

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2007/114

Karar Sayısı : 2011/36

Karar Günü : 10.2.2011

R.G. Tarih-Sayı : 14.04.2011-27905

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Ankara İkinci Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 6.6.2002 günlü, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasının 16.7.2004 günlü, 5228 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle değiştirilen (b) bendinin Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir.

I- OLAY

Re'sen salınan vergi ziyaı cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatının terkinini istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemiyle başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

İtiraz konusu bendi de içeren 4760 sayılı Yasa'nın 15. maddesi şöyledir:

'Verginin belgelerde gösterilmesi, matrahta, vergide ve mükellefiyette değişiklikler

Madde 15- 1. Mükellefler özel tüketim vergisini satış belgelerinde ayrıca göstermeye mecburdurlar. Vergiye tâbi bir işlem söz konusu olmadığı veya bu Kanun kapsamına giren vergiyi fatura veya benzeri belgelerde göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde bu vergiyi gösterenler, söz konusu vergiyi beyan ve ödemekle mükelleftirler. Bu hüküm Kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı gösteren mükellefler için de geçerlidir. 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi olan malların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi hali hariç, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde vergiye tâbi işlemleri yapmış olan mükellefler; bunlarla ilgili borçlandıkları ya da ödedikleri vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilirler, bu vergiden mahsup edebilirler veya iade talebinde bulunabilirler. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi olan mallar için dönem şartı aranmaz. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması, yersiz veya fazla ödenen verginin alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları, belgeler ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

2. a) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapılandır, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır. (Ek hüküm: 4/6/2008-5766/19 md.) Kanunun 7 nci maddesinin (2) numaralı bendi çerçevesinde istisnadan yararlananlar tarafından bu istisnadan yararlanılarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hüküm uygulanmaz.

b) (Değişik: 16/7/2004-5228/23 md.) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 ('Diğerleri' grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılandır, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır.

3. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.'

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

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

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince 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 17.1.2008 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ

6.6.2002 günlü, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasının 16.7.2004 günlü, 5228 sayılı Yasa ile değiştirilen (b) bendinin yürürlüğünün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından **REDDİNE**, 17.1.2008 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

VI- ESASIN İNCELENMESİ

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

A- Anlam ve Kapsam

6.6.2002 günlü, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile 1.8.2002 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren özel tüketim vergisi, tek aşamalı dolaylı bir vergidir. Bu verginin kapsamına giren mallar, 4760 sayılı Yasa'ya ekli dört ayrı listede sıralanmıştır.

Yasa'ya ekli (II) sayılı listede kara, hava ve deniz taşıtları yer almaktadır. Bu listede yer alan araçlar, vergilendirme yönünden 'kayıt ve tescile tabi araçlar' ve 'kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar' olmak üzere gruplandırılmıştır.

Anılan (II) sayılı liste incelendiğinde önce malın Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu numarasının, yanında isminin yazıldığı ve karşısında da vergi oranının belirtildiği görülmektedir. Buna göre, bu listedeki mallar için özel tüketim vergisi nispi olarak uygulanmaktadır. Vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde öncelikle bu malların matrahı, katma değer vergisi matrahını belirleme kıstaslarına göre belirlenecek ve bulunan matraha, o mal için Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda belirtilen vergi oranı uygulanmak suretiyle özel tüketim vergisi hesaplanacaktır. Nispi esasa dayalı vergilendirmede, satın alınan malın birim değeri ile ödenecek vergi arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Mal bedeli arttıkça veya azaldıkça ödenecek özel tüketim vergisi de artmakta ya da azalmaktadır.

Genel kural olarak, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı özel tüketim vergisine tabidir. Ancak itiraz konusu kural ile, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 ('Diğerleri' grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi hali de ek (fark) özel tüketim vergisi ödenmesini gerektiren bir durum olarak öngörülmüştür. Kural gereğince ek özel tüketim vergisinin ödenmesinin söz konusu olabilmesi için;

a) Tadilat (değişiklik) yapılan aracın 4760 sayılı Yasa'ya ekli (II) sayılı listede yer alan ve kayıt ve tescile tabi araç olması,

b) Bu aracın ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde kuralda belirtilen diğer bir araca dönüştürülmesi,

c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde sadece 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 ('Diğerleri' grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi,

ç) Bu dönüşüm nedeniyle ödenecek özel tüketim vergisinin hesaplanmasında, daha önce ödenen verginin mahsup edilmesi,

d) Bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınmak suretiyle değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden hesaplama yapılması gerekmektedir.

Belirtilen şekilde hesaplanacak ek özel tüketim vergisi, değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, bu kayıt ve tescil işleminin yapıldığı tarihte alınacaktır.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, itiraz konusu kural ile 4760 sayılı Yasa'da sayılan mükellefler dışında özel tüketim vergisi mükellefiyeti getirildiği, bir binek aracı ilk iktisapla elde eden kişi ile başka bir aracı beş yıllık süre içinde yapılan tadilat sonucunda benzer türde binek aracına dönüştüren kişinin aynı vergi oranına tabi tutulduğu, oysa bu kişilerin mali güçlerinin farklı olduğu, araç değerlerinin de aynı olmadığı, dolayısıyla durumları eşit olmayan iki kişinin aynı

oranda özel tüketim vergisi yükü altına sokularak Anayasanın mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinin zedelendiği, kuralda verginin salınma şekli de belirtilmeyerek verginin yasallığı ilkesinin sarsıldığı, bu nedenlerle kuralın Anayasa'nın 2., 10., ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kural ile 4760 sayılı Yasa'ya ekli (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 ('Diğerleri' grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan taşıtlara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle ve ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılandan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen taşıtlar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınacağı hükme bağlanmıştır.

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 adalete 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 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.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, '*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adalete 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.

İtiraz konusu kural, düşük vergi oranı uygulanan bir aracın iktisabından sonra yüksek vergi oranı uygulanan başka bir araca dönüştürülüp o kullanım şekline özgülmesi durumunda, ilk iktisap anında doğan vergi kaybını gidermeyi amaçlamaktadır. Böyle bir düzenleme olmadığı takdirde, daha düşük vergi oranı uygulanan araçların ilk iktisabından sonra yapılacak tadilatlarla yüksek vergi oranı uygulanan araca dönüştürülüp bu şekilde kullanılması, ilk iktisapta düşük vergi ödenmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle, kuralın aynı

kullanım şeklindeki ve özellikteki araçlara sahip olanlar arasında oluşabilecek vergi eşitsizliğini giderme amacına yönelik olduğu anlaşıldığından, kural 'mali güce göre vergilendirme' ve 'vergide eşitlik' ilkelerine aykırı değildir.

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 vergi, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Dava konusu kuralda, araçların belirtilen şekilde dönüştürülmesi halinde, ek özel tüketim vergisi ödenmesi öngörülmüştür. Bu kuralda, aynı nedenle birden fazla özel tüketim vergisi alınması öngörülmemektedir. Diğer bir deyişle mükerrer vergilendirme söz konusu değildir. Yasa'nın genel kuralına göre bahsi geçen listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçların ilk iktisabı vergiyi doğuran olayı oluşturmakta iken, itiraz konusu kural genel kuraldan farklı olarak bu araçların belli süre içinde belirtilen araçlara dönüştürülmesini ek özel tüketim vergisi ödenmesini gerektiren durum olarak düzenlemiştir. Ayrıca Yasa'nın genel düzenlemesinden farklı olarak bu ek verginin mükellefi de, değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil yapılan kişidir.

İtiraz konusu kuralda, ek özel tüketim vergisinin konusu, vergiyi doğuran olay, matrahı, oranı, mükellefi, alınma zamanı açıkça belirtilmiştir. Söz konusu verginin ne şekilde ve nereye beyan edilip ödeneceği hususu ise Yasa ile verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan genelge ve tebliğlerde açıklanmıştır. Bu durumda, ödenecek ek özel tüketim vergisinin asli unsurlarının kuralda yer aldığı, beyan ve ödenme şekline ilişkin hususların yasada yer almamasının yasallık ilkesini zedelediği ve idarenin keyfi ve eşitliğe aykırı uygulamalarına neden olabilecek bir belirsizliğe yol açmadığı anlaşıldığından, verginin yasallığı ilkesine aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2., 10., ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

VII- SONUÇ

1- 7.5.2010 günlü, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun uyarınca, 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılmadan, Mahkeme'nin çalışıp çalışamayacağına ilişkin ön meselenin incelenmesi sonucunda; Mahkeme'nin çalışmasına bir engel bulunmadığına, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Zehra Ayla PERKTAŞ ile Celal Mümtaz AKINCI'nın, gerekçesi 2010/68 esas sayılı dosyada belirtilen karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- 6.6.2002 günlü, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasının 16.7.2004 günlü, 5228 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle değiştirilen (b) bendinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

10.2.2011 gününde karar verildi.

Başkan

Haşim KILIÇ

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

Üye

Ahmet AKYALÇIN

Üye

Mehmet ERTEN

Üye

Fettah OTO

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye

Serruh KALELİ

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye

Recep KÖMÜRCÜ

Üye

Alparslan ALTAN

Üye

Burhan ÜSTÜN

Üye

Engin YILDIRIM

Üye

Nuri NECİPOĞLU

Üye

Celal Mümtaz AKINCI

Üye

Erdal TERCAN