

ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ IŞIĞINDA HAYAT STANDARDI ESASI

Doç. Dr. GÜLSEN GÜNEŞ*

I. Genel Olarak

Hayat standardı esası, gelir vergisinde yükümlülerin harcama göstergesi sayılabilecek durumlarını esas alan ve Türk Vergi Sistemi'nde daha önceden de varolan ancak yasal düzenleme olarak Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilerek sistemden çıkartılan, daha sonra tekrar sisteme sokulan ve en son 4369 sayılı Yasa ile kaldırılmış bir vergi güvenliği kurumudur.

Ancak 4605 sayılı ve 23.11.2000 tarihli Yasa'nın¹ geçici 5.maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'na madde (Geçici madde 58 olarak) eklenmek suretiyle 1.1.2000 ve 31.12.2001 tarihleri arasında, gelir vergisine tabi *ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının*, bu maddede belirtilen hayat standardı esasına tabi olacağı hükme bağlanarak bu esas yeniden sisteme yamanmış bulunmaktadır.

4605 sayılı Yasa'nın 12.maddesinde bu yasanın 5.maddesinin 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yayımı tarihinde (30.11.2000) yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir.

Söz konusu yükümlülerin zarar beyanı da dahil olmak üzere, bu faali-

* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı'nda Öğretim Üyesi

¹ *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 sayılı Kanunlarda değişiklik yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun.*

Resmi Gazete (RG) 30.11.2000 (Mükerrer); 24246.

yetleri ile ilgili olarak beyan edecekleri kazançları, temel gösterge tutarlarına hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu maddeye göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplanmasında ilgili kazanç olarak dikkate alınacaktır.

Belirtmek gerekir ki 4605 sayılı Yasa ile hayat standardı esaslı süreli olarak yürürlükte kalacaktır. Aksine bir düzenleme yapılmadıkça bu esas, 2002 yılı gelirlerine uygulanmayacaktır. Burada yasakoyucunun sözügeçen yasanın yürürlüğünü gelir vergisinde 2002 yılı sonuna kadar uygulanması ertelenen bazı hükümlerin 2003 yılı başında canlanması olgusuna bağladığı izlenebilmektedir.

II. Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Karşısındaki Durumu

1. Verginin mali güç ile orantılı olması ilkesi açısından

Anayasa 73, I'e göre, "Herkes, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". O halde ilgilinin ödeme gücü yükseldikçe ödenecek vergi miktarı da artacaktır. Bu ilkenin bir diğer anlamı da mali gücü bulunmayanlardan vergi alınmayacak olmasıdır.

Hayat standardı esasına göre ise ticari kazanç ve serbest meslek kazancı açısından Gelir Vergisi'ne tabi olan yükümler, zarar da etseler, belirlenen meblağın altında da kâr etseler, yine belirlenen miktar doğrultusunda vergi ödeyeceklerdir.

O halde kârı bulunmayan, belirlenen miktarın altında kâr eden ya da zarar eden bir yükümlünün hayat standardı esaslı uyarınca mali gücü bulunduğunu varsaymak ve onu sözkonusu miktar üzerinden vergi ödemeye zorlamak anayasaya aykırılık oluşturmaktadır.

Ayrıca devlet ile birey arasında kurulan ve kamusal nitelikli olan vergi borcu/alacağı ilişkisi her borç ilişkisinde olduğu gibi ve vergi hukukundaki iktisadi yaklaşım ilkesi uyarınca gerçek alacağın ya da borcun saptanmasını, vergiyi doğuran olaya bağlanan maddi gerçeğin kavranmasını gerektirir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de hayat standardı esasına ilişkin 1988 tarihli eski uygulamaya özgü kuralları iptal ederken *hayat standardına ilişkin kuralların mali güce göre ödeme esasını önemsememiş oldu-*

ğunu vurgulayarak, "... varsayım yoluyla sonuç alınmak istenerek gerçek gelir-gerçek vergi amacından uzaklaşmıştır." ifadesini kullanmıştır.²

2. Sosyal hukuk devleti ilkesi ve vergi hukuku yansıması olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi (Anayasa 73, II) açılarından

Mali güce göre vergilendirme ilkesi sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uymakla vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır.³

Mali güce göre vergilendirme ilkesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı yolu açılmakta, böylelikle sosyal devlet ilkesinin de somutlaşması olanağı doğmaktadır.

Demek oluyor ki mali güce göre vergi ödeme ilkesine aykırı olan hayat standardı esası, aynı zamanda bu yolla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine ve sosyal devlet ilkesine de aykırı düşmektedir.

3. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü, Çalışma Hakkı ve Ödevi Açılarından

Anayasa 48'e göre, herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme özgürlüklerine sahiptir. Anayasa 49'a göre ise, çalışma herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet çalışanların yaşam düzeyini yükseltmek, çalışma yaşamını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı desteklemek ve işsizliği önlemeye elverişli bir ekonomik ortam yaratmak için gerekli önlemleri alır.

Vergi yasalarının getireceği sınırlamalar ve kolaylıklar yönündeki düzenlemelerin, çalışma alanındaki rolleri de önemli olmaktadır. Şöyle ki, bir verginin aşırı yüksekliliği belli bir mesleğin, işin, çalışmanın sürdürülmesini ekonomik olarak olanaksız duruma getirmişse, çalışma özgürlüğünün özüne dokunulmuş olur.⁴

² Anayasa Mahkemesi, (AYM) 27.11.1989, 6/42; RG 6.4.1990, 20484, sayfa (s.) 33.

³ AYM Kararı (2).

⁴ Nami ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 171.

Nitekim Anayasa Mahkememize göre de hayat standardı sisteminin ortaya çıkarttığı bir diğer sonuç, *kişilerin kazanamadıkları gelirler üzerinden ağır biçimde vergilendirilmeleriyle, mesleklerinden ayrılmak zorunda bırakılmalarıdır.*⁵

Anayasa Mahkemesi böylelikle hayat standardı sisteminin getirdiği ağır ve haksız vergilendirmenin özellikle *serbest meslek sahiplerini çalışma hakkından yoksunluk* gibi bir sonuca götüreceğini de belirlemiş bulunmaktadır.

Ayrıca vergi koşulları açısından kişileri temel hak ve özgürlüklerinden birisini oluşturan çalışma hakkından yoksun kılacak hayat standardı esası getiren bir yasal düzenleme *hukuk devleti ilkesine* ters düşecektir ve Anayasada öngörülen demokratik toplum düzeninin gerekleriyle de bağdaşmayacaktır.⁶

4. Vergi Yasalarının Geriye Yürümemesi İlkesi ve Hukuk Devleti İlkesi Açısından

Hukuksal güvenliğe çok fazla gereksinim duyulan vergi hukuku alanında, vergi yasaları, diğer yasalarda kural olduğu gibi, çıkartıldıkları tarihten itibaren etkinliklerini göstermeye başlarlar.⁷

*“Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretilde çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuka güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yönetim yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayırıklık koşulları bir yana bırakıldığında genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur.”*⁸

Vergi ödevlilerine geriye yürüyerek bir kamu hukuksal mali yüküm yükleyen yani yeni bir vergi koyan ya da mevcut vergiyi arttıran ya-

⁵ AYM Kararı, (2), s. 32.

⁶ AYM Kararı, (2), s. 32.

⁷ Gülsen GÜNEŞ, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul 1989, s. 135.

⁸ AYM, 7.11.1989, 6/42; RG 6.4.1990, 20484, s. 33.

salara anayasal olarak cevaz verilemez.⁹

Anayasa Mahkemesi, yükümlülüğe esas olacak tarihin vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihi olduğunu ve böyle bir yaklaşımın hukukun temel ilkelerinden biri olan “yasaların geriye yürümezliği” ilkesi ile çatışan bir yönü olmadığını hükme bağlamıştır. (Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988, 7/27; RG 26.12.1988, 20031).

“... Geriye yürümezlik hakkında Anayasa’da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir.”¹⁰

Demek oluyor ki Anayasa Mahkemesi bireye vergi yükü getiren geriye yürümeye cevaz vermemektedir.

Gerçekten de bu ilkenin bir sonucu olarak bireylerin, ödevlilerin geçmişe ait tasarruflarından dolayı, yasaların müstakbel hükümlerinin tehdidi altında olmaması gerekir.¹¹

Hukuka uygun olarak çıkartılmış bir yasanın ödevliye açıkladığı güven, ona uzun bir süre için plan yapma, tasarrufta bulunma ve dahası istikrar ve hesap etme, kestirebilme, öngörebilme olanakları verir. Geride kalmış vergiyi doğuran olaya değişik ve başka sonuçlar bağlanırsa ödevli düş kırıklığına uğrayacaktır ve hukuk düzenine olan güveni sarsılacaktır.¹²

Nitekim *Danıştay* da bir içtihadı birleştirme kararında geriye yürümeye cevaz vermemektedir.¹³

“Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davra-

⁹ Heinz PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Köln 1971, s. 77; Rudolf WEBER-FAS, *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Tübingen 1979, s. 41/42.

¹⁰ AYM, 7.11.1989, 6/42; RG 6.4.1990, 20484.

¹¹ Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 2.bası, İstanbul 1989, s. 23.

¹² GÜNEŞ, (7), s. 139.

¹³ *Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı*, 3.7.1989, 5/3; *Danıştay Dergisi*, sayı 78, s.67 ve devamı (vd).

nışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geriye yürütülmemesi, hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan 'vergilerin kanuniliği ilkesi' de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez."

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini geriye yürüme olgusunun başladığı sınıra esas alırsak vergiyi doğuran olaydan sonra oluşacak değişikliklerin hiçbir şekilde vergiyi doğuran olayı ve onu izleyen süreci etkilememesi gerekir.¹⁴

Oysa 23.11.2000 tarihli ve 4605 sayılı Yasa'nın 5. ve 12.Maddelerinde 2000 yılının gelirlerine de bu esasın uygulanacağını öngörülmüş olması suretiyle kurallar vergiyi doğuran olayın gerisindeki süreci de vergilendirmiş olmaktadır. Bireye vergi yükü getiren bir yıllık bir geriye yürüme açıkça ortadadır.

5. Verginin Yasallığı İlkesi Açısından

Vergi yasalarının geçmişe yönelik uygulamalar öngörememekle, belli bir dönemde yürürlükte bulunan yasanın kendisine uygulanacağı düşüncesini bireyde oluşturarak onun için bir güvence sağladığı açıktır.

Yürürlükteki bir yasa uygulanmayacaksa verginin yasayla konmasının bir anlamı kalmayacaktır. Yürürlükteki yasa dışında geçen yıl gelirleri esas alınarak vergi salınması verginin yasallığı ilkesine de aykırıdır.¹⁵

Verginin geriye yürümezliği ilkesi doktrinde verginin yasallığı ilkesinin sonuçlarından birisi olarak değerlendirilmektedir.¹⁶

Ayrıca verginin yasallığı ilkesinin alt boyutlarından birisi olan vergi-

¹⁴ GÜNEŞ, (7), s. 137.

¹⁵ AYM Kararı, (İptal istemi gerekçesi olarak), (2), s. 3.

¹⁶ Ayrıntılı bilgi için bakınız (bak.) GÜNEŞ (7), s. 135 vd.

nin belirgin olması ilkesi, vergiye ilişkin tüm özelliklerin, ana öğelerin, ödev ve yöntem ilişkilerininin vergi yasalarında mutlaka yer almalarını gerektirir.¹⁷

Nitekim Anayasa Mahkemesi'ne göre de vergilendirme işleminin neden ögesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yöntem de bu olaya bağlı kalacak, böylece belirlilik ve yasallık ilkeleri korunacaktır. Bu özellikleri gözardı eden oluşumların vergi niteliği tartışmalı olacaktır. Gelirle vergi arasındaki doğal bağımlılık gelir öğelerinin benimsenmesiyle (belirlenmesiyle olacak) değer kazanarak vergiyi hukuksallaştırır.¹⁸

Oysa getirilen bu sistemde 2000 yılı gelirleri için yürürlükte olan yasanın hükümleri değil, vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra çıkartılan yasanın hükümleri uygulanmaktadır. Böylelikle 2000 yılı gelirleri için yürürlükte olmayan bir yasanın uygulanmasıyla verginin yasayla konulmuş olmasının da bir anlamı kalmamaktadır ve verginin belirgin olması ilkesi çiğnenmektedir.

III. Sonuç ve Öneriler

Anayasaya ve hukuka aykırılığı pek çok yönden ortada olan hayat standardı esasını öngören yasa kurallarınının Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenebilmesinin sağlanması esastır.

Anayasa yargısının işletilmesindeki kısıtlar karşısında yükümlü birey için açık olan birinci ve en önemli yol, *gelir vergisi beyannamesini ihtirazi kayıt (çekince) ile vermesi suretiyle vergi yargısı yoluna başvurmasıdır*.

Bu kayıt beyannamenin üzerinde "*dava açma hakkım saklıdır*" şeklindeki bir ifade ile yeralabileceği gibi beyanname ekinde bir dilekçe ile de vergi dairesinin bilgisine ulaştırılabilecektir.

Böylelikle yükümlü beyanını ihtirazi kayıtla yaptığında kendi beyanına dayalı vergi tarhına karşı dava açabilme olanağı doğmaktadır. Bu durumda dava açma süresi tahakkuk fişinin kesilip verildiği tarihte başlayacaktır.¹⁹

¹⁷ Ayrıntılı bilgi için (bak.) GÜNEŞ (7), s. 17 vd.

¹⁸ AYM Kararı, (2), s. 30.

¹⁹ Selim KANETİ, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989, s. 285.

İdari Yargılama Usulü Kanunu 7'ye göre dava açma süresi olan 30 gün içerisinde, hayat standardı esasına göre getirilen verginin anayasaya aykırılık oluşturması nedeniyle, sözkonusu kısmın terkinin için vergi mahkemesine başvurulduğunda ve mahkemenin de bu iddiayı ciddi görmesi halinde, sözkonusu *hayat standardı esasına ilişkin yasa kurallarının Anayasa Mahkemesi'nce iptaline gidebilecek yol açılmış olmaktadır.*

Unutulmamalıdır ki, ihtirazi kayıtla verilen beyana karşı açılan davalar verginin tahakkukunu önlememektedir. Bu nedenle yükümlünün yürütmenin durdurulması kararı almadıkça hukuka aykırı mevcut kural çerçevesinde ödemelerini vergi dairesine yapması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı vermesi olasılığında beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermiş olan ve dava açmış olan mükellefler bu yeni durumdan yararlanabileceklerdir. İhtirazi kayıt koyma yöntemi ile dava açmamış olanların 2000 yılı gelirleri için, Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümediğinden, iptal edilmiş olsa bile hayat standardı esası uygulaması yapılacaktır.

Yükümlülüler açısından hayat standardı esasının denetlenmesine ilişkin olarak izlenebilecek ikinci yol, temel gösterge ve/veya ek göstergelerin yer almadığı bir beyannamenin vergi dairesine kabul ettirilerek, olağandışı bir tarhiyatta bulunulmasına meydan vermek ve bu tarhiyata karşı tebliğden itibaren 30 gün içerisinde tarhiyatın terkinin için vergi mahkemesinde dava açmak olabilecektir. Böylelikle yukarıda önerilen Anayasa Mahkemesi'ne götüren ilk yoldaki prosedür burada da uygulanabilecektir.

Ancak burada bir noktayı gözardı etmemek gerekecektir. Olağandışı tarh yöntemlerinde (verginin ikmalen ve re'sen tarhında) tarhiyata karşı dava açıldığında tahakkuk durur ve vergi dairesi tahsil işlemlerine girişemez. Bu bağlamda yürütmenin durdurulması kararına gereksinim duyulmaz. Ancak, hayat standardı esasını getiren yasada hayat standardını düzenleyen maddeye göre yapılacak itirazın tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmayacağı Danıştay'ın ve vergi mahkemelerinin bu davaları öncelikle ele alacağı ve dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içerisinde karara bağlanacağı öngörülmektedir.