

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2001/392

Karar Sayısı : 2003/60

Karar Günü : 4.6.2003

Resmi Gazete tarih/sayı:18.12.2003/25320

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN MAHKEME:

Adana 1. Vergi Mahkemesi:	Esas: 2001/392
:	Esas: 2001/393
:	Esas: 2001/394
:	Esas: 2001/395
:	Esas: 2001/396
:	Esas: 2001/397
:	Esas: 2001/398
:	Esas: 2001/399
:	Esas: 2001/400
:	Esas: 2001/401
:	Esas: 2001/402

İTİRAZLARIN 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 12. maddesinin (a) bendinin, Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Bakmakta olduğu davalarda, 4605 sayılı Yasa'nın 12. maddesinin (a) bendinin Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme kuralın iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenilen Yasa Kuralı

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 itiraz konusu kuralı da içeren 12. maddesi şöyledir:

"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 yayımı tarihinde,

d) Diğer maddeleri yayımı tarihinde

Yürürlüğe girer."

B- Dayanılan ve İlgili Görülen Anayasa Kuralları

Başvuru kararlarında, itiraz Anayasa'nın 2. maddesine dayandırılmış, 73. maddesi ise ilgili görülmüştür.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince Mustafa BUMİN, Haşim KILIÇ, Samia AKBULUT, Yalçın ACARGÜN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Fulya KANTARCIOĞLU, Rüştü SÖNMEZ, Ertuğrul ERSOY, Ahmet AKYALÇIN ve Enis TUNGA'nın katılımlarıyla birleştirilen dosyalarla ilgili, 25.10.2001 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyalarda eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliği ile karar verilmiştir.

V- BİRLEŞTİRME KARARI

Mustafa BUMİN, Haşim KILIÇ, Yalçın ACARGÜN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Fulya KANTARCIOĞLU, Ertuğrul ERSOY, Tülay TUĞCU, Ahmet AKYALÇIN, Enis TUNGA ve Mehmet ERTEN'in katılımlarıyla 4.6.2003 gününde yapılan toplantıda;

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 12. maddesinin (a) bendinin iptali istemiyle yapılan itiraz başvurularına ilişkin davaların, aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle 2001/392 Esas sayılı dava ile BİRLEŞTİRİLMESİNE, esaslarının kapatılmasına, esas incelemenin 2001/392 Esas sayılı dosya üzerinden yürütülmesine, OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

VI- ESASIN İNCELENMESİ

Birleştirme kararına konu başvuru kararları ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralı, dayanılan ve ilgili görülen Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Başvuru kararlarında, itiraz konusu kuralın, mükelleflere vergiyi doğuran olayın vukuundan sonra aleyhe yükümlülükler getirdiği belirtilerek Anayasa'nın 2. maddesine aykırılık oluşturduğu ileri sürülmüştür.

4605 sayılı Yasa'nın 30 Kasım 2000 tarihinde yürürlüğe giren itiraz konusu 12. maddenin (a) bendinde, Yasa'nın 5. maddesinde yer alan hayat standardı esasının 2000 yılı gelirlerine de uygulanacağı belirtilmiş, bu maddeye göndermede bulunulan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4605 sayılı Yasa'nın 5. maddesi ile eklenen Geçici 58. maddede, 1.1.2000 - 31.12.2002 tarihleri arasında gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı olanların tabi olacakları hayat standardı temel ve ilave gösterge tutarları belirtilerek bu esasın uygulanmasına ilişkin ilke ve esaslar düzenlenmiştir.

2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 29. maddesine göre, Anayasa Mahkemesi yasaların, kanun hükmünde kararnamelerin ve TBMM İçtüzüğü'nün Anayasa'ya aykırılığı konusunda ilgililer tarafından ileri sürülen gerekçelere dayanmak zorunda değildir. İstemle bağlı kalmak koşuluyla başka gerekçe ile de Anayasa'ya aykırılık kararı verebileceğinden, itiraz konusu kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesi yönünden de incelenmiştir.

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 Anayasa'nın ve yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

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.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların sâfi tutarıdır.

30.11.2000 günlü, Resmî Gazete'de yayımlanan 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddedeki hayat standardı esası, 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.

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 elde edilen gelirin vergilendirilmesinde bir yöntem olan hayat standardı esası, gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesi amacına yönelik olduğundan verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırılığından söz edilemez.

Bu nedenlerle, kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Ali HÜNER bu görüşe katılmamıştır.

VII- 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 12. maddesinin (a) bendinin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Ali HÜNER'in karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA, 4.6.2003 gününde karar verildi.

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

KARŞIOY YAZISI

23.11.2000 günlü, 4605 sayılı Yasa'nın 12. maddesinin (a) bendinin iptali istemiyle açılan dava sonucunda verilen 4.6.2003 günlü, E.2001/392, K.2003/60 sayılı karara aşağıda izah edeceğim nedenlerle katılmıyorum.

Başvuran Mahkemece, 4605 sayılı Yasa'nın 12. maddesinin (a) bendinde yer alan "Bu Kanunun; 5. maddesi 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayımı tarihinde ... yürürlüğe girer" şeklindeki kuralının Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı nedeniyle iptali istenilmiştir.

4605 sayılı Yasa'nın kimi madde veya bentlerinin ve bu arada 12. maddesinin (a) bendinin de iptali istemiyle açılan iptal davası sonucunda Mahkememizin 16.1.2003 gün, E.2001/36, K.2003/3 sayılı oyçokluğuyla verilen kararla iptal davasına konu edilen Yasa'nın 12. maddesinin (a) bendinin, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine karar verilmişti. Bu karar üzerine yazdığım karşıoy yazımda, 4605 sayılı Yasa'nın dava konusu edilen kimi kuralları ve bu arada 12. maddenin (a) bendi ile bu Yasa'nın esasını oluşturan hayat standardı konusunda geniş açıklamalarda bulunmuştum. Aynı hususları tekrar etmeksizin hayat standardı esasına ve itiraz konusu 12. maddenin (a) bendinde yer alan kurala ilişkin görüşlerimi kısaca belirtmek istiyorum.

4605 sayılı Yasa'nın itiraz konusu 12. maddesinin (a) bendinde, bu Yasa'nın hayat standardı esasının düzenlendiği 5. maddesinin 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüştür.

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 alacakları, bazı istisna edilen vergi miktarları, indirim ve yatırım indirimleri, hangi hallerde ne miktar oranlarda eksilme ve artırma yapılabileceğine ilişkin kurallara yer verilmiştir.

Yasa'nın 5. maddesinde, 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 gösterilmiştir:

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 esası kapsamına alınmışlardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesine göre, her türlü serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir.

Hayat standardı esası, Gelir Vergisi Kanunu'na 31.12.1982 günlü, 2772 sayılı Kanun'la 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Mükerrer 116. madde ile getirilmiştir. Zaman içerisinde değişik yasalarla getirilen kurallarla hayat standardı esası 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.

"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 Mahkemesi'nin kararlarında da gösterildiği gibi hayat standardı esası, "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 çalışır. Yoksa gerçek kazanç belli iken veya belli bulunabiliyorsa, bir varsayım veya belirtilere, ihtimallere dayanılmaz ve buna değer verilemez.

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, malî 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. Yeni düzenlemeyle getirilen "hayat standardı esasının" 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 yükümlüler karşı karşıya bırakılmakta olduklarından sosyal Devlet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu kurallar sosyal Devlet ilkesiyle bağdaşmadığı gibi malî güce göre vergilendirme esasına da ters düşmektedir.

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 imkanlarının, iş alanının dengeli gelişmesi için gerekli tedbirleri alması temel ödevlerindendir.

Yeni düzenlenen 4605 sayılı Yasa, 23.11.2000 tarihinde yapıldığı ve 30.11.2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlandığı halde Yasa'nın itiraz konusu 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 yürümesi 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 Devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmayacağı açıkça ortaya konulmuştur.

Belirttiğim nedenlerle, itiraz konusu 4605 sayılı Yasa'nın 12. maddesinin (a) bendinde yer alan kurallar, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğundan iptaline karar verilmesi gerekirken iptal isteminin reddine ilişkin çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Esas Sayısı : 2001/392
Karar Sayısı : 2003/60

Üye

Ali HÜNER