

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 1997/51

Karar Sayısı : 1998/8

Karar Günü : 15.4.1998

R.G. Tarih-Sayı :24.03.2000-23999

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 üçüncü fıkrasındaki "... mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez." kuralının Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

Talih oyunları salonları işletmesi nedeniyle kurumlar vergisi yükümlüsü olan davacının, ihtirazi kayıtla verdiği beyanname 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 üçüncü fıkrasındaki "... mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez" kuralının Anayasa'ya aykırılığı savıyla iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasanın 24. maddesiyle eklenen ve iptali istenen kuralı da içeren Mükerrer 111. madde şöyledir:

"Mükerrer Madde 111- 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 10 000 000 (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 salonlarında 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 hasılatın toplam hasılat 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 Kuralı

İtiraz gerekçesinde dayanılan Anayasa kuralı 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, Yekta Güngör ÖZDEN, Güven DİNÇER, Selçuk TÜZÜN, Ahmet N. SEZER, Samia AKBULUT, Haşim KILIÇ, Yalçın ACARGÜN, Mustafa BUMİN, Sacit ADALI, Lutfi F. TUNCEL ve Fulya KANTARCIOĞLU'nun katılmalarıyla 8.7.1997 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, sınırlama sorununun esas inceleme evresinde ele alınmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, iptali istenen yasa kuralı ve dayanan Anayasa kuralıyla bunların gerekçeleri ile öteki yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Sınırlama Sorunu

Anayasa'nın 152. ve 2949 sayılı Yasa'nın 28. maddesine göre, Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla yapılacak başvurular, itiraz yoluna başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulayacağı yasa kuralları ile sınırlıdır.

İtiraz konusu maddeye göre, talih oyunları salonlarını işleten yükümlüler, gerçek usulde gelir vergisine tâbi ticarî kazanç sahipleri olabilecekleri gibi kurumlar vergisi yükümlüleri de olabilirler.

Bakılmakta olan davada davacı, kurumlar vergisi yükümlüsüdür. Bu nedenle "Mükerrer Madde 111'in üçüncü fıkrasının son tümcesindeki "... mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez" kuralına ilişkin esas incelemenin "kurumlar vergisi mükellefleri" yönünden yapılmasına, 15.4.1998 gününde Yalçın ACARGÜN ile Fulya KANTARCIOĞLU'nun karşıoyları ve oyçokluğuyla karar verilmiştir.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Mahkeme itiraz gerekçesinde, mahsup edilemeyen vergilerin red ve iade edilmemesinin, bünyelerinde talih oyunu makineleri bulunan işletmeleri, yıllık kazancının üzerinde vergilendirdiğini, bunun ise malî güce göre vergi ödeme ilkesine aykırı olduğu gibi vergi yükünün benzer işletmeler arasında adaletli ve dengeli dağılımını da önlediğini ileri sürmüştür.

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" 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.

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 vergilendirme gibi uygulamalar vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

"Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi" başlığını taşıyan Mükerrer 111. maddede kurala bağlanan asgari vergi, yükümlüden asgari düzeyde ve cari vergilendirme döneminin gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere, oyun masaları ve makineleri adedine göre alınan bir vergidir.

Maddenin birinci ve altıncı fıkralarına göre, asgari vergi ödemesi gerekenler, 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununa göre talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile aynı faaliyette bulunan kurumlar vergisi yükümlüleridir.

Mükerrer 111. maddenin birinci fıkrasında, ödenmesi gereken asgari vergi miktarları saptanmış, üçüncü fıkrasında aylık dönemler halinde hesaplanan verginin takip eden ayın 20. günü akşamına kadar beyan edilerek ödeneceği, aynı fıkranın son tümcesinde de tahakkuk eden bu vergilerin, yıllık beyanname üzerinden, bu faaliyete ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen verginin ise red ve iade edilmeyeceği kurala bağlanmıştır.

Bu düzenleme ile, asgari verginin peşin tahsilini amaçlayan yasakoyucu; yıllık beyannameye gösterilen verginin, peşin ödenen asgari vergilerden fazla olması durumunda mahsup işleminin yapılacağını, aksi halde mahsup olanağı bulunmayan peşin vergilerin red ve iade edilmeyeceğini öngörmüştür.

Asgari verginin konusunu, talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinden elde edilen kazançlar oluşturmaktadır. Bu salonlarda işletmecinin, oyun masalarından ve makinelerinden elde ettiği kazancı, belgelere dayanarak izleme olanağı yoktur. Yasakoyucu, Gelir Vergisi Yasası'nda yer alan, "asgarî zirai kazanç", "hayat standardı", "ortalama kâr haddi" ve "asgarî gayri safî hasılat" gibi gelir getiren faaliyetin özelliği nedeniyle, belge düzeninin tam olarak uygulanamadığı bu alanda da gerçek gelire ulaşmak amacıyla "oyun masası ve oyun makinesi sayısı" ölçütünü öngören "asgarî vergi" esasını benimsemiştir.

Talih oyunları salonlarında elde edilen kazançlardan "asgari vergi" alınmasını düzenleyen bu kural, yükümlünün gerçek gelirine ulaşmak ve böylece Anayasa'da öngörülen "malî güce göre vergilendirme" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı" ilkelerini gerçekleştirmek amacına yönelik bir düzenlemedir.

Belirtilen nedenlerle, itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına aykırı bir yönü yoktur. İtirazın reddi gerekir.

VI. SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesi ile eklenen "Mükerrer Madde 111'in üçüncü fıkrasının son tümcesindeki "... mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez" kuralının, "kurumlar vergisi mükellefleri" yönünden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 15.4.1998 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan	Üye	Üye
Ahmet Necdet SEZER	Samia AKBULUT	Haşim KILIÇ
Üye	Üye	Üye
Yalçın ACARGÜN	Mustafa BUMİN	Sacit ADALI
Üye	Üye	Üye
Ali HÜNER	Lütfi F. TUNCEL	Mustafa YAKUPOĞLU
Üye		Üye
Fulya KANTARCIOĞLU		Mahir Can ILICAK

KARŞIOY GEREKÇESİ

İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesi ile eklenen "Mükerrer Madde 111'in üçüncü fıkrasının son tümcesindeki "...mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez" kuralının iptalini istemiştir.

15.4.1998 günlü toplantıda itiraz konusu kurala ilişkin esas incelemenin, "kurumlar vergisi mükellefleri" yönünden yapılmasına oyçokluğuyla karar verilmiştir.

Başvuran Mahkeme'nin, itiraz konusu yaptığı kuralı, görülmekte olan davada davacının Kurumlar Vergisi mükellefi olması nedeniyle bu yönden sınırlandırmaya bağlı tutmak itiraz yoluyla yapılan Anayasa'ya uygunluk denetiminin amacı ve işleviyle bağdaşmamaktadır. Çünkü itiraz yolunda, Mahkeme'nin bakmakta olduğu dava, uygulayacağı kuralı Anayasal denetim alanına taşımanın bir aracıdır. Bu aşamadan sonra inceleme yöntemleri bakımından, soyut ve somut norm denetimi arasında bir fark bulunmamaktadır. Ancak itiraz yoluyla yapılan başvurularda, iptali istenilen kuralın, farklı özellik ve durumlara göre düzenleme içermesi ya da istemin, sınırlı olması gibi zorunluluklar dışında bütünlüğünü bozacak biçimde incelenmesi, yasaların uygulanmasındaki genellik ve eşitlik ilkelerini bozmaktadır. Bu hukuksal sakınca, itiraz konusu kuralın, Mahkeme'nin elindeki davada uygulanacak olmasının yeterli görülmesini, kimi nitelik ve konular gözetilerek sınırlandırılmamasını gerektirmektedir.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kuralın esas incelemesinin "kurumlar vergisi mükellefleri" yönünden yapılması yolundaki çoğunluk görüşüne katılmıyoruz.

Üye	Üye
Yalçın ACARGÜN	Fulya KANTARCIOĞLU