

# YELKENLER FORA

## Teknelerden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisi

**Doç. Dr. Hakan Üzeltürk**  
Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

“Eğer dilden gelen elden geleydi,  
Gedalar kalmayıp sultan olaydı.”

Barbaros Hayreddin

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na<sup>1</sup> göre, aşağıda yazılı araçlar motorlu taşıtlar vergisine tabidirler:

- Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,
- Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler,
- Liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları.

Motorlu taşıt, karada, havada, deniz, göl ve nehirlerde insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden taşıtlar olarak tanımlanmıştır. Kayıt ve tescil ise motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye veya liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nce tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescilini ifade etmektedir. Bu sicillerde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzelkişiler verginin mükellefidirler.

1.1.2006 tarihinden itibaren motorlu taşıtlar vergisi aşağıdaki tarifelere göre tahsil edilecektir<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> RG: 23.2.1963-11342.

## ( I ) SAYILI TARİFE ( Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler)

Motor Silindir Hacmi (cm <sup>3</sup> )	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (YTL)				
	1 –3 yaş	4 – 6 yaş	7 – 11 yaş	12 – 15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri</b>					
1300 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	305,00	213,00	121,00	91,00	36,00
1301 – 1600 cm <sup>3</sup> e kadar	487,00	365,00	213,00	152,00	60,00
1601 - 1800 cm <sup>3</sup> e kadar	854,00	670,00	396,00	243,00	96,00
1801 – 2000 cm <sup>3</sup> e kadar	1.342,00	1.037,00	610,00	365,00	146,00
2001 – 2500 cm <sup>3</sup> e kadar	2.013,00	1.464,00	915,00	549,00	219,00
2501 – 3000 cm <sup>3</sup> e kadar	2.807,00	2.441,00	1.526,00	823,00	305,00
3001 – 3500 cm <sup>3</sup> e kadar	4.273,00	3.845,00	2.318,00	1.159,00	427,00
3501 - 4000 cm <sup>3</sup> e kadar	6.715,00	5.799,00	3.418,00	1.526,00	610,00
4001 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	10.988,00	8.241,00	4.883,00	2.197,00	854,00
<b>2) Motosikletler</b>					
100 - 250 cm <sup>3</sup> e kadar	60,00	48,00	36,00	24,00	12,00
251 - 650 cm <sup>3</sup> e kadar	121,00	91,00	60,00	36,00	24,00
651 - 1200 cm <sup>3</sup> e kadar	305,00	182,00	91,00	60,00	36,00
1201 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	732,00	487,00	305,00	243,00	121,00

## ( II ) SAYILI TARİFE ( I sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları)

Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri /Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (YTL)		
	1-6 yaş	7-15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>1) Minibüs</b>	365,00	243,00	121,00
<b>2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)</b>			
1900 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	487,00	305,00	182,00
1901 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	732,00	487,00	305,00
<b>3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)</b>			
25 kişiye kadar	915,00	549,00	243,00
26-35 kişiye kadar	1.098,00	915,00	365,00
36-45 kişiye kadar	1.220,00	1.037,00	487,00
46 kişi ve yukarısı	1.464,00	1.220,00	732,00
<b>4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)</b>			
1.500 kg.'a kadar	329,00	219,00	109,00
1.501-3.500 kg'a kadar	658,00	384,00	219,00
3.501-5.000 kg'a kadar	988,00	823,00	329,00
5.001-10.000 kg'a kadar	1.098,00	933,00	439,00
10.001-20.000 kg'a kadar	1.317,00	1.098,00	658,00
20.001 kg ve yukarısı	1.647,00	1.317,00	768,00

<sup>2</sup> 25 seri numaralı Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, RG: 16.12.2005 – 26025.

## ( III ) SAYILI TARİFE (Özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler)

Taşıt Cinsi ve Motor Gücü (BG)	Taşıtların Yaşları İle Her Motor Gücü Birimi (BG) İçin Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı ( YTL )			
	1 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>Yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler</b>				
10 – 20 BG'ne kadar	18,31	12,20	6,10	2,43
21 – 50 BG'ne kadar	24,41	18,31	10,98	4,87
51 – 100 BG'ne kadar	30,52	24,41	14,64	6,10
101 – 150 BG'ne kadar	36,62	30,52	18,31	8,54
151 BG ve yukarısı	54,94	42,73	24,41	12,20

## (IV) SAYILI TARİFE(Uçak ve Helikopterler (Türk Kuşu,Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç))

Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (YTL)			
	1 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 10 yaş	11 ve yukarı yaş
<b>Uçak ve helikopterler</b>				
1.150 kg'a kadar	6.104,00	4.883,00	3.662,00	2.929,00
1.151 – 1.800 kg.'a kadar	9.157,00	7.325,00	5.494,00	4.395,00
1.801 – 3.000 kg.'a kadar	12.209,00	9.767,00	7.325,00	5.860,00
3.001 – 5.000 kg.'a kadar	15.262,00	12.209,00	9.157,00	7.325,00
5.001 – 10.000 kg.'a kadar	18.314,00	14.651,00	10.988,00	8.790,00
10.001 – 20.000 kg.'a kadar	21.367,00	17.093,00	12.820,00	10.255,00
20.001 kg. ve yukarısı	24.419,00	19.535,00	14.651,00	11.721,00

Herşeyden önce motorlu taşıtlar vergisinde vergileme ölçülerine baktığımızda farklı kriterlerin esas alındığı görülmektedir. Özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden alınan vergi motorlarının beygir gücü esas alınarak hesaplanmaktadır. Bununla birlikte Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler için motor silindir hacmi, I sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları için oturma yeri / azami toplam ağırlık ve Uçak ve Helikopterler

(Türk Kuşu,Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) için ise azami kalkış ağırlığı esas alınmaktadır.

Alınan verginin elde edilen gelirle orantılı olarak alınması gerekir. Bu Anayasa'da yer alan temel vergi kurallarındandır. Bu kapsamda küçük teknelerin vergilerinin de daha düşük olması gerekmektedir. Oysa mevcut sistemle lüks ve pahalı tekneler düşük miktarda vergi öderken, küçük amatör tekneler ise daha fazla vergi ödemektedirler.

Bu tartışmalar daha önceki senelerde otomobiller üzerinden alınan vergilerle ilgili olarak da yapılmış, toplumda uygulanan verginin adil olmadığını düşüncesi ve medya organlarının sürekli eleştirileri bu uygulamanın değişmesine sebep olmuştur. Oyda deniz araçları üzerinden alınan vergilerde bu durum maalesef devam etmektedir.

Konu ile ilgili bazı örnekler verildiğinde durum çok daha iyi anlaşılacaktır. Fiyatları ve boyları çok farklı olan tekneler motor gücü aynı olunca aynı vergiyi ödemektedirler. Örneğin beş metre boyunda ve beş bin dolar değerinde bir tekne ile on metre boyunda ve yüz bin dolar değerinde bir tekne ele alınırsa, iki tekne aynı motor gücüne sahip ise aynı vergiyi ödeyeceklerdir. Oysa her iki tekne gerek fiyatı gerek büyüklüğü bakımından çok farklı yapıdadırlar.

Bazı tekneler ise yüksek motor gücü kullandıklarında ise tekne fiyatına yakın veya daha fazla vergi ödeyebilmektedirler. Ya da tam tersini düşünürsek çok lüks bir tekne düşük sayılan örneğin 30 BG bir motor ile kullanıldığında değerinin çok çok altında cüz'i bir vergi ödemektedir. Bu durumda motor gücünün esas alınması vergi mükellefleri arasında ciddi bir eşitsizlik yaratmaktadır. Gerek maddi yapısı, gerekse teknesi ile malî gücü çok daha iyi olan bir mükellef çok az vergi ödediği halde maddi durumu iyi olmayan ve teknesi çok daha küçük olan bir tekne sahibi aynı vergiyi veya daha fazla vergiyi ödemektedirler.

Anayasamızın 10. ve 73. maddelerinde eşitlik ve mali güç ilkeleri aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

Madde 10.- Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.

Madde 73.- 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.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında uygulanacak olan motorlu taşıtlar vergisinde temel problem vergi koymada esas alınacak kriterlerdir. Bu kriterlerin belirlenmesinde yaşanan sorunlar sağlıklı bir sistem kurulmasına da engel olmuştur. Özellikle üye olmak istediğimiz Avrupa Birliği normlarında kullanılan kriterlerin ve vergi politikalarının gözden geçirilmesi gerekmektedir. Son dönemde Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarına<sup>3</sup>, idarenin almış olduğu karşı tavır da eklenince uygulamada bu vergiye karşı tepki daha da artmıştır. Anayasa Mahkemesi yukarıda belirtilen kararlarının yanısıra daha önceki 6.7.1995 gün, E.1994/80, K.1995/27 sayılı kararında da "malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana

<sup>3</sup> Anayasa Mahkemesi, T. 16.1.2003, E.2001/36, K.2003/3 (RG: 21.11.2003 – 25296); Anayasa Mahkemesi, T. 23.7.2003, E.2003/48, K.2003/76 (RG: 11.9.2004 – 25580).

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..." demektedir.

Burada uygulamada yat, kotra ve her türlü motorlu tekneden alınan ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun II sayılı listesinde yer alan vergilerin yüksekliği dikkat çekmektedir. Özellikle yat kavramının İdare tarafından sadece lüks tekne olarak anlaşılması ve denizcilikle amatör olarak uğraşanların da aynı kategoride olması alınan vergilerdeki adalet ve eşitlik anlayışını bozmaktadır.

Amatör Denizcilik Federasyonu tarafından yayınlanan bir çalışmada<sup>4</sup> otomobiller ve deniz taşıtları arasında bir karşılaştırma yapılmış, motor gücü ve motor hacmi kavramları dengelenerek yapılan bu kıyaslama sonucunda deniz taşıtları aleyhine sekiz kata kadar varan yüksek vergiler tespit edilmiştir.

<b>MTV'DE DENİZ ARACI VE OTOMOBİL KARŞILAŞTIRMASI</b>			
<b>Deniz Aracı</b>	<b>1-3 yaş</b>		<b>Otomobil</b>
<b>10-20 BG'ne kadar</b>	BG başına 16,68	<b>166,80-333,60</b>	<b>278</b>
<b>21-50 BG'ne kadar</b>	BG başına 22,24	<b>467,04-1.112</b>	<b>444</b>
<b>51-100 BG'ne kadar</b>	BG başına 27,80	<b>1.417,80-2,780</b>	<b>778</b>
<b>101-150 BG'ne kadar</b>	BG başına 33,36	<b>3.369,36-5.004</b>	<b>1,223</b>
<b>151 BG ve yukarısı (500)</b>	BG başına 50,04	<b>7.556,04-25.020</b>	<b>1.834-10.008</b>

<sup>4</sup> www.adf.org.tr

NOT:

- 1) Karşılaştırmada deniz araçlarının BG'leri otomobillerdeki yaklaşık motor hacimlerine uygun düşünülmüştür. Tek tek motor marka ve tipleri hacim/BG esasına göre karşılaştırılırsa farklar daha da büyük çıkacaktır. Örneğin 3032 cc hacimli kıçtan takma bir motor 250 BG üretmektedir. Bu takdirde otomobilde 1-3 yaş gurubunda 3.892 YTL olan MTV deniz motorunda 12.510 TL olmaktadır.  
2) En az hacimli otomobil motoru dahi 20'den daha çok BG üretir.

**MTV'DE DENİZ ARACI VE OTOMOBİL KARŞILAŞTIRMASI**

Deniz Aracı	4-5 yaş		Otomobil
10-20 BG'ne kadar	BG başına 11,12	111,20-222,40	194
21-50 BG'ne kadar	BG başına 16,68	350,28-834	333
51-100 BG'ne kadar	BG başına 22,24	1.134,24-2.224	611
101-150 BG'ne kadar	BG başına 27,80	2.807,80-4.170	945
151 BG ve yukarısı (500)	BG başına 38,92	5.876,92-19.460	1.334-7506

NOT:

- 1) Karşılaştırmada deniz araçlarının BG'leri otomobillerdeki yaklaşık motor hacimlerine uygun düşünülmüştür. Tek tek motor marka ve tipleri hacim/BG esasına göre karşılaştırılırsa farklar daha da büyük çıkacaktır. Örneğin 3032 cc hacimli kıçtan takma bir motor 250 BG üretmektedir. Bu takdirde otomobilde 4-6 yaş gurubunda 3.502 YTL olan MTV deniz motorunda 9.730 YTL olmaktadır.  
2) En az hacimli otomobil motoru dahi 20'den daha çok BG üretir.

**MTV'DE DENİZ ARACI VE OTOMOBİL KARŞILAŞTIRMASI**

Deniz Aracı	Yat 6-15 yaş		Otomobil
10-20 BG'ne kadar	BG başına 5,56	55,60-111,20	111-83
21-50 BG'ne kadar	BG başına 10,00	210-510	194-139
51-100 BG'ne kadar	BG başına 13,34	680,34-1.334	361-222
101-150 BG'ne kadar	BG başına 16,68	1.684,68-2.502	556-333
151 BG ve yukarısı (500)	BG başına 22,24	3.358,24-11.120	834-2001

NOT:

1) Karşılaştırmada deniz araçlarının BG'leri otomobillerdeki yaklaşık motor hacimlerine uygun düşünülmüştür. Tek tek motor marka ve tipleri hacim/BG esasına göre karşılaştırılırsa farklar daha da büyük çıkacaktır. Örneğin 3032 cc hacimli kıçtan takma bir motor 250 BG üretmektedir. Bu takdirde otomobilde 7-15 yaş gurubunda 2.112-1.056 YTL olan MTV deniz motorunda 5.560 YTL olmaktadır.  
2) En az hacimli otomobil motoru dahi 20'den daha çok BG üretir.

#### MTV'DE DENİZ ARACI VE OTOMOBİL KARŞILAŞTIRMASI

Deniz Aracı	16 yaş ve yukarısı		Otomobil
10-20 BG'ne kadar	BG başına 2,22	22,20–44,40	33
21-50 BG'ne kadar	BG başına 4,44	93,24–222	55
51-100 BG'ne kadar	BG başına 5,56	283,56–556	88
101-150 BG'ne kadar	BG başına 7,78	785,78–1.167	133
151 BG ve yukarısı (500)	BG başına 11,12	1.679,12–5.512	200–778

NOT:

1) Karşılaştırmada deniz araçlarının BG'leri otomobillerdeki yaklaşık motor hacimlerine uygun düşünülmüştür. Tek tek motor marka ve tipleri hacim/BG esasına göre karşılaştırılırsa farklar daha da büyük çıkacaktır. Örneğin 3032 cc hacimli kıçtan takma bir motor 250 BG üretmektedir. Bu takdirde otomobilde 16 ve yukarısı yaş gurubunda 389 YTL olan MTV deniz motorunda 2.780 YTL olmaktadır.  
2) En az hacimli otomobil motoru dahi 20'den daha çok BG üretir.

Bu açıdan bakıldığında dört listede de farklı kriterler tespit edildiği görülmektedir. Bu sebeple arada eşitsizlikler olmaması mümkün değildir. Bu eşitsizlikler olduğu sürece de vergilerle ilgili eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılıklar olması da kaçınılmazdır.

Bunun yanında verginin kapsamı bakımından kamuda yer alan araçların ve ticari olarak kaydedilmiş araçların vergi dışı kalması ve bu araçların gerek sayıca çok olması gerekse farklı alanlarda kullanılması vergiye olan güveni sarsmaktadır. Kuşkusuz güven sarsıcı en önemli husus hukuka uygun düzenlemelerin eksikliğidir. Vergi ve hukuk arasında denge kurulmadığında kaybedilen güven tekrar oluşmamaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinde de olan budur. Kapsama dahil edilen



araçlar arasında vergilendirme kriteri oluşturulmasında zaafiyetler vardır. Vergi İdaresi getirdiği kıstasların sebeplerini izah edebilmelidir. Oysa gerek farklı değerlerde olan araçların değeriyle ters orantılı vergilere tabi olabilmesi, gerekse ödenen vergilerin eşitliği bozucu sonuçlar yaratması karşısında ve hatta bu vergi türüne diğer ülkelerin yaklaşım tarzına baktığımızda bu tür bir izahatın hem kolay olmayacağı hem de vergi mükelleflerini tatmin etmeyeceği aşikârdır.

Bu açıklamalardan sonra konu ile ilgili olarak yakın zamanda verilen bir Anayasa Mahkemesi kararını da değerlendirmek gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi 23.6.2004 tarihli E.2004/14, K.2004/8 sayılı Kararı ile 5035 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesini değiştiren 23. maddesinin ve 197 sayılı Yasa’nın 6. maddesinde yer alan (II), (III) ve (IV) sayılı tarifeleri değiştiren 24. maddesinin, Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine karar vermiştir.

22 Ekim 2005 tarih 25974 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 23.6.2004 tarihli E.2004/14, K.2004/8 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı iptal davası yolu ile Anayasa Mahkemesi önüne getirilmiş ve 25.12.2003 günlü, 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un;

- ▶ 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesini değiştiren 23. maddesinin,
- ▶ 197 sayılı Yasa’nın 6. maddesinde yer alan (II), (III) ve (IV) sayılı tarifeleri değiştiren 24. maddesinin,
- ▶ 50. maddesinin (d) bendinin,

Anayasa’nın 2., 7., 8., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırılığı iddiasıyla iptalleri ve yürürlüklerinin durdurulması talep edilmiştir. Bu talebe gerekçe olarak 27.2.2004 tarihli dava dilekçesinde temel olarak şu ifadeler yer almaktadır:

“Hükümetin hazırlayarak parlamentoya sunduğu, ekonomik olayları etkileyebilecek, vergilemede basitlik ve adaleti sağlamaya yönelik düzenlemeleri içeren Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı parlamentoda

görüülerek kabul edilmiştir. 5035 sayılı Kanunda yer alan düzenlemelerin bir bölümü, motorlu taşıtlar vergisi ile ilgilidir. 5035 sayılı Kanun, motorlu taşıtların, değerlerinin göz önünde tutularak vergilendirilmesini esas alan düzenlemeler getirmemiştir. 5035 sayılı Kanun ile motorlu taşıtlar vergisinde yapılan yeni düzenlemelerle, vergi yükünün dağılımındaki adaletsizlik ortadan kalkmamıştır.

Bu düzenlemeler yanında, Kanunun yürürlüğü ile ilgili madde de, hukukun temel ilkelerinden olan kanunların geriye yürümezliği ilkesine aykırıdır. Özet olarak ifade etmek gerekirse, söz konusu düzenlemeler hukukun temel ilkelerine ve Anayasa'ya aykırılıklar içermektedir. Anayasa'ya aykırı olan bu hükümlerin iptali ve uygulanmaları durumunda giderilmesi olanaksız hukukî durum ve zararlar ortaya çıkacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin durdurulması istemi ile Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası açılmıştır. Bu kapsamda:

► 197 Sayılı Kanunun 5 inci Maddesinin Anayasa'ya Aykırılığı

Motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi gibi servet üzerinden alınan vergidir. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun kapsamına giren taşıtlar, Kanunun 5. ve 6. maddesindeki (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergilendirilmektedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde yapılan değişiklikler; mükelleflerin ödeme gücünü esas almak suretiyle mevcut adaletsiz yapıyı değiştirmedigi gibi, kimi yönlerden daha da adaletsiz bir durumun ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Yapılan düzenlemeyle, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun (I) sayılı tarifesinde yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletlerin vergilendirilmesindeki net ağırlık uygulamasına son verilmekte, motor silindir hacmi ve yaş esasını baz alan bir vergi uygulaması getirilmektedir.

Buna göre, taşıtların silindir hacimleri, 1300 cm<sup>3</sup> ve aşağısı; 1301 – 1600 cm<sup>3</sup>; 1601 – 1800 cm<sup>3</sup>; 1801 – 2000 cm<sup>3</sup>; 2001 – 2500 cm<sup>3</sup>; 2501 – 3000 cm<sup>3</sup>; 3001 – 3500 cm<sup>3</sup>; 3501 – 4000 cm<sup>3</sup>; 4001 cm<sup>3</sup> ve yukarısı olarak dokuz farklı grupta derecelendirilmiştir.

Ayrıca bu derecelendirme de kendi içinde 1–3 yaş, 4–6 yaş, 7–11 yaş, 12–15 yaş, 16 ve yukarı yaş olmak üzere 5 ayrı gruba ayrılmıştır.

Taşıtın motor silindir hacmi arttıkça ödenecek motorlu taşıtlar vergisinin tutarı da artmakta; taşıtın yaşı büyüdükçe ödenecek motorlu taşıtlar vergisinin tutarı azalmaktadır.

Taşıtın motor silindir hacmi ve yaşı ise, verginin konusunu oluşturan taşıtın değerini, yani servet unsurunun değerini doğrudan doğruya yansıtmamaktadır. Aynı silindir hacmi ve yaştaki, değeri birbirinden çok farklı taşıtlar için aynı verginin öngörülmesi, eşitlik görünümünde fakat aslında Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür" denilmektedir. Fıkroda, verginin genel olması, mali güce göre olması ve kamu giderlerini karşılamak üzere alınması öngörülmüştür. Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödenmesini amaçlar.

Mali güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınmasını gerektirir.

Vergilendirmede adalet ve eşitlik; verginin mali güce göre ödenmesi ve herkesin vergi ödemesi ilkesi ile hayata geçer. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere dayanılarak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranlarda vergilendirilmesini gerektirir.

Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımının sağlanması amaçlanmıştır. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı değerlendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme gibi uygulamalar, vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağılımının araçlarıdır.

Yasa koyucu, Anayasal kurallara uymak koşuluyla gelir, servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre değişik ölçütler getirebilir. Ancak, bu ölçütlerin de Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan verginin mali güce göre alınması ve genel olması ilkelerine ve Anayasa'nın diğer hükümlerine uygun olması gerekir.

5035 sayılı Kanunun 23. maddesinin değiştirdiği 197 sayılı Kanunun 5. maddesinde yapılan düzenlemede ise, bir servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisinin miktarının, vergi konusu olan taşıtın değerine göre belirlenmediği görülmektedir. Bunun yerine, motor silindir hacmine ve taşıtın yaşına göre vergilendirme esası benimsenmiştir. Bu da, vergi yükünün adaletsiz ve eşitlik ilkesine aykırı bir biçimde dağılımına yol açmıştır.

5035 sayılı Kanunun gerekçesinde, aracın değeri ile bağlantılı bir vergileme için en uygun ölçünün aracın sigorta değerinin olduğu açıkça ifade edilmiştir. Yani, motor silindir hacmi ve taşıtın yaşı gibi ölçütlerin taşıtların gerçek değerini yansıtmadığı, bu ölçütlere göre vergi alındığında, vergi yükünün adaletsiz dağılımına neden olunacağı ve mükelleflerden ödeme güçlerini aşan miktarda vergi alınacağı, kanun koyucu tarafından dolaylı olarak kabul edilmektedir.

Nitekim bu kabul, 5035 sayılı Kanunun 23. maddesiyle değiştirilen 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin son fıkrasında açıkça görülmektedir. Söz konusu fıkra aynen şöyledir: (I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından her yılın Ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin % 6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak

belirlemeye, bu oranı % 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu fıkra da göstermektedir ki, 5035 sayılı Kanununun 23 üncü maddesiyle getirilen ve taşıtlar için ödenecek olan motorlu taşıtlar vergisinin hesabında dikkate alınan kriterler, taşıtın yani servetin gerçek değerini ortaya koymamaktadır. Bu nedenle de mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı ve eşitlik ilkeleriyle, dolayısıyla Anayasa'nın 10. ve 73. maddeleriyle bağdaşmamaktadır.

Diğer taraftan, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesine eklenen fıkra ile mali gücü aşan ve vergi yükünün adaletsiz dağılımına neden olacak vergilendirme durumlarını önlemek üzere tedbir alabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bu yetkilendirme; yetkinin sınırları çok geniş olduğu için Anayasa'nın yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesine aykırıdır. Kaldı ki böyle bir yetkilendirme, keyfi uygulamalara yol açabilecek, ölçüsüz bir yetkilendirme niteliğini de taşımaktadır.

5. maddenin son fıkrasına göre, (I) sayılı tarifede yer alan taşıtların kasko değerinin % 6'sından fazla miktarda vergi ödemeleri, mali gücü aşan oranda vergilendirme olarak kabul edilmektedir.

Taşıtların kasko değerinin % 6'sından fazla miktarda vergi ödemeleri halinde Bakanlar Kurulu vergi tutarını bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden tutara indirebilecektir. Örneğin, motor silindir hacmi 4001 cm<sup>3</sup>'ten büyük ve 3 yaşından küçük bir taşıt için ödenecek olan motorlu taşıtlar vergisi tutarı (9 milyar TL.), aynı taşıtın kasko değerinin % 6'sını aşarsa, Bakanlar Kurulu bu yaş grubundaki taşıtların motorlu taşıtlar vergisini bir alt kademedeki taşıtlar için belirlenen tutara indirebilecektir. Yani, (5 milyar 500 milyon TL'ye). Bunun anlamı, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki ile taşıtın vergi tutarının % 39 oranında azaltılabilecek olmasıdır.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini aynı anda tüm kademeler için kullanabilir. Bu durumda 3 yaş ve altındaki taşıtlar için ödenecek olan motorlu taşıtlar vergisi tutarı 9 milyar TL'den 250 milyon TL'ye düşebilir. Bakanlar Kurulu bu durumda motorlu taşıtlar vergisi tutarını % 97 oranında azaltabilecektir.

Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın; vergilerin matrah ve oranlarının alt ve üst sınırlarının; tarh, tahakkuk ve tahsil usullerinin; yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı olmadığı durumlarda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte idari işlem yapma yetkisi verilebilir.

Nitekim, Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan hükme göre; "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."

Anayasa'da Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin sınırları bellidir. Bu sınırlar içinde kalarak Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi Anayasa'ya uygundur. Ancak Bakanlar Kurulu'na, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması, değiştirilmesi ve vergilerin yasallığı ilkesini zedeleyecek ölçüde geniş yetkiler verilirse, bu yetkilendirme Anayasa'ya aykırı olur.

Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında belirtildiği gibi, yürütme organına; asli, genel, sınırsız, esasları ve çerçevesi belirsiz ve takdir yetkisinin çok geniş olarak kullanılmasına yol açabilecek düzenleme yetkisi verilemez. Bunun nedeni, böyle bir yetkilendirmenin yürütmeye yasama yetkisinin devredilmesi anlamına gelmesi ve böyle bir yetki devrine Anayasa'nın 7. maddesinin imkân tanımamasıdır.

Anayasa'nın 8. maddesinde, yürütme yetkisi ve görevi, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir biçiminde tanımlanan "idarenin kanuniliği" ilkesi de, bir konuda yapılacak düzenlemenin, yasama yetkisinin devrine yol açmayacak belirginlikte olmasını gerektirir.

Oysa, dava konusu 197 sayılı Kanunun 5. maddesiyle Bakanlar Kurulu'na takdir yetkisinin çok geniş olarak kullanılmasına yol açabilecek düzenleme yetkisi

verilmiştir. İdareye tanınan bu geniş yetkinin açık bir yetki devri oluşturduğunda duraksamaya yer yoktur.

Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin E. 2001/36 sayılı kararında aynen şöyle denilmektedir:

“Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir. İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır”

5. maddenin son fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilen yetki, keyfi uygulamalara yol açacak kadar geniş ve belirsiz olduğu için, hukuk güvenliğini sarsacak ve Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesiyle çelişecektir.

Öte yandan, Anayasa'ya aykırı hükümlerin hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti ilkelerine aykırı düşeceği de açıktır.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu 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, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilinci olan devlettir.

Anayasa'ya aykırı bir hükmün Anayasa'nın 11. maddesindeki Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkeleriyle bağdaşması da düşünülemez. Bu yüzden söz konusu düzenleme Anayasa'nın 11. maddesine de aykırıdır.

Dava dilekçesinde belirtilen bütün bu nedenlerle, 5035 sayılı Kanunun 23. maddesiyle değiştirilen 197 sayılı Kanunun 5. maddesi, Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine; 7. maddesindeki yasama yetkisinin, Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinde olduğu, bu yetkinin devredilemeyeceği kuralına; 8. maddesindeki, yürütme yetkisi ve görevi, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir biçiminde tanımlanan idarenin kanuniliği ilkesine; 10. maddesindeki kanun önünde eşitlik ilkesine; 11. maddesindeki Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesine ve 73. maddesindeki vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılması ve herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ilkelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir sonucuna varılmıştır.

► 5035 Sayılı Kanunun 24. Maddesi ile Değiştirilen 197 Sayılı Kanunun 6. Maddesinde Yer Alan (II), (III) ve (IV) Sayılı Tarifelerin Anayasa'ya Aykırılığı

5035 sayılı Kanunun 24. maddesiyle değiştirilen 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinin (II) sayılı tarifesinde, minibüs; otobüs ve benzerleri; kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri, (III) sayılı tarifesinde, yat; kotra ve her türlü özel tekneler, (IV) sayılı tarifesinde ise, uçak ve helikopterler yer almaktadır.

5035 sayılı Kanunun 24. maddesiyle bazı taşıtların tarifeleri değiştirilmiş ve kamyon, kamyonet, çekici, ve benzeri taşıtların vergileme kriterleri olarak istiap haddi uygulamasına son verilerek teknik belgelerinde yazılı azami toplam ağırlık esasına geçilmiştir. Yeni düzenlemeyle panel van ve motorlu karavanlar da (II) sayılı tarife kapsamına alınmıştır, (II) sayılı tarife kapsamına girecek taşıtlar için ödenecek olan motorlu taşıtlar vergisinin miktarı, minibüs; panel van ve motorlu karavanlar; otobüs



ile kamyon; kamyonet; çekici ve benzerleri için farklı kriterler esas alınarak belirlenmiştir.

Örneğin, minibüsler için belirlenen tek kriter taşıtın yaşıdır. Buna göre minibüsün yaşı büyüdükçe, ödenecek vergi azalmaktadır. Minibüsler için ödenecek olan motorlu taşıtlar vergisi miktarını belirleyen başkaca bir kriter bulunmamaktadır.

Panel van ve motorlu karavanlar için motor silindir hacmi ve taşıtın yaşı olmak üzere iki kriter tespit edilmiştir. Taşıtın motor silindir hacmi yükseldikçe ödenecek motorlu taşıtlar vergisi miktarı artmakta, taşıtın yaşı büyüdükçe motorlu taşıtlar vergisi miktarı azalmaktadır.

Otobüsler için ise iki kriter belirlenmiştir. Otobüsteki oturma yeri sayısı ve taşıtın yaşı. Otobüsteki oturma yeri sayısı arttıkça ödenecek motorlu taşıtlar vergisi miktarı artmakta, taşıtın yaşı büyüdükçe motorlu taşıtlar vergisi miktarı azalmaktadır.

Kamyon ve kamyonetler için ödenecek motorlu taşıtlar vergisi taşıtın toplam ağırlığına ve yaşına bağlı olarak belirlenmektedir. Kamyon ve kamyonetin yük azami toplam ağırlığı kg. olarak arttıkça ödenecek motorlu taşıtlar vergisi miktarı artmakta, taşıtın yaşı büyüdükçe motorlu taşıtlar vergisi miktarı azalmaktadır.

Motorlu deniz taşıtları (III) sayılı tarifeye göre vergilendirilmektedir. (III) sayılı tarife kapsamına giren deniz taşıtları için ödenecek motorlu taşıtlar vergisi miktarı, taşıtların motor gücü (BG) arttıkça ödenecek motorlu taşıtlar vergisi miktarı artmakta, deniz taşıtının yaşı büyüdükçe motorlu taşıtlar vergisi miktarı azalmaktadır.

Uçak ve helikopterler ise (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilmektedir. Uçak ve helikopterler için ödenecek motorlu taşıtlar vergisi miktarı, taşıtın azami kalkış ağırlığı ve yaşına göre belirlenmektedir. Uçak ve helikopterin azami kalkış ağırlığı arttıkça ödenecek motorlu taşıtlar vergisi miktarı artmakta taşıtın yaşı büyüdükçe motorlu taşıtlar vergisi miktarı azalmaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisi bir servet vergisidir ve servet (taşıt) üzerinden alınmalıdır. Oysa, 5035 sayılı Kanununun 24 üncü maddesiyle değiştirilen 197 sayılı Kanununun 6. maddesinde, motorlu taşıtlar vergisinin miktarı, verginin konusunu oluşturan taşıtların değerinden neredeyse bağımsız olarak belirlenmektedir. Şöyle ki, söz konusu maddedeki (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtların motorlu taşıtlar vergisi miktarı, taşıtın yaşına; silindir hacmine; oturma yeri sayısına; motor gücüne; azami toplam ağırlığına ve azami kalkış ağırlığına bağlı olarak tespit edilmektedir.

Ancak bunlardan hiçbirisi verginin konusunu oluşturan taşıtın yani servet unsurunun değerini doğrudan doğruya yansıtmamakta ve taşıtlar üzerindeki motorlu taşıtlar vergisi yükünün birbirinden çok farklı ve adaletsiz bir şekilde oluşmasına neden olmaktadır. Bu da, değeri birbirinden çok farklı araçlar için ödenecek verginin aynı olması gibi, eşitlik görünümünde fakat aslında Anayasa'nın 10. maddesinde ifade edilen kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür" denilmektedir. Fıkra, verginin genel olması, mali güce göre olması ve kamu giderlerini karşılamak üzere alınması öngörülmüştür. Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödenmesini amaçlar.

Mali güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir.

Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınmasını gerektirir.

Vergilendirmede adalet ve eşitlik; verginin mali güce göre ödenmesi ve herkesin vergi ödemesi ilkesi ile hayata geçer. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere dayanılarak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise farklı oranlarda vergilendirilmesini gerektirir.

Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımının sağlanması amaçlanmıştır. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı değerlendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme gibi uygulamalar vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımının araçlarıdır.

Yasa koyucu, Anayasal kurallara uymak koşuluyla gelir, servet ya da harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre değişik ölçütler getirebilir. Ancak, bu ölçütlerin de Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan verginin mali güce göre alınması ve genel olması ilkelerine uygun olması gerekir.

5035 sayılı Kanununun 24 üncü maddesi ile değiştirilen 197 sayılı Kanununun 6. maddesinde yer alan (II), (III) ve IV sayılı tarifeler, yukarıda açıklanan nedenlerle Anayasa'nın vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılması, herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ve kanun önünde eşitlik ilkelerine, dolayısı ile Anayasa'nın 10 ve 73. maddelerine aykırıdır.

Anayasa'nın bir maddesine aykırı olan bir düzenleme, hukukun üstünlüğüne ve dolayısı ile Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine de aykırıdır. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu 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, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan,

yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilinci olan devlettir.

Anayasa'ya aykırı bir hükmün Anayasa'nın 11. maddesindeki Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkeleriyle bağdaşması da düşünülemez. Bu yüzden söz konusu düzenleme Anayasa'nın 11. maddesine de aykırıdır.

Dava dilekçesinin bu bölümünde de bütün bu sayılan sebeplerle Yukarıda 5035 sayılı Kanunun 24. maddesi ile değiştirilen 197 sayılı Kanunun 6. maddesinde yer alan (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerin, Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine; 10. maddesindeki kanun önünde eşitlik ilkesine; 11. maddesindeki Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesine ve 73. maddesindeki vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılması ve herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ilkelerine aykırı olduğu ve iptal edilmeleri gerektiği iddia edilmiştir.

► 5035 Sayılı Kanunun 50. Maddesinin (d) Fıkrasının Anayasa'ya Aykırılığı

5035 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" 02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. 5035 sayılı Kanunun 50. maddesinin (d) fıkrasında yer alan düzenleme; (a), (b) ve (c) fıkralarında belirtilenlerin dışındaki hükümlerin 02.01.2004 tarihinde ve 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğini göstermektedir.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, hukukun temel kurallarındandır. Bu kural genel olarak ceza hukukuna ilişkin olarak ifade edilmekle birlikte vergi hukuku için de geçerli olan kuraldır. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vukuu bulunduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanamaz.

Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi açısından önem taşır. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukukî güvenliği sağlama ilkesine yöneliktir ve vergiyi

doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek döneme ilişkin planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenini sarsar.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu 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, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilinci olan devlettir.

Devletin tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygun olması, kazanılmış haklara saygıyı da içerir. Vergide adaletin sağlanabilmesi için kazanılmış haklara dokunulmaması gerekir. Anayasa Mahkemesi, kazanılmış bir haktan bahsedilebilmesi için, bu hakkın yeni yasadaki önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemlerle biçimde elde edilmiş olmasının aranacağını belirtmiştir. (E. 1995/6, K. 1995/29)

Anayasa Mahkemesi'nin aynı kararında; "vergide adalet de bu anlamda kazanılmış haklara dokunulmamasını gerektirir. Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımının yapılması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre; vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, bu olaya ilişkin vergi yükünün artırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebilir" denilmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 9. maddesine göre, motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi idaresi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Yani 1 Ocak 2004 itibariyle vergiyi doğuran olay tamamlanmış olmasına rağmen, 2 Ocak 2004 tarihinde yayınlanan 5035 sayılı Kanun, geriye yürür bir şekilde düzenlenmiştir.

5035 sayılı Kanunun 50. maddesinin (d) fıkrasında geriye yürür bir şekilde yapılan düzenleme nedeniyle ise, başta motorlu taşıtlar mükellefleri olmak üzere mükelleflerin vergi yükünün artırıldığı çok açıktır.

Yukarıdaki açıklamalar sonucunda, 5035 sayılı Kanunun 50. maddesinin (d) fıkrasındaki düzenlemenin, geriye yürür nitelikte olması bakımından Anayasa'nın 73. maddesindeki vergilerin kanuniliği ilkesine; kazanılmış hakları korumaması ve geriye yürür nitelik taşıması dolayısı ile hukuki güven duygusunu sarsması bakımından hukukun genel ilkelerine ve Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı düştüğünü ortaya koymaktadır. Anayasa'ya aykırı bir hükmün Anayasa'nın 11. maddesindeki Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkeleriyle bağdaşması da düşünülemez. Bu yüzden söz konusu düzenleme Anayasa'nın 11. maddesine de aykırıdır.

Dava dilekçesinde 5035 sayılı Kanunun 50. maddesinin (d) fıkrası, kanunların geriye yürümezliği ve kazanılmış hakların korunması ilkelerine dolayısı ile Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine, 11. maddesindeki Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkesine ve 73. maddesindeki vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu için iptali gerekmektedir sonucuna varılmıştır.

Dava ile illi olarak esastan yapılan incelemede şu sonuçlara varılmıştır:

**1 – 5035 Sayılı Yasa'nın 23. Maddesiyle Değiştirilen 197 Sayılı Yasa'nın 5. Maddesinin İlk Fıkrası ile 24. Maddesiyle Aynı Yasa'nın 6. Maddesinde Yapılan Değişikliğin İncelenmesi**

Dava dilekçesinde, motor silindir hacmi ve yaşın verginin konusunu oluşturan taşıtın gerçek değerini yansıtmaması nedeniyle bir servet vergisi niteliğinde olan motorlu taşıtlar vergisinin, taşıtın gerçek değerine göre belirlenemediği, aynı silindir hacmi ve yaştaki değeri birbirinden çok farklı taşıtlar için aynı verginin alınmasının, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu; Yasa'nın gerekçesinde de taşıtın gerçek değeri ile bağlantılı vergileme için en uygun ölçütün taşıtın kasko sigortası değeri olduğunun ifade edildiği, sadece motor silindir hacmi ve yaş unsurlarına göre vergi alınmasının mali gücü aşan miktarda vergi alınmasına yol açtığı; bu durumun Yasa'nın 23. maddesiyle değiştirilen 197 sayılı Yasa'nın 5. maddesinin son fıkrasındaki Bakanlar Kurulu'na yetki veren kuralda da açıkça görüldüğü; 24. madde ile değiştirilen (II), (III) ve (IV) sayılı tarifeler kapsamındaki taşıtların vergi miktarının, yaş, motor silindir hacmi, oturma yeri sayısı, motor gücü, azami toplam ağırlık ve azami kalkış ağırlığı ölçütlerine göre belirlendiği, oysa bunlardan hiçbirisinin verginin konusunu oluşturan taşıtın, bu bağlamda servet unsurunun değerini yansıtmada yeterli olamadığı ve vergi yükünün birbirinden çok farklı ve adaletsiz bir şekilde dağılımına yol açarak kanun önünde eşitlik ilkesini zedelediği; ayrıca belirtilen ölçütlere göre vergilendirmenin, değeri birbirinden çok farklı taşıtlarda aynı verginin alınması sonucunu doğurduğu, bunun da Anayasa'nın 10. maddesine ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini öngören Anayasa'nın 73. maddesine; Anayasa'ya aykırı bir hükmün, hukuk devleti ve Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkeleriyle bağdaşmaması nedeniyle de Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

197 sayılı Yasa'nın 5035 sayılı Yasa'nın 23. maddesi ile değiştirilen 5. maddesinin ilk fıkrasında yer alan (I) sayılı tarifede; otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletlerin, aynı Yasa'nın 24. maddesi ile değiştirilen 6. maddesinde yer alan (II) sayılı tarifede; minibüs, panel van ve motorlu karavanlar, otobüs ve benzerleri, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerlerinin, (III) sayılı tarifede, yat, kotra ve her türlü motorlu özel teknelerin, (IV) sayılı tarifede; uçak ve helikopterlerin vergileme ölçüleri ve vergi tutarları belirlenmiştir.

(I) sayılı tarifede, daha önce beş kademedede uygulanmakta olan “net ağırlık” ile “lüks otomobil” ölçütüne son verilerek, dokuz kademedede uygulanması öngörülen “motor silindir hacmi (cm<sup>3</sup>)” ölçü alınmış, eski tarifede; “1–6, 7–15, 16 ve daha yukarı” olmak üzere üçe ayrılan yaş grubu, yeni tarifede; “1–3, 4–6, 7–11, 12–15, 16 ve yukarısı” biçiminde beş gruba çıkarılmıştır. Ayrıca, (I) sayılı tarife kapsamındaki panel vanlar (II) sayılı tarifeye aktarılmış, tarifede yer almayan motosikletler ise, beş yaş grubu ve motor silindir hacimlerine göre dört kademe oluşturularak (I) sayılı tarife kapsamına alınmış ve birinci fıkradaki otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları sözcüklerine “ve benzerleri” eklenmiştir. (II) sayılı tarifede; “1-6, 7-15 ile 16 ve yukarı” yaş gruplarında herhangi bir değişiklik yapılmamış, ancak motor silindir hacimlerine göre iki kademe oluşturularak panel van ve motorlu karavanlar tarifeye eklenmiş, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerlerinin vergilendirilmesinde, “istiab haddi” yerine “azami toplam ağırlık” ölçüsü esas alınmış ve kapsamdaki taşıtların vergi tutarları değişik oranlarda artırılmıştır. Minibüsler için vergilendirmede sadece “yaş” ölçü alınmıştır. Kapsamdaki diğer taşıtlardan panel van ve motorlu karavanlar, motor silindir hacimlerine göre “iki”, otobüs ve benzerleri, oturma yeri sayılarına göre “dört”, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri azami toplam ağırlıklarına göre “altı” kademe oluşturulmak suretiyle üç yaş grubu esas alınarak vergilendirilmiştir. (III) sayılı tarifede; “1–3, 4–5, 6–15, 16 ve yukarı yaş” olmak üzere dört yaş grubu ve beş kademe oluşturularak “motor gücü (BG)”; (IV) sayılı tarifede de dört yaş grubu ve yedi kademe oluşturularak “azami kalkış ağırlığı” ölçüleri esas alınmıştır.

Anayasa'nın “Vergi ödevi” başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”* denilerek, kamu giderlerini karşılamak üzere ödenen verginin “malî güce göre alınması” ve “genelliği” ilkeleri benimsenmiştir.

Genellik ilkesi, malî gücü olan herkesin, vergi yükümlüsü olmasını ve ayırım gözetilmeksizin gelir, servet veya harcamaları üzerinden vergi ödemesini gerektirir.

Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirtir. “Malî güç”, genellikle “ödeme gücü” anlamında



kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin, herkesten malî gücüne göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirme alanına yansımalarıdır. Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan "yasa önünde eşitlik" ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlayarak yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğundan, bu ilkenin, vergi yükünün dağılımında gözetilmesi gereken temel bir unsur olduğu kuşkusuzdur. Malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan da farklı tutarda vergi alınması vergide eşitlik ilkesinin esasını oluşturur. Bu bağlamda, 73. maddenin ikinci fıkrasında da vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülerek eşitlik ve hukuk devleti temelinde maliye politikasının sosyal amacı vurgulanmıştır.

Motorlu taşıtlar vergisi, konusu motorlu kara, hava ve deniz taşıtları olan bir servet vergisi niteliğindedir. Servet, genelde ekonomik bir anlam taşır. Ekonomik anlamda servetin vergilendirilmesinde, servetin gerçek değerinin saptanmasını sağlayan ölçülerin kabulü gerekir. Taşıtların gerçek değerinin tespiti, getirilen yasal ölçünün mali gücü yansıtması, adaletli ve dengeli olması bakımından önem taşımakta ise de motorlu taşıtlar vergisinde olduğu gibi kimi durumlarda, gerçek değeri saptamanın çok zor veya olanaksız bulunması ya da bunun verginin toplanmasında aksamalara yol açması, ekonomik olmaması gibi nedenlerle yasa koyucunun farklı özellikleri esas alarak gerçek değere en yakın değer bulunabilmesi için vergilendirmenin anayasal ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla değişik ölçüler öngörebileceğinin kabulü gerekir.

197 sayılı Yasa'nın 5035 sayılı Yasa ile değiştirilen 5. ve 6. maddelerinde düzenlenen tarifelerde, motor silindir hacmi (cm<sup>3</sup>), taşıt cinsi, oturma yeri, azami toplam ağırlık, motor gücü (BG), azami kalkış ağırlığı ve yaş gibi teknik nitelikteki vergileme ölçüleri esas alınmış, ancak aynı özellikteki araçlara sahip olan yükümlüler arasında ayırım ve ayrıcalık yapılmamıştır.

Açıklanan nedenlerle, 5035 sayılı Yasa'nın 23. ve 24. maddeleriyle yapılan dava konusu değişiklikler, Anayasa'nın 2. 10. 11. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

## **2 – 5035 Sayılı Yasa'nın 23. Maddesiyle Değiştirilen 197 Sayılı Yasa'nın 5. Maddesinin İkinci Fıkrasının İncelenmesi**

Dava dilekçesinde, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin, keyfi uygulamalara yol açabilecek kadar geniş ve ölçüsüz olması nedeniyle yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine; belirsiz olması nedeniyle de yürütme yetkisi ve görevi, "Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir" biçiminde tanımlanan; idarenin kanuniliği ve hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliği ilkesine aykırı olduğu, Anayasa'ya aykırı bir hükmün aynı zamanda Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkeleriyle de bağdaşmadığı belirtilerek, Bakanlar Kurulu'na yetki veren kuralın, Anayasa'nın 2. 7. 8. 11. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

197 sayılı Yasa'nın 5035 sayılı Yasa'nın 23. maddesiyle değiştirilen 5. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, (I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından her yılın Ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin % 6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı % 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" denilerek verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Buna göre, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer alması ve vergi konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında da *“vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”* denilmektedir.

Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, konunun özelliği gereği, ayrıntılarının yasada düzenlenmesinin olanaklı bulunmadığı durumlarda, anayasal ilkelere uyulmak ve yasal çerçevesi çizilmek koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda, açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapma hususunda yürütme organı yetkilendirilebilir.

Dava konusu ikinci fıkra ile Bakanlar Kurulu'na sadece yasa ile belirlenmiş sınırlar arasında değişiklik yapmak ya da fıkroda öngörülen koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak aynı yaş grubundaki taşıtlar için vergi tutarlarını bir alt kademeye göre saptama yetkisi verildiğinden, idarenin kanuniliği ve hukuk güvenliği ilkelerinin zedelendiğinden söz edilemez.

Açıklanan nedenlerle, kural Anayasa'nın 73. maddesine ve bu bağlamda, 2. 7. 8. ve 11. maddelerine de aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

### **3 – 5035 Sayılı Yasa'nın 50. Maddesinin (d) Bendinin İncelenmesi**

Dava dilekçesinde, motorlu taşıtlar vergisi yönünden, 1,1. 2004 tarihinde vergiyi doğuran olay tamamlanmış olmasına karşın, 2.1.2004 tarihinde yayımlanan 5035 sayılı Yasa'nın geriye yürür biçimde düzenlendiği böylece, vergi yükünün artırıldığı bu durumun, Anayasa'nın 73. maddesindeki verginin kanuniliği ile kazanılmış hakların korunması ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu, ayrıca Anayasa'ya aykırı bir hükmün, Anayasa'nın 11. maddesindeki Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesiyle de bağdaşmayacağı ileri sürülmüştür.

Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. *“Yasaların geriye yürümezliği ilkesi”*

uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar; geçmiş, yeni çıkarılan bir yasanın etki alanı dışında kalır. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.

5035 sayılı Yasa'nın 50. maddesinin (d) bendi ile, 197 sayılı Yasa'nın 5035 sayılı Yasa'nın 23. ve 24. maddeleri ile değiştirilen 5. ve 6. maddelerinin, Yasa'nın yürürlük tarihi olan 2.1.2004 tarihi yerine 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Buna göre, 5. maddenin birinci fıkrasında yer alan (I) sayılı tarife ve ikinci fıkrasında yer alan Bakanlar Kurulu'na yetki veren kural, 6. maddesinde yer alan, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerlerini içeren ve 5035 sayılı Yasa'nın 50. maddesinin (c) bendi uyarınca 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girecek olan (4) numaralı bent hariç, (II) sayılı tarife ile (III) ve (IV) sayılı tarifeler, 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Motorlu taşıtlar vergisi, 197 sayılı Yasa'nın 9. maddesine göre, her takvim yılının Ocak ayı başında kendiliğinden tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş sayılan, Ocak ve Temmuz aylarında da iki eşit taksitte ödenen, kendine özgü bir servet vergisi niteliğindedir.

197 sayılı Yasa'nın 9. maddesine göre, 2004 yılı motorlu taşıtlar vergisi, 1.1.2004 tarihi itibarıyla tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş, ancak birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçirilmeden dava konusu kuralla; önceki Yasa döneminde başlamış ve henüz sonuçları doğmamış bir hukuksal ilişki, yeniden düzenlendiğinden bu durumun geriye yürüme olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir.

Açıklanan nedenlerle kural, Yasa'nın 23. ve 24. maddeleri yönünden Anayasa'nın 2. 11. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Anayasa Mahkemesi bütün bu tespitlerden sonra 25.12.2003 günlü, 5035 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un;

- ▶ 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesini değiştiren 23. maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin oybirliğiyle reddine,
- ▶ 197 sayılı Yasa'nın 6. maddesinde yer alan (II), (III) ve (IV) sayılı tarifeleri değiştiren 24. maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin oybirliğiyle reddine,
- ▶ 50. maddesinin (d) bendinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin Fulya Kantarcıoğlu, Mehmet Erten, Mustafa Yıldırım ile Fazıl Sağlam'ın karşıoyları ve oyçokluğuyla reddine 23.6.2004 gününde karar vermiştir.

Geriye yürüme konusunda yazılan karşıoylarda, motorlu taşıtlar vergisine ilişkin tarifelerde değişikliğe yol açan kuralların yürürlüğünün, Yasa'nın Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdiği 2.1.2004 tarihinden bir gün geriye alınarak 1.1.2004 olarak saptanmasını öngören dava konusu kural, vergi mükellefleri yönünden 1 Ocak 2004 tarihinde yasa gereği kesinleşen verginin değişmesine neden olarak hukuk güvenliğinin zedelenmesine yol açmıştır denilmekte ve takvim yılının ilk yarısının son gününde yapılan artışların geriye yürütülmesi ile ikinci gününde yapılan değişikliğin geriye yürütülmesi arasında bir fark bulunmadığından bahisle dava konusu kuralın Anayasa'nın 2. maddesinde tanımlanan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu sonucuna varılmaktadır.

Öncelikle geriye yürüme konusuna değinecek olursak karşı oy yazılarında belirtilen hususların doğru olduğunu görürüz. Bu konu ile daha önceki çalışmalarda da benzeri problem dile getirilmiş olup sözkonusu düzenlemede geriye yürüme mevcuttur<sup>5</sup>.

5035 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler sonucunda motorlu taşıtlar vergisini hesaplama şekli ve miktarlarının değiştirilmiştir. Kanun koyucu her ne kadar 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayını tarihinde ifadesini getirmişse de 1.1.2004 tarihinde 5035 sayılı Kanun henüz yürürlükte değildir. Kanun 2.1.2004

---

<sup>5</sup> Hakan Üzeltürk, "2005 Yılında Uygulanacak Motorlu Taşıtlar Vergisinin Özellikleri", *Legal Malî Hukuk Dergisi*, Ocak-2005, s.17.

tarihinde yayınlanmıştır. Motorlu taşıtlar vergisinde mükellefiyet, takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık döneminin başından itibaren başlar. Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır. Aynı şekilde sicildeki kayıtlarının silinmesi halinde, silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer.

Bu durumda, motorlu taşıtlar vergisi Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettiğinden, Ocak ayının başı ifadesinden de 1 Ocak tarihi anlaşılması lazım geldiğinden, 2004 yılı motorlu taşıtlar vergisi 1.1.2004 tarihinde geçerli olan oranlarda, yani 2003 senesinde geçerli bulunan ve 19 seri numaralı Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen oranların % 28,5 olarak belirlenmiş olan yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle bulunmalıydı.

2.1.2004 tarihinde 5035 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ise ancak 9. maddede de ifade edildiği üzere, takvim yılının ilk altı ayı içerisinde yapılmış değişiklik kabul edilerek takip eden son altı aylık dönemin başında, 1.7.2004 tarihinde tahakkuk etmiş sayılmalıydı. Fakat maalesef bu hükme uyulmamış, kanun geriye yürürlü olarak uygulanmıştır. Bir hukuk devletinde olması gereken ise sene içerisinde yapılan değişikliklerin, değişikliği izleyen takvim yılı başından itibaren hüküm doğurması suretiyle mükellefin hukuki güvenliğinin sağlanmasıdır.

Anayasa Mahkemesi ikinci olarak motorlu taşıtlar vergisinde olduğu gibi kimi durumlarda, gerçek değeri saptamanın çok zor veya olanaksız bulunduğu esastan hareketle yasa koyucunun farklı özellikleri esas alarak değişik ölçüler öngörebileceğini kabul etmekte ve bu sebeple tarifelerde, motor silindir hacmi (cm<sup>3</sup>), taşıt cinsi, oturma yeri, azami toplam ağırlık, motor gücü (BG), azami kalkış ağırlığı ve yaş gibi teknik nitelikteki vergileme ölçülerinin esas alınmasını ayrımcı bulmamıştır.

Burada asıl üzerinde durulması gereken husus mali gücün saptanmasının zor olduğu hallerde daha objektif kurallar koyulma imkanı varken farklı kriterlere yönelmesinin mali güç ilkesini ne şekilde gerçekleştireceğidir. Bu tür bir uygulama yapıldığında sonuçların neler olduğunun değerlendirilmesi gerekir. Burada sadece her kategori kendi içerisinde değil birbirleriyle bağlantılı olarak da değerlendirilmelidir. Zira yukarıda sayılan her bir kıstas farklı araçlarda farklı sonuçlara yol açmakta, örneğin motor gücü, bu durumda taşıt değeri ve vergi değeri, arasında ciddi farklılıklar oluşmaktadır. Bazı hallerde vergiler o kadar yüksek bir seviyeye gelmektedir ki o aracın sadece vergileriyle kısa zamanda yeni ve daha iyi bir araç alma imkânı doğmaktadır.

Ayrıca her aracın farklı kıstaslarda değerlendirilmesi vergide olması gereken objektifliği de yok etmekte, kıstaslara bağlı farklı vergilendirme rejimi yaratmaktadır. Bütün bu mahzurların sonucunda ise mali güç ilkesinin sağlandığını söylemek inandırıcı değildir. Özellikle farklı araç grupları için yer alan tarifeler karşılaştırıldığında bu adaletsizlik çok daha bariz bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Bu yönde teknelerden alınan vergiler yazının başında da değinildiği üzere mali güç ilkesi konusundaki yanılma ve hatalı değerlendirmelerin tipik bir örneğini teşkil etmektedir.

Anayasa Mahkemesi üçüncü olarak da konunun özelliği gereği, ayrıntılarının yasada düzenlenmesinin olanaklı bulunmadığı durumlarda, anayasal ilkelere uyulmak ve yasal çerçevesi çizilmek koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda, açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapma hususunda yürütme organının yetkilendirilebileceğini ve bu durumda kendisine aynı yaş grubundaki taşıtlar için vergi tutarlarını bir alt kademeye göre saptama yetkisi verilmesinin idarenin kanuniliği ve hukuk güvenliği ilkelerini zedelemeyeceğini ifade etmektedir.

Bu kadar çok kriterin yer alması ve içerdiği bu karmaşa sebebiyle bu durumun kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerini zedelemeyeceğini ileri sürmek bir hukuk devletinde olmamalıdır. Burada değerlendirmenin bütün mükellefler arasındaki ilişkiler bakımından yapılması gerekir. Zira yapılan hatalı bir değerlendirme diğer kategorilerde yer alan mükellefler bakımından da adaletsizliklere yol açmaktadır.

Fakat motorlu taşıtlar vergisinin bünyesinde yer alan adaletsizlikler başka hukuki değerlendirmelere de engel olucu niteliktedir.

Anayasa Mahkemesi kararında maalesef ciddi yanlışlar sözkonusudur. Bunda en büyük sebep motorlu taşıtlar vergisi bünyesinde yer alan düzenlemelerin sonuçlarının bütün açıklığıyla belirlenememiş olması ve ancak vergi ilkelerinin bu sonuçlarla birlikte değerlendirilmesinden sonra daha sağlıklı sonuçlara ulaşılabileceğinin ifade edilememesidir. Kararda yer alan ifadeler düzenlemenin Anayasa'ya aykırı bulunmamasının gerekçelerini yansıtamamaktadır.

Burada kararın bu şekilde çıkmasının bir başka ve belki daha da önemli sebebi de ileri sürülen Anayasa'ya aykırılıkların bütün yönleriyle ortaya konulamamış olmasıdır. Her ne kadar anayasa mahkemesi gerekçelerle bağlı değilse de konu ile ilgili kıyaslamalar ve özellikle teknelerle ilgili adil olmayan sonuçlar ön plana çıkarılmalı ve konu bu açıdan tartışılmalıydı.

Gerek başvuru, gerekse karar içinde bulundurduğu bu eksiklikler sebebiyle maalesef hukuka ve Anayasa'ya aykırı bazı düzenlemelerin yürürlükte kalmasına yol açmıştır. Bugün ülkemizde motorlu taşıtlar vergisi alanındaki karmaşa ve adaletsizlik devam etmektedir. Konumuz açısından özellikle tekneler bakımından ülkemizdeki yanlış algılama ve buna bağlı olarak hatalı vergilendirme rejimi sebebiyle denizciliğimiz ciddi zararlar görmektedir. Bu durum sadece motorlu taşıtlar vergisi alanında değildir. Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi bakımından da önemli sıkıntılar mevcuttur. Denizcilikle bağlantılı olan diğer konulardaki hukuki eksiklikler sebebiyle de bugün denizciliğimiz istenilen yerde olmadığı gibi, teknelerdeki bayraklar da yabancı bayraktır. Bu konunun mutlaka çözümlenmesi gerekmekte olup, çözüm zannedildiği kadar zor değildir.

*“Ruhumuza dalgasız ölçüler dar geliyor”*

Bekir Sıtkı Erdoğan, *Deniz Harp Okulu Marşı*