuştur. Bu seyahatlerin hayat standardı göstergeleri dışında tutulmasının, Anayasa'nın 73. maddesindeki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün eşit, adil ve dengeli dağılımı ilkelerine ve bunları sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu sonucuna varılmıştır. Dava konusu kuralın iptali gerekir.

Samia AKBULUT, yasa kuralının "... ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri ..." ibaresi dışında kalan bölümlerdeki görüşlere katılmamıştır.

Konunun Anayasa'nın 5. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

d- Geçici 58. Maddenin 3 Sayılı Fıkrası Yönünden

Yasa'nın 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin 3 sayılı fıkrasında, noter vekilleri, geçici yetkili noter yardımcıları, ruhsatlı dava vekilleri, ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabından Maliye Bakanlığı'na tayin edilecek olanlar ile belediye teşkilâtı bulunmayan köylerde (belediyelerin mücavir alanları hariç) işyeri bulunan basit usule tabi mükellefler hakkında hayat standardı esasının uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinde, serbest meslek erbabının genel tanımı yapıldıktan sonra, bu genel tanıma girmekle beraber, bazı kişilerin yaptıkları işler dolayısıyla serbest meslek erbabı olduklarına ilişkin özel düzenleme yapılmıştır. Serbest meslek erbabı sayılan bu kişilerin elde ettikleri kazançları da serbest meslek kazancı sayılmıştır. Sözü edilen maddede örneğin, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, dava vekilleri, Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci rehber gibi faaliyette bulunanlar yaptıkları işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılmışlar, şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları hayat standardı esası dışında tutulmuştur.

Belediyelerin mücavir alanları hariç belediye teşkilâtı bulunmayan köylerde basit usule tabi mükellefler gibi serbest meslek gruplarının iş hacmi ve elde ettikleri gelir belli bir seviyenin altında kalmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 66. maddesinde sayılan Noter vekilleri, geçici yetkili noter yardımcılığının devamlılık unsuru taşımaması ve yapılan işin niteliği, ruhsatlı dava vekillerinde iş hacmi, işin yürütüldüğü yerler ile götürü usulün kaldırılması nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları ile arzuhalcilerin iş hacmi göz önüne alındığında, bunların ve benzeri serbest meslek erbabının hayat standardı esası dışında tutulmalarında diğerleriyle aynı hukuki konumda bulunmamaları nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılık bulunmamaktadır.

Öte yandan, dava konusu kuralla hayat standardı esası dışında tutulacaklar sayılmış, ayrıca tahsil dereceleri de belirlenerek çerçeve çizilmiş, idareye sınırları belli bir alanda düzenleme yetkisi verilmiş olduğundan anılan düzenlemenin, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığından söz edilemez. İptal isteminin reddi gerekir.

Ali HÜNER bu görüşe katılmamıştır.

Konunun Anayasa'nın 5. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

e- 58. Maddenin 4 Sayılı Fıkrası Yönünden

Yasa'nın 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin 4 sayılı fıkrasında, hayat standardı temel ve ilave göstergeler tutarlarının, faaliyette bulunulan yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında

artırılmak suretiyle tespit edileceği, bu şekilde hesaplanan tutarların %5'ini aşmayan kesirlerinin dikkate alınmayacağı, Bakanlar Kurulu'nun, bu surette tespit edilen tutarları %50 fazlasına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesine göre yasama organı Bakanlar Kurulu'na, vergilerin oran, muaflık, istisna ve indirimleri gibi konularda ve yasal çerçeveyi çizerek düzenleme yetkisi verebilir.

Hayat standardı temel göstergeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 58. maddesinin 2 sayılı fıkrasının (a) bendinde, ilave göstergeler ise aynı fıkranın (h) bendinde belirlenmiştir. Hayat standardı esasında gerçek gelire ulaşmak amacıyla getirilen ve vergi matrahının bulunmasında etkili olan temel ve ilâve göstergelerin alt ve üst sınırları belirlenerek Yasada 2000 yılı için öngörülen tutarlarının ekonomik göstergelere uygun olarak artırılmasında ve yeniden değerlendirme oranının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 298. maddesi gereğince saptanmasında, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılık bulunmamaktadır. İptal isteminin reddi gerekir.

Ali HÜNER bu görüşe katılmamıştır.

Konunun Anayasa'nın 5. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

f- Geçici 58. Maddenin 5 Sayılı Fıkrası Yönünden

Yasa'nın 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin 5 sayılı fıkrasında, mükelleflerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait ve üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri (hamiline yazılı menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) ile kendilerine ve eşlerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı bulunduğunu belgelendirmeleri halinde, bu gelirlerin, hayat standardı esasına göre kazancın tespitinde izah nedeni gelir olarak kabul edileceği, izah nedeni gelirlerin öncelikle mükelleflerin kendilerine ait beyanları için esas alınacağı, arta kalan bir tutar olursa eşler ve çocukların, sadece arta kalan tutarı kendi beyanlarında izah nedeni gelir olarak dikkate alacakları öngörülmektedir.

Hayat standardı esasına göre, giderlerini karşılayabilecek gelirleri bulunan mükelleflere, gerçek gelirlerini ortaya çıkarmaları için yaşam ve harcama düzeyleri ile beyan ettikleri gelir arasındaki farklılığı açıklama ve kanıtlama hakkının tanınması, temel ve ek hayat standardı göstergelerine göre belirlenen tutarlardan kimi gelirlerini düşebilme olanağının verilmesi gereklidir. Açıklama veya kanıtlama yoluyla bazı gelirlerin hayat standardı esasına temel oluşturan göstergelere göre belirlenen tutarlardan düşülememesi, başka bir ifadeyle, göstergelere göre belirlenen tutarların aksi kanıtlanamayan kanunî karineler olarak kabul edilmesi, gösterge tutarlarının altında gelir elde edenler için gerçek gelire yaklaşılmasını önler. Bu durumda hayat standardı esas, gelirin gerçek miktarı üzerinden malî güce göre vergilendirilmesi ilkesine aykırı olacağı gibi, vergide adalet ve hukukî güvenlik, dolayısıyla hukuk devleti ilkeleriyle de çelişir.

Dava konusu kuralın birinci tümcesinde ise, "... üzerinden ..." sözcüğünden sonra yer alan "... gelir..." sözcüğünün varlığı, gelir vergisi dışında başka bir vergiye tabi gelirlerin açıklama nedeni olarak kabul edilmediğini göstermektedir. Hayat standardı esasında amaç, gerçek gelire ulaşılarak, malî güce göre vergilendirme, verginin adil ve dengeli dağılımını sağlama olduğuna göre, gelir vergisi dışında diğer vergilere tabi gelirlerin açıklama nedeni

olarak kabul edilmemesi, Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık oluşturur. Bu nedenle, yasa kuralında "... üzerinden ..." sözcüğünden sonra yer alan "... gelir..." sözcüğünün iptali gerekir.

Öte yandan, hamiline yazılı menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerin mükellefe ait olduğunun kanıtlanmasının zor olması ve muvazaaya neden olabilecek nitelikte bulunması karşısında bunların izah nedeni olarak kabul edilmemiş olması Anayasa'ya aykırı görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle yasa kuralının birinci tümcesinde, "... üzerinden ..." sözcüğünden sonra yer alan "... gelir..." sözcüğünün Anayasa'nın 73. ve 2. maddelerine aykırı olması nedeniyle iptali, kalan bölüme ilişkin iptal isteminin ise reddi gerekir.

Fulya KANTARCIOĞLU kararın iptal bölümündeki, Ali HÜNER ise red bölümlerindeki görüşlere katılmamışlardır.

Konunun Anayasa'nın 5. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

g- Geçici 58. Maddenin 6, 7 ve 8 Sayılı Fıkraları Yönünden:

Yasa'nın 5. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin;

6 sayılı fıkrasında, 193 sayılı Yasa'nın 88. maddesine göre yapılacak zarar mahsubu, 89. maddeye göre yapılacak indirimler ve yatırım indirimi istisnası dahil istisnaların uygulanmasının, yalnızca bu madde gereğince tespit edilecek gelir kısmı için mümkün olduğu;

7 sayılı fıkrasında, bu maddeye göre yapılacak tarhiyata itirazın, tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmayaacağı, ancak Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davaların öncelikle ele alınacağı ve dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanacağı;

8 sayılı fıkrasında, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usullerin Maliye Bakanlığı'na belirleneceği

hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun zararların kârlara takas ve mahsubu başlıklı 88. maddesine göre, gelirlerin toplanması ve beyanı uygulamasında gelir kaynaklarının bir kısmından doğan zararlar, diğer gelir kaynaklarından doğan kazanç ve iratlardan mahsup edilir. Bu şekilde veya önceki yıldan devreden ve mahsup edilmeyen zarar bakiyesi veya zarar, daha sonraki yıllarda elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilmek üzere devredilir. Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar veya zarar bakiyesi, sonraki yıllara devredilemez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde ise, yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden sigorta primleri, bağış ve yardımların belli ölçülerde indirilebileceği kabul edilmiştir. Bu indirimler, gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerle ilgili değildir. Gelirin harcanması bağlamında yapılan giderlere ilişkindir.

Vergi hukukunda yer alan yatırım indirimi istisnası, yatırım harcamalarının belli bir ölçüde vergiye tabi kazançtan düşülmesi suretiyle, yatırımların artmasını ve bu yolla kalkınmanın hızlanmasını sağlamak amacıyla getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesine göre, zarar mahsubu ve 89. maddesi uyarınca yapılacak indirimler hayat standardı göstergeleri toplamını aşan bir kazanç beyanı olması durumunda uygulanacaktır. Bu durumda, hayat standardı esas, geçmiş yıl zararlarının ve beyan dönemine ilişkin zararların, mahsubunu engellemediği gibi, 89. maddeye göre yapılacak indirimlerle yatırım indirimi istisnasının uygulanması olanağını da ortadan kaldırmamaktadır. Gelir vergisi sistemi içinde kimi amaçları sağlamak için mükellef lehine getirilmiş bu tür uygulamaların Anayasa'ya aykırılığından söz edilemez.

7 sayılı fıkra göre, hayat standardı esas alınarak yapılacak tarhiyata itirazın tahakkuk eden verginin tahsilini durdurulmaması, davaların öncelikle ele alınması ve dosyanın tekemmül tarihinden itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanması, kamu alacağının bir an önce tahsilini sağlamaya yönelik bir düzenleme olduğundan, Anayasa'ya aykırı değildir.

8 sayılı fıkra göre, hayat standardı esasının uygulanmasına ilişkin usuller, Maliye Bakanlığı'na belirlenecektir. Yasama organı, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organı, uygulamaya ilişkin bu konuları düzenlerken vergi yasalarının verdiği yetki sınırları içinde kalmak zorundadır. 8. fıkra ile yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kurallar, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Ali HÜNER bu görüşe katılmamıştır.

Konunun Anayasa'nın 5. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

D- 4605 Sayılı Kanun'un 12. Maddesinin (a) Bendinin İncelenmesi

12. maddenin (a) bendinde bu Yasa'nın 5. maddesinin 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüştür.

Dava dilekçesinde, 12. maddenin (a) bendinin, mükelleflerin aleyhine olarak geçmişte etkilediği ve bu nedenle Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Bu düzenleme de, Yasa'nın 5. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddesinin 1 sayılı fıkrasının incelenmesi sırasında belirtilen gerekçelerle, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Ali HÜNER bu görüşe katılmamıştır.

Konunun Anayasa'nın 5. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

V- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ

23.11.2000 günlü, 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun"un;

A- 1. maddesiyle değiştirilen 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi, 16.1.2003 günlü, E.2001/36, K. 2003/3 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu bendin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASINA,

B- 2. maddesiyle değiştirilen 29.7.1970 günlü, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi, 6.6.2002 günlü, 4760 sayılı Yasa'nın 18. maddesinin (3) sayılı fıkrasıyla yürürlükten kaldırıldığından, KONUSU KALMAYAN YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ HAKKINDA KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA,

C- 1. 5. maddesiyle 31.12 1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN REDDİNE,

D- 12. maddesinin (a) bendinin YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN REDDİNE, 16.1.2003 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

VI- SONUÇ

23.11.2000 günlü, 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun"un:

A- 1. maddesiyle değiştirilen 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

B- 2. maddesiyle değiştirilen 29.7.1970 günlü, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi, 6.6.2002 günlü, 4760 sayılı Yasa'nın 18. maddesinin (3) sayılı fıkrasıyla yürürlükten kaldırıldığından, KONUSU KALMAYAN İSTEM HAKKINDA KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA, OYBİRLİĞİYLE,

C- 5. maddesiyle 31.12 1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin;

1- (1) sayılı fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Ali HÜNER'in karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- (2) sayılı fıkrasının,

a- (a), (b), (c), (d), (e), (f), (g), (h), (i) ve (j) bentlerinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Ali HÜNER'in karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

b- (k) bendinin,

aa- "... ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

bb- Kalan bölümünün de Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Samia AKBULUT'un karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

3- (3) ve (4) sayılı fıkralarının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Ali HÜNER'in karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

4- (5) sayılı fıkrasının,

a- Birinci tümcesinde, "... üzerinden ..." sözcüğünden sonra yer alan "... gelir..." sözcüğünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Fulya KANTARCIOĞLU'nun karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

b- Kalan bölümünün Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Ali HÜNER'in karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

5- (6), (7) ve (8) sayılı fıkralarının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Ali HÜNER'in karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

D- 12. maddesinin (a) bendinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Ali HÜNER'in karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

16.1.2003 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Mustafa BUMİN	Haşim KILIÇ	Samia AKBULUT
Üye	Üye	Üye
Yalçın ACARGÜN	Ali HÜNER	Fulya KANTARCIOĞLU
Üye	Üye	Üye
Ertuğrul ERSOY	Tülay TUĞCU	Ahmet AKYALÇIN
Üye		Üye
Enis TUNGA		Mehmet ERTEN

KARŞIOY YAZISI

4605 sayılı Yasa'nın 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin 2 nolu fıkrasının (k) bendinde, ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin tedavi maksadıyla yapacağı yurt dışı seyahatler için hayat standardı ilave göstergelerinin uygulanmayacağı, tedavi maksadıyla yapılan seyahatlerin ilgili sağlık kurullarından alınacak raporlarla tevsik edilmesinin şart olduğu belirtilmektedir.

T.C. Anayasası'nın, herkesin yaşama, maddî ve manevî varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğunu belirten hükmü, hastalandığında yurt içinde tedavi olamayan ve şifa bulamayan kişinin tedavi olanaklarını yurt dışında aramasını da mümkün kılar. Ayrıca, vergilendirmede yasama organı istisnalar getirebilir.

Kaldı ki iptale konu fıkra da sağlık kurullarından rapor alınması da hükme bağlanmıştır.

Tedavi amacıyla yurt dışına seyahat etmek zorunda olanların mal varlığı bu nedenle azalmakta, hatta bitmektedir. Bu kişilerin malî gücünün varlığından söz edilerek hayat standardı esasına göre ilave göstergelerinin uygulanmayacağı esasını getiren kuralın iptaline karar veren çoğunluk görüşüne karşıyım.

Üye

Samia AKBULUT

KARŞIOY YAZISI

23.11.2000 günlü, 4605 sayılı Yasa'nın kimi kurallarının iptali istemiyle açılan dava sonucunda verilen 16.1.2003 günlü, E:2001/36, K:2003/3 sayılı kararın aşağıda belirtilen bölümlerine açıkladığım nedenlerle katılmıyorum.

İptal konusu 4605 sayılı Yasa'nın 5. maddesiyle, 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Geçici 58. madde eklenmiştir. Getirilen Geçici 58. maddenin (1) sayılı fıkrasında, "1.1.2000-31.12.2001 tarihleri arasında, gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, bu maddede belirtilen hayat standardı esasına tabidir." kuralı yer almakta ve sözü edilen müteakip fıkralarında da, hayat standardı temel gösterge tutarları, hayat standardına hangi ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin tabi olacakları bazı istisna edilen vergi miktarları, indirim ve yatırım indirimleri, hangi hallerde ne miktar oranlarda eksilme ve artırma yapılabileceğine ilişkin kurallara yer verilmiştir.

4605 sayılı Yasa'nın 5. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddenin birinci fıkrasındaki kural uyarınca, 1.1.2000-31.12.2001 tarihleri arasında hayat standardı esasının kapsamına giren mükellefler:

1) Gelir vergisine tabi ticari kazancı gerçek ve basit usulde tesbit edilen ticari kazanç sahipleri,

2) Gelir vergisine tabi serbest meslek erbabı olanlardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde, ticari kazanç "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır. Ticari kazancın tesbiti, gerçek veya basit usulde olmak üzere iki şekilde yapılmakta, gerçek usulde kazanç da bilanço veya işletme hesabı esasına göre tesbit edilmektedir. Serbest meslek kazancı elde eden mükellefler de, 2000 - 2001 yıllarında uygulanacak hayat standardı esasını kapsamına alınmışlardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesine göre, her türlü serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir.

Hayat standardı esas, Gelir Vergisi Kanunu'na 31.12.1982 günlü, 2772 sayılı Kanunla 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Mükerrer 116. madde ile getirilmiştir. Zaman içerisinde değişik yasalarla getirilen kurallarla hayat standardı esasını yeniden uygulanmış, iptali istemiyle açılan davalarda Anayasa Mahkemesi'nce, kimi kuralların iptaline, kimi kuralların Anayasa'ya uygun olduğuna ve iptal istemlerinin reddine dair kararlar verilmiştir. Bu kararlardan bazılarında ve kararların gerekçelerine işaret etmekte yarar görülmektedir.

15.12.1990 günlü, 3689 sayılı Yasa'nın 7. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 35. maddesinin üçüncü fıkrasının Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle yapılan başvuru sonucunda Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.1991 günlü, 1991/7-43 Esas- Karar sayılı kararıyla, sözü edilen Geçici 35. maddenin üçüncü fıkrasının Anayasa'nın 2., 49. ve 73. maddelerine aykırı olduğuna ve iptaline oyçokluğuyla karar verilmiştir. Bu kararın Anayasa'ya aykırılık sorunu bölümünde "Hayat Standardı Esası, vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirinin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir. Diğer bir anlatımla, yükümlünün yaşam ve harcama düzeyi yüksek, yıl sonunda beyan ettiği geliri hayat standardı esas gereğince bulunacak miktardan düşük ise, ödemesi gereken vergi bu sistem ile gerçek gelirine uygun duruma getirilmektedir. Hayat standardı esas vergi gelirlerinin güvencesi olup gelir beyanı belli miktardan düşük olursa vergi matrahının saptanmasında ölçü olarak kullanılmaktadır. Hayat standardı esas bir ölçüde varsayıma dayandığından haksızlık aracı olmaması için yükümlünün gerçek gelirine yaklaştırılması gerekir. Bunun için de gelirin açıklanıp kanıtlanması yöntemi kullanılmak suretiyle yükümlü, belli bir gelirin karinesi sayılan giderleri, vergilendirilmiş ya da vergiye tâbi olmayan başka gelirle karşıladığını belgelendirirse kanıtladığı miktar kadar sorumluluktan kurtulmuş olacaktır. Hayat standardı esasının Anayasa'ya uygun olabilmesi için belirtilen gelir açıklaması ya da kanıtlanmasına mutlaka yer verilmesi gerekir... Yükümlülerin ticari ya da serbest meslek kazançlarının, vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış bir kısım gelirlerinin hayat standardı çerçevesinde tekrar vergilendirilmesi bunların mali güçlerini aşan vergi yükümlülüğüyle karşı karşıya bırakılmaları sonucunu doğurur ki, bu sosyal Devlet ilkesi açısından savunulamaz. Bir kısım gelir açıklamalarına kapalı hayat standardı esas, gerçek gelire yaklaşma olanağını kaldıracak bir haksızlık aracı durumuna düşer. Böylece gerçek gelirle vergi arasındaki bağ koparılmış olur. Oysa hayat standardı esasının varlık nedeni, gerçeğin bulunmasına yardımcı olmasıdır. Gerçeğin bulunması olanaklı iken varsayıma dayanılmaz Anayasa'nın 73. maddesinde

belirtilen malî güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal Devletin vergi adaletiyle ilgili ilkesidir. Bu ilkeyle vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanır. Yasakoyucunun vergi yasalarını bu ilkelere uygun olarak düzenlemesi gerekir. Hayat standardı esasî gerçeğin bulunmasına yardımcı bir yöntem olarak kabul edilebilir. Bu yöntemle gerçeğe ulaşmaya, yükümlünün gerçek kazancına yaklaşılmaya çalışılır. Aksi kanıtlanması veya saptanması olanağı varken varsayım geçerlilik tanımak hukuk Devletin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz... Devlet, kişinin çalışma hakkını kullanabilmesi için iş alanında gerekli önlemleri alacak ve sınırlamaları kaldırarak görevini yerine getirecek, birey de çalışarak topluma yük olmaktan kurtulacaktır. Vergi ödeme, kişiyi çalışmaktan vazgeçiren bir yakınma nedeni olmamalıdır. Tersine duruma yükümlüyü çalışmaktan alıkoyan vergiler çalışma hak ve özgürlüğünü ortadan kaldırır. Yaşadığı hayat düzeyini sağlayan açıklanabilir- kanıtlanabilir başka geliri bulunmasına karşın bu gelirlerin bir kısmını gözönüne almayan hayat standardı esasî yükümlülere güçleri dışında vergi ödemek, bu sebeple de meslek yaşamlarına son vermek gibi bir sonuca götürür... Kişiler, yaptıkları iş sonunda bir gelir elde ediyorlarsa bunun vergilendirilmesi doğaldır. Gelire dayanmayan bir vergilendirme yöntemi ise Anayasa'ya aykırılık oluşturur. Malî güce göre vergilendirme, sosyal Devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu ilke verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar. Yasakoyucunun vergi koyarken yükümlülerin ekonomik durumunu gözönüne alacak bir sisteme uyması gerekir. Vergide asıl olan, ödeme gücüdür. Malî güç de ödeme gücünü belirler... Vergi yükümlüsünün malî gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirinin saptanması gerekir. Hayat standardı esasının temel nedeni, gerçek gelirin bulunmasına yardımcı yöntem olmasıdır...Açıklama ve kanıtlama olanağına tam olarak yer vermeyen bu kural malî güce göre vergi ödeme ilkesine aykırı düşmektedir...Öte yandan, bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni saymamak vergide adalet ilkesine de ters düşer." denilmektedir.

Yukarıda belirtilen iptal kararından sonra bazı kanunlarla Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 35. maddesinde değişiklikler yapılmış veya bu maddeye çeşitli hükümler eklenmiştir. Bunlardan 26.12.1993 günlü, 3946 sayılı Yasa ile eklenen yedinci fıkra da yer alan "üzerinden gelir vergisi ödenen" sözcüklerinin iptali istemiyle açılan davada Anayasa Mahkemesi, 5.5.1998 günlü, E:1996/43, K:1998/13 sayılı kararıyla söz konusu sözcüklerin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine oyçokluğuyla karar vermiştir. Mahkeme bu kararında, "Gerçek gelire ulaşılabilmesi amacıyla benimsenen hayat standardı esasının uygulanmasında, açıklama nedenleri arasında itiraz konusu üzerinden gelir vergisi ödenen" sözcükleriyle belirtilen gelirlere de yer verilmesinde, verginin malî güce göre ödenmesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılık yoktur." şeklinde görüş belirtmiştir. Burada hemen belirtmek gerekir ki, dava konusu 4605 sayılı Yasa'nın 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddenin iptali istemiyle açılan bu davada Mahkememiz, hayat standardı esasını kabul ederek iptal isteminin oybirliğiyle reddine karar verirken Geçici 58. maddenin (5) sayılı fıkrasının birinci tümcesinde, "üzerinden" sözcüğünden sonra yer alan "gelir" sözcüğünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline oyçokluğuyla; (2) sayılı fıkrasının (k) bendinde yer alan "ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan Hac seyahatleri" ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline oybirliğiyle karar vermiştir. Mahkeme, yukarıda tarih ve sayısı gösterilen kararla, hayat standardı esasını Anayasa'ya aykırı görmeyerek reddine karar verirken belirtilen Geçici 58. maddenin (2) sayılı fıkrasının (k) bendinde ve (5) sayılı fıkrasının birinci tümcesinde yer alan adı geçen sözcüklerin iptaline karar vermekle, kendi içinde aykırılığı düşmüştür.

22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 35. maddesinin uygulanma süresi bir yıl geriye alınarak maddede yer alan 1.1.1990- 31.12.1999 tarihleri 1.1.1990- 31.12.1998 tarihleri olarak değiştirilmiş ve Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 116.

maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece uygulanmasına son verilerek yürürlükten kaldırılan ve sadece 1999 yılı gelirleri için uygulanmayan hayat standardı esas, bu defa iptal konusu 4605 sayılı Yasa ile iki yıl süre ile uygulanmak üzere yeniden getirilmiştir.

Yukarıda da belirtildiği gibi "Hayat Standardı Esası", vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olması gerektiği varsayımı ile getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir. Bu sistemle, yükümlünün yaşam düzeyi ile vergi ödeme oranı arasındaki tutarsızlığın belirlenip verginin gerçek gelire uygun düzeye çıkarılması amaçlanmıştır. Bu amaçla, yükümlünün yaşam ve harcama düzeyi yüksek, yıl sonunda beyan ettiği geliri hayat standardı esasına göre bulunacak miktardan düşük ise, ödemesi gereken vergi bu sistemle gerçek gelire uygun duruma getirilmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk Devleti ilkesi gereğince, tüm Devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması gerekmektedir. 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 korumalı, Devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmamalı ve gelir elde edilmesi amacıyla hukuk Devleti niteliklerinden vazgeçmemelidir.

Anayasa'nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin hukuk Devletiyle birlikte aynı zamanda, sosyal Devlet de olduğu belirlenmiştir. Bu ilke, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi 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. maddesinde öngörülen temel ilke, mali güce göre vergilendirme esasını oluşturmaktadır. Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olur. Böylelikle Anayasa, malî güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde öngörülen sosyal Devlet ilkesini vergilendirme alanında, somut olarak ortaya getirmektedir.

Yasakoyucunun, belirtilen bu ilkelere uygun olarak vergi yasaları gerçekleştirmesi zorunludur. İptal konusu yeni düzenlemeyle getirilen "hayat standardı esas" söz edilen ilkelere uygun olduğu söylenemez. Yeni düzenlemede, Geçici 58. maddenin (1) sayılı fıkrasında hiçbir kriter, şart ve haller gösterilmeden "hayat standardı esas" uygulanacağı kuralı getirildikten sonra müteakip fıkralarda ve bu fıkraların bendlerinde belirtilen hallerinde kendi malî güçlerini aşan vergi yükümlülükleri karşı karşıya bırakılmakta olduklarından sosyal Devlet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu kurallar sosyal Devlet ilkesiyle bağdaşmadığı gibi malî güce göre vergilendirme esasına da ters düşmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda belirtilen kararında da gösterildiği gibi hayat standardı esas, "yapılan gideri karşılayan bir gelir olmalı ki yaşam; düzeyi sağlanabilsin" varsayımına dayanan götürü asgari vergi görünümündedir. Elde edilen gelirlerin asgari gider düzeyinin altında kalamayacağı varsayımından hareket eden dava konusu kural, bu haliyle ve getirilen fıkra ve bendlerdeki kriter ve durumlarıyla sert ve tüm gelir açıklamalarına kapalı biçimiyle gerçek gelire yaklaşma olanağını ortadan kaldırmaktadır. Yeni getirilen Geçici 58. maddenin (1) sayılı fıkrasında ve müteakip fıkra ve bendlerinde yer alan düzenlemeler, kimi

gelirlerin kanıtlanması yolunun kapatıldığı gibi gerçek belli iken varsayımına dayanmaktadır. Oysa, hayat standardı esasının varlık nedeni, gerçeğin bulunmasına yardımcı yöntem olarak kabul edilmesidir. Bu yöntemle, gerçeğe ulaşmaya, yükümlülerin gerçek kazançlarına yaklaşılmaya çalışılır. Yoksa gerçek kazanç belli iken veya belli bulunabiliyorsa, bir varsayım veya belirtilere, ihtimallere dayanılmaz ve buna değer verilemez.

Diğer taraftan yeni getirilen kurallarla, gelirle - vergi arasında bulunması zorunlu bağı koparmak ve gerçeği gözardı eden bir yöntemi yeğlemekle, vergideki belirlilik ilkesi yok edilmektedir. Bu sistemle ortaya çıkan sonuçla, kişilerin kazanamadıkları gelirler üzerinden ağır biçimde vergilendirilmeleri ve bazı mükelleflerin mesleklerinden ayrılmak zorunda kaldıklarıdır. Anayasa'nın 49. maddesinde öngörülen "çalışma hakkı" bir temel hak ve özgürlük olarak anayasal güvenceye bağlanmıştır. Çalışmanın bir hak olduğu noktasından hareketle, Devletin çalışma imkânlarının, iş alanının dengeli gelişmesi için gerekli tedbirleri alması temel ödevlerindendir.

Ayrıca iptal konusu 4605 sayılı Yasa ile düzenleme, 23.11.2000 tarihinde yapıldığı ve 30.11.2000 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlandığı halde mezkûr Yasa'nın 12. maddesinin (a) bendinde, bu Yasa'nın 5. maddesinin 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe konulacağı kuralı getirilmekle Yasa yürürlüğe girmeden öncesindeki bir zaman için uygulanmaya getirilmiştir. Böylece mükelleflerin aleyhine olarak geriye yürümektedir. Aleyhteki yasaların geriye yürütmesi ise, hukuk Devleti ilkesine aykırı düşer. Hukuk Devleti ilkesi uyarınca, bütün vatandaşlara hukuki güvence sağlanmasıdır. İptal konusu kurallarla, geriye dönük olarak vergileme yapılmaktadır. Yasa kapsamına giren mükelleflere bir yıl önceki (1999 yılı) gelirleri için de 2000 yılı için vergi alınmaktadır. Bu yönden de 4605 sayılı Yasa'nın 12. maddesinin (a) bendinde yer alan kurallar, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır.

Yukarıdan beri izah edilen nedenlerle özet olarak belirtmek gerekir ki, hayat standardı esas da mükellefin gerçek gelirine ulaşmak amacına yönelik bir düzenleme ve sistem olarak kabul edilmiştir. Ancak bunun için mükelleflere, beyan ettikleri gelirin hayat standardı esasına göre bulunacak miktardan düşük olması halinde bunu açıklama ve kanıtlama hakkına yer verilmesi gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi, hayat standardı esasında bu ilkeyi gözönünde bulundurarak gelir açıklamasına ve kanıtlama hakkına tam olarak yer veren yasal düzenlemeleri Anayasa'ya aykırı bulmamış, ancak gelir açıklama ve kanıtlama hakkına yer vermeyen yasal düzenlemeleri de Anayasa'ya aykırı görerek iptal etmiştir. Bu kararlarında da, gerçeğin bulunması olanaklı iken varsayımına dayanılamayacağı, gerçeğe karşın aksi kanıtlanabilecek karinelere geçerliliğin tanınmasının, hukuk Devletin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmayacağı açıkça ortaya konulmuştur.

Belirtilen nedenlerle, iptal konusu, 4605 sayılı Yasa'nın 5. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na getirilen Geçici 58. maddesinde yer alan kurallar, gelir açıklama ve kanıtlama hakkına yer vermediği ve gerçeğin bulunması olanaklı iken varsayımlara dayandığı için Anayasa'nın 2., 49. ve 73. maddelerine aykırı bulunduğundan Geçici 58. maddenin (1) sayılı fıkrası olmak üzere bu maddenin müteakip fıkra ve bendleri ile 4605 sayılı Yasa'nın 12. maddesinin (a) bendinin de iptallerine karar verilmesi gerekirken, iptal isteminin reddine ilişkin çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Üye

Ali HÜNER

KARŞIOY GEREKÇESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 23.11.2000 günlü, 4605 sayılı Yasa ile eklenen Geçici 58. maddenin (5) numaralı fıkrasında, hayat standardı esasına dayanan bir vergilendirme yöntemi içinde gerçek gelire ulaşmak amacıyla kazançların tespitinde maddede sayılan kimi gelirlerin yanı sıra mükelleflerin, kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait üzerinden gelir vergisi ödenen gelirlerinin (hamiline yazılı menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) açıklama nedeni gelir olarak dikkate alınacağı öngörülmüştür.

Vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı harcamaları karşılayacak bir gelirin olduğu varsayımına dayanarak, vergi incelemeleri dışında da gerçek gelire ulaşabilmesini amaçlayan bir vergi kontrol sistemi olan "hayat standardı" esasının uygulanmasında, mükellefin üzerinden gelir vergisi ödenen gelirlerinin açıklama nedeni gelir olarak kabul edilmesinin, bunun dışında üzerinden başka vergiler ödenen gelirlerin ise aynı işleme bağlı tutulmamasının, yasakoyucunun bu gelirleri sürekli ve hayat standardı esasını etkileyecek nitelikte görmemesinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Bu nedenle belirtilen husus, herkesi malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutan Anayasa'nın 73. maddesi ile çelişki yaratmamaktadır.

Öte yandan, fıkranın tamamının iptalinin istenmiş olmasına karşın, içinden bir sözcüğün iptal edilmesi, yasakoyucunun iradesi dışında ve onun yerine geçerek yeni bir metin oluşturulması sonucunu doğurduğundan Anayasa'nın 153. maddesi ile bağdaşmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu (5) numaralı fıkrada yer alan "üzerinden" sözcüğünden sonra gelen "gelir" sözcüğünün iptali yolundaki görüşe katılmıyorum.

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU