

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2001/373
Karar Sayısı : 2003/67
Karar Günü : 18.6.2003

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Ordu Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine 26.12.1993 günlü, 3946 sayılı Yasa'nın 13. maddesi ile eklenen 5 numaralı bendin birinci paragrafında yer alan "...*eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira...*" sözcüklerinin Anayasa'nın 10. ve 11. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

1999 yılında özel gider indirimine esas olmak üzere verilen faturaların kişisel tüketime konu olamayacak kadar yüksek tutarlı olması nedeniyle kabul edilmeyerek tarh olunan özel gider indiriminin ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezasının terkinin istemiyle açılan davada, itiraz konusu sözcüklerin, Anayasa'nın 10. ve 11. maddelerine aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

II - İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"Dava konusu uyuşmazlığa uygulanacak olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesine 3946 sayılı Kanunun 13. maddesiyle eklenen 5. bendinin 1. fıkrasının "... eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira ..." sözcüklerinin aşağıda belirtilen gerekçelerle 07. 11. 1982 tarih ve 2709 Kanun nolu Anayasa'nın "X. Kanun önünde eşitlik" başlıklı 10. maddesinin "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin Kanun önünde eşittir" hükmüne, "XI. Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü" başlıklı 11. maddesinin, "Kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz" hükmüne, aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

08.02.1994 gün ve 8306 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve 3239 sayılı Kanunun 82. maddesiyle adı Vergi İadesi Hakkında Kanun olarak değiştirilen 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunun 27.02.1985 tarih ve 3158 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 1. maddesinde; "Tam mükellefiyete tabi olup ücret geliri elde edenler; emekli, dul ve yetim maaşı alanlar ile bunların eş ve çocukları ve bakmakla yükümlü oldukları kimselerin; (gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden muaf tutulmuşlar dahil) her bir vesika tutarının 1.000.- liradan az olmadığının tevsik edilmesi kaydıyla aşağıda belirtilen mal ve hizmet alımları vergi iadesine tabi tutulur.

(a) Dayanıklı tüketim malları alımları, (b) yiyecek, içecek giderleri (sigara ve alkollü içkiler hariç), (c) ikamet edilen konuta ait yakacak giderleri, (d) giyim giderleri, (e) sosyal güvenlik kurumları veya işverenler tarafından karşılanmayan sağlık giderleri, (f) eğitim ve öğretim, anaokulu, kreş giderleri, (g) vekalet ücretleri,

Yukarıda sayılan mal ve hizmet alımları fatura, serbest meslek makbuzu, fatura yerine geçen işletme vergisine ait perakende satış vesikası, kamu idare ve müesseseleri tarafından verilen belgeler ve birden fazla bağımsız bölümü muhtevi binalarda münhasıran ortak yakacak giderlerinden müstakil birim başına isabet eden gideri gösteren belgelerle tevsik edilir.

Vergi iadesi konusuna giren mal ve hizmet çeşitlerini tespit etmeye, bunların kapsamını genişletmeye ve daraltmaya, birinci fıkrada sayılanlar dışında kalan tam mükellefleri kanun kapsamına almaya ve kapsam dışına çıkarmaya, iade usul ve esaslarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 27.02.1985 tarih ve 3158 sayılı Kanun ile düzenlenen 1. maddesinin 1. fıkrası da; "Tam mükellefiyete tabi olup ücret geliri elde edenler, emekli, maluliyet, dul ve yetim maaşı alanlar ile bunların eş ve çocukları bakmakla yükümlü oldukları kimselerin; kamu idare ve müesseseleri, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinden (Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesi ile vergiden muaf tutulmuş kurumlar dahil) aşağıda yazılı mal ve hizmet alımları vergi iadesine tabi tutulur" şeklinde düzenlenmiştir.

11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 sayılı Kanunun 83. maddesiyle 2978 sayılı Kanunun 1. maddesinin 1. fıkrası; Tam mükellefiyete tabi olup, ücret

geliri elde edenler, ticari, zirai (küçük çiftçi muaflığından yararlananlar dahil) veya mesleki kazançları nedeniyle gelir vergisine tabi olan mükellefler, emekli, maluliyet, dul ve yetim maaşı alanlar ile bunların eş, çocuk ve bakmakla yükümlü oldukları kimselerin; kamu idare ve müesseseleri, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinden (Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesi ile vergiden muaf tutulmuş kurumlar dahil) aşağıda yazılı mal ve hizmet alımları vergi iadesine tabi tutulur.” olarak değişmiştir.

2.2.1984 tarihli ve 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunun 1. maddesinin son fıkrası 30.12.1993 tarih ve 21804 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3946 sayılı Kanunun 37. maddesiyle “Vergi iadesinden yararlanacak olanlar ile vergi iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda belirtilenlerle sınırlı olmaksızın tespit etmeye, kapsama almaya veya kapsam dışına çıkarmaya, vergi iade usul ve esaslarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. ” şeklinde değiştirilmiştir.

Bakanlar Kurulu 3946 sayılı Kanunla verilen yetkiye dayanarak 05.04.1994 tarih ve 21896 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 01.04.1994 tarihli ve 94/5372 sayılı kararnamenin eki Karar’da da bu konuda yeni düzenlemeler getirilmiştir:

Madde 1- Vergi iadesinden yararlanacak olanlar aşağıda belirtilmiştir, (a) Emekli, maluliyet, dul ve yetim maaşı alanlar, (b) Emekli aylığı almaya hak kazanmış olanlardan emekli olmadan veya emekli aylığı almakta iken vefat edenlerin aylık bağlanan ana ve babaları, (c) Vatani hizmet tertibinden aylık alanlar, (d) 2913 sayılı Dünya Olimpiyat ve Avrupa Şampiyonluğu Kazanmış Sporculara ve Bunların Ailelerine Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alanlar, (f) 2022 sayılı Kanun hükümleri uyarınca aylık alan 65 yaşını doldurmuş, muhtaç, güçsüz, kimsesiz ve sakat Türk vatandaşları, (g) 1005 sayılı Kanuna göre İstiklal Madalyası aylığı alanlar,

Yukarıda belirtilenlerin eş, çocuk ve bakmakla yükümlü oldukları kimselerin, mal ve hizmet alımları, vergi iadesine tabi tutulur.

Madde 2 - Aşağıda yazılı kimseler vergi iadesi kapsamından çıkarılmıştır.

(a) Tam mükellefiyete tabi olup, ücret geliri elde edenler, ticari, zirai (küçük çiftçi muaflığından yararlananlar dahil) veya mesleki kazançları nedeniyle gelir vergisine tabi olan mükellefler.

(b) Bir işyeri açmaksızın gezici olarak milli piyango bileti satanlar (seyyar bayiler) Bakanlar Kurulunun 01.04.1994 tarih ve 94/5372 sayılı kararı ile vergi iadesi hakkından yararlanmaları sona erdirilen ücret geliri ile geçinen kişilere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 3946 sayılı Kanunun 13. maddesiyle eklenen 5. bent hükmü ile özel gider indirimi adıyla; mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının bir kısmının safi ücretin tespitinde indirilmesi esası getirilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesine 3946 sayılı Kanunun 13. maddesiyle eklenen 5. bendinde de; mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının yıllık toplam tutarının, 1/3’ünün işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından indirilmesiyle ücretin gerçek safi değerinin bulunacağı,

Şu kadar ki indirim konusu harcamaların Türkiye’de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesinin şart olduğu, bu suretle hesaplanan indirim tutarının, harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının % 35’ini geçemeyeceği (94/5371 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 23 Yürürlük; 01.04.1994) Bu indirimde dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki farkın ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edileceği veya işverenler aracılığı ile kendisine nakten iade edileceği, Bakanlar Kurulunun bu bentte yer alan % 35 nispetini sifira kadar indirmeye kanuni oranına kadar artırmaya veya harcama konuları, harcama ve ücret tutarları itibariyle farklı oranlar tespit etmeye yetkili olduğu, ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, bu uygulamanın usul ve esaslarını tayin ve tespitte Maliye Bakanlığının yetkili olduğu...” kuralına yer verilmiştir.

Tam mükellefiyete tabi olup ücret geliri elde edenlerin fatura, serbest meslek makbuzu, fatura yerine geçen işletme vergisine ait perakende satış vesikası, kamu idare ve müesseseleri tarafından verilen belgeler ve birden fazla bağımsız bölümü muhtevi binalarda münhasıran ortak yakacak giderlerinden müstakil birim başına isabet eden gideri gösteren belgelerle tevsik edilen mal ve hizmet alımları yaptığı harcamalardan yapılan harcama miktarlarına bağlı olarak

değişkenlik gösteren oranlarda vergi iadesi alabilmelerine olanak sağlayan 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunun yukarıda yer verilen 1. maddesinin 1. fıkrası 08.02.1994 tarih ve 18306 sayılı Resmî Gazete’de yayımlandıktan sonra birçok kez değişikliğe uğramış ve en son yukarıda yer verilen 3946 sayılı Kanunun 37. maddesiyle de 1. maddenin son fıkrasında yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden Bakanlar Kurulunun 01.04.1994 tarihli ve 94/5372 sayılı kararı ile tam mükellefiyete tabi olup, ücret geliri elde edenlerin vergi iadesinde yararlanmaları uygulanması sona erdirilmiştir.

Ücret geliri elde edenlerin vergi iadesinden yararlanma hakları yerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, 63. madde birinci fıkrasına 3946 sayılı Kanunla eklenen 5 numaralı bent hükmü ile getirilen özel gider indiriminin vergisel olarak iki anlamı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi özel gider indirimi yalnızca ücret gelirleri için öngörülmüş olduğundan ayırma kuramının bir uygulaması niteliğinde olmasıdır. İkincisi ise, Vergi İadesi Hakkında Kanunun amacı ile paralellik gösteren belge düzenine yerleşmesine sağlayacağı katkıdır.

Özel gider indiriminden yararlanabilecek ücretlilerin kimler olduğu da yine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde yer almıştır.

1- 657 sayılı Kanuna tabi Devlet memurları,

2- 1475 sayılı İş Kanuna tabi işçiler,

3- Banka çalışanları,

4- İstisna dışında kalan emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,

5- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,

6- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

7- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

8- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

9- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerdir.

Özel Gider İndirimine Konu Olacak Harcamalar:

(a) Eğitim Giderleri :

Eğitim öğretim kurumları ile ana okulu, kreş ve dersanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile kurs ücretleri, kitap ve kırtasiye alımı için yapılan harcamalar bu gruptadır. 176 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde okullara ve okullara gidiş - geliş hizmeti veren mükelleflere ödenen taşıma ücretleri (servis ücretleri)de eğitim giderinin bir unsuru olarak kabul edilmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığının 24.03.1997 gün ve 42/4214 - 262/12061 sayılı genelgesi ile üniversiteye hazırlık dergileri de eğitim gideri olarak kabul edilmiştir.

(b) Sağlık Giderleri:

Ücretlilerin yaptığı ilaç masrafı, sağlık malzemesi ve hastane giderleri ile muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi ve diş protez ücretleri, gözlük ve lens alımları gibi harcamalardır.

(c) Gıda Giderleri:

Her türlü yiyecek ve içecek için yapılan harcamalardır. 176 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, evlerde beslenen kuş, kedi ve köpek gibi hayvanlarla diğer hayvanların tüketimi için alınan yem, mama ve sair gıda maddeleri harcamaları ile sigara, alkollü içkiler ve biranın özel gider indirimi dışında olduğu açıklanmıştır.

(d) Giyim Giderleri:

Kumaş, elbise, gömlek, pantolon, ayakkabı, şapka, iç çamaşırı, çorap, kemer gibi giyime ilişkin her türlü malların satın alınması için yapılan harcamalar ile bunların dikim, onarım gibi harcamaları bu grupta yer alan giderlerdir.

(e) Kira Giderleri :

176 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamada, kira giderlerinin ikamet edilen konut için yapılan kira ödemesinin tamamı olduğu belirtilmiştir. Genel Tebliğden kiralık olarak birden fazla konutun kullanılması durumunda uygulamanın nasıl olacağı konusunda bir açıklama yapılmamıştır. Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri

tarafından tahsis edilen lojmanlara ilişkin olarak yapılan kira ödemelerinin bu mükellefler tarafından fatura edilmesi durumunda da, bu faturalarda yer alan kiralar özel gider indirimine konu olur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesine 5 numaralı bendi ekleyen 12. maddenin de yer aldığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 1318 sayılı Finansman Kanunu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3505 sayılı Kanun ve 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun Tasarısının Genel Gereğesinde; “Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli özelliği, ekonomik ve sosyal gelişmeleri izleyebilmesi ve öngörülen ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesinde etkin bir rol oynamasıdır.

Öte yandan, kamu harcamalarının karşılanmasında verginin en sağlam kaynak olduğu da bilinmektedir. Bu bakımdan, enflasyonist eğilimleri bünyesinde barındıran ekonomilerde kamu harcamalarının vergi gelirleri ile karşılanması imkanlarının araştırılması bir zorunluluk olmaktadır.

Belirtilen ekonomik, sosyal ve mali amaçlarla vergi yasalarında zaman zaman bazı düzenlemelerin yapılması kaçınılmaz hale gelmektedir.

Nitekim, ülkemizde yaşanan ekonomik, mali ve sosyal gelişmelere paralel olarak vergi sisteminin daha adil hale getirilmesi, belge düzeninin daha iyi şekilde işler hale getirilmesi, vergileme de etkinliğin sağlanması yönünde gerekli düzenlemelerin yapılması zorunluluk haline gelmiştir.

Vergi konusunda yapılacak düzenlemede “adalet” kavramına sadık kalınmasının, uygulamadaki başarı şansını artıracığı muhakkaktır. Toplumun tüm kesimlerinin aynı uygulamaya tabi tutulması ve kazanılan gelirlerin kaynakları ne olursa olsun benzer şekilde vergilendirilmesi ödeme gücü ilkesinin de bir sonucudur. Bu cümleden olarak, adil vergi sistemi, vergi vermeyenleri vergi verir hale getiren, beyanname verenleri de yakından izleyen ve denetleyen unsurlarla donatılmış olan sistemdir. Adil vergi sistemi, tüm gelir unsurlarını toplayıp bunların üzerinden vergilendiren sistemdir. Adil vergi sistemi, götürü usulde vergilendirmeyi sınırlayan, gerçek usulde vergilendirmeyi teşvik eden sistemdir. Adil vergi sistemi, istisna ve muafiyetleri en aza indiren, zorunlu haller dışında istisna ve muafiyet hükümlerini taşımayan sistemdir. Adil vergi sistemi, tahakkuk eden vergilerin tamamının tahsiline imkan veren, vergisini zamanında, eksiksiz ödemeyenleri ödemeye zorlayan, cezalandıran sistemdir. Adil vergi sistemi, makul vergi oranlarını uygulayan, mükellefleri vergi ödememeye zorlamayan sistemdir.

Bu tasarı ile vergi hukukunun temelini teşkil eden “vergilerin yasallığı” ilkesi ön planda tutularak, vergi sistemindeki aksaklıkların giderilmesi, sistem bütünlüğü içerisinde uyumun sağlanması, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir yapıya kavuşturulması ve öngörülen ekonomik, mali, sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesinde etkinlik sağlanması amaçlanmaktadır.” belirtilmiştir.

Tasarının 12. maddesinin gereğesinde de; “ Maddeye yeni eklenen 5 numaralı bent ile ücretlilerin bazı harcamalarının belirli bir oranını safi ücretlerinin tespitinde gider olarak indirebilmeleri imkanı getirilmektedir. Böylece bir yandan ücretliler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi, diğer yandan fatura, yazar kasa fişi vb. belgelerin ücretliler tarafından alınımı teşvik yoluyla kayıt ve belge düzeninin sağlanması amaçlanmaktadır. Söz konusu harcamaların indirim konusu yapılabilmesi için, harcamaların Türkiye’de yapılması ve gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kişi veya kurumlardan alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi gerekmektedir. Vergiden muaf olan kurumlardan satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin harcamalar ile yurt dışında yapılan harcamalar indirim konusu yapılmayacaktır. Ayrıca hangi harcamaların ne oranda indirimden yararlanacağına, indirim konusu yapılacak harcamaların oranını artırma veya indirmeye ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

Diğer taraftan, ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazına ilişkin sürelerin tespiti, iadenin nakden veya mahsuben yaptırılması, bu uygulamanın usul ve esaslarının tayin ve tespiti hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.” denilmektedir.

Tasarının Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesinden sonra düzenlenen 15. 12.1993 tarihli raporda da; “...Ülkemizde yaşanan ekonomik, mali ve sosyal gelişmelere paralel olarak vergi sisteminin daha adil hale getirilmesi, vergi tabanının yaygınlaştırılması, vergi sisteminin basitleştirilmesi, belge düzeninin daha iyi şekilde işler hale getirilmesi, vergilemede etkinliğin sağlanması yönünde gerekli düzenlemelerin yapılmasının zorunluluk haline geldiği...” açıklamasına yer verilmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Plan ve Bütçe Komisyonu üyelerinden vergi yasa tasarısı üzerinde karşı oy kullanan üyelerden dördünün ücretlilere vergi iadesinden yararlanma haklarının kaldırılarak özel gider indirimi düzenlemesinin yasalaşması halinde yaşanacak olumsuzluklar konusunda karşıt oy yazılarında aşağıda sıralanan görüşlere yer verilmiştir:

- Vergi iadesinin kaldırılmasının çalışanların ek mağduriyetine neden olacağı,
- Dar gelirli gruplara kaldırılan vergi iadesinin ay sonunda çok faydalı bir ek gelir teşkil ettiği, ücretlilerin alışverişlerinde aldıkları belgelerden dolayı indirekt vergi müfettişliği yaptıkları, böylelikle vergi denetiminin düşmesi dolayısıyla vergi gelirlerinin de düşeceği,
- Dar gelirlinin geçimine aylık ortalama % 7 ek katkı sağlayan vergi iadesinin kaldırılmaması gerektiği, belgelerin verilmesine karşılık ödemenin nakit yapılabileceği gibi yıl sonunda bir defada yapılabileceği yönündeki düzenlemenin enflasyon nedeniyle beklenen yararı sağlamayacağı, belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesine 3946 sayılı Kanununun 13. maddesiyle Eklenen 5. Bendinin 1. Fıkrası Hükmünde Yer Alan, "...Eğitim, Sağlık, Gıda, Giyim ve Kira..." sözcüklerinin Anayasa'ya Aykırılık Yönünden Değerlendirilmesi:

Anayasa Mahkemesinin 07.06.1999 gün ve E:1999/10, K:1999/22 sayılı kararında, "Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz" şeklinde tanımlanan ve Anayasa'nın 10. maddesinde, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşittir." hükmü olarak düzenlenen "Yasa önünde eşitlik ilkesine" aykırı olarak, 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun kapsamında daha önce bir sosyal güvenlik kurumundan emekli aylığı alan kişilerle birlikte vergi iadesi hakkında faydalanan ücretlilerin 3946 sayılı Kanunla Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiyle, vergi iadesi hakkında faydalananlar kapsamında çıkarılarak özel gider indirimi esası kapsamına alınmalarıyla, emekli aylığı alanların yaptıkları harcamalar sonucunda adlarına düzenlenen belgelere göre ücretliler açısından daha dar kapsamda belirlenen belgelerle (gıda, giyim, kira, eğitim ve sağlık) yapacakları harcamaları tevsik edebilmeleri ve işverene bu belgeleri vererek özel gider indiriminden yararlanma konusunda belli harcamaların ücretliler yönünden özel gider indirimi kapsamında bulunmaması sonucunu doğuracak şekilde yapılan düzenleme; sosyal güvenlik kurumundan alınan aylık ya da bir işverenden alınan ücret şeklinde gelir elde edilmiş olmasının sonuçta farklı bir uygulama olmadığının açık olması karşısında, belli bir gelire bir aylık harcamalarını yaparak geçimlerini sağlama hususunda temel olarak aynı hukuksal durumda bulunan kişilere ayrı kurallar getirilmiş olmaktadır.

Getirilen düzenleme ile dayanıklı tüketim malları alımları, ulaştırma giderleri, vekalet ücretleri, anaokulu ve kreş giderlerinin ücretlilerin tevsik edebilecekleri belgelere karşılık özel gider indiriminden yararlandırılmaması, ancak; ücretliler ile aldıkları aylık ve elde ettikleri gelir yönünden aynı hukuksal durumda olmaları dolayısıyla aynı kurallara tabi tutulmaları gereken emekli maaşı alan kişilerin ise yukarıda sıralanan harcama grupları doğrultusunda yaptıkları harcamalar sırasında aldıkları belgeler ile 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun hükümlerine göre her ay vergi iadesi almaya devam etmektedir.

Özel gider indirimi ile ilgili düzenlemenin de yer aldığı ve yukarıda yer verilen bazı vergi kanunlarında yapılacak değişikliklere ilişkin tasarının genel gerekçesinde ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ve madde ile ilgili gerekçede, belge düzeninin yerleştirilmesinin temel amaç olduğu vurgulanarak getirilecek düzenlemenin gerekçesi ortaya konulmuş ise de; aynı hukuksal durumda olanların aynı kurallara tabi olmaları dolayısıyla "kanun önünde eşitlik" ilkesine ve Yasanın düzenlenmesindeki gerekçeye aykırı olarak vergi denetimlerinin toplam mükelleflerin % 1-2'si düzeyinde gerçekleştirilebildiği, yıllık vergi istatistiklerine göre; yıllık serbest meslek kazançları bildirimlerinden belge düzenlemesinin tam olarak yerleştiği noterlerin diğer serbest meslek gruplarına göre (diş hekimi, avukat, doktor, kuyumcu v.b.) 20 kat daha fazla yıllık kazanç bildiriminde buldukları göz önüne alındığında, bir kısım mükelleflerin

belge talebinde bulunmayan kimselere yapacakları mal ve hizmet sunumunda belge düzenlememek suretiyle aynı hukuksal durumda buldukları diğer mükelleflere nazaran vergi yükünden gerçekte olması gerekenden daha az pay almaları sonucu doğuracağı açık olan bu düzenleme dolayısıyla ücretlilerin daha dar kapsamda tevsik edebilecekleri belgelerle özel gider indiriminden yararlanabilmeleri düzenlenmiştir.

Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunun yürürlükte olduğu ilk dönemlerde lüks tüketim malları hariç yaptıkları harcamaları belgelendirmek suretiyle ay sonunda ücretlerine ek olarak % 6-7 oranında vergi iadesi alan ücretlilerin, yıllık net ücretlerinin çok küçük bir oranına denk gelen bir oranla özel gider indiriminden yararlanabilmeleri şeklinde yapılan düzenlemeyle bu hakları kısıtlandığı gibi, harcama grupları yönünden de aynı hukuksal durumda bulunan kişilerden belli bir grupta olanlara tevsik edebilecekleri belgeler yönünden (... eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira...) sözcükleri ile getirilen kısıtlamanın "Kanun önünde eşitlik" ilkesinin yer aldığı Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu kanaatine varılan düzenlemenin dolayısıyla kanunların Anayasa'ya aykırı olamayacağı kuralının düzenlendiği Anayasa'nın 11. maddesine de aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, Anayasanın 152. ve bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurması gerektiğini düzenleyen 2949 sayılı Kanunun 28. maddesinin 2. fıkrası gereğince 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesine 3946 sayılı Kanunun 13. maddesiyle eklenen 5. bendinin 1. fıkrasında yer alan "... eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira..." sözcüklerinin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, kararlar birlikte dosyada bulunan belgelerin onaylı birer örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, 05.07.2001 gününde karar verildi."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine 3946 sayılı Yasa'nın 13. maddesi ile eklenen ve itiraz konusu sözcükleri de içeren 5 numaralı bendi şöyledir:

"Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili **eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira** harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'ü.

Şu kadar ki indirim konusu harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzelkişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Bu suretle hesaplanan indirim tutarı, harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının % 35'ini geçemez. Bu indirim de dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki fark, ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan % 35 nispetini sifıra kadar indirmeye kanunî oranına kadar artırmaya veya harcama konuları, harcama ve ücret tutarları itibarıyla farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, bu uygulamanın usul ve esaslarını tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında Anayasa'nın 10. ve 11. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Mustafa BUMİN, Haşim KILIÇ, Samia AKBULUT, Yalçın ACARGÜN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Fulya KANTARCIOĞLU, Rüştü SÖNMEZ, Ertuğrul ERSOY, Ahmet AKYALÇIN ve Enis TUNGA'nın katılımlarıyla 12.9.2001 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

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

A- İtiraz Konusu Kuralın Anlam ve Kapsamı

İtiraz istemine konu olan sözcükleri de içeren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde "Gerçek ücretler" konusu düzenlenmektedir.

Ücretlilere vergi iadesi sistemi Türk vergi hukukuna 1984 yılında 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Kanunu ile girmiş, 1985 yılında 3239 sayılı Yasa ile adı Vergi İadesi Hakkında Kanun olarak değiştirilmiş, böylece tam mükellefiyete tâbi olup ücret geliri elde edenler, ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle gelir vergisine tabi olan mükellefler, emekli, malûliyet, dul ve yetim maaşı alanlar ile bunların eş, çocuk ve bakmakla yükümlü oldukları kimselere belli koşullarda vergi iadesi alma olanağı sağlanmıştır.

Daha sonra 3946 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesindeki ücretten indirilebilecek giderler arasına "Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda ve kira harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'ü" ibâresinin de yer aldığı 5 numaralı bent eklenmiştir.

Bendin bundan sonraki bölümünde indirim konusu harcamaların ne şekilde yapılacağı, indirim tutarının gelir vergisi matrahının ne kadarlık bir kısmına uygulanabileceği, bu konuda Bakanlar Kuruluna ve Maliye Bakanlığına verilen yetki gibi konular düzenlenmiştir.

Aynı Yasa ile Vergi İadesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinin son fıkrası değiştirilerek, "Vergi iadesinden yararlanacak olanlar ile vergi iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda belirtilenlerle sınırlı olmaksızın tespit etmeye, kapsama almaya veya kapsam dışına çıkarmaya, vergi iade usul ve esaslarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir" hükmü getirilmiş, böylece Bakanlar Kurulu kararı ile kapsamın genişletilebilmesine ve kimilerine belli koşul ve miktarlarda vergi avantajı sağlanmasına olanak tanınmıştır.

Bakanlar Kurulu bu hükmün verdiği yetki uyarınca, 1.4.1994 günlü, 94/5372 sayılı Kararnameyi çıkararak vergi iadesinden yararlanacak olanları ve olmayanları belirlemiştir.

İptal isteminde bulunan Mahkeme, vergi iadesine konu olan mal ve hizmet alımları ile özel gider indirimine konu olan mal ve hizmet alımlarında farklılıklar ve eşitsizlikler bulunduğunu ileri sürmüştüğü için her iki sistemde kullanılabilen belgelerin karşılaştırılması gerekmektedir.

Bu durumda,

- Vergi İadesi Hakkında Kanun'un 1. maddesine göre vergi iadesine konu olabilecek mal ve hizmet alımları şunlardır:

- : Dayanıklı tüketim malları alımları,
- : Yiyecek, içecek giderleri (sigara ve alkollü içkiler hariç),
- : İkamet edilen konuta ait yakacak giderleri,
- : Her türlü giyim giderleri,
- : Sosyal güvenlik kurumları veya işverenler tarafından karşılanmayan sağlık giderleri,
- : Eğitim ve öğretim, anaokulu, kreş giderleri,
- : Vekâlet ücretleri,
- : Mesken olarak kullanılan konutların kira bedelleri,
- : Ulaştırma giderleri.

- İtiraz konusu 5 numaralı bentte de özel gider indirimine konu olan mal ve hizmet alımları ise **eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira** olarak belirlenmiştir.

Yapılan karşılaştırmadan da anlaşılacağı üzere, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca özel gider indirimine konu edilebilen harcama kalemleri Vergi İadesi Kanunu'na göre vergi iadesine tâbi olan mal ve hizmet alımlarından oldukça dar kapsamlıdır.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Mahkeme başvuru kararında, sosyal güvenlik kurumlarından alınan aylık ya da bir işverenden alınan ücret şeklinde gelir elde edilmesinin sonuçta farklı bir uygulama olmadığını, belli bir gelir ile aylık harcamalarını yaparak geçimlerini sağlama konusunda temel olarak aynı hukuksal durumda bulunan kişilere ayrı kurallar getirildiğini, dayanıklı tüketim malları alımlarının, ulaşım giderlerinin, vekâlet ücretlerinin, anaokulu ve kreş giderlerinin ücretlilerin tevsik edecekleri belgelere karşılık özel gider indiriminden yararlandırılmamalarının eşitlik ilkesini zedelediğini, her iki sistemde de belge düzenini yerleştirmenin amaçlanmış olmasına karşın farklı uygulamalara gidildiğini, bu durumun ise Anayasa'nın 10. ve 11. maddelerine aykırılık oluşturduğunu ileri sürmektedir.

Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme tabi tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle aynı durumda bulunan kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitlik ilkesinin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konumlarındaki özellikler kimi kişiler ve topluluklar

için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz.

İtiraz konusu sözcüklerin yer aldığı 5 numaralı bend, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine 26.12.1993 günlü, 3946 sayılı Yasa'nın 13. maddesi ile eklenmiştir. 13. maddenin gerekçesinde, "maddeye eklenen 5 numaralı bent ile ücretlilerin bazı harcamalarının belirli bir oranını safi ücretlerinin tespitinde gider olarak indirebilmeleri imkanı getirilmektedir. Böylece bir yandan ücretliler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi, diğer yandan fatura, yazarkasa fişi v. b. belgelerin ücretliler tarafından alımını teşvik yoluyla kayıt ve belge düzeninin sağlanması amaçlanmaktadır. Söz konusu harcamaların indirim konusu yapılabilmesi için, harcamaların Türkiye'de yapılması ve gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kişi veya kurumlardan alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi gerekmektedir. Vergiden muaf olan kurumlardan satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin harcamalar ile yurt dışında yapılan harcamalar indirim konusu yapılmayacaktır. Ayrıca hangi harcamaların ne oranda indirimden yararlanacağına, indirim konusu yapılacak harcamaların oranını artırma veya indirmeye ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

Diğer taraftan, ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazına ilişkin sürelerin tespiti, iadenin nakden veya mahsuben yaptırılması, bu uygulamaların usul ve esaslarını tayin ve tespiti hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir" denilerek kuralın getiriliş amacı açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Yasa ile değiştirilen 61. maddesinin birinci fıkrasına göre ücret, işverene tâbi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Emekli, malûl, dul ve yetim aylığı alanlar herhangi bir işverene tabi olmadığı gibi, bir hizmet karşılığı da para almamaktadır. Bu nedenle, bu kişileri ücretli tanımı içinde nitelendirmek mümkün değildir.

Vergi iadesine konu olan mal ve hizmet alımları ile özel gider indirimine konu olan mal ve hizmet alımları birbirinden farklı ise de bunlardan yararlanacak olanlar da ayrı kurallara bağlı olup, aynı hukuksal konumda bulunmadıklarından aralarında eşitlik karşılaştırması yapılamaz. Bu nedenle itiraz konusu kural Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 11. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

VI- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu"nun 63. maddesinin birinci fıkrasına, 3946 sayılı Yasa ile eklenen 5. bendin birinci paragrafında yer alan "... eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira ..." sözcüklerinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 18.6.2003 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan Mustafa BUMİN	Başkanvekili Haşim KILIÇ	Üye Samia AKBULUT
Üye Yalçın ACARGÜN	Üye Sacit ADALI	Üye Ali HÜNER
Üye Fulya KANTARCIOĞLU	Üye Ertuğrul ERSOY	Üye Tülay TUĞCU
Üye Ahmet AKYALÇIN	Üye Mehmet ERTEN	