

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2010/11

Karar Sayısı : 2011/153

Karar Günü : 17.11.2011

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Danıştay Dördüncü Daire

İTİRAZIN KONUSU : 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen "*Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir*" şeklindeki son cümlesinin Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir.

I- OLAY

2008/13903 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinin "...amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisi dahil edilmez" bölümünün iptali istemiyle açılan davada, söz konusu Kararın dayanağını oluşturan itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varan Danıştay Dördüncü Daire iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"(...) Anonim Şirketi tarafından 19.7.2008 günlü ve 26941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/13903 sayılı "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Edilecek Verginin Hesabına Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlere Ait Katma Değer Vergisinin Dahil Edilmemesine İlişkin" Bakanlar Kurulu Kararının, "...amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisi dahil edilmez." kısmının iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı'na karşı açılan dava dosyası incelenmiştir:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 1 nci maddede sayılan ve katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler nedeniyle bir mal veya hizmetin el değiştirmesi sonucu ilave edilen değer vergilendirilmesini düzenlemektedir. Bunun için vergiye tabi işlemlerin her aşamasında, yüklenen katma değer vergisinin, tahsil edilen katma değer vergisinden indirilmesi ve kalan tutarın beyan edilerek, vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29 uncu maddesinde, "1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler: a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, c) (3297 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, 2. (5035 sayılı Kanunun 9 ncu maddesiyle değiştirilen ve 1.1.2004'ten geçerli olmak üzere 2.1.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra) Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki 28 nci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan (5615 sayılı Kanunun 13 ncu maddesiyle değiştirilen ve 4.4.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giden ibare) işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. (5766 sayılı Kanunun 12/c maddesiyle değiştirilen ve 6.6.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren son cümle) Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi ile katma değer vergisinde vergi indirimiyle ilgili genel ilkeler belirlenmiştir. Maddenin 1 nci fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca mükellefler, vergiye tabi faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları veya ithal ettikleri mal teslimi ve hizmetler nedeniyle ödedikleri veya borçlandıkları vergiyi, adlarına düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi şartıyla teslim ettikleri mal veya hizmet karşılığı aldıkları veya alacaklı oldukları katma değer vergisinden mahsup ederek aradaki farkı bağlı oldukları vergi dairesine beyan ederek ödemek suretiyle hazineye intikal ettireceklerdir.

Katma değer vergisinde genel vergi oranı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28 nci maddesiyle, vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenmiştir. Ancak, Bakanlar Kurulu belirlenen genel vergi oranını, sosyal ve ekonomik gerekçelerle aynı Kanunla verilen yetkiye dayanarak, dört kata kadar artırılabilen veya % 1'e kadar indirilebilmektedir. Bu hallerde, Bakanlar Kurulunca katma değer vergisi oranı indirilen mal veya hizmetin üretiminde, daha önceki bir safhada kullanılan girdiler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi oranının yüksek olması sonucu, indirilebilecek vergi, tahsil edilen vergiden yüksek olabilmektedir. Bu durumda, indirilemeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesi uyarınca maddede sayılan borçlara mahsuben iade edilmekte, mahsuben iade edilemeyen tutar ise nakden iade edilmektedir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2 nci maddesine, 5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen son cümle ile, Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla amortisman tabi iktisadi kıymetler için yüklenen vergiler bakımından iade hakkının kaldırılmasına yönelik olarak yetkilendirilmiş ve Bakanlar Kurulu, 24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 25 inci sırasında sayılan konaklama tesislerini işleten mükelleflerin, bu kararın yürürlüğe girdiği tarihten sonra, söz konusu sıra kapsamındaki indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisinin dahil edilemeyeceğine dair 19.7.2008 günlü ve 26941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/13903 sayılı kararı almıştır.

Davacı, dilekçesinde Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesine, 5766 sayılı Kanunun 12 ncimaddesiyle eklenen son cümleyle yapılan düzenleme sonucu Bakanlar Kuruluna verilen, vergi oranı indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma yetkisinin, Anayasa'nın 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında sayılan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkilerinden olmadığını, dolayısıyla bu düzenlemenin Anayasaya aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

Anayasa'nın 2 nci maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir." denilmek suretiyle Devletin hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. 73 üncü maddesinde ise "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." hükmü mevcuttur.

Anayasanın 73 üncü maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı öngörülerek Anayasa'nın 2 nci maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi, vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir.

Hukukun egemen olduğu, insan haklarına saygılı, temel hak ve özgürlükleri koruyan, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, vatandaşlarının hukuki güvenceye sahip bulunduğu devlet, hukuk devletidir. Vergilendirme ile ilgili düzenlemeler de tüm temel hak ve özgürlükleri ilgilendiren yasama işlemlerindedir. Çünkü vergi yoluyla devlet hak ve özgürlükleri kullanma ve yararlanmayı olanaklı ya da olanaksız kılabilir. Dolayısıyla "Vergi ödevi" Anayasa'da temel hak ve ödevlerin düzenlendiği ikinci Kısımın, "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı Dördüncü Bölümünde tanımlanmıştır.

Hukuk devleti ilkesinin benimsendiği ülkelerde devlet, egemenliğine dayanarak, tek taraflı olarak vergilendirme yetkisine sahip olmasına karşın bu yetkisini sınırsız bir şekilde kullanamamaktadır. Yasama organı bu yetkisini kullanırken Anayasa, yasalar, uluslararası vergi anlaşmaları ve yargı kararları gibi yasamadan ve yargıdan kaynaklanan düzenlemeler ve kararlarla bağlıdır. Vergilendirme yetkisi yani yasama organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi kural olarak yasama organı tarafından kullanılmakta ve bu yetkinin sınırlandırılması ancak Anayasa ve yasalarla mümkün olduğundan "verginin yasallığı ilkesi" birey için keyfi ve ölçsüz vergilendirmeye karşı güvence oluşturmaktadır.

Vergiler, kamu giderlerinin finansman aracı olmaları yanında doğrudan ve etkili biçimde iktisadi ve sosyal amaçları da gerçekleştiren önemli araçlardır. Ancak, devletin görevlerinin artması, kamu hizmetlerindeki sürekliliğin sağlanması, değişimlere ayak uydurulmasının gerekliliği İdareye takdir yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde idarenin takdir yetkisi, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin **olarak** kullanılabilir. Ancak vergilendirme yetkisinin mutlak devri anlamına gelmemektedir. Bu nedenle, Anayasanın 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrası ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki, yasada belirlenecek yukarı ve aşağı sınırlar içinde yalnızca muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olarak tanınan bir yetki olup, vergi yasalarının başka hükümleriyle ilgili olarak kullanılamaz. 73 üncü maddenin 4 üncü fıkrasının gerekçesinde de bu husus açıklanmış ve "vergi yükünün, muafık ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere Kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Bakanlar Kurulu, bu

yetkisini amaç kanununda gösterilen unsurlar içinde kullanılabilir” denilmiştir.

Buna göre, Bakanlar Kuruluna verilen yetki, ekonomik ve sosyal kararların alınmasında önemli bir araç olan verginin, muaflik, istisna, indirim ve oranları hususunda uygulamaya ilişkin olarak, işlem yapma yetkisi olup, “verginin yasallığı” ilkesinin gereklerine uygun olarak kullanılması gerekmektedir.

Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesine 5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen son cümle ile Bakanlar Kuruluna verilen “vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma” yetkisinin, aynı maddeyle, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, teslim ve hizmetlerin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin, maddede sayılan borçlara mahsuben, mahsuben iade edilemeyen verginin ise nakden iade edileceğine dair kurala aykırı olması ayrıca Anayasanın 73/4 üncü fıkrası ile Bakanlar Kuruluna verilen ve anayasal sınırları çizilen yetkinin dışında, iade hakkının kaldırılmasını içermesi nedeniyle Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Bununla birlikte, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının son cümlesi, “(5838 Sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 28.2.2009) Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal veya hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” şeklinde değiştirilmiş ise de; söz konusu yasa maddesinin değiştirilmiş olması Dairemizde bakılmakta olan bu davada uygulanması gereken hukuk kuralı olması nedeniyle Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Kaldı ki, yapılan değişiklik sonucu Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen düzenlemeyle Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin değiştirilmediği, aksine sadece amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere değil, mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkının kısmen veya tamamen kaldırılması yönünden genişletildiği görülmektedir. Nitekim, 22.8.2009 günlü, 27327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2009/15315 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında “Mükellefler, bu karar kapsamında teslim edecekleri mallar nedeniyle yükledikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri katma değer vergisi bakımından, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen iade hakkından faydalanamazlar.” şeklinde getirilen düzenlemeyle iade hakkının kaldırılma yetkisi genişletilerek hukuki sorun devam ettirilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacının Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varıldığından, Anayasa'nın 152 nci ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 28 inci maddesi uyarınca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 2 nci fıkrasında, 5766 sayılı Kanunun 12/c maddesiyle değiştirilen ve 6.6.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren son cümle için yürürlüğün durdurulması istemli olarak Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, davanın bu sebeple geri bırakılmasına, dava dosyasının tamamının tasdikli bir örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na gönderilmesine 21.10.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun iptali istenilen kuralı da içeren 29. maddesi şöyledir.

“1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c) (Ek alt bent: 03/06/1986 - 3297/9 md.) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

2. (Değişik fıkra: 25/12/2003 - 5035 S.K./9. md.) Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. (Değişik cümle: 04/6/2008 – 5766/12 md.) Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade

hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3. (Ek bent: 03/06/1986 - 3297/9 md.) İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

4. Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimini uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.”

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, SacitADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ile Zehra Ayla PERKTAŞ katılımlarıyla yapılan ilk inceleme toplantısında; dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, yürürlüğü durdurma isteminin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına, 25.2.2010 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

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

A- Uygulanacak Kural Sorunu

Anayasa'nın 152. ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddesine göre, mahkemeler, bakmakta oldukları davalarda uygulayacakları kanun 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 Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin 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.

İptali istenilen kural, iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, Bakanlar Kurulu'na, ikinci bölüm ise Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesine ilişkindir. Bakanlar Kurulu'na yetki veren kural ile Maliye Bakanlığı'na fıkranın tümünü içeren şekilde usul ve esasları belirleme yetkisinin verilmesi birbirinden tamamen ayrı konulardır.

İtiraz başvurusunda bulunan Danıştay Dördüncü Daire'de, 19.7.2008 günlü, 26941 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/13903 sayılı “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde iade Edilecek Verginin Hesabına Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere Ait Katma Değer Vergisinin Dahil Edilmemesine İlişkin” Bakanlar Kurulu Kararının, “...amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisi dahil edilmez” bölümünün iptali istemiyle dava açılmıştır.

Mahkeme'de bakılmakta olan davanın konusu Bakanlar Kurulu Kararının iptali istemine ilişkin olduğundan, itiraz konusu kuralın “...Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” şeklindeki bölümünün davada uygulanma olanağı bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'un 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen son cümlesinin, “... Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” bölümünün, itiraz başvurusunda bulunan Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından, bu bölüme ilişkin başvurunun Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE, 17.11.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

B- Anlam ve Kapsam

İtiraz konusu kuralda, katma değer vergisi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Katma Değer Vergisi (KDV), üretim ve tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle de her aşamada katılan değer artışını temel alan, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir. Katma değer, bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan girdilerin alış fiyatı arasındaki farktan oluşmakta, ödenecek KDV de, satış tutarı üzerinden hesaplanacak KDV'den alışlar üzerinden ödenen KDV'nin mahsup edilmesi suretiyle bulunmaktadır. KDV sisteminde, mal ve hizmetin üretim aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarında vergi alınmakta ve her bir aşamada alınan vergiden bir önceki aşamada alınan vergi indirilmek suretiyle kalan vergi, Hazineye intikal ettirilmektedir.

İndirim müessesesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun “Vergi İndirimi” başlıklı 29. maddesinde düzenlenmiş, mükelleflerin yaptıkları teslimler veya ifa ettikleri hizmetler üzerinden hesaplayacakları vergiden, kendilerine yapılan teslimler veya ifa olunan hizmetler ile ithal ettikleri mallara ait vergiyi indirebilecekleri

öngörülmüştür. KDV indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla uygulanmaktadır. Mükellefler, bir vergilendirme döneminde teslim ettikleri mal bedeli üzerinden hesapladıkları vergiden sadece o malların alımında ödedikleri vergiyi değil, vergilendirme döneminde satın aldıkları diğer malların vergisini de indirebilmektedir. 29. maddenin (2) numaralı fıkrasına göre, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunmakta, iade edilmemektedir.

KDV kapsamına giren işlemlerden bir bölümü ülkenin içinde bulunduğu sosyal, kültürel, ekonomik durumlar nedeniyle, uluslararası ticarete rekabet eşitliği sağlayabilmek amacıyla ya da vergilendirme tekniğinden kaynaklanan nedenlerle vergiden istisna edilmiş; bir bölümü, Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden farklı oranlarda vergilendirilmiş; bir bölümü ise, alınacak verginin güvenliği açısından vergi tevkifatı kapsamına alınmıştır. KDV'den istisna edilen, indirimli oranda vergilendirilen veya vergi tevkifatı uygulanan işlemler nedeniyle bu işlemlere konu olan mal ve hizmetlerin edinimleri veya üretimleri safhalarında ödenen vergiler, mükelleflerin üzerinde fazla vergi yükü oluşturmakta, dolayısıyla mükelleflerin fazladan katlandıkları vergi yükünden arındırılabilmesi, gerçek vergi yüküne ulaşılması bu vergilerin mahsuben veya nakden iadeye konu edilmesi ile mümkün olmaktadır.

Vergiden istisna olmamakla birlikte, genel oranda vergi ödenerek temin edilen girdilerden üretilen mal veya hizmetlerin indirimli oranda vergi uygulanmak suretiyle teslim edilmesi halinde, hesaplanan vergi her zaman genel oranlı girdiler nedeniyle ödenen verginin indirimi için yeterli olmadığı durumda, mükelleflerin fazla vergi yükünden arındırılabilmesi amacıyla 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile aynı Kanun'un 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranları indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilen sınırı aşan kısmı vergi yılı içinde mahsuben, mahsuben iade edilemeyen vergi ise nakden iade edilmektedir.

Kanun'un 29. maddenin (2) numaralı fıkrasında mahsuben veya nakden iade, *“Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir”* şeklinde belirtilmiştir.

4.6.2008 günlü, 5766 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile KDV Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulu, vergi oranları indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen KDV'nin iade hakkını kaldırmaya yetkili kılınmış, nakden veya mahsuben iade edilecek vergilerde uyulması gereken usul ve esasları belirleme konusunda ise Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu, Kanunun kendisine tanıdığı bu yetkiyi kullanarak, 2008/13903 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 24.12.2007 günlü, 2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin “B) Diğer Mal ve Hizmetler” bölümünün 25. sırasında sayılan konaklama tesislerini işleten mükelleflerin, bu kararın yürürlüğe girdiği 19.7.2008 tarihinden sonra, indirimli orana tabi konaklama hizmetleri işlemlerinden doğan iade hesabına, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergilerden pay verilmeyeceğini, bunların iade hesabına dâhil edilmeyeceğini kararlaştırmıştır. Bu karara göre, otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerini işletenler, indirimli oranlı satışlarından kaynaklanan iade hesaplarına 20.7.2008 tarihinden itibaren bina, tesis, makine vb. gibi amortisman tabi iktisadi kıymetlerin alımı için ödenen katma değer vergisini dâhil edemeyecekler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin katma değer vergilerini sadece indirim yoluyla giderebileceklerdir.

KDV iadesi, belirli koşulların varlığı halinde yasa koyucu tarafından bir “hak” olarak mükelleflere tanınmıştır. İade hakkı, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satın alınmasında ödenen katma değer vergisinin, indirimli vergi oranlarının uygulanması nedeniyle mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olmasından diğer bir anlatımla indirilemeyen KDV'den kaynaklanmaktadır. Amortisman tabi olan iktisadi kıymetlerden dolayı yüklenen KDV'nin yüklenildiği dönemde indirim konusu yapılamaması nedeniyle iade edilmesi yasayla yapılması gerekirken, itiraz konusu kuralda Bakanlar Kuruluna, vergi oranları indirilen “mal ve hizmet grupları” ile “sektörler” itibarıyla amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma yetkisi verilmiştir.

İtiraz konusu kuralın gerekçesinde, *“... yapılan düzenleme ile vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile farklı sektörler itibarıyla amortisman tabi iktisadi kıymetler için yüklenen vergiler bakımından iade hakkının kaldırılmasına yönelik Bakanlar Kurulu yetkilendirilmektedir”* denilmiştir.

C- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasına 5766 sayılı Kanunla eklenen son cümleyle, katma değer vergisinin mahsuben veya nakden iade edilmesi hakkının kaldırılması

yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verildiği, Kanun ile verilen iade hakkını kaldırma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesiyle hukuk devletinin ihlal edildiği ve Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilen ve anayasal sınırları çizilen yetkinin dışına çıkıldığı, bu nedenle itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi indirimleri" başlıklı 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulu'na, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergileri bakımından, iade hakkının kaldırılmasına yönelik yetki verilmiştir. Bu yetki sonucu, aynı Kanun'un 28. maddesi uyarınca teslim ve hizmetlerin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu'na tespit edilecek sınırı aşan verginin, maddede sayılan borçlara mahsuben, mahsuben iade edilemeyen verginin ise nakden iade edilmesi engellenmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülmüştür.

Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.

Anayasa koyucunun, her çeşit mali yükümlerini yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını buyururken, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını güttüğünde kuşku yoktur. Yasa koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlü ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun, yasayla konulmuş sayılması ve Anayasa'ya uygunluğunun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümlerinin, konusu, yükümlülükleri, matrah ve oranları, muafık, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümlüden muafık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlülüklerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur.

Katma değer vergisi, verginin konusunu oluşturan işlemler nedeniyle bir mal veya hizmetin el değiştirmesi sonucu, her el değiştirmede eklenen değer vergilendirilmesine dayandığından, vergiye tabii işlemlerin her aşamasında, yüklenilen KDV'nin tahsil edilen KDV'den indirilmesi ve kalan tutarın beyan edilerek, vergi dairesine ödenmesi söz konusudur. KDV'nin özelliğinden kaynaklanan bu durum, mahsup ya da nakit ödeme yoluyla iade kurumunun da KDV ile bütünleşmesine neden olmuş ve "iade" yasa koyucu tarafından düzenlenmiştir. 3065 sayılı Kanunda yapılan düzenlemeyle, "mahsuben iade" ve mahsuben iade edilmeyen tutar için "nakden iade" kurumu getirilmiş ve yükümlünün hukuk güvenliği kanunla sağlanmıştır. Yasa koyucu tarafından kanunla sağlanan hukuk güvenliğinin Bakanlar Kurulu kararıyla kaldırılması, yasama yetkisinin devri niteliğindedir.

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerine katılımı sağlamak amacıyla kişilerden aldığı ekonomik değer olmakla birlikte, yasal düzenlemeler, sadece devlet yönünden değil, yükümlüler yönünden de hukuksal güveni sağlamalıdır. Anayasa'nın 73. maddesinde yerini bulan "vergide yasallık" ilkesi, aynı zamanda devletin vergilendirme yetkisinin anayasal ilkelerle sınırlandırılmasıdır. Verginin ödenmemesi durumunda devletin alacağı yasalarla güvence altına alınırken, mahsup ya da nakdi iade hangi yolla olursa olsun, mükellefin alacağının yasalarla güvence altına alınmaması düşünülemez.

Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Verginin tahsiliyle ilgili düzenlemeler nasıl vergi tekniğinin konusuysa, gerçek vergi yükünü belirleyen iadelere ilişkin düzenlemeler de vergi tekniğinin konusudur. Yasayla verilen bir hakkın idari düzenlemeyle kaldırılması mümkün değildir. Kanunla getirilen mahsup ve iade hakkının Bakanlar Kurulu kararıyla kaldırılması da vergi yükünün dağılımında adalet ve dengeyi bozar ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ile "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelerinin idari düzenlemelerle zedelenmesine yol açar.

İtiraz konusu kurala Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin teknik ve ayrıntı içerdiği de ileri sürülemez. Yasa kuralı, KDV iade hakkının kaldırılması konusundaki takdir yetkisinin kapsam ve sınırını belirlemediği. Usul ve koşullar, belirsiz biçimde tamamıyla Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Böylece, mükellefe keyfi müdahalelere karşı uygun bir yasal koruma olanağı da sağlanmamış, verilen yetkinin kapsam ve kullanma koşulları yasada yeterli açıklıkta belirlenmemiştir.

Öte yandan, Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, "vergi, resim,

harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına" ilişkindir. Buradaki temel koşul da kanunun, yukarı ve aşağı sınırlar belirlemesidir. Buna göre, Bakanlar Kurulu ancak, "muaflık, istisna, indirim ve oranlar"da yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek; bu alanları ve sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki "koşullu ve sınırlı bir yetki"dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin, yeni düzenlemeler içermesi ve/veya çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez. 73. maddenin son fıkrasında, itiraz konusu kuralda yer alan "vergi iadesi" konusunda, ne iade hakkının getirilmesi ne de kısmen ya da tamamen kaldırılması hususlarında Bakanlar Kurulu'na yetki verilmemiştir. Bu nedenle itiraz konusu kuralın 73. maddenin son fıkrasıyla ilgisi bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'un 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen son cümlesinin, "*Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya;*" bölümünün Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca incelenmesine gerek görülmemiştir.

VI- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ

25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'un 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen son cümlesinin "*Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya;*" bölümünün yürürlüğün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE, 17.11.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

VII- SONUÇ

25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'un 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen son cümlesinin "*Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya;*" bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 17.11.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Haşim KILIÇ

Başkanvekili
Serruh KALELİ

Başkanvekili
Alparslan ALTAN

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Ahmet AKYALÇIN

Üye
Mehmet ERTEN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN