

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2001/373

Karar Sayısı : 2003/67

Karar Günü : 18.6.2003

Resmi Gazete Tarih-Sayısı : 17.05.2006 - 26171

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Ordu Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine 26.12.1993 günlü, 3946 sayılı Yasa'nın 13. maddesi ile eklenen 5 numaralı bendin birinci paragrafında yer alan “...*eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira*...” sözcüklerinin Anayasa'nın 10. ve 11. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

1999 yılında özel gider indirimine esas olmak üzere verilen faturaların kişisel tüketime konu olamayacak kadar yüksek tutarlı olması nedeniyle kabul edilmeyerek tarh olunan özel gider indiriminin ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezasının terkinin istemiyle açılan davada, itiraz konusu sözcüklerin, Anayasa'nın 10. ve 11. maddelerine aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine 3946 sayılı Yasa'nın 13. maddesi ile eklenen ve itiraz konusu sözcükleri de içeren 5 numaralı bendi şöyledir:

“Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili **eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira** harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'ü.

Şu kadar ki indirim konusu harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzelkişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Bu suretle hesaplanan indirim tutarı, harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının % 35'ini geçemez. Bu indirim de dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki fark, ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan % 35 nispetini sifıra kadar indirmeye kanunî oranına kadar artırmaya veya harcama konuları, harcama ve ücret tutarları itibariyle farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, bu uygulamanın usul ve esaslarını tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında Anayasa'nın 10. ve 11. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, 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 12.9.2001 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu sözcüklerin yer aldığı Yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- İtiraz Konusu Kuralın Anlam ve Kapsamı

İtiraz istemine konu olan sözcükleri de içeren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde "Gerçek ücretler" konusu düzenlenmektedir.

Ücretlilere vergi iadesi sistemi Türk vergi hukukuna 1984 yılında 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Kanunu ile girmiş, 1985 yılında 3239 sayılı Yasa ile adı Vergi İadesi Hakkında Kanun olarak değiştirilmiş, böylece tam mükellefiyete tâbi olup ücret geliri elde edenler, ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle gelir vergisine tabi olan mükellefler, emekli, malûliyet, dul ve yetim maaşı alanlar ile bunların eş, çocuk ve bakmakla yükümlü oldukları kimselere belli koşullarda vergi iadesi alma olanağı sağlanmıştır.

Daha sonra 3946 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesindeki ücretten indirilebilecek giderler arasına "Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda ve kira harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'ü" ibâresinin de yer aldığı 5 numaralı bent eklenmiştir.

Bendin bundan sonraki bölümünde indirim konusu harcamaların ne şekilde yapılacağı, indirim tutarının gelir vergisi matrahının ne kadarlık bir kısmına uygulanabileceği, bu konuda Bakanlar Kuruluna ve Maliye Bakanlığına verilen yetki gibi konular düzenlenmiştir.

Aynı Yasa ile Vergi İadesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinin son fıkrası değiştirilerek, "Vergi iadesinden yararlanacak olanlar ile vergi iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda belirtilenlerle sınırlı olmaksızın tespit etmeye, kapsama almaya veya kapsam dışına çıkarmaya, vergi iade usul ve esaslarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir" hükmü getirilmiş, böylece Bakanlar Kurulu kararı ile kapsamın genişletilebilmesine ve kimilerine belli koşul ve miktarlarda vergi avantajı sağlanmasına olanak tanınmıştır.

Bakanlar Kurulu bu hükmün verdiği yetki uyarınca, 1.4.1994 günlü, 94/5372 sayılı Kararnameyi çıkararak vergi iadesinden yararlanacak olanları ve olmayanları belirlemiştir.

İptal isteminde bulunan Mahkeme, vergi iadesine konu olan mal ve hizmet alımları ile özel gider indirimine konu olan mal ve hizmet alımlarında farklılıklar ve eşitsizlikler bulunduğunu ileri sürmüş olduğundan her iki sistemde kullanılabilen belgelerin karşılaştırılması gerekmektedir.

Bu durumda,

- Vergi İadesi Hakkında Kanun'un 1. maddesine göre vergi iadesine konu olabilecek mal ve hizmet alımları şunlardır:

: Dayanıklı tüketim malları alımları,

: Yiyecek, içecek giderleri (sigara ve alkollü içkiler hariç),

: İkamet edilen konuta ait yakacak giderleri,

: Her türlü giyim giderleri,

: Sosyal güvenlik kurumları veya işverenler tarafından karşılanmayan sağlık giderleri,

: Eğitim ve öğretim, anaokulu, kreş giderleri,

: Vekâlet ücretleri,

: Mesken olarak kullanılan konutların kira bedelleri,

: Ulaştırma giderleri.

- İtiraz konusu 5 numaralı bentte de özel gider indirimine konu olan mal ve hizmet alımları ise **eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira** olarak belirlenmiştir.

Yapılan karşılaştırmadan da anlaşılacağı üzere, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca özel gider indirimine konu edilebilen harcama kalemleri Vergi İadesi Kanunu'na göre vergi iadesine tâbi olan mal ve hizmet alımlarından oldukça dar kapsamlıdır.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Mahkeme başvuru kararında, sosyal güvenlik kurumlarından alınan aylık ya da bir işverenden alınan ücret şeklinde gelir elde edilmesinin sonuçta farklı bir uygulama olmadığını, belli bir gelir ile aylık harcamalarını yaparak geçimlerini sağlama konusunda temel olarak aynı hukuksal durumda bulunan kişilere ayrı kurallar getirildiğini, dayanıklı tüketim malları alımlarının, ulaşım giderlerinin, vekâlet ücretlerinin, anaokulu ve kreş giderlerinin ücretlilerin tevsik edecekleri belgelere karşılık özel gider indiriminden yararlandırılmamalarının eşitlik ilkesini zedelediğini, her iki sistemde de belge düzenini yerleştirmenin amaçlanmış olmasına karşın farklı uygulamalara gidildiğini, bu durumun ise Anayasa'nın 10. ve 11. maddelerine aykırılık oluşturduğunu ileri sürmektedir.

Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme tabi tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle aynı durumda

bulunan kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitlik ilkesinin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konumlarındaki özellikler kimi kişiler ve topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz.

İtiraz konusu sözcüklerin yer aldığı 5 numaralı bend, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine 26.12.1993 günlü, 3946 sayılı Yasa'nın 13. maddesi ile eklenmiştir. 13. maddenin gerekçesinde, *“maddeye eklenen 5 numaralı bent ile ücretlilerin bazı harcamalarının belirli bir oranını safi ücretlerinin tespitinde gider olarak indirebilmeleri imkanı getirilmektedir. Böylece bir yandan ücretliler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi, diğer yandan fatura, yazarkasa fişi v. b. belgelerin ücretliler tarafından alımını teşvik yoluyla kayıt ve belge düzeninin sağlanması amaçlanmaktadır. Söz konusu harcamaların indirim konusu yapılabilmesi için, harcamaların Türkiye’de yapılması ve gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kişi veya kurumlardan alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi gerekmektedir. Vergiden muaf olan kurumlardan satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin harcamalar ile yurt dışında yapılan harcamalar indirim konusu yapılmayacaktır. Ayrıca hangi harcamaların ne oranda indirimden yararlanacağına, indirim konusu yapılacak harcamaların oranını artırma veya indirmeye ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.*

Diğer taraftan, ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazına ilişkin sürelerin tespiti, iadenin nakden veya mahsuben yaptırılması, bu uygulamaların usul ve esaslarını tayin ve tespiti hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir” denilerek kuralın getiriliş amacı açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Yasa ile değiştirilen 61. maddesinin birinci fıkrasına göre ücret, işverene tâbi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Emekli, malûl, dul ve yetim aylığı alanlar herhangi bir işverene tabi olmadığı gibi, bir hizmet karşılığı da para almamaktadır. Bu nedenle, bu kişileri ücretli tanıımı içinde nitelendirmek mümkün değildir.

Vergi iadesine konu olan mal ve hizmet alımları ile özel gider indirimine konu olan mal ve hizmet alımları birbirinden farklı ise de bunlardan yararlanacak olanlar da ayrı kurallara bağlı olup, aynı hukuksal konumda bulunmadıklarından aralarında eşitlik karşılaştırması yapılamaz. Bu nedenle itiraz konusu kural Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 11. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

VI- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu”nun 63. maddesinin birinci fıkrasına, 3946 sayılı Yasa ile eklenen 5. bendin birinci paragrafında yer alan “... eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira ...” sözcüklerinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 18.6.2003 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Esas Sayısı : 2001/373
Karar Sayısı : 2003/67

Başkan

Mustafa BUMİN

Başkanvekili

Haşim KILIÇ

Üye

Samia AKBULUT

Üye

Yalçın ACARGÜN

Üye

Sacit ADALI

Üye

Ali HÜNER

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

Üye

Ertuğrul ERSOY

Üye

Tülay TUĞCU

Üye

Ahmet AKYALÇIN

Üye

Mehmet ERTEN