

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı:2003/33

Karar Sayısı:2004/101

Karar Günü:15.7.2004

Resmi Gazete Tarih-Sayısı:02.03.2005 - 25743

İPTAL DAVASINI AÇAN : Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet SEZER

İPTAL DAVASININ KONUSU : 9.4.2003 günlü, 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un,

A- 15. maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinin son fıkrasındaki "... vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ..." ibaresinin,

B- 24. maddesiyle 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin, ikinci tümcesindeki "... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye ..." ibaresinin

Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılığı savıyla iptalleri ve yürürlüklerinin durdurulması istemidir.

II- YASA KURALLARI

A- İptali İstenilen Yasa Kuralları

9.4.2003 günlü, 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un, iptali istenilen ibareleri de içeren 15. ve 24. maddeleri şöyledir:

1- "MADDE 15.- 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Ücretlilerde vergi indirimi:

Mükerrer Madde 121 - Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;

- 3 milyar liraya kadar % 8'i,

- 6 milyar liranın 3 milyar lirası için % 8'i, aşan kısmı için % 6'sı,

- 6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için % 7'si, aşan kısmı için % 4'ü,

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.

Şu kadar ki; harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, **vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye** ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

2- "MADDE 24.- 3065 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici maddeler eklenmiştir.

...

GEÇİCİ MADDE 19.- Asya Kalkınma Bankasının 2003 yılında ülkemizde yapılacak yıllık toplantılarıyla ilgili olarak bu bankaya ve temsilcilerine yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. Toplantıya ilişkin teslim ve hizmetleri tanımlamaya, **istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye** Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu kapsamda teslim edilen mal ve hizmetler için yüklenilen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilmeyen vergiler iade edilmez."

B- Dayanılan Anayasa Kuralı

Dava dilekçesinde, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına dayanılmıştır.

III- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince, Mustafa BUMİN, Haşim KILIÇ, Samia AKBULUT, Yalçın ACARGÜN, Sacit ADALI, Ali HÜNER, Fulya KANTARCIOĞLU, Ertuğrul ERSOY, Tülay TUĞCU, Enis TUNGA ve Mehmet ERTEN'in katılmalarıyla 7.5.2003 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, yürürlüğü durdurma isteminin bu konudaki raporun hazırlanmasından sonra karara bağlanmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

IV- ESASIN İNCELENMESİ

Dava dilekçesi ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, iptali istenilen yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralı ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- 4842 Sayılı Yasa'nın 15. Maddesiyle Değiştirilen 193 Sayılı Yasa'nın Mükerrer 121. Maddesinin Son Fıkrasındaki "... vergi mahsup ve iadesine tâbi

tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ..." İbaresinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına göre, vergi indirimlerine ilişkin hükümlerde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği, oysa 193 sayılı Yasa'nın 4842 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 121. maddesinin son fıkrasında, vergi indirimine bağlı tutulacak mal ve hizmet alımlarını yeniden tespit etme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verildiği, ayrıca bu fıkra da yetkinin sınırlarının gösterilmediği, tam tersine "yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın" denilerek, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin sınırının bulunmadığının açıkça vurgulandığı belirtilerek anılan ibarenin Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırı olduğu ileri sürülmüştür

Devletin, kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan yasal

düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin; kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmiştir. Bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasa da yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*" denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, 73. maddenin dördüncü fıkrasında sayılan konularda, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir.

Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir.

Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasakoyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri (muaflık) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır. Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir.

İndirim, vergi matrahından veya doğrudan vergiden belirli tutarda indirim yapılması suretiyle verginin bir bölümünden vazgeçilmesi veya bir bölümünün geri verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası vergide indirimi, yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilecek konular arasında gösterecek kadar önemli görmüştür.

Dava konusu kuralla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ücretlilerde vergi indirimi müessesesinin uygulanmasında, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Belirtilen yetkinin kullanılması halinde, ücretlilerin vergilerinden yapılacak indirim tutarı, vergiyi etkileyecek, azaltacak veya çoğaltacaktır.

Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki, yasakoyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir.

Bu nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. İptali gerekir.

Haşim KILIÇ bu görüşe katılmamıştır.

B- 4842 Sayılı Yasa'nın 24. Maddesiyle 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 19. Maddenin, İkinci Tümcesinde Yer Alan "... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye ..." İbaresinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına göre, vergi istisnasına ilişkin hükümlerde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin yalnızca Bakanlar Kurulu'na verilebileceği, oysa dava konusu ibare ile yukarı ve aşağı sınır da Yasa'da belirtilmeksizin katma değer vergisinden istisna edilecek tutarın alt sınırını tespit etme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verildiği belirtilerek ibarenin, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılığı nedeniyle iptali istenilmiştir.

Vergilendirmede genel kural, vergi kapsamına alınmış konulardan vergi alınmasıdır. Vergiye tâbi kimi konuların yasa ile kısmen ya da tamamen vergi dışında bırakılması ise istisnadır. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceği belirtilmiştir.

Yasa'nın 24. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin birinci tümcesiyle, Asya Kalkınma Bankası'nın 2003 yılında Türkiye'de yapılacak yıllık toplantıları ile ilgili olarak bu Banka'ya ve temsilcilerine yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Dava konusu ibareyle de istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Vergiden istisna edilen bir konunun yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırları içinde değişiklik yapma yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na verilebileceğinden, dava konusu düzenlemeyle Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmesi Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. Kuralın iptali gerekir.

V- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN İNCELENMESİ

9.4.2003 günlü, 4842 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un;

A- 15. maddesiyle 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun başlığıyla birlikte değiştirilen mükerrer 121. maddesinin son fıkrasında yer alan "...vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye..." ibaresi, 15.7.2004 günlü, E.2003/33, K.2004/101 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu ibarenin uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların

önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmî Gazete'de yayımlanacağı güne kadar YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASINA,

B- 24. maddesiyle 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin ikinci tümcesinde yer alan "... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye..." ibaresinin, 31.12.2003 gününden sonra uygulanma olanağı kalmadığından, BU İBAREYE İLİŞKİN YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ HAKKINDA KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA,

15.7.2004 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

VI- SONUÇ

9.4.2003 günlü, 4842 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un;

A- 15. maddesiyle 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun başlığıyla birlikte değiştirilen mükerrer 121. maddesinin son fıkrasında yer alan "... vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye..." ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Haşim KILIÇ'ın karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

B- 24. maddesiyle 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin ikinci tümcesinde yer alan "... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye..." ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

15.7.2004 gününde karar verildi.

Başkan
Mustafa BUMİN

Başkanvekili
Haşim KILIÇ

Üye
Sacit ADALI

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Ertuğrul ERSOY

Üye
Tülay TUĞCU

Üye
Ahmet AKYALÇIN

Üye
Mehmet ERTEN

Üye
Fazıl SAĞLAM

Üye
A. Necmi ÖZLER

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

KARŞIOY GEREKÇESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde ücretlilere yapılacak vergi iadesinin esasları düzenlenmiş, son fıkranın iptali istenen bölümünde de vergi mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını sınır gözetmeksizin tesbit etmeye Maliye Bakanı yetkilendirilmiştir.

Vergi indirimi genel olarak vergi matrahından yapılan indirimi ifade eder. Başka bir anlatımla ödenecek vergi miktarı kesinleşmeden matrahtan yapılacak vergi indirimi yoluyla vergide meydana gelen azalmadır. Vergi indirimi yoluyla olaya ya da kişilerin özel durumlarına göre vergi kişiselleşmektedir. Amaç, kişinin mali durumunu kavramak olabileceği gibi yatırım ya da işkolunun teşvik edilmesi gibi hedeflere de dönük olabilir.

Ancak, mükerrer 121. madde ile belge kullanımının yaygınlaştırılması suretiyle belirli yüzdelerde ücretlilere iade yapılarak kayıt dışı ekonominin kontrolü amaçlanmaktadır. Burada amaç Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında öngörülen vergi indirimine ulaşmak değil, vergideki otokontrolü sağlamaktır.

Kaldı ki Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına uygun olarak da vergi iadesine konu olacak miktarların aşağı ve yukarı sınırları ile oranları belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı'na verilen yetki ise belirtilen bu sınırlar içinde kalmak koşulu ile harcamaya konu mal ve hizmet alımlarının çeşitlendirilmesiyle ilgili bir düzenlemedir.

Bu nedenle, Anayasa'nın 73. maddesine aykırı görmediğim ilgili bölümün iptal edilmesine karşıyım.

Başkanvekili
Haşim KILIÇ