

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2017/117

Karar Sayısı : 2018/28

Karar Tarihi: 28.2.2018

İPTAL DAVASINI AÇAN: Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri Engin ALTAY, Levent GÖK, Özgür ÖZEL ile birlikte 131 milletvekili

İPTAL DAVASININ KONUSU: 23.2.2017 tarihli ve 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 6. maddesiyle 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifenin "*I-Tapu İşlemleri*" başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine eklenen paragrafın,

B. 7. maddesiyle 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendinin,

C. 14. maddesiyle 31.5.2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesinin dördüncü fıkrasının;

1. Değiştirilen ikinci ve üçüncü cümlelerinin,

2. Dördüncü cümlesinin yürürlükten kaldırılmasının,

Anayasa'nın 2., 7., 10. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi talebidir.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKÜMLERİ

İptali talep edilen kuralların yer aldığı 6824 sayılı Kanun'un;

1. 6. maddesiyle 492 sayılı Kanun'a bağlı (4) sayılı tarifenin "*I-Tapu İşlemleri*" başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine eklenen paragraf şöyledir:

"Bakanlar Kurulu, bu bende ilişkin kanuni nispeti, gayrimenkullerin türleri, gayrimenkul sertifikası karşılığı edinimi, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere, bir katına kadar artırmaya, onda birine kadar indirmeye yetkilidir."

2. 7. maddesiyle 3065 sayılı Kanun'un 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen bent şöyledir:

"i) Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü

maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı hâlde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi hâlinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması hâlinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran taraftan ödenmesi şarttır.)”

3. 14. maddesiyle 5510 sayılı Kanun’un 80. maddesinin dördüncü fıkrasının;

a. İkinci ve üçüncü cümleleri şöyledir:

“60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanlar için 82 nci maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarı, prime esas kazanç tutarı olarak esas alınır. Ancak, tescil tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde gelir testi talebinde bulunanlardan gelir testi sonucuna göre aile içindeki gelirleri brüt asgari ücretin üçte birinin altında tespit edilenlerin bu sürelerde yaptıkları ödemeler herhangi bir faiz uygulanmaksızın iade veya mahsup edilir.”

b. Yürürlükten kaldırılan dördüncü cümlesi şöyledir:

“Ancak gelir testi sonucu, aile içindeki gelirleri asgari ücretin altında kalan genel sağlık sigortalılarının bu sürelerde gelir testi sonucuna göre ödemeleri gereken tutarların üzerinde yaptıkları ödemeler herhangi bir faiz uygulanmaksızın iade veya mahsup edilir.”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Recep KÖMÜRCÜ, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ’in katılımlarıyla 31.5.2017 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, yürürlüğü durdurma talebinin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Dava dilekçesi ve ekleri, Raportör Elif KARAKAŞ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, dava konusu kanun hükümleri, dayanan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Kanun'un 6. Maddesiyle 492 sayılı Kanun'a Bağlı (4) Sayılı Tarifenin "I-Tapu İşlemleri" Başlıklı Bölümünün (20) Numaralı Fıkrasının (a) Bendine Eklenen Paragrafın İncelenmesi

1. İptal Talebinin Gerekçesi

3. Dava dilekçesinde özetle; kuralla Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin genel ve sınırları belirsiz bir yetki olduğu, konut türleri, konut sınıfları, büyüklükleri, konutun bulunduğu yer ve vergi değerleri ve edinim türleri itibarıyla ilgili ayrımların net olmadığı, kuralda Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında cevaz verilen oran belirleme yetkisini aşan bir yetki aktarımının söz konusu olduğu ve yasamaya ait olan vergilendirme yetkisinin Bakanlar Kuruluna devredildiği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 7. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

2. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

4. 492 sayılı Kanun'a bağlı (4) sayılı tarifenin "I-Tapu işlemleri" başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendinde, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (cebri icra ve şüyuun izalesi hâllerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 10 tapu harcı alınacağı, tapuda kaydı bulunmayan gayrimenkullerin zilyetlik devir sözleşmeleri ile devrinde de bu fıkra hükümlerinin uygulanacağı, hesaplanacak harcın zilyetlik devir sözleşmeleri yapılmadan önce şekil ve muhtevasının Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek bir beyanname ile bildirileceği ve beyanname verme süresi içinde ödeneceği hüküm altına alınmaktadır. Söz konusu bende eklenen dava konusu kuralla bu bende ilişkin kanuni oran; gayrimenkullerin türleri, gayrimenkul sertifikası karşılığı edinimi, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere bir katına kadar artırmaya, onda birine kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmaktadır.

5. Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Hukuk devleti; eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

6. Hukuk devletinin temel ilkelerinden biri de "belirlilik"tir. Belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki belirliliği de ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır.

7. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı, dördüncü fıkrasında ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı

ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmiştir.

8. Vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim, harç ve benzeri mali ykmllk alınmasıdır. Kanun koyucu kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda kişileri vergi dışında tutabileceği gibi verginin tümünden ya da bir bölümünden de vazgeçebilir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük öngören kanunlarda sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı birtakım muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, kanun koyucunun takdirine bağlı bir konudur.

9. Anayasa'da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmekle birlikte Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin kullanılabileceği alt ve st sınırların da kanunda belirtilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulunun bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getirebilmesi olanaklı değildir. Bir başka deyişle Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki "*koşullu ve sınırlı bir yetki*"dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup kaldırılması ve değiştirilmesi olduğundan verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol aacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez.

10. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilen yetki "*vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına*" ilişkindir. Buradaki temel koşul da kanunun yukarı ve aşağı sınırlar belirlemesidir. Buna göre Bakanlar Kurulu ancak "*muaflık, istisna, indirim ve oranlar*"da kanunun belirttiği alt ve st sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, bu alanları ve sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir.

11. Harç, kamu kurum ve kuruluşlarının sunduğu hizmetlerden yararlanarlardan bu yararlanmaları karşılığı alınan bedeldir. Bir hizmetin harç konusu olabilmesi için kişilerin bir kamu kurumundan yararlanması, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekir. Tapu harcı da kişilere ait tapu işlemlerinin yerine getirilmesi karşılığında alınan bedeldir.

12. Kural, gayrimenkullerin belirli sözleşme türlerine dayanılarak devir ve iktisabı üzerine devreden ve devralanın ayrı ayrı ödeyeceği tapu harcı bedelinin belirlenmesinde esas alınan kanuni oranın bir katına kadar artırılması ve onda birine kadar indirilmesi konusunda Bakanlar Kuruluna yetki vermektedir. Bu yetki aynı zamanda kanuni oranı gayrimenkullerin türleri, gayrimenkul sertifikası karşılığı edinimi, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere değiştirmeyi de içermektedir. Bir başka ifadeyle Bakanlar Kurulu, Kanun'a ekli (4) sayılı tarifenin 20 numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamına giren tapu işlemlerinde uygulanacak olan kanuni harç oranını değiştirirken kuralda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde kalarak tüm gayrimenkuller için aynı oranı belirleyebileceği gibi birtakım ölçütlere göre ayrıştırdığı bazı gayrimenkuller yönünden farklı oranlar tayin edebilecektir.

13. Tapu harcına ilişkin Kanun'da öngörülen oranı bir katına kadar artırma, onda birine kadar indirme konusunda Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, Kanun'un belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde kullanılabilecek sınırlı bir yetki olduğundan kuralda Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına aykırılık bulunmamaktadır.

14. Vergiye konu unsurlar arasında birtakım ölçütlerin gözetilerek farklı oran belirlenmesi de mümkün bulunmaktadır. Kuralın Bakanlar Kuruluna vermiş olduğu kanuni oranın değiştirilmesinde harca konu gayrimenkullerin birtakım özelliklerine göre farklı oranlar belirleme yetkisi de alt ve üst sınırlar içinde kalınmak kaydıyla Bakanlar Kurulunun takdirindedir.

15. Kanun koyucu, kural ile gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında kanuni harç oranı değiştirilirken gayrimenkullerin türleri, gayrimenkul sertifikası karşılığı edinimi, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerlerinin esas alınacağını öngörmüş ve bu suretle söz konusu yetkinin kullanımına belirli bir ölçüt getirmiştir. Bakanlar Kurulunun belirli kıstaslara göre farklı oran belirleme yetkisini kullanırken esas alacağı bu ölçüt, gayrimenkullere ilişkin belirli özellikleri içermektedir. Kuralda belirtilen bu özellikler gayrimenkul hukukuna ilişkin çeşitli mevzuat hükümlerinde yeterli açıklıkta yer almaktadır. Bu nedenle kuralın belirsizliğinden ve öngörülemezliğinden söz edilemez.

16. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 7. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

B. Kanun'un 7. Maddesiyle 3065 sayılı Kanun'un 13. Maddesinin Birinci Fıkrasına Eklenen (i) Bendinin İncelenmesi

1. İptal Talebinin Gerekçesi

17. Dava dilekçesinde özetle; kural ile getirilen istisna uyarınca Türkiye'de yerleşik olmayan bazı gerçek ve tüzel kişilerin döviz karşılığında yapacakları konut veya işyeri alımları ile ilgili ilk teslimlerde katma değer vergisi ödemeyeceği, buna karşılık yurt içinde yerleşik olan kişilerin aynı alımlar için söz konusu vergiyi ödemeye devam edeceği, böyle bir ayırımın haklı bir gerekçesinin bulunmadığı, döviz getirici faaliyetlerin yerli yabancı ayırımı yapmaksızın farklı yöntemlerle teşvik edilebileceği, istisna hükmünden yararlandırılanlar ile yararlandırılmayanların aynı hukuksal konumda oldukları hâlde farklı kurallara tabi kılındıkları, vergilendirmede eşitlik ve ödeme gücü ilkesinin göz önünde bulundurulmaksızın mükellefler arasında ayırım yapıldığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

2. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

18. Dava konusu kural, konut veya işyeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimlerini katma değer vergisinden (KDV) muaf tutmaktadır. Kuralda, bentte öngörülen şartları taşımadığı hâlde istisnadan uygulandığının tespit edilmesi hâlinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcının müteselsilen sorumlu olduğu ve istisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içinde elden

çıkarılması hâlinde zamanında tahsil edilmeyen verginin 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesinin şart olduğu da belirtilmektedir.

19. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti; insan haklarına dayanan, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan ve yargı denetimine açık olan devlettir. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin gereklerinden biridir.

20. Anayasa'nın 10. maddesinde *"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir./.../Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz./Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."* denilmiştir. Anayasa Mahkemesinin yerleşik kararlarında da vurgulandığı üzere Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen 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 ihlali yasaklanmıştır. Kanunlar; eşitlik ilkesine uygun bir şekilde, aynı veya benzer durumda bulunanlara haklarda ve ödevlerde, yararlar ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranılmasını sağlayacak kurallar içermelidir. Ancak durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir.

21. Anayasa'nın 73. maddesinde; kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre herkesin vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülmüştür.

22. Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç; ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır.

23. Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının kanunlarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

24. Bu anlamda, devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez.

25. Diğer yandan vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.

26. Dava konusu kuralın gerekçesinde; ülkemize döviz girişinin artırılması ve inşaat sektörünün teşvik edilmesi amacıyla inşa edilen işyeri ve konutların satış bedelinin yurt dışından getirilecek döviz olarak ödenmesi şartıyla Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlara ilk satışının katma değer vergisinden muaf tutulduğu belirtilmiştir.

27. Dava konusu kuralla döviz karşılığı konut veya iş yeri ilk teslimlerinde gurbetçi Türk vatandaşları ile Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı gerçek ve tüzel kişiler yönünden katma değer vergisine istisna getirilerek KDV gelirinden elde edilecek miktardan vazgeçildiği, bunun yerine yurt dışından yapılacak konut veya iş yeri alımlarını teşvik etmek suretiyle yurda döviz girişinin artırılmasının ve inşaat sektörünün canlandırılmasının hedeflendiği anlaşılmaktadır.

28. Kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında en önemli unsurlardan biri olan vergiler aynı zamanda etkin bir maliye politikası aracı olup kanun koyucunun istisna ve muafiyet gibi birtakım vergisel araçları kullanarak ülke ekonomisi üzerinde doğrudan etkiler sağlayacak önlemler alabileceği tabiidir. Kanun koyucu tarafından bu kapsamda getirilen ve yurt dışından getirilecek döviz karşılığında yapılacak teslimlerde KDV istisnası uygulanmasını öngören dava konusu kuralda anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı bir yön bulunmamaktadır.

29. Dava dilekçesinde mukimlik yönünden ayırım yapılarak hukuksal açıdan aynı durumda olan mükellefler arasında farklılık yaratıldığı ileri sürülmekte ise de kuralın asıl muhatabı konut ya da iş yerini devreden mükellefler değil KDV’ye konu konut ya da iş yerlerinin alıcıları yani nihai tüketicilerdir. Kuralın KDV istisnası tanıdığı nihai tüketiciler, Gelir Vergisi Kanunu’nda dar mükellef olarak sayılan kişiler olup Gelir Vergisi Kanunu’na göre bu kişilerin Türkiye’de elde ettikleri gelir nedeniyle vergilendirilmeleri tam mükelleflere göre farklı kurallara tabidir.

30. Bu kapsamda kural uyarınca KDV istisnasından yararlanması öngörülen Türkiye’de yerleşik olmayan Türk vatandaşları, yabancı gerçek ve tüzel kişiler ile kural kapsamı dışında kalan Türkiye’de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin hukuki durum ve konumları aynı olmadığından bu kişilerin farklı kurallara tabi tutulmalarında eşitlik ilkesiyle çelişen bir yön bulunmamaktadır.

31. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa’nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Osman Alifeyyaz PAKSÜT bu görüşe katılmamıştır.

C. Kanun'un 14. Maddesiyle 5510 Sayılı Kanun'un 80. Maddesinin Dördüncü Fıkrasının Değiştirilen İkinci ve Üçüncü Cümleleri ile Dördüncü Cümlesinin Yürürlükten Kaldırılmasının İncelenmesi

1. Anlam ve Kapsam

32. 5510 sayılı Kanun ile getirilen ve bu Kanun'un 3. maddesine göre kişilerin öncelikle sağlıklarının korunmasını, sağlık riskleri ile karşılaşmaları hâlinde ise oluşan harcamaların finansmanını sağlayan sigorta olarak tarif edilen “*genel sağlık sigortası*”, 1.1.2012 tarihi itibarıyla fiilen uygulanmaya başlanmıştır.

33. Genel sağlık sigortası, istisnaları olmakla birlikte Türkiye’de ikamet eden herkesin isteğe bağlı olmaksızın katılması gereken bir sistem olarak öngörülmüştür. Sistemin finansmanı ise sisteme dâhil olanların ödeyeceği primlerle sağlanmaktadır.

34. 5510 sayılı Kanun uyarınca, bu Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında sayılıp herhangi bir sosyal güvencesi ve kayda dayalı geliri bulunmayanlar Sosyal Güvenlik Kurumunca resen genel sağlık sigortalısı olarak tescil edilirler. Bu kişilerden aylık geliri belirli bir seviyenin altında olanlar prim ödeme yükümlülüğünden muaf tutulurken bu seviyenin üzerinde geliri olanların ise prim ödeme yükümlülükleri bulunmaktadır.

35. Kanun, (g) bendi kapsamında olanlar içinde prim ödemekten muaf tutulanlar ile söz konusu yükümlülüğü yerine getirme zorunluluğu bulunanların ayırmını ve tespitini yapmak üzere gelir testi uygulanmasını öngörmüştür. Kanun'un 3. maddesinde gelir testi “*kişinin çeşitli göstergeler ışığında mevcut gelirinin belirlenmesine ilişkin nesnel yöntem*” olarak tanımlanmıştır. Anılan yöntem, (g) bendi kapsamında bulunan herkes için zorunlu iken davaya konu dördüncü cümlelerin yürürlükten kaldırılıp değişik üçüncü cümlelerin yürürlüğe girmesi ile bu zorunluluk kaldırılmış ve gelir testi uygulaması ihtiyari hâle getirilmiştir.

36. Gelir testi uygulaması, hane temelli olup aile içinde kişi başına düşen aylık gelir miktarını esas almaktadır. Buna göre, yetkili makamlar tarafından gerçekleştirilen gelir testi sonucunda aile içinde kişi başına düşen aylık gelir miktarının brüt asgari ücretin üçte birinden az olması durumunda genel sağlık sigortası priminden muafiyet söz konusu olup bu kişilerin primleri devlet tarafından karşılanmaktadır. Kişi başına düşen aylık gelir miktarı belirtilenden daha fazla olduğu takdirde ise prim ödeme yükümlülüğü doğmaktadır.

37. Dava konusu kurallardan değişik ikinci cümlelerin yürürlüğe girmesinden önce yürütülen gelir testi uygulamasında, aylık kişi başına düşen gelirin asgari ücretin üçte birine eşit ya da daha fazla olması nedeniyle prim ödemesi gerekenler gelir seviyelerine göre G1, G2 ve G3 olarak adlandırılan üç ayrı kategoriye ayrılmıştır. Aile içindeki toplam gelirin kişi başına düşen aylık tutarı; asgari ücretin üçte birinden asgari ücrete kadar olduğu tespit edilen kişiler için asgari ücretin üçte biri, asgari ücretten asgari ücretin iki katına kadar olduğu tespit edilen kişiler için asgari ücret, asgari ücretin iki katından fazla olduğu tespit edilen kişiler için ise asgari ücretin iki katı prime esas asgari kazanç tutarı olarak esas alınmaktadır. 2017 yılının prime esas kazanç tutarları esas alındığında G1, G2 ve G3 kategorileri için ödenmesi gereken prim miktarları sırasıyla 71,10 TL, 213,30 TL ve 426,60 TL’dir.

38. Dava konusu kurallardan değişik ikinci ve üçüncü cümleler, Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanlar için 82. maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarının prime esas kazanç tutarı olarak esas alınacağını ancak tescil tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde gelir testi talebinde bulunanlardan gelir testi sonucuna göre aile içindeki gelirleri brüt asgari ücretin üçte birinin altında tespit edilenlerin bu sürelerde yaptıkları ödemelerin herhangi bir faiz uygulanmaksızın iade veya mahsup edileceğini hüküm altına almaktadır. Yürürlükten kaldırılan dördüncü cümle ise gelir testi sonucu aile içindeki gelirleri asgari ücretin altında kalan genel sağlık sigortalılarının gelir testleri Kurumca sonuçlandırılıncaya kadar yaptıkları ödemelerin gelir testi sonucuna göre ödemeleri gereken tutarların üzerinde olan kısmının herhangi bir faiz uygulanmaksızın iade veya mahsup edileceğini öngörmektedir.

39. Buna göre 6824 sayılı Kanun ile değiştirilen davaya konu ikinci ve üçüncü cümlelerin yürürlüğe girmesi ve dördüncü cümlelerin yürürlükten kaldırılması neticesinde 60. maddenin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamındaki prim ödeme yükümlülerini üç ayrı kategoride tanımlayan sisteme son verilmekte ve gelir seviyelerine bakmaksızın bu kişilerin aynı miktarda genel sağlık sigortası primi ödemesi öngörülmektedir. Ayrıca gelir testine girme zorunluluğu kaldırılmış ve anılan teste tabi olmak ihtiyarı hâle getirilmiştir. Öte yandan (g) bendi kapsamında olanların Sosyal Güvenlik Kurumunca resen tescil edildiklerinin kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde gelir testi talebinde bulunması ve gelir testi sonucuna göre aile içindeki gelirlerinin brüt asgari ücretin üçte birinin altında olduğunun tespit edilmesi durumunda bu sürelerde yaptıkları ödemeler herhangi bir faiz uygulanmaksızın kendilerine iade veya mahsup edilecektir.

40. Dava konusu yürürlükten kaldırılan dördüncü cümle ise gelir testine başvuranların test sonuçlandırılıncaya kadar G2 kategorisi için belirlenen ve asgari ücret tutarı esas alınarak hesaplanan prim miktarından sorumlu tutulmaları nedeniyle gelir testi sonucunda G0 ya da G1 kategorisine girdiklerinin tespit edilmesi durumunda bu kişilere fazladan ödemiş oldukları tutarların iade edileceğini düzenlemektedir.

2. İptal Taleplerinin Gerekçesi

41. Dava dilekçesinde özetle; 5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinin dördüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümlelerinin değiştirilip dördüncü cümlesinin yürürlükten kaldırılması ile herhangi bir sosyal güvencesi bulunmayan vatandaşlara yapılan gelir testi sonucunda aylık geliri asgari ücretin üçte birinin üzerinde olduğu tespit edilenlerin genel sağlık sigortasından yararlanma karşılığında prim ödemesi gerektiği, ödenecek prim miktarının 2017 yılı rakamları esas alındığında 53,33 TL olduğu ve bu miktarın gelir seviyesine göre değişiklik göstermediği, aylık geliri asgari ücretin üçte birine eşit olanlarla çok daha fazla olanların aynı miktarda sigorta primi ödeyecek olmalarının hukuk devleti ilkesine, mali güce göre vergilendirme ilkesine ve eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

42. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 5., 56. ve 60. maddeleri yönünden de incelenmiştir.

43. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen 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, sosyal güvenlik hakkını yaşama geçirebilen, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözeten devlettir.

44. Anayasa'nın 5. maddesi de insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamayı devletin temel amaç ve görevleri arasında saymıştır. Devlet, kişilerin sağlık hakkından tam anlamıyla yararlanabilmeleri ve sağlıklı bir yaşam sürdürebilmeleri amacıyla yasal, idari, mali, yargısal ve diğer önlemleri almak zorundadır. Bu nedenle kişiler için bir hak olan sağlık hizmetinden yararlanmayı kolaylaştırıcı düzenlemeler yapılması ve bu hizmetin daha iyi bir şekilde gerçekleştirilmesi için gerekli tedbirlerin alınması devletin Anayasa'dan kaynaklanan bir ödevidir.

45. Anayasa'nın 56. maddesinin üçüncü ve devamı fıkralarında *"Devlet, herkesin hayatını, beden ve ruh sağlığı içinde sürdürmesini sağlamak; insan ve madde gücünde tasarruf ve verimi artırarak, işbirliğini gerçekleştirmek amacıyla sağlık kuruluşlarını tek elden planlayıp hizmet vermesini düzenler./ Devlet, bu görevini kamu ve özel kesimlerdeki sağlık ve sosyal kurumlarından yararlanarak, onları denetleyerek yerine getirir./ Sağlık hizmetlerinin yaygın bir şekilde yerine getirilmesi için kanunla genel sağlık sigortası kurulabilir."* denilmektedir. Öte yandan bu maddede devlete verilen görevin Anayasa'nın 65. maddesinde belirtilen mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirileceği açıktır.

46. Sosyal hukuk devletinin somut göstergelerinden biri olan sosyal güvenlik hakkının yer aldığı Anayasa'nın 60. maddesinin birinci fıkrasında *"Herkes, sosyal güvenlik hakkına sahiptir."* denilmektedir. Bu hüküm bireylere yaşlılık, hastalık, kaza, ölüm ve malullük gibi sosyal riskler karşısında asgari ölçüde bir yaşam düzeyi sağlamayı amaçlamaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında da *"Devlet, bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar."* denilerek bu görevin devlet tarafından oluşturulacak kuruluşlar yoluyla yerine getirilmesi öngörülmektedir.

47. Sosyal güvenlik, bireylerin istek ve iradeleri dışında oluşan sosyal risklerin kendilerinin ve geçindirmekle yükümlü oldukları kişilerin üzerlerindeki gelir azaltıcı ve harcama artırıcı etkilerini en aza indirmek, ayrıca sağlıklı ve asgari hayat standardını güvence altına alabilmektir. Bu güvencenin gerçekleştirilebilmesi için sosyal güvenlik kuruluşları oluşturularak kişilerin yaşlılık, hastalık, malullük, kaza ve ölüm gibi sosyal risklere karşı asgari yaşam düzeylerinin korunması amaçlanmaktadır.

48. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür./Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır./ Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."* denilmiştir.

49. 5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinin dördüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümlelerinin değiştirilip dördüncü cümlesinin yürürlükten kaldırılması ile 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı olarak tescil edilenlerin kuraldan önce yürürlükte olan eski sistemin aksine gelir testine girme zorunluluklarının ortadan kaldırıldığı, isteğe bağlı olarak gelir testine girip de

aile içinde aylık kişi başına düşen geliri belli bir tutarın altında olduğu tespit edilenlerin primlerinin devlet tarafından karşılanacağı, bu tespite kadar yapılmış olan ödemeler varsa bunların iade edileceği, gelir testine başvurmayanların ise gelir seviyelerine bakılmaksızın sabit miktarda prim borcu ödemekle yükümlü tutulacağı, söz konusu prim miktarının 2017 yılı rakamlarına göre kuraldan önceki sistemde geliri en düşük seviyede (G1) olanların ödemesi gereken miktardan daha düşük olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu prim miktarı 5510 sayılı Kanun'un 81. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendine 6824 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile eklenen cümle uyarınca prime esas kazancın %3'ü olup Bakanlar Kurulu bu oranı %12'ye kadar artırmaya yetkilidir.

50. Anayasa'nın 56. maddesi ile devlete kişilerin ruh ve beden sağlıklarının korunduğu bir yaşam sağlama ve bunun için gerekli tedbirleri alma yükümlülüğü yüklenmiştir. Devlet bu yükümlülüğünü kamu kesimi ve özel kesimdeki sağlık ve sosyal kurumlarından yararlanarak, onları denetleyerek yerine getirir. 56. maddenin beşinci fıkrası ile de devlete sağlık hizmetlerinin yaygın bir şekilde yerine getirilmesi ödevi yüklenmiş, bu amaçla genel sağlık sigortası kurulması hususu kanun koyucunun takdir yetkisine bırakılmıştır.

51. Ülkemizde sağlık hizmetlerinin yaygın bir şekilde görülebilmesini sağlamak amacıyla genel sağlık sigortası kurulması 5510 sayılı Kanun ile gerçekleşmiştir. 2012 yılı itibarıyla fiilen uygulamasına geçilen genel sağlık sigortası; Türkiye'de ikamet eden herkesi kapsayan, fon ve hizmet yönetimi tek elden yürütülen ve sağlık harcamalarının finansmanını sağlayan bir sistem olarak öngörülmüştür.

52. 5510 sayılı Kanun'un 62. Maddesinde, genel sağlık sigortasından sağlanacak sağlık hizmetlerinden ve diğer haklardan yararlanmanın genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişiler için bir hak; Sosyal Güvenlik Kurumu için ise bu hizmet ve hakların finansmanını sağlamanın bir yükümlülük olduğu ifade edilmiştir. Bu hak ve yükümlülüğün sürdürülebilirliğinin sağlanması bakımından genel sağlık sigortası sistemine üye olanlar sunulacak sağlık hizmetleri için sosyal sigortacılık ilkelerine dayalı olarak belirli oranda prim ödemek durumundadırlar. Ayrıca sisteme üye olmak, isteğe bağlı olmayıp zorunludur.

53. Dava konusu kurallar uyarınca genel sağlık sigortalısı olanlar tarafından ödenmesi öngörülen genel sağlık sigortası primi, kamu gücüne dayalı olarak tek taraflı bir iradeyle ve zorla alınması nedenleriyle Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen "*benzeri mali yükümlülük*" kapsamında ödenen bir kamu geliri niteliğindedir.

54. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere "*mali gücüne göre*" vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir. Öğretide, dar anlamda vergi için öngörüldüğü kabul edilen, mali güce göre vergilendirme ilkesinin; geniş anlamda vergi kapsamına giren mali yükümlülükler yönünden de uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliğin sağlanması, bunların özellikleri ve nitelikleri nedeniyle olanaklı değildir. Ancak bu tür mali yükümlülükler getirilirken de makul ve kabul edilebilir ölçütlerin gözetilmesi gerektiğinde duraksamaya yer yoktur.

55. 6824 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde 2012 yılından günümüze kadar uygulanan ve sosyal güvencesi olmayan vatandaşlarımıza da sağlık imkânı sunan genel sağlık sigortası sisteminin bazı aksaklıkları içinde barındırdığının görüldüğü, bu aksaklıkların başında bu kapsamdaki vatandaşlarımızın genel sağlık sigortası prim borçlarını ödeme alışkanlığının bulunmamasının ve sistemin sade olmamasının geldiği, sistemin basit,

uygulanabilir ve erişilebilir olması amacıyla düzenleme yapılmasının teklif edildiği belirtilmiştir. Dava konusu kuralların gerekçesinde de üç kategoride uygulanan genel sağlık sigortası prim oranının tek kategoriye indirilmesi suretiyle sistemin etkinliğinin artırılması ve sadeleştirilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

56. Türkiye İstatistik Kurumunun istatistiklerine göre (g) bendi kapsamında gelir testine girenlerin oldukça önemli bir bölümü primleri devletçe karşılanması gereken kişilerden oluşmaktadır. Bununla birlikte gelir testi sonucunda prim ödeme yükümlüsü olduğu tespit edilenlerin önemli kısmı gelir seviyesi bakımından prim muafiyeti olanlardan belirgin bir farklılık göstermemektedir. Gelir seviyesi görece yüksek değerlendirilebilecek olanların ise oldukça az bir kesimi oluşturduğu anlaşılmaktadır.

57. Bu durumda sisteme ilişkin yaşanan aksaklıkları en aza indirmek ve sistemin daha etkin hâle getirilmesini sağlamak amacıyla ve prim ödeme yükümlülüğü bulunanların çok az bir kesimi dışında düşük gelir düzeyine sahip oldukları gözetilerek (g) bendi kapsamına giren kişilerin tamamı için aynı miktarda ve önceki sistemde ödenen en düşük prim miktarından daha düşük prim ödeme yükümlülüğü öngörülmesinde Anayasa'ya aykırılık bulunmamaktadır.

58. Öte yandan 6824 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile yürürlükten kaldırılan dava konusu dördüncü cümle, gelir testi sonuçlandırılıncaya kadar geçen süreçte yapılan ödemelerin gelir testi sonucuna göre ödenmesi gereken tutarın üzerinde olduğunun tespit edilmesi hâlinde fazla ödemelerin iade edileceğini düzenlemektedir. Söz konusu cümle yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte dava konusu kurallardan değişik üçüncü cümle, yürürlükten kaldırılan dördüncü cümlelerin sadeleştirilen yeni sisteme uyarlanmış hâli olup gelir testi sonucunda primden muaf olduğu tespit edilenlere iade yapılmasını öngörmektedir. Buna göre prim ödeme sisteminde öngörülen dava konusu değişikliklerle uyumluluğun sağlanması amacıyla dördüncü cümlelerin yürürlükten kaldırılmasında Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.

59. 5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan dava konusu değişiklikler, Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamına giren ve dolayısıyla aynı hukuksal konumda olan kişilerin tamamına uygulanacağından eşitlik ilkesine de aykırılık oluşturmamaktadır.

60. Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 2., 5., 10., 56., 60. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal taleplerinin reddi gerekir.

IV. YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI TALEBİ

61. Dava dilekçesinde özetle, anayasal düzenin hukuka aykırı kural ve düzenlemelerden en kısa sürede arındırılmasının hukuk devleti sayılmanın en önemli gerekleri arasında sayıldığı, Anayasa'ya aykırılıkların sürdürülmesinin özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği, hukukun üstünlüğünün sağlanmadığı bir düzende kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından bu ilkenin zedelenmesinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağı, bu nedenle dava konusu kuralların yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi talep edilmiştir.

23.2.2017 tarihli ve 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 6. maddesiyle 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifenin "*I-Tapu işlemleri*" başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine eklenen paragrafa,

B. 7. maddesiyle 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendine,

C. 14. maddesiyle 31.5.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesinin dördüncü fıkrasının;

1. Değiştirilen ikinci ve üçüncü cümlelerine,

2. Dördüncü cümlesinin yürürlükten kaldırılmasına,

yönelik iptal talepleri, 28.2.2018 tarihli, E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararla reddedildiğinden, bu bent, paragraf, cümle ve yürürlükten kaldırılmaya ilişkin yürürlüğün durdurulması taleplerinin REDDİNE, 28.2.2018 tarihinde OYBİRLİğİYLE karar verilmiştir.

V. HÜKÜM

23.2.2017 tarihli ve 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 6. maddesiyle 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifenin "*I-Tapu işlemleri*" başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine eklenen paragrafın Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE, OYBİRLİğİYLE,

B. 7. maddesiyle 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE, Osman Alifeyyaz PAKSÜT'ün karşıoyu ve OYÇOKLUğUYLA,

C. 14. maddesiyle 31.5.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesinin dördüncü fıkrasının;

1. Değiştirilen ikinci ve üçüncü cümlelerinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE, OYBİRLİğİYLE,

2. Dördüncü cümlesinin yürürlükten kaldırılmasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE, OYBİRLİğİYLE,

28.2.2018 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

KARŞIOY YAZISI

1. 23.2.2017 tarihli ve 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 7. maddesiyle, 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna" başlıklı 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle, konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, **"Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları ..."**nın Katma Değer Vergisinden müstesna tutulmaları hükme bağlanmıştır.

Maddenin (i) bendinin ilk cümlesinde yer alan yukarıdaki ifadelerin devamında, Türk vatandaşlarının yanı sıra, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumların da aynı istisnadan yararlanacakları belirtilmiş; parantez içinde yapılan açıklamada ise, hem Türk vatandaşlarını hem de yabancıları kapsayacak şekilde, bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde vergi aslının, vergi ziyai cezasının ve gecikme cezasının tahsiline ilişkin esaslar belirtilmiştir. Yine bu açıklama içerisinde, istisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde, zamanında tahsil edilmeyen verginin 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi öngörülmüştür.

2. İptal davasına konu (i) bendinde, yabancılar yönünden düzenlemenin kamu yararı gözetilerek yasalaştırıldığı, bunun yasa koyucunun takdir yetkisi içerisinde kaldığı ve Anayasa'ya bir aykırılık içermediği düşüncesine katılmakla birlikte; **"Türkiye'de mukim Türk vatandaşları"** yönünden Anayasa'nın 2., 10 ve 73. maddelerine aykırı olduğu kanaatindeyim.

3. Kurala göre, konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde, bedelini döviz olarak Türkiye'ye getirmek kaydıyla, yurt dışında çalışma veya oturma iznine sahip olarak en az altı ay yaşayan Türk vatandaşları KDV ödemeyeceklerdir.

Bahse konu Türk vatandaşları eğer Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 3. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde belirtilen kişilerden ise, KDV istisnasından yararlanmayacaklardır. Tam mükellef sayılanlar GVK'nın 3. maddesinin birinci fıkrasında belirtilmiş olup, fıkranın (1) numaralı bendine göre Türkiye'de yerleşmiş olanlar tam mükelleftir. Maddenin (2) numaralı bendine göre de **"Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları"** keza tam mükellef sayılır.

KDV istisnasına ilişkin iptal istemine konu kuralda, KDV muafiyetinden yararlanamayacakların sadece GVK 3. maddesi birinci fıkra (2) numaralı bentte belirtilen Türk vatandaşları olduğu belirtilmiş; ancak (1) numaralı bentte belirtilen **"Türkiye'de yerleşmiş olanlar"** yani Türkiye'de mukim Türk vatandaşları, KDV istisnası haricinde tutulmamıştır.

Buna göre:

Türkiye’de mukim olan Türk vatandaşları da, yurt dışında oturma veya çalışma izni olarak en az altı ay yurt dışında bulunmaları halinde, konut veya iş yeri olarak inşa edilen yeni binaları, bedelini döviz olarak yurt dışından getirmek kaydıyla, KDV ödemeksizin satın alabileceklerdir. Bu kişiler, satın aldıkları konut veya iş yerlerini bir yıl sonra istedikleri gibi ve tekrar KDV ödemeksizin satış veya hibe yoluyla elden çıkarabileceklerdir.

4. Yurt dışından döviz getirerek Türkiye’de KDV’siz konut veya iş yeri satın alabilecek kişiler arasında çalışma amacıyla yurt dışına gitmiş olup uzun süreler yurt dışında yaşayan, ikametgahı yurt dışında olan Türk vatandaşları da bulunmaktadır. Ancak kural, ikametgahı yurt dışında olan Türk vatandaşları ile sınırlı olmayıp, aşağıdaki gibi çeşitli kişi ve grupları kapsamaktadır:

- Yabancı ile evli olması dolayısıyla yurt dışında oturma iznine sahip olanlar,
- Lisans veya lisansüstü öğrenim amacıyla altı aydan fazla oturma müsaadesi almış olanlar,
- Sağlık amacıyla yurt dışında 6 aydan uzun süreli oturma izni almış olanlar,
- Yabancı ana veya babaya bağlı olarak oturma müsaadesi almış olanlar,
- Gerçek veya hayali, iş sahibi veya şirket ortağı olarak oturma veya çalışma müsaadesi almış olanlar.
- Yurt dışında villa, ofis, mağaza gibi belli bir değer üzerindeki mülkleri satın alarak, yatırımcı sıfatıyla sürekli veya uzun süreli oturma izni almış olanlar,

5. İptal davasına konu kanun hükmü, konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde satış bedelinin döviz olarak yurt dışından getirilmesini öngörmektedir. Ancak yapılan düzenlemede, bedelin yurt dışında kazanılmış olduğunun belgelenmesi gibi bir kayıt bulunmadığından, gerçekte yurt dışında döviz kazancı olmayan kişilerin Türkiye’den döviz satın alarak, tamamen yasal bir şekilde, önce yurt dışına aktarıp, konut veya iş yeri olarak inşa edilen yeni bir binanın satım alımı işlemi için Türkiye’ye tekrar transfer etmesine mani bir kural bulunmamaktadır.

Bu işlemi gerçekleştiren, ikametgahı Türkiye’de bulunduğu yani **kanunen Türkiye’de mukim olduğu halde** çeşitli şekillerde elde edilmiş olabilecek yurt dışındaki oturma veya çalışma iznine bağlı olarak en az 6 ay yurt dışında kalan bir vatandaş, yine Türkiye’de mukim olan ancak yurt dışında oturma veya çalışma iznine sahip olmayan bir Türk vatandaşının ödeyeceği % 8-18 arasındaki oranındaki KDV’yi ödemeyecek; başka bir ifadeyle aynı konut veya iş yerini KDV’li satın alan bir mükellefe kıyasla aynı oranda daha ucuza alabileceklerdir. Bu kişinin kazancı olan KDV istisnası, kamu maliyesinin kaybıdır. **Böyle bir durumun, varsa, kamu yararından kaynaklanan haklı nedeni ancak yurda döviz getirmek olabilir. Ancak iptal istemine konu kural, bu konuda ciddi boşluk içermektedir.**

6. Kanun’un gerekçesine bakıldığında KDV istisnasının amacının “*ülkemize döviz girişinin artırılması ve inşaat sektörünün teşvik edilmesi*” olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak, madde metninde, yukarıda açıklandığı şekilde, Türkiye’de mukim Türk vatandaşlarının her hangi bir nedenle sahip oldukları yabancı ülke oturma iznine dayanarak, yine Türkiye’den çıkaracakları döviz geri getirmek suretiyle KDV istisnasından yararlanmasını, bu suretle yasanın gerekçesine ve amacına aykırı olarak vergi ziyana sebebiyet verip haksız kazanç sağlamalarını engelleyici her hangi bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir.

7. Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletin iki alt ilkesi “belirlilik” ve “öngörülebilirlik” tir. Ancak iptal davası konusu hüküm, bir yandan bedelin “döviz olarak yurt dışından getirilmesi” gibi bir ölçüte yer verirken, diğer yandan uygulamada kanunların cevaz verdiği yoldan, ülkeye döviz getirilmesi amacına aykırı sonuçların gerçekleşmesine ve kamu maliyesinin kayba uğramasına yol açabilecek şekilde düzenlenmiştir. Nitekim, yurt dışında oturma iznine sahip olmanın, yurt dışında döviz olarak kazanç elde etmiş olmanın karinesini dahi oluşturmayaacağı açıktır. Bu durumda kuralın, yasalaştırma gerekçesine ters düşen, yasal boşluk bırakan niteliğiyle, hukuk devletin “belirlilik” ölçüte uymadığı anlaşılmaktadır.

8. Yukarıda sayılan sorunların uygulamaya ilişkin olduğu, bunlara Maliye Bakanlığınca yapılacak alt düzenlemeler, tebliğ ve genelgeler yoluyla açıklık getirilebileceği ve uyumsuzlukların mahkemelere intikali halinde konuya yargı kararları ile çözüm bulunabileceği öne sürülebilir ise de; Anayasa mahkemesinin iptal davasına konu kuralları “soyut norm denetimi” ilke ve esaslarına göre incelemesi gereği karşısında, yeterli belirlilik taşımayan, amaçlarına aykırı sonuçlar doğuracak şekilde boşluklar içeren kuralın, Anayasa’nın 2. maddesindeki hukuk devletine aykırı olduğunu kabul etmek gerekir.

9. İptal davasını açanlar, aynı zamanda Anayasa’nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine de aykırılık iddiasında bulunmuşlardır. Anayasa’nın eşitlik ilkesinin anlamına ilişkin yerleşik içtihatları göre Türkiye’de mukim olmayan Türk vatandaşları ile Türkiye’de mukim olanlar arasında eşitlik karşılaştırması yapılamayacağı gibi, yabancılarla Türk vatandaşları arasında da eşitlik karşılaştırması yapılamayacağı hususunda tereddüt bulunmamaktadır.

Ancak, Türkiye’de mukim olup yurt dışında oturma veya çalışma iznine bağlı olarak altı aydan fazla yaşayan kişilerle, yurt dışında bu izinlere sahip olmayanlar arasında, Türkiye’de KDV istisnasından yararlanma bakımından farklı sonuçlara yol açan düzenlemenin, eşitlik yönünden incelenmesi mümkündür.

10. İptali istenen maddeye bu yönden bakıldığında:

Türk vatandaşları, yurt dışında oturma veya çalışma iznini farklı yol ve yöntemlerle elde etmiş olabilirler. Bu izinlere dayanarak hangi sürelerle yurt dışında kalacaklarına karar vermek tamamen kişilerin kendi serbest iradeleriyle belirleyecekleri tercihlerdir. Ancak **kişinin yurt dışında elde ettiği bir hak, Türkiye Cumhuriyeti sınırları dahilinde aynı statüye ve dolayısıyla aynı hak ve yükümlülüklerle sahip Türk vatandaşları arasında ayrımcılık yapılmasının dayanağını oluşturamaz.** Diğer bir ifadeyle, kişinin, yurt dışında sahip olduğu oturma veya çalışma hakkını kullanması, Türkiye sınırları dahilinde aynı hakka sahip olmayan veya sahip olduğu halde kullanmayan aynı statüdeki diğer bir Türk vatandaşına kıyasla KDV’den muafiyet elde etmesi için sebep teşkil edemez.

Yukarıda açıklandığı gibi, kuralda, döviz yurt dışında kazanmış olmak şartı aranmamıştır. Döviz önce yurt dışına çıkarılıp, aynı şekilde geri getirilebilir. Dolayısıyla, Türkiye’de bir konut veya işyerinin satın alımında KDV ödemesinden muaf olmak veya olmamak noktasında, sadece mali gücü bir diğerine göre daha fazla olmanın farklı statü veya durum şeklinde yorumlanması mümkün değildir. (Tabiatıyla, yurt dışındaki kazançlarını Türkiye’ye getirenler ve bunu belgeleyenler yönünden böyle bir fark öngörülmesi mümkündür).

Bu nedenle, kuralın, Anayasa’nın 10. maddesine aykırı olduğunu kabul etmek gerekir.

11. Anayasa’nın 73. maddesinde herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere *”mali gücüne göre”* vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu ifade edilmiştir.

Buna göre, KDV ödemesinde de mali güç esas alınmalı, KDV istisnalarında adalete ters düşen ve dengesiz sonuçlara yol açılmamalıdır.

Ancak kuralın, mali gücü az olana daha az, mali gücü fazla olana ise daha fazla kazandıracığı, yani Anayasa’nın *”herkesin mali gücüne göre”* vergi ödeyeceği ilkesini tersine çevirdiği anlaşılmaktadır.

12. Şunu da belirtmek gerekir ki; yurt dışına yıllar önce gitmiş ve yerleşmiş, türlü zorluklara ve meşakatlere göğüs germiş, ayrımcı uygulamalara hedef olmuş ve güçlükle döviz kazanmış *”gurbetçi”* tabir edilen vatandaşlarımızın yurt dışında mukim olmaları dolayısıyla, Türkiye’de mukim olanlarla karşılaştırılması mümkün olmadığı gibi, şayet bir karşılaştırma yapılacak olursa, bu kategorideki vatandaşlarımızın çok büyük çoğunluğunun satın alacakları tipte konut ve işyerlerinin KDV oranlarının %1 veya en fazla % 8 olacağı, buna karşılık lüks alışveriş merkezi, rezidans veya plazalarda milyonlarca Euro değerindeki konut ve işyerlerine uygulanacak yüksek KDV indirimlerinden mali gücü zaten çok yüksek olan kişilerin yararlanacakları gözetildiğinde, kuralın Anayasa’nın 73. maddesine aykırılığı açıkça görülebilmektedir.

13. Kanun hükümlerinin öncelikle, metnindeki açıklık üzere uygulanacağı, hukukta temel ilkedir. Ayrıca, kanun maddelerinin bir kez yasalaştığında, gerekçelerinden bağımsız bir anlam kazandığı hukuk aleminde kabul edilen ağırlıklı görüştür. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, bazı vatandaşlara yabancı ülke mevzuatına göre elde ettikleri bir durumdan yararlanarak, döviz Türkiye’ye bir artı değer olarak getirip getirmediklerine bakılmaksızın, mali güç ve adalet ölçütlerine aykırı biçimde KDV muafiyeti tanıyan kuralın, gerekçe ve amacı ne olursa olsun mevcut yazımı itibarıyla Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olduğu açıktır.

14. Açıklanan nedenlerle, Anayasa’nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olan kuralın iptali gerektiği kanaatiyle, aksi yönde tecelli eden çoğunluk kararına katılmamaktayım.

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT