

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1996/49

Karar Sayısı : 1996/46

Karar Günü : 11.12.1996

R.G. Tarih-Sayı :02.12.2000-24248

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : İstanbul 5. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu"na 25.5.1995 günlü, 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle eklenen mükerrer 111. maddenin şekil ve esas yönlerinden Anayasa'nın 2., 48. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Talih oyunları salonları işleten ve bu nedenle kurumlar vergisi yükümlüsü olan dâvâcının ihtirazî kayıtlarla verdiği asgarî vergi beyannamesi üzerine tahsil edilen verginin iadesi için açtığı dâvada, Anayasa'ya aykırılık savının ciddî olduğu kanısına varan Mahkeme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa ile eklenen mükerrer 111. maddenin iptali istemiyle başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle eklenen itiraz konusu mükerrer 111. madde şöyledir:

"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 lira, sonra gelen her oyun masası için ise 75 000 000 lira ve ilk 60 oyun makinesinin her biri için 10 000 000 lira, sonra gelen her oyun makinesi için ise 7 500 000 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 için 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 Kuralları

İtiraz gerekçesinde dayanılan Anayasa kuralları şunlardır :

1- "MADDE 2.- Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir."

2- "MADDE 48.- Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.

Devlet, özel teşebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır."

3- "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 gereğince Yekta Güngör ÖZDEN, Güven DİNÇER, Selçuk TÜZÜN, Ahmet Necdet SEZER, Samia AKBULUT, Haşim KILIÇ, Yalçın

ACARGÜN, Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Ali HÜNER ve Fulya KANTARCIOĞLU'nun katılmalarıyla 17.7.1996 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasına geçilmesine, sınırlama sorununun esas inceleme evresinde ele alınmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralı, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile öteki yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Şekil Yönünden Denetim Sorunu

Başvuran Mahkeme itiraz konusu kuralın şekil ve esas yönlerinden iptalini istemiştir.

Anayasa'nın 148. maddesinin ikinci fıkrasına göre, şekil bakımından denetleme Cumhurbaşkanı ve TBMM üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir. İtiraz yoluyla yapılan başvurularda mahkemeler şekil yönünden iptal isteminde bulunamayacaklarından buna ilişkin istemin Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddine karar verilmiştir.

B- Davada Uygulanacak Kural Sorunu

Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesine göre, mahkemeler, bakmakta oldukları davalarda uygulayacakları yasa ya da kanun hükmünde kararname kurallarını Anayasa'ya aykırı görürler veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varırlarsa o hükmün iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmaya yetkilidirler. Ancak, bu kurallar uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve Mahkeme'nin görevine giren bir davanın bulunması ve iptali istenen kuralların da o davada uygulanacak olması gerekmektedir. Uygulanacak yasa kuralları, davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte bulunan kurallardır.

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa ile eklenen Mükerrer 111. maddenin tümüyle iptalini istemektedir. Madde, talih oyunları salonları işleten gerçek usulde gelir vergisine tabi ticarî kazanç sahipleri ile kurumlar vergisi yükümlülerinin ödeyecekleri asgarî vergiye ilişkin çeşitli durumları düzenlemektedir. Bakılmakta olan dava, kurumlar vergisi yükümlüsü bulunan davacının, ihtirazi kayıtla verdiği asgarî vergi beyannamesi üzerine tahsil edilen verginin iadesi istemine ilişkindir.

Bu durumda, Mükerrer Madde 111'in ikinci fıkrası, üçüncü fıkrasının 2. tümcesi, dördüncü ve beşinci fıkraları başvuran Mahkeme'nin bakmakta olduğu dâvâda altıncı fıkra yönünden uygulanma durumunda bulunmadığından, bu kurallara yönelik itirazın başvuran Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddine, Selçuk TÜZÜN'ün karşıoyu ve oyçokluğuyla karar verilmiştir.

C- Sınırlama Sorunu

İtiraz konusu 111. maddeye göre, talih oyunları salonları işleten yükümlüler gerçek usûlde gelir vergisine tâbi ticarî kazanç sahibi olabilecekleri gibi kurumlar vergisi yükümlüleri de olabilmektedirler.

Bakılmakta olan dâvâda dâvâcı kurumlar vergisi yükümlüsüdür. Mükerrer Madde 111'e yönelik itiraz başvurusuna ilişkin esas incelemenin maddenin altıncı fıkrasının bu fıkra ile göndermede bulunulan aynı maddenin birinci fıkrası, üçüncü fıkrasının 1. tümcesi ve yedinci fıkrasıyla sınırlı olarak yapılmasına karar verilmiştir.

D- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Mahkeme, mükerrer 111. maddenin Anayasa'nın 2., 48. ve 73. maddelerine aykırılığını ileri sürmüştür.

1- Anayasa'nın 73. Maddesi Yönünden İnceleme

Mahkeme, mükerrer 111. maddenin Anayasa'nın 73. maddesindeki malî güce göre vergi ödeme, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ve verginin yasallığı ilkelerine aykırılığını ileri sürmüştür.

Mükerrer 111. maddenin birinci fıkrasına göre, asgarî vergi ödemesi gerekenler, talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan gerçek usulde gelir vergisine tabi ticarî kazanç sahipleri ile aynı faaliyette bulunan kurumlar vergisi yükümlüleridir. Asgarî vergi, mükellefin kazancı ne olursa olsun asgarî düzeyde ve cârî vergilendirme döneminin gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere, oyun makinesi ve masası adedine göre maktu olarak saptanan bir vergidir.

Maddenin ikinci fıkrasında, birinci fıkrada maktu olarak düzenlenen asgarî vergi miktarlarının ne şekilde artırılacağı belirtilmiştir. Buna göre, birinci fıkrada yer alan tutarlar, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle tesbit edilerek izleyen yılda bu tutarlar esas alınacaktır. Bakanlar Kurulu, bu tutarları on katına kadar artırmaya yetkili olup talih oyunları salonlarının bulunduğu turizm bölge, alan ve merkezleri itibarıyla farklı miktarlar da tesbit edebilecektir.

Maddenin üçüncü fıkrasının birinci tümcesinde, aylık dönemler itibarıyla hesaplanan bu verginin, izleyen ayın 20. günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edileceği ve aynı süre içinde ödeneceği açıklanmaktadır.

Maddenin yedinci fıkrasına göre de, asgarî vergi ile ilgili uygulamanın usul ve esasları Maliye Bakanlığı'nca tayin ve tesbit olunacaktır.

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 alınan verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkesi benimsenmiştir. Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesidir. 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", Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte, 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 yansımadır.

73. maddenin ikinci fıkrasında, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) durumları ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

73. maddenin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı kuralı yer almaktadır. "Vergilerin yasallığı" ilkesi olarak da nitelendirilen bu kural uyarınca, vergilendirme yetkisi, yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur. Ancak, 73. maddenin son fıkrasına göre, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin, muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Buna göre, Bakanlar Kurulu'na yetki verilirken alt ve üst sınırların vergi yasasında belirtilmesi gerekmektedir.

İtiraz konusu maddenin birinci fıkrasında belirlenen miktarlar, asgarî verginin alt sınırını göstermektedir. Maktu olarak saptanan bu tutarlar, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle artırılacak, bulunan miktarlar, ikinci fıkranın ikinci tümcesi uyarınca Bakanlar Kurulu'nca on katına kadar yükseltilebilecektir. Bu yöntemle tesbit edilecek miktar, asgarî verginin üst sınırını oluşturacaktır. Yukarıda belirtildiği gibi yeniden değerlendirme oranları, DİE tarafından bilimsel verilere dayalı olarak saptanmakta ve yayınlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 298. maddesi gereğince, yeniden değerlendirme oranının her yıl Aralık ayında Maliye Bakanlığı'nca Resmî Gazete ile ilân edilme zorunluluğu bulunduğundan keyfi ve takdirî uygulamalara yol açabilecek bir belirsizlikten söz edilemez. Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin üst sınırı, Yasa'da belirtilen rakamların on katı olmaktadır. Böylece Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, 73. maddenin son fıkrasında öngörülen sınırlar içinde kalmaktadır.

Yasama organı, vergi alanına giren konuları ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır. İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel öğeler belirlenmiştir. Yedinci fıkradaki kural, Maliye Bakanlığı'na uygulamanın teknik ve ayrıntılarına ilişkin hususları düzenleme yetkisi vermiştir.

Belirtilen nedenlerle, itiraz konusu maddenin sınırlama kararı uyarınca incelenen altıncı fıkrası, bu fıkayla göndermede bulunulan aynı maddenin birinci fıkrası, üçüncü fıkrasının 1. tümcesi ve yedinci fıkrası yönlerinden Anayasa'nın 73. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

2- Anayasa'nın 2. Maddesi Yönünden İnceleme

Mahkeme, mükerrer 111. maddenin vergi hukukunun temel ilkelerine ve Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan "hukuk devleti" ve "sosyal devlet" ilkelerine de aykırılık oluşturduğunu ileri sürmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, Başlangıç'ta belirtilen temel ilkelere dayanan demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devleti olduğu belirtilmiştir.

Hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren, bu hakları koruyucu, adaletli bir hukuk düzeni kurup sürdürmekle kendisini yükümlü sayan, bütün etkinliklerinde hukuka ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri bağımsız yargı denetimine bağlı olan devlettir. Hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi, temel hak ve özgürlüklerin anayasal güvenceye kavuşturulmasına, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuka uygun olmasına bağlıdır.

İtiraz konusu kural, vergi hukukunun temel ilkelerini belirleyen Anayasa'nın 73. maddesi gözetilerek düzenlenmiş olduğundan, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir.

3- Anayasa'nın 48. Maddesi Yönünden İnceleme

Başvuran Mahkeme, itiraz konusu kuralın, Devlete özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlama görevi veren Anayasa'nın 48. maddesine aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

Anayasa'nın 48. maddesinde, "Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır" denilmektedir. Bu kurala göre, devlete verilen görev, özel teşebbüslerin ulusal ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun çalışmalarını sağlayacak ekonomik ve sosyal politikaları uygulamaktır.

Vergi, devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağıdır. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve Anayasa'nın 48. maddesinde belirtilen hedeflere ulaşabilmesi için düzenli malî kaynaklara ihtiyacı vardır. Devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Bu yönden vergilendirme yetkisinin kullanılması, siyasal ve ekonomik bir zorunluluktur. Yasakoyucu, devletin bu amacı gerçekleştirmesi yönünde millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olarak anayasal sınırlar içinde kimi düzenlemeler getirebileceği gibi bunları değiştirmeye ve kaldırmaya da yetkilidir.

Turizm bölgelerinde talih oyunları salonları işleten gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri asgarî vergi miktarları ile ödeme usulleri ve zamanını belirleyen itiraz konusu kuralın çalışma özgürlüğünü kısıtladığından da söz edilemez.

Belirtilen nedenlerle, kuralın, Anayasa'nın 48. maddesine aykırı bir yönü yoktur. İtirazın reddi gerekir.

VI- SONUÇ

A- 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle eklenen "Mükerrer Madde 111"nin sınırlama kararı uyarınca incelenen altıncı fıkrasının, bu fıkra ile göndermede bulunulan aynı maddenin birinci fıkrası, üçüncü fıkrasının 1. tümcesi ve yedinci fıkrasının şekil bozukluğu nedeniyle iptaline ilişkin itirazın mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

B- 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle eklenen "Mükerrer Madde 111"nin sınırlama kararı uyarınca incelenen altıncı fıkrasının, bu fıkra ile göndermede bulunulan aynı maddenin birinci fıkrası, üçüncü fıkrasının 1. tümcesi ve yedinci fıkrası yönlerinden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 11.12.1996 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan	Üye	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Selçuk TÜZÜN	Ahmet Necdet SEZER
Üye	Üye	Üye
Samia AKBULUT	Haşim KILIÇ	Yalçın ACARGÜN
Üye	Üye	Üye
Mustafa BUMİN	Sacit ADALI	Ali HÜNER
Üye	Üye	
Mustafa YAKUPOĞLU	Fulya KANTARCIOĞLU	