

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

**Esas No: 2017/548**

**Karar No: 2017/606**

İstemin Özeti: 26.4.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, "Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı 3'üncü bölümünün, "A- Matrah, 5. Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlığı altında düzenlenen "5.3. Kur Farkları" alt başlıklı bölümünde yer alan "Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." şeklindeki düzenleme ile "B.Oran 1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Oranı" başlığı altında düzenlenen "1.2.2. Kur Farkları" alt başlığında yer alan "Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." şeklindeki düzenlemenin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi, 18.5.2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararıyla; davacı şirket tarafından, dava konusu düzenlemelerle ilgili olarak davalı idareye 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili maddeleriyle verilmiş bir yetki bulunmadığı, sözü edilen Kanunun 24'üncü maddesinde sayılan matraha dahil edilmesi gereken unsurlar arasında kur farklarının yer almadığı, vade farkı gibi değerlendirilerek matraha dahil edilmesi vergi hukukunun genel ve temel ilkelerine aykırı olan kur farklarının, para ve parayla temsil edilebilen menfaat olarak değerlendirilemeyeceği, dövizli işlemler sonrası her zaman ilave bir bedel elde edilmesinin mümkün olmadığı, döviz kurunun düşmesi halinde tersi bir durumun oluştuğu ileri sürülerek dava açıldığı, Katma Değer Vergisi Kanununun üçüncü kısmının, "Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı birinci bölümünün "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah" başlıklı 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, 2'nci fıkrasında; bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden

bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği, matraha dahil olan unsurların sayıldığı 24'üncü maddesinin (c) bendinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunun hüküm altına alındığı, maddenin gerekçesinde de katma değer vergisi matrahının, vergiye tabi işlemin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bu bedelin içine, taşıma, yükleme, boşaltma, ambalaj, sigorta, komisyon, faiz, erken ifa dolayısıyla yapılan ödemeler, müşterinin temerrüdü dolayısıyla yapılan ve müşteriye fatura edilen giderler, her türlü vergi, resim, harç, fon karşılığı, fiyat farkı, prim, servis ücreti ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin esas itibarıyla dahil bulunduğu, ticari hayatta işlemlerin genellikle bu doğrultuda yürüdüğü, maddenin, konuya açıklık getirmek ve uygulamada muvazaalı yollarla matrahın daraltılmasını önlemek amacıyla tedvin edildiğinin belirtildiği, 26.4.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinin yürürlükten kaldırıldığı, katma değer vergisinin, bir mal veya hizmetin üretiminden nihai tüketimine kadarki aşamalarda oluşan katma değerlerin vergilendirilmesini amaçlayan ve esas olarak malların teslimi veya hizmetin ifası sırasında satış fiyatı üzerinden alınan ve her aşamada farklı oranlarda hesaplanan bir vergi olduğu, katma değer vergisinin konusu olan malın teslimi veya hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği, verginin matrahının ise vergi alacağının hesaplanmasına esas teşkil mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığında alınan ya da borçlanılan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı diğer bir ifadeyle ekonomik değerler ve tutarlar olduğu, yukarıda yer verilen düzenlemeler, maddenin gerekçesi ve katma değer vergisi matrahının niteliği dikkate alındığında, vade farkı, fiyat farkı veya faiz gibi işlemlerin, mal veya hizmet karşılığının kısmen veya tamamen sonradan tahsil edildiği durumlarda bunların karşılığını oluşturan ve bedele dahil olan menfaatlerin arasında sayıldığı, kur farklarının da bedelin yabancı para cinsinden tahsil edilmesi halinde ortaya çıkan ve işlevsel olarak vade farkı ve fiyat farkı gibi mal ve hizmetin karşılığını oluşturan bedele dahil ekonomik bir değer olduğu, kaldı ki kanun koyucunun, Katma Değer Vergisi Kanununun 24/c maddesinde "vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi" ifadesini kullanmak suretiyle, sayılanların benzerlerinin de matraha dahil edilmesini amaçladığı, bu durumda, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği mal veya hizmet teslimlerinde ödemenin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra yapılması durumunda bu ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı tutarı üzerinden fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması gerektiğinden, Katma Değer Vergisi Kanununun 24/c maddesini, uygulamada ortaya çıkacak sorunları azaltmak ve mükelleflerin ceza ile muhatap olmalarını önlemek amacıyla açıklayan dava konusu düzenlemelerde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacı tarafından; kur farkının Katma Değer Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinde belirtilenlere benzer nitelikte olmadığına kanunun sistematüğinden ve gerekçesinden anlaşılabileceği, vade farkı ve faizin, mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişiye her zaman artı bir değer sağladığı, dövizli işlemler sonrasında ise mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmayıp, döviz kurunun düşmesi halinde tersi bir durumun da

oluşabileceği, kanunda ender görülen işlemlerin matraha dahil edileceği açıkça belirtilmesine rağmen kur farklarının bunlar arasında sayılmamış olmasının yasa koyucunun bilinçli bir tercihi olduğunu gösterdiği, kurun değişmesi halinde taraflar arasındaki sözleşme ile belirlenen bedele ek bir tutarın ilave edilmesinin sözleşme serbestisine aykırı düştüğü, 24'üncü maddede "gibi" ifadesinin kullanılması verginin kanuniliği ile hukuki belirlilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğinden sözü edilen maddenin Anayasaya ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine aykırı olduğu, Danıştay'ın Dairelerince farklı yönde karar verilmesinin adil yargılama hakkının ihlaline yol açtığı, Katma Değer Vergisi Kanununun matraha dahil olan unsurları düzenleyen maddelerinde düzenleme yapma konusunda davalı idareye bir yetki verilmediği, verginin kanuniliği ilkesi uyarınca yetki verilmesinin de hukuken mümkün bulunmadığı ileri sürülerek, kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi .... Düşüncesi: Kur farkı niteliği itibarıyla Katma Değer Vergisi Kanununun, matraha dahil olan unsurların düzenlendiği 24'üncü maddesinde sayılan gelir unsurlarından farklılık arz ettiğinden sözü edilen maddede yer alan gibi ifadesinden yola çıkılarak, kur farkının, vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacağından davanın reddi yolundaki Daire kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca tebligat işlemleri tamamlandıktan sonra, yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesine gerek görülmemek üzere ve davacının Anayasaya aykırılık iddiası ciddi bulunmayarak dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

**KARAR:**

26.4.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, "Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı 3'üncü bölümünün, "A- Matrah, 5. Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlığı altında düzenlenen "5.3. Kur Farkları" alt başlıklı bölümünde yer alan "Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." şeklindeki düzenleme ile "B.Oran 1.2. Vade Farkı,

Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Oranı" başlığı altında düzenlenen "1.2.2. Kur Farkları" alt başlığında yer alan "Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." şeklindeki düzenlemenin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen Daire kararı davacı tarafından temyiz edilmiştir.

Anayasanın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı; 4'üncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafiyet, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeyle maddede belirtilen hallerde Bakanlar Kuruluna devredilen yetki haricinde kamu gücüne dayanarak tahsil edilen bütün yükümlülüklerin, kanunla düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk verginin kanuniliği ilkesi olarak tanımlanmakta olup bu ilke uyarınca verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğelerinin kanun ile belirlenmesi gerekir. Bununla birlikte, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabilir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (a) bendinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği, 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, 2'nci fıkrasında, bedelin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir. Kanunun 24'üncü maddesinde, bentler halinde, hangi unsurların matraha dahil edileceği sayılmış; (c) bendinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, pirim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu kurala bağlanmıştır. Kanunun 26'ncı maddesinde ise bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınarak, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları belirleme konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yetki verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin dava konusu edilen bölümlerinde, bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen teslim veya hizmetin yapıldığı tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı veya alıcı lehine ortaya çıkan kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edileceği ve teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu

işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanacağı yolunda düzenleme yapılmıştır.

Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramı kanunda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen ancak, matraha dahil edilmesi gereken gelir unsurlarının sayıldığı Kanunun 24'üncü maddesinin (c) fıkrasında, kur farkına yer verilmemiştir.

Maddede yer alan "gibi" ifadesi, maddede sayılan matraha dahil unsurlara nitelik olarak benzeyen diğer gelirleri kapsamı amacıyla kullanıldığından, kur farkının, bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin ortaya konulması gerekmektedir.

Kur farkı, dövizin, değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark olarak tanımlanmaktadır. Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum olduğundan kur farkı, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz etmektedir. Kanunun 24'üncü maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır.

Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanununun 26'ncı maddesi de dikkate alındığında, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek, bu yolla bulunan tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturacak olup bedelin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle zaman içinde oluşabilecek kur farklarının matraha ilave edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması da kanun koyucunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını göstermektedir.

#### SONUÇ:

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin, 18.5.2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 13.12.2017 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

**KARŞI OY:**

**I** - 26.4.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, "Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı 3'üncü bölümünün, "A- Matrah, 5. Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlığı altındaki "5.3. Kur Farkları" alt başlığında yer alan düzenleme( son cümle hariç) ile "B.Oran 1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Oranı" başlığı altındaki "1.2.2. Kur Farkları" alt başlığında yer alan düzenlemenin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen Daire kararı davacı tarafından temyiz edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin başında, Tebliğin konusunun, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili maddeleri ile 6111 sayılı Kanunun geçici 16'ncı ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 120'nci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde bu ve diğer Kanunlarda yapılan düzenlemeler ile 3065 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamaların oluşturduğu belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununun matraha dahil unsurların düzenlendiği 24'üncü maddesinde Maliye Bakanlığına bu konuya ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmemesine rağmen sözü edilen Tebliğ ile kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil olduğu yönünde düzenleme yapılmıştır.

Maliye Bakanlığının, vergi kanunlarıyla getirilen düzenlemelerin uygulanmasına yönelik olarak açıklayıcı olmak koşuluyla genel düzenleme yetkisi bulunmakla birlikte vergilendirme işlemlerinin usul ve esaslarını belirleme konusunda Maliye Bakanlığına açıkça yetki verilmesi durumunda, bu yetki çerçevesinde düzenleyici işlem tesis edilebilir. Tebliğin dava konusu edilen kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil olduğu yolundaki düzenlemeler, Katma Değer Vergisi Kanununun uygulanmasına yönelik açıklayıcı nitelikte bulunmayıp mükelleflere yükümlülük getirmesi nedeniyle ancak, Katma Değer Vergisi Kanununda bu konuya ilişkin düzenleme yapma konusunda açıkça bir yetki verilmesi halinde Maliye Bakanlığının yetkisinin bulunduğu kabulü gerekmektedir. Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanununda matraha dahil unsurlar hakkında düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığına verilmiş bir yetkinin bulunmaması nedeniyle Tebliğin dava konusu edilen kısmının yetki yönünden hukuka aykırı olduğundan davanın reddi yolunda verilen Daire kararının bu nedenle bozulması gerektiği oyu ile kararın gerekçesine katılmıyorum.

**II** - 26.4.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin, "Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı 3'üncü bölümünün, "A- Matrah, 5. Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlığı altındaki "5.3. Kur Farkları" alt başlığında yer alan düzenleme( son cümle hariç) ile "B.Oran 1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Oranı" başlığı altındaki "1.2.2. Kur Farkları" alt başlığında yer alan düzenlemenin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen Daire kararı, davacı tarafından temyiz edilmiştir.

T.C. Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı; 4'üncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu anayasal düzenlemelere göre; verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasında, "yasallık ilkesi" geçerlidir. Yasallık ilkesi, "Hukuk Devleti" 'nin en önemli özelliği ve gereğidir. Bu nedenle, anılan ilkedен tümüyle vazgeçilmesi veya bu konudaki yetkinin, bu ilkedен vazgeçildiği anlamına gelebilecek biçim ve ölçülerde devri olanaklı değildir. Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi de, Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olmasının, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin, yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez olduğunu benimsemiştir.

Davacı tarafından, Katma Değer Vergisi Kanununun matraha dahil olan unsurlara ilişkin maddelerinde, Tebliğin iptali istenen maddelerinde yer alan konularla ilgili düzenleme yapma konusunda, davalı idareye verilmiş bir yetkinin bulunmadığı, verginin yasallığı ilkesi uyarınca yetki verilmesinin de hukuken mümkün olmadığı ileri sürülmesine rağmen, Dördüncü Daire tarafından bu konuda herhangi bir inceleme ve değerlendirme yapılmaksızın, davanın reddi yolunda karar verildiği anlaşılmıştır.

Açıklanan nedenle, Anayasanın 73'üncü maddesi ve verginin yasallığı ilkesi dikkate alınarak, Maliye Bakanlığının, Tebliğin dava konusu edilen düzenlemesini yapma yetkisinin incelenip değerlendirilmesi suretiyle karar verilmek üzere, Daire kararının bozulması gerektiği oyu ile, kararın gerekçesine katılmıyorum.

**III** - Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, Danıştay Dördüncü Dairesinin kararının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.