

“

İPTALİ İSTENİLEN KANUN HÜKMÜ:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli, damga vergisine tabi kağıtların düzenlendiği (I) sayılı tablonun “II. Kararlar ve Mazbatalar” başlıklı bölümünün 2. maddesine 6728 sayılı Kanunun 28. maddesi ile eklenen parantez içi hükümde yer alan "4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez." cümlesindeki "Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez." ibaresinin Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu görüşüyle iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmaktadır.

İPTALİ İSTENİLEN KANUN HÜKMÜNÜN ANAYASA'YA AYKIRILIĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ:

Anayasa'nın 2. ve 73. maddeleri yönünden;

Anayasa'nın hukuk devleti ilkesini düzenleyen "Cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde, "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir." denilmektedir.

Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinde ise, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."

kuralı bulunmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasındaki " Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmüyle 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.

Mükellefler konusunda keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem her ne kadar kanunilik ilkesi olsa da malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden kanunilik ilkesi yanında düzenlemelerin idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak şekilde belirlilik içermesi, öngörülebilir olması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.

Hukuk devletinin temel unsurlarından biri de belirliliktir. Hukuki güvenlikle bağlantılı olan hukuki belirlilik ilkesi, bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmeleri anlamını taşımaktadır. Bu nedenle

anılan ilke uyarınca yasal 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.

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

Bu çerçevede itiraz konusu kural incelendiğinde, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, " Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir." denilmektedir. Kanun hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere damga vergisinin konusu, kişiler arasında yapılan hukuki işlemleri ispat ve belli etmek için düzenlenen ve Damga Vergisi Kanunu'nda belirtilen kağıtlardır.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere damga vergisinin konusunu kağıtlar oluşturmaktadır. Kağıt kavramı resmi, ticari, medeni her türlü muamele ve ilişkilerde düzenlenen belgeleri ifade etmektedir. Kağıdın salt varlığı damga vergisi için yeterli olmayıp bu kağıtların yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçer bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması ve kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar arasında yer alması gerekmektedir. Eğer kağıt (1) sayılı tabloda yer almıyor ve yukarıdaki nitelikleri taşııyorsa damga vergisine de tabi olmayacaktır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununda ihale süreci, ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş, bunun yanı sıra, aynı Kanunun 54. ila 56. maddelerinde, ihale sürecine ve ihale süreci sonunda alınan ihale kararına karşı yapılacak olan şikayet ve itirazın şikayet müesseselerine de yer verilmiş, 56. maddenin son fıkrasında ise; "İdareler hukuki durumda değişiklik yaratan Kurul kararlarının gerektirdiği işlemleri ivedilikle yerine getirmek zorundadır." denilmek suretiyle Kamu İhale Kurulu'nun ihalenin iptaline karar vermesi durumunda, ihale yetkilisi tarafından ihale kararının ve buna istinaden düzenlenen sözleşmenin ortadan kaldırılarak, işin yeniden ihaleye çıkarılmak suretiyle yeni ihale kararının alınması ve yeniden sözleşme düzenlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre ihale kararına istinaden, ihale sürecinin bütün aşamaları sonuçlandırılarak ihale kararı alınmasından sonra idare ile uhdesinde ihale kalan istekli arasında düzenlenen sözleşmenin imzalanması da bu mevzuatın bir gereğidir. Düzenlenen sözleşmelerin hüküm ifade edebilmesi için de yukarıda belirtilen sürecin tamamlanarak taraflar açısından işlemlerin tekemmül etmesi, ihale sürecinin bütün aşamalarının sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu işlemlerden sonra tarafların imzası ile kurulan ve hüküm ifade eden sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu açısından da hüküm ifade edebilmesi için ispat edici vasfının yanında hükmünden yararlanılma olanağının da bulunması zorunludur.

Sözleşmenin tekemmül etmemesi ya da taraflarca imzalanarak sonuçlandırılmaması halinde ispat edici vasfı kalmayacağından, yargı kararı üzerine ya da Kamu İhale Kurumu kararı üzerine ihalenin iptali nedeniyle sözleşmenin de sonlandırılması durumunda, sözleşmenin uygulanmayan kısmı için hükmünden yararlanma olanağı da ortadan kalkmaktadır.

İtiraz konusu kuralda ise, "Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez." denilmek suretiyle ihalenin iptal edilmesi durumunda

dahi ihale sürecinin ayrılmaz bir parçası olan sözleşmeden kaynaklanan damga vergisinin iade edilmeyeceği düzenlenmektedir.

Bu durumda itiraz konusu kural, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde aranan; bir hakkın temini, bir hususun ispatı, dolayısıyla da düzenlenme amacı çerçevesinde bir ihtilafa bağlı olarak sonuç alınmasını sağlayan ibraz edilebilecek nitelikte bir belge vasfını ihalenin iptali ve sözleşmenin feshi ile yitiren ve bu nedenle de damga vergisinin konusu olmaktan işin geri kalan kısmı açısından çıkan bir sözleşmeden damga vergisi tahsil edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durum ise, Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ile Anayasa'nın 73. maddesinde vergilendirmenin temel ilkelerinden birisi olarak düzenlenen verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Kaldı ki; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin son fıkrasında "damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkur evraka ait vergi alacağı yeniden doğar" düzenlemesi yer almaktadır. Damga vergisi açısından özel olarak getirilen bu düzenleme ile zamanaşımı süresi dolduktan sonra bile hükmünden faydalanılan kağıdın damga vergisinin yeniden doğacağı belirtilmiştir. Bu noktada hizmet işi kapsamında belirli bir süre yürürlükte olan ancak işin belirli bir kısmı yapıldıktan sonra feshedilen sözleşmenin daha sonra hükmünden faydalanılması halinde damga vergisi ödeneceği de açıktır.

Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri yönünden;

Anayasa'nın 35. maddesinde "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./ Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır.

Mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak şartıyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, semerelerinden yararlanma ve üzerinde tasarruf etme imkânı veren bir haktır. Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin kısıtlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına getirilmiş bir sınırlama niteliğindedir.

Vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama teşkil ettiğinde kuşku bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşıdığı amaçlar dikkate alındığında- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir.

Öte yandan mülkiyet hakkına sınırlama getirilirken temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

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 mülkiyet hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa’da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması ve ölçülü olması gerekir.

Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlanabileceği belirtilmiştir. Anayasa'nın 35. maddesinde ise mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkedен 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.

Bu durumda mülkiyet hakkına bir sınırlama getirilebilmesi için kişilere şahsi olarak aşırı bir külfet yüklememesi için gerekli ve yeterli güvencelerin mevcut olması, bu çerçevede kuralla ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mülkiyet hakkına yönelik kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetilmesi gerekmektedir.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay; ihale kararı üzerine imzalanan sözleşmelerde damga vergisi açısından; ihalenin yapılması ve sonrasında ise bu ihaleye bağlı olarak ve bu ihale nedeniyle sözleşmenin imzalanması ile meydana gelmektedir. İhale süreci birbirine bağlı zincir işlemlerden oluşmakta olup 4734 sayılı Kamu ihale Kanunu'na göre ihale sürecinin tamamlanması sözleşmenin imzalanmasına bağlanmıştır. Bunun yanı sıra ihale uhdesinde kalan kişinin bu ihale kararından kaynaklanan sözleşmeyi imzalamasının amacı, ihale konusu işin yapılması ve ihale konusu iş ile ilgili tarafların hak ve yükümlülüklerinin kurala bağlanmasını sağlamaktır. İhalenin, kanunda belirtilen sebeplerle iptal edilmesi halinde ise, birbirine sıkı sıkıya bağlı ihale kararı ve sözleşme hükümlerini birbirinden ayırmak suretiyle ihale kararından kaynaklanan damga vergisinin hükmünden yararlanılmayan kısmının red ve iade edilmesine kanunen icazet verilip, "Akitler" bölümünde düzenlenen sözleşmelerden ayrıksı olarak, iptali istenen hükümlerle ihalenin devamı işlemi niteliğindeki sözleşmelerden kaynaklanan damga vergisinin hükmünden yararlanılmayan kısmının red ve iade edilmemesi orantılılık ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira ihale uhdesinde kalan kişi, ihalenin iptal edilmesi nedeniyle hem ihaleden elde etmeyi amaçladığı maddi getiriden yoksun kalmakta, hem de iptal edilmiş bir ihale nedeniyle sözleşmenin hükmünden yararlanılmayan kısmının damga vergisini ödemek zorunda bırakılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun kararlar ve mazbatalar başlıklı 2. maddesinde, İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısma isabet eden damga vergisinin red ve iade olunacağı düzenlenmiş olunması karşısında, bir nevi ihale yüklenicisinin kendisi dışındaki sebeplere (dışsal sebeplere) bağlı olarak ihalenin yetkili kamu makamları ve Mahkemelerce iptal edildiği, vergi ve harç yükümlülüğüne yol açan, yükümlülük doğuran ihalenin davacının herhangi bir kusur, hata ve hilesinden kaynaklanmayan ve kendi iradesini de yansıtmayan bir sebeple iptal edilmiş olduğunun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ayrıca ihalenin iptal edilmesine bağlı olarak, idare ile imzalanan sözleşmenin de bir ispat vesikası olduğu dikkate alındığında o işe münhasır olarak işin yapılmayan kısmı

yani sözleşmenin hükmünden yararlanılmayan kısmı açısından vergilendirmede adalet ve ölçülülük ilkesi çerçevesinde sözleşme üzerinden alınan damga vergisinin de hükmünden yararlanılmayan kısmının da ihale uhdesinde kalan kişiye iade edilmesi gerektiği düşüncesiyle itiraz konusu kuralla sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisinin ret ve iade edilmeyeceğinin öngörülmesinin, mülkiyet hakkı açısından orantısız bir sınırlamaya neden olduğu, dolayısıyla mülkiyet hakkına ölçüsüz bir sınırlama getirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Öte yandan itiraz konusu kuralla, sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisinin ret ve iade edilmeyeceğinin öngörülmesi yoluyla devletin vergi alacağına eksiksiz bir şekilde tahsil edilebilmesinin amaçlandığı düşünülebilir. Bu itibarla kuralla ulaşılmak istenen amacın kamu alacağına tahsil imkânının artırılması olduğu söylenebilir. Kamu alacağına tahsilinin güvenceye bağlanması ve tahsil imkânının artırılmasında kamu yararının bulunduğu açıktır. Ancak, ihalenin kanunda belirtilen sebeplerle iptal edilmesi durumunda ihale uhdesinde kalan kişinin ihale konusu işten elini çekmesinin ardından ihale mevzuatına uygun bir şekilde söz konusu işin ihaleye katılan diğer bir istekliye ihale edileceği ve bu katılımcı ile yeni bir sözleşmenin imzalanacağı ve bu yeni sözleşme nedeniyle de damga vergisi tahsil edileceği açıktır. Bir başka deyişle, söz konusu ihaleye ilişkin imzalanacak olan yeni sözleşme nedeniyle de damga vergisi tahsil edileceğinden devletin herhangi bir vergi kaybı da söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle itiraz konusu kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın Anayasa'nın 35. maddesinde belirtilen kamu yararı amacı taşımadığı sonucuna varılmaktadır.

Bütün bu hususlar bir arada değerlendirildiğinde, uygulanacak kural niteliğindeki 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tablonun "II.Kararlar ve Mazbatalar" başlıklı bölümünün 2. maddesine 6728 sayılı Kanunun 28. maddesi ile eklenen parantez içi hükümde yer alan "4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez." cümlesindeki "Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez." ibaresinin Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o davada uygulanacak bir kanun hükmünü Anayasa'ya aykırı görürse ilgili kanun hükmünün iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurabileceğini düzenleyen Anayasa'nın 152. ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddesinin birinci fıkrası gereğince, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı tablonun "II.Kararlar ve Mazbatalar" başlıklı bölümünün 2. maddesine 6728 sayılı Kanunun 28. maddesi ile eklenen parantez içi hükümde yer alan "4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez." cümlesindeki "Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez." ibaresinin, Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu kanısına ulaşılmaması nedeniyle bu kuralın iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına; iptali istenen kuralın Anayasa'nın hangi maddelerine aykırı olduğunu açıklayan gerekçeli başvuru kararının aslının, başvuru kararına ilişkin tutanağın onaylı örneğinin, dava dilekçesi ile dosyanın ilgili bölümlerinin onaylı

Esas Sayısı : 2022/125

Karar Sayısı : 2022/162

örneklerinin dizi listesine bağlanarak Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na Gönderilmesine, 14/04/2022 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”