

**SİRKÜLER**  
Sayı: 2010/106

**İstanbul, 05.08.2010**  
Ref: 4/106

**Konu:**

**ANAYASA MAHKEMESİNİN OLASI İPTAL KARARI HÜKÜMLERİNDEN YARARLANABİLMEK İÇİN İLAN VE REKLAM VERGİSİ BEYANNAMELERİNİN İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEBİLMESİ**

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu sirkülerimize ek yapmış olduğumuz başvuru dilekçesi ile 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun “Vergi ve harç tarifelerinin tespiti” başlıklı **96. maddesinin (B) fıkrasının** iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurmuş ve söz konusu kanun hükmünün iptali amacıyla vereceği kararı Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında ertelemiştir.

Anayasa Mahkemesi de Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun başvurusunu kabul etmiş ve ön inceleme sonucu davayı kabul ederek 2010/62 Esas numarası ile kayda almıştır.

İptali istenen hükmün de yer aldığı 2464 sayılı kanunun 96. maddesi aşağıdaki gibidir:

“A) Bakanlar Kurulu, bu Kanunda en az ve en çok miktarları gösterilen aşağıda yazılı vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibariyle tayin ve tespit eder:

1. (3074 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle kaldırılmıştır.)
2. Kaynak Suları Harcı,
3. Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı,
4. Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı,
5. Kayıt ve Suret Harcı,
6. İmar Mevzuatı Gereğince Alınacak Harçlar, (Ticaret ve konut bölgeleri için ayrı ayrı),
7. Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı,
8. Sağlık Belgesi Harcı,
9. Bina İnşaat Harcı,

**B) Yukarıda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur.**

C) Bakanlar Kurulu bu Kanunda yer alan maktu vergi ve harçların en az ve en çok miktarını belirleyen hadleri birlikte veya ayrı ayrı yahut her vergi ve harçla ilgili tarifelerde yer alan en az ve en çok hadleri birlikte veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya ve Kanunda yazılı hadlerden az ve bu hadlerin on katından çok olmamak üzere yeni hadler tespit etmeye ve 21 inci maddede yazılı Eğlence Vergisi nispetlerini birlikte veya ayrı ayrı bir katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.”

Konuyu yargı sürecine taşıyan mükellef tarafından; “**vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasında yasallık ilkesinin geçerli olduğu; bu konudaki tek istisnanın, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak konusunda Bakanlar Kuruluna verilebileceği** öngörülen yetki olduğu, vergilendirme alanında belediye meclislerine tanınmış bir yetki bulunmadığından, **vergilendirmeye esas alınan tarifeyi belirleyen Kartal Belediye Meclisi kararına dayanak oluşturan 2464 sayılı Kanununun 96'ncı maddesinin (B) fıkrasının, Anayasanın 73'üncü maddesine aykırı olduğu**” ileri sürülmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da temel olarak aşağıdaki gerekçelerle 2464 sayılı Kanunun 96'ncı maddesinin (B) fıkrasının iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurmuştur:

“**Yasa, Bakanlar Kuruluna, 96'ncı maddenin (A) fıkrasında tanınmış olan yetkinin kullanılması sırasında tespit şekli ve duyurulması da Yasada gösterilen gruplandırmanın gözetilmesini öngörmüşken; 96'ncı maddenin (B) fıkrasında belediye meclislerine tanınmış olan yetkinin kullanılmasına esas olmak üzere, ne şekilde tespit edileceği, hangi ölçütlere dayanacağı yasada gösterilmeyen ve belirsizlik içeren, çeşitli semtler arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklara bakılması dışında bir ölçü öngörmemiştir. Dolayısıyla konusunu, belediye ve mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın oluşturduğu ilan ve reklam vergisi için belediye meclisleri, yetki alanında, belirlilik ve ölçülülük kriterlerini içermeyen, bu yüzden hukuki güvenlik ilkesine de aykırı düşebilecek şekilde tarife yapabilecektir. Kuralda öngörülen, çeşitli semtler arasındaki sosyal ve ekonomik farklılığın hangi ölçütlere dayanılarak göz önüne alınacağıının belirsiz kalmasından doğan bu durumun, hukuki güvenlik ilkesine aykırı düştüğü** açıktır.

**Herkesi, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutan ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını maliye politikasının sosyal amacı olarak belirleyen Anayasanın 73'üncü maddesi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini veya kaldırılmasını öngörmüştür. Bu nedenle vergilendirme yetkisi, yasama organı tarafından kullanılabilen yetkilerdendir. Bu yetkinin kullanılmasında vergi yükünün âdil ve dengeli dağılımını ve herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini sağlama amacının gerçekleştirilebilmesi için sosyal ve ekonomik değişimlerin de**

*bir gereği olarak, 73'üncü maddenin son fıkrasında yasama organınca bu yetkinin, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden muaflığa, vergi istisnalarına, vergi indirimlerine ve vergi oranlarına ilişkin olmak üzere ve yukarı ve aşağı sınırları yasada gösterilmek koşuluyla değişiklik yapılması konusunda Bakanlar Kuruluna kısmen devredilebilmesine olanak tanınmıştır. Anayasada, yasallık ilkesinin tek istisnasını Bakanlar Kuruluna devredilebilen bu yetki oluşturmaktadır. Bunun dışında vergilendirme alanında başka hiçbir organa tanınmış veya devredilebileceği öngörölmüş bir yetki bulunmamaktadır. Belediye Gelirleri Kanununun 96'ncı maddesinin (B) fıkrasında belediye meclislerine, aynı maddenin (A) fıkrası dışında kalan vergi ve harçlara ait maktu tarifeler yapmak konusunda yetki tanıyan kural, Anayasanın 73'üncü maddesine aykırı düşmektedir. Esasen Anayasa, maktu vergileri tespit konusunda Bakanlar Kuruluna dahi yetki tanımamıştır.*

*2464 sayılı Yasanın 96'ncı maddesinin (B) fıkrası, aynı zamanda Anayasanın 2'nci, 6'ncı, 8'inci ve 11'inci maddelerine de aykırı görölmektedir.*

*Yukarıda belirtilen tüm nedenlerle, davacı tarafından ileri sürölen, düzenlemenin Anayasanın 2'nci, 6'nci, 8'inci, 11'inci ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu yönündeki iddia ciddi göröldüğünden, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 96'ncı maddesinin (B) fıkrasında yer alan; "Yukarıda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur." şeklinde yetki tanıyan düzenlemenin iptali istemiyle ve 2949 sayılı Yasanın 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca Anayasa Mahkemesine başvurulmasına; dava dosyasındaki belgelerin onaylı birer örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine ve Anayasa Mahkemesince itiraz yoluyla yapılan başvuru hakkında karar verilmesine kadar yargılamanın ertelenmesine, 12.2.2010 gününde oyçokluğu ile karar verildi."*

Anayasanın 153. maddesi gereğince Anayasa Mahkemesi iptal kararları geriye yürümemektedir.

Anayasa Mahkemesinden çıkabilecek olası iptal kararının sonuçlarından yararlanmak isteyen mükelleflerin, **ilan ve reklam vergisi beyannamelerini "ihtirazi kayıtlı" vermeleri ve dava açmaları** gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır.

İhtirazi kaydın verileceği dilekçede, ilgili belediye meclisi tarafından belirlenen ilan ve reklam vergisine dair tarifenin verginin yasallığı ilkesine ve Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülecektir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun, "Ücrete tabi işler" başlıklı 97. maddesinin birinci fıkrasının birinci tümcesinin iptali ve yürürlüğünün durdurulması amacıyla da Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Söz konusu kanun hükmü aşağıdaki gibidir:

*"Belediyeler bu Kanunda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir."*

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

**EK:**

2010/ 62 E. sayılı dosyaya ait Danıştay Dava Daireleri Kurulunun 12.2.2010 tarihli başvuru kararı

**2010/ 62 E. sayılı dosyaya ait Danıştay Dava Daireleri Kurulunun 12.2.2010 tarihli başvuru kararı**

**T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ  
KURULU**

**Esas No: 2010/21**

**KARAR**

R. Hipermarketler Zinciri Anonim Şirketi tarafından, ihtirazi kayıtla verilen Şubat 2005 dönemine ilişkin ilan ve reklam vergisi beyannamesi üzerinden 120.000 adet broşür için tahakkuk ettirilerek, tahsil edilen ilan ve reklam vergisinin ret ve iadesi istemiyle Kartal Belediye Başkanlığına karşı açılan davayı reddeden İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin, 10.11.2009 günlü ve E:2009/3012, K:2009/2878 sayılı ısrar kararının bozulması istemiyle yapılan temyiz başvurusunu içeren dosya, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelendikten sonra gereği görüldü:

Davacı Kurumun, Şubat 2005 döneminde Kartal Belediye sınırları içinde elle dağıttığı broşürler için 28.2.2005 tarihinde ihtirazi kayıtla verdiği ilan ve reklam vergisi beyannamesi üzerinden, 28.2.2005 günlü ve 109/4 sayılı tahakkuk fişiyle her bir broşür için 0,10 YTL olarak tahakkuk ettirilen maktu vergiler, davacı tarafından aynı gün ve seri A 2546913 sayılı makbuz karşılığı ödenmiş; hukuka aykırı tahsil edildiği ileri sürülen vergilerin ret ve iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Davaya konu yapılan tahakkukun, 2464 Sayılı Yasanın 96'ncı maddesinin (B) fıkrasında tanınan yetkiye dayanılarak Kartal Belediye Meclisi tarafından yürürlüğe konulan Tarifede öngörülen ilan ve reklamın her biri için 0,10 YTL üzerinden yapıldığı anlaşıldığından, ilan ve reklam vergisi tahakkukunda esas alınan ve her bir broşür için belirlenen maktu verginin dayanağı, Kartal Belediye Meclisinin 7.1.2005 günlü ve 2005/7 sayılı kararıdır.

Davacı tarafından; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasında yasallık ilkesinin geçerli olduğu; bu konudaki tek istisnanın, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak konusunda Bakanlar Kuruluna verilebileceği öngörülen yetki olduğu, vergilendirme alanında belediye meclislerine tanınmış bir yetki bulunmadığından, vergilendirmeye esas alınan tarifeyi belirleyen Kartal Belediye Meclisi kararına dayanak oluşturan 2464 sayılı Kanunun 96'ncı maddesinin (B) fıkrasının, Anayasanın 73'üncü maddesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, belediye gelirlerini dört ayrı kısımda düzenlemiştir. Birinci Kısım, vergileri; ikinci Kısım, harçları; Üçüncü Kısım, harcamalara katılma paylarını kapsamaktadır. Yasanın Dördüncü Kısım ise vergi ve harç tarifelerinin tespitine ilişkin düzenlemeleri de içeren çeşitli hükümlere ayrılmıştır.

Vergiler, harçlar ve katılma paylarından oluşan belediye gelirlerinden harcamalara katılma payları, hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin tamamı üzerinden ve Yasanın Üçüncü Kısmında öngörülen yöntem ve esaslara göre tahakkuk ettirildiğinden belli tarifeye göre alınan belediye gelirleri, vergi ve harçlardan oluşmaktadır.

İlan ve reklam vergisinin en az ve en çok tutarı Yasanın 15'inci maddesinde yer alan maktu tarifede öngörülmüştür. Bu tarife, 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere 31.12.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5281 sayılı Yasanın 16'ncı maddesiyle değiştirilmiştir. Değişik tarifenin (5) işaretli bölümünde; ilan ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerlerinin her biri için en az 0,01; en çok 0,25 YTL ilan ve reklam vergisi belirlenmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 96'ncı maddesinin (A) fıkrasında Bakanlar Kurulu, yasada en az ve en çok miktarları gösterilen ve aynı fıkra da yer alan vergi ve harçların tarifelerini, belediye grupları itibarıyla tayin ve tespiti yetkili kılınmıştır. Maddenin birinci fıkrası gereğince Bakanlar Kurulunun 96'ncı maddenin (A) fıkrasında tanınan yetkiyi; Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatının görüşü de alındıktan sonra İçişleri Bakanlığı tarafından, belediyelerin nüfusları ile ekonomik ve sosyal gelişme durumlarına göre yapılan ve Resmi Gazetede ilan edilen gruplandırmayı gözeterek kullanması gerekmektedir.

Yasanın 96'ncı maddesinin (A) fıkrasında gösterilmeyen vergi ve harç tarifelerini yapmak konusunda Bakanlar Kuruluna tanınmış bir yetki bulunmamaktadır, ilan ve reklam vergisi, 96'ncı maddenin (A) fıkrasında yer almayan vergilerdendir.

2464 sayılı Yasanın 96'ncı maddesinin (B) fıkrasında ise (A) fıkrasında sayılanlar dışındaki vergi ve harçlara ait maktu tarifelerin; bu Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunması düzenlenmiştir.

İlan ve reklam vergisine ilişkin maktu tarifeler, 96'ncı maddenin (B) fıkrasında yer alan kuraldan dolayı, en az ve en çok tutarı 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 15'inci maddesinde öngörülen, 5281 sayılı Yasa ile değişik düzenlemedeki tutarlar gözetilerek belediye meclisleri tarafından yapılan tarifeye göre tahsil edilmektedir. Bu nedenle, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 96'ncı maddesinin (B) fıkrası, dava konusu ilan ve reklam vergisinin dayanağını oluşturmaktadır.

Yasa, Bakanlar Kuruluna, 96'ncı maddenin (A) fıkrasında tanınmış olan yetkinin kullanılması sırasında tespit şekli ve duyurulması da Yasada gösterilen gruplandırmanın gözetilmesini öngörmüşken; 96'ncı maddenin (B) fıkrasında belediye meclislerine tanınmış olan yetkinin kullanılmasına esas olmak üzere, ne şekilde tespit edileceği, hangi ölçütlere dayanacağı yasada gösterilmeyen ve belirsizlik içeren, çeşitli semtler arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklara bakılması dışında bir ölçü öngörmemiştir. Dolayısıyla konusunu, belediye ve mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın oluşturduğu ilan ve reklam vergisi için belediye meclisleri, yetki alanında, belirlilik ve ölçülülük kriterlerini içermeyen, bu yüzden hukuki güvenlik ilkesine de aykırı düşebilecek şekilde tarife yapabilecektir. Kuralda öngörülen, çeşitli semtler arasındaki sosyal ve ekonomik farklılığın hangi ölçütlere dayanılarak göz önüne alınacağını belirsiz kalmasından doğan bu durumun, hukuki güvenlik ilkesine aykırı düştüğü açıktır.

Herkesi, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutan

ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını maliye politikasının sosyal amacı olarak belirleyen Anayasanın 73'üncü maddesi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini veya kaldırılmasını öngörmüştür. Bu nedenle vergilendirme yetkisi, yasama organı tarafından kullanılabilen yetkilerdendir. Bu yetkinin kullanılmasında vergi yükünün âdil ve dengeli dağılımını ve herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini sağlama amacının gerçekleştirilebilmesi için sosyal ve ekonomik değişimlerin de bir gereği olarak, 73'üncü maddenin son fıkrasında yasama organınca bu yetkinin, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden muaflığa, vergi istisnalarına, vergi indirimlerine ve vergi oranlarına ilişkin olmak üzere ve yukarı ve aşağı sınırları yasada gösterilmek koşuluyla değişiklik yapılması konusunda Bakanlar Kuruluna kısmen devredilebilmesine olanak tanınmıştır. Anayasada, yasallık ilkesinin tek istisnasını Bakanlar Kuruluna devredilebilen bu yetki oluşturmaktadır. Bunun dışında vergilendirme alanında başka hiçbir organa tanınmış veya devredilebileceği öngörülmuş bir yetki bulunmamaktadır.

Belediye Gelirleri Kanununun 96'ncı maddesinin (B) fıkrasında belediye meclislerine, aynı maddenin (A) fıkrası dışında kalan vergi ve harçlara ait maktu tarifeler yapmak konusunda yetki tanıyan kural, Anayasanın 73'üncü maddesine aykırı düşmektedir. Esasen Anayasa, maktu vergileri tespit konusunda Bakanlar Kuruluna dahi yetki tanımamıştır.

2464 sayılı Yasanın 96'ncı maddesinin (B) fıkrası, aynı zamanda Anayasanın 2'nci, 6'ncı, 8'inci ve 11'inci maddelerine de aykırı görülmektedir.

Yukarıda belirtilen tüm nedenlerle, davacı tarafından ileri sürülen, düzenlemenin Anayasanın 2'nci, 6'ncı, 8'inci, 11'inci ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu yönündeki iddia ciddi görüldüğünden, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 96'ncı maddesinin (B) fıkrasında yer alan; "Yukarıda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur." şeklinde yetki tanıyan düzenlemenin iptali istemiyle ve 2949 sayılı Yasanın 28'inci maddesinin 1 'inci fıkrası uyarınca Anayasa Mahkemesine başvurulmasına; dava dosyasındaki belgelerin onaylı birer örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine ve Anayasa Mahkemesince itiraz yoluyla yapılan başvuru hakkında karar verilmesine kadar yargılamanın ertelenmesine, 12.2.2010 gününde oyçokluğu ile karar verildi.