

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2023/9

Karar Sayısı : 2024/183

Karar Tarihi : 5/11/2024

İPTAL DAVASINI AÇAN: Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri Engin ALTAY, Özgür ÖZEL, Engin ÖZKOÇ ile birlikte 132 milletvekili

İPTAL DAVASININ KONUSU: 3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 10. maddesiyle 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 6. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen ikinci cümlede yer alan "...veya iştiraki şirketler..." ibaresinin,

B. 12. maddesiyle 2634 sayılı Kanun'a eklenen geçici 17. maddenin,

C. 23. maddesiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14. maddesinin;

1. (2) ve (3) numaralı fıkralarında ve (4) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibarelerinin "...31/12/2023 tarihine..." şeklinde değiştirilmesinin,

2. (4) numaralı fıkrasının değiştirilen ikinci cümlesinin,

3. (5) numaralı fıkrasında yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibaresinin "...31/12/2023 tarihine..." şeklinde değiştirilmesinin,

4. (7) numaralı fıkrasında yer alan "...ve üçüncü..." ibaresinin "..., üçüncü ve dördüncü..." şeklinde değiştirilmesinin,

Ç. 48. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde yer alan "...26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere..." ibaresinin,

Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 3., 5., 6., 7., 10., 12., 13., 14., 17., 35., 36., 40., 43., 44., 45., 47., 48., 56., 63., 65., 73., 87., 90., 104., 123., 125., 153., 167., 168. ve 169. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi talebidir.

I. İPTALİ İSTENEN VE İLGİLİ GÖRÜLEN KANUN HÜKÜMLERİ

A. İptali İstenen Kanun Hükümleri

Kanun'un iptali talep edilen kuralların da yer aldığı;

1. 10. maddesiyle 2634 sayılı Kanun'un 6. maddesinin ibare değişikliği yapılan ve ikinci cümlelerin eklendiği üçüncü fıkrası şöyledir:

“(Ek fıkra:18/7/2021-7334/4 md.) Ücretsiz girişli günübirlik tesis ile 9 uncu maddenin (b) bendinde belirtilen tesislerin Bakanlık tarafından yapılması halinde, ağaçlandırma ve bakım bedeli ile orman köylüleri kalkındırma geliri ve ücretsiz girişli günübirlik tesisin bütinleyici unsuru olan denizle bağlantısını sağlayan kıyı kullanımlarında Devlet İhale Kanununun 75 inci maddesinden doğan bedeller ödenmez. (Ek cümle:3/11/2022-7420/10 md.) Bakanlık tarafından yapılan ücretsiz girişli günübirlik tesisler, münhasıran Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürlüğü veya iştiraki şirketler tarafından işletilebilir, üçüncü kişilere devredilemez ve işlettilerilemez.”

2. 12. maddesiyle 2634 sayılı Kanun'a eklenen geçici 17. madde şöyledir:

“Geçici Madde 17- (Ek:3/11/2022-7420/12 md.)

Bu Kanunun geçici 12 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki başvurular için 28/7/2023 tarihine kadar ek süre verilmiştir.”

3. 23. maddesiyle 5520 sayılı Kanun'un ibare değişiklikleri yapılan ve (4) numaralı fıkrasının ikinci cümlesi değiştirilen geçici 14. maddesi şöyledir:

“GEÇİCİ MADDE 14- (Ek: 20/1/2022-7352/2 md.)

(1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (1) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,

b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

(2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasında isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(4) (Ek:26/5/2022-7407/12 md.) Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. (Değişik cümle:3/11/2022-7420/23 md.) Cumhurbaşkanı bu istisnayı 31/12/2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkilidir.

(5) (Ek:26/5/2022-7407/12 md.) Bu madde kapsamındaki istisnalar 31/12/2023 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır.

(6) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

(7) Bu maddenin birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanır.

(8) Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(9) (Ek:27/12/2023-7491/63 md.) Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen 30/6/2024 tarihini, bitim tarihinden itibaren her defasında altı ayı geçmeyen süreler halinde üç defa uzatmaya, kazanç istisnasını sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar artırmaya, istisna oranını; hesap türü, hesapların vadesi ve hesap açılış tarihine göre ayrı ayrı veya birlikte belirlemeye yetkilidir.”

4. 48. maddesi şöyledir:

“MADDE 48- (1) Bu Kanunun;

a) 2 nci maddesi yayımını izleyen ayın başında,

b) 3 üncü maddesi 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir veya kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

c) 23 üncü maddesi ile 5520 sayılı Kanunun geçici 14 üncü maddesinin yedinci fıkrasında değişiklik yapan hüküm 26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde, diğer hükümleri ise yayımı tarihinde,

c) 29 uncu maddesi 1/10/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

d) 32 nci ve 33 üncü maddeleri 1/1/2023 tarihinde,

e) 37 nci maddesi 1/1/2024 tarihinde,

f) Diğer hükümleri yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer.”

B. İlgili Görülen Kanun Hükümü

2634 sayılı Kanun’un geçici 12. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce mevzuatı uyarınca orman sayılan alanlar ve milli parklar üzerinde, turizm yatırımı gerçekleştirilmek amacıyla, Tarım ve Orman Bakanlığınca konaklama ve kış turizm merkezlerindeki günübirlik ile mekanik tesis hattı amaçlı yapılan kiralama sözleşmeleri ile ön izin ve kesin izin verilen, bu izne bağlı olarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca irtifak hakkı tesis edilen veya kullanma izni verilen yatırımcı ve işletmecilerin sözleşmeleri; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren söz konusu kiralama, ön izin, kesin izin, irtifak hakkı veya kullanma iznine ilişkin olarak varsa açılan davalardan tüm yargılama giderleri üstlenilerek kayıtsız ve şartsız olarak feragat edilmesi, ödenmesi gereken herhangi bir borcunun bulunmaması ve bir yıl içinde başvurulması halinde Bakanlıkça yeniden belirlenecek bedel ve tahsis koşullarının kabul edilerek yeniden sözleşme düzenlenmek suretiyle, bu Kanunun 8 inci maddesine uyarlanır. Bu şekilde uyarlanan sözleşmeler kapsamında tespit edilen yeni bedeller ilgili idareler tarafından tahsil edilmeye devam edilir.”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü gereğince Zühtü ARSLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, Basri BAĞCI, İrfan FİDAN, Kenan YAŞAR ve Muhterem İNCE’nin katılımlarıyla 25/1/2023 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 Fatih TORUN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, dava konusu ve ilgili görülen kanun hükümleri, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten ve 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 43. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca 25/9/2024 tarihinde yapılan toplantıda Kültür ve

Turizm Bakanı Mehmet Nuri ERSOY, Kültür ve Turizm Bakan Yardımcısı Nadir ALPASLAN, Hukuk Hizmetleri Genel Müdürü Muharrem ELİŐ, Hukuk Hizmetleri Genel Müdür Yardımcısı Necran METİN, Yatırım ve İŞletmeler Genel Müdürü NeŐe  ILDIK, Yatırım ve İŞletmeler Genel Müdür Yardımcısı Elçin ŐİMŐEK ÜNCÜ, Birim Sorumlusu Onur MERAL, Uludağ Alan BaŐkanı Bülent  ınar ÇAVUŐ ve bilgi sistemleri teknik personeli Murat DEMİREL'in sözlü açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüŐülüp d Ő t n ld :

A. Kanun'un 10. Maddesiyle 2634 Sayılı Kanun'un 6. Maddesinin    nc  Fıkrasına Eklenen İkinci Cümlede Yer Alan "...veya iştiraki şirketler..." İbaresinin İncelenmesi

1. Anlam ve Kapsam

3. 2634 sayılı Kanun'un 6. maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinde devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerde bölgenin doğal ve kültürel özelliklerinin bozulmaması, turizm iŐletmelerine zarar verilmemesi, turizm yatırımı veya işletmesi belgesinin alınması ve  evre kirliliğinin  nlenmesine ilişkin tüm önlemlerin alınması ve 4/4/1990 tarihli ve 3621 sayılı Kıyı Kanunu'na uygun olması Őartı ile bu yerlerin kontrollü kullanımı sağlamak amacıyla Kültür ve Turizm Bakanlığı (Bakanlık) tarafından 2634 sayılı Kanun'un 8. maddesine göre imar planı gerektirmeyen, sabit olmayan, kamuya yararlı, konaklama içermeyen, ücretsiz girişli günübirlik tesisin yapılabilce i  ng r lm Ő t r. Anılan fıkranın ikinci cümlesinde ise bu fıkranın uygulanması ile ücretsiz girişli günübirlik tesis niteliklerine ilişkin usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği hükme ba lanmıŐtır.

4. Söz konusu Kanun'un 8. maddesinde çeşitli nitelikteki taşınmazların turizm amaçlı kullanımı kapsamında Bakanlığa tahsis edilmesinde izlenecek yöntem ile tahsise ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kontrollü kullanımının sağlanması amacıyla belirli őartlar çerçevesinde bu yerlerde anılan madde uyarınca imar planı gerektirmeyen, sabit olmayan, kamuya yararlı ve konaklama içermeyen ücretsiz girişli günübirlik turizm tesisi yapılması mümkün kılınmaktadır.

5. Bu itibarla devletin hüküm ve tasarrufu altında olan yerlerde herkesin istifadesine açık olan denizler, g ller, nehirler ile bunların kıyılarında; tarıma elverişli olmayan kayalar, tepeler, dağlar gibi sahipsiz alanlarda; devlet veya bir kamu tüzel kişisi tarafından herkesin veya bir kısım halkın yararlanmasına terk ve tahsis edilen yollarda; yaylaklar ve kıŐlaklar gibi alanlarda bu yerlerin kontrollü kullanımının sağlanması amacıyla ücretsiz girişli günübirlik turizm tesisleri yapılmasına imkân sağlanmaktadır.

6. Kanun'un 6. maddesinin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde ücretsiz girişli günübirlik tesis ile 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen tesislerin Bakanlık tarafından yapılması hâlinde, a a andırma ve bakım bedeli ile orman köylüleri kalkındırma geliri ve ücretsiz girişli günübirlik tesisin bütünleyici unsuru olan denizle bağlantısını sağlayan kıyı kullanımlarında 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75. maddesinden doğan bedellerin  denmeyece i hükme ba lanmıŐtır.

7. Anılan fıkranın ikinci cümlesinde ise Bakanlık tarafından yapılan ücretsiz girişli günübirlik tesislerin, münhasıran Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürlüğü (DÖSİMM) veya iştiraki şirketler tarafından işletilebileceği, üçüncü kişilere devredilemeyeceği ve işlettilerilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu cümlede yer alan “...veya iştiraki şirketler...” ibaresi dava konusu kuralı oluşturmaktadır.

8. Kuralla Bakanlık tarafından yapılan ücretsiz girişli günübirlik tesislerin münhasıran kendisinin veya iştiraki şirketlerinin işletilebileceği öngörülen DÖSİMM, 19/6/1979 tarihli ve 2252 sayılı Kültür Bakanlığı Döner Sermaye Kanunu ile kurulmuştur. Anılan Kanun’un 1. maddesinde Bakanlığa döner sermaye ayrılacağı belirtilmiş; 2. maddesinin birinci fıkrasında ise Bakanlık döner sermayesinin; Bakanlık bütçesine konulacak ödeneklerle Hazinece yapılacak aynı yardımlar, döner sermaye çalışmalarından elde edilecek kârlar, bağış ve yardımlardan oluşacağı hükme bağlanmıştır.

9. Kanun’un 6. maddesinde ise döner sermayenin bütçe, bilanço ve hesaplarını düzenleme, inceleme, döner sermaye ile ilgili bütün mali ve yönetsel işleri düzenlemek ve yönetmek üzere Bakanlığın merkez kuruluşunda ve saymanlık örgütüne sahip olmak üzere DÖSİMM’in ve ayrıca merkez ve taşra örgütünde Bakanlık kararı ile döner sermaye verilen her birimde döner sermaye işletmesinin kurulacağı, döner sermaye işletmelerinin mali ve idari açıdan DÖSİMM’e bağlı olarak çalışacağı öngörülmüştür. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında ise DÖSİMM’in kamu tüzel kişiliğini haiz olduğu belirtilmiştir.

2. İptal Talebinin Gerekçesi

10. Dava dilekçesinde özetle; dava konusu kuralla Bakanlığın yaptığı ücretsiz girişli günübirlik tesislerin, DÖSİMM’in yanı sıra DÖSİMM’in iştiraki şirketler tarafından da işletilebileceğinin öngörüldüğü, DÖSİMM’in iştiraki şirketlerin özel hukuk tüzel kişisi olduğu ve söz konusu şirketlerde sermaye dağılımı bakımından DÖSİMM’in ortaklık oranına ilişkin bir düzenlemenin de bulunmadığı gözetildiğinde bu yerlerin özel hukuk tüzel kişilerinin kullanımına açılmasına neden olacağı, bu yönüyle kuralda kamu yararının bulunmadığı, kuralda öngörülen özelleştirme sürecinde idareye hukuki ilişkinin karşı tarafını seçme hususunda keyfi uygulamalara neden olabilecek sınırsız bir takdir yetkisinin tanındığı, bu konuda temel esas ve ilkeler belirlenmeksizin ve genel çerçevesi çizilmeksizin idareye DÖSİMM’in iştiraki şirketi belirleme yetkisini verilmesinin hukuki güvenlik, belirlilik, idarenin kanuniliği ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkeleriyle bağdaşmadığı, kuralın aynı şartlara sahip özel teşebbüsler bakımından teşebbüs özgürlüğünün eşit düzeyde sağlanamamasına ve haksız rekabete neden olacağı, devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerlerin kapsamına göl ve akarsu kıyıların, sahil şeritlerinin, tarım arazileri ile çayır ve meraların, tabiat varlıklarının ve orman alanlarının da girdiği, DÖSİMM’in iştiraki şirketlerce işletilecek ücretsiz girişli günübirlik tesislerin bu yerlerde yapılmasını önleyecek kanuni bir düzenlemenin bulunmadığı, kuralda söz konusu alanların korunmasına yönelik bir güvencenin de öngörülmediği, ayrıca bu durumun devletin sağlıklı çevrede yaşama hakkını sağlamaya yönelik pozitif yükümlülüğünü ihlal ettiği, Anayasa Mahkemesinin daha önce vermiş olduğu iptal kararlarına rağmen benzer düzenlemelerin tekrar ihdas edilmesinin kuvvetler ayrılığı ilkesiyle bağdaşmadığı, bu durumun usulüne uygun yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmaları da ihlal ettiği belirtilerek kuralın Anayasa’nın Başlangıç kısmı ile 2., 3., 5., 6., 7., 10., 12., 13., 17., 43., 44., 45., 47., 48., 56., 63., 90., 123., 153., 167., 168. ve 169. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

11. Anayasa'nın "*Çalışma ve sözleşme hürriyeti*" başlıklı 48. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde "*Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir.*" denilmek suretiyle çalışma ve sözleşme özgürlüğü güvence altına alınmıştır.

12. Sözleşme özgürlüğü devletin, kişilerin istedikleri hukuki sonuçlara ulaşmalarını sağlaması ve bu bağlamda kişilerin belirli hukuki sonuçlara yönelen iradelerini geçerli olarak tanınması, onların iradelerinin yöneldiği hukuki sonuçların doğacağını ilke olarak benimsemesi ve koruması anlamına gelmektedir. Sözleşme özgürlüğü uyarınca kişiler, hukuksal ilişkilerini özgür iradeleriyle ve sözleşmelerle düzenlemekte serbesttir. Anayasa'nın anılan maddesinde koruma altına alınan sözleşme özgürlüğü, sözleşme yapma serbestisinin yanı sıra yapılan sözleşmelere dışarıdan müdahale yasağını da içerir (AYM, E.2017/154, K.2019/18, 10/4/2019, § 11).

13. Dava konusu kuralla, Bakanlık tarafından yapılan ücretsiz girişli günübirlik tesislerin münhasıran DÖSİMM'in yanı sıra DÖSİMM'in iştiraki şirketler tarafından işletilebileceği öngörülmek suretiyle söz konusu tesislerin DÖSİMM'in hissesinin bulunduğu özel hukuk hükümlerine tabi anonim şirketler tarafından işletilmesine imkân tanınmıştır. Bir başka deyişle Bakanlık, ücretsiz girişli günübirlik tesislerin işletilmesi konusunda DÖSİMM'in yanı sıra DÖSİMM'in iştiraki şirketler ile de sözleşme yapmaya yetkili kılınmıştır. Bu itibarla kural, DÖSİMM'in yanı sıra sadece DÖSİMM'in hissesinin bulunduğu özel hukuk hükümlerine tabi anonim şirketlere sözleşme yapma imkânı tanımakla DÖSİMM'in hissesinin bulunmadığı işletmeleri sözleşme yapma imkânından yoksun bırakmaktadır. Bu nedenle kuralla sözleşme özgürlüğüne sınırlama getirilmektedir.

14. Anayasa'nın 13. maddesinde "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*" denilmektedir. Buna göre temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

15. Bu kapsamda sözleşme özgürlüğünü sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

16. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvence altına alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici

yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvence altına alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

17. Kuralla Bakanlık tarafından yapılan ücretsiz girişli günübirlik tesislerin kimler tarafından işletilebileceğinin açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

18. Öte yandan Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması gerekir. Anayasa'nın 48. maddesinde sözleşme özgürlüğü için herhangi bir sınırlama nedeni öngörülmemiş olmakla birlikte özel sınırlama nedeni öngörülmemiş hakların da o hakkın doğasından kaynaklanan bazı sınırlarının bulunduğu kabul edilmektedir. Ayrıca Anayasa'nın başka maddelerinde yer alan hak ve özgürlükler ile devlete yüklenen ödevler, özel sınırlama sebebi gösterilmemiş hak ve özgürlüklere sınır teşkil edebilir (AYM, E.2022/22, K.2022/92, 20/7/2022, § 23).

19. Bu bağlamda Anayasa'nın 167. maddesinin birinci fıkrasında "*Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; ...*" denilmek suretiyle devlete, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirler alma yükümlülüğü yüklenmiştir.

20. Turizm sektörünün geliştirilmesi ve düzenlenmesi esas itibarıyla Bakanlığın görevleri arasındadır. Bu bağlamda 10/7/2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan (1) numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 277. maddesiyle turizmi millî ekonominin verimli bir sektörlü hâline getirmek için yurdun turizme elverişli bütün imkânlarını değerlendirmek, geliştirmek ve pazarlamak ile kültür ve turizm alanlarında her türlü yatırım, iletişim ve gelişim potansiyelini yönlendirmek görev ve yetkisi Bakanlığa verilmiştir.

21. Diğer yandan turizmin gelişmesiyle özellikle kitlelerin yoğun olarak ziyaret ettiği bölgelerde kişilerin tatil, dinlenme ve eğlenme gibi ihtiyaçlarının giderilmesi bakımından turizm altyapısının güçlendirilmesine ve turizm tesislerinin sayısının artırılmasına daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsamda turizm tesislerinin sayısının artırılmasının yanı sıra bu tesislerde sunulan hizmetlerin ücretlendirilmesinin ekonomik anlamda makul düzeyde tutulmasının da önemli olmadığı söylenemez.

22. Bu çerçevede kural kapsamında Bakanlık tarafından yapılan ücretsiz girişli günübirlik tesislerin esas itibarıyla kültür veya turizm yatırımlarının altyapı hizmetlerini yapmak ve Bakanlığın söz konusu kamu veya turizm yatırımlarına mali destek sağlamak amacıyla kurulan DÖSİM'in aynı amaçla kurmuş olduğu veya hissesinin bulunduğu özel hukuk tüzel kişileri eliyle yürütülmesinin turizm sektörünün millî ekonominin verimli bir sektörlü hâline gelmesi ve bu doğrultuda turizm yatırımlarının sağlıklı ve düzenli işlemesinin sağlanması şeklindeki meşru bir amaca yönelik olduğu görülmektedir.

23. Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan *ölçülülük* ilkesi ise *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik* ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

24. Turizm yatırımlarının sağlıklı ve düzenli işleminin yanı sıra devamlılığının sağlanmasının da turizm sektörünün millî ekonominin verimli bir sektörü hâline dönüşmesi açısından önemli olduğu açıktır. Bu nedenle kuralla Bakanlık tarafından yapılan ücretsiz girişli günübirlik tesislerin DÖSİMM'in yanı sıra sadece DÖSİMM'in iştiraki şirketler tarafından işletilebilmesinin anılan meşru amaca ulaşma bakımından elverişli ve gerekli olmadığı söylenemez.

25. Kuralda dolaylı özelleştirmeye taraf olabilecekler sadece DÖSİMM'in iştiraki şirketler ile sınırlandırılmaktadır. İstekli olan başkaca kişilerin bu sürece dâhil olamaması ise özelleştirmede hâkim olması gereken serbest rekabet ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Ayrıca bu durum kurala konu turizm yatırımlarının gerçek özelleştirme değerlerine ulaşmasını engelleyebilecek niteliktedir. Nitekim bu yerlerin turizm yatırımı için özelleştirme uygulamasına konu olması hâlinde 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'daki şartları taşıyan herkesin rekabet şartları çerçevesinde özelleştirme sözleşmesine taraf olma imkânı kuralla ortadan kaldırılmaktadır.

26. Bu itibarla kural kapsamında ulaşılmak istenen meşru amaç ile sözleşme özgürlüğü arasında bulunması gereken makul dengenin gözetilmediği, bu yönüyle kuralla sözleşme özgürlüğüne yönelik sınırlamanın orantısız ve ölçsüz olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

27. Öte yandan Anayasa'nın 10. maddesinde "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir./ Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz./ Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz./ Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz./ Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.*" denilmek suretiyle kanun önünde eşitlik ilkesine yer verilmiştir.

28. Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen *kanun önünde eşitlik ilkesi* hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, aynı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

29. Sözleşme özgürlüğü bağlamında eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamelenin mevcut olup olmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında sözleşme özgürlüğüne müdahale bakımından farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Yapılacak bu belirlemenin ardından ise farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve ölçütlü olup olmadığı hususları irdelenmelidir.

30. Ayrıca Anayasa'nın anılan maddesinde güvence altına alınan eşitlik ilkesi teşebbüslerin devlete mal ve hizmet satımında fırsat eşitliği içinde yarışabilmesini zorunlu kılmaktadır. Kuşkusuz nesnel ve meşru sebeplerin bulunması hâlinde teşebbüsler arasında durumun gerektirdiği ölçüde farklılıkların oluşturulması, bu bağlamda kamuya mal ve hizmet satımında objektif şartlara dayanan birtakım ölçütlerin belirlenmesi mümkündür. Ancak belirlenecek şartların teşebbüsler arasında fırsat eşitliğini ortadan kaldıracak nitelikte olmaması gerekir (AYM, E.2021/27, K.2023/26, 16/2/2023, § 67; E.2021/14, K.2023/173, 11/10/2023, § 85).

31. Kuralla Bakanlık tarafından yapılan ücretsiz girişli günübirlik tesislerin DÖSİMM'in yanı sıra sadece DÖSİMM'in iştiraki şirketler tarafından işletilebileceği ve bu tesisleri işleten DÖSİMM ile DÖSİMM'in iştiraki şirketlerin işletme hakkını üçüncü kişilere devredemeyeceği gözetildiğinde özelleştirme usulünün uygulanması hâlinde sözleşmeye taraf olabilecek kişiler ile sözleşmenin tarafı olarak kabul edilen DÖSİMM'in iştiraki şirketlerin sözleşme özgürlüğü bağlamında karşılaştırmaya müsait olacak şekilde benzer durumda oldukları ve kuralın bunlar arasında farklı muameleye yol açtığı anlaşılmaktadır.

32. Kuralın turizm sektörünün millî ekonominin verimli bir sektörü hâline gelmesi ve bu doğrultuda turizm yatırımlarının sağlıklı ve düzenli işleminin sağlanması biçimindeki meşru amacı da dikkate alındığında farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayanmadığı söylenemez.

33. Buna karşın mevcut sözleşmelerin tarafları dışında istekli olan başkaca kişilerin sözleşmeye taraf olabilme imkânının engellenmesi özelleştirmede hâkim olması gereken serbest rekabet ve eşitlik ilkeleriyle de bağdaşmamaktadır. Ayrıca kural Bakanlık tarafından yapılan ücretsiz girişli günübirlik tesisler üzerinde yapılacak turizm yatırımlarının gerçek özelleştirme değerlerine ulaşılmasını da engelleyebilecek niteliktedir. Bu itibarla farklı muamelenin ölçsüz olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

34. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 10., 13. ve 48. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Basri BAĞCI bu görüşe katılmamıştır.

Kuralın Anayasa'nın 2. ve 167. maddelerine de aykırı olduğu ileri sürülmüşse de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 10., 13. ve 48. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. ve 167. maddeleri yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kural, Anayasa'nın 10., 13. ve 48. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden ayrıca Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 3., 5., 6., 7., 12., 17., 36., 43., 44., 45., 47., 56., 63., 90., 123., 153., 168. ve 169. maddeleri yönünden incelenmemiştir.

B. Kanun'un 12. Maddesiyle 2634 Sayılı Kanun'a Eklenen Geçici 17. Maddenin İncelenmesi

1. Anlam ve Kapsam

35. 2634 sayılı Kanun'un geçici 12. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ilgili mevzuat uyarınca orman sayılan alanlar ve millî parklar üzerinde, turizm yatırımı gerçekleştirilmek amacıyla, Tarım ve Orman Bakanlığınca konaklama ve kış turizm merkezlerindeki günübirlik ile mekanik tesis hattı amaçlı olarak yapılan kiralama sözleşmeleri ile ön izin ve kesin izin verilen, bu izne bağlı olarak Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca irtifak hakkı tesis edilen veya kullanma izni verilen yatırımcı ve işletmecilerin sözleşmelerinin; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren söz konusu kiralama, ön izin, kesin izin, irtifak hakkı veya kullanma iznine ilişkin olarak varsa açılan davalardan tüm yargılama giderleri üstlenilerek kayıtsız ve şartsız olarak feragat edilmesi, ödenmesi gereken herhangi bir borcunun bulunmaması ve bir yıl içinde başvurulması hâlinde Bakanlıkça yeniden belirlenecek bedel ve tahsis şartlarının kabul edilerek yeniden sözleşme düzenlenmek suretiyle anılan Kanun'un 8. maddesine uyulanacağı hükme bağlanmıştır.

36. Söz konusu düzenleme esas itibarıyla turizm yatırımı gerçekleştirmek amacıyla Tarım ve Orman Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığıyla sözleşme imzalayan ilgili kişilere, bu sözleşmelerin Bakanlıkça yeniden belirlenecek bedel ve tahsis şartlarının kabul edilerek yeniden sözleşme düzenlenmesi suretiyle Kanun'un 8. maddesine uyulanabilmesini mümkün kılmaktadır.

37. Kuralın atıfta bulunduğu 8. maddede çeşitli nitelikteki taşınmaz ve yerlerin turizm amaçlı olarak kullanımı kapsamında Bakanlığa tahsis edilmesi yöntemi düzenlenmiştir. Anılan maddenin (A) fıkrasında Hazinesin kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri ve turizm merkezlerinde bulunan özel mülkiyetindeki taşınmazların; tapuya tescilli mümkün olan devletin hüküm ve tasarrufu altındaki tescil harici yerler ile kapanan yollar ve yol fazlalarının; mera, yaylak ve kışlakların; turizm amaçlı olarak Bakanlığa tahsis edilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu bağlamda maddenin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde 31/8/1956 tarihli ve 6831 sayılı Orman Kanunu'na göre orman sayılan yerlerin, (4) numaralı bendinde ise 9/8/1983 tarihli ve 2873 sayılı Millî Parklar Kanunu gereğince tespit ve ilân edilen yerlerin turizm amaçlı olarak Bakanlığa tahsis edilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

38. 2634 sayılı Kanun'un geçici 12. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sözleşmelerin ilki Tarım ve Orman Bakanlığının akdettiği konaklama ve kış turizm merkezlerindeki günübirlik ile mekanik tesis hattı amaçlı yapılan kiralama sözleşmeleri, diğeri ise ön izin ve kesin izin verilen ve bu izne bağlı olarak Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının irtifak hakkı tesis ettiği ve kullanma izni verdiği yatırımcı ve işletmecilerin sözleşmeleridir. Anılan madde hükmüyle öngörülen imkândan yararlanabilmek için bu sözleşmelerin bu maddenin yürürlüğe girdiği 28/7/2021 tarihinden önce ve mevzuatı

uyarınca orman sayılan alanlar ile millî parklar üzerinde turizm yatırımı gerçekleştirilmek amacıyla yapılmış olması gerekmektedir.

39. Maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren söz konusu kiralama, ön izin, kesin izin, irtifak hakkı veya kullanma iznine ilişkin olarak varsa açılan davalardan tüm yargılama giderlerinin üstlenilerek kayıtsız ve şartsız olarak feragat edilmesi, ödenmesi gereken herhangi bir borcun bulunmaması ve bir yıl içinde başvurulması şartlarına bağlanmıştır.

40. Anılan maddenin ikinci cümlesinde ise bu şekilde uyarlanan sözleşmeler kapsamında tespit edilen yeni bedellerin ilgili idareler tarafından tahsil edilmeye devam edileceği hükme bağlanmıştır.

41. Dava konusu kuralda ise geçici 12. maddenin birinci fıkrası kapsamındaki söz konusu başvurular için 28/7/2023 tarihine kadar ek süre verilmesi öngörülmektedir.

2. İptal Talebinin Gerekçesi

42. Dava dilekçesinde özetle; dava konusu kuralın devletin hüküm ve tasarrufu altındaki orman sayılan alanlar ve millî parklar üzerinde özel hukuk tüzel kişilerinin turizm işletmesi kurabilmesine neden olacağı, bu yönüyle kuralda kamu yararının bulunmadığı, kuralda idareye keyfi uygulamalara neden olabilecek şekilde hukuki ilişkinin karşı tarafını seçme hususunda sınırsız bir takdir yetkisi tanındığı, temel esas ve ilkeleri belirlenmeksizin ve genel çerçevesi çizilmeksizin idareye sözleşmelerin süresini uzatma yetkisi veren kuralın hukuki güvenlik, belirlilik, idarenin kanuniliği ilkesi ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkeleriyle bağdaşmadığı, ayrıca bu durumun aynı şartlara sahip özel teşebbüsler bakımından teşebbüs hürriyetinin eşit düzeyde sağlanamamasına ve haksız rekabete neden olacağı, devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerlerin kapsamına orman sayılan alanlar ve millî parkların yanı sıra göl ve akarsu kıyılarının, sahil şeritlerinin, tarım arazileri ile çayır ve meraların ve tabiat varlıklarının da girdiği, kuralda söz konusu alanların korunmasına yönelik bir güvencenin öngörülmediği, bu durumun devletin sağlıklı, dengeli ve yaşanılabilir, planlı bir çevrede yaşama hakkını sağlamaya yönelik pozitif yükümlülüğünü ihlal ettiği, Anayasa Mahkemesinin daha önce vermiş olduğu iptal kararlarına rağmen benzer düzenlemelerin tekrar ihdas edilmesinin kuvvetler ayrılığı ilkesiyle de bağdaşmadığı, ayrıca bu sözleşmelerin yeniden düzenlenmesi amacıyla başvuruda bulunabilmek için açılan davalardan tüm yargılama giderleri üstlenilerek kayıtsız ve şartsız olarak feragat edilmesinin şart koşulmasının hak arama özgürlüğünü, etkili başvuru hakkını ve mahkemeye erişim hakkını ihlal ettiği, bu durumun usulüne uygun yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla da bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 3., 5., 6., 7., 10., 12., 13., 17., 36., 40., 43., 44., 45., 47., 48., 56., 63., 90., 123., 125., 153., 167., 168. ve 169. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

43. Dava konusu kurala 2634 sayılı Kanun'un geçici 12. maddesinin birinci fıkrası uyarınca bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ilgili mevzuat uyarınca orman sayılan alanlar ve millî parklar üzerinde, turizm yatırımı gerçekleştirilmek amacıyla Tarım ve Orman Bakanlığınca konaklama ve kış turizm merkezlerindeki günübirlik ile mekanik tesis hattı amaçlı yapılan kiralama sözleşmeleri ile ön izin ve kesin izin verilen, bu izne bağlı olarak

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca irtifak hakkı tesis edilen veya kullanma izni verilen yatırımcı ve işletmecilerin sözleşmelerinin anılan Kanun'un 8. maddesine uyarlanması imkânından yararlanılabilmesi için öngörülen ve 28/7/2021 tarihi olan başvuru süresinin 28/7/2023 tarihine kadar uzatılması öngörülmektedir. Bu itibarla kural, sadece hâlihazırda özelleştirme sözleşmelerinin tarafı olan kişilere ek sözleşme yapma imkânı tanınarak özelleştirme sözleşmelerinin tarafı olmayan kişileri mevcut sözleşme süreleri sonunda sözleşme yapma imkânından yoksun bırakmak suretiyle sözleşme özgürlüğünü sınırlamaktadır.

44. Kuralda ve kuralın atıfta bulunduğu maddede başvuru süresinin ne kadar uzatıldığı, bu başvurunun konusunun, kapsamının ve şartları ile sonuçlarının herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

45. Kural kapsamında orman sayılan alanlar ve millî parklar üzerinde, turizm yatırımı gerçekleştirilmek amacıyla tesis edilen sözleşmelerin Kanun'un 8. maddesine uyarlanması imkânından yararlanılabilmesi için öngörülen başvuru süresinin uzatılmasının turizm sektörünün millî ekonominin verimli bir sektörü hâline gelmesi ve bu doğrultuda turizm yatırımlarının sağlıklı ve düzenli işleminin sağlanması amacına yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Bu yönüyle kural, meşru bir amaç taşımaktadır.

46. Orman sayılan alanlar ve millî parklar üzerinde turizm yatırımının gerçekleştirilmesi amacıyla tesis edilen sözleşmelerin 8. maddeye uyarlanması imkânından yararlanılabilmesi için öngörülen başvuru süresinin uzatılmasının turizm yatırımlarının sağlıklı ve düzenli işleminin yanı sıra devamlılığının sağlanmasına ve böylece turizm sektörünün millî ekonominin verimli bir sektörü hâline dönüşmesine katkı sunacağı açıktır. Devletin anılan amaca ulaşmak bakımından seçeceği araçlar konusunda takdir yetkisinin bulunduğu gözetildiğinde kuralın elverişli ve gerekli olmadığı söylenemez.

47. Kuralda dolaylı özelleştirmeye taraf olabilecekler mevcut sözleşmelerin tarafları ile sınırlandırılmaktadır. İstekli olan başkaca kişilerin bu sürece dâhil olamaması ise özelleştirmede hâkim olması gereken serbest rekabet ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Ayrıca bu durum kurala konu turizm yatırımlarının gerçek özelleştirme değerlerine ulaşmasını engelleyebilecek niteliktedir. Nitekim özelleştirme sürelerinin sonunda bu yerlerde turizm yatırımının gerçekleştirilmesi amacıyla tesis edilen sözleşmelerin yeniden özelleştirme uygulamasına konu olması hâlinde 4046 sayılı Kanun'daki şartları taşıyan herkesin rekabet şartları çerçevesinde özelleştirme sözleşmesine taraf olma imkânı kuralla ortadan kaldırılmaktadır.

48. Bu itibarla kural kapsamında ulaşılacak istenen meşru amaç ile sözleşme özgürlüğü arasında bulunması gereken makul dengenin gözetilmediği, bu yönüyle kuralla sözleşme özgürlüğüne yönelik sınırlamanın orantısız ve ölçsüz olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

49. Öte yandan kuralla orman sayılan alanlar ve millî parklar üzerinde turizm yatırımının gerçekleştirilmesi amacıyla tesis edilen mevcut sözleşmelerin taraflarına tanınan ek sözleşme yapma imkânından yararlanılabilmesi için öngörülen başvuru süresinin uzatıldığı dikkate alındığında özelleştirme usulünün uygulanması hâlinde sözleşmeye taraf olabilecek

kişiler ile sözleşmenin tarafı olmaları sebebiyle ek sözleşme yapma imkânı tanınan kişilerin sözleşme özgürlüğü bağlamında karşılaştırma yapılmaya müsait olacak şekilde benzer durumda oldukları açıktır. Bu itibarla kuralın özelleştirme usulünün uygulanması imkânını ortadan kaldırmak suretiyle benzer durumda olanlar arasında farklı muameleye yol açtığı anlaşılmaktadır.

50. Kuralın turizm sektörünün millî ekonominin verimli bir sektörü hâline gelmesi ve bu doğrultuda turizm yatırımlarının sağlıklı ve düzenli işleminin sağlanması biçimindeki meşru amacı dikkate alındığında farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayanmadığı söylenemez.

51. Buna karşın mevcut sözleşmelerin tarafları dışında istekli olan başkaca kişilerin sözleşmeye taraf olabileme imkânının engellenmesi özelleştirmede hâkim olması gereken serbest rekabet ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Ayrıca kural orman sayılan alanlar ile millî parklar üzerinde yapılacak turizm yatırımlarının gerçek özelleştirme değerlerine ulaşılmasını da engelleyebilecek niteliktedir. Bu itibarla farklı muamelenin ölçüsüz olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

52. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 10., 13. ve 48. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 2. ve 167. maddelerine de aykırı olduğu ileri sürülmüşse de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 10., 13. ve 48. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. ve 167. maddeleri yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kural, Anayasa'nın 10., 13. ve 48. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden ayrıca Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 3., 5., 6., 7., 12., 17., 36., 40., 43., 44., 45., 47., 56., 63., 90., 123., 125., 153., 168. ve 169. maddeleri yönünden incelenmemiştir.

C. Kanun'un 23. Maddesiyle 5520 Sayılı Kanun'un Geçici 14. Maddesinin (2) ve (3) Numaralı Fıkralarında ve (4) Numaralı Fıkrasının Birinci Cümlesinde Yer Alan "...2022 yılı sonuna..." İbarelerinin "...31/12/2023 tarihine..." Şeklinde Değiştirilmesinin, (4) Numaralı Fıkrasının Değiştirilen İkinci Cümlesinin, (5) Numaralı Fıkrasında Yer Alan "...2022 yılı sonuna..." İbaresinin "...31/12/2023 tarihine..." Şeklinde Değiştirilmesinin ve (7) Numaralı Fıkrasında Yer Alan "...ve üçüncü..." İbaresinin "..., üçüncü ve dördüncü..." Şeklinde Değiştirilmesinin İncelenmesi

1. Anlam ve Kapsam

53. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinde 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 4. maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne göre Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru veya dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına (TL) çevrilen hesaplarla ilgili olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği vergi istisnasına ilişkin hususlar düzenlenmiştir.

54. Bu bağlamda kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar TL'ye çevirmeleri ve bu suretle elde edilen TL varlığı kapsamında açılan en az üç ay vadeli TL mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda anılan maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

55. Bunun yanı sıra anılan tarihe kadar TL'ye çevrilen hesaplarla ilgili olarak oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar da kurumlar vergisinden müstesnadır.

56. Anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında (1) numaralı fıkra kapsamına girmemekle birlikte kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden TL'ye çevirmeleri ve bu suretle elde edilen TL varlığını en az üç ay vadeli TL mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle TL'ye çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

57. Maddenin (3) numaralı fıkrasında kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 30/6/2024 tarihine kadar TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden TL'ye çevirmeleri ve bu suretle elde edilen TL varlığını en az üç ay vadeli TL mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda ise TL'ye çevrilen tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

58. Anılan maddeye 26/5/2022 tarihli ve 7407 sayılı Toprak Koruma Ve Arazi Kullanımı Kanunu'nun 12. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın birinci cümlesinde ise kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen TL varlığını en az üç ay vadeli TL mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Böylece 31/12/2021 tarihli bilançolarda yer almasa dahi 31/3/2022 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paraların 30/6/2024 tarihine kadar TL'ye dönüştürülmesi durumunda bu kapsamda açılacak mevduata tahakkuk ettirilecek faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar istisna kapsamına alınmıştır.

59. Maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları ile (4) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibarelerinin "...31/12/2023 tarihine..." şeklinde değiştirilmesi dava konusu kuralların bir kısmını oluşturmaktadır.

60. (4) numaralı fıkranın dava konusu ikinci cümlesinde ise Cumhurbaşkanının anılan fıkranın birinci cümlesinde düzenlenen istisnayı 31/12/2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

61. (5) numaralı fıkra bu madde kapsamındaki istisnaların 30/6/2024 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan fıkra yer alan “...2022 yılı sonuna...” ibaresinin “...31/12/2023 tarihine...” şeklinde değiştirilmesi dava konusu kurallardan bir diğerini oluşturmaktadır.

62. (6) numaralı fıkra ise bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden TL mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere 5520 sayılı Kanun’un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmünün uygulanmayacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla dönüşüm tarihi itibarıyla zarar oluşması durumunda bu zarar gider olarak kabul edilecektir.

63. (7) numaralı fıkra ise bu maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında yer alan istisna hükümlerinin aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Anılan fıkra yer alan “...ve üçüncü...” ibaresinin “..., üçüncü ve dördüncü...” şeklinde değiştirilmesi dava konusu kurallardan sonuncusunu oluşturmaktadır.

64. Bu bağlamda maddeye 7407 sayılı Kanun’un 12. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın öngördüğü vergi istisnasının uygulanmasında esas alınacak bilanço tarihinin 31/3/2022 olarak yeniden belirlenmesi nedeniyle bu tarihe kadarki bilançolarda yer alan yabancı paraların TL’ye dönüştürülmesi durumunda (1) numaralı fıkra uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan vergi istisnasından bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin de yararlandırılması amacıyla maddenin (7) numaralı fıkrasında yer alan “...ve üçüncü...” ibaresi “..., üçüncü ve dördüncü...” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda öngörülen istisna hükümlerinin yanı sıra (4) numaralı fıkra da yer alan istisna hükmünden de aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanması mümkün kılınmıştır.

2. İptal Talebinin Gerekçesi

65. Dava dilekçesinde özetle; dava konusu kuralların kamu yararı amacı taşımadığı, kullanılan araç ile amacın ölçülü olmadığı, vergi istisnası nedeniyle mahrum kalan kamusal gelir miktarının belirli olmadığı, bu durumun toplumun refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasının finansal aracı olan bütçe dengesinin kamu gelirleri aleyhine bozulmasına ve kamu hizmetlerinde aksamaya neden olacağı, kuralın bütçe hakkını, eşitlik ilkesini ve vergi adaletini zedelediği, kurallarla 31/3/2022 tarihi itibarıyla bilançosunda TL bulunanlar ile yabancı para veya altın bulunanlar arasında farklılığın meydana getirildiği, vergi yükünün bilançolarında TL bulunan mükellefler üzerinde kaldığı, kuralın mülkiyet hakkını ve teşebbüs özgürlüğünü zedelediği, bankacılık sistemine zarar vereceği, bütçe açığının artmasına ve ekonomik istikrarsızlığa neden olacağı, bu durumun devletin mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemesini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alma yükümlülüğüyle bağdaşmadığı, devletin sosyal ve ekonomik alanlarda mali kaynakları ölçüsünde faaliyet

bulunacağı gözetildiğinde bütçeyi olumsuz etkileyen kural nedeniyle bu alanlarda yeterli hizmetin sunulamayacağı, bu yönüyle kuralların sosyal adaletsizliğe neden olmak suretiyle sosyal devlet ilkesini ihlal ettiği, kurallarda yabancı paraların cinsinin ve yurt dışındaki yabancı paraların veya altın hesaplarının yurt içine aktarılması hâlinde nasıl bir işlem yapılacağı belirlenmediği, genel ilke ve çerçevenin düzenlenmemesi nedeniyle idareye geniş bir takdir yetkisinin tanındığı, bu suretle hukuki belirlilik ile vergilerin ve idarenin kanuniliği ilkelerinin ihlal edildiği, vergiler yönünden geçmişe yürüme yasağının varlığına rağmen kurallara konu istisnanın geçmişe etkili olduğu, bu durumun uluslararası sözleşmelerle de bağdaşmadığı belirtilerek kuralların Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 6., 7., 10., 13., 35., 48., 65., 73., 87., 90., 123. ve 167. maddelerine aykırı oldukları ileri sürülmüştür.

3. Anayasaya Aykırılık Sorunu

a. Geçici 14. Maddenin (2) ve (3) Numaralı Fıkralarında ve (4) Numaralı Fıkrasının Birinci Cümlesinde Yer Alan “...2022 yılı sonuna...” İbarelerinin “...31/12/2023 tarihine...” Şeklinde Değiştirilmesi

66. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkralarında ve (4) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan dava konusu “...31/12/2023...” ibareleri 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanun'un 63. maddesiyle “...30/6/2024...” şeklinde değiştirilmiştir.

67. Açıklanan nedenle anılan ibarelere ilişkin konusu kalmayan iptal talepleri hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermek gerekir.

b. Geçici 14. Maddenin (4) Numaralı Fıkrasının Değiştirilen İkinci Cümlesi

i. İkinci Cümlede Yer Alan “...31/12/2023...” İbares

68. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (4) numaralı fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan dava konusu “...31/12/2023...” ibaresi 7491 sayılı Kanun'un 63. maddesiyle “...30/6/2024...” şeklinde değiştirilmiştir.

69. Açıklanan nedenle anılan ibareye ilişkin konusu kalmayan iptal talebi hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermek gerekir.

ii. İkinci Cümlede Kalan Kısmı

70. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

71. Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetleri de kapsamaktadır (AYM, E.2016/1, K.2017/81, 29/3/2017, § 5; E.2019/55, K.2020/44,

10/9/2020, § 16). Bazı ekonomik, sosyal veya mali politikaların gerçekleşmesini sağlamak amacıyla, anayasal ilkelere bağlı kalmak koşuluyla mali yükümlülüklerin kaldırılması konusunda takdir yetkisi bulunan kanun koyucunun bu yetkisini birtakım kişi veya kişi gruplarına muafiyet tesis etmek veya verginin konusuna giren bir unsuru vergiden istisna tutmak yoluyla kullanması durumunda da, muafiyet veya istisna tanınan konuların, şartların ve mali yükümlülük çeşitlerinin kanunilik ilkesi gereği kanunla düzenlenmesi gerekmektedir (AYM, E.2020/15, K.2020/78, 24/12/2020, § 12; E.2019/32, K.2021/54, 14/7/2021, § 6; E.2021/14, K.2023/173, 11/10/2023, § 15).

72. Verginin kanuniliği ilkesi uyarınca verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ile vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetlerin kanunla belirlenmesi gerekmele birlikte Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfilğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

73. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında ise "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*" denilmiştir. Anılan hüküm uyarınca Cumhurbaşkanına, ancak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisi verilebilecektir.

74. Anayasa'da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği belirtilmekle birlikte bu yetkinin kullanılabileceği alt ve üst sınırların da kanunda belirtilmesi zorunludur. Cumhurbaşkanının bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getirebilmesi mümkün değildir. Bir başka deyişle Cumhurbaşkanına verilen bu yetki *koşullu ve sınırlı bir yetkidir*. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup kaldırılması ve değiştirilmesi olduğundan verginin kanuniliği ilkesinin zedelenmesine yol açacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 9).

75. Bunun yanı sıra vergilerin istisnalarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceğini öngören anayasal hüküm vergi istisnalarının sürelerini de kapsamaktadır. Bir başka deyişle Cumhurbaşkanına belirli bir süre için öngörülen vergi istisnasının süresini kanunla belirlenen sınırlar içinde uzatabilme yetkisinin verilmesi mümkündür (Benzer değerlendirme için bkz. AYM, E.2019/93, K.2023/87, 4/5/2023, § 214).

76. Dava konusu kuralda Cumhurbaşkanının bu istisnayı 31/12/2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkili olduğu düzenlenmesine yer verilmiştir. Kuralda yer alan "*...31/12/2023...*" ibaresi 7491 sayılı Kanun'un 63. maddesi ile "*...30/6/2024...*" olarak değiştirilmiştir. Buna göre kuralla Cumhurbaşkanı'na tanınan vergi istisnasının süresini 30/6/2024 tarihine kadar uzatabilme yetkisinin verildiği görülmektedir. Diğer yandan kuralda öngörülen yetki takdirî nitelikte olduğundan Cumhurbaşkanının vergi istisnasının süresini uzatmaması da mümkündür.

77. Bu itibarla kuralda Cumhurbaşkanına tanınan yetkinin hangi tarihten itibaren kullanılabileceği ve istisna süresinin en geç hangi tarihe kadar uzatılabileceği hususunun herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralla Cumhurbaşkanına tanınan, vergi istisnasının süresini uzatabilme yetkisinin sınırlarının Kanun’da belirlenmediği söylenemez.

78. Kuralda Cumhurbaşkanına tanınan bu maddede belirtilen istisna hükmünden yararlanılabilmesi amacıyla yabancı para hesaplarının TL’ye çevrilmesi için öngörülen sürenin uzatılması yetkisinin yanı sıra bu istisnayı her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulatma yetkisi de verilmiştir. Bir başka deyişle Cumhurbaşkanı, yabancı para hesaplarının TL’ye çevrilmesi durumunda oluşan kur farkı kazançları değerlendirme kazançları ile vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara uygulanması öngörülen kurumlar vergisi ve gelir vergisi istisnasını her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulatma yetkisine sahiptir.

79. Buna göre kural kapsamında Cumhurbaşkanına tanınan yetkinin genel çerçevesinin çizildiği, temel ilke ve esasların belirlendiği gözetildiğinde belirli ve öngörülebilir nitelikte olduğu anlaşılan kuralın vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir yönü bulunmadığı gibi kural Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan ve vergilerin istisnalarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde ancak Cumhurbaşkanına değişiklik yapma yetkisinin verilebileceğini öngören anayasal ilkeyle de çelişmemektedir.

80. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa’nın 73. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

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 Başlangıç kısmı ile 5., 6., 7., 10., 13., 35., 48., 65., 87., 90., 123. ve 167. maddeleriyle ilgili görülmemiştir.

c. Geçici 14. Maddenin (5) Numaralı Fıkrasında Yer Alan “...2022 yılı sonuna...” İbaresinin “...31/12/2023 tarihine...” Şeklinde Değiştirilmesi

81. 5520 sayılı Kanun’un geçici 14. maddesinin (5) numaralı fıkrasında yer alan dava konusu kuralda yer alan “...31/12/2023...” ibaresi 7491 sayılı Kanun’un 63. maddesiyle “...30/6/2024...” şeklinde değiştirilmiştir.

82. Açıklanan nedenle konusu kalmayan anılan ibareye ilişkin iptal talebi hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermek gerekir.

ç. Geçici 14. Maddenin (7) Numaralı Fıkrasında Yer Alan “...ve üçüncü...” İbaresinin “..., üçüncü ve dördüncü...” Şeklinde Değiştirilmesi

83. Anayasa Mahkemesi 23/1/2024 tarihli ve E.2022/34, K.2024/16 sayılı kararında 5520 sayılı Kanun’un geçici 14. maddesinin dönüşüm kuru veya dönüşüm fiyatı üzerinden TL’ye çevrilen hesaplarla ilgili olarak kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği vergi istisnasına ilişkin anılan maddenin (1) numaralı fıkrası ile (2) ve (3) numaralı fıkralarının ilgili kısımlarının kanunilik şartını taşıdığı, kanunların geriye yürümezliği ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırı bir yönlerinin bulunmadığı, kamu yararı amacına yönelik oldukları, eşitlik ve anayasal vergilendirme ilkeleriyle de çelişmedikleri gerekçesiyle anılan kısımların Anayasa’nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olmadığına hükmetmiş ve iptal talebinin reddine karar vermiştir (bkz. anılan karar §§ 26-50).

84. Anılan kararda ilk olarak kurallarda vergi istisnasının kapsamının, şartlarının, istisnadan yararlanılabilecek dönem ve tutarın herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak belirlendiği gözetildiğinde kuralların kanunilik şartını taşıdığı tespit edilmiştir (bkz. § 31).

85. Kararda ayrıca kuralların vergi istisnası öngörmek suretiyle vergi mükellefleri lehine bir durum yarattığı ve mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinde herhangi bir olumsuzluğa neden olmadığı gözetildiğinde kanunların geriye yürümezliği ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırı bir yönünün de bulunmadığı belirtilmiştir (bkz. § 32).

86. Öte yandan kurallarla işletmelerin 31/12/2021 tarihi itibarıyla bilançolarında yer alan döviz tevdiat veya katılım hesapları ile altına dayalı mevduat veya katılım hesaplarını veya bu tarihten sonra işlenmiş ve hurda altın karşılığında açılacak altına dayalı mevduat veya katılım hesaplarını TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru veya fiyatı üzerinden TL’ye çevirmeleri durumunda kurumlar vergisi ve gelir vergisi istisnasından yararlanmalarının öngörüldüğü, dolayısıyla kurallarla bankacılık sistemindeki toplam mevduat ve katılım fonu büyüklüğü içinde TL’nin payının artırılmasının ve bu suretle finansal istikrarın sağlanmasının hedeflendiğinin anlaşıldığı bu itibarla kuralların kamu yararı dışında başka bir amaç güttüğünün söylenemeyeceği ifade edilmiştir (AYM, E.2022/34, K.2024/62, 23/1/2024, § 43).

87. Bunun yanı sıra kurallarla ihdas edilen vergi istisnasının, para politikasını destekleyici bir maliye politikası aracı olduğu, söz konusu para politikası işletmelerin fonlarını finansal sistem içinde TL’de tutmalarını teşvik etmeyi amaçladığı, dolayısıyla istisnanın sadece döviz tevdiat hesabı veya döviz cinsinden katılım hesabı bulunan mükellefleri kapsamasının doğal olduğu, bu nedenle kanun koyucu tarafından yapılan ayırımın nesnel ve makul bir temele dayandığı, ayrıca söz konusu vergi istisnasının şartları da gözetildiğinde vergi mükellefleri arasında vergi ödeme yükümlülüğü bakımından yapılan ayırımın ölçüsüz bir yönünün bulunmadığı belirtilmiş, bu nedenle kuralların eşitlik ilkesine aykırı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (AYM, E.2022/34, K.2024/62, 23/1/2024, §§ 48-49).

88. Diğer taraftan kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında en önemli unsurlardan biri olan vergilerin aynı zamanda etkin bir maliye politikası aracı olup kanun koyucunun istisna ve muafiyet gibi birtakım vergisel araçları kullanarak ülke ekonomisi

üzerinde doğrudan etki edecek önlemler alabileceği, kanun koyucu tarafından bu kapsamda anılan tarih itibarıyla bilançolarında yer alan yabancı para ve altın hesabını belirli bir tarihe kadar TL'ye çeviren mükelleflere kurumlar ve gelir vergisi istisnası uygulanmasını öngören kurallarda anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı bir yönün de bulunmadığı sonucuna varılmıştır (AYM, E.2022/34, K.2024/62, 23/1/2024, § 39).

89. Dava konusu kural bakımından da Anayasa Mahkemesinin anılan kararından ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmamaktadır.

90. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 5., 6., 7., 13., 35., 48., 65., 87., 90., 123. ve 167. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

Ç. Kanun'un 48. Maddesinin (1) Numaralı Fıkrasının (c) Bendinde Yer Alan "...26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere..." İbaresinin İncelenmesi

1. İptal Talebinin Gerekçesi

91. Dava dilekçesinde özetle; dava konusu kuralla 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (7) numaralı fıkrasında düzenlenen vergi istisnasının 26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanacağını öngörülmesinin söz konusu istisnanın geçmişe etkili bir şekilde uygulanması sonucunu doğurduğu, bu durumun kanunların geriye yürümezliği ilkesiyle bağdaşmadığı gibi hukuki belirlilik, vergilerin ve idarenin kanuniliği ilkelerini de ihlal ettiği, bu durumun kuvvetler ayrılığı ve hiçbir organın kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisini kullanamayacağına ilişkin anayasal ilkelerle de çeliştiği belirtilerek kuralın Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 6., 73. ve 123. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

2. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

92. 7420 sayılı Kanun'un 48. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (7) numaralı fıkrasında değişiklik yapan hükmün 26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde, diğer hükümlerinin ise yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmektedir. Anılan bente yer alan "...26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere..." ibaresi dava konusu kuralı oluşturmaktadır.

93. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında yer alan hukuki güvenlik ilkesi kanunların geriye yürütülmemesini de zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur. *Kanunların geriye yürümezliği ilkesi* uyarınca kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayırıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır (AYM, E.2018/103, K.2019/4, 13/2/2019, § 15).

94. 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin (7) numaralı fıkrasında yer alan "...ve üçüncü..." ibaresinin "..., üçüncü ve dördüncü..." şeklinde değiştirilmesi suretiyle bu maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında öngörülen istisna hükmünün yanı sıra (4) numaralı fıkrasında yer alan istisna hükmünden de aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin yararlanması sağlanmış, dava konusu kuralla ise anılan maddenin (7) numaralı fıkrasında değişiklik yapan hükmün 26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır. Buna göre vergi istisnasının kapsamının, şartlarının, istisnadan yararlanılabilecek dönem ve tutar ile vergi istisnasından hangi tarihten itibaren yararlanılabileceği hususunun herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak belirlendiği gözetildiğinde kuralın kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

95. Öte yandan maddenin (4) numaralı fıkrası 26/5/2022 tarihinde kabul edilmiş ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından bu tarihten itibaren kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paraların maddede öngörülen tarihlere kadar TL'ye dönüştürülmesi durumunda, bu kapsamda açılacak mevduata tahakkuk ettirilecek faiz ve kâr payları ile diğer kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmış, başka bir deyişle kurumlar vergisi mükellefleri 26/5/2022 tarihinden itibaren söz konusu istisnadan yararlanmaya başlamışlardır. Kuralla (7) numaralı fıkrada değişiklik yapan hükmün 26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanacağı öngörülmek suretiyle bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin de söz konusu vergi istisnasından kurumlar vergisi mükellefleriyle aynı tarihten itibaren yararlanmalarının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

96. Bu itibarla kuralla (4) numaralı fıkrada öngörülen vergi istisnasından bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin 26/5/2022 tarihinden itibaren yararlanabilecekleri öngörülmek suretiyle vergi mükellefleri lehine bir durum yaratıldığı ve vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerinde herhangi bir olumsuzluğa neden olunmadığı gözetildiğinde kuralın kanunların geriye yürümezliği ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırı bir yönünün bulunmadığı gibi verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık taşımadığı sonucuna ulaşılmıştır.

97. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın Başlangıç Kısmı ile 6. ve 123. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

IV. YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI TALEBİ

98. Dava dilekçesinde özetle, dava konusu kuralların uygulanmaları hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğabileceği belirtilerek yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi talep edilmiştir.

3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 1. 10. maddesiyle 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 6. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen ikinci cümlede yer alan "...veya iştiraki şirketler..." ibaresine,

2. 12. maddesiyle 2634 sayılı Kanun'a eklenen geçici 17. maddeye,

yönelik yürürlüğün durdurulması taleplerinin, koşulları oluşmadığından REDDİNE,

B. 1. 23. maddesiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14. maddesinin;

a. (4) numaralı fıkrasının değiştirilen ikinci cümlesinin "...31/12/2023..." ibaresi dışında kalan kısmına,

b. (7) numaralı fıkrasında yer alan "...ve üçüncü..." ibaresinin "..., üçüncü ve dördüncü..." şeklinde değiştirilmesine,

2. 48. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde yer alan "...26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere..." ibaresine,

yönelik iptal talepleri 5/11/2024 tarihli ve E.2023/9, K.2024/183 sayılı kararla reddedildiğinden bu ibareye, kısma ve değişikliğe ilişkin yürürlüğün durdurulması taleplerinin REDDİNE,

C. 23. maddesiyle 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinin;

1. (2) ve (3) numaralı fıkralarında ve (4) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibarelerinin "...31/12/2023 tarihine..." şeklinde değiştirilmesine,

2. (4) numaralı fıkrasının değiştirilen ikinci cümlesinde yer alan "...31/12/2023..." ibaresine,

3. (5) numaralı fıkrasında yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibaresinin "...31/12/2023 tarihine..." şeklinde değiştirilmesine,

yönelik iptal talepleri hakkında 5/11/2024 tarihli ve E.2023/9, K.2024/183 sayılı kararla karar verilmesine yer olmadığına karar verildiğinden bu ibareye ve değişikliklere ilişkin yürürlüğün durdurulması talepleri hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA,

5/11/2024 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V. HÜKÜM

3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un;

A. 10. maddesiyle 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 6. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen ikinci cümlede yer alan "...veya iştiraki şirketler..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Basri BAĞCI'nın karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

B. 12. maddesiyle 2634 sayılı Kanun'a eklenen geçici 17. maddenin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE OYBİRLİĞİYLE,

C. 23. maddesiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14. maddesinin;

1. (2) ve (3) numaralı fıkralarında ve (4) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibarelerinin "...31/12/2023 tarihine..." şeklinde değiştirilmesine ilişkin iptal talepleri hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA OYBİRLİĞİYLE,

2. (4) numaralı fıkrasının;

a. Değiştirilen ikinci cümlesinde yer alan "...31/12/2023..." ibaresine ilişkin iptal talebi hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA OYBİRLİĞİYLE,

b. Değiştirilen ikinci cümlesinin kalan kısmının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

3. (5) numaralı fıkrasında yer alan "...2022 yılı sonuna..." ibaresinin "...31/12/2023 tarihine..." şeklinde değiştirilmesine ilişkin iptal talebi hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA OYBİRLİĞİYLE,

4. (7) numaralı fıkrasında yer alan "...ve üçüncü..." ibaresinin "..., üçüncü ve dördüncü..." şeklinde değiştirilmesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

Ç. 48. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde yer alan "...26/5/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

5/11/2024 tarihinde karar verildi.

Başkan
Kadir ÖZKAYA

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Basri BAĞCI

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
İrfan FİDAN

Üye
Kenan YAŞAR

Üye
Muhterem İNCE

Üye
Yılmaz AKÇİL

Üye
Ömer ÇINAR

Üye
Metin KIRATLI

Karşı Oy

1. Çoğunluk tarafından 7420 sayılı Kanunun 10. maddesiyle 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 6. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen ikinci cümlesindeki "...veya iştiraki şirketler..." ibaresinin iptaline karar verilmiştir.

2. İptal gerekçesi olarak; söz konusu yerlerin buraları işletmeye istekli olan üçüncü kişilere sürece katılma imkânı verilmeden, gereken rekabet ortamı oluşturulmadan ve gerçek değerleri üzerinden değerlendirilmelerine olanak sağlanmadan münhasıran Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürlüğü veya iştiraki şirketler tarafından işletilmesine imkân tanınmasının Anayasa'nın eşitlik ve sözleşme özgürlüğünü düzenleyen maddelerine aykırı olduğu ifade edilmiştir.

3. Bakanlık Döner Sermaye İşletmesine işletim hakkı verilen yerler 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 6. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında belirtildiği gibi devletin hüküm ve tasarrufunda bulunan yerlerden turizm amacıyla kullanılması uygun olan ve Bakanlığın aynı Kanunun 9. maddesi gereğince alt yapı yatırımlarını bizzat yaptığı yerlerdir.

4. Devletin hüküm ve tasarrufunda olan ve Bakanlıkça imar ıslah ve alt yapı yatırımı yapılan bu yerlerin halka açık günü birlik tesis olarak bizzat merkezi idareye ait Döner Sermaye İşletmesi veya iştiraki şirketler tarafından işletilmesinin söz konusu yerlerin konumu itibariyle eşitlik karşılaştırması yapılmasına uygun yerler olmadığı aşırtır.

5. Diğer taraftan iptal edilen düzenleme Devletin faaliyet alanında tekelleşmesini sağlayan bir düzenleme de değildir. Özel işletmeler bu alanda faaliyetlerine serbest bir şekilde devam edebilmektedir.

6. Dahası Anayasa'nın 167. maddesinin birinci fıkrasında Devletin mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli bir şekilde işlemlerini sağlayacak tedbirler almaya dair pozitif bir yükümlülüğü de bulunmakta olup, söz konusu düzenleme bu amaca da hizmet etmektedir.

7. Bu gerekçelerle düzenlemenin Anayasaya aykırı olmadığını ve iptal talebinin reddi gerektiğini düşündüğümüzden aksi yöndeki çoğunluk gerekçesine iştirak edilmemiştir.

Başkanvekili
Basri BAĞCI