

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2018/135

Karar Sayısı : 2021/71

Karar Tarihi: 13/10/2021

İPTAL DAVASINI AÇAN: Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri Engin ALTAY, Özgür ÖZEL ve Engin ÖZKOÇ ile birlikte 140 milletvekili

İPTAL DAVASININ KONUSU: 26/7/2018 tarihli ve 7146 sayılı Askerlik Kanunu ile Diğer Bazı Kanunlarda ve 663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararınamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 15. maddesiyle 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a eklenen ek 1. maddenin Anayasa'nın 2., 7., 73., 87., 160. ve 161. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline ve yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi talebidir.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un 15. maddesiyle 5602 sayılı Kanun'a eklenen iptali talep edilen ek 1. madde şöyledir:

"EK MADDE 1- (Ek: 26/7/2018-7146/15 md.)

(1) Spor Toto Teşkilat Başkanlığı tarafından içinde bulunulan yılın ilgili ayında beyan edilip ödenen katma değer vergisi tutarından, bir önceki yılın aynı ayında beyan edilip ödenmiş olan katma değer vergisi tutarının Orta Vadeli Programda ilgili yıl için belirlenen nominal ekonomik büyüme tahmini oranında artırılmasıyla bulunan tutarın çıkarılmasından sonra kalan tutar, Spor Toto Teşkilat Başkanlığınca Türkiye'de kurulu bankalarda açılmış olan özel hesaba, ödemeyi takip eden beş iş günü içinde ilgili vergi dairesi tarafından 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 23 üncü maddesi hükmü uygulanmaksızın red ve iade edilir.

(2) Özel hesaba aktarılan bu tutar, Spor Toto Teşkilat Başkanlığınca yatırım ve işletme giderleri olarak kullanılır ve yatırım ve işletme giderleri oranına dâhil edilir. Özel hesaptan amaç dışı kullanılan vergi iadeleri, amaç dışı kullanıldığı vergilendirme dönemine ilişkin katma değer vergisi olarak Spor Toto Teşkilat Başkanlığı adına 213 sayılı Kanundaki esaslara göre vergi ziyayı cezası kesilerek tarh edilir ve gecikme faizi hesaplanır.

(3) Özel hesabın oluşturulması, idaresi, bu hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Cumhurbaşkanlığı yetkilidir."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi içtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Recep KÖMÜRCÜ, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in katılımlarıyla

8/11/2018 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, yürürlüğü durdurma talebinin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Dava dilekçesi ve ekleri, Raportör Abdullah TEKBAŞ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşünülürdü:

A. İptal Talebinin Gerekçesi

3. Dava dilekçesinde özetle; ödediği katma değer vergisinin (KDV) bir kısmının yatırım ve işletme giderlerinde kullanılmak üzere Spor Toto Teşkilat Başkanlığı (STTB) adına açılan özel hesaba iadesinin âdem-i tahsis ilkesine aykırı olduğu, bütçe kaynaklarının özel hesaplar kullanılarak temel mali mevzuat hükümlerine tabi olmadan harcanmasının saydamlığa ve hesap verilebilirliğe engel olduğu, böylelikle Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olan bütçe hakkının kullanımına engel olunduğu, bu durumun verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesiyle bağdaşmadığı, özel hesaba ilişkin düzenleme yetkisinin Cumhurbaşkanına verilemeyeceği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 7., 73., 87., 160. ve 161. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

B. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

1. Kanun'un 15. Maddesiyle 5602 Sayılı Kanun'a Eklenen Ek 1. Maddenin (1) Numaralı Fıkrasının İncelenmesi

4. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" denilmek suretiyle diğer ilkelere yanı sıra *verginin kamu giderlerinin karşılığı olması* ilkesine de yer verilmiştir. Bu ilke, kamu giderlerinin vergi ile finanse edileceğini ve kamu giderleri gerektirmedikçe vergi alınmayacağını ifade etmektedir. Anılan fıkrada mali yükümlülüklerden sadece verginin belirtilmiş olması dolayısıyla bu ilke vergi ile ilgili olup diğer mali yükümlülüklerle ilgili değildir.

5. Anayasa Mahkemesi kararlarında vergi, "*kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzelkişilere malî güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır.*" biçiminde tanımlanmıştır (AYM, E.1995/24, K.1995/52, 28/9/1995; E.2003/9, K.2004/47, 1/4/2004; E.2013/66, K.2014/19, 29/1/2014).

6. Verginin bireysel faydalanma karşılığı olmaksızın tüm kamu giderlerini karşılamak üzere mükelleflerin mali güçlerine göre alınması; bir tercihin değil bir zorunluluğun sonucudur. Bu zorunluluk, genel idare esaslarına göre yürütülen hizmetlerden elde edilen bireysel faydaların tamamen veya kısmen ölçülemezinden kaynaklanmaktadır. Bu hizmetlerin sunulması dolayısıyla tüm topluma yayılan faydanın bireyselleştirilememesi, bu hizmetlerin finansmanında faydalanmadan başka bir ölçütün geliştirilmesini zorunlu kılmış

ve verginin mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları dikkate alınarak belirlenen mali güçlerine göre alınması yoluna gidilmiştir. Buna göre bireysel faydanın ölçülemediği kamu hizmetlerinin esas olarak mükelleflerin mali güçlerine göre ödediği vergilerle finanse edilmesi gerekmektedir. Vergiler bütün bu hizmetlerin anonim karşılığı olarak toplanacak ve bu hizmetlerin finansmanında kullanılacaktır. Vergi mükellefleri de bu hizmetlerden bireysel karşılık sağlamamakla birlikte bütün toplumla birlikte faydalanacaktır. Dolayısıyla faydası topluma yayılmayan kamu hizmetlerinin finansmanına verginin tahsis edilmemesi gerekmektedir.

7. STTB özel işletmecilik esaslarına göre yurt içinde ve yurt dışında spor müsabakaları üzerine sabit ihtimalli ve müşterek bahis oyunları oynatmak faaliyetini yürütmektedir. 5602 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (2) numaralı fıkrasında 7146 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle yapılan ibare değişikliğiyle STTB ikramiye dağıtım oranının üst sınırının aynı dönemdeki hasılatının %59'undan %83'üne çıkartılması, yatırım ve işletme giderleri bakımından finansman açığına sebep olmuştur. Anılan finansman açığını karşılamak üzere dava konusu kuralla, STTB tarafından ödenen KDV'nin bir kısmının yatırım ve işletme giderleri için kullanılmak üzere STTB adına açılan özel bir hesaba aktarılacağı hüküm altına alınmış ve bu durum kuralın gerekçesinde "*Madde ile, ikramiye oranlarının artırılması nedeniyle oluşabilecek yatırım ve işletme giderlerindeki tutar azalışlarının telafi edilmesi amaçlanmaktadır.*" biçiminde ifade edilmiştir.

8. KDV, Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer verilen ilkelere tabi vergilerden biridir. Dolayısıyla diğer ilkelerin yanı sıra verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine de tabi olup mükelleflerin mali güçlerine göre tahsil edilmektedir.

9. Verginin, bireysel faydalanmanın söz konusu olmadığı kamu hizmetlerinin finansmanı için alınması karşılıksız olması sonucunu doğurmaktadır. Ancak verginin karşılıksız olması, bireysel karşılığının bulunmadığı anlamına gelmekte olup toplumsal karşılığı bulunmadığı biçiminde anlaşılamaz. Esas itibarıyla vergi, tüm topluma sunulan hizmetlerin anonim karşılığı olduğundan vergi mükelleflerinin en azından genel idare esaslarına göre yürütülen kamu hizmetlerinden toplumsal düzeyde fayda sağlamaları söz konusudur. Vergi mükelleflerince mali güçlerine göre ödenen diğer vergiler gibi KDV de genel idare esaslarına göre yürütülen ve tüm topluma sunulan, faydası tüm topluma yayılan kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla ve bunlardan sağlanan toplumsal faydaya istinaden anonim bir karşılık olarak ödenmektedir. KDV mükellefi olan STTB de bu hizmetlerden bütün toplumla birlikte faydalanmaktadır.

