**"...**

**II- İTİRAZIN GEREKÇESİ**

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

'(...) Anonim Şirketi tarafından 19.7.2008 günlü ve 26941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/13903 sayılı 'İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Edilecek Verginin Hesabına Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlere Ait Katma Değer Vergisinin Dahil Edilmemesine İlişkin' Bakanlar Kurulu Kararının, ''amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisi dahil edilmez.' kısmının iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı'na karşı açılan dava dosyası incelendi:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 1 nci maddede sayılan ve katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler nedeniyle bir mal veya hizmetin el değiştirmesi sonucu ilave edilen değerin vergilendirilmesini düzenlemektedir. Bunun için vergiye tabi işlemlerin her aşamasında, yüklenilen katma değer vergisinin, tahsil edilen katma değer vergisinden indirilmesi ve kalan tutarın beyan edilerek, vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 'Vergi İndirimi' başlıklı 29 uncu maddesinde, '1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler: a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, c) (3297 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, 2. (5035 sayılı Kanunun 9 ncu maddesiyle değiştirilen ve 1.1.2004'ten geçerli olmak üzere 2.1.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra) Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki 28 nci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan (5615 sayılı Kanunun 13 ncü maddesiyle değiştirilen ve 4.4.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giden ibare) işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. (5766 sayılı Kanunun 12/c maddesiyle değiştirilen ve 6.6.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren son cümle) Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.' hükmü yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi ile katma değer vergisinde vergi indirimiyle ilgili genel ilkeler belirlenmiştir. Maddenin 1 nci fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca mükellefler, vergiye tabi faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları veya ithal ettikleri mal teslimi ve hizmetler nedeniyle ödedikleri veya borçlandıkları vergiyi, adlarına düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi şartıyla teslim ettikleri mal veya hizmet karşılığı aldıkları veya alacaklı oldukları katma değer vergisinden mahsup ederek aradaki farkı bağlı oldukları vergi dairesine beyan ederek ödemek suretiyle hazineye intikal ettireceklerdir.

Katma değer vergisinde genel vergi oranı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28 nci maddesiyle, vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenmiştir. Ancak, Bakanlar Kurulu belirlenen genel vergi oranını, sosyal ve ekonomik gerekçelerle aynı Kanunla verilen yetkiye dayanarak, dört kata kadar artırılabilmekte veya % 1'e kadar indirilebilmektedir. Bu hallerde, Bakanlar Kurulunca katma değer vergisi oranı indirilen mal veya hizmetin üretiminde, daha önceki bir safhada kullanılan girdiler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi oranının yüksek olması sonucu, indirilebilecek vergi, tahsil edilen vergiden yüksek olabilmektedir. Bu durumda, indirilemeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesi uyarınca maddede sayılan borçlara mahsuben iade edilmekte, mahsuben iade edilemeyen tutar ise nakden iade edilmektedir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2 nci maddesine, 5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen son cümle ile, Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet gurupları ile sektörler itibarıyla amortismana tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen vergiler bakımından iade hakkının kaldırılmasına yönelik olarak yetkilendirilmiş ve Bakanlar Kurulu, 24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin 'B) DİĞER MAL VE HİZMETLER' bölümünün 25 inci sırasında sayılan konaklama tesislerini işleten mükelleflerin, bu kararın yürürlüğe girdiği tarihten sonra, söz konusu sıra kapsamındaki indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisinin dahil edilemeyeceğine dair 19.7.2008 günlü ve 26941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/13903 sayılı kararı almıştır.

Davacı, dilekçesinde Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesine, 5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen son cümleyle yapılan düzenleme sonucu Bakanlar Kuruluna verilen, vergi oranı indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma yetkisinin, Anayasa'nın 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında sayılan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkilerinden olmadığını, dolayısıyla bu düzenlemenin Anayasaya aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

Anayasa'nın 2 nci maddesinde 'Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.' denilmek suretiyle Devletin hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. 73 üncü maddesinde ise 'Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.' hükmü mevcuttur.

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 ve kaldırılacağı öngörülerek Anayasa'nın 2 nci maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi, vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir.

Hukukun egemen olduğu, insan haklarına saygılı, temel hak ve özgürlükleri koruyan, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, vatandaşlarının hukuki güvenceye sahip bulunduğu devlet, hukuk devletidir. Vergilendirme ile ilgili düzenlemeler de tüm temel hak ve özgürlükleri ilgilendiren yasama işlemlerindendir. Çünkü vergi yoluyla devlet hak ve özgürlükleri kullanma ve yararlanmayı olanaklı ya da olanaksız kılabilmektedir. Dolayısıyla 'Vergi ödevi' Anayasa'da temel hak ve ödevlerin düzenlendiği ikinci Kısmın, 'Siyasi Haklar ve Ödevler' başlıklı Dördüncü Bölümünde tanımlanmıştır.

Hukuk devleti ilkesinin benimsendiği ülkelerde devlet, egemenliğine dayanarak, tek taraflı olarak vergilendirme yetkisine sahip olmasına karşın bu yetkisini sınırsız bir şekilde kullanamamaktadır. Yasama organı bu yetkisini kullanırken Anayasa, yasalar, uluslararası vergi anlaşmaları ve yargı kararları gibi yasamadan ve yargıdan kaynaklanan düzenlemeler ve kararlarla bağlıdır. Vergilendirme yetkisi yani yasama organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi kural olarak yasama organı tarafından kullanılmakta ve bu yetkinin sınırlandırılması ancak Anayasa ve yasalarla mümkün olduğundan 'verginin yasallığı ilkesi' birey için keyfi ve ölçüsüz vergilendirmeye karşı güvence oluşturmaktadır.

Vergiler, kamu giderlerinin finansman aracı olmaları yanında doğrudan ve etkili biçimde iktisadi ve sosyal amaçları da gerçekleştiren önemli araçlardır. Ancak, devletin görevlerinin artması, kamu hizmetlerindeki sürekliliğin sağlanması, değişimlere ayak uydurulmasının gerekliliği İdareye takdir yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde idarenin takdir yetkisi, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak kullanılabilir. Ancak vergilendirme yetkisinin mutlak devri anlamına gelmemektedir. Bu nedenle, Anayasanın 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrası ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki, yasada belirlenecek yukarı ve aşağı sınırlar içinde yalnızca muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olarak tanınan bir yetki olup, vergi yasalarının başka hükümleriyle ilgili olarak kullanılamaz. 73 üncü maddenin 4 üncü fıkrasının gerekçesinde de bu husus açıklanmış ve 'vergi yükünün, muaflık ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere Kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Bakanlar Kurulu, bu yetkisini amaç kanununda gösterilen unsurlar içinde kullanabilir' denilmiştir.

Buna göre, Bakanlar Kuruluna verilen yetki, ekonomik ve sosyal kararların alınmasında önemli bir araç olan verginin, muaflık, istisna, indirim ve oranları hususunda uygulamaya ilişkin olarak, işlem yapma yetkisi olup, 'verginin yasallığı' ilkesinin gereklerine uygun olarak kullanılması gerekmektedir.

Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesine 5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen son cümle ile Bakanlar Kuruluna verilen 'vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma' yetkisinin, aynı maddeyle, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, teslim ve hizmetlerin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin, maddede sayılan borçlara mahsuben, mahsuben iade edilemeyen verginin ise nakden iade edileceğine dair kurala aykırı olması ayrıca Anayasanın 73/4 üncü fıkrası ile Bakanlar Kuruluna verilen ve anayasal sınırları çizilen yetkinin dışında, iade hakkının kaldırılmasını içermesi nedeniyle Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Bununla birlikte, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının son cümlesi, '(5838 Sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 28.2.2009) Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal veya hizmet gurupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.' şeklinde değiştirilmiş ise de; söz konusu yasa maddesinin değiştirilmiş olması Dairemizde bakılmakta olan bu davada uygulanması gereken hukuk kuralı olması nedeniyle Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Kaldı ki, yapılan değişiklik sonucu Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen düzenlemeyle Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin değiştirilmediği, aksine sadece amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere değil, mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkının kısmen veya tamamen kaldırılması yönünden genişletildiği görülmektedir. Nitekim, 22.8.2009 günlü, 27327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2009/15315 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında 'Mükellefler, bu karar kapsamında teslim edecekleri mallar nedeniyle yüklendikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri katma değer vergisi bakımından, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen iade hakkından faydalanamazlar.' şeklinde getirilen düzenlemeyle iade hakkının kaldırılma yetkisi genişletilerek hukuki sorun devam ettirilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacının Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varıldığından, Anayasa'nın 152 nci ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 28 inci maddesi uyarınca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 2 nci fıkrasında, 5766 sayılı Kanunun 12/c maddesiyle değiştirilen ve 6.6.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren son cümlenin iptali için yürürlüğün durdurulması istemli olarak Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, davanın bu sebeple geri bırakılmasına, dava dosyasının tamamının tasdikli bir örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na gönderilmesine 21.10.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.'"