

“... ”

1. DAVAYA BAKMAKTA OLAN MAHKEME VE BU DAVADA UYGULANACAK KURAL

1. 1. Davaya Bakmakta Olan Mahkeme Olması Yönünden

Karayolları Genel Müdürlüğünün 01/06/2017 tarihli “Anadolu Otoyolu Gerede Kavşağı Karayolları 1. Bölge Müdürlüğü hududu arasındaki yollarda üst yapı iyileştirmesi, büyük onarım yapılması işi” uhdesinde kalan davacının bu işle vergi, resim ve harç istisnası belgesi verilmesi isteminin reddine ilişkin Ekonomi Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğünün 20/06/2017 tarih ve 69071 sayılı işleminin iptali ve bu işlemin dayanağı; Ekonomi Bakanlığınca 18/05/2017 tarih ve 30070 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ’in (2017/4) 3’üncü maddesinin (1) bendindeki; uluslararası ihalenin, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi ifade ettiğine ilişkin düzenleme ile aynı Resmi Gazete’de Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği’nin 3’üncü maddesinin (c) bendindeki; uluslararası ihalenin, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi ifade ettiğine ilişkin düzenlemenin iptali istemiyle açılan davada; Danıştay dava daireleri arasında iş bölümünün belirlenmesine ilişkin Danıştay Başkanlık Kurulunun 31/12/2016 tarih ve 29935 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 29/12/2016 tarih ve 2016/72 sayılı kararında; damga vergisine ve Harçlar Kanunu’na ilişkin davaların ve temyiz başvurularının Danıştay Dokuzuncu Dairesince çözümleneceğinin kurala bağlandığı, dosyanın incelenmesinden; uyuşmazlığın, İhracat: 2017/4 sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ’in 3. maddesinin (1) bendi ile 18/05/2017 tarih ve 30070 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği’nin 3. maddesinin (c) bendinde yer alan uluslararası ihale tanımından kaynaklandığı, dava konusu tebliğlerin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu’na istinaden hazırlandıkları, esasen “uluslararası ihale” tanımının 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun Ek 2. maddesinin 4. fıkrası ile 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun Ek 1. maddesinin 4. fıkrasında yer aldığı ve aynı tanımın dava konusu tebliğlere taşındığı, davacının dava dilekçesinde dava konusu işlemler nedeniyle damga vergisi ödemek zorunda kaldığını ileri sürdüğü, bu haliyle davacı ile idare arasındaki ihtilafın damga vergisi ile harca ilişkin olduğu anlaşıldığından, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu’ndan kaynaklanan ve vergilendirmeye ilişkin ihtilafa dayanan uyuşmazlığın görüm ve çözümünün, yukarıda belirtilen Başkanlık Kurulu kararı uyarınca Danıştay Dokuzuncu Dairesinin görev alanına girdiği gerekçesiyle Danıştay Onuncu Dairesinin 03/10/2017 tarih ve E:2017/1742, K:2017/3868 sayılı kararı ile dosyanın Danıştay Dokuzuncu Dairesine gönderilmesine karar verilip, sözü edilen dava, görevimizde görülerek işin esasına geçildiğinden Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 24. maddesi gereğince davaya bakmakta olan mahkeme olduğu açıktır.

1. 2. Davaya Uygulanacak Kural Yönünden

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5'inci maddesinde; aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile dava açılabileceği, 38'inci maddesinde; aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davaların bağlantılı davalar olduğu açıklanmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2'nci maddesinin 6'ncı fıkrası ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinin 6'ncı fıkrasındaki; döviz kazandırıcı faaliyetlere ilave olarak döviz kazandırıcı diğer faaliyetleri, belge kapsamında istisna uygulanacak işlem ve faaliyetlerin aşamaları ile diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığının birlikte yetkili olduğuna ilişkin kurala dayanarak her iki idarece yayımlanan dava konusu iki genel tebliğin, tek dilekçeyle davaya konu edilen maddelerinin, söz konusu Yasa kuralındaki "birlikte" ifadesiyle, düzenleyici işlem tesisi konusunda her iki idareye yetki verildiğinin belirtilmesinin amaçlandığı, yayımlanan iki genel tebliğin lafzi söyleminin aynı doğrultuda olup birbirini tamamlaması, dayandıkları hukuki mevzuatın ve düzenleme alanlarının birbiriyle çelişmemesi ve davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılmasının, yargının görevi olduğunu belirten, usul ekonomisinin dayanağı, Anayasa'nın 141/4. madde hükmü bir arada değerlendirildiğinde; düzenlemeyi yapan idareler ayrı olmakla birlikte, aynı Yasa hükmünü açıklayan, tek bir metnin birbirini tamamlayan parçaları durumundaki genel tebliğlerde yetki yönünden hukuka aykırılık bulunmadığı ve yukarıda kuralına yer verilen 2577 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının amaçladığı anlamda aralarında maddi ve hukuki bakımdan bağıllık olduğu ve bu nedenle aynı dilekçe ile dava konusu edilmelerinde hukuka uyarlık bulunduğu anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2'nci maddesine ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek 1'inci maddesine 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 27'nci maddesi ile eklenen 4'üncü fıkrasında; "Bu maddenin uygulamasında, uluslararası ihale: kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi ifade eder." düzenlemesine yer verilmiştir.

Uyuşmazlık konusu olayda, davaya konu her iki düzenleyici işlemin dayanağının anılan Kanun hükümleri olduğu anlaşıldığından, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2'nci maddesine ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek 1'inci maddesine 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 27'nci maddesi ile eklenen 4'üncü fıkraların davada uygulanacak kural olduğu ortadadır.

2. 488 SAYILI DAMGA VERGİSİ İLE 492 SAYILI HARÇLAR KANUNU'NUN BAŞVURU KONUSU HÜKMÜNÜN ANAYASA'YA UYGUNLUĞU

2. 1. Anayasa'nın 2. maddesi ile 73. maddesi yönünden;

Anayasa'nın "Cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı 2'nci maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.", "Vergi ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında; "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." kuralı yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesinin istikrar kazanmış kararlarına göre; Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar.

Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Anayasanın 2'nci maddesinde tanımlanan hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir. Anayasanın 73'üncü maddesindeki 'yasallık ilkesi'nin amacı da aynı koruma ve güvencedir.

Vergi hukuku, devletin, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri olması nedeniyle hukuk devleti ilkesi ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkilidir.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku açısından çok özel bir anlam ifade eder. Zira bu ilke sayesinde, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır. Böylece bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede keyfilik önlenilebilecektir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesindeki; "İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur" kuralı gereği, ihale sonucu açıklanana kadar yabancı istekli tarafından teklif verilip verilmediğinin katılımcılar tarafından öngörülememesi, katılımcıların muhatap olacağı vergisel yükümlülüklerin, yabancı istekli veya isteklilerin teklif verip vermemesine göre değişken, kendileri dışında gelişip müdahale edemeyecekleri gibi haberdar da olamayacakları ve tamamen tesadüfi olaylara göre belirlenmesi, yükümlüler tarafından ödenmek zorunda kalınacak yüklü miktardaki verginin önceden tahmin edilebilir olmaması ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 17/d maddesindeki; alternatif teklif verebilme halleri dışında, ihalelerde bir istekli tarafından kendisi veya başkaları adına doğrudan veya dolaylı olarak, asaleten ya da vekaleten birden fazla teklif vermenin yasak fiil ve davranışlardan olduğu yönündeki kural gereği kişilerin yabancı firmanın teklif verip vermemesi durumuna göre birden fazla teklif vererek bu konudaki öngörülebilirliği sağlayamaması nedeniyle 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2'nci maddesine ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek 1'inci maddesine 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 27'nci maddesi ile eklenen 4'üncü fıkralarında; "Bu maddenin uygulamasında, uluslararası ihale: kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi ifade eder."

Esas Sayısı : 2020/15

Karar Sayısı: 2020/78

düzenlemesinin, “ve yabancı firmalarca da teklif verilen” hükmüne ilişkin kısmının Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırılık oluşturduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

2. 2. Yürürlüğün Durdurulması İstemi Bakımından;

Hukuk devletine aykırı olan, temel hak ve özgürlükleri ölçsüzce sınırlandıran ve Anayasa’ya açıkça aykırı olan bir düzenlemenin, uygulanması halinde sonradan giderilmesi olanaksız zararlara yol açacağı çok açıktır.

Öte yandan, Anayasal düzenin en kısa sürede hukuka aykırı kurallardan arındırılması, hukuk devleti sayılmanın da gereğidir. Anayasa’ya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde subjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği kuşkusuzdur. Hukukun üstünlüğü ilkesinin sağlanmadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağı duraksama bulunmamaktadır.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Davacı Onur Taahhüt Taşımacılık İnşaat Tic. ve San. A. Ş.’nin dava dilekçesindeki itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine gönderilmesi talebi de dikkate alınarak, itiraz konusu;

a) 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun Ek 2. maddesinin 4. fıkrasındaki “Bu maddenin uygulamasında, uluslararası ihale: kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi ifade eder.” hükmünde yer alan “ve yabancı firmalarca da teklif verilen” ibaresinin Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu,

b) 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun Ek 1. maddesinin 4. fıkrasındaki “Bu maddenin uygulamasında, uluslararası ihale: kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi ifade eder.” hükmünde yer alan “ve yabancı firmalarca da teklif verilen” ibaresinin Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu kanısına ulaşılması nedeniyle Anayasa Mahkemesine başvurulmasına,

2. Anayasa Mahkemesince verilecek olan kararın gecikmesi halinde hem yargısal hem de kamusal anlamda giderilmesi güç veya olanaksız zararlar doğabileceği gözönünde bulundurularak esas hakkında karar verilinceye kadar itiraz konusu kuralın yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesinin istenilmesine,

3. Dosyada bulunan konuyla ilgili belgelerin ve başvuru kararına ilişkin tutanağın onaylı birer örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine,

4. Uyuşmazlığın esası hakkında; Anayasa Mahkemesince bu konuda verilecek karardan sonra veya dosyanın Anayasa Mahkemesine ulaşmasından itibaren 5 ay geçtikten sonra karar verilmesine, 07/10/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.