

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

**Esas Sayısı : 2013/48**  
**Karar Sayısı : 2014/198**  
**Karar Tarihi : 25.12.2014**  
**R.G. Tarih-Sayı : 7.4.2015-29319**

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN** : İstanbul 2. Vergi Mahkemesi

**İTİRAZIN KONUSU** : 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan ".vergi." sözcüğünün Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi istemidir.

### I- OLAY

Davacı tarafından sonradan tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

### III- YASA METİNLERİ

#### A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

Kanun'un itiraz konusu sözcüğün de yer aldığı 24. maddesi şöyledir:

*"Matraha dahil olan unsurlar:*

*Madde 24- Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:*

*a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,*

*b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,*

*c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler."*

#### B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

### IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Serruh KALELİ, Alparslan ALTAN, Mehmet ERTEN, Serdar ÖZGÜLDÜR, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz

AKINCI, Erdal TERCAN, Muammer TOPAL, Zühtü ARSLAN ve M. Emin KUZ'un katılımlarıyla 14.5.2013 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

## **V- ESASIN İNCELENMESİ**

Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Berrak YILMAZ tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralları ile bunların gerekçeleri ve diğer yasama belgeleri okunup incelendikten ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesinin (1) numaralı fıkrası gereğince Maliye Bakanı Mehmet ŞİMŞEK, Maliye Bakanlığı Müsteşarı Naci AĞBAL ve Gelir İdaresi Başkanı Mehmet KİLCİ'nin 14.1.2014 tarihli sözlü açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Başvuru kararında, mal teslimi ve ithalatından alınan özel tüketim vergisinin aynı karakterli katma değer vergisi matrahına dâhil edildiği ve bu suretle aynı eşya için ödenen özel tüketim vergisi üzerinden de katma değer vergisi alındığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Kanun'un 24. maddesinin birinci fıkrasının itiraz konusu kuralın da yer aldığı (b) bendinde, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların matraha dâhil olduğu öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir. Hukuk devletinde kanunların kamu yararı gözetilerek çıkarılması zorunludur. Kanun koyucu, Anayasa'ya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapma konusunda takdir yetkisine sahiptir.

Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerektiği belirtilerek, hem yükümlüler hem de Devlet yönünden vergi ödevinin temel ilkeleri gösterilmiştir.

Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konularda kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Kanun koyucu, Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla, vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olduğu gibi bu vergilerin matrahlarına dâhil olan unsurları da belirleme yetkisine sahiptir.

İtiraz konusu kuralla, katma değer vergisinin matrahına vergilerin de dâhil olacağı öngörülmektedir. Kural gereğince yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre damga vergisi, özel tüketim vergisi ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu hükümlerine göre alınan yangın sigortası vergisi, eğlence vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi ile haberleşme vergisi

gibi mal ve hizmet satışına bağlı olarak ortaya çıkan vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları katma değer vergisi matrahına dâhil edilmektedir.

Başvuru kararında her ne kadar mal teslimi ve ithalatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi alındığı ileri sürülmüş ise de mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı kaynaktan, aynı yapıdan birden fazla vergi alınması gerekmektedir. Katma değer vergisi ile özel tüketim vergisinin her ikisi de harcamalar üzerinden alınmakla birlikte yapıları birbirinden farklıdır. Katma değer vergisi, malların ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan bir işlem vergisi olup verginin konusu tüm mal ve hizmetlerin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her üretim ve dağıtım aşamasında "*katılan değeri*"dir. Diğer bir deyişle katma değer vergisinde mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye kadar her el değiştirme aşamasında katılan değer vergilendirilmektedir. Özel tüketim vergisi ise 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört adet listede yer alan Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımı yapılan mallardan bir defaya mahsus olarak alınmakta olup verginin konusu anılan Cetvel'de özel olarak sayılan mallardır. Dolayısıyla sözü edilen iki vergi türünün aynı kaynaktan alınsalar da yapı itibarıyla aynı olmadıkları anlaşıldığından mükerrer vergilendirmeden söz edilemez.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesine göre, maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara bağlı tüm giderlerin toplamı şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda katma değer vergisinin matrahına dâhil olan ve maliyet bedelini etkileyen taşıma, yükleme, boşaltma, ambalaj, sigorta, komisyon, faiz, erken ödemeler, müşterinin temerrüdü dolayısıyla yapılan ve müşteriye fatura edilen giderler, resim, harç, pay, fon karşılığı, fiyat farkı, prim, servis ücreti ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler gibi vergiler de satılan malın maliyetine dâhil olan ve malın satış bedelini etkileyen unsurlardır.

Avrupa Konseyi'nin katma değer vergisi hakkında ortak kuralları belirleyen 28.11.2006 tarihli, 2006/112/EC sayılı Direktifi'nin 78. maddesinde de katma değer vergisi matrahının kapsamına, vergi, resim ve harçların dâhil edileceği öngörülmektedir. Dolayısıyla söz konusu kural sadece ülkemize özgü olmayıp katma değer vergisi hakkında uluslararası mevzuatta da benzer şekilde düzenlenmiştir.

Bu itibarla malın maliyetine dâhil olan ve malın satış bedelini etkileyen unsurlardan olan vergilerin de itiraz konusu kural gereğince katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmesi, sistem bütünlüğünün bir gereği olup Anayasa'ya aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

## **VI- SONUÇ**

25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan "...*vergi*..." sözcüğünün Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE,25.12.2014 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

**Esas Sayısı : 2013/48**  
**Karar Sayısı : 2014/198**

Başkan  
Haşim KILIÇ

Başkanvekili  
Serruh KALELİ

Başkanvekili  
Alparslan ALTAN

Üye  
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye  
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye  
Recep KÖMÜRCÜ

Üye  
Burhan ÜSTÜN

Üye  
Engin YILDIRIM

Üye  
Nuri NECİPOĞLU

Üye  
Hicabi DURSUN

Üye  
Celal Mümtaz AKINCI

Üye  
Erdal TERCAN

Üye  
Muammer TOPAL

Üye  
Zühtü ARSLAN

**Esas Sayısı : 2013/48**  
**Karar Sayısı : 2014/198**

Üye

M. Emin KUZ

Üye

Hasan Tahsin GÖKCAN