

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2004/94
Karar Sayısı : 2008/83
Karar Günü : 20.3.2008
R.G. Tarih-Sayı :01.07.2008-26923

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Diyarbakır Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 9.4.2003 günlü, 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 1. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "... bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz" bölümünün, Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

2003 yılı vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payının mahsup ve iade edilmesi isteminin reddedilmesi üzerine açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi bulan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

9.4.2003 günlü, 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un itiraz konusu kuralı da içeren geçici 1. maddesi şöyledir;

"GEÇİCİ MADDE 1.- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar, Aralık 2003 dönemi ile ilgili olarak hesapladıkları fon payını, bu Kanunun 37 nci maddesinin (3) numaralı fıkrası ile kaldırılan hükümler çerçevesinde öderler.

2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 1.1.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmaz, **bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz.**

2004 yılı Ocak ayı gelir ve kurumlar vergisi tahsilatından bu Kanunun 38 inci maddesi hükümleri çerçevesinde pay verilmez."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine dayanılmış, 2. maddesi ilgili görülmüştür.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca Mustafa BUMİN, Haşım KILIÇ, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ertuğrul ERSOY, Tülay TUĞCU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fazıl SAĞLAM, A. Necmi ÖZLER ve Serdar ÖZGÜLDÜR'ün katılımlarıyla 27.10.2004 tarihinde 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 ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Anlam ve Kapsam

3824 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1.1.1993 tarihinde yürürlüğe giren 18., 19. ve 20. maddeleriyle, kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, gelir ve kurumlar vergilerinin % 10'u oranında fon payı ödemeleri öngörülmüştür. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumluların yaptıkları tevkifat tutarı üzerinden % 10 fon payı keserek, hesapladıkları fon payını muhtasar beyannameyle beyan edecekleri ve tevkif edilen vergilerle birlikte ödeyecekleri kuralı getirilmiştir. Diğer taraftan, yıllık beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, beyannamelerinde hesaplayacakları fon payını ilgili gelir veya kurumlar vergilerinin ödeme süreleri içinde ödeyecekleri, ancak beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden daha önce tevkif suretiyle alınan fon payının, beyanname üzerinden hesaplanan fon payına mahsup edileceği belirtilmiştir.

4842 sayılı Yasa'nın 37. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer alan "*25.6.1992 tarihli ve 3824 sayılı Kanunun 18, 19, 20, 21 ve 22 nci maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır*" hükmüyle fon payı uygulamasına son verilmiş, aynı Yasa'nın 39. maddesinin (d) bendiyle de bu hükmün 1.1.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe gireceği kurala bağlanmıştır. Geçiş dönemine ilişkin olarak anılan Yasa'nın 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici 1. maddesinin ikinci fıkrasında, 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 1.1.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmayacağı belirtildikten sonra, itiraz konusu kuralda, "*bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz*" denilmek suretiyle, 2003 yılı içinde tevkif yoluyla ödenen fon paylarının mahsup ve iade edilmeyeceği öngörülmüştür.

Bu durumda, vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar tarafından Yasa'nın geçici 1. maddesine göre, 2003 yılı vergilendirme döneminde fon payı hesaplanıp ödenecek, aynı dönemin yıllık beyannameleri üzerinden hesaplanan vergi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmayacak, ancak bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak yıl içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu edilmeyecektir.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, vergilendirmede genellik, eşitlik ve adalet ilkelerinin esas olduğu, 2003 yılında tevkif yoluyla alınan fon payının mahsup ve iade edilmemesinin vergiye tabi aynı kazanç ve irada sahip ancak tevkifata tabi geliri olan ve olmayan mükellefler arasında farklılığa yol açtığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 29. maddesine göre, Anayasa Mahkemesi, yasaların Anayasa'ya aykırılığı konusunda ilgililer tarafından ileri sürülen gerekçelere bağlı kalmak zorunda olmadığından itiraz konusu kural ilgisini nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden de incelenmiştir.

4842 sayılı Yasa'nın 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici 1. maddesinin ikinci fıkrasında, 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 1.1.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmayacağı belirtildikten sonra, itiraz konusu kuralla, bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon paylarının mahsup ve iadeye konu olmayacağı öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan 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 ve yargı denetimine açık olan devlettir.

Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve 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" denilmiştir.

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 mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali 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.

Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı

iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez.

Gelir ve kurumlar vergileri üzerinden belirli bir oranda hesaplanan fon payı hukuksal niteliğiyle Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında vergi benzeri bir mali yükümlülüktür. Anayasa'da vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin fon payı uygulaması için de gözetilmesi zorunludur. Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Hukuk alanında bir müessesenin kaldırılmasında geçiş dönemi hükümleri konulabilir. Ancak bu geçiş düzenlemelerinde de, Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir.

2003 yılında tevkifat yoluyla fon payı ödeyen mükelleflerin bu yıla ilişkin kazanç ve iratlarının vergilendirilmesinde, vergi matrahının içinde, üzerinden 2003 yılında fon payının hesaplandığı kazanç ve iratlar da bulunduğundan, mahsup ve iade edilmeyeceği öngörülen fon payları bu mükellefler yönünden nihai vergiye dönüşmüştür. Bu şekilde 2003 yılında tevkifat suretiyle fon payı ödeyen mükellefler aleyhine vergi yükü ağırlaştırılarak aynı vergilendirme dönemlerinde tevkifata tabi gelir elde etmiş mükellefler ile tevkifata tabi gelir elde etmemiş mükellefler arasında vergi yükünün dağılımında adalet ve denge bozulmuş ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ile "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelerine aykırılık oluşmuştur.

Öte yandan, hukuk devletin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir. 4842 sayılı Yasa'nın geçici 1. maddesi 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2003 yılı içinde vergi tevkifatına tabi gelirleri olan mükellefler fon paylarının nihai vergi niteliğine dönüştüğünü 24.4.2003 tarihine kadar bilmemektedirler. Bu anlamda mükelleflerin hukuksal güvenliği kural geriye yürütülmek suretiyle zedelendiğinden hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

İtiraz konusu kuralın Anayasa'nın 10. maddesiyle bir ilgisi görülmemiştir.

VI- SONUÇ

9.4.2003 günlü, 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 1. maddesinin ikinci fıkrasının "... bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz" bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 20.3.2008 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Esas Sayısı : 2004/94
Karar Sayısı : 2008/83

Başkan

Haşim KILIÇ

Başkanvekili

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye

Sacit ADALI

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

Üye

Ahmet AKYALÇIN

Üye

Mehmet ERTEN

Üye

A.Necmi ÖZLER

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye

Şevket APALAK

Üye

Serruh KALELİ

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