10. Diğer vergiler gibi KDV'nin de mükellef tarafından bir kere ödendikten sonra artık bütçe disiplini içinde, bütçede gösterilen kamu hizmetlerinin tamamının finansmanında kullanılmak üzere bir anonim karşılığa dönüşmesi gerekmektedir. Dava konusu kuralda mükellefin ödediği verginin bir kısmının yine bu mükellefin harcamalarının finansmanına tahsisi söz konusudur. Dolayısıyla kural gereği vergi anonim karşılık olma özelliğini yitirerek özel işletmecilik esasına göre yürütülen bir hizmetin finansmanı için alınan bir karşılığa dönüşmüştür. Bu ise verginin tüm kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Bu aykırılık yönünden başka mükelleflerce ödenmiş verginin belli bir hizmete tahsisi ile dava konusu kuralda olduğu gibi belli bir mükellefçe ödenmiş verginin yine kendisinin sunduğu hizmete tahsisi arasında bir fark bulunmamaktadır.

11. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Recai AKYEL, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI ve İrfan FİDAN bu görüşe katılmamışlardır.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 73. maddesi yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kuralın Anayasa'nın 7., 87., 160. ve 161. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

2. Kanun'un 15. Maddesiyle 5602 Sayılı Kanun'a Eklenen Ek 1. Maddenin (2) ve (3) Numaralı Fıkralarının İncelenmesi

12. 5602 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, STTB'ye iade edilerek özel hesaba aktarılan KDV'nin kullanımına, (3) numaralı fıkrasında ise Cumhurbaşkanlığının usul ve esasları belirleme yetkisine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

13. Ek 1. maddenin (1) numaralı fıkrasının iptali nedeniyle (2) ve (3) numaralı fıkraların uygulanma imkânı kalmamıştır. Bu nedenle söz konusu fıkralar 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesinin (4) numaralı fıkrası kapsamında değerlendirilmiş ve bu fıkralar yönünden Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılmasına gerek görülmemiştir.

IV. İPTALİN DİĞER KURALLARA ETKİSİ

14. 6216 sayılı Kanun'un 43. maddesinin (4) numaralı fıkrasında kanunun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün belirli kurallarının iptali, diğer kurallarının veya tümünün uygulanmaması sonucunu doğuruyorsa bunların da Anayasa Mahkemesince iptaline karar verilebileceği öngörülmektedir.

15. 7146 sayılı Kanun'un 15. maddesiyle 5602 sayılı Kanun'a eklenen ek 1. maddenin (1) numaralı fıkrasının iptali nedeniyle uygulanma imkânı kalmayan anılan maddenin (2) ve (3) numaralı fıkralarının 6216 sayılı Kanun'un 43. maddesinin (4) numaralı fıkrası gereğince iptalleri gerekir.

V. İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU

16. Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.*" denilmekte, 6216 sayılı Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da bu kural tekrarlanarak mahkemenin gerekli gördüğü hâllerde Resmî Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi bir yılı geçmemek üzere ayrıca kararlaştırabileceği belirtilmektedir.

17. 5602 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edecek nitelikte görüldüğünden Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 6216 sayılı Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince iptal hükmünün kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

VI. YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI TALEBİ

18. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kuralın uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğabileceği belirtilerek yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi talep edilmiştir.

