

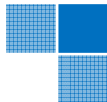


ANAYASA MAHKEMESİ ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NUN 15. MADDESİNİN (2) NUMARALI FIKRASININ (b)BENDİNİ ANAYASAYA AYKIRI BULMADI

ÖZET : Anayasa Mahkemesi Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. Maddesinin (2) Numaralı Fıkrasının (b) bendinin Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "*Verginin Belgelerde Gösterilmesi, Matrahta, Vergide Ve Mükellefiyette Değişiklikler*" başlığını taşıyan 15/2-b maddesinde "(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 yapıldan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca, vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra, 5 yıl içinde kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan 87.03 veya 87.04 ("Diğerleri" grubu hariç) pozisyonundaki araca dönüştürülmesi halinde vergisel yükümlülük doğmaktadır. Bu hükmün Yasada yer almasının nedeni, bir vergi güvenlik müessesesi olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak, süre sınırlaması bulunduğundan vergilendirme eşitlik ilkesi ile çelişmektedir. İşte bu gerekçeden hareketle, Ankara İkinci Vergi Mahkemesi söz konusu yasa hükmünün Anayasaya aykırı olduğu iddiası ile itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

14.4.2011 tarih ve 27905 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10.2.2011 Tarih ve E. 2007/114, K. 2011/36 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı 'nda; 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 karar verilmiştir. Bu karar, sirkülerimize eklenmiştir.





Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu yasa kuralının iptal etmeme gerekçesi ise aşağıdaki gibidir:

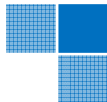
A- Anlam ve Kapsam

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;





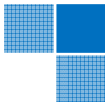
- a) Tadilat (değişiklik) yapılan aracın 4760 sayılı Yasa'ya ekli (II) sayılı listede yer alan ve kayıt ve tescile tabi araç olması,
- b) Bu aracın ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde kuralda belirtilen diğer bir araca dönüştürülmesi,
- c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi 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 yapıldandan, değişikliğin kayıt ve tescili



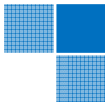


tarihinde dönüştürülen taşınlar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınacağı hükme bağlanmıştır.

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, güçsüzlere güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetken 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, aynı 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 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. Yasa koyucunun 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





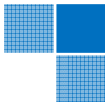
olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. **Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.**

İtiraz konusu kural, düşük vergi oranı uygulanan bir aracın iktisabından sonra yüksek vergi oranı uygulanan başka bir araca dönüştürülüp o kullanım şekline özgülenmesi 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 sözü 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



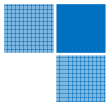


Bakanlığı'nca çıkarılan genelge ve tebliğlerde açıklanmıştır. Bu durumda, ödenecek ek özel tüketim vergisinin asli unsurlarının kuralda yer aldığı, beyan ve ödeme şekline ilişkin hususların yasa da yer almamasının yasallık ilkesini zedelediği ve idarenin keyfi ve eşitliğe aykırı uygulamalarına neden 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.

Saygılarımızla...

TÜRMOB Sirküler Rapor





14 Nisan 2011, Perşembe

Sayı : 27905

ANAYASA MAHKAMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2007/114

Karar Sayısı : 2011/36

Karar Günü : 10.2.2011

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 ziyai 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.

II- İTİRAZ VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"I- İTİRAZ KONUSU HÜKÜM ANAYASA'NIN 73. MADDESİNE AYKIRIDIR.

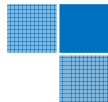
a) Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrası yönünden:

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür." denilmektedir.

Fıkra, verginin "genel olması", "malî güce göre" ve "kamu giderlerini karşılamak, üzere" alınması öngörülmüştür.

Malî güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "malî güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve





dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun itiraza konu olan 15. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde, 1. maddede sayılan verginin konusunu oluşturan durumlar dışında bir durum için, 4. maddede belirtilen mükellefler dışında bir özel tüketim vergisi mükellefiyeti getirilmiştir. Yasaya ek II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların ilk iktisabında ödenecek özel tüketim vergisinin mükellefi motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yolu ile satışını gerçekleştirenler olmasına karşılık, II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi malların ilk iktisabından sonraki 5 yıl içinde, 87.02, 87.03 ve 87.04 tarife pozisyonundaki mallara dönüştürülmesi halinde, değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil yapılan için ilk iktisaptaki matrah üzerinden, değişikliğin kayıt ve tescil edildiği tarihte dönüştürülen mal için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle özel tüketim vergisi mükellefiyeti getirilmiştir.

Bu mükellefiyet getirilirken II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi 87.02, 87.03., 87.04 tarife pozisyonlarında yer alan bir malî ilk defa iktisap eden ile II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi bir malî ilk iktisaptan sonra 5 yıl içinde 87.02, 87.03, 87.04 tarife pozisyonlarında yer alan bir mala dönüştüren kişi aynı durumda kabul edilerek, aynı oranda vergilendirilmektedir.

Örneğin uyumsuzlukta olduğu gibi ilk iktisap edilirken kamyonet olarak 87.04 pozisyonunda yer alan ve sürücü sırasından başka bir kişilik koltuğu bulunan (1+1) aracın, daha sonra yapılan değişiklikle sürücü koltuğu dışında 8 kişilik koltuğu bulunan (8+1) 87.03 tarife pozisyonunda bulunan binek otomobili olarak sınıflandırılan araca dönüştürülmesi ve bu değişikliğin 5 yıl içinde yapılması halinde, (8+1) koltuğu bulunan 87.03 tarife pozisyonunda yer alan aracı ilk defa iktisap eden kişi ile ilk iktisapta (1+1) koltuğu bulunan ve 87.04 tarife pozisyonunda yer alan kamyoneti, ilk iktisaptan sonraki 5 yıl içinde değiştirerek koltuk ilavesi ile (8+1) koltuklu 87.03 tarife pozisyonundaki binek otomobiline dönüştüren kişi eşit durumda kabul edilerek aynı oranda vergi yükü altına sokulmaktadır. 87.03 tarife pozisyonunda yer alan (8+1) koltuklu aracın ilk iktisabındaki değeri ile 87.04 tarife pozisyonunda yer alan (1+1) koltuklu aracın 5 yıl sonra (8+1) araca dönüştürülmesi durumundaki değeri aynı değildir. Dolayısı ile 87.04 tarife pozisyonunda yer alan (1+1) koltuklu aracı ilk iktisap edip 5 yıl içinde 87.03 tarife pozisyonunda yer alan (8+1) koltuklu araca dönüştürenin, ilk iktisaptaki matrah üzerinden, 87.03 tarife pozisyonunda yer alan (8+1) aracı ilk iktisap eden ile aynı oranda vergiye tabi tutulması, malî gücü eşit olmayan iki kişinin aynı oranda vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır.

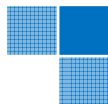
Ayrıca, Yasanın 15. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendi uyarınca dönüştürülen mal için ödenecek özel tüketim vergisi hesaplanırken, dönüştürülen malın Yasada tabi olduğu vergi oranı esas alınmakla birlikte, bu oran dönüştürülmeden önceki mal için belirlenen matraha uygulanmaktadır.

Böylece itiraza konu kural ile malî gücü eşit olmayan iki kişi aynı oranda vergi yükü altına sokulduğundan, Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrası hükmüne aykırı düzenleme yapılmış bulunmaktadır.

b) Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrası yönünden:

Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülmüştür.

Anayasanın anılan hükmünde yer alan “vergilerin yasallığı ilkesi”, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlülükler





bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasıyla konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılmasının yasayla yapılması zorunluluğu belirtilerek vurgulanan ilke, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde getirilen vergi mükellefiyeti yönünden zedelenmiş bulunmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1. maddesinde aşağıda sayılan hallerde bir defaya mahsus olarak özel tüketim vergisi alınacağı belirtilmiştir:

a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,

c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı.

Anılan Yasanın 4. maddesinde de, özel tüketim vergisinin mükellefi, bu Kanuna ekli;

a) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler, olarak belirtilmiştir.

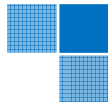
Özel tüketim vergisinin beyanı, tarhı ve ödenmesi ise 14. maddesinde düzenlenmiştir.

Bu hüküm ise şöyledir:

"1- Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarihyata muhatap tutulur. Bu vergi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Vergilendirme dönemi; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

2- (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.

3- İthalatta alınan vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanunî temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tâbi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir, ithalat vergilerine tâbi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen





beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.

4- Bakanlar Kurulu, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini gün veya ay olarak belirlemeye, beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltmaya, vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idaresine yaptırmaya yetkilidir.

5- Maliye Bakanlığı; bu Kanun gereğince verilmesi gereken beyannamelerin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye, işlemin mahiyetine göre verginin işlemden önce ödenmesi şartını koymaya, müzayede yoluyla yapılan satışlarla ilgili vergilerin beyanı ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, (III) sayılı listedeki mallara ait verginin bandrol usulü ile tahsiline ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri tespit etmeye yetkilidir.”

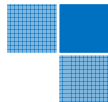
Yasanın itiraza konu olan 15. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde, 1. maddede sayılan verginin konusunu oluşturan durumlar dışında bir durum için, 4. maddede belirtilen mükellefler dışında bir özel tüketim vergisi mükellefiyeti getirilmiştir. Yasaya ek II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların ilk iktisabında ödenecek özel tüketim vergisinin mükellefi motorlu araç ticareti yapanlar olmasına karşılık, II sayılı listedeki malların ilk iktisabından sonraki 5 yıl içinde, 87.02, 87.03 ve 87.04 tarife pozisyonundaki mallara dönüştürülmesi halinde, değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil yapılan için ilk iktisaptaki matrah üzerinden, değişikliğin kayıt ve tescil edildiği tarihte dönüştürülen mal için geçerli olan oran üzerinden özel tüketim vergisi mükellefiyeti getirilmiştir.

Yasanın genel düzenlemesinden ayrı bir düzenleme ile getirilmiş olan bu özel tüketim vergisi mükellefiyetine ilişkin olarak, verginin mükellefi, matrahı, oranı, alınma zamanı gösterilmekle birlikte salınma biçimi gösterilmemiştir. Şöyle ki, düzenleme şu şekildedir:

“(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 yapıldıktan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır.”

Görüldüğü üzere, bu düzenlemede verginin mükellefi tarafından ne şekilde ödeneceği belirtilmemiştir. Yasanın verginin beyan, tarh ve ödenmesine ilişkin 14. maddesinin 2. fıkrasında, “(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.” hükmü yer almaktadır. 14. maddede de, 15. maddenin 2. fıkrasının (b) bendi uyarınca ödenmesi gereken özel tüketim vergisine ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır.

Bu durumda, 15. maddenin 2. fıkrasının (b) bendi ile getirilen özel tüketim vergisinin ne şekilde salınacağı yasada düzenlenmemiştir. 15. maddenin 3. fıkrasında ise, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği düzenlenmiştir. Nitekim dava konusu olayda davalı vergi dairesince, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15. maddesinin 3. fıkrasının Maliye Bakanlığınca verdiği yetkiye istinaden çıkarılan, 31.7.2003 tarih ve 2003/1 Sıra No.’lu Özel Tüketim Vergisi Kanunu İç Genelgesinde, Kanuna ekli II sayılı listedeki araçların 87.03 tarife pozisyonundaki araçlara dönüştürülmesi halinde değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılacak kişi veya kuruluşlar tarafından kayıt ve tescil işleminden önce bu işlemin yapılacağı yerde





tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa Motorlu Taşıtlar Vergisi ile yetkili vergi dairesine (2A) numaralı Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi verilmesi suretiyle işlem yapılacağına açıklandığı belirtilerek, davacı hakkında resen tarhiyat yapılmasına 3. fıkra hükmü dayanak alınmıştır.

Verginin yasallığı ilkesi gereğince, kanun koyucu bir mali yüküm getirirken, bu mali yüküme ilişkin olarak mükellef, matrah, oran, salınma biçimini de yasada açıkça belirtmesi gerekir. Yasanın 1. maddesinde “özel tüketim vergisinin bir defaya mahsus alınacağı” genel kuralı belirtildikten sonra, bu kuralın istisnası olduğu söylenebilecek itiraza konu kural Yasanın genelinden ayrı bir düzenleme ile getirilirken, verginin salınma biçimi düzenlenmemiş olduğundan, verginin yasallığı ilkesi zedelenmiş durumdadır.

II- İTİRAZ KONUSU HÜKÜM ANAYASA’NIN 10. MADDESİNE AYKIRIDIR

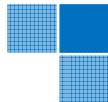
“Kanun önünde eşitlik” başlıklı, Anayasa’nın 10. maddesinde; “Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” denilmektedir.

Anayasa’nın, bu ilkesi ile aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulacağı, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulmasının bir ayrıklık oluşturmayacağı kabul edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin kararlarında vurgulandığı gibi yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülmez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine ayrıklık oluşturmaz. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme ayrıklık oluşturur. Anayasa’nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa’nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermez.

İtiraza konu olan Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde yer alan kural ile Özel Tüketim Vergisi Kanununa ek II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi 87.02, 87.03, 87.04 tarife pozisyonlarında yer alan bir malı ilk defa iktisap eden ile II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi bir malı ilk iktisaptan sonra 5 yıl içinde 87.02, 87.03, 87.04 tarife pozisyonlarında yer alan bir mala dönüştüren kişi aynı durumda kabul edilerek, aynı oranda vergilendirilmektedir.

Yukarıda söz konusu kuralın Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasına aykırı olduğu açıklanırken ayrıntılı olarak belirtildiği üzere, bu iki kişinin durumlarının özdeş olduğunu kabul etmek mümkün değildir. İtiraza konu kural ile durumları özdeş olmayan (eşit olmayan) iki kişi aynı





oranda özel tüketim vergisi yükü altına sokularak, Anayasanın 10. maddesi hükmüne aykırı düzenleme yapılmış bulunmaktadır.

III- İTİRAZ KONUSU HÜKÜM ANAYASA'NIN 2. MADDESİNE AYKIRIDIR

Anayasa Mahkemesinin 06.07.1995 gün ve Esas No: 1994/80, Karar No: 1995/27 sayılı kararında hukuk devleti "...tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden ayrılmayan devlet..." olarak tanımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin hukuk devletinde bulunması gereken ilkelet konusunda yaptığı tanımlamaya ilişkin yukarıda yer verilen kararında; her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan ... gibi hukuk devletinde olmazsa olmaz ilkeler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

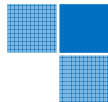
Hukuk devletinde, bütün devlet faaliyetleri hukuk kurallarına uygun yürütülmeli, devletin bütün organ ve kurumları, her türlü faaliyetlerinde kendilerini hukuk kurallarıyla bağlı saymalıdır.

İtiraza konu Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendi ile durumları eşit olmayan iki kişi aynı oranda özel tüketim vergisi yükü altına sokularak Anayasanın mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleri zedelenmiştir. Ayrıca söz konusu hükümde, verginin ne şekilde salınacağı da belirtilmeyerek, verginin yasallığı ilkesi de sarsılmıştır.

Böylece itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan "hukuk devleti" ve "sosyal devlet" ilkelerine de aykırı bulunmaktadır.

HÜKÜM :

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. ve bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebiyle uygulanacak olan bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurusuna gerektiğini düzenleyen 2949 sayılı Kanununun 28. maddesinin 2. fıkrası gereğince 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (b) bendinde yer alan "(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 yapıldandan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır." hükmünün, Anayasa'nın 2, 10, 73. maddelerine aykırı olduğu kanaati ile bu fıkranın iptali ve bakılan davalar açısından bu fıkraların uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi için iptali istenilen fıkraların yürürlüğünün durdurulması istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmasına ve dosyadaki belgelerin onaylı birer örneklerinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine,





15/11 /2007 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.”

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, işlemde vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu 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 beyannameye 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 yapıldan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır.(Ek hüküm: 4/6/2008-5766/19 md.) Kanununun 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 yapıldan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır.

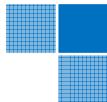
3. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

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, dayanan 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.

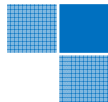
Yasa'ya ekli (II) sayılı listede kara, hava ve deniz taşıtları yer almaktadır. Bu listede yer alan araçlar, vergilendirme yönünden "kayıt ve tescile tabi araçlar" ve "kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar" olmak üzere gruplandırılmıştır.

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 matrahi, katma değer vergisi matrahını belirleme kriterlerine 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 tescil 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

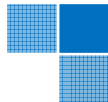
Başvuru kararında, itiraz konusu kural ile 4760 sayılı Yasa’da sayılan mükellefler dışında özel tüketim vergisi mükellefiyeti getirildiği, bir binek aracı ilk iktisapla elde eden kişi ile başka bir aracı beş yıllık süre içinde yapılan tadilat sonucunda benzer türde binek aracına dönüştüren kişinin aynı 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 yapıldandan, değişikliğin kayıt ve tescil 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 gözeten 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 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.

İtiraz konusu kural, düşük vergi oranı uygulanan bir aracın iktisabından sonra yüksek vergi oranı uygulanan başka bir araca dönüştürülüp o kullanım şekline özgülenmesi 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 “malî 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.

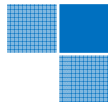
Dava konusu kuralda, araçların belirtilen şekilde dönüştürülmesi halinde, ek özel tüketim vergisi ödenmesi öngörülmüştür. Bu kuralda, aynı nedenle birden fazla özel tüketim vergisi alınması öngörülmemektedir. Diğer bir deyişle mükerrer vergilendirme söz konusu değildir. Yasa'nın genel kuralına göre bahsi 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 yasa da 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 günü, 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 çalışma yapamayacağına 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 KÖMÜRÇÜ

Üye
Alparslan ALTAN

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN

