

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

“... ”

## II. GEREKÇELER

1) 23.02.2017 tarihli ve 6824 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 6. maddesiyle 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin “I-Tapu işlemleri” başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine eklenen paragraf hükmünün Anayasaya Aykırılığı

6824 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 6. maddesi:

“MADDE 6- 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin “I-Tapu işlemleri” başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“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.”

hükmünü içermektedir.

Söz konusu maddede yapılan düzenlemeyle, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin “I-Tapu işlemleri” başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine paragraf eklenmek suretiyle gayrimenkullerin tapuda satış yoluyla devri işlemine ilişkin tapu harcı oranını, gayrimenkullerin türleri, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla veya gayrimenkullerin asli edim kapsamında gayrimenkul sertifikası karşılığı edinilip edinilmediğine göre farklılaştırmaya yönelik olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

Maddenin gerekçesi teklifte;

“Yapılan düzenlemeyle, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin “I-Tapu işlemleri” başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendinde düzenlenen gayrimenkullerin tapuda satış yoluyla devri işlemine ilişkin tapu harcı oranını, gayrimenkullerin türleri, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla veya gayrimenkullerin asli edim kapsamında gayrimenkul sertifikası karşılığı edinilip edinilmediğine göre farklılaştırmaya yönelik Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.”

şeklinde açıklanmaktadır.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasayla konulacağı, değiştirileceği ya da kaldırılacağı; dördüncü fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde, "kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde" değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği belirtilmiştir.

"Vergilerin kanuniliği" ilkesi olarak da nitelendirilen bu kural uyarınca, vergilendirme yetkisi, yasama organına ait olup yürütme organının bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Bu ilke, vergilendirme yetkisini kullanan organları bağlayıcı bir sınır çizerek; verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, ödeme zamanı ve zamanaşımı gibi verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesini gerekli kılmaktadır.

Vergilendirme yetkisi, münhasıran yasama organına verilen bir yetki olup, kaynağını Anayasa'nın 2. ve 7. maddelerinden almaktadır.

Anayasa'nın Cumhuriyetin niteliklerinin belirlendiği 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu; 7. maddesi ise yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemezliğini düzenlemektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde "hukuk devleti" ilkesine yer verilmiştir. Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, 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, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan devlettir.

Kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bir kuralın kamu yararı dışında saklı bir amacı gerçekleştirmek amacıyla konulduğu durumlarda yetki saptırması durumu ve giderek kuralın amaç açısından sakatlığı ortaya çıkar.

Diğer taraftan, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması gereklidir. Buna karşın itiraz konusu düzenleme, vatandaşlar bakımından vergilendirme konusunda belirsizlik ortaya çıkarmış olup bu şekilde uygulanmaya devam edildiği sürece çıkarmaya da devam edecektir. Bu sebeple iptali talep edilen düzenleme Anayasa'nın 2. maddesine aykırılık teşkil eder.

Anayasa'nın 7. maddesinde de 'Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.' denilmiştir. Buna göre, yasa ile

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilebilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Yasa ile yetkilendirme Anayasa'nın öngördüğü biçimde yasa ile düzenleme anlamını taşımamaktadır. Temel ilkeleri belirlenmeksizin ve çerçevesi çizilmeksizin, yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir yasa kuralı ile sınırsız, belirsiz, geniş bir alanın yönetimin düzenlemesine bırakılması, Anayasa'nın belirtilen maddesine aykırılık oluşturur. Bu sebeplerle iptali talep edilen düzenleme Anayasa'nın 7. Maddesine aykırılık teşkil eder.

Anayasa Mahkemesinin yerleşmiş içtihatlarına göre, Anayasanın her türlü mali yükümlülüğün kanunla konulması gerektiği kuralını düzenlerken güttüğü amaç, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunmasıdır. Bu nedenle vergilendirme yetkisi ancak yasama organı tarafından kanun çıkartılarak kullanılabilir. Kanuna dayanmayan veya kanunla öngörülmeleyen bir konu ve kapsamda vergilendirmeye yönelik olarak idarece bir işlem ve düzenleme yapılması mümkün değildir. Bu kanuni zorunluluğun çerçevesi, ancak istisnai durumlarda ve kanunlarda belirtilen “ölçü ve esaslara” bağlı kalınarak yürütme organına bırakılabilir.

Anayasa Mahkemesi, vergilendirmeye ilişkin ilkeleri değerlendirdiği, 16.01.2003 tarihli ve E.2001/36;K.2003/3 sayılı kararında;

“...Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, “vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez...” görüşüne yer vermiştir.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

Anayasasının 73. maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilecek değişiklik yapma yetkisi, muafiyet, istisna, indirim ve oranlarla sınırlandırılmıştır.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı uyarınca, gayrimenkullerin tapuda satış yoluyla devri işlemine ilişkin tapu harcı oranını, gayrimenkullerin türleri, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla veya gayrimenkullerin asli edim kapsamında gayrimenkul sertifikası karşılığı edinilip edinilmediğine göre farklılaştırmaya yönelik olarak Bakanlar Kuruluna geniş ölçüde, sınırsızca yetki verilmesi mümkün değildir. Bu bir nevi yasamaya ait olan vergileme yetkisinin Bakanlar Kuruluna devri anlamına gelir. Bu yetki hiçbir şekilde Bakanlar Kuruluna devredilemez.

Tapu harçları için iptali istenilen paragraf düzenlemesiyle, Bakanlar Kuruluna verilen yetki sınırları belli olmayan bir yetkidir. Konut türleri, konut sınıfları, büyüklükleri, konutun bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla ilgili bir ayırım çok net değildir. Edinim türleri ile ilgili farklılaştırma yetkisi de net değildir. Bu paragraf düzenlemesinde Bakanlar Kuruluna Anayasanın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında cevaz verilen farklı oran belirleme yetkisini aşan bir yetki aktarımı söz konusudur.

6824 sayılı Kanununun 6. maddesinde Anayasada belirtilen sınırların dışına çıkılarak, yapılan düzenlemeyle, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin “I-Tapu işlemleri” başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine paragraf eklenmek suretiyle gayrimenkullerin tapuda satış yoluyla devri işlemine ilişkin tapu harcı oranını, gayrimenkullerin türleri, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla veya gayrimenkullerin asli edim kapsamında gayrimenkul sertifikası karşılığı edinilip edinilmediğine göre farklılaştırmaya yönelik olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Bu durumda, verginin kanuniliği ilkesi açıkça ihlal edilmiş ve yetki açısından Anayasaya aykırılık oluşmuştur. Tüm bu gerekçelerle iptali talep edilen düzenleme Anayasa’nın 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Anayasada belirtilen sınırların dışına çıkılarak, 6824 sayılı Kanun’un 6’ncı maddesiyle, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin “I-Tapu işlemleri” başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine paragraf eklenmek suretiyle gayrimenkullerin tapuda satış yoluyla devri işlemine ilişkin tapu harcı oranını, gayrimenkullerin türleri, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla veya gayrimenkullerin asli edim kapsamında gayrimenkul sertifikası karşılığı edinilip edinilmediğine göre farklılaştırmaya yönelik olarak Bakanlar Kuruluna geniş ölçüde, sınırsızca yetki verilmesi yetki verilmesi ile; hem vatandaşlar bakımından uygulamada belirsizlik ortaya çıkmasına neden olunarak Anayasa’nın 2. maddesi, hem de verginin kanuniliği ilkesi ihlal edilerek Anayasa’nın 7. ve 73. maddeleri bakımından Anayasaya aykırılık oluşmuştur.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa’nın 2., 7. ve 73. maddelerine açıkça aykırı olan 6824 sayılı Kanun’un 6. maddesiyle, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

“I-Tapu işlemleri” başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine eklenen paragrafının iptali gerekir.

2) 23.02.2017 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 Kanununun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendinin Anayasaya Aykırılığı

6824 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 7. maddesi:

“MADDE 7- 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“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 tarafından ödenmesi şarttır.)”

hükmünü içermektedir.

Kanun teklifinde maddenin gerekçesi;

“Yapılan düzenlemeyle, ülkemize döviz girişinin artırılması ve inşaat sektörünün teşvik edilmesi amacıyla inşa edilen işyeri ve konutların satış bedelinin yurtdışından 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 satışı, katma değer vergisinden istisna edilmektedir.”

şeklinde açıklanmaktadır. Maddenin orijinal metni üzerinde ilgili Plan ve Bütçe Komisyonunda ve genel kuruldaki görüşmeler sırasında muhalefetin uyarıları dikkate alınarak bazı düzeltmeler yapılmasına rağmen Anayasaya aykırılık savları dikkate alınmamıştır.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

İptali istenilen bu madde ile, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin birinci fıkrasına (i) bendi eklenmek suretiyle; 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<sup>1</sup> hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına, 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 katma değer vergisinden istisna edilmektedir.

Düzenlemeyle, Gelir Vergisi Kanununun 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 ile 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 kurumlar döviz karşılığında yapacakları konut ve işyeri alımları ile ilgili ilk teslimlerde Katma Değer Vergisi ödemeyecek, buna karşılık yurt içinde yerleşik kişiler aynı alımlar için Katma Değer Vergisi ödeyecektir. Bu işlemlerin döviz karşılığında gerçekleştirilmiş olmasının söz konusu istisnanın uygulanmasına haklılık oluşturmayacaktır. Bu düzenlemeden amaç döviz karşılığı konut ve işyeri satışlarını teşvik ise bunun yöntemi vergilendirmede ayrıcalıklık oluşturmak olamaz. Döviz getirici faaliyetler bir bütün halinde ve vergilemede yerli-yabancı mükellef ayırımı yapmaksızın farklı yöntemlerle teşvik olunabilir.

Vergilendirme aynı hukuki statüye sahip mükellefler arasında ayırım yapan ve eşitlik ilkesine aykırı olan benzeri mahiyetteki düzenlemeler Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmektedir.

Vergilendirme yetkisi, münhasıran yasama organına verilen bir yetki olup, kaynağını Anayasa'nın 2. ve 7. maddelerinden almaktadır.

Anayasa'nın Cumhuriyetin niteliklerinin belirlendiği 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu; 7. maddesi ise yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemezliği hakkındadır.

Anayasa'nın 2. maddesinde "hukuk devleti" ilkesine yer verilmiştir. Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, 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, hukuku

---

<sup>1</sup>Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin kapsamı;"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 bulunan Türk vatandaşları"

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan devlettir.

Kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bir kuralın kamu yararı dışında saklı bir amacı gerçekleştirmek amacıyla konulduğu durumlarda yetki saptırması durumu ve giderek kuralın amaç açısından sakatlığı ortaya çıkar.

Anayasa'nın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti aynı zamanda sosyal hukuk devletidir. Sosyal hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözetten, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Mevcut vergi hukuku ilkeleri, Anayasamızda sosyal hukuk devletinin bir yansıması niteliğindedir.

Genellik ilkesi, vergi hak ve ödevlerinin "herkese" ait olduğunu belirleyen bir ilkedir. Verginin herkesten, eşit olarak alınması hukuksal adaletin ve hakkaniyetin sağlanması için de önemlidir. Yalnız belirli bireyleri kapsayacak şekilde vergi konulamaz. Vergi yükü, toplumun belirli kesimleri üzerinde yoğunlaştırılmaz. Vergi istisna ve muafiyetlerinin, verginin yapısına ve Anayasal ilkelere uygun olarak ve nesnel gerekçelere dayanması gerekir. Vergileme oranlarının –mali güçle orantılılık ilkesi hariç olmak üzere– mükelleflerin bir bölümünün vergi yükü dışında kalacak şekilde belirlenmemesi gerekir.

6824 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi düzenlemesi; vergilemede eşitlik ve ödeme gücü ödeme gücü ilkesini göz önünde bulundurmayarak mükellefler arasında ayırım yaptığı için Anayasa'nın sosyal hukuk devleti ilkesini tanımlayan 2. maddesine aykırı bulunmaktadır

Kanunların yer bakımından uygulanmasında 'kanunların mülkiliği' ve 'kanunların şahsiliği' olmak üzere iki temel kural bulunmaktadır.

Birinci kurala göre, bir ülke sınırları içinde yer alan, vatandaş olsun veya olmasın her kişi o ülkenin yasalarına tabi olacaktır.

Kanunların şahsiliği ilkesine göre ise bir ülkenin vatandaşı kendi ülkesinin sınırları dışında da bulursa kendisi için bağlı olduğu devletin yasaları uygulanacaktır.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

Vergi yasaları açısından bu ilkeler gereği Türk vergi sisteminde de tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramlarına yer verilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükellefiyet ile ilgili birimi kısmının ikinci bölümünde 'Tam Mükellefiyet' düzenlenerek, ülkemizde yerleşmiş olanlarla 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 vatandaşlarının tam mükellef sayılarak Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri, 'Dar Mükellefiyet' ile ilgili üçüncü bölümünde ise; Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin dar mükellef sayılarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Böylece, devlet kendi ulusal sınırları üzerinde oluşan kazanç ve irattan pay alma hakkını dar mükellefiyetle sağlamış bulunmaktadır.

Anayasanın 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." denilmektedir. Bu kural, birbiri ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir.

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

Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında vurgulandığı gibi Anayasanın 10. maddesinde ifade edilen kanun önünde eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemekle birlikte, yasaların uygulanmasında birbirinin aynı durumda olanlar ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanılarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamakta, hatta bunların durumu ve konumlarındaki özellikleri, kimi kişi ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılmakta, özelliklere ve aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar da, aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa ile eylemli değil <hukuki eşitlik> amaçlanmaktadır. Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesinin çiğnenmemesi için, aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumların ayrı kurallara bağlı tutulması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, kişisel durumları ve nitelikleri özdeş olanlar arasında, konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılmaması gerekmektedir.

İster yerli ister yabancı olsun, Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları olsun veya Türkiye'de



**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

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 kurumlar olsun söz konusu kişilerin kendilerine Türkiye’de yapılan konut veya iş yeri teslimlerinde katma değer vergisi uygulaması açısından aynı hukuksal durumda oldukları açıktır.

Aynı hukuksal durumda olanlara ise aynı kuralların uygulanması gerekir. Aksi halde kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir durum doğar. Aynı hukuksal durumda olanlara farklı uygulamalar getirdiği için, iptali istenen (i) bendi Anayasanın 10. maddesine aykırıdır.

Anayasa’nın ‘Vergi Ödevi’ başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, ‘Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür.’ denilmektedir. Fıkra, verginin ‘genel olması’, ‘mali güce göre’ ve ‘kamu giderlerini karşılamak üzere’ alınması öngörülmüştür. Malî güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.

Vergide eşitlik ilkesi ise, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, bu ilke kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmaları demektir.. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin ‘malî güce göre ödenmesi’, ‘herkesin vergi ödemesi’ ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.

Döviz karşılığı yapılan konut ve işyeri teslimlerinde dar mükellefler ve Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler<sup>2</sup> hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları lehine bir düzenleme yapılması Anayasa’nın 73. maddesinde de yer verilen ‘malî gücüne göre’ vergilendirme ilkesini zedelemektedir.

Anayasa Mahkemesi vergide yasallık ilkesinin yanı sıra vergi ile ilgili düzenlemelerde diğer bazı ilkelere de dikkat edilmesi gereğini ortaya koyan kararlar vermektedir.

---

<sup>2</sup>Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin kapsamı;”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 bulunan Türk vatandaşları”

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

Anayasa Mahkemesinin 02.10.2003 gün ve E.2003/73, K.2003/86 sayılı kararında,

“Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, Anayasanın ve yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Anayasanın 73 üncü maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre 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 öngörülerek Anayasanın 2 nci maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir.

Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”

denilmiştir.

Vergilendirmede aynı hukuki statüye sahip mükellefler arasında ayırım yapan ve eşitlik ilkesine aykırı olan benzeri mahiyetteki düzenlemeler Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesine 27.06.2006 tarihli ve 5527 sayılı Kanunla eklenen ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye’den elde ettiği finansal araç gelirleri üzerinden % 0 tevkifat yapılmasını öngören düzenleme, Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarihli ve E. 2006/119, K.2009/145 sayılı kararıyla, iptal edilmiştir.

Yüksek Mahkeme iptal kararında, özetle; “...Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözetken, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır' denilerek verginin malî güce göre alınması ve genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür.

Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Bu üç unsurun vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.

Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleridir. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.

Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik de, vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasındadır.....

Anayasa'nın 73. maddesindeki temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil 'malî güç' ve 'vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı' ilkeleridir. Vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin tam ya da dar olmasına göre değil, ödeme güçlerinin durumuna göre yapılabilir. Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

Tam ve dar mükelleflerde vergi yükü dışında biçimsel ve usule ilişkin kimi farklılıklar olabilir. Ancak bu mükelleflerin, kendilerinden tahsil edilmesi gereken malî yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve mali güçlerine göre vergi ödemeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur.

Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarından aynı miktarda gelir elde eden dar ve tam mükellef arasındaki yerleşmeye dayalı farklılık, bunlar arasında aynı gelir unsuru yönünden malî gücün farklı olduğunu göstermez. Ekonomik amaçlı değişikliklerin verginin temel yapısını bozmayacak şekilde yapılması, anayasal ilkelere de aykırı olmaması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulurken, gelir unsuru yönünden malî güçleri tam mükellefler ile aynı olan dar mükelleflerin vergi oranını sıfıra indirmek suretiyle bunlardan vergi alınmaması Anayasa'yla örtüşmemektedir. Vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan malî güç sadece vergi konularak değil, mükellefler arasında ayırım yapılarak aynı gelir unsurundan vergi alınmayarak da bozulur. Verginin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasında ya da dava konusu kuralda olduğu gibi fiilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir.

Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma malî güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. Aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulup ikincisinin %0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılması, makul ve adil olmayıp malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören 'mali güç' ve 'vergide eşitlik' ilkelerine aykırılık oluşturur.

Açıklanan nedenlerle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 sayılı Yasa'yla eklenen 'Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır' şeklindeki dava konusu cümle, Anayasa'nın 2., 10., ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

denilmiştir.

İptali istenilen madde hükmündeki; 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 vatandaşlarına, 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 teslimlerinin katma değer vergisinden istisna edilmesini öngören düzenleme, vergilemede

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

eşitlik ve ödeme gücü ilkelerini gözönünde bulundurmuyarak mükellefler arasında salt mukimlikten dolayı ayırım yapmaktadır.

Buna göre, aynı işlemi yapan ve aynı hukuki durumda bulunan mükellefler arasında salt mukimlikten ötürü ayırım yapılarak, birinci grubun vergiye tabi tutulması ikinci grubun ise vergi dışı bırakılması, verginin genelliği ve eşitliği ilkelerine açık bir aykırılık oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile “harcamanın niteliğinde farklılık yok ise “mukimlik” farklı vergi ödemenin nedeni olamaz” Söz konusu ilave bent hükmü bu nedenle Anayasanın 10 ve 73. maddelerine aykırı bulunmaktadır.

İptali istenilen 6824 sayılı Kanun’un 7’nci maddesi ile 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi düzenlemesi; vergilemede eşitlik ve ödeme gücü ödeme gücü ilkesini göz önünde bulundurmuyarak mükellefler arasında ayırım yaptığı için aynı zamanda Anayasa’nın sosyal hukuk devleti ilkesini tanımlayan 2. maddesine de aykırı bulunmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa’nın 2., 10. ve 73. maddelerine açıkça aykırı olan 6824 sayılı Kanun’un 7’nci maddesiyle, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendinin iptali gerekir.

3) 31.05.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 80’inci maddesinin dördüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümlelerini değiştiren ve aynı fıkranın dördüncü cümlesini yürürlükten kaldıran 23.02.2017 tarihli ve 6824 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 14. maddesinin Anayasaya Aykırılığı

6824 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 14. maddesi;

“MADDE 14 – 5510 sayılı Kanunun 80 inci maddesinin dördüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümleleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı fıkranın dördüncü cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

“60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanlar için 82 ncimaddeye 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.”

hükmünü taşımaktadır.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

Kanun teklifinde maddenin gerekçesi;

“Madde ile mevcut durumda üç kategoride uygulanan genel sağlık sigortası prim oranının tek kategoriye indirilmesi suretiyle sistemin etkinliğinin artırılması ve sadeleştirilmesi amaçlanmaktadır.”

şeklinde açıklanmaktadır.

Genel sağlık sigortası işlemlerini yürüten ve bununla ilgili yasal düzenlemelere yön veren Sosyal Güvenlik Kurumunun internet sitesinde;

“Genel sağlık sigortası sistemi kişilerin öncelikle sağlıklarının korunmasını, sağlık riskleri ile karşılaşmaları halinde ise oluşan harcamaların finansmanını sağlayan sigortayı, ifade etmektedir” şeklinde tanımlanmakta ve konu ile ilgili olarak aşağıdaki ilave açıklamalara yer verilmektedir.

“...Genel sağlık sigortası ile kişilerin ekonomik gücüne ve isteğine bakılmaksızın, ortaya çıkacak hastalık riskine karşı, toplumun bütün fertlerinin sağlık hizmetlerinden eşit, ulaşılabilir ve etkin bir şekilde faydalanması sağlanmıştır.

Zorunlu olarak herkesin genel sağlık sigortası kapsamına alınması 1/1/2012 tarihinde başlamıştır.

Kapsam dışı olarak adlandırılan banka sandıkları mensupları hükümlü tutuklular, yurt dışından sağlık hizmeti alma hakkı olanlar dediğimiz kesim hariç olmak üzere Türkiye’de ikamet eden herkes genel sağlık sigortası kapsamındadır. Sigortalı çalışan, kendi nam ve hesabına çalışan, devlet memuru olan, isteğe bağlı sigortalı olan, Kurumdan aylık ve gelir alan, 65 yaş aylığı alan, şeref aylığı alan, stajyer avukatlar, işsizlik ve kısa çalışma ödeneği alan herkes genel sağlık sigortası kapsamındadır.

Bu kişilerin yanı sıra, herhangi bir kapsamda olmayan ya da sigortalının bakmakla yükümlü olduğu kişi kapsamında olmayan yani işsiz, Kurumdan gelir ya da aylık almayan ya da bakmakla yükümlü olunan olmayan kişilerde genel sağlık sigortası kapsamındadır. Bu kişiler Kurum tarafından otomatik olarak sistem üzerinden bulunup genel sağlık sigortalısı olarak tescil edilmektedir.

Herhangi bir kapsamda sosyal güvencesi olmayan vatandaşların prim ödeyip ödeyemeyeceklerini; ödeyeceklerse ne kadar prim ödeyeceğini belirleyen işlem gelir testidir. Bu kapsamdaki vatandaşlarımız genel sağlık sigortalısı oldukları tarihten itibaren ikametlerinin bulunduğu yerdeki Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına müracaat ederek gelir testi yaptırmaları gerekmektedir.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

6824 sayılı Torba yasadaki önce gelir testi yaptırmak bu kapsamdaki vatandaşlarımız için mutlak zorunluluk idi, primi devlet tarafından karşılanan grup ile birlikte 4 seviye vardı ve vatandaşlarımızın bu 4 seviyeden hangisi içerisinde olduğunun mutlak tespiti gerekiyordu, Torba yasa sonrası mutlak zorunluluk kalkmaktadır. Bu kapsamdaki kişiler gelirinin düşük olduğunu düşünüyorlar ise kendilerine gönderilen tebliğden itibaren bir ay içerisinde, gelir testine müracaat etmeleri gerekmektedir.”

5510 sayılı Kanunun “Prime esas kazançlar” başlıklı 80. maddesinin dördüncü fıkrasının 6824 sayılı Kanunun 14. maddesi ile yapılan değişiklikten önceki hali aşağıda yer almaktadır.

“Yalnızca genel sağlık sigortasına tâbi olanlar bakımından prime esas aylık kazancın tespitinde; 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan kişiler için 82 nci maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının iki katının otuz günlük tutarı, 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (c) bendi ile onikinci, onüçüncü ve ondördüncü fıkralarında belirtilen kişiler<sup>3</sup> için asgari ücret, 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen kişiler için ise prime esas asgari kazanç tutarı esas alınır.60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanlar için Kurumca belirlenecek test yöntemleri ve veriler kullanılarak tespit edilen aile içindeki gelirin kişi başına düşen aylık tutarı; asgari ücretin üçte birinden asgari ücrete kadar olduğu tespit edilen kişiler için 82 nci maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarının üçte biri, asgari ücretten asgari ücretin iki katına kadar olduğu tespit edilen kişiler için 82 nci maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutar, asgari ücretin iki katından fazla olduğu tespit edilen kişiler için 82 nci maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarının iki katı prime esas asgari kazanç tutarı olarak esas alınır. Şu kadar ki, 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılanlar için gelir testleri Kurumca sonuçlandırılıncaya kadar 82 nci maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarı prime esas asgari kazanç tutarı olarak esas alınır. 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.”

Eski uygulamada 01.01.2012 tarihinden itibaren Türkiye’de yaşayan herkes için prim ödeyerek genel sağlık sigortalısı olma zorunluluğu getirilmiştir. Çalışmayan, hiçbir geliri olmayan ve bir sigortalının bakmakla yükümlü olduğu kişilerden olmayanların gelir testi yaptırmaları gerekmekte idi. İşsiz kalan bir kişinin hemen gelir testi yaptırmaları zorunlu değildir. Zira, işsiz kalan ve işsizlik sigortasından maaş alan bir kişi işsizlik sigortasından maaş aldığı süre boyunca gelir testi yaptırmadan sağlık hizmetlerinden yararlanabilmektedir. Ayrıca işbaşı eğitim programına katılan bir kişi ve bu kişinin

<sup>3</sup> 06.01.2017 tarih ve 681 sayılı KHK’nın 83.maddesiyle değişik.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

bakmakla yükümlü olduğu kişiler de program süresi boyunca gelir testi yaptırmadan sağlık hizmetlerinden faydalanabilmektedir.

Gelir testi yaptırması gereken kişilerin, buldukları illerde valilikler, ilçelerde ise kaymakamlıklar bünyesinde yer alan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına başvurmaları gerekmektedir. Gelir testi yapılırken gelir testine giren kişinin yaşadığı evdeki eş, evli olmayan çocuk, büyükanne ve büyükbabanın gelirlerinin toplamı dikkate alınmaktadır. Bulunan gelir, hane içerisinde yaşayan kişi sayısına bölünerek hanedeki kişi başına düşen gelir tespit edilmektedir.

Gelir testi sonuçlarına göre 2017 yılı için yaşadığı hanede kişi başına düşen gelir tutarlarına göre ödenmesi gereken sağlık sigortası prim tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Genel Sağlık Sigortası Prim Hesaplama Tablosu(Eski Uygulama)			
Aile İçinde Kişi Başına Düşen Gelir Miktarı (TL)	Tespit Edilen Gelir Seviyesi	Aylık Prim Hesaplama Formülü (Asgari Ücret : 1.777,50 TL)	Aylık Prim Tutarı (TL)
0 - 592,50	60 c-1	$1.777,50 / 3 \times 12 / 100$	71,10 (Prim tutarı devletçe karşılanmaktadır.)
592,50 - 1.777,50	60 g-1	$1.777,50 / 3 \times 12 / 100$	71,10
1.777,50 - 3.555,00	60 g-2	$1.777,50 \times 12 / 100$	213,30
3.555,00 den fazla	60 g-3	$1.777,50 \times 2 \times 12 / 100$	426,60

NOT: Tablodaki bilgiler 01.01.2017 - 31.12.2017 tarihleri arasındaki asgari ücret dikkate alınarak hesaplanmış olup, aile içinde kişi başına düşen gelir miktarı ve aylık prim tutarı asgari ücretin geçerli olduğu dönemlere göre değişiklik göstermektedir.

Tablodan da görüleceği gibi; asgari ücretin üçte birinden, yani 592,5 TL'den düşük geliri olan kişilerin genel sağlık sigortası primleri devlet tarafından ödenmektedir. Gelir testi sonucuna göre kişi başına düşen gelir arttıkça, ödenmesi gereken prim miktarı da artmaktadır.

Gelir testi yaptırması gerektiği halde gelir testine girmeyen kişiler, gelir testine girmedikleri her ay için borçlu duruma düşmektedirler. 2017 yılı için gelir testine girilmeyen her ay için bu durumdaki kişilere 213,30 TL borç yazılmaktadır. Bu nedenle, 2012 yılından sonra pek çok kez yapılandırma ve kısmi af düzenlemesi hayata geçirilmiştir.



**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

23.02.2017 tarihli ve 6824 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun “un 14. Maddesi ile 5510 sayılı Kanunun 80 inci maddesinin dördüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümleleri değiştirilmiş ve aynı fıkranın dördüncü cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu değişiklikle 5510 sayılı Kanunun “Prime esas kazançlar” başlıklı 80. maddesinin dördüncü fıkrası aşağıdaki hale gelmiştir.

“Yalnızca genel sağlık sigortasına tâbi olanlar bakımından prime esas aylık kazancın tespitinde; 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan kişiler için 82 nci maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının iki katının otuz günlük tutarı, 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (c) bendi ile onikinci, onüçüncü ve ondördüncü fıkralarında belirtilen kişiler için asgari ücret, 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen kişiler için ise prime esas asgari kazanç tutarı esas alınır. 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.”

Genel sağlık sigortalısı sayılanlar 5510 sayılı Sosoyal Siğortalalar ve Genel Sağlık Siğortası Kanununun 60’ıncı maddesinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Anılan maddede;

“Genel sağlık sigortalısı sayılanlar

MADDE 60- İkametgahı Türkiye’de olan kişilerden;

a) 4 üncü maddenin birinci fıkrasının;

1) (a) ve (c) bentleri gereğince sigortalı sayılan kişiler,

2) (b) bendi gereğince sigortalı sayılan kişiler,

b) İsteğe bağlı sigortalı olan kişiler,

c) Yukarıdaki (a) ve (b) bentlerine göre sigortalı sayılmayanlardan;

1) Harcamaları, taşınır ve taşınmazları ile bunlardan doğan hakları da dikkate alınarak, Kurumca belirlenecek test yöntemleri ve veriler kullanılarak tespit edilecek aile içindeki geliri kişi başına düşen aylık tutarı asgari ücretin üçte birinden az olan vatandaşlar ile gelir tespiti yapılmaksızın genel sağlık sigortalılığı ya da bakmakla yükümlü olduğu kişi bulunmayan Türk vatandaşlarından 18 yaşını doldurmamış çocuklar,

2) Uluslararası koruma başvurusu veya statüsü sahibi ve vatansız olarak tanınan kişiler,

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

3) 1/7/1976 tarihli ve 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,

4) 24/2/1968 tarihli ve 1005 sayılı İstiklal Madalyası Verilmiş Bulunanlara Vatani Hizmet Tertibinden Şeref Aylığı Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre şeref aylığı alan kişiler,

5) 28/5/1986 tarihli ve 3292 sayılı Vatani Hizmet Tertibi Aylıklarının Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,

6) 3/11/1980 tarihli ve 2330 sayılı Nakdi Tazminat ve Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,

7) 24/5/1983 tarihli ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu hükümlerine göre korunma, bakım ve rehabilitasyon hizmetlerinden ücretsiz faydalanan kişiler ile ana ve babası olmayan Türk vatandaşlarından 18 yaşını doldurmamış çocuklar,

8) Harp malûllüğü aylığı alanlar ile Terörle Mücadele Kanunu kapsamında aylık alanlar,

9) 18/3/1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanununun 74 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre görevlendirilen kişiler ile aynı Kanunun ek 16 ncı maddesine göre aylık alan kişiler,

10) 11/10/1983 tarihli ve 2913 sayılı Dünya Olimpiyat ve Avrupa Şampiyonluğu Kazanmış Sporculara ve Bunların Ailelerine Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,

d) Müttekabiliyet esası da dikkate alınmak şartıyla, oturma izni almış yabancı ülke vatandaşlarından yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında sigortalı olmayan kişiler,

e) 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı Kanun gereğince işsizlik ödeneği, Esnaf Ahilik Sandığı ödeneğinin ve ilgili kanunları gereğince kısa çalışma ödeneğinden yararlandırılan kişiler,<sup>(1)</sup>

f) Bu Kanun veya bu Kanundan önce yürürlükte bulunan sosyal güvenlik kanunlarına göre gelir veya aylık alan kişiler,

g) Yukarıdaki bentlerin dışında kalan ve başka bir ülkede sağlık sigortasından yararlanma hakkı bulunmayan vatandaşlar,

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

genel sağlık sigortalısı sayılır...”

düzenlemesi yer almaktadır.

6824 sayılı Kanunun 14. maddesi ile getirilen düzenlemenin hedef kitlesinin, 5510 sayılı kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında yer alanlar olduğunun açıklanmasında yarar görölmektedir.

5510 sayılı kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında olanlar, 5510 sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının diğer bentlerinde sayılanlar dışında kalan ve başka bir ülkede sağlık sigortasından yararlanma hakkı bulunmayan vatandaşlardır.

Bu madde ile getirilen düzenleme gereği 5510 sayılı kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında yer alanlardan daha önce teste girmeyip, 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 edilecektir.

5510 sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında yer alanların ödeyecekleri prim tutarı Gelir testine ve gelir seviyesine bağlı olmaksızın asgari ücretin brüt tutarının yüzde 3’ü olarak sabitlenmektedir.

Aylık gelir düzeyi asgari ücretin 1/3’ü olan 592.50 TL’nin altında olanlardan genel sağlık sigortası primi alınmamaktadır. Yeni getirilen hüküm sonrası aylık gelir düzeyi 592.50TL’nin üzerinde olan tüm gelir seviyeleri için tek bir tutar olan 53 TL. genel sağlık sigortası primi alınacaktır. Bu durumda aylık geliri 592.50 Tl den fazla olan düşük gelir seviyesinde gelir elde eden kişiler ile aylık daha yüksek gelir seviyesi ve servet birikimine sahip olanlar sadece 53 TL. gibi bir genel sağlık sigortası primi ödeyerek sistemden yararlanacaklardır.

Maddenin eski metninde gelir seviyelerine göre prim saptamasına yönelik kademelendirme ve gelir testi uygulaması olanağı bulunmasına karşın yeni düzenlemede bu statüde bulunanlar için genel sağlık sigortası priminin saptanmasında ödeme gücü ilkesinin göz önüne alınmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenle söz konusu düzenlemenin “vergi benzeri mali yükümlölük”, “eşitlik” ve “ödeme gücü” kavramları bakımından değerlendirilmesi ve Anayasal hükümlere uygun olup olmadığının irdelenmesi gerekir.

Son dönemlerde kamu harcamalarında gözlemlenen önemli artışlar, vergi resim ve harçların yanında vergi benzeri mali yükümlölüklerin de kamu harcamalarının finansmanında kullanılmasını zorunlu kılmaktadır.

Hangi ad altında olursa olsun tüm mali yükümlerin bunları ödemek zorunda olan bireyler açısından bir yük oluşturduğu tartışmasızdır. Yükümlüler bakımından; gelir vergisi, emlak vergisi, çevre temizlik vergisi, sosyal güvenlik primi, meslek odası aidatı, harcamalara katılma payı gibi adlar altında yapılan tüm ödemelerin mali yük olma bakımından taşıdıkları anlam aynıdır. Tüm bu mali yükümler nedeniyle ödenen paralar mükelleflerin ceplerinden çıkmaktadır. Bu itibarla vergi yükü hesaplamalarında, vergi, resim ve harçların yanı sıra vergi benzeri mali yükümlülüklerinde dikkate alınması ve vergi yükünün bu ödemeler de dahil edilerek hesaplanması daha gerçekçi sonuçlara ulaşmak açısından önemlidir.<sup>4</sup>

Literatürde vergi benzeri mali yükümlülükler açısından geniş tartışmalar bulunmaktadır. Nicelik yönünden kamu gelirleri içinde önemli bir yer tutmasına rağmen vergi benzeri mali yükümler, bugün dahi yeterince açıklığa kavuşmamış pek berrak olmayan,<sup>5</sup> müphem ve bulanık bir kavramdır.<sup>6</sup> Çoğu kez vergi benzeri mali yükümlerle elde edilen gelirler genel bütçeye değil, özel fonlara aktarılmaktadırlar. Benzeri mali yükümlerin, vergilerle ortak yönü alınmalarının hukuksal zora, diğer bir deyişle kamu gücüne dayanmasıdır. Benzeri mali yükümleri vergilerden ayıran en önemli özellik ise kamusal harcamaların genel bir kaynağını oluşturmayıp, belirli özel ihtiyaçların finansmanına “tahsis” edilmeleridir.<sup>7</sup>

Vergi benzeri mali yükümler kamu kesiminin genel gereksinmelerini karşılamaya yönelik olmaktan çok belli gereksinmelerin finansmanı amacıyla alınan ve çoğu zaman merkezi devlet bütçesine değil belli fonlara ya da devlet bütçesi dışındaki kuruluşlara aktarılan gelirleri ifade eder. Ancak bunların tahsilinin gerisinde de devletin zorlayıcılığı bulunur.<sup>8</sup> Vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin diğer bir özellik, finansmanının, söz konusu harcama alanının yakın ilgi çerçevesinde bulunanlara yükletilmesidir.<sup>9</sup>

Anayasa Mahkemesi bir ödemenin vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesinde, öncelikle, bu yükümün bir kamu hizmetinin ifası nedeniyle ortaya çıkan kamu giderinin finansmanında kullanılması kriterini esas almaktadır.<sup>10</sup>

Vergi benzeri mali yükümler, kendilerine kanunla verilen kamu görevlerinin yerine getirilebilmesi amacıyla kamu kurumları tarafından tahsil edilebilecektir.<sup>11</sup>

<sup>4</sup> Öztürk, İ. (2016), “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler”, Ankara, Yetkin Yayınları, 515.

<sup>5</sup> Nadaroğlu H. (1996). *Kamu Maliyesi* (9. Baskı). İstanbul: Beta.,201.

<sup>6</sup> Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi* (9. Bası), Ankara: Turhan Kitabevi, 106.

<sup>7</sup> Kaneti, (1989). *Vergi Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi 7.

<sup>8</sup> Uluatam, (2012). *Kamu Maliyesi* (12. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi 298.

<sup>9</sup> Kaneti, a.g.e., 7.

<sup>10</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.1965 tarih ve E.1965/25, K.1965/57 sayılı kararı.

<sup>11</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 26.12.1972 tarih ve E.1972/40, K.1972/61 sayılı kararı; Anayasa Mahkemesi'nin 29.11.1977 tarih ve E.1977/109, K.1977/131 sayılı kararı; Anayasa Mahkemesi'nin 27.1.1981 tarih E.1980/27, K.1981/9 sayılı kararı.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

Anayasa Mahkemesi benzeri mali yükümlülüğü vergi, resim ve harçtan ayıran bir diğer özellik olarak genel bütçe içinde yer almama niteliğini belirlemiştir.<sup>12</sup>

Bir ödemenin mali yüküm sayılabilmesi için “zorunluluk” unsuru taşıması gerekmektedir.<sup>13</sup>

Anayasa Mahkemesi’nin bu yaklaşımı dikkate alındığında genel sağlık sigortası prim ödemelerini vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesi mümkündür.

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin en önemlileri sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen aidat, kesenek, sosyal sigorta primi şeklindeki paralardır. Vergi benzeri gelirler gelişmiş, az gelişmiş bütün ülkelerde artış göstermektedir. Çünkü, zamanımız devletinin amacı, içeriği değişmiş, sosyal refah devleti olmuştur. Sosyal refah devletinin kurulması sosyal güvenlik kurumlarının ele alınıp geliştirilmesini gerektirmiştir.<sup>14</sup>

Birçok ülkede 1950’lerden itibaren artan bir şekilde kendisini hissettiren parafiskal yükümlülükler ve bunun sonucunda sağlanan parafiskal gelirler, temelde kamu sosyal güvenlik harcamalarının kendine özgü bir finansman yoluyla karşılanması yöntemidir. 1950’lerden sonra ekonomilerde gittikçe artan bir biçimde hissedilmeye başlayan ve son yıllarda önemi artan sosyal güvenlik kesintilerinden, çoğu kamu ekonomisi kitaplarında hemen hemen vergilerle eş anlamlı olarak söz edilmektedir. Parafiskalite ile temelde ifade edilmek istenilen esasen sosyal güvenlik kuruluşlarınca tahsil edilen ve vergiden farklı nitelikler taşıyan kesintilerdir. Nitekim, Musgrave, Pechaman gibi yazarlar sosyal güvenlik kesenekleri üzerinde durmuş ve bunları vergiler arasına katmışlardır. Çoğu kez bu kesintiler için kullandıkları terimler ise “social security tax”, “payrol tax”, “social security contributions”, “les taxes parafiscalles” şeklindedir. Konuya bu şekilde yaklaşan pek çok yazar bulunduğu da işaret etmek gerekir. Örneğin, Scmölders de sosyal güvenlik kesintilerine vergiler arasında yer verir. Buna karşılık Prest, Johansen gibi bir kısım yazarlar ise sosyal güvenlik kesintilerini vergiler dışında ele alırlar.<sup>15</sup> Ne var ki, uluslararası karşılaştırmalarda vergi yükü hesaplan içine sosyal güvenlik kesintilerinin girdiği de bilinmektedir.<sup>16</sup>

<sup>12</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararı. Anayasa Mahkemesi’nin vergi benzeri mali yükümlülükler için belirlediği "genel bütçe" dışında yer alma kriterine rağmen 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu’nun 10’uncu maddesi uyarınca alınan yetkilendirme ücretleri, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’nun 7’nci maddesi uyarınca alınan sisteme giriş payı; 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu’nun 12’nci maddesi uyarınca alınan giriş aidatları ve yıllık aidatlar, 3213 sayılı Maden Kanunu’nun 13’üncü maddesi uyarınca alınan ruhsat bedelinin %70’i ile 14’üncü maddesi uyarınca alınan madenden Devlet hakkının %50’si gibi çeşitli vergi benzeri mali yükümlülüklerin genel bütçeye gelir kaydedildiğini belirtmekte yarar görüyoruz.

<sup>13</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 24.3.1970 günlü E.1969/65, K.1970/16 sayılı kararı; Anayasa Mahkemesi’nin 27.1.1981 tarih E.1980/27, K.1981/9 sayılı kararı.

<sup>14</sup> Öztürk, İ, a.g.e.301

<sup>15</sup> Öztürk, İ. a.g.e. 302.

<sup>16</sup> Öncel, T,(1983).Parafiskal Yükümlülükler.İstanbul, İstanbul Üniv.Yayın No:3115, İktisat Fakültesi Yayın No:494, Güray Matbaası 1-8. Gelişmiş bir ülke olan Japonya’daki 1960-1990 arasında sosyal güvenlik

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

Sosyal vergi benzeri mali yükümlülükler, özel kanunlarla kurulmuş olan sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan prim ödemelerinden oluşmaktadır. Ülkemizde, Sosyal Güvenlik Kurumu ile Türkiye İş Kurumu buna örnek olarak gösterilebilir.<sup>17</sup>

Genel sağlık sigortası, kişilerin öncelikle sağlıklarının korunması, sağlık riskleri karşılaşmaları halinde ise oluşan harcamaların finansmanını sağlayan sigortayı ifade etmektedir.

Gerçek mahiyeti itibarıyla, vergi, resim ya da harç olarak nitelendirilemeyen, genel sağlık sigortası kapsamında verilen sağlık hizmeti karşılığı alınan genel sağlık sigortası priminin vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin doktrindeki tanımlar ile yargı içtihatları dikkate alındığında; kamu hizmeti karşılığında bir kamu kurumuna ödenmesi, genel bütçeye gelir kaydedilmemesi, vergi kanunları dışında bir kanunla düzenlenmiş olması, tek taraflı kamu iradesiyle salınması ve ödenmelerinin zorunlu olması nedenleriyle vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi mümkündür.

Anayasa'nın 2. maddesinde "hukuk devleti" ilkesine yer verilmiştir. Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, 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, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan devlettir.

Kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bir kuralın kamu yararı dışında saklı bir amacı gerçekleştirmek amacıyla konulduğu durumlarda yetki saptırması durumu ve giderek kuralın amaç açısından sakatlığı ortaya çıkar.

Anayasa'nın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti aynı zamanda sosyal hukuk devletidir. Sosyal hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözeten, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesi;

---

ödemelerindeki artış için bkz. Noguchi, Y. (1992). Aging of Population, Social Security and Tax Reform. T. Ito and A. O. Krueger (Editörler). *The Political Economy of Tax Reform*. Chicago and London: The University of Chicago Press, 212-223.

<sup>17</sup> Akdoğan, A. (2014), Kamu Maliyesi (16. Baskı), Ankara, Gazi Kitabevi, 435.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

hükmünü taşımaktadır.

Maliye teorisinde en tartışmalı konulardan bir tanesi, mükelleflerin vergi ödemelerini “adil” bir şekilde gerçekleştiriliyor olmasıdır Literatürde “ödeme gücü ilkesi” olarak yerini bulan bu ilkeye göre; mükellefler vergilerini öderken eşit fedakârlıkta bulunmalıdırlar. “Eşit fedakarlık”, “eşit mutlak fayda kaybı”, “eşit marjinal fayda kaybı” ve benzeri kavramlar literatürde bu konu ile ilgili tartışmalarda açıklayıcı öğeler olarak sıklıkla kullanılmaktadır.

Anayasa’nın ‘Vergi Ödevi’ başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, ‘Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür.’ denilmektedir. Fıkra, verginin ‘genel olması’, ‘mali güce göre’ ve ‘kamu giderlerini karşılamak üzere’ alınması öngörülmüştür. Malî güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda. Anayasa’da öngörülen verginin ‘malî güce göre ödenmesi’, ‘herkesin vergi ödemesi’ ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.

Anayasa Mahkemesi’nin 31.10.2013 tarih ve E.2013/41, K.2013/124 sayılı kararında; “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. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise, mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. 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.”

denilmektedir.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan kanunilik ilkesi anılan fıkra da vergilerin yanı sıra “vergi benzeri mali yükümlülükler” içerecek şekilde düzenlenmiş olması sebebi ile tartışmasız olarak vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerlidir.

Madde lafzından hareketle aynı maddenin birinci fıkrasındaki “mali güce göre ödeme ilkesiyle”, ikinci fıkrasında düzenlenen “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkelerinin üçüncü ve dördüncü fıkralarda yer verilen vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerli olduğunu söylemek aynı kesinliğe sahip değildir. Üstelik vergiden farklı olarak resim, harç ve benzeri mali yükümler için kural olarak “karşılıklılık ilkesi” ve “yararlanma ilkelerinin” varlığı nedeniyle bu yükümler için mali güç ilkesinin aranmayacağı ileri sürülmesi de bir takım haklı gerekçelere dayandırılabilir.<sup>18</sup>

Bununla birlikte, Anayasa'nın anılan maddesinin gerekçesinde yer verilen “vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi getirilmiştir. “ şeklindeki açıklama ile Anayasa Mahkemesi'nin gerek 1961 gerek 1982 Anayasası döneminde verdiği kararlardan hareketle Anayasa ile belirlenmiş olan mali güç başta olmak üzere vergileme ilkelerinin vergi benzerleri için de geçerli olduğu söylenilebilir.<sup>19</sup>

Anayasa Mahkemesi gerek 1961 gerek 1982 Anayasası döneminde vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki bekçi ücretlerini,<sup>20</sup> Emekli Sandığı gelirlerinden Hazineye yapılan aktarmaları,<sup>21</sup> jeotermal kaynaklardan elde edilen akışkanı kullanan tesislerden yıllık

<sup>18</sup> Öztürk İ, a.g.e 412.

<sup>19</sup> Öztürk İ, a.g.e.412

<sup>20</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.1965 tarih ve E.1965/25, K.1965/57 sayılı kararı. Kararda vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilen bekçi ücretlerinin ödenmesi amacıyla kişilerden alınacak tutarların malî güçlerine göre almaya idareyi zorlayan bir yön bulunmadığı, malî yükümler için öngörülen malî güç unsurunun kanunda açık bir direktif teşkil edecek şekilde yer alması ve bunu uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması gerektiği; idarece hazırlanan ve Resmî Gazete'de yayımlanmış olan yönetmelikte yer alan bekçi ücreti yükümlülerinin "ödeme kabiliyetlerinin" nazara alınması şeklindeki düzenlemenin kanun derecesinde kuvvetli ve istikrarlı bir teminat sayılmayacağı; Anayasa'ya uygunluğu sağlamak için malî güç konusunun kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu belirtilerek mali güce göre ödeme ilkesinin vergi benzeri mali yükümlülükler için de aranılacağı ortaya konulmuştur.

<sup>21</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 6.6.1972 tarih ve E.1971/44, K.1972/29 sayılı kararı. Bu kararda, Emekli Sandığı gelirleri büyük ölçüde vergi benzeri mali yüküm niteliğindeki primlerden oluştuğu, bu gelirlerin



**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

gayrisafi hasılatları üzerinden alınan idare payını<sup>22</sup> mali güce göre ödeme ilkesine; kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesinin Devlet payı olarak alınmasını<sup>23</sup> mali güce göre ödeme ilkesine uygunluk açısından incelemiştir. Bu suretle, Anayasa Mahkemesi Anayasa ile belirlenmiş olan mali güce göre ödeme ilkesini vergi benzerleri için de geçerli saymış ve söz konusu mali yükümlülükleri bu ilkeye uygunluk açısından denetime tabi tutmuştur.

Bu itibarla mali güce göre ödeme ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerli olduğu kabul edilmelidir.<sup>24</sup>

Anayasa Mahkemesi'nin bir başka kararında<sup>25</sup> Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında verginin malî güce göre ödeneceği belirtilmişse de, "malî güç"ün tanımının

---

toplanmasındaki en büyük amacın bu mali yükümün mükellefleri yararına bir başka ifadeyle sandık iştirakçilerinin menfaatine yapılacak giderlerin finansmanında kullanılması olduğu, bu amacın dışındaki bir kullanım sandık iştirakçilerinin mali güçlerinin üzerinde vergilendirilmesi anlamına geleceği belirtilerek mali güce göre vergilendirme ilkesinin, vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerli sayıldığı yönünde hüküm tesis edilmiştir.

<sup>22</sup>Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 tarih ve E.2013/41, K.2013/124 sayılı kararı. Kararda "vergi benzeri mali yükümlülük" olarak nitelendirilen idare payının, mali güce göre vergilendirme ilkesine uygunluğu irdelenmiş, "Jeotermal kaynaklar, Devletin hüküm ve tasarrufunda olup tüm toplumun ortak malî niteliğindedir. Kanun koyucu, jeotermal kaynaklarının işletilmesini il özel idarelerinin sorumluluğuna bırakmış ve bunların, il özel idaresinden alınacak ruhsat karşılığında özel kişilerce işletilmesine imkân tanımıştır. Özel kişilere verilen işletme hakkı karşılığında, bunlardan idare payı adı altında mali yükümlülük alınması öngörülerek, topluma ait olan jeotermal kaynakları işletme ayrıcalığına kavuşan kişilerin, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kişisel yararın, vergilendirme yoluyla topluma pay edilmesinin sağlanması amaçlanmıştır. Jeotermal kaynakları işletme hakkını elde edenler, kaynaktan sağladıkları akışkanın kullanımıyla ilgili herhangi bir sınırlamaya tabi değildir. Bu konuda bütün işletenlerin aynı imkân ve fırsata sahip oldukları açıktır. Bir işletmede ne kadar akışkan kullanılacağı, idarenin herhangi bir kısıtlamasına ve müdahalesine bağlı olmaksızın, işletmenin büyüklüğü dikkate alınarak işletme sahibinin tasarrufundadır. Kanun koyucu, sektörün bu niteliğini dikkate alarak, kullanılan akışkanın miktarına göre değil, akışkan kullanılmak suretiyle yürütülen faaliyet sonucu elde edilen hâsılatı göre bir mali yükümlülük öngörmüştür. Bu suretle idare payı, mali güç esasına dayanan mali yükümlülüklerle yaklaştırılmıştır." denilmek suretiyle mali güce göre vergilendirme ilkesine uygunluk denetimi yapılmıştır.

<sup>23</sup>Anayasa Mahkemesi'nin 1.4.2004 tarih ve E.2003/9, K.2004/47 sayılı kararı. Bu kararda kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesinin Devlet payı olarak alınması "vergi benzeri mali yüküm" olarak nitelendirilmiş, "Ayrıca söz konusu payın belli bir hizmet karşılığında alındığı ve bunu ödeyen firmaların aynı alanda hizmet vermeleri nedeniyle gayrisafi hasılatı oluşturan girdileri ile harcamalarını etkileyen faaliyetleri arasında temelde büyük farklılıklar bulunmadığı gözetildiğinde, gayrisafi hasılat ölçütünün esas alınmasının mükellefler arasında mali yükün adaletli ve dengeli dağılımına engel olmadığı, bu bağlamda eşitliği bozmadığı sonucuna varılmıştır. Kaldı ki, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncü maddesinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla ödenmiş olan vergi, resim ve harçların o yıl ki safi kazancın tesbit edilmesinde gider olarak indirilmesi öngörülmüş olduğundan mali gücün gözetilmediği savı da dayanıksız kalmaktadır. Bu nedenle yasakoyucunun düzenleme yetkisini gayrisafi hasılatı esas alarak kullanmasında Anayasa'nın 2, 10 ve 73'üncü maddelerine aykırılık yoktur." denilmek suretiyle vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğuna hükmedilen bir ödeme için mali güce göre vergilendirme ilkesine uygunluk denetimi yapılmıştır. Benzer şekilde Anayasa Mahkemesi 7.4.2004 tarih ve E.2003/11, K.2004/49 sayılı kararında da kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesi olarak alınan Devlet payını vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirmiş ve mali güce göre ödeme ilkesine uygunluk denetimi de yapmıştır.

<sup>24</sup> ÖZTÜRK İlhami, a.g.e.

<sup>25</sup>Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 gün ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararı.

yapılmadığı, öğretide, dar anlamda vergi için öngörüldüğü kabul edilen malî güce göre vergilendirme ilkesinin, geniş anlamda vergi kapsamına giren malî yükümlülükler yönünden de uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliğin sağlanmasının, bunların özellikleri ve nitelikleri nedeniyle olanaklı olmadığı, ancak, bu tür malî yükümlülükler getirilirken de makul ve kabul edilebilir ölçülerin gözetilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis ettiğini de dikkate almak gerekir.

Anayasa Mahkemesi kararları arasındaki bu yaklaşım farkının Anayasa'nın 73. maddesinin lafzından kaynaklanmaktadır. "Mali güce göre vergi ödenmesi gerektiğini ifade eden hüküm Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer almakta olup, bu fıkarda "benzeri mali yükümlülük" ibaresi yer almamaktadır. Benzer şekilde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına ilişkin ilkenin yer aldığı ikinci fıkarda da benzeri mali yükümlülük ibaresi yer almamaktadır. Birinci ve ikinci fıkarda değinilmeyen benzeri mali yükümlülükler üçüncü ve dördüncü fıkarda yer verilmiştir. Bu itibarla mali güce göre ödeme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi anayasal vergileme ilkelerinin düzenlendiği birinci ve ikinci fıkralarda vergi benzeri mali yükümlülük ibaresine yer almamış olmasına dayanılarak, bu ilkelerin sadece vergiler için geçerli olacağını vergi benzeri mali yükümlülükler için geçerli olmayacağını ileri sürmek anılan madde lafzı dikkate alındığında hukuken mümkün bulunmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmü yer almaktadır. Anılan madde gerekçesinde ise "vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi getirilmiştir." şeklindeki açıklamaya yer verilmiştir. Bu açıklamadan, adaletli ve dengeli dağılım ilkesinin madde metnindeki lafzın dar yorumlanması suretiyle sadece "vergi" için değil madde gerekçesi ile "benzeri mali yükümlülükler" için de geçerli kılındığı sonucuna ulaşmak mümkün görünmektedir. Bu durumda Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda değinilen kararlarında olduğu gibi "adaletli ve dengeli dağılım" ilkelerinin vergilerin yanı sıra vergi benzeri mali yükümlülükler için uygulanması Yüksek Mahkeme'nin kendi içtihatları ile oluşturduğu bir durum olmanın ötesinde Anayasa gerekçesine dayalı bir temele sahiptir.

Bu yaklaşım tarzına paralel olarak, vergi benzeri mali yükümlülükler bakımından "adaletli ve dengeli dağılım" ilkesine ek olarak "mali güce göre ödeme" ilkesinin de geçerli olduğunu söylemek mümkündür.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup>Anayasa Mahkemesi'nin 1.4.2004 tarih ve E.2003/9, K.2004/47 sayılı kararına karşı yazılan azlık oyunda, "Anayasa'nın 2'nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca koşul sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, hukuk güvenliği sağlayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir. Anayasa'nın Vergi Ödevi başlıklı 73'üncü maddesinde de vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması değiştirilmesi ve kaldırılmasında hukuk devletinde uyulması gereken ilkeler belirlenmiştir. Bu ilkelerin temel amacı adaletli bir hukuk düzeni kurmaktır. İtiraz konusu kuralla özel hukuk tüzel kişilerine bir kamu hizmetinin görülmesine izin verilmesinin karşılığı bu işten elde

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile mali güce göre vergilendirme ilkesi birbirlerini tamamlayan nitelikte ilkelere dir. Mali güce göre vergilendirme yapıldığında yani kişiler iktidarı oranında adil bir ölçü ile vergilendirildiğinde, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olur.<sup>27</sup>

Anayasa'nın 73. maddesinin gerekçesi ile Anayasa mahkemesi kararları dikkate alındığında 73. maddenin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenen ilkelerin vergi benzeri mali yükümlülüklerle teşmil edilmesi mümkündür. Vergi benzeri mali yükümlülükleri düzenleyen kanunların Anayasaya uygunluğu denetlenirken, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen ilkeler dışında, 2. maddesindeki hukuk devleti ve 10. maddesindeki eşitlik ilkesine uygun olup olmadığı hususunun da dikkate alınması gerekmektedir.

Vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki genel sağlık sigortası ile ilgili bu düzenlemenin anayasal bir ilke olan mali güce göre vergilendirme kapsamında denetime tabi tutulması Anayasa Mahkemesinin yerleşik kararlarının gereğidir.

İptali istenilen 6824 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi ile getirilen; 5510 sayılı kanunun 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında yer alanların ödeyecekleri prim tutarının gelir testine ve gelir seviyesine bağlı olmaksızın asgari ücretin brüt tutarının yüzde 3'ü olarak sabitlenmesine yönelik düzenleme; bu statüde bulunanlar için genel sağlık sigortası priminin saptanmasında ödeme gücü ilkesini göz önünde bulundurmadığı için Anayasa'nın 73. maddesine ve sosyal hukuk devleti ilkesini tanımlayan 2. maddesine aykırı bulunmaktadır.

Anayasanın 10. maddesinde de "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 tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." denilmektedir. Bu kural, birbiri ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir.

---

*ettikleri aylık gayrisafi hasıllardan belli bir oranda pay alınmaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu kuralı, kamu alacağının tesbiti ve tahsilini yasakoyucununun mutlak takdirine bırakmayan, hukuk devletinin gereklerine uyulması amacını sağlamaya yönelik adil bir ölçüttür. Kuralın 73'üncü maddenin birinci fıkrasında belirtilmiş olması aynı madde kapsamındaki diğer kamu alacaklarının bu kuralın dışında kaldığı anlamına gelmez. O halde değinilen madde kapsamında mali yük olduğu Anayasa Mahkemesi kararıyla belirlenen pay'ın da mali güce göre alınması Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddesi gereğidir."* yönünde görüş bildirilmiştir. Azlık oyu gerekçesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiş olan "mali güce göre ödeme" kuralının aynı maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarında düzenlenen vergi dışındaki resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için de uygulanacağını ifade etmesi açısından son derece önemlidir

<sup>27</sup> Yiğit, U. (2008). *Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 89.

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

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

Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında vurgulandığı gibi Anayasanın 10. maddesinde ifade edilen kanun önünde eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemekle birlikte, yasaların uygulanmasında birbirinin aynı durumda olanlar ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanılarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamakta, hatta bunların durumu ve konumlarındaki özellikleri, kimi kişi ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılmakta, özelliklere ve aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılsa da, aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa ile eylemli değil <hukuki eşitlik> amaçlanmaktadır. Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesinin çiğnenmemesi için, aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumların ayrı kurallara bağlı tutulması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, kişisel durumları ve nitelikleri özdeş olanlar arasında, konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılmaması gerekmektedir.

Aynı hukuksal durumda olanlara ise aynı kuralların farklı hukuksal durumlarda olanlara ise farklı kuralların uygulanması gerekir. Aksi halde bir tutum kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir durum doğar.

6824 sayılı Kanununun 14. maddesi ile getirilen düzenlemeyle 5510 sayılı kanununun 60. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında yer alan vatandaşların aylık gelir düzeyi 592.50 TL'nin üzerinde olan tüm gelir seviyeleri için gelir seviyesi ve servet birikimi ne olursa olsun sadece 53 TL. genel sağlık sigortası primi ödeyerek genel sağlık sigortası sisteminden yararlanacak olmaları nedeniyle iptali istenen kural, Anayasanın 10 uncu maddesine aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine açıkça aykırı olan 6824 sayılı Kanun'un 14. maddesinin iptali gerekir.

### III. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

1) Anayasada belirtilen sınırların dışına çıkılarak, 6824 sayılı Kanununun 6. maddesinde yapılan düzenlemeyle, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin "I-Tapu işlemleri" başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine paragraf eklenmek suretiyle gayrimenkullerin tapuda satış yoluyla devri işlemine ilişkin tapu harcı oranını, gayrimenkullerin türleri, sınıfları, büyüklükleri, bulunduğu yer ve vergi değerleri itibarıyla veya gayrimenkullerin asli edim kapsamında gayrimenkul sertifikası karşılığı edinilip edinilmediğine göre farklılaştırmaya yönelik olarak geniş ölçüde, sınırsızca Bakanlar

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

Kuruluna yetki verilmektedir Bu düzenlemeyle, verginin kanuniliği ilkesi açıkça ihlal edilmiş ve yetki açısından Anayasaya aykırılık oluşmuştur.

2) 6824 sayılı Kanunun 7. maddesinde yapılan düzenlemeyle, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin birinci fıkrasına (i) bendi eklenerek konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına, 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 teslimlerinin katma değer vergisinden istisna edilmesi suretiyle vergilemede eşitlik ve ödeme gücü ilkelerini gözönünde bulundurulmayarak mükellefler arasında salt mukimlikten dolayı ayırım yapılmaktadır.Söz konusu madde hükmü Anayasanın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı bulunmaktadır.

3) 6824 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi ile getirilen düzenleme nedeniyle 5510 sayılı kanunun 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında yer alan vatandaşların aylık gelir düzeyi 592.50 TL'nin üzerinde olan tüm gelir seviyeleri için gelir seviyesi ve servet birikimi ne olursa olsun sadece 53 TL. genel sağlık sigortası primi ödeyerek genel sağlık sigortası sisteminden yararlanacak olmaları Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırıdır.

Anayasal düzenin hukuka aykırı kural ve düzenlemelerden en kısa sürede arındırılması, hukuk devleti sayılmanın en önemli gerekleri arasında sayılmaktadır. Anayasaya aykırılıkların sürdürülmesi, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyecektir. Hukukun üstünlüğünün sağlanamadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesi hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacaktır.

Bu zarar ve durumların doğmasını önlemek amacıyla, Anayasaya açıkça aykırı olan ve iptali istenen hükümlerin iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin de durdurulması istenerek Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır.

#### IV. SONUÇ VE İSTEM

23.02.2017 tarihli ve 6824 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un

1) 6'ncı maddesiyle 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin "I-Tapu işlemleri" başlıklı bölümünün (20) numaralı fıkrasının (a) bendine eklenen paragraf hükmünün Anayasa'nın 2., 7. ve 73. maddelerine,

**Esas Sayısı : 2017/117**

**Karar Sayısı : 2018/28**

2) 7'inci maddesiyle 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendinin Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine,

3) 31.05.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 80'inci maddesinin dördüncü fıkrasının ikinci ve üçüncü cümlelerini değiştiren ve aynı fıkranın dördüncü cümlesini yürürlükten kaldıran 14. maddesinin Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine

aykırı olduklarından iptallerine ve uygulanmaları halinde giderilmesi güç ya da olanaksız zarar ve durumlar olacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz.”