



**TÜRKİYE CUMHURİYETİ**  
**ANAYASA MAHKEMESİ**

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**KARAR**

**NARSAN PLASTİK SAN. TİC. LTD. ŞTİ. BAŞVURUSU**

(Başvuru Numarası: 2013/6842)

Karar Tarihi: 20/4/2016  
R.G. Tarih ve Sayı: 17/6/2016-29745

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KARAR

**Başkan** : Burhan ÜSTÜN  
**Üyeler** : Erdal TERCAN  
Hasan Tahsin GÖKCAN  
Kadir ÖZKAYA  
Rıdvan GÜLEÇ  
**Raportör** : Selami ER  
**Başvurucu** : Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.  
**Temsilcisi** : Anıl TÜRKSOY

#### I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, 2004 ve 2005 yıllarında satışı gerçekleştirilen plastik kırıkları, çapak, granül gibi hurda ve atıklarının katma değer vergisinden (KDV) istisna olduğu yönünde Defterdarlık tarafından görüş verildiği hâlde daha sonra resen yapılan tarh işlemleri sonucu vergi ödenmesi ve aynı konuya ilişkin davalarda farklı kararlar verilmesi nedenleriyle hakların ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

#### II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 28/8/2013 tarihinde Anayasa Mahkemesine İzmir Bölge İdare Mahkemesi vasıtasıyla yapılmıştır. Başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesi neticesinde başvurunun Komisyona sunulmasına engel teşkil edecek bir eksikliğin bulunmadığı tespit edilmiştir.

3. Birinci Bölüm Birinci Komisyonunca 30/11/2015 tarihinde, başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

4. Bölüm Başkanı tarafından 10/12/2015 tarihinde, başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.

5. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü 17/2/2016 tarihinde Anayasa Mahkemesine sunmuştur.

6. Bakanlık tarafından Anayasa Mahkemesine sunulan görüş 26/2/2016 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir. Başvurucu, Bakanlık görüşüne karşı beyanda bulunmamıştır.

#### III. OLAY VE OLGULAR

##### A. Olaylar

7. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ilgili olaylar özetle şöyledir:

8. Başvurucu hurda plastik ticareti yapan bir limited şirkettir.

9. 25/12/2003 tarihli ve 5035 sayılı Kanun'la 25/10/1984 tarihli 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (g) bendi değiştirilerek metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi işleri KDV'den istisna edilmiştir.

10. Başvurucu 12/1/2004 tarihli dilekçesiyle İzmir Valiliği Defterdarlık Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğüne müracaat ederek hurda plastikten granül imalatı ile uğraştığını, hurdadan imal ettiği granüllerin plastik hurda gibi KDV istisnası kapsamında olup olmadığını sormuştur.

11. Defterdarlık Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğüne başvurucuya hitaben düzenlenen 17/2/2004 tarihli ve 1616 sayılı özelgede 5035 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrasında metal, cam, plastik ve kâğıt karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddelerin külçe olarak veya külçe hâline getirilerek teslimlerinin KDV'den istisna olduğu, bu kapsamda bir işleme tabi tutularak granül hâle getirilen plastik teslimlerinin de KDV'den istisna tutulması gerektiği bildirilmiştir.

12. Başvurucu, aldığı cevap doğrultusunda 2004 yılı satışlarını KDV'den istisna tutarak gerçekleştirmiştir.

13. Başvurucu 16/3/2005 tarihinde tekrar Defterdarlık Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğüne başvurarak başka mükelleflerce başka defterdarlıklardan aynı konuda alınan özelgelerde granül hâle getirilmiş plastik tesliminin KDV istisnasından yararlandırılmayacağı yönünde görüş bildirildiğini, bu görüşün daha önce kendilerine verilen görüşle arasında farklar bulunduğunu, plastik granül ve plastik kırığının istisna kapsamında olup olmadığını tekrar sormuştur.

14. Defterdarlık Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğüne başvurucuya hitaben düzenlenen 30/3/2005 tarihli ve 3006 sayılı özelgede, plastik kırıklarının hurda ve atık niteliğini kaybetmediğinden istisnaya tabi olduğu ancak plastik granülün işleminden geçmesi nedeniyle hurda ve atık özelliğini kaybettiği, istisna kapsamında olmadığı şeklinde cevap verilmiştir.

15. Başvurucu, bu tarihten sonra bahsedilen özelge doğrultusunda granül teslimlerine KDV uygulamış; diğer hurda teslimlerini ise istisna kapsamında tutmaya devam etmiştir.

16. Torbalı Vergi Dairesi Müdürlüğü konuyu Gelir İdaresi Başkanlığına sormuş ve Başkanlığın 23/1/2006 tarihli yazısında 97 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin üçüncü bölümünde plastik hurda ve atıkların istisna kapsamında olduğu ancak plastik hurda ve atıklarının işleminden geçirilerek işlenmesi sonucu elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme üretiminde kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünlerin hurda atık niteliğini kaybederek mamul hâle gelmeleri nedeniyle istisna kapsamına girmedikleri şeklinde cevap verilmiştir. Bunun üzerine Torbalı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 2/2/2006 tarihli yazısı ile başvurucuya 97 seri No.lu Genel Tebliğ'in üçüncü bölümüne göre pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünlerin hurda atık niteliğini kaybederek mamul hâle gelmesi nedeniyle istisna kapsamına girmediği, bu nedenle başvurusunun 2004 ve 2005 yılında KDV'den istisna tuttuğu plastik granül, çapak ve benzeri ürünlerin satışına ilişkin KDV beyannamelerini bahsedilen kurala göre yeniden düzenleyerek Vergi Dairesine başvurusu istenmiştir.

17. Başvurucu ise Torbalı Vergi Dairesi Müdürlüğüne hitaben 20/2/2006 tarihli yazısı ile 97 No.lu Genel Tebliğ'in yayımı tarihinden itibaren beş gün içinde yürürlüğe girdiğini, bu nedenle düzeltme beyannamesi vermeyeceğini bildirmiştir.

18. Torbalı Vergi Dairesi Müdürlüğü 2004 ve 2005 yıllarında vergi istisnası uygulanan satışları için resen vergi tarhı yaparak 8/3/2006 tarihli vergi ceza ihbarnamelerini 10/3/2006 tarihinde başvurusuya tebliğ etmiştir.

19. Başvurucu; tüm satışlarının aynı türden ürünlermiş gibi dikkate alındığını, yapılan işlemlerinin tamamının idarece verilen görüşle dayalı olarak yapıldığını ve KDV'nin

özelliği gereği yansıtılabilir bir vergi olduğunu ve nihai tüketici üzerinde kaldığını, davalı idarenin görüşleri doğrultusunda hareket edilerek vergisiz satış yapıldığını ve bu aşamadan sonra kendilerinden bu verginin istenilmesi hâlinde müşteriye yansıtma imkânının bulunmadığını ileri sürerek 2004 ve 2005 yılına ilişkin resen tarh edilen vergilerin kaldırılması talebiyle İzmir 2. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır.

20. Mahkeme 2004 yılına ilişkin resen tarh edilen vergiler için 15/3/2007 tarihli ve E.2006/930, K.2007/211 sayılı, 2005 yılına ilişkin resen tarh edilen vergiler için 15/3/2007 tarihli ve E.2006/931, K.2007/212 sayılı kararlarıyla davaları kabul etmiştir. Kararların gerekçesi şöyledir:

*"Dava dosyasının incelenmesinden;davacı şirket tarafından plastik hurda alımı yapılarak bunların bir takım işlemlerden geçirildikten sonra satışının yapıldığı ve yapılan bu satışlara ilişkin olarak düzenlenen faturalarda katma değer vergisine davalı idare görüşlerine uygun olarak yer verilmediği ancak, davalı idarece görüş değiştirmek yoluna gidilmesi üzerine davacıya yapılan tebligatla durumun bildirildiği ve düzeltme beyannamesi vermesinin istenildiği, davacı tarafından bu isteğin yerine getirilmemesi üzerine davacı beyanlarını idarece düzeltildiği ve plastik hurdalarının bir takım işlemlere tabi tutulması sonrasında satışı halinde istisnadan yararlanılmayacağı görüşüyle davaya konu vergilerin davacıyı yanıltmış olmak da kabul edilerek cezasız olarak davacıdan tahsili amacıyla ihbarname düzenlenerek tebliği edildiği anlaşılmaktadır.*

*Davaya konu olayda, davacı şirket tarafından davalı idarece verilen görüşler doğrultusunda işlem yapıldığı hususunda kuşku bulunmamaktadır. Esasen davalı idarece vergi ziyai cezası kesilmemek suretiyle bu durumun varlığı kabul edilmiş bulunmaktadır.Katma değer vergisinin mükellefi davacı olmakla beraber yansıtılabilir olması özelliği gereği vergi yükü vergiye tabi ürünü satan değil satın alan kişi üzerinden kalır. Davacı tarafından davalı idare görüşü doğrultusunda hareket edilmek suretiyle katma değer vergisi tahsil edilmediği açık olduğuna ve bu aşamadan sonra satın alan kişilere bu verginin davacı tarafından yansıtılması da mümkün olmadığına göre davacıdan tahsili halinde haksız yere mal varlığında eksilmeye neden olunacağı açık olup davaya konu katma değer vergisinde mevzuata uygunluk görülmemiştir."*

21. Bahsedilen kararlar Vergi Dairesince temyiz edilmiştir. Temyiz incelemesi yapan Danıştay Dokuzuncu Dairesi, Vergi Mahkemesi kararlarını 20/1/2009 tarihli ve E.2007/2911, K.2009/33 ve E.2007/2912, K.2009/34 sayılı kararlarıyla ve oyçokluğuyla bozmuştur. Kararların gerekçesi şöyledir:

*"Olayda, davacı şirketin yaptığı faaliyetin hurda plastik atıklarının eritilmesi suretiyle plastik eşya imalatında kullanılan hammadde (granül) nin elde edilmesi olduğundan, davacı şirketin yaptığı teslimlerin hurda plastik teslimi sayılması mümkün olmayıp katma değer vergisi istisnası getirilmiş bulunan hurda plastik tesliminden ayrı tutularak katma değer vergisine tabi olduğu açıktır.*

*Davacının yaptığı granül plastik teslimlerinin, önce hurda teslimi niteliğinde bulunduğu ve katma değer vergisine tabi olmadığı görüşü ile vergilendirmeyen idare tarafından, bu görüşün hatalı olması nedeniyle daha sonra ve dava konusu işlemle vergi ziyai cezası uygulamadan katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı anlaşılmaktadır.*

*İdarenin hatalı görüşünden dönerek yeni bir işlem yapması her zaman mümkün olup olayda olduğu gibi davacının yaptığı granül plastik teslimlerinin katma değer vergisine tabi olmadığı şeklinde verilen hatalı görüş davacının tahsil etmesi gereken katma değer vergisini ödemesi gerektiği sonucunu değiştirmeyecektir. Aksi halde katma değer vergisi hesaplaması gerekirken bunu yapmayan yükümlülere bu vergiyi alıcılara yansıtamayacağı nedeniyle sonradan vergileme yapılamayacağını kabul etmek, katma değer vergisi uygulamasının satıcıların keyfiyetine bırakılması ve olayda olduğu gibi satıcı yükümlülere sonradan hiç bir şekilde vergi salınmaması sonucunu doğuracaktır ki bunun hukuka ve vergileme ilkelerine aykırı olduğu açıktır."*

22. Başvurucu 2004 yılı resen tarhiyatlarına ilişkin dosyada karar düzeltme talebinde bulunmuş, Danıştay Dokuzuncu Dairesi bu defa 9/2/2010 tarihli ve E.2009/5034, K.2010/624 sayılı kararıyla 2004 yılı vergi tarhına ilişkin Vergi Mahkemesi kararını oyçokluğuyla onamıştır. Kararın gerekçesi şöyledir:

*"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 5035 sayılı Kanunun 8. maddesiyle değiştirilen ve 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 2.1.2004 tarihinde yürürlüğe giren 4/g bendinde; külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi tahvil ile metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıklarının tesliminin katma değer vergisinden istisna olduğu, aynı maddenin 5228 sayılı Kanunun 15. maddesiyle değiştirilen ve 1.8.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4/g bendinde ise; külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) tesliminin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.*

*Yukarıda anılan hükmün değerlendirilmesinden, katma değer vergisi istisnası kapsamında olan, plastik teslimleri yönünden anılan maddede herhangi bir ayırım yapılmadığından, bir işleme tabi tutularak granül hale getirilen plastik teslimlerinin de katma değer vergisinden istisna tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.*

*Dosyanın incelenmesinden davacının yaptığı granül plastik teslimlerinin, önce hurda teslimi niteliğinde bulunduğu ve katma değer vergisine tabi olmadığı görüşü ile vergilendirmeyen idare tarafından, bu görüşün hatalı olması nedeniyle daha sonra ve dava konusu işlemle vergi ziyai cezası uygulamadan katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı anlaşılmaktadır.*

*Olayda, davacı şirketin yaptığı faaliyetin hurda plastik atıklarının eritilmesi suretiyle plastik eşya imalatında kullanılan hammadde (granül) ün elde edilmesi olup yukarıda yer alan kanun maddesinde plastik teslimlerinin istisna kapsamına alınmış olması nedeniyle davacının yaptığı granül plastik teslimleri katma değer vergisine tabi olması sözkonusu değildir."*

23. Bahsedilen karar başvuru lehine kesinleşmiş ve başvuru Vergi Müdürlüğünün 2004 yılına ilişkin resen tarhiyatlarını Mahkeme kararıyla kaldırmıştır.

24. 2005 yılı resen yapılan vergi tarhiyatlarına ilişkin dava ise Danıştayın bozma kararından sonra karar düzeltmeye başvurulmadığından İzmir 2. Vergi Mahkemesinde tekrar görülmüş ve Mahkemenin 25/6/2009 tarihli ve E.2009/918, K.2009/941 sayılı kararıyla bozma kararı doğrultusunda reddedilmiştir.

25. Bu defa başvuru kararı temyiz etmiş ve temyiz incelemesi yapan Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, 24/5/2012 tarihli ve E.2009/5853, K.2012/3018 sayılı kararlarıyla "Vergi mahkemesi kararlarının Danıştay tarafından bozulması halinde yeniden verilecek kararlara karşı yapılacak temyiz başvuruları vergi mahkemesince bozma esaslarına uyulmuş olup olmadığı yönünden incelenebileceğinden ve olayda, Vergi Mahkemesince Dairemizin bozma kararına uyularak karar verildiği anlaşıldığı" gerekçesiyle ve oyçokluğuyla reddedilmiştir.

26. Karar düzeltme istemi de aynı Dairenin 30/5/2013 tarihli ve E.2012/6490, K.2013/5198 sayılı kararlarıyla reddedilmiş ve karar aynı tarihte kesinleşmiştir.

27. Kesinleşen karar başvuruca 29/7/2013 tarihinde tebliğ edilmiş, başvuru 28/8/2013 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

28. Başvuru 2004 ve 2005 yıllarında mevzuat hükümlerinde bir değişiklik olmadığı dolayısıyla tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken önceki ilamın

hükmüne aykırı bir karar verilmiş olduğunu ileri sürülerek Mahkemeden yargılamanın yenilenmesi yoluyla kaldırılması ve akabinde dava konusu vergilerin iptali talebiyle yeniden yargılama talep etmiş ancak bu talep Mahkemenin 12/12/20013 tarihli ve E.2013/2042, K.2013/1738 sayılı kararıyla ve dava konusu vergilerin dönemleri farklı olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir.

**B. İlgili Hukuk**

29. 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesi şöyledir:

*"Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:*

*1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,*

*...*

30. 3065 sayılı Kanun'un 8. maddesinin 1. fıkrası şöyledir:

*"1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi:*

*a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,*

*...*

31. 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin "diğer istisnalar" konulu 4. fıkrasının 5035 sayılı Kanunla değişik (g) bendi şöyledir:

*"Külçe altın, dore külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,"*

32. 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin "diğer istisnalar" konulu 4. fıkrasının 16/7/2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun'la değişik (g) bendi şöyledir:

*"Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi,"*

33. 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin "diğer istisnalar" konulu 4. fıkrasının (g) bendinin güncel metni şöyledir:

*"Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el degistirmesi, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları (Ek ibare: 31/05/2012 - 6322 S.K./20.md) , Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları (atıklarının teslimi) teslimi,"*

34. 05/07/2002 tarihli ve 248206 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 86 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Tevkifata Tabi Hurdaların Kapsamı" başlıklı bölümü şöyledir:

*"Buna göre, hurda veya atık cam teslimlerinde, bu malların katma değer vergisi mükellefi olan alıcıları, hesaplanan katma değer vergisini, aynen hurda metal, hurda plastik ve atık kağıt teslimlerinde olduğu gibi, tevkifata tabi tutarak sorumlu sıfatıyla beyan edip, ödeyeceklerdir.*

*Bakanlığımızca öngörülen bu uygulamada esas alınacak hurda kavramı; her türlü maden, plastik, kağıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade etmektedir.*

..."

35. 28/02/2004 tarihli ve 25387 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 91 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Metal, Plastik, Kağıt, Cam Hurda Ve Atıkların Teslim Veya İthalinde KDV Uygulaması" başlıklı F bölümü şöyledir:

*"Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde 02.01.2004 tarih ve 25334 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıkların teslimi 1.1.2004 tarihinden itibaren katma değer vergisinden istisna edilmiştir.*

*Buna göre, 1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak hurda veya atık metal, plastik, kağıt, cam teslimlerinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Ayrıca bu düzenlemeden önce katