

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2013/48
Karar Sayısı : 2014/198
Karar Tarihi : 25.12.2014

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 ziyai cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"... Bilindiği üzere 25.10.1984 tarihinde kabul edilip 02.11.1984 gün ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ülkemizde yıllardan beri uygulanan muamele vergilerini belirli bir düzene kavuşturmanın yanı sıra mükellefler ve idare açısından da takibi kolay yeni bir sistem öngörmüştür. Katma Değer Vergisi Kanunu ile sekiz adet yaygın muamele vergisi kaldırılmış ve yansıtma özelliği nedeniyle vergilendirmede adalet ilkesinin önüne geçen şelale etkisi de ortadan kaldırılmıştır. Bu vergi aynı zamanda Avrupa Birliği uyum sürecinde de olumlu yönde etkiler doğurmuş Türk Vergi Mevzuatı'nın Birlik müktesebatına uyum noktasında kilit rol oynamıştır.

Katma değer vergisi yukarıda ifade edildiği gibi Türkiye'de 1984 yılında yürürlüğe girmiş ise de; başta Fransa olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde uygulanan bir vergi türüdür. Hatta Avrupa Birliği içinde de kilit bir öneme sahiptir.

Katma değer vergisinde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her safhada vergiye tabi tutulmakta, ancak sistemin içindeki indirim mekanizması dolayısıyla işletme girdileri için ödenen vergiler indirilmek suretiyle yalnızca o safhada eklenen katma değer vergilendirilmiş olmaktadır. Böylece katma değer vergisi sisteminin özelliği gereği vergi yükü değiştirme safhasına göre kümülatif bir şekilde artmamakta, üstelik her safhada vergi alındığından, vergi nispetlerini yüksek tutma zorunluluğu da bulunmamaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu oluşturan teslim ve hizmetler belirlenmiştir. Buna göre, Türkiye'de yapılan 1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, 2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı, 3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler: a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri, b) (Değişik bend: 14/03/2007-5602 S.K./10.mad) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı

gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi, d) (Değişik bent: 29/06/2001 - 4706 S.K./8. md.; Değişik bent: 16/06/2009-5904 S.K./8.mad) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları, f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri, g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Öte yandan aynı Kanunun "Matraha dahil olan unsurlar" başlıklı 24. maddesinin "b" bendinde, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların katma değer vergisi matrahına dahil olduğu düzenlenmiştir. Bakıldığında, söz konusu düzenlemede "vergi" ifadesinin vergi tekniği açısından izahı söz konusudur. Bu izah vergi adaleti ve katma değer vergisi sistemi içinde kaldığında kabul edilebilir niteliktedir. Buna göre katma değer vergisi matrahına dâhil edilmesi gereken vergi, katma değerün üretildiği safhalarda o mal veya hizmet için ödenen katma değer vergisi olmalıdır. Yoksa katma değer vergisi ile aynı maksada yönelik olmakla beraber daha sınırlı emtiaların tüketimini vergilendiren başka bir verginin katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

Nitekim, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun verginin matrahını düzenleyen (o dönem yürürlükte bulunan 3065 sayılı Kanunun 27. maddesinin) gerekçesinde de katma değer vergisinin matrahını vergiye tabi işlemin karşılığını teşkil eden bedelin oluşturduğu, bu bedelin içine taşıma, yükleme, boşaltma, müşteriye fatura edilen giderler her türlü vergi, resim, harç,...benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin esas itibarıyla dahil bulunduğu, ticari hayatta işlemlerin genellikle bu doğrultuda yürütüldüğü, maddenin muvazaalı yollarla matrahın daraltılmasını önlemek amacıyla tedvin edildiği vurgulanmıştır.

Bilindiği üzere Türk Vergi Sisteminde ikinci dolaylı vergi "reformu" Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile 1 Ağustos 2002'de yapılmıştır. Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmektedir. Dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleştirme öngören Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır. Önceki dağılmış vergilendirme yerine tek bir başlık altında özel tüketim vergisi getirilmiştir. Ancak özel tüketim vergisi niteliği gereği tek seferde alınan ve Kanunda sayılan bazı mallar için geçerli olan bir vergidir. Bir çok hususta aynı vergi grubu içinde yer alsalar da anılan yönleriyle özel tüketim vergisi katma değer vergisinden ayrılmaktadır.

Yukarıda değinilen ve Anayasaya aykırılığı iş bu itiraz başvurusuna konu edilen Kanun hükmü gereğince katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi ürünlerde mal bedeli ve özel tüketim vergisi toplamı üzerinden ayrıca hesaplandığından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/b ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11. maddeleri gereğince, kanun kapsamındaki ürünler üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi, bu

ürünler üzerinden ayrıca hesaplanan katma değer vergisinin matrahına dahil edilmektedir. Nitekim uyumsuzluk konusu olayda da; özel tüketim vergisi katma değer vergisinin matrahına dahil edilmiş, mal teslimi ve ithalatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi (dolayısıyla vergiden vergi) alınmasına neden olan katma değer vergisi tarhiyatı yapılmıştır.

Bu durum, üretim aşamasında ve katma değer vergisinin temel felsefesi ve dinamikleri içerisinde yer almayan ve üstün kamu ve vergilendirme gücünün bir ürünü olan bir verginin başka bir verginin, vergilendirme ölçütü olan matrahına dahil edilmesi nedeniyle katma değer vergisinin ruhuna ve konuluş amacına aykırı olduğu gibi bu hususlara ilişkin ilkeleri düzenleyen Anayasanın 2. ve 73/2. maddelerine de aykırılık teşkil etmektedir.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'nın 152. maddesi kapsamında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu kamsına götüren görüşünü açıklayan kararı ile Anayasa Mahkemesine başvurmasını düzenleyen 6216 sayılı Kanunun 40 maddesinin 1. fıkrası uyarınca; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Matraha dahil olan unsurlar" başlıklı 24. maddesinin "b" bendinde matraha dahil olan unsurlar arasında sayılan "vergi" ifadesinin Anayasanın 2. ve 73. maddesinin 2. cümlesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptali için re'sen Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dosyadaki belge örneklerinin onaylanıp dizi pusulasına bağlanarak Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine, Yüksek Mahkemece bir karar verilinceye kadar veya dosyanın Mahkemeye gidişinden itibaren beş aylık sürenin dolmasına kadar davanın bekletilmesine 17/04/2013 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."

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 İctüzüğü 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, dayanan 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 KILCI'nın 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.

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

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN