

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2002/133

Karar Sayısı : 2006/91

Karar Günü : 27.9.2006

Resmi Gazete Tarih-Sayısı : 9.12.2006-26371

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Ordu Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 46. maddesinin son fıkrasının üçüncü tümcesinin Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti tesisine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 46. maddesinin itiraz konusu kuralı da içeren son fıkrası şöyledir:

“Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler, bu talepleri doğrultusunda takip eden ay başından veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. **Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiçbir şekilde basit usule dönemezler.** Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamazlar.”

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Mustafa BUMİN, Haşim KILIÇ, Yalçın ACARGÜN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Nurettin TURAN, Aysel PEKİNER, Ertuğrul ERSOY, Tülay TUĞCU, Enis TUNGA ve Mehmet ERTEN'in katılmalarıyla 11.9.2002 günü 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 Yasa kuralı, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Kuralın Anlam ve Kapsamı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda, ticari faaliyetten elde edilen kazançların vergilendirilmesinde matrahın saptanması, “gerçek” ve “basit” olmak üzere iki usule bağlanmıştır.

Gerçek usul, gelirin gerçekliği ilkesini esas almakta, bilanço ve işletme hesabı esaslarına göre vergilendirmeyi kapsamaktadır. Bilanço usulüne, 193 sayılı Yasa'da koşulları gösterilen birinci sınıf tüccarlar tabi olup, bu yükümlüler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmak zorundadır. İkinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı usulüne göre vergilendirilmekte ve sadece işletme defteri tutmaktadır.

Ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinden bir kısmı ise gerçek usul yerine basit usulde vergilendirilmektedir. Mali güç ve bilgilerinin sınırlı olduğu kabul edilen küçük esnaf, gerçek usule göre daha kolay olan basit usul kapsamına alınmak suretiyle, gerçek usule tabi olmayan, ama esnaf muaflığından yararlanma olanağı da bulunmayan ticari kazanç sahiplerinin, basit bir vergilendirme yöntemi getirilerek sistemin içinde kalmaları sağlanmaktadır. Basit usul, götürü usule göre, gerçek usule daha yakın bir sistem olarak, gelir vergisi sistemine dahil edilmiştir.

193 sayılı Yasa'nın 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 46., 47. ve 48. maddelerinde yer alan basit usul, ticari kazanç elde eden gelir vergisi yükümlülerinden bir kısmı için, bilanço veya işletme hesabı yerine uygulanan ve gerçek usule göre daha kolay olan bir matrah saptama yöntemidir. Yasa'da, iş hacmi belli bir seviyenin altında kalan, geliri sınırlı ticari kazanç sahiplerine ait kazançların, defter tutulmaksızın, basit usulde tespiti öngörülmüştür. Basit usulde, kazanç ve buna bağlı olarak vergi matrahı, mükellefin bir hesap dönemi içindeki gerçek gelir ve giderleri gözönünde bulundurularak hesaplanmakta, Vergi Usul Kanunu göre bunlar hakkında defter tutma mecburiyeti bulunmamaktadır.

Basit usulde ticari kazancın tespiti 193 sayılı Yasa'nın 46. maddesinde gösterilmiş, maddenin, itiraz konusu kuralın da yer aldığı altıncı fıkrasının birinci ve ikinci tümcelerinde, basit usule tabi olmanın genel ve özel koşullarından birini takvim yılı içinde yitirenlerin, izleyen yılın başından itibaren gerçek usulde vergilendirilecekleri, basit usulde iken bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenlerin de, gerçek usulde vergilemeye geçecekleri belirtilmiştir. Altıncı fıkranın son tümcesinde ise gerçek usulde vergilendirilen ya da vergilendirilecek olan kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocuklarının da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamayacakları öngörülmüştür. Fıkranın, itiraz konusu üçüncü tümcesine göre de, herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiçbir şekilde basit usule dönemeyeceklerdir.

B- Anayasaya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, vergilendirmede, basit ve gerçek usul olmak üzere iki yöntem belirlendiği, buna Anayasa'nın eşitlik, mali güce göre vergilendirme gibi ilkelerinin sağlanması

amacıyla yer verildiği, itiraz konusu düzenleme ile aynı hukuki durumda bulunan kişilere dolaylı yoldan da olsa farklı kurallar getirildiği, mükellefiyetin tesis edilmesi istenilen dönemde, işin niteliği, iş hacmi, istihdam edilen işçi sayısı gibi konularda aynı hukuki durumda olan iki kişiden daha önceki herhangi bir faaliyetinden dolayı gerçek usulde mükellefiyet tesis ettirmiş olanla, daha önce herhangi bir mükellefiyeti bulunmayan kişinin farklı vergilendirme türüne tabi olmasına sebebiyet verilmekle, aynı hukuki durumdaki kişilerden birinin diğerine göre daha ağır şekli ve maddi yükümlülüklerle tabi tutulduğu, yasa koyucunun vergi yükümlülerinin ekonomik durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerektiği, vergilendirmede, hayat standardı esası, ortalama kâr haddi, basit usulde vergi gibi çeşitli yöntemlerle yükümlünün gerçek mali gücüne ulaşılmaya çalışıldığı, ekonomik ve ticari hayattaki dalgalanmalar nedeniyle tacirlerin iş hacimlerinin daralabildiği, itiraz konusu kuralla yükümlülerin iş hacmi ve gelirleri daraldığı halde basit usule dönüşleri yasaklanarak, emsal gelir elde edenlere göre daha ağır bir yükümlülüğe maruz kalmalarına sebebiyet verildiği, bu nedenlerle Kuralın Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

1. Anayasa'nın 10. Maddesi Yönünden İnceleme

Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

Vergilendirmede asıl olan gerçek usulde vergilendirmedir. Yasa koyucunun kimi kişilerin kazançlarını, gerçek usulden ayrılarak basit usulde vergilendirmesi, ancak, herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilerek bu usule uyum sağlayan kişilerin kazançlarını vergilendirmede basit usule geçişe izin vermemesi, gerçek gelirin vergilendirilmesine yöneliktir. İş hacmi ve geliri sınırlı, mali bilgi düzeyleri düşük olmaları nedeniyle basit usulde vergilendirilenlerle, herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilmiş olanlar ya da vergilendirilecekler aynı hukuksal durumda değildir. Bunlar arasında nitelik yönünden bir ayırım bulunmadığı gibi, vergi sistemine uyum sağlamaları yönünden de durumlarının aynı olduğu söylenemez. Basit usule tabi olanların defter tutma yükümlülüğüne uyum sağlamalarının güçlüğü varsayılırken, herhangi bir şekilde gerçek usule tabi olanların bu uyumu sağlamayacakları öne sürülemez.

Vergi sisteminin, ilkeleri, kuralları ve unsurlarıyla istikrarlı ve düzenli olması ve bu düzenin korunması asıl olup, yasa koyucu da anayasal ilkeler çerçevesinde bunu sağlamakla ve kurallarını koymakla yükümlüdür. Kanunilik ilkesi, sadece, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önlemek için değil, aynı zamanda vergi sisteminde adalet, istikrar ve düzenin, vergi yönetiminde de kararlılığın sağlanması amacına yöneliktir.

Vergilendirmenin temelinde gerçek gelirin vergilendirilmesinin bulunduğu ve bunun gerçekleştirilmesine en uygun usulün de gerçek usul olduğu göz önüne alındığında yasa koyucunun, daha basit ve gerçek usulün kimi gereklerinin yerine getirilmediği bir usule geçiş yasaklamasının, vergilemede düzen ve istikrarı sağlama ve koruma temel amacına yönelik olduğu anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

2- Anayasa'nın 73. Maddesi Yönünden İnceleme

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” denilmektedir.

Mali güç, kişilerin ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarıdır. Tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılan mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan mali güç sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değerler düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir. Mali güç ile ekonomik durum arasındaki bağlantı, verginin konusuna göre, “gerçek gelir”, “servetin gerçek değeri” ve “gerçek harcama” ile kurulmuştur.

Hem gerçek usulde hem de basit usulde, gelir vergisi matrahına, 193 sayılı Yasa'nın 103. maddesinde gösterilen “gelir vergisi tarifesı”ne göre belirlenen oranlar uygulanmaktadır. Basit usulde kimi kolaylıkların bulunması, bu usule tabi mükelleflerin iş hacmi ve gelirlerinin sınırlı olması ile birlikte, vergi sisteminin özellikle kayıt düzenine uyum sağlayamamalarından kaynaklanmaktadır. Ancak bu durum, bu mükelleflerin gerçek usule tabi mükelleflere göre mali güç yönünden daha avantajlı olduklarını ya da gerçek usule tabi mükelleflerin daha ağır bir vergi yükü ile karşı karşıya olduklarını göstermez.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 73. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

VI- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu”nun 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 46. maddesinin son fıkrasının üçüncü tümcesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına

ve itirazın REDDİNE, 27.9.2006 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Tülay TUĞCU	Haşim KILIÇ	Sacit ADALI

Esas Sayısı : 2002/133
Karar Sayısı : 2006/91

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

Üye

Ahmet AKYALÇIN

Üye

Mehmet ERTEN

Üye

Mustafa YILDIRIM

Üye

Cafer ŞAT

Üye

Ali GÜZEL

Üye

Şevket APALAK

Üye

Osman Alifeyyaz PAKSÜT