

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1996/75

Karar Sayısı : 1997/50

Karar Günü : 14.5.1997

R.G. Tarih-Sayı :21.02.2000-23971

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Antalya Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu"na 25.5.1995 günlü, 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesi ile eklenen Mükerrer 111. maddenin biçim ve Anayasa'nın 2., 48. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla esas yönünden iptali istemidir.

I-OLAY

Talih oyunları salonları işleten ve bu nedenle kurumlar vergisi yükümlüsü olan davacının, ihtirazî kayıtla verdiği asgarî vergi beyannamesi üzerine tahsil edilen verginin iadesi istemiyle açtığı davada, davacının Anayasa'ya aykırılık savının ciddi 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 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 N. SEZER, Haşım KILIÇ, Yalçın ACARGÜN,

Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Lütfi F. TUNCEL ve Fulya KANTARCIOĞLU'nun katılmalarıyla 3.1.1997 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında; başvuran Mahkeme'nin itiraz konusu Mükerrer 111. maddenin biçim yönünden Anayasa'ya aykırılığı savı incelenmiştir. Anayasa'nın 148. maddesinin ikinci fıkrasına göre, şekil bakımından denetleme, Cumhurbaşkanı ve Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir. Bu nedenle, itiraz yoluyla yapılan başvurularda mahkemeler, biçim yönünden iptal isteminde bulunamayacaklarından buna ilişkin istemin mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddine; dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine; sınırlama sorununun esas inceleme evresinde ele alınmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

İşin esasına ilişkin rapor, başvuru kararı ve ekleri, Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen yasa kuralları ile aykırılık savına dayanak yapılan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ve öteki yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü :

A- 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 nedenle, itiraz konusu maddenin, üçüncü fıkrasının 2. tümcesi ile dördüncü ve beşinci fıkraları, Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada altıncı fıkra yönünden uygulanma durumunda bulunmadığından bu kurallara yönelik itirazın başvuran Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddine karar verilmiştir.

B-Sınırlama Sorunu

İtiraz konusu maddeye göre, talih oyunları salonlarını işleten yükümlüler, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticarî kazanç sahibi olabilecekleri gibi kurumlar vergisi yükümlüleri de olabilmektedir.

Bakılmakta olan davada davacı, kurumlar vergisi yükümlüsüdür. Maddenin altıncı fıkrasındaki gönderme nedeniyle esas incelemenin, birinci, ikinci, yedinci fıkra ile üçüncü fıkranın birinci tümcesi yönünden yapılmasına karar verilmiştir.

C- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

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

Sınırlama kararı uyarınca inceleme, itiraz konusu maddenin birinci, ikinci, altıncı ve yedinci fıkraları ile üçüncü fıkrasının birinci tümcesi yönünden yapılacaktır.

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 carî 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 artırılabilceği 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.

İkinci fıkranın son tümcesinde, Bakanlar Kurulu'nun artırım yetkisinin, talih oyunları salonlarının bulunduğu turizm bölge, alan ve merkezleri itibarıyla farklı miktarlar tesbit edilmek suretiyle de kullanılabileceği öngörülmektedir.

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

Maddenin altıncı fıkrasında, talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi yükümlülerinin de, carî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere maddedeki esaslar çerçevesinde asgarî vergi ödeyecekleri belirtilmektedir.

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 yansımasıdır.

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) halleri ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

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, muaflik, 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 keyfî ve takdîri 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.

Vergi yasalarında yer alan ve mükellefiyetin alt ve üst sınırlarını belirleyen bazı ölçütler enflasyonun etkisi ile aşınmaktadır. Vergi yasalarında, enflasyonun etkisini azaltacak bazı düzenlemeler yer almaktadır. Değişen durumlara göre vergilendirmede hızla karar alınmasını gerektiren, verginin enflasyondan etkilenerek aşınmasını önleyici tedbirlerden biri de indeksleme sistemi olup ikinci fıkranın ilk tümcesiyle bu amacın gözetildiği anlaşılmaktadır. İkinci fıkranın son tümcesinde de, değişik turizm bölge, alan ve merkezlerinde bulunan talih oyunları salonlarının gelirlerinin farklı olması nedeniyle, farklı vergi alınmasına olanak tanınması malî güce göre vergilendirme ilkesine uygun olan bir düzenlemedir.

Üçüncü fıkranın birinci tümcesinde ise talih oyunları salonlarından tahsil edilecek asgarî verginin beyan ve ödenmesine ilişkin usuller gösterilmiş olduğundan Anayasa'ya herhangi bir aykırılık görülmemiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen "vergilerin yasallığı" ilkesi uyarınca, vergilendirme yetkisi yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak yasama

organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. 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 Bakanlığına uygulamanın teknik ve ayrıntılarına ilişkin hususları düzenleme yetkisi verdiği için Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık oluşturmamaktadır.

Belirtilen nedenlerle, itiraz konusu maddenin sınırlama kararı uyarınca incelenen birinci, ikinci, yedinci fıkraları ile üçüncü fıkranın birinci tümcesi Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık oluşturmadiğundan itirazın reddi gerekir.

İtiraz konusu maddenin ikinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığı yönündeki görüşe Güven DİNÇER katılmamıştır.

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, Anayasa'nın 73. maddesine ve vergi hukukunun temel ilkelerine aykırı görülmediğinden 2. maddede yer alan "hukuk devleti" ve "sosyal devlet" ilkelerine de aykırılık oluşturmamaktadır. Buna ilişkin itirazın reddi gerekir.

3- Anayasa'nın 48. Maddesi Yönünden İnceleme

Başvuran Mahkeme, itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 48. maddesinde Devlete bir görev olarak verilen özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlama yönünden Anayasa'ya 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, Devlet'e 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 vergi koyma ve alma yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Bu yönden vergi koyma 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

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesiyle eklenen "Mükerrer Madde 111"nin altıncı fıkrasının, göndermede bulunulan ve sınırlama kararı uyarınca incelenen aynı maddenin;

A- Birinci fıkrası, üçüncü fıkrasının 1. tümcesi ve yedinci fıkrası yönlerinden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

B- İkinci fıkrası yönünden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Güven DİNÇER'in karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA, 14.5.1997 gününde karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Yekta Güngör ÖZDEN	Güven DİNÇER	Selçuk TÜZÜN
Üye	Üye	Üye
Ahmet N. SEZER	Samia AKBULUT	Haşim KILIÇ
Üye	Üye	Üye
Yalçın ACARGÜN	Mustafa BUMİN	Ali HÜNER

Üye

Lütfi F. TUNCEL

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

KARŞIOY YAZISI

Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesi ile eklenen Mükerrer 111. maddenin ikinci fıkrası çeşitli yönlerden Anayasa'nın Vergi Hukuku ile ilgili temel ilkelerine ve Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır.

Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilmesi öngörülerek bu konuda mutlak bir yasallık ilkesi getirilmiştir. Maddenin son fıkrasında ise; muaflık, istisna ve indirim oranlarıyla ilgili olarak bu oranların aşağı ve yukarı hadlerinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesindeki verginin yasallığı ilkesi ülkemizde 1839 yılında ilan edilen Gülhane Hattı Hümayunundan beri geçerli siyasal ve hukuksal bir kuraldır. Verginin yasallığı ilkesine istisna ancak, Anayasa ile konabilir. 73. maddenin son fıkrasındaki istisna kuralı, konunun yapısı gereği sınırlı bir uygulama alanı bulmalı ve genişletilmemelidir.

I- Dava konusu kuralla Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin temelinde yatan neden enflasyon nedeniyle gerçek vergiyi alabilmek ve ekonomiye maliye yoluyla yön vermek arzusudur. Bu tarz haklı gerekçeler için dahi yasamanın kendi mutlak yetki alanındaki bir konunun yürütmeye devri ancak Anayasa da yer alan sınırlı kurallarla mümkündür. Anayasa kuralları ile yapılan devirler istisnai yetkililerdir ve kendi veriliş amacı ile sınırlıdır. Yoksa bir verginin ebediyen yürütme organınca düzenlenmesine olanak verecek şekilde yorumlanamazlar.

73. maddede artırım oranları hakkında Anayasa da herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Anayasada herhangi bir sınırlama getirilmemesi, yasamanın yürütmeye vergilendirmenin temeli olan vergi nisbeti, istisna ve muafiyetlerde sınırsız değişiklik yapma imkanını verdiği biçimde yorumlanamaz.

Vergi ile ilgili nispetlerin yürütme organınca her yıl değiştirilebilmesi bir kaç yıl içinde yasama metninde belirlendiğinin üzerine yüzlerce kat vergi alma imkanını verir. Bu nispetler ancak ekonomik olaylar sebebi ile sınırlı bir biçimde ve sınırlı bir zaman süresi için artırılabilir.

Anayasal denetim, "norm" denetimidir. Her denetim temelinde bir anlamda yasama organı yetki alanının ve sınırının tartışılmasıdır. Anayasa'nın vergi konusunda verdiği istisnai bir yetki, temel Anayasa kuralının anlamını kaybettirecek şekilde geniş ve sınırsız olamaz.

Temel kuralların olduğu yerde, istisnai kuralın anlamı ve varlığı söz konusu olabilir. İstisnai kuralın kendisi ve uygulanması, temel kuralı kaldırıcı ve yok edici nitelikte olamaz. Dava konusu Yasa ile Bakanlar Kurulu'nun verilen yetki zaman ve oran olarak sınırsızdır. 73. madde sınırsız yetkiye müsait değildir.

II- Fıkranın ilk cümlesinde, yasada belirlenen tutarların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle, yeniden tespit edilmesi öngörülmektedir.

Yeniden değerlendirme, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298. maddesine göre Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyatlar genel endeksine göre her yıl Maliye Bakanlığınca tespit edilerek yapılmakta ve Resmî Gazete'de ilân edilmektedir.

Vergi tutarının her yıl Maliye Bakanlığı'nca belirlenen nispete bağlanması Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasındaki verginin yasallığı ilkesine ve buna istisna getiren beşinci fıkradaki sınırlı yetki kuralına aykırıdır. Bakanlar Kurulu'na verilen Anayasal yetkinin Yasa ile Maliye Bakanlığı'na devri anlamına gelir.

III- Bakanlar Kurulu'nun oranlarda değişiklik yapma yetkisi daha da genişletilerek ikinci fıkranın son cümlesinde, turizm bölge, alan ve merkezlerinin özelliklerine göre değişik oran tespiti yetkisi haline getirilmiştir.

Anayasa'daki istisnai kural ile Bakanlar Kurulu'na sadece oran değiştirme yetkisi için verilmiştir.

Turizm bölgesi, alanı ve merkezleri gibi terimler, vergi hukukunda belirlenmemiş hukuki açıklıktan, objektiflikten ve genellikten yoksun sektörel ve ekonomik kavramlardır. Verginin, yasalarla belirlenen kavramlar yerine çoğu kez belirlenmesi ve açıklanması idari metinlere bırakılmış ve yasalarla belirlenmemiş kavramlara atıfta bulunularak kendi hukuki zemininden başka bir alana kaydırılması 73. maddenin hem özüne hem de sözüne aykırıdır.

Yukarıdaki yazılı sebeplerle maddenin ikinci fıkrasının hukuk devleti ve verginin yasallığı ilkelerine aykırılığı nedeniyle iptali gerekir.

Başkanvekili

Güven DİNÇER