

DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYETLERE İLİŞKİN İŞLEMLERDE DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI:

Yasallık İlkesinin Yok Sayılması Bireysel Başvuru ile Sonuçlanabilir mi?

**(Exemption From Stamp Tax for Exchange Earning Business:
Can the Breach of the Principle of Legality Lead to Individual
Action in Front of the Constitutional Court?)**

Yrd. Doç. Dr. Gülşen GEDİK*

ÖZET

Damga Vergisi Kanunu Ek 2.maddesinde döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna tutulacağı hükmüne bağlanmış; ancak döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve kapsamının belirlenmesi konusunda Dış Ticaret Müsteşarlığı ile Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Anayasa 73.maddesine aykırı biçimde verilen yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliğler yayınlamışlardır; ancak söz konusu Tebliğ hükümleri de hem yasalara aykırı hem de birbiri ile çelişir durumdadır.

Söz konusu düzenlemeler dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasında olan yükümlülerin, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu ile yapacakları talep sonrası AYM'nin İHAS hükümleri İHAM içtihatlarını dikkate alması gerekmektedir.

Anahtar kelimeler: Vergi, damga vergisi, döviz kazandırıcı faaliyet, damga vergisi istisnası, mülkiyet hakkı

Abstract

Papers which related to foreign exchange earnings business are exempted in Stamp Tax Code Additional Clause 2 but also empowered to Finance of Ministry and Finance of Economy for determined what they are and extent of these exemptions.

Finance of Ministry and Finance of Economy whose empowered against the

* Uludağ Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

Constitution Article 73 issued a circulars but these circulars against to law and conflict of each other.

After taxpayer go to Constitution Court for individual application who claim violation of right of property Constitution Court should be considered EHRC articles and EHRC decisions.

Keywords: Tax, taxpayer, Stamp Tax Code, Stamp Tax, EHRC.

BAŞLANGIÇ

Damga vergisi, üretimden tüketime kadar uzayan süreç içerisinde mal, hizmet ve servetlerin el değiştirmesi nedeniyle yapılan işlemlere resmi bir hüviyet kazandırmak amacıyla düzenlenen evrak ve kağıtlar üzerine konulmuş bir tüketim vergisidir¹.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK)² 1.maddesinde damga vergisinin konusu; “*Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.*

Yabancı memleketlerle Türkiye`deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye`de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulur” olarak belirtildikten sonra 2.maddede kapsam, “*Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler*” şeklinde açıklanmış ve damga vergisinin mükellefleri de 3.maddede; “*kağıtları imza edenler, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtlarda ise kişiler*” olarak hükme bağlanmıştır.

DVK`nun “*istisnalar*” başlıklı 9.maddesi ise, vergi alınmayacak kağıt ve belgeler konusunda Kanun`a ekli (2) Sayılı Tablo`ya gönderme yapmakla birlikte Kanun`a ekli 2 Sayılı Tablo`da gösterilenlerin dışında vergiden istisna tutulacak işlemler ile

¹ Değer Nuri, **Damga Vergisi Uygulaması**, Seçkin Yayınevi, 3.Baskı, Mayıs 2012, s. 36; Değer, s.41-45: “Damga vergisinin temel özellikleri ise şöyle sıralanabilir: Damga vergisinin konusu işlemler değil, kağıtlardır, dahili işlemlerde düzenlenen kağıtlar vergiye tabi değildir, akdin kanunen muteber sayılmaması damga vergisinin ödenmeme nedeni olamaz, damga vergisinin ödenmemiş olması akdin sıhhatini etkilemez, kağıdın hükümlerinin uygulanmaması vergi iadesini gerektirmez, kağıtların terk edilmesi verginin alınmasına engel teşkil etmez, kağıt düzenlendikten sonra işlemin fesh edilmesi verginin ödenmesine mani değildir, kağıt mevcudiyetinin tespit edilememesi halinde vergi alınmaz”.

² RG: 11.7.1964, 11751.

ilgili ayrıca Ek Madde 2³'de bu çalışmanın konusunu oluşturan “döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler” ile ilgili bir hükme yer vermiştir. Buna göre;

“Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır.

Yukarıda belirtilen hususlarda damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edilir”.

DVK Ek 2.madde hükmüne bakıldığında sadece döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili bir istisna düzenlemesi getirildiği; ancak söz konusu faaliyetin içeriği ve diğer tüm unsurlarının saptanması konusunda hiçbir düzenleme yapılmayarak, idareye-Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı'na⁴- çok geniş bir yetki verildiği görülmektedir.

DVK Ek 2.madde ile verilen yetkiye istinaden Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın 23.12.1999 tarih ve 99/ 13812 sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İ-

³ 5035 Sayılı Kanun ile (RG: 2.1.2004, 25334) 2.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Döviz kazandırıcı faaliyetler ilk defa 3505 Sayılı Kanun'un Geçici 2.maddesi ile 31.12.1993 tarihine kadar uygulanmak üzere Damga Vergisi Kanunu'na eklenmiştir. 4369 Sayılı Kanunu ile Geçici 2.maddenin uygulanma tarihi 1.12.2003 tarihine kadar uzatılmıştır. 5035 Sayılı Kanun ile de döviz kazandırıcı faaliyetlerde uygulanan damga vergisi istisnası hükmü ile ilgili zaman koşulu ortadan kaldırılmıştır.

⁴ 8.6.2011 Tarih ve 27958 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 637 Sayılı “Ekonomi Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile Ekonomi Bakanlığı kurulmuş ve Dış Ticaret Müsteşarlığı yetkileri Ekonomi Bakanlığı'na devredilmiş ve görevli personel de Bakanlık personeli statüsüne geçirilmiştir. Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelere, Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliğ ve Genelgeleri'ne yapılan atıflarda “Ekonomi Bakanlığı” ifadesi kullanılmış olmasına rağmen, bu çalışmada henüz hiçbir unvan değişikliği yapılmamış DVK Ek 2 maddesindeki “Dış Ticaret Müsteşarlığı” kelimesi kullanılmıştır.

tisnası Hakkında Karar⁵ ve 2000/1 Sayılı İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliği⁶ ile Maliye Bakanlığı'nın 1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ yayınlanmış ve daha sonra bu Tebliğlerde farklı tarihlerde değişiklikler yapılmış olup⁷ uygulamada her iki Tebliğ hükümleri birlikte ele alınmaktadır⁸.

Bu çalışma, döviz kazandırıcı faaliyetlerin çok geniş ve gittikçe de çeşitleri arttığı için damga vergisi uygulamasında önemli tereddütler bulunduğu⁹ gerekçesi ile kaleme alınmış olup, çalışmada, hukuki uyumsuzlukların çözümünde yükümlülerin Anayasa ve uluslararası andlaşmalar kapsamında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu ile hak ihlallerinin ortadan kaldırılmasını talep etme imkanı incelenecektir. Vergi mahkemesi ile Danıştay yargılamaları ele alınmamış ve herhangi bir yeni yasa hükmü önerisine de yer verilmemiştir.

Çalışmada öncelikle DVK Ek 2.maddede yer alan istisnaya ilişkin Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na verilen yetkinin, idari düzenlemeler ile hangi kapsamda kullanıldığı tespit edilecek ve söz konusu yetkinin Anayasa'ya uygunluğu değerlendirilecektir. Sonraki bölümlerde ise, döviz kazandırıcı faaliyetlerde bulunan vergi yükümlülerinin, Anayasa ve uluslararası andlaşmalar kapsamında haklarının korunmasını talep etmesinin yasal dayanakları açıklanarak, mülkiyet hakkı ihlallerinin ortadan kaldırılması amacıyla yapılacak başvurunun temel çerçevesi verilecektir.

2. Bakanlık Tebliğleri: Yetki Aşan- Çelişik Düzenlemeler

2.1. Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliğleri

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından ilk yayımlanan 2008/6 Sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ¹⁰'in bazı hükümleri 2012/6

⁵ RG: 31.12.1999, 23923.

⁶ RG: 14.1.2000, 23933.

⁷ Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayımlanan Tebliğ'de 19.7.2006, 16.3.2007, 5.12.2008 ve 21.3.2012 tarihli Resmî Gazeteler'de yayımlanan 2000/1, 2007/3, 2008/6 (2000/1 Sayılı Tebliği yürürlükten kaldırmıştır) ve en son 2012/6 sayılı Tebliğler ile değişiklikler yapılmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından ise 2, 3, 4 ve 5 Seri No'lu Tebliğler ile değişiklikler yapılmıştır.

⁸ Ulukan İlker, *Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi İstisnası, Vergi Dünyası*, Sayı: 403, Mart 2015, s. 24: "Dış Ticaret Müsteşarlığı 2008/6 No'lu tebliğinde; vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılan hizmet ve faaliyetleri döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyet olarak tanımlamıştır. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğde ihracat dışında diğer döviz kazandırıcı faaliyetler tadadi olarak sayılmak suretiyle tanımlanmış, ancak döviz kazandırıcı faaliyetlerin genel bir tanımının yapılmasından kaçınılmıştır."

⁹ Değer, s. 567.

¹⁰ RG: 5.12.2008, 27075.

Sayıli Tebliğ¹¹ ile değıştirilmiş olup, söz konusu Tebliğ'in "Vergi, resim ve harç istisnasının kapsamı" başlıklı 4.madde hükmüne göre:

"1) Vergi, resim ve harç istisnası kapsamında;

a) İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla bankalarca kullanılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler (Türk Eximbankın fon temini işlemleri, bu banka tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullanılan krediler ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca Türk Eximbanka açılan kısa vadeli senet reeskont kredileri ile Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullanılan altın kredileri dahil) ve firmaların sağladıkları prefinansmanlar ile bunların geri ödenmesi,

b) İhracatla ilgili işlem yapan bankaların (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası dahil), faktoring şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, noterlerin ve diğer kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili olarak yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler (Türk Eximbankın ihracat kredi sigortası/garantisi ile ilgili işlemleri dahil) dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar ve kambiyo işlemleri,

c) Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar ile ilgili işlemler ve bunların finansmanı amacıyla kullanılan krediler,

ç) İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler, ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar,

13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu ile ihdas edilen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden, 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile ihdas edilen Damga Vergisinden, 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile 12/9/1960 tarihli ve 80 sayılı Kanuna göre alınan hal rüsumundan müstesnadır.

(2) Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılabilmesi için Müsteşarlıktan belge alınması zorunludur. Bu çerçevede kullanılan krediler ve uygulanan istisnalar belgeye kaydedilir. Bunun dışındaki hususlarda vergi, resim ve harç istisnası, ilgili kurum ve kuruluşlarca resen uygulanır ve herhangi bir belge ile irtibatlandırılmaz".

Tebliğ ile vergi, resim ve harç istisnasının kapsamı belirlenmekle kalmamış, ayrıntılı bir biçimde istisnaya ilişkin belgelerin ne zaman, hangi usul ve şartlarda temin

¹¹ RG: 21.3.2012, 28240.

edileceği ve geçerlilik süreleri belirtilmiş ; 14.maddede; “*Belgesiz ihracat kredilerinin, vergi, resim ve harç istisnasından yararlanma süresi 24 (yirmidört) aydır*” denilmek suretiyle vergi istisnasından faydalanma süresi belirlenmiş, mücbir sebep ve fevkalade haller başlıklı 17.maddede, istisnadan faydalanma süreleri için vergi kanunlarında yer almayan farklı sebepler öngörülerek 17.maddenin 3.fıkrasında ise; “Bu maddenin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendindeki mücbir sebep ve fevkalade haller Müsteşarlıkça, diğer bentlerdeki mücbir sebep ve fevkalade haller ise, ilgili banka tarafından belirlenir” denilmiştir; 19.maddesinde; “*Bu Tebliğe istinaden uygulanan istisnaların gerçekleştirilmeyen ihracat taahhüdüne tekabül eden kısımları, vergi resim harç istisnası belgesinin iptal edilmesi halinde; belge kapsamında uygulanan istisnalar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir*” düzenlemesine yer verilmiş, özetle idare DVK’da verilen yetki kapsamının dışında ve vergi yasaları ile de çelişen bir yetki kullanmıştır.

2.2. Maliye Bakanlığı Tebliğleri

Maliye Bakanlığı ise yayımlamış olduğu 1 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ¹²’de 2 Seri No’lu Tebliğ¹³, 4 Seri No’lu Tebliğ¹⁴ ve 5 Seri No’lu Tebliğ¹⁵ ile bir takım değişiklikler yapmıştır. Tebliğin 3.maddesinde döviz kazandırıcı işlemlerle ilgili şu düzenleme yer almaktadır:

“Döviz kazandırıcı faaliyet tanımı, ihracat ile bu Tebliğde sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetleri kapsar.

3.1. İhracat işlemleri

3.1.1. İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (*Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dahil*

3.1.2. *İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki,*

3.1.3. *İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar,*

3.1.4. *Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması,*

3.1.5. *Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı,*

3.1.6. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 131 inci maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj malzemesi ithali ile kati ihraç edilen mallara ait ambalaj malzemesinin geçici ihracı ve ithali

¹² RG: 27.2.2004, 25386.

¹³ RG: 19.7.2006, 26233.

¹⁴ RG: 5.12.2008, 27075.

¹⁵ RG: 21.3.2012, 28240.

3.1.7. *Dahilde İşleme İzni kapsamında yapılan ithalat,*

3.1.8. *Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında yapılan ithalat veya yurt içi alımlar, ile ilgili işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlara (gümrük idarelerine verilen beyannameler dahil) ihracata ilişkin olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, işlem yapan kuruluşlarca re'sen damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.*

3.2. *Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler aşağıda sayılmıştır:*

“3.2.1. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların,

3.2.1.1. Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmaların, mükerrer olmamak kaydıyla, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,

3.2.1.2. Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.1.3. Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise (3.2.1.2.) alt bendi çerçevesinde yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.1.4. Yukarıda belirtilen (3.2.1.1.), (3.2.1.2.) ve (3.2.1.3.) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları,

3.2.2. Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan Savunma Sanayi Projelerini üstlenmiş yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.3. Savunma Sanayi Müsteşarlığınca Savunma Sanayi açısından önem *arzet-tiği* belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten yerli imalatçı firmaların, ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.4. (3.2.2) ve (3.2.3.) bentlerinde belirtilen firmalara, yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.5. Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden yerli imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.6. Yerli imalatçı firmaların, Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan Tebliğler eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.7. Yerli imalatçı firmaların, Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.8. Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri,

3.2.9. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye (sabit sermaye yatırımı nitelikli olanlar) çıkarılan yatırım malına, sınai mamullere ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.10. Kamu kurum ve kuruluşlarınca yaptırılan uluslararası taşımalar ile bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımaları yüklenen yerli firmaların bu faaliyetleri,

3.2.11. Uluslararası taşımacılıktan döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,

3.2.12. Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,

3.2.13. Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme *imkanına sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden yerli imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,*

3.2.14. Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, bedelleri yurt dışındaki sağlık ve sigorta kuruluşlarından tahsil edilmek kaydıyla döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri,

3.2.15. Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,

3.2.16. Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı ile bunlara yapılan mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,

3.2.17. Yerli firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi,

3.2.18. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından *rödövens* karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri,

3.2.19. Yurt içinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları.”

“Uygulamaya İlişkin Esaslar” başlıklı 4.maddesinde yer alan düzenleme¹⁶ ile

¹⁶ “4.1. (3.1.8)de belirtilen faaliyetler için bu konuda düzenlenmiş «Dahilde İşleme İzin Belgesi»; (3.2.)’de belirtilen diğer döviz kazandırıcı faaliyetler için bu konuda düzenlenmiş “Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi”nin ibrazı üzerine, ilgili kuruluşlarca, aşağıda açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde başka bir belge aranmaksızın reşen damga vergisi ve harç istisnası uygulanacaktır.

Ancak, damga vergisi ve harç istisnasının uygulanabilmesi için, vergi ve harca konu işlemin, sözü edilen belgelerin geçerlilik süresi içerisinde yapılması şarttır.

Belgenin alınmasından önce veya belgenin geçerlilik süresinin dolmasından sonra, belgeye bağlanan iş ile ilgili olarak yapılan işlemlere, damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilmeyecektir.

Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi almak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnamelere belge aranmaksızın reşen damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.

4.2. İstisna uygulaması belgede yer alan esaslar dikkate alınarak yürütülecektir.

4.3. Yurtiçi uluslararası ihale konusu işlerle, yabancı para ile finanse edilen kamu yatırımlarında işin proje safhasından başlayarak ihale makamına teslimine kadar geçecek süre içerisinde, ihale makamı ile müteahhit arasında yapılan işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlara, damga vergisi ve harç istisnası uygulaması, bu işlemler ve kağıtların söz konusu işlerle ilgili olduğunun tevsiki ile mümkündür.

4.4. Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetlerinde, işin proje safhası da dahil olmak üzere yapılan işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlar, damga vergisi ve harç istisnasından yararlandırılacaktır.

4.5. Yap-İşlet modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projeleri ile ilgili olarak, yatırımcı ile bu yatırımın yapılmasını öngören idare arasında, işin proje safhası da dahil olmak üzere yatırımın başlamasından bitimine kadar geçecek süre içerisinde yapılacak işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harç istisnasından yararlandırılacaktır.

4.6. Yukarıdaki (4.3), (4.4) ve (4.5) fıkralarında yer alan hususlardaki ihale kararlarına tevsik edilmesi kaydıyla belge aranmaksızın reşen istisna tatbik edilecektir.

Sözü edilen işlerle ilgili sözleşme safhası da dahil olmak üzere, takip eden safhalarda düzenlenen diğer kağıtlar ve yapılan işlemlere damga vergisi ve harç istisnasının tatbiki için, bu konuda düzenlenmiş bulunan Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin ibrazı şarttır.

4.7. Diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerde, belgeye bağlı olarak uygulanan damga vergisi ve harç istisnasının; belge sahibi yatırımcı, ihracatçı veya üstlenicinin belge kapsamındaki iş nedeniyle ihale makamı dışında kalan ve belge sahibi olmayan diğer kişi ve kuruluşlarla (taşeron, malzeme müteahhidi v.b) yapacağı muamelelere tatbiki mümkün değildir.

Ancak, belge kapsamındaki döviz kazandırıcı faaliyetlerde kullanılmak şartıyla, belge sahibi kişi veya kuruluşlardan temin edilecek mal, malzeme veya hizmet alımları damga vergisi ve harç istisnasından faydalandırılacaktır.

Bu durumda, döviz kazandırıcı faaliyetlerde, ihale makamı dışında kalan diğer işlem tarafları arasındaki muamelelere; her iki işlem tarafının da o işle ilgili olarak düzenlenmiş belgeye sahip olmasına bağlı olarak damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.

4.8. Bu Tebliğde geçen; “Yerli firma” ibaresi, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş ve vergi uygulamaları bakımından Türkiye’de tam mükellef olan firmaları; “yerli imalatçı firma” ve “imalatçı firma” ibareleri ise, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş, vergi uygulamaları bakımından Türkiye’de tam mükellef olan ve üretim faaliyetinde bulunan firmaları ifade edecektir.

5.maddesinde “sorumluluk” başlığı altında yer alan düzenlemeler¹⁷ incelendiğinde, DVK Ek madde 2 ile tanınan yetkiye dayanılarak Tebliğ hükümlerinin, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin tüm unsurların son derece ayrıntılı olmakla birlikte açıkça yasa ile verilen yetki kapsamında dışında ve karmaşık düzenlendiğini, “mükelleflere uygulanacak yaptırımlar” başlıklı 6.maddesinde; “*Döviz kazandırıcı faaliyetlerde; alınmayan damga vergisi ve harç tutarının, döviz kazandırıcı faaliyetlerin gerçekleşmeyen kısmına isabet eden tutarı, Dahilde İşleme İzin Belgeleri ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin iptal edilmiş olması durumunda alınmayan damga vergisi ve harç tutarları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır. Gecikme faizi, kağıdın düzenlendiği veya işlemin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanacaktır*” hükmünün Vergi Usul Kanunu (VUK)¹⁸ 112.maddesinde¹⁹ belirlenen gecikme faizinin hesaplanma tarihinden farklı bir tarih öngörüldüğü,

¹⁷ “İşlem yapan kuruluşların sorumluluğu

5.1.1. Yukarıdaki bölümlerde belirtilen hususlarda damga vergisi ve harç istisnasını uygulamak suretiyle işlem yapan (noter, tapu, gümrük, ihaleyi yapan kurum veya kuruluş vb.) kuruluşlar, evvelki bölümde belirtilen esas ve usuller çerçevesinde herhangi bir makam veya merciden muafiyete dair yazı talep edilmeksizin damga vergisi ve harç istisnasını reşen tatbik edeceklerdir.

Ancak, bu Tebliğdeki açıklamalara rağmen istisna kapsamında bulunup bulunmadığı hususunda tereddüde düşülen konularda defterdarlıklardan görüş alınması mümkün bulunmaktadır.

5.1.2. Damga vergisi ve harç istisnasını uygulayarak işlem yapan kuruluşlar ile iş yaptıran kamu kurum ve kuruluşlarınca, bu işlere ilişkin olarak düzenlenen kağıt ve yapılan işlemlerle ilgili olup, istisna uygulaması sebebiyle ilgililerine ödetirilmeyen veya ödeme sırasında tevkif edilmeyen damga vergileri ile alınmayan harca ilişkin olarak, işlemin yapıldığı veya vergiye konu kağıdın düzenlendiği tarihi takip eden 30 gün içinde EK-1’de yer alan Damga Vergisi ve Harç İstisnasından Yararlananlara Ait Bildirim Formunu doldurarak, adına işlem yapılan ihracatçı veya yüklenici kuruluşların gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine bildirilecektir. Bu bildirim, döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili olarak düzenlenen Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi ya da Dahilde İşleme İzin Belgesinin bir örneği de eklenecektir.

5.1.3. Gümrük, tapu ve notere gidilmeksizin ilgili kişi ve kuruluşlar arasında düzenlenen kağıtlara ilişkin olup istisna hükmü gereğince ödenmeyen damga vergisi tutarları, kağıdın düzenlenmesini takip eden 30 gün içinde işlem yapan taraflarca aynı esaslar dahilinde ilgili vergi dairesine bildirilecektir.”

¹⁸ RG: 10.1.1961, 10703.

¹⁹ VUK 112: “1. 1. İkmalen, reşen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

3. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla (4444 sayılı Kanununun 13/C-2 maddesiyle değişen ibare)2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası(*) gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, reşen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar;

“İşlem yapan kuruluşlara uygulanacak yaptırımlar” başlıklı 6.maddesi²⁰ ile gerekli bildirimlerde bulunmayanlar hakkında ikinci derece usulsüzlük cezası öngörülme suretiyle, ceza hükmüne yer verildiği, ayrıca herhangi bir tereddüt veya uyuşmazlık halinde birbiri ile çelişen her iki idarenin Tebliğlerinin de esas alınarak bir sonuca ulaşılmaya çalışıldığı görülmektedir²¹.

Hem Dış Ticaret Müsteşarlığı hem de Maliye Bakanlığı Tebliğleri, DVK ile kendilerine verilen- ve aslında aşağıda da belirtileceği gibi Anayasa’ya aykırı olan- yetkinin kapsamı dışında, DVK ve VUK hükümlerine aykırı farklı düzenlemeler getirilmek suretiyle kullanılmıştır. Bu tespitimiz sonrası aşağıdaki bölümlerde döviz kazandırıcı faaliyetlerde bulunan yükümlülerin, söz konusu faaliyetleri ile ilgili düzenlemeleri yapan idareler karşısında hukuksal koruma yollarının varlığının izinin sürülecek ve başlangıç noktamız da Anayasa olacaktır.

3. Anayasal Zemin: Verginin Yasallığı İlkesi

Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73.maddesine göre; “*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.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”.

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz”.

²⁰ “6.3.1. Damga vergisi ve harç istisnasına konu işlemi yapan ancak 30 günlük sürede gerekli bildirimde bulunmayan sorumlular adına ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

6.3.2. Bu Tebliğ kapsamına girmediği halde bu Kanun ve Tebliğ gerekçe gösterilerek damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilen işlemleri yapan kuruluşlar (noter, tapu, gümrük, ihaleyi yapan kurum veya kuruluş vb.), alınmayan damga vergisi ve harç tutarları ile bunlara ilişkin faizlerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

6.3.3. İstisnaya konu işlemi yaptığı halde gerekli bildirimde bulunmayan kuruluşlar, döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmemesi veya belge şartlarına uyulmadığının tespiti halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ilgililerden ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmesi gereken damga vergisi ve harç tutarlarından, müteselsilen sorumlu olacaklardır”.

²¹ www.gib.gov.tr (10.9.2015): “Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan bazı özelgelerde her iki Tebliğ’den faydalanılmış, bazı özelgelerde ise sadece Maliye Bakanlığı Tebliği’ne atıf yapılmıştır. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 5.9.2014 tarihli özelgesinde; “yurt dışında bulunan şirkete döviz kredisi verilmesi işlemi için düzenlenen sözleşmenin ihracat kapsamında damga vergisinden istisna edilemeyeceği” belirtilmiştir, oysa Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın 2008/6 Sayılı Genelgesi’nde söz konusu krediler, istisna kapsamındadır.

Vergi hukuku doktrininde “verginin yasallığı ilkesi” olarak tanımlanan²² bu ilke vergi konulmasını keyfilikten çıkarıp, halkın temsilcilerinin kararı ile olmasına olanak verir²³.

Verginin yasallığı ilkesi, vergilerin ve benzeri mali yükümlerin yasa ile getirilmesini zorunlu kılarken, aynı zamanda verginin konusu, vergiyi doğuran olay, yükümlü, matrah ve oran gibi ana öğelerinin de yasa ile saptanması bakımından bağlayıcı bir kuraldır²⁴. Anayasa Mahkemesi’ne göre bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için gerekli olan asgari şartlar şöyle belirlenmiştir: “*Anayasa’nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş ve diğer fıkralarında da bu yükümlülüğün ilkeleri gösterilmiştir. Maddenin üçüncü fıkrasında, ‘Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.’* denilerek verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasa da yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur”²⁵. Söz konusu kurucu unsurları içermeyen bir düzenleme, biçimsel anlamda vergi yasası olsa bile maddi anlamda vergi yasası olarak nitelendirilemez²⁶.

Yasallık ilkesinin esasını oluşturan da esasında tüm demokratik devletlerde vergilendirme yetkisinin, kural olarak yasama organı tarafından kullanılmasıdır ve bu kural vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, bu konuda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamını taşır²⁷.

Verginin yasallığı ilkesinin istisnası ise Anayasa’nın 73.maddesinin 4.fıkrasında “kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde” “Bakanlar Kurulu’na” verilmiş olan “değişiklik yapma” yetkisidir. Söz konusu istisnai yetkinin kabul edilme nedeni, “ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğudur”²⁸. Bu yetki, 1982 Anaya-

²² Saban Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 6.Baskı, Kasım 2014, s. 62, Kaneti Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, 2.Bası,s.36; Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, **Vergi Hukuku** (Genel Hükümler), Ekin Yayınevi, 5.Baskı, s. 23; Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 23.Bası, Ankara 2014, s. 39’da “yasal idare ilkesi” kavramını kullanmaktadırlar.

²³ Saban, s. 62.

²⁴ Güneş Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Yayınları, 1.Baskı, Temmuz 1998, s.119.

²⁵ AYM, 26.1.2011, E: 2009/42, K: 2011/ 26 (www.anayasa.gov.tr) (7.9.2015).

²⁶ Saban, s. 63.

²⁷ Çağan Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul 1982, Kazancı Hukuk Yayınları, s.100.

²⁸ Güneş, s. 158: “Bu suretle yasama organının daha yavaş çalışması nedeniyle anılan konularda Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesine olanak sağlanarak esneklik ve çabukluk getirilmektedir”.

sa koyucunun iradesine göre “tali güncelleme yetkisi”, 1971 değişikliği çerçevesinde Anayasa koyucunun iradesine göre ise “acil değişiklik yetkisi” gibi görünmektedir²⁹.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken hususlardan ilki, verginin yasallığı ilkesi doğrultusunda, yetki veren kanunun belirli ve sınırlı bir kanun olması için, sadece alt ve üst limitlerin kanunda belirlenmiş olmasının yeterli olmayacağı³⁰, diğeri ise Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin, verginin temel unsurlarından olan muaflık, istisnalar, indirimler ve oranlara ilişkin düzenleme yetkisinin sınırlı ve koşullu değiştirici bir yetki olduğu³¹ başka bir idari organa devredilemeyeceğidir. Bir başka ifadeyle, vergi kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Maliye Bakanlığı ve diğer idari birimlerin hiçbir biçimde değişiklik yapmak yetkisi bulunmamaktadır.

Anayasa 73/4 maddede yer alan geçen “muafiyet ve istisnalar” kavramı ise çoğu zaman idare tarafından farklı algılanmaktadır. Esasında “muafiyet ve istisnalar” için bir yukarı ve aşağı sınır tespit edilememektedir. Kaldı ki muafiyet ve istisnalar konusunda değişiklik yapmak, yasal değişikliklerdir ve Anayasa 73/4 ile verilen yetkinin aşılması anlamına gelir. “Vergiden indirim yapmak veya bağışık tutmak, vergi koyma ölçüsünde büyük bir önem taşıdığından yasallık ilkesinin kapsamı içindedir”³², bir başka deyişle mutlaka yasa koyucu tarafından belirlenmelidir.

Bakanlar Kurulu’na verilen istisnai yetki ile ilgili Anayasa Mahkemesi de aşağıdaki kararlarında şu değerlendirmeyi yapmıştır:

“Anayasa’da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmekle birlikte, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin kullanılabilmesi alt ve üst sınırların da kanunda belirtilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulunun bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getirebilmesi olanaklı değildir. Bir başka deyişle, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki “koşullu ve sınırlı bir yetki”dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesi olduğundan, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez”³³.

²⁹ Yalıtı Billur, “Anayasa Mimarisinde Bir Yapıtışı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2010, Sayı: 261, s. 13.

³⁰ Yalıtı, Anayasa Mimarisinde Bir Yapıtışı, s. 14.

³¹ Gerçek Adnan, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 98: “Dolayısıyla Bakanlar Kurulu kendisine verilen sınırlar içinde takdir yetkisi çerçevesinde düzenleme yetkisini kullanırken Anayasa ve kanunlarla belirlenmiş sınırlarla bağlı olup, bunlara uymak zorundadır”.

³² Kaneti, s. 37; Gedik Gülşen, “Çağdaş Anayasa” Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması, **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, Yıl:28, Sayı:334, s. 148: “Muafiyet ve istisnalar” kelimeleri anayasa metninden çıkartılmalı ve Bakanlar Kurulu ile mahalli idarelere verilecek yetki sadece “kanunda belirlenmiş aşağı ve yukarı sınırlar içinde vergi, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin indirim ve oranlarına ilişkin değişiklik yapabilmek” olmalıdır”.

³³ AYM, 29.1.2014, E: 2013/66, K: 2014/19 (www.anayasa.gov.tr) (7.9.2015).

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüklerin, konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasayla düzenlenmesi Anayasa gereğidir. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tabakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi Anayasa uyarınca zorunludur. Vergiden indirim yapmak ya da vergi kapsamındaki kimi konulara istisna getirmek veya kimi kişileri vergi dışında bırakarak muafiyet tanımak işlemleri de en az bu sayılanlar ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Muaflik, istisna ve indirimler, yasa koyucu tarafından “mali güce göre vergilendirme”nin ve «vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı»nın sağlanmasının araçlarıdır.

Hukuk devletinin ve verginin yasallığı ilkesinin temel özelliklerinden biri de «belirlilik»tir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını ifade eder. Buna göre, yasal düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gerekmektedir. Yasa kuralı, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir. “Öngörülebilirlik şartı” olarak nitelendirilen bu ilkeye göre yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Belirlilik, yükümlülerin hukuki güvenliğini korumakla birlikte aynı zamanda vergi idaresinde istikrarı da sağlamaktadır.

Kuralda muafiyetin tanındığı mükellef ve muafiyetin türü olmak üzere vergilendirme yönünden iki unsur bulunmaktadır. Her türlü vergi, resim ve harç muafiyeti ajanslara tanınırken, 5449 sayılı Yasa'nın uygulanmasıyla ilgili iş ve işlemlerin neler olduğu açık olarak gösterilmemiştir. Yasa'nın uygulanmasıyla ilgili, vergi, resim ve harçtan muaf tutulacak iş ve işlemlerin niteliği, türü, kapsamı ve sınırı gibi unsurlar belirtilmemiş; vergi, resim ve harç türü ile muafiyet arasında bağlantı kurulmamıştır. Muafiyetin hangi amaçla, niçin, hangi sınır ve koşullarla yapıldığına ilişkin bir açıklık bulunmamaktadır³⁴.

O halde Anayasal düzlemde yapacağımız ilk tespit, DVK Ek 2..maddede yer alan “Maliye Bakanlığı'na ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na verilen yetki” hükmünün Anayasa'nın 73.maddesi kapsamında verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğudur.

Anayasa'ya aykırı biçimde kullanılan yetki ile DVK Ek 2.maddede yer almayan ve yasa ile belirlenmesi gereken tüm hususlar Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliğleri ile ayrı ayrı belirlenmiş, sorumluluk konusunda yeni esaslar getirilmiş, cezai müeyyideler öngörülmüş, Maliye Bakanlığı gecikme faizinin hesaplanacağı tarih ile ilgili farklı saptama yaparken, Dış Ticaret Müsteşarlığı 6183 Sayılı Kanun'a göre damga vergisi tahsil edileceğini belirtmiş, özetle birbiri ile çelişen, vergi yasalarına da aykırı hükümler ihdas eden karmaşık bir mevzuat oluşturulmuştur.

³⁴ AYM, 30.11.2007, E: 2006/61, K:2007/91 (www.anayasa.gov.tr) (7.9.2015).

Danıştay da döviz kazandırıcı faaliyetler ile ilgili önüne gelen bir uyuşmazlıkta, Tebliğ düzenlemeleri ile “yasada verilen yetkinin sınırlarının aşıldığını” şöyle değerlendirmiştir:

“488 sayılı Kanun’un Ek 2’nci maddesinin verdiği yetki, “döviz kazandırıcı faaliyetlerin” belirlenmesine ilişkindir. Dolayısıyla, İdarece belirlenen faaliyetin öncelikle “döviz kazandırıcı” yönünün olması yasal zorunluluktur. 488 sayılı Kanunu’nun Ek 2’nci maddesinin son fıkrası uyarınca adı geçen İdarelere verilen, döviz kazandırıcı faaliyetleri belirleme yetkisi sınırsız olmayıp, her şeyden önce eşitlik ilkesine ve bu ilkenin vergi alanındaki yansımaları olan vergilemede adalet ilkesine uygun olarak kullanılması gereklidir.

Dava konusu olayda, döviz kazandırıcı faaliyetin ana unsurunu; “Gebze-Haydarpaşa, Sirkeci Halkalı Banliyö Hatlarının İyileştirilmesi ve Demiryolu Boğaz Tüp Geçidi İşleri” oluşturmakla birlikte, bu işin yerli firma ve yabancı firma tarafından gerçekleştirilmesi durumlarına göre farklı uygulamanın getirildiği görülmektedir. Ancak; söz konusu işlerin yerli firmalara veya yabancı firmalar tarafından gerçekleştirilmesi halleri arasında, döviz kazandırma yönünden herhangi bir farklı etki söz konusu değildir. Dava konusu olayda olduğu gibi, istisnadan yararlanılabilmesi için, yukarıda sözü edilen uluslararası ihaleye çıkarılan işin yerli firmalar veya yabancı firmalar tarafından yapılması arasında fark getirilmesi ve yabancı firmaların sadece bu işte kullanacağı malları üreten imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri için istisna uygulamasından faydalanabileceğine ilişkin yapılan düzenlemenin, Kanunla tanınan bir hakkın idari işlemle daraltılması anlamına gelir ki, bu durumun, yukarıdan aşağıya doğru “Anayasa”, “Kanun”, “Kanun Hükmünde Kararname”, “Tüzük”, “Yönetmelik” ve “diğer alt düzenleyici işlemler” şeklinde sıralanan normlardan, alt kademedede yer alanın, üst kademedeki norma aykırı olması veya onun kapsamını aşan düzenlemeler içermesinin mümkün olmadığını ifade eden normlar hiyerarşisi ilkesiyle bağdaştırılması olanağı yoktur. Zira, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na 5035 sayılı Kanun’la eklenen Ek Madde 2’nin son fıkrasında, bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğunun ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların tespit edileceği hükme bağlanmış olup, bu fıkra hükmü ile, Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığına “döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu”nun belirlenmesi ile sınırlı yetki verilmiştir. Maddede, döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu belirlendikten sonra, istisnadan yararlandırma bakımından, yerli firmalar ile yabancı firmalar arasında bir ayırım getirilmesi mümkün değildir.

Bunun yanı sıra, davalı idare tarafından, davacı şirketin, vergi resim harç istisna belgesinin bulunmadığı ileri sürülmekte ise de; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun ek 2. maddesi ile verilen yetki aşılarak Genel Tebliğler ile döviz kazandırıcı faaliyetler için vergi istisnasının uygulanabilmesi için, ilgili kuruluşlarca, bu konuda düzenlenmiş bulunan vergi, resim ve harç istisnası belgesinin ibrazı şartının getirilmesi mümkün olmadığından, davalı idarenin bu iddiasına itibar edilmemiştir³⁵.

³⁵ Danıştay 9.D., E: 2013/1802, K:2014/797, 6.3.2014 (ww.danistay.gov.tr) (8.9.2015).

Sonuç itibariyle söz konusu kanun maddesi Anayasa'ya aykırıdır ve Anayasa'ya aykırı hükme dayanılarak yayınlanan Tebliğ hükümleri çerçevesinde, döviz kazandırıcı faaliyet ile ilgili bir uyumsuzluk ortaya çıktığında, yükümlünün Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluyla³⁶ başvurması ve Anayasal ve uluslararası sözleşmeler kapsamında kendisine tanınan mülkiyet hakkının korunmasını talep etmesi mümkün olacaktır.

4. Anayasal ve Uluslararası Koruma Alanı: Mülkiyet Hakkı

Anayasa'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı İkinci Kısım I. Bölüm'de yer alan temel hak ve hürriyetlerin niteliği ve sınırlandırılmasına ilişkin kurallar 12 ve 13. maddelerde şöyle hükme bağlanmıştır:

I. Temel hak ve hürriyetlerin niteliği

MADDE 12- Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.

II. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması

MADDE 13- 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 laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Vergilendirme alanında temel hak ve hürriyetler kapsamında yer alan en önemli güvence ise mülkiyet hakkıdır ve 35. maddede şöyle düzenlenmiştir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz".

Vergilendirme yetkisinin kullanımı, Anayasa'da temel hak ve hürriyetler bölümünde düzenlenmiş olan mülkiyet hakkına müdahaledir.³⁷ Anayasa'nın 35. maddesi kapsamında mülkiyet hakkının sınırlandırılması ancak "kamu yararı" amacı ile ve "kanun" yolu ile yapılabilecektir. Bununla birlikte 13. maddedeki genel sınırlama şartlarına uyulacak; sınırlama "kanun" ile yapılırken, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeni ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun olacak, hakkın özüne dokunmayacaktır³⁸.

³⁶ "AYM Bireysel Başvuru" bölümünde incelenecektir.

³⁷ Saban, s. 73.

³⁸ Saban, s. 73: "Vergilendirme yetkisi nerede mülkiyet hakkının özüne müdahale oluşturur diye sorduğumuzda, o hakkın kullanılabilirliğinin ortadan kalkması sorununun açık cevabı olacaktır.

Yükümlünün Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yolunu tercih etmesi halinde, sadece yukarıda belirtilen Anayasal haklardan değil, Anayasa 90.maddesi 5.fıkrası gereği, uluslararası anlaşma ile tanınan haklardan da faydalanması gerekecektir.

Anayasa 90.maddesi 5.fıkrasına göre: “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır*”.

Söz konusu hüküm gereği Türkiye tarafından usulüne göre onaylanmış olan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS)³⁹ ve eki Protokollerin hükümlerinin yasa ile çatışması durumunda davaya bakmakta olan yargıcın Sözleşme ve Ek Protokollerini uygulama yükümlülüğü bulunmaktadır⁴⁰. Anayasal içtihatla uluslararası insan hakları hukukunun Anayasa yorumundaki değeri konusundaki yaklaşım “anayasa üstülük” olarak adlandırılabilir. Çünkü burada Anayasa ile gönderme yapılan uluslararası insan hakları hukuku arasında, ikincisi lehine bir hiyerarşi kurulmaktadır⁴¹ ve buna bağlı olarak da vergi hukuku alanına geçtiğimizde temel hak ve hürriyetlere dair milletlerarası andlaşmaların iç hukuka üstün⁴² olduğunu ve yargıçlar tarafından uyuşmazlıkların çözümünde, temel hak ve özgürlüklere dair en önemli milletlerarası andlaşma olan İHAS hükümlerinin esas alınmak durumunda olduğunu söyleyebiliriz⁴³.

“Vergi” kavramının İHAS hükümleri içinde açıkça geçtiği tek madde de “Mülki-

Örneğin ücret geliri elde eden bir gelir vergisi mükellefinin durumunu ele aldığımızda, vergilendirme yetkisinin sınırı onun insan onuruna yakışır biçimde yaşamasını sağlayacak gelir dilimi olacaktır”.

³⁹ Türkiye Sözleşme’yi 10.3.1954 tarihinde Onay Kanunu ile kabul etmiştir. RG: 19.3.1954,8662.

⁴⁰ İnceoğlu Sibel, *Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi*, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Editör: Sibel İnceoğlu, Beta Yayınları, Nisan 2013, s. 9: “Bu yükümlülük elbette İHAS’ı mahkemelerin özerk bir biçimde yorumlaması anlamına gelmez. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ndeki hak ve özgürlüklerin ihlal edilip edilmediğini belirleme yetkisi yine Sözleşmeye göre İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne verilmiştir. Diğer bir deyişle ulusal yargıç Sözleşmeyi yorumlarken İHAM kararlarına uygun bir biçimde yorum yapmalıdır, aksi halde İHAS’ı öncelikle uygulama görevini yerine getirmiş olmaz”.

⁴¹ Oder Bertil Emrah, *Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri*, Beta Yayınevi, 1.Bası, Kasım 2010, s. 222.

⁴² Yalıtı Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, 1.Bası, Eylül 2006, İstanbul, s. 21.

⁴³ Gemalmaz H.Burak, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Mülkiyet Hakkı*, Beta Yayınları, İstanbul 2009, 1.Bası, s.3: “İHAS, ulusal üstü insan hakları belgeleri arasında en etkili denetim mekanizmasına sahiptir. İHAS bir komisyon ve mahkeme kurarak bireylerin Sözleşme’ye taraf devletler aleyhine başvuru yapmasına imkan verecek usuller öngörmüş ve onbinlerce karar üretmiştir”.

yetin korunması” başlıklı İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye Ek 1. Protokol 1.maddesidir⁴⁴. Söz konusu hükme göre; “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez”.

P-1-1’deki mülkiyet hakkı⁴⁵, iki yönlüdür. Birincisi müdahaleye maruz kalmaksızın mülkiyetten yararlanma hakkı, ikincisi mülkiyetten mahrum bırakılmama hakkıdır ve bu hakkın öznesi/ sahibi gerçek veya tüzel kişi olabilir⁴⁶.

Madde hükmünde vergilendirme, mülkiyet hakkının istisnası olarak düzenlenmiştir; ancak vergilendirme yetkisi hukuka uygun kullanılmalı, kamu yararı amacı olmalı ve getirilen düzenleme ile kamu yararı amacının gerçekleştirilmesi arasında makul ve orantılı bir araç oluşmalıdır⁴⁷.

Protokol’ün 1.maddesine göre mülkiyet hakkına ancak “yasa” ile müdahale edilebilir ve burada geçen “yasa” kavramı da hem yasaları hem de içtihatları kapsar ve ulaşılabilirlik, öngörülebilirlik gibi niteliksel gerekliliklere işaret eder⁴⁸.

Daha açık bir ifadeyle, müdahaleye dayanak olan normun ulusal hukuk sistemine göre şeklen kanun olması yeterli olmayıp, kanunun niteliği hukukun üstünlüğü genel prensibine uygun olmalı ve kanun şu üç temel özelliği taşımalıdır:

- “Kişinin içinde bulunduğu somut olaya uygulanan kurallar hakkında yeteri kadar bilgiye ulaşabiliyor olması gerekir.

⁴⁴ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 43. Söz konusu Protokol, 20 Mart 1952 tarihinde Paris’te imzalanmış ve 6. madde uygun olarak 18 Mayıs 1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye Ek Protokol’ü 20 Mart 1952 tarihinde imzalamış ve 10 Mart 1954 tarihinde onaylamıştır. 6366 Sayılı Onay Kanunu 19 Mart 1954 gün ve 8662 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴⁵ Doğru Osman, Nalbant Atilla, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar, 2.Cilt, Legal Yayınevi, Ekim 2013, s. 651: “Mülkiyet hakkı, kişinin sahip olduğu şeyler üzerindeki hakkını güvence altına alır. Bu maddenin uygulanabilmesi için kişinin sahibi olduğu “şey”e (İngilizce metinde geçen “possessions” ve Fransızca metinde geçen “biens” sözcüklerine karşılık Türkçe’de “mal ve mülk” terimleri kullanılmaktadır) kamu makamları tarafından bir müdahalede bulunulmuş olması gerekir”.

⁴⁶ Gemalmaz M.Semih, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, Cilt 2, 8.Bası, Legal Yayınevi, Aralık 2012, s. 105.

⁴⁷ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 43; Doğru, Nalbant, s.656’da bu koşullar “hukukilik ilkesi, meşru amaç ve orantılılık ilkesi” olarak ifade edilmiştir.

⁴⁸ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 64, 65.

- Kişinin müdahaleye karşı kendi tavrını geliştirmesine olanak sağlayacak derecede açık ve belirli kurallar ile karşılaşması gereklidir.
- Kişinin belirli bir olaya uygulanan kuralların sonuçlarını makul ölçüde öngörebilmesini mümkün kılmalıdır⁴⁹.

Yasayla sınırlama ilkesi, Anayasalarda temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejiminin vazgeçilmez bir unsurudur. Söz konusu ilke yürütme organının yetkilerini keyfi kullanmasının önüne geçmek amacıyla, hukuki güvenlik ilkesini sağlamaya yönelmiştir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM)'a göre yasallık koşulunun yerine gelmiş sayılması için öncelikle bir yasanın mevcudiyeti, daha sonra da bu yasanın içtihatla ortaya çıkmış kıstaslara uygun olması gerekir⁵⁰.

Söz konusu ilke, İHAS Ek Protokol 1.maddede yer alan ve kanunla düzenleme yapılması zorunluluğundan daha geniş bir anlama sahiptir. İHAM'a göre hukukun üstünlüğü, demokratik toplumun temel prensiplerinden biridir ve bu prensip Sözleşme'nin bütün maddelerinde içsel olarak mevcuttur. Devlete düşen yükümlülük malvarlığı haklarına saygı gösterilmesi bağlamında herşeyden önce uluslararası hukukun genel ilkelerine⁵¹ uygun davranmasıdır.

İHAS kapsamında “yasayla düzenleme” şartının yerine getirilmiş olması için, kişinin içinde bulunduğu somut olaya uygulanan kurallar hakkında yeteri kadar bilgiye ulaşabiliyor olması, müdahaleye karşı kendi tavrını geliştirmesine olanak sağlayacak derecede açık ve belirli kurallar ile karşılaşması ve kişinin belli bir olaya uygulanan kuralların sonuçlarını makul ölçüde öngörebilmesi şarttır⁵².

“Öngörülebilirlik ise, yasadaki düzenlemenin anlam ve mahiyetine ilişkindir. Eğer hukuk, kamu otoritesinin keyfi müdahalesine açık bir metinse ve kişi buna karşı

⁴⁹ Sarı H.Gürbüz, **Malvarlığı Haklarının Korunması**, Beta Yayınevi, 1.Bası, Nisan 2006, s. 62,63.

⁵⁰ Boyar Oya, *Devletin Pozitif Yükümlülükleri ve Dolaylı Yatay Etki, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, Editör: Sibel İnceoğlu, Beta Yayınları, Nisan 2013, s.515; Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 65: “İHAM, hem Anglo Amerikan hem de Kıta Avrupası hukuk düzenlerinin geçerli olduğu ülkeler açısından denetim yaptığından “yasa”yı “hukuk” olarak yorumlar ve yargı kararları dahil herhangi bir hukuk metninde yazılılığı yeterli görür. Mahkeme, “hukuk” terimini şekli değil maddi anlamı ile değerlendirir. Hem yasadan daha alt seviyede yer alan hukuk kurallarını hem de yazılı olmayan hukuk kurallarını terime dahil eder.

⁵¹ Doğru, Nalbant, s. 656: “Ek P1-1’de geçen “uluslararası hukukun genel ilkeleri” James ve diğerele v. Birleşik Krallık kararında şöyle değerlendirilmiştir: “İlk olarak bu atıf vatandaş olmayanlara, uluslararası hukukun ilgili ilkelerine dayanarak haklarının korunması için Sözleşme mekanizmasına doğrudan başvurabilme imkanı sağlamaktadır. İkinci olarak vatandaş olmayanlara Protokol’ün yürürlüğe girmesinin kendilerinin haklarını azalttığı şeklindeki muhtemel iddialara karşı güvence sağlamaktadır”.

⁵² Sarı, s. 53; Yaltı Billur, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İchtihat”, Vergi Sorunları*, Sayı: 276, Eylül 2011, s.8.

güvence olanaklarına sahip değilse, örneğin verilen bir yetki gizli bir biçimde kullanılabiliriyorsa, öngörülebilir olmaktan çıkar. Hukuk, kişiye kamu otoritesinin yetkisini hangi koşul ve hallerde kullanabileceğini belirleme olanağı verecek şekilde deyimisel olarak yeterince açık olmalıdır. Takdir yetkisi veren bir yasa o yetkinin kapsamını belirlemelidir; ancak usul ve koşulların ayrıntısının yasanın maddi hükümler içinde yer alması da gerekmez”⁵³.

Mülkiyet hakkına ilişkin uyuşmazlıklarda İHAM, öncelikle somut olayda mülkiyet hakkına müdahale olup olmadığına karar vermektedir. Müdahalenin sabit olması halinde söz konusu müdahalenin hukuka uygun olup olmadığına tespiti yapılmakta olup, İHAM’ın araştırdığı husus, somut olayda bir yasa hükmünün, başvurunun Sözleşme’den doğan hakkını ihlal edip etmediğidir.

Vergisel düzenlemelerin niteliklerinin İHAS Ek Protokol 1.maddesine uygunluğunun değerlendirildiği Serkov davasında⁵⁴ İHAM, “vergi mevzuatının niteliksel kanun olarak kabul edilebilmesi için belirli, açık ve öngörülebilir olması gereğinin altını çizmiş, çelişkili içtihat hallerinde hukuka uygunluk ölçütleri belirlenmiş ve söz konusu davada ele alınan mevzuat belirlilik ve/veya öngörülebilirlik açısından mülkiyet hakkını ihlal edici nitelikte bulunmuştur”⁵⁵.

Söz konusu davada; “başvurucu gerçek kişi, ticaret erbabıdır ve Küçük Ölçekli İşletmelerde Vergi, Muhasebe ve Raporlama İçin Basit Usul Hakkında Başkanlık Kararnamesi çerçevesinde birleşik vergi mükellefiyeti tesis ettirmiştir. Mart-Temmuz 2004 arasında Ukrayna’ya ithal ettiği mallar için gümrük idaresinin KDV’yi ödedikten sonra dava açarak, basit usule tabi olduğunu belirtmiş ve ödediği KDV’nin iadesini talep etmiştir. Küçük Ölçekli İşletmeler İçin Devlet Yardımı Kanunu 11.maddesi çerçevesinde basit usul, ödenmesi gereken vergi ve harçlar yerine tek (birleşik) vergi uygulanmasını öngörmektedir. Başvurucu ayrıca tek (birleşik) vergi mükelleflerinin Başkanlık Kararnamesi’ne göre KDV’den istisna olduğunu ve bu nedenle herhangi bir KDV mükellefiyetinin bulunmadığını ileri sürmüştür”⁵⁶.

“Başvurucu, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ulusal hukuka ve Kararname’ye aykırı olduğu iddiası ile İHAM’a başvurmuştur. İHAM şu değerlendirmeyi yapmıştır: “Protokolün 1.maddesinde geçen “kanun” kavramı Sözleşme’nin diğer bütün maddelerinde yer alan kavramla aynı anlamı yüklenmiştir. Bu kavram, yapılan bir uygulamanın ulusal hukukta bir temelini bulunmasını gerektirir, yani uygulama bakımından ilgili kişilerce ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olmalıdır. Öngörülebilirlik, önemli oranda kuralın içeriğine, kapsamına ve uygulanacağı kişilerin sayısı ve statüsüne

⁵³ Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 66.

⁵⁴ Serkov v. Ukraine, Fifth Section, Application no.39766/05, 7.7.2011.

⁵⁵ Yaltı Billur, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik, s.8.

⁵⁶ Yaltı Billur, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik, s.13.

bağlıdır. Bir yasa kuralının birden fazla yorumu mümkün kılması, tek başına bu kuralın öngörülebilirlik koşulunu karşılamadığı anlamına gelmez. Yargı organlarının hükme ilişkin rolü, günlük uygulamadaki değişimleri göz önüne almak suretiyle yoruma ilişkin bu türden kuşkuları kesin olarak ortadan kaldırmaktır.

Bu davada başvuruçunun gümrük idaresi işlemine karşı ileri sürdüğü iddialar, mahkemelerin başvuruçucu tarafından yapılan ithalatın KDV istisnasına tabi olmadığı yönündeki değerlendirmeleri çerçevesinde reddedilmiştir. Fakat KDV istisnasının kapsamını belirleyen hukuki düzenlemeler, ulusal mahkemeler tarafından farklı şekillerde yorumlanmıştır. Mahkemenin yorum değişikliği, öngörülebilirliği zedeler. Mahkeme, aynı mevzuat hükümlerinin farklı yorumlanma olasılığının esas olarak konuyu düzenleyen ulusal hukukun isabetsiz düzenlenişinden kaynaklandığına da işaret eder. Dolayısıyla Mahkeme'nin görüşüne göre, bu derece önemli bir mali konuyu düzenleyen ulusal kanunun öngörülebilirliğinin ve belirliliğinin sağlanmamış olması, karşıt yargısal görüşlerin üretilmesine cevaz vererek, Sözleşme çerçevesinde aranan kanunun niteliksel yönüne ilişkin koşulu zedelemiştir”⁵⁷.

“Başvuruçunun iddiasına dayanak teşkil eden olayda mevzuat hükümleri birbiri ile açık çatışma halinde değildir. Fakat kapsam ve içeriklerindeki belirsizlikler dolayısıyla bu hükümleri birbirleri ile ilişkilendirme sürecinde birbirlerine nazaran telafi etmede farklı yoruma olanak sağlayan bir temel sunmaktadır. Dolayısıyla burada hem kuralın anlam ve kapsamı ve hem de kuralların bütünlüğü önemlidir. Bu nedenle mevzuatta birbiri ile açık çelişkili olmasa dahi aynı konuda farklı yoruma müsait, anlam ve kapsam bakımından belirsiz hükümler demeti var ise müdahalenin kanuniliğinden söz edilemez”⁵⁸.

Serkov davasında İHAM'ın verdiği ölçütler, Türkiye'de gerek ilk derece mahkemesi yargıçlarının ve gerek Anayasa Mahkemesi (AYM) üyesi yargıçların uygulaması gereken ölçütler olup⁵⁹, döviz kazandırıcı faaliyete ilişkin işlemlerde “iki ayrı idari birim tarafından farklı Tebliğler ile ve son derece karmaşık düzenlenmeye yer verilmiş olması”, işlemlerin idari ve yargı merciinde ayrı yorumlanması sonucunu beraberinde getireceğinden İHAS kapsamında mülkiyet hakkının ihlali” niteliğindedir.

Örneğin Tebliğ'in 6.maddesinde; “Döviz kazandırıcı faaliyetlerde; alınmayan damga vergisi ve harç tutarının, döviz kazandırıcı faaliyetlerin gerçekleşmeyen kısmına isabet eden tutarı, Dahilde İşleme İzin Belgeleri ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin iptal edilmiş olması durumunda alınmayan damga vergisi ve harç tutarları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır. Gecikme faizi, kağıdın düzenlendiği veya işlemin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanacaktır” şeklinde yer alan hüküm ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı'nın

⁵⁷ Yaltı Billur, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik, s.15-16.

⁵⁸ Yaltı Billur, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik, s.16.

⁵⁹ Yaltı Billur, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik, s.17.

12.2.2008 tarih ve 0.02.62/6202-2771 sayılı özelgesinde⁶⁰; “*zamanaşımı süresi içerisinde DV ödenmeyen kira sözleşmesinin mahkemeye ibraz edilmesi üzerine, vergiyi doğuran olayın tekrar meydana geldiği dolayısıyla sözleşmenin hükümünden yararlanma tarihi itibarıyla vergi alacağının yeniden doğduğu dikkate alındığında damga vergisine uygulanacak gecikme faizinin hesaplanmasında sözleşmenin mahkemeye ibraz tarihinin esas alınması gerekir*” görüşüne yer verilmiştir. Bir başka deyişle, damga vergisinde gecikme faizi için esas alınacak tarih konusunda yürürlükteki Tebliğ ile idarenin uygulamada esas alacağı tarih konusunda da çelişki ve belirsizlik vardır.

Yine Tebliğ’in 5.1.1. maddesinde yer alan; “*Ancak, bu Tebliğdeki açıklamalara rağmen istisna kapsamında bulunup bulunmadığı hususunda tereddüde düşülen konularda defterdarlıklardan görüş alınması mümkün bulunmaktadır*” ifadesi istisna kapsamındaki işlemlerin sınırlı olarak sayılmış olmasına rağmen, farklı bir işlemin döviz kazandırıcı faaliyet niteliğinin tespit edilmesinde açık bir biçimde uyumsuzluk olma ihtimalini öngörmektedir ve söz konusu işlemleri tespit etmek yetkisini de yine idareye bırakmaktadır⁶¹.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından verilen 17.4.2013 tarih ve 64597866-155 (EK 2-2013)-59 Sayılı Özelge’de; “*... ihracata bedellerinin temlikine ilişkin olarak düzenlenen temliknamelere re’sen istisna uygulayan bankaların 1 Seri Nolu Tebliğ’de belirtilen hususlar çerçevesinde müteselsilen damga vergisi sorumlulukları olup, re’sen istisna uygulanarak ilgili vergi dairesine bildirildikten sonra istisnaların terkin edilip kapatılabilmesi için fiili ihracatın gerçekleşmiş olmasına ilave olarak ihracat bedellerinin yurda getirildiğinin takip edilmesi yükümlülüğünün olup olmadığı konusunda ilgili mevzuatı düzenleyen Ekonomi Bakanlığı’na başvurulması gerekmektedir*”⁶² denilmek suretiyle bankaların sorumluluğunu tespit etme konusunda bir başka idareye yetki verilmektedir. Yasa ile düzenlenmesi gereken bir konunun, Maliye Bakanlığı Tebliği ile bir başka idari birime, Ekonomi Bakanlığı’na devredilmesi, yükümlü açısından mevzuat hükümlerini “öngörülebilir” olmaktan çıkartır ve mülkiyet hakkını ihlal eder.

⁶⁰ www.gib.gov.tr (10.9.2015).

⁶¹ Ayrıca Tebliğ metninde her ne kadar “defterdarlıklardan görüş istenebileceği” yazılıyor olsa da VUK 413.maddesi, “Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir” hükmü ve ayrıca Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik 10.maddesi, “Özelge, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir” hükmü gereği eksik bir ifade kullanılmıştır. Bu da Tebliğ hazırlanma sürecinin özensizliğini kanıtlar niteliktedir.

⁶² www.gib.gov.tr (10.9.2015).

5.Hak İhlalinin Giderimi: Bireysel Başvuru

AYM'ye bireysel başvuru, kamu gücü tarafından temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen bireylerin diğer hak arama yollarını tükettikten sonra gidebilecekleri ikincil derecede ve istisnai nitelikte bir yargı yolu olup⁶³, Anayasa ile güvence altına alınmış temel hak ve hürriyetlerden İHAS kapsamındaki herhangi bir hakkı, kamu gücü tarafından ihlal edilen kişiler Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulabilir.

Anayasa'nın 148/3 hükmüne⁶⁴ göre; “Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır”⁶⁵.

Anayasa, bireysel başvuruda dayanılabilecek Anayasa hükümlerini doğrudan göstermemiş, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası bir sözleşme kılavuzluğuyla dolaylı biçimde işaret etmiştir. Anayasa koyucu Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak başvuru kapsamını İHAS kapsamındaki hak ve özgürlüklerle sınırlamıştır⁶⁶. Bir başka deyişle, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru, İHAS dolayısıyla tanınmış “Sözleşme'ye bağlı” bir başvurudur ve bireysel başvurunun İHAM tarafından etkili bir başvuru yolu olarak kabul edilebilmesi için özellikle iki husus önem taşımaktadır: Koruma yükümlülüğünün kapsamı belirlenirken İHAS metni değil, bu metne İHAM'ın verdiği anlamla oluşturulan hukuk dikkate alınmalı ve bir pozitif yükümlülüğün ihlali söz konusu olduğunda Anayasa Mahkemesi bu yükümlülüklerin etkili bir biçimde yerine getirilmesi için gerekli önlemlere hükmedebilmelidir⁶⁷.

⁶³ Saban, s.604.

⁶⁴ 5982 Sayılı Kanun 18.maddesi ile eklenmiştir. 5982 Sayılı Kanun 12.9.2010 tarihinde referandumla sunulmuş ve %57.8 oy ile kabul edilmiş, referandum sonuçlarının Yüksek Seçim Kurulu tarafından 23.9.2010 tarihli ve 27708 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁶⁵ 6126 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun (RG: 3.4.2011, 27894) 45.maddesine göre; “(1) Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

(2) İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmemiş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.

(3) Yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamaz”. Kanun'un 45- 51.maddelerinde bireysel başvuru usulü ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

⁶⁶ Doğru Osman, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Rehberi**, Legal Yayınevi, Mart 2013, 1.Baskı, s. 1.

⁶⁷ Boyar, s.69.

Anayasa Mahkemesi'ne göre eğer İHAM tarafından bir mahkeme kararının insan haklarını ihlal ettiği kanaatine varılmışsa, benzer bir vakıda İHAM içtihadını dikkate almadan yapılacak bir yargılama, yargı organlarının yasa ve hukukla bağlı oldukları kuralını ve dolayısıyla İHAM kararında ihlal edildiği ifade edilen hakkın Anayasa'daki karşılığının da ihlali anlamına gelir⁶⁸.

Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50.maddesine göre;

“Esas inceleme sonunda, başvurunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez.

Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvuru lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir”.

Dolayısıyla Türkiye'de döviz kazandırıcı faaliyetlerde bulunan yükümlülerin söz konusu faaliyetlerine dair işlemleri için uygulanacak belirsiz, öngörülemeyen Damga Vergisi istisnası düzenlemelerinin mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiası kapsamında yukarıda İHAM'ın Serkov davasında kullandığı ölçütler, AYM tarafından hükme esas alınmalı ve hak ihlalleri ortadan kaldırılmalıdır.

SONUÇ

Vergiden istisna edilecek “döviz kazandırıcı faaliyetlere dair işlemler” konusunda, Anayasa 73.maddesinde yer alan “yasallık ilkesine” aykırı biçimde yayınlanan ve halen yürürlükte olan Tebliğlere dayalı olarak yapılacak işlemler, vergi yükümlülerinin Anayasa ve İHAS kapsamında korunan temel hak ve hürriyetlerinden “mülkiyet hakkını” ihlal edecek mahiyettedir. Bu şekildeki işlemlerle karşılaşan yükümlüleri AYM'ne bireysel başvuru yolu ile müracaat ederek mülkiyet hakkının korunmasını talep ettiğinde, AYM'nin İHAS hükmü ile birlikte İHAM içtihatlarını esas alması umut edilmektedir.

⁶⁸ Şirin Tolga, **Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru)**, XII Levha Yayıncılık, Haziran 2013, 1.Baskı, s. 438.

KAYNAKLAR

- Boyar Oya, *Devletin Pozitif Yükümlülükleri ve Dolaylı Yatay Etki, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Editör: Sibel İnceoğlu, Beta Yayınları, Nisan 2013.
- Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, Kazancı Hukuk Yayınları.
- Değer Nuri, Damga Vergisi Uygulaması, Seçkin Yayınevi, 3.Baskı, Mayıs 2012.
- Doğru Osman, Nalbant Atilla, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar, 2.Cilt, Legal Yayınevi, Ekim 2013.
- Doğru Osman, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Rehberi, Legal Yayınevi, Mart 2013, 1.Baskı.
- Gedik Gülşen, “Çağdaş Anayasa” Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması, Vergi Dünyası, Haziran 2009, Yıl:28, Sayı:334.
- Gemalmaz M.Semih, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, Cilt 2, 8.Bası, Legal Yayınevi, Aralık 2012.
- Gemalmaz H.Burak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Mülkiyet Hakkı, Beta Yayınları, İstanbul 2009, 1.Bası.
- Gerçek Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.
- Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Yayınları, 1.Baskı, Temmuz 1998.
- İnceoğlu Sibel, *Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi*, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Editör: Sibel İnceoğlu, Beta Yayınları, Nisan 2013.
- Kaneti Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, 2.Bası.
- Oder Bertil Emrah, Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri, Beta Yayınevi, 1.Bası, Kasım 2010.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 23.Bası, Ankara 2014.
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 6.Baskı, Kasım 2014.
- Sarı H.Gürbüz, Malvarlığı Haklarının Korunması, Beta Yayınevi, 1.Bası, Nisan 2006.
- Şirin Tolga, Türkiye’de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru), XII Levha Yayıncılık, Haziran 2013, 1.Baskı.
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınevi, 5.Baskı.
- Ulukan İlker, *Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi İstisnası*, Vergi Dünyası, Sayı: 403, Mart 2015.
- Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, 1.Bası, Eylül 2006, İstanbul.
- Yaltı Billur, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat”*, Vergi Sorunları, Sayı: 276, Eylül 2011.

Yaltı Billur, *Anayasa Mimarisinde Bir Yapıtışı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler*”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2010, Sayı: 261.

www.anayasa.gov.tr

www.danistay.gov.tr

www.gib.gov.tr

www.resmigazete.gov.tr