

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2008/110

Karar Sayısı : 2010/55

Karar Günü : 1.4.2010

R.G. Tarih-Sayı : 21.06.2010-27619

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Aydın Bölge İdare Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinin, Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Davalı idare tarafından kesilen usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın Vergi Mahkemesi tarafından reddi üzerine Bölge İdare Mahkemesi'ne yapılan itirazda, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun itiraz konusu 73. maddesi şöyledir:

'Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. **Bedelsiz olarak başkalarının intifama bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.** Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadiyle bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

2. Binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füru veya kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);

3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi;

4. Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.'

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, A.Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Zehra Ayla PERKTAŞ'ın katılımlarıyla 18.12.2008 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, öncelikle, itiraz konusu maddenin davada uygulanacak kural niteliğinde olup olmadığı sorunu ele alınmıştır.

Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesine göre, bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varırsa, bu hükmün iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmaya yetkilidir. Ancak, bu kurallar uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilmesi için, elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması ve iptali istenen kuralın o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak yasa kuralları, bakılmakta olan davayı yürütmeye, uyuşmazlığı çözmeye, davayı sona erdirmeye veya kararın dayanağını oluşturmaya yarayacak kurallardır.

193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin; birinci fıkrasında, emsal kira bedeli esası, bu bedelin nasıl hesaplanacağı ile ikinci fıkrasında emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı durumlara ilişkin genel düzenlemeler yer almaktadır.

İtiraz yoluna başvuran Mahkemenin bakmakta olduğu dava, davacının kendisine ait taşınmazı bedelsiz şekilde oğlu ve gelininin işyeri olarak kullanımına bırakmasına karşın, bu taşınmaz için gelir vergisi beyannamesi vermemesi nedeniyle hakkında usulsüzlük cezası kesilmesi ve bu cezanın kaldırılması istemine ilişkin olduğundan 73. maddenin birinci fıkrasının ikinci tümcesinde yer alan başkalarının intifaa bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağına ilişkin düzenleme davada uygulanacak kuraldır. Bu nedenle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinin; birinci fıkrasının birinci, üçüncü ve dördüncü tümceleri ile ikinci fıkrasının, itiraz başvurusunda bulunan Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından, bu fıkra ve tümcelere ilişkin başvurunun Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE, Serruh KALELİ'nin 'Birinci fıkrasının birinci tümcesinin de uygulanacak kural olduğu' yönündeki karşı oyu ve OYÇOKLUĞUYLA; birinci fıkrasının ikinci tümcesinin esasının incelenmesine, OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, iptali istenen Yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Başvuru kararında, itiraz konusu kuralın; toplumsal dayanışmayı güçleştirici yönü nedeniyle sosyal devlet ilkesini, kira geliri elde edenle etmeyenin aynı muameleye tâbi tutulması nedeniyle eşitlik ilkesini, kazanç ve irat elde edilmemiş olması nedeniyle malî güce göre vergilendirme ilkesini zedelediğinden, Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralı da içeren 193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında; 193 sayılı Yasa'nın 2. maddesindeki gelir kapsamına giren kazanç ve iratlardan olan gayrimenkul sermaye iradının tayin ve tespitinde istisnâ bir yöntem olarak emsal kira bedeli esas, bunun uygulaması ile muafiyet ve istisnaları düzenlenmiştir. Emsal kira bedeli esasında, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin, emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, itiraz konusu kuralda ise mal ve hakların başkalarının kullanımına bedelsiz olarak bırakılmaları durumunda emsal kira bedeli kadar gelir elde edilmiş sayılacağı öngörülmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, millî gelirin adaletle uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetten devlettir.

Anayasa'nın 5. maddesinde, 'Türk Milletinin bağımsızlığını' ve 'kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu' sağlamak ve 'kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri' kaldırmak Devletin temel amaç ve görevleri arasında sayılmıştır.

Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen 'eşitlik ilkesi' ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlâli yasaklanmıştır. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz. Vergilendirmede, malî politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise, 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır' denilmiştir. Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasakoyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî 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.

Vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiilî güçten kaynaklanmaktadır. 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 zorunludur. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözetecek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan malî gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez.

Yasa koyucu, vergi yasalarında, vergi gelirlerinin güvencesi olan beyanların doğruluk derecesini saptamak ve mükellefin gerçek gelirine ulaşmak amacıyla vergi güvenlik müessesesi oluşturmaktadır. İtiraz konusu kural, mal ve hakların, 193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen kişi ve durumlar dışında bedelsiz olarak başkalarının yararlanmasına bırakılmayacağı varsayımına dayanarak, vergi incelemeleri dışında da gerçek gelire ulaşabilmeyi sağlamak için getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir. Bu nedenle itiraz konusu kuralda uygulanacak emsal kira bedeli esası, maddede belirtilen şekilde hesaplanacak bir bedeli elde edilmiş gelir saymak suretiyle vergiye tâbi tutulmaktadır. Bir vergi güvenlik müessesesi olan itiraz konusu kuralın, gerçek usulde vergilendirmeyi destekleyen bir araç olarak malî güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirme amacına yönelik bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır.

Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olan verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi, yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda bazı istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilerek gözetilmesi suretiyle mümkündür. Bu ilkeler gereğince yasalarda, sosyal, ekonomik, malî ve kültürel amaçlarla yer verilen istisna ve muafiyetlerle ayrı yükümlülükler belirlenmesi, söz konusu ilkelerin uygulamaya geçirilmesini sağlamaya yardımcı olup, bunların kapsamının belirlenmesi ise yasa koyucunun takdirine bağlıdır. Bu nedenle her ne kadar itiraz konusu kuralda, bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin bu mal ve hakların kirası sayılacağı düzenlenmiş ise de, malî güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkeleri çerçevesinde, 193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında emsal kira bedeli esasının istisna ve muafiyetlerine yer verilmiştir. Bu nedenle, bir vergi güvenlik önlemi olan ve istisna ve muafiyetleri Yasa'da belirtilen itiraz konusu kuralda malî güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkelerine aykırılık yoktur.

Öte yandan, eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. İtiraz konusu kural uyarınca öngörülen emsal kira bedeli esası, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

VI- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinin, 4.12.1985 günlü, 3239 sayılı Yasa'nın 56. maddesiyle değiştirilen birinci fıkrasının ikinci tümcesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 1.4.2010 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Haşim KILIÇ	Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Fulya KANTARCIOĞLU

Üye	Üye	Üye
Ahmet AKYALÇIN	Mehmet ERTEN	Fettah OTO

Üye	Üye	Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR	Şevket APALAK	Serruh KALELİ

Üye	Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ	Recep KÖMÜRCÜ

KARŞI OY

Dava, yakınının iş yeri kullanımına bedelsiz bırakılan gayrimenkulden aslında KİRA ALINMASI gerektiği ve ölçüsünün emsal kira bedeli olacağına ilişkindir.

Konu ile ilgili düzenleme getiren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinin tamamının iptali ilgili mahkemece istenmiş ise de 4 tümceden oluşan maddenin 2 tümcesinin dışında kalanların davada uygulanacak kural olmadığı sonucuna heyetçe ulaşılmıştır.

Ancak, 73. maddenin ilk tümcesi 'Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz' şeklinde ifade bulmaktadır. Uygulanacak kural olarak nitelenen 2. tümceye göre bedelsiz olarak başkalarının yararına bırakılan intifasından yararlanılan yer için dava konusu usulsüzlük cezasına esas kira bedeli ölçüsü EMSAL KİRA bedelinin kira sayılacağı söylenmektedir. Uygulanacak kural dışı nitelenen 1. tümce ise, bu manada cezaya esas KİRA bedeli ölçüsünün emsal kira olup bundan düşük olamayacağını söylemekle gönderme yaptığı kiraya alt sınırlama getirmekte ve 2. ve 1. tümcedeki ifadeler emsal kiralardan tanımını ve sınırını belirlemektedir. 1. ve 2. tümceler birbirinden ayrılmaz niteliktedir ki, davayı getiren bölge idare mahkemesi önündeki davada usulsüzlük cezasını doğuran olay da öngörülen ceza 1. tümcedeki ölçü esas alınarak uygulanmıştır.

1. tümcedeki ölçü norm olmasa idi 2. tümcedeki emsal kira, yani değerlendirilme vergiyi doğuran olaya neden olan kira nispeti belirsiz olup neye göre emsal alınacağı bilinemeyecekti.

O halde ölçüsünü 1. tümceden alan EMSAL KİRA nitelemesinin sadece 73. maddenin ikinci tümcesi içeriği itibarı ile denetlenebilirliği ve 1. tümcenin davada uygulanacak kural olmadığı nedeniyle mahkemenin yetkisizliği yolundaki çoğunluk kararına katılamamıştır.

Üye

Serruh KALELİ