

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2008/116

Karar Sayısı : 2010/85

Karar Günü : 24.6.2010

R.G. Tarih-Sayı : 30.11.2010-27771

İPTAL DAVASINI AÇAN: Anamuhalefet (Cumhuriyet Halk) Partisi TBMM Grubu adına Grup Başkanvekilleri Hakkı Suha OKAY, Kemal KILIÇDAROĞLU ve Kemal ANADOL

İPTAL DAVASININ KONUSU: 13.11.2008 günlü, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un 3. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ilk tümcesinin Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir.

II- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenilen Yasa Kuralı

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un iptali istenen tümceyi de içeren 3. maddesi şöyledir:

'MADDE 3- (1) Gerçek veya tüzel kişilerce, 1/10/2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, bu Kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirilir ya da vergi dairelerine beyan edilir. Bu kıymetler, 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihi itibarıyla kanuni defterlere kaydedilebilir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümleri uyarınca kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi halinde ise vergilendirilmez. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

(2) Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 1/10/2008 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında işletmenin özkaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, bu Kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edilir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümlerine göre 213 sayılı Kanun uyarınca kanuni defterlerine, taşınmazlar dışındaki varlıklarını banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırmak suretiyle kaydederek pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave olunur. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar

dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri, taşınmazlar dışındaki varlıklarına ait tutarları banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırırlar, bunlar için ayrıca diğer şartlar aranmaz.

(3) Vergi dairelerine birinci fıkraya göre beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 2, ikinci fıkraya göre beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 5 oranında vergi tarhedilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir. Bu fıkraya ve dördüncü fıkraya göre ödenen vergi, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

(4) Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak % 2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler.

(5) Birinci ve ikinci fıkralar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılır.

(6) Beyan edilen varlıklarla ilgili olarak 213 sayılı Kanunun amortismanlara ilişkin hükümleri uygulanmaz. Bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez.

(7) Birinci fıkra uyarınca bildirildiği veya beyan edildiği halde, 1/10/2008 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen ve bildirim veya beyanın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde Türkiye'ye getirilmeyen veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmeyen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları dolayısıyla veya ikinci fıkra uyarınca beyanda bulunduğu halde bilanço esasına göre defter tutmayan mükelleflerce söz konusu varlıklara ilişkin tutarların banka ve aracı kurumlara yatırılmaması, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce ise süresi içinde sermaye artırımında bulunulmaması hallerinde beşinci fıkra hükmünden yararlanılamaz.

(8) İlgili kurum ve kuruluşlar, gerçek ve tüzel kişilerin bu madde uyarınca yapılacak işlemlere ilişkin taleplerini yerine getirmeye mecburdurlar.'

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Dava dilekçesinde, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

III- 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 katılmalarıyla 8.1.2009 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, yürürlüğü durdurma isteminin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

IV- ESASIN İNCELENMESİ

Dava dilekçesi ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, iptali istenilen Yasa kuralı, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Dava dilekçesinde, 5811 sayılı Yasa'nın 3. maddesinin birinci fıkrasına göre beyan edilen yurt dışında bulunan varlıkların değerleri üzerinden yüzde 2, ikinci fıkrasına göre beyan edilen ve Türkiye'de bulunan varlıkların değerleri üzerinden yüzde 5 oranında vergi alınmasının öngörüldüğü, vergide genellik ilkesinin herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade ettiği, malî güce göre vergilendirmenin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergi alınması anlamına geldiği, bu ilkenin, aynı zamanda vergide eşitlik sağlanmasının uygulama aracı olduğu, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirdiği, vergide eşitlik ilkesinin ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayandığı, dava konusu düzenleme ile malî güç nazara alınmaksızın beyan edilen varlıkların yurtdışında ya da yurtiçinde bulunmalarına göre farklı oranda vergilendirilmeleri öngörülerek mükellefler arasında vergi yükünün dağılımında adalet ve dengenin bozulduğu, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi gerekirken buna uyulmadığından hukuk devleti ilkesinin de ihlal edildiği, bu nedenlerle Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu belirtilmiştir.

Dava konusu kurala göre, gerçek veya tüzel kişilerce, 1.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazların, 5811 sayılı Yasanın yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirilmesi ya da vergi dairelerine beyan edilmesi halinde beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 2 oranında vergi tarh edilecek ve bu vergi tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir. Öte yandan, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 1.10.2008 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında işletmenin öz kaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların, anılan Yasanın yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edilmesi halinde, beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 5 oranında vergi tarh edilecek ve aynı şekilde tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

Anayasa'nın 73. maddesinde, *"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. Yasa koyucunun 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.

İptali istenen kuralla yurt dışında bulunan sermaye piyasası araçlarıyla varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazların banka veya aracı kurumlara bildirilmesi veya vergi dairelerine beyan edilmesi öngörülerek yurtdışında bulunan sermayenin Türkiye'ye getirilmesi ve ekonominin canlandırılmasının amaçlandığı, ayrıca Türkiye'de bulunan sermaye piyasası araçları ise 'gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri' tarafından beyan edilebilecek olup, bu kuralla da işletmelerin kayıtlarında yer almayan sermaye piyasası araçları ile taşınmazların işletme bünyesine alınmasıyla işletmelerin yapılarının güçlendirilmesine çalışıldığı anlaşılmaktadır.

Türkiye'de bulunan sermaye piyasası araçları ve taşınmazlar ulusal sermayeye zaten dâhil olup, ulusal ekonominin gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Daha önce beyan edilerek işletmelerin defter kayıtlarına geçirilmiş olması gereken bu kaynaklar, vergi matrahı dışında bırakılmış, dolayısıyla vergisi tahsil edilememiş matrah farklarıdır. Bu durumda, bu miktarların yasa koyucu tarafından belli usuller çerçevesinde işletmelerin sermayelerine dâhil edilmelerinin sağlanması sonucunda % 5 oranında vergilendirilerek yurtdışında bulunan sermaye piyasası araçlarından farklı oranda vergilendirilmesinin haklı bir nedene dayanmakta olduğu görülmektedir. Dava konusu kural uyarınca elde edilecek gelirler kamu giderlerini karşılamak için kullanılacak olup, sermaye piyasası araçlarının bulunduğu yer ve işlev yönünden maliye politikasına uygun olarak dengeli bir dağılımla mali yükümlülük konulmuştur. Kaldı ki, toplumun yapısı, ekonomik süreçte meydana gelen kimi değişiklikler ve enflasyonun yarattığı olumsuz sonuçlar dikkate alınarak yeni bir vergi konulabileceği gibi, mevcut vergilerin kaldırılabilmesi veya oranlarının azaltılıp çoğaltılabileceği konusunda herhangi bir duraksamaya yer yoktur.

Kuralla getirilen vergi oranlarının ölçsüz olmadığı, bu oranların yasayla belirlendiği, yurtdışında bulunan sermaye piyasası araçlarıyla yurt içinde bulunan sermaye piyasası araçlarının farklı özelliklere sahip bulunduğu gözetildiğinde, kuralın Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır.

İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

V- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN İNCELENMESİ

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un 3. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ilk tümcesine yönelik iptal istemi, 24.6.2010 günlü, E.2008/116, K.2010/85 sayılı kararla reddedildiğinden bu tümceye ilişkin YüRüRLüğüN DURDURULMASI İSTEMİNİN REDDİNE, 24.6.2010 gününde OYBİRLİğİYLE karar verilmiştir.

VI- SONUÇ

13.11.2008 günlü, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un 3. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ilk tümcesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, 24.6.2010 gününde OYBİRLİğİYLE karar verildi.

Başkan

Başkanvekili

 ye

Haşim KILIÇ

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Fulya KANTARCIOğLU

 ye

 ye

 ye

Mehmet ERTEN

Serdar ÖZGÜLDÜR

şevket APALAK

 ye

 ye

 ye

Serruh KALELİ

Recep KÖMÜRCÜ

Alparslan ALTAN

 ye

 ye

Burhan ÜSTÜN

Engin YILDIRIM