

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

**Esas Sayısı: 1996/32**

**Karar Sayısı : 1996/30**

**Karar Günü : 10.7.1996**

**R.G. Tarih-Sayı :25.12.1996-22858**

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Antalya Vergi Mahkemesi**

**İTİRAZIN KONUSU :** 31.12.1960 günlü, 193 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu"na 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesi ile eklenen mükerrer 111. maddenin üçüncü fıkrasındaki "...mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez" kuralının Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

### I- OLAY

1995 Temmuz dönemi için ihtirazî kayıtla verilen asgarî kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen verginin terkinin istemiyle açılan dâvada ileri sürülen Anayasa'ya aykırılık savının ciddî olduğu kanısına varan Mahkeme, 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'na 4108 sayılı Yasa ile eklenen mükerrer 111. maddenin üçüncü fıkrasındaki "...mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez" kuralının iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

### III- YASA METİNLERİ

#### A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

İtiraz konusu bölümü de içeren kural şöyledir :

"Mükerrer Madde 111- (Ek: 25/5/1995 - 4108/24 md.)

2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununa göre talih oyunları, salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri; cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, talih oyunları salonlarında bulundurdıkları ilk 6 oyun masasının her biri için aylık 100 000 000 (200.000.000) lira, sonra gelen her oyun masası için ise 75 000 000 (150.000.000) lira ve ilk 60 oyun makinesinin her biri için 10 000 0000 (20.000.000) lira, sonra gelen her oyun makinesi için ise 7 500 000 (15.000.000) lira asgari vergi öderler.

Yukarıda yer alan tutarlar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle yeniden tespit edilir ve izleyen yılda bu tutarlar esas alınır. Bakanlar Kurulu bu tutarları 10 katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu yetki, talih oyunları salonlarının bulunduğu turizm bölge, alan ve merkezleri itibariyle farklı miktarlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir.

Aylık dönemler itibariyle hesaplanan bu vergi, müteakip ayın 20 nci günü akşamına kadar gelir vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Bir önceki yıl içinde tahakkuk eden bu vergiler, yıllık beyanname

üzerinden bu faaliyete ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir, mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez.

Cari vergilendirme dönemine ilişkin ödenmemiş geçici verginin talih oyunları salonlarından elde edilen kazanca isabet eden kısmının; bu madde gereğince ödenen asgari vergi kadarki kısmı terkin edilir. Geçici verginin talih oyunları salonlarından elde edilen kazanca isabet eden kısmı, talih oyunları salonlarından sağlanan hâsılatın toplam hâsılat içindeki payına göre hesaplanır.

Yapılan incelemeler sonucunda bu madde gereğince ödenmesi gereken, geçmiş dönemlere ait asgari verginin eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen asgari vergi tarh edilir ve tarh edilen bu vergiye ceza ve gecikme faizi tatbik edilir. Yıllık beyanname verme süresi geçtikten sonra bu tarhiyat, yıllık beyanname beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiyi aşan vergi farkı için yapılır. Bir önceki dönemde ödenmesi gereken verginin yıllık beyanname mahsup edilen tutarı içi ise ceza ve mahsup tarihine kadar gecikme faizi aranır.

Talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde asgari vergi öderler.

Bu uygulamanın usul ve esasları Maliye Bakanlığınca tayin ve tespit olunur."

B- Dayanılan Anayasa Kuralı

İtiraz başvurusunda dayanılan Anayasa maddesi şöyledir:

"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."

#### IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca 10.7.1996 günü yapılan ilk inceleme toplantısında, itiraz yoluna başvuran Mahkeme'nin iptalini istediği 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 111. maddesinin üçüncü fıkrasındaki "mahsup edilmeyen vergiler ise red ve iade edilmez" kuralının bakılmakta olduğu davada uygulanıp uygulanmayacağı sorunu öncelik taşıdığından, ilk inceleme raporu, dava dosyası ve ekleri, iptali istenen yasa kuralı ve dayanılan Anayasa kuralı ile bunların gerekçeleri ve öbür yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Anayasa'nın 152. maddesi gereğince, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, uygulanacak bir kanun ya da kanun hükmünde kararname hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi ya da taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık savının ciddi olduğu kanısına vararak iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabilmesi için öncelikle iptali istenen kuralın, o davada uygulanacak kural olmalıdır.

Davada uygulanacak yasa kuralı, bakılmakta olan davayı yürütmeye, uyuşmazlığı çözmeye, davayı sona erdirmeye ya da kararın dayanağını oluşturmaya yarayacak kuraldır.

Kurumlar Vergisi yükümlüsü olan davacının isteminin özü, turistik tesisler işletmesinin bünyesindeki talih oyunları salonu nedeniyle ödediği asgarî kurumlar vergisinin, elde edilen gerçek kazanca göre vergilendirilebilmesi için mahsup olanağının sağlanmasıdır.

Davacı, Gelir Vergisi Yasası'nın mükerrer 111. maddesine göre 1995 yılı Temmuz ayı dönemine ilişkin asgarî vergiyi ihtirazî kayıtlı beyan ederek, yasal süresi içinde ödemiştir. Ancak, yükümlü lehine herhangi bir mahsup işlem yapılmasını önleyen ilgili kuralın Anayasa'ya aykırılığı savında bulunmuştur.

193 sayılı Yasa'nın 111. maddesinin 3. fıkrasına göre, aylık dönemler itibarıyla tahakkuk ettirilen asgarî vergiler ertesi ayın 20'sine kadar ilgili vergi dairelerine bir beyanname ile beyan edilerek yatırılacak ve tahakkuk ettirilen vergiler ise ertesi yıl verilen yıllık gelir (kurumlar) vergisi beyannamesi içinde yer alacak ve aylık beyanname ile verilen vergilerin mahsubu ancak yıllık beyanname sırasında söz konusu olabilecektir. Oysa davacı, 1995 yılı geliri belli olmadan tarhiyatı vergi mahkemesinde dava konusu yapmış ve mahkemece de yükümlünün Anayasa'ya aykırılık savı ciddi görülerek itiraz yoluna başvurulmuştur.

Dava konusu kuralın, Yıllık kurumlar vergisine esas gelir gider hesapları ortaya çıkmadan ve beyanname verilmeden vergi mahkemesince uygulanması olanağı bulunmayan dava konusu kuralın açıklanan nedenlerle başvuran Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir.

#### V- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu"na 4108 sayılı Yasa ile eklenen Mükerrer 111. maddenin üçüncü fıkrasındaki "... mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez." kuralı bu aşamada davada uygulanma durumunda olmadığından, iptal isteminin başvuran mahkemenin yetkisizliği yönünden REDDİNE, Selçuk TÜZÜN ile Aysel PEKİNER'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

10.7.1996 gününde karar verildi.

Başkan  
Yekta Güngör ÖZDEN

Başkanvekili  
Güven DİNÇER

Üye  
Selçuk TÜZÜN

|                 |               |                |
|-----------------|---------------|----------------|
| Üye             | Üye           | Üye            |
| Ahmet N. SEZER  | Haşim KILIÇ   | Yalçın ACARGÜN |
| Üye             | Üye           | Üye            |
| Mustafa BUMİN   | Sacit ADALI   | Ali HÜNER      |
| Üye             | Üye           |                |
| Lütfi F. TUNCEL | Aysel PEKİNER |                |

#### KARŞIOY YAZISI

Esas Sayısı : 1996/32

Karar Sayısı : 1996/30

Talih oyunları salonu işleticisi olan mükellefin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle eklenen mükerrer 111. madde hükmü uyarınca Temmuz 1995 dönemi için ihtirazı kayıtlı verdiği beyanname üzerinden ödediği verginin terkin ve iadesi istemiyle açtığı davada, ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık savı Mahkeme'ce ciddi bulunarak dosyası gönderilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 111. maddesinin birinci fıkrası ile ödenmesi gereken asgari vergi miktarları saptanmış, üçüncü fıkra aylık dönemler halinde hesaplanan verginin takip eden ayın 20. günü akşamına kadar beyan edilerek ödeneceği, üçüncü fıkranın son cümlesi ile de aylık ödemelerle tahakkuk eden verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen verginin ise ret ve iade edilmeyeceğine ilişkin kural düzenlenmiştir.

"Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi" başlıklı mükerrer 111. madde hükmü ile getirilen düzenleme ile verginin peşin tahsilinin amaçlandığı ve yıllık beyanname peşin tahsil edilen asgari vergiden daha az kazanç beyan edilmesi durumunda da mahsup olanağı bulunmadığından ret ve iade yoluna gidilmeyeceği öngörülmüştür. Talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunanların gerçek kazançları aylık olarak ödedikleri asgari peşin vergiden fazla olduğu takdirde mahsup işlemi yapılacak aksi halde ödenilen vergilerin ödenmesi gereken asgari ve peşin vergi olduğu kabul edilerek mükellefe iade edilmeyecektir.

Yukarıda sözü edilen yasa kuralının, Anayasa'nın herkesin malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye

politikasının sosyal amacı olduğuna ilişkin kuralına aykırı olduğu savıyla açılan bir davada, henüz yıllık beyanname verilmediğinden mükellefin mahsup işleminden yararlanıp yararlanmayacağını belli olmadığı daha açık bir deyişle bu davanın ancak mahsup olanağı bulunmaması halinde açılabilirliğini kabul etmek davayı yasalarda öngörülmeven bir koşula bağlı saymak gibi bir sonuç doğurur.

Oysaki bu tür faaliyet alanında kurumlar vergisi yükümlüsü olan davacı, anılan yasa kuralı ile tahakkuk ve tahsil edilen asgari peşin verginin, mahsup edilememesi durumunda, yıllık gerçek kazancının üzerinde vergilendirileceğini ileri sürmektedir.

Kaldiki davacı, ihtirazı kayıtla beyan ederek oyun masaları ve oyun makinaları nedeniyle ödediği: 1.717.500.000.- TL. asgari kurum vergisinin terkinin ile anılan meblağın iadesi istemiyle açtığı bu davada ödediği asgarî verginin peşin ödemesini de içeren Yasa kuralının tümünün Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunmaktadır.

Uyuşmazlığın çözümünün, Anayasa kuralları doğrultusunda ele alınarak davanın sonuçlandırılabilmesi amacıyla Anayasa'ya aykırılık savı Mahkeme'ce ciddi görülmüştür.

Belirtilen nedenlerle başvuran Mahkeme'nin yetkisizliği yönünden davanın reddine ilişkin çoğunluk görüşüne karşıyız.

Üye

Selçuk TÜZÜN

Üye

Aysel PEKİNER