26/7/2018 tarihli ve 7146 sayılı Askerlik Kanunu ile Diğer Bazı Kanunlarda ve 663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 15. maddesiyle 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a eklenen ek 1. maddesine yönelik iptal hükmünün yürürlüğe girmesinin ertelenmesi nedeniyle bu maddeye ilişkin yürürlüğün durdurulması talebinin REDDİNE 13/10/2021 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

VII. HÜKÜM

26/7/2018 tarihli ve 7146 sayılı Askerlik Kanunu ile Diğer Bazı Kanunlarda ve 663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 15. maddesiyle 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a eklenen ek 1. maddenin;

A. (1) numaralı fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Recai AKYEL, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI ile İrfan FİDAN'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA, iptal hükmünün Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrası ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince, KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE OYBİRLİĞİYLE,

B. (2) ve (3) numaralı fıkralarının 6216 sayılı Kanun'un 43. maddesinin (4) numaralı fıkrası gereğince İPTALLERİNE, iptal hükümlerinin Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrası ile 6216 sayılı Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince, KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE OYBİRLİĞİYLE,

13/10/2021 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN

KARŞI OY

İptali istenilen kurallar, özette Spor Toto Teşkilat Başkanlığı (STTB) tarafından beyan edilerek ödenen katma değer vergilerinin, bir önceki yılın aynı ayında beyan edilip ödenmiş olan katma değer vergisi tutarının Orta Vadeli Programda ilgili yıl için belirlenen nominal ekonomik büyüme tahmini oranında artırılmasıyla bulunan tutarın çıkarılmasından sonra kalan tutarının, ödemeyi takip eden beş iş günü içinde ilgili vergi dairesince STTB'ye red ve iadesini, düzenlemektedir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" hükmü yer almaktadır. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere vergi kamu giderlerini karşılamak üzere toplanmaktadır.

STTB tarafından gerçekleştirilen spora dayalı bahis ve şans oyunlarının düzenlenmesi faaliyeti tekel niteliğinde bir kamu hizmetidir (Hidayet Metin, B. No: 2014/7329, 6/4/2017, § 37). Bu faaliyete ilişkin olarak STTB tarafından verilen beyanname üzerine tahakkuk eden katma değer vergisi bu kurum tarafından vergi dairesine ödenmektedir. Böylece söz konusu katma değer vergisi tahakkuk ve tahsil aşamalarını tamamlayarak bütçe geliri olarak muhasebeleştirilmekte ve diğer kamu gelirleri ile birlikte anonimleşmektedir.

STTB'ye vergi iadesi yoluyla bir aktarım yapılması, vergi idaresince tahsil edilen katma değer vergisi tutarının önceki yılın aynı ayında tahsil edilen katma değer vergisi tutarından belli bir oranda fazla olması şartına bağlıdır. Dolayısıyla kanun koyucunun bu işlemlerin vergi dairesince gerçekleştirilmesini pratik açıdan daha uygun bir yöntem olarak benimsediği, bu kapsamda iadeye ilişkin işlemlerin tahakkuk eden vergilerin ödenmesini takip eden beş iş günü içerisinde tamamlanmasını öngördüğü anlaşılmaktadır. Bu bağlamda aktarımın yöntemini belirleme konusunda kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisine sahip olduğu izahtan varestedir.

Bu durumda, iptali istenilen kurallar ile öngörülen ret ve iadenin bir tür ödenek tahsisi veya ödenek aktarımı olarak nitelendirilmesi yanlış olmayacaktır. Zira beyan edilerek ödenen katma değer vergisi bütçe geliri olarak muhasebeleştirilmekte ve diğer kamu gelirleri ile birlikte anonimleşmekte, aktarım bu işlemlerden sonra gerçekleşmektedir. Bu yönüyle, söz konusu katma değer vergisi bütçe geliri olarak anonimleştiğinden ve özel işletmecilik esaslarına göre yürütülse dahi bütçe gelirinin bir kamu hizmetine tahsisini engelleyen anayasal bir hüküm de bulunmadığından 7146 sayılı Kanun 15. maddesiyle 5602 sayılı Kanun'a eklenen Ek 1. maddenin (1) numaralı fıkrası Anayasaya aykırı değildir.

Yukarıda açıklanan sebeplerle, 7146 sayılı Kanun 15. maddesiyle 5602 sayılı Kanun'a eklenen Ek 1. maddenin (1) numaralı fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığı görüşüyle çoğunluğun kuralların iptaline ilişkin kararına katılmıyoruz.

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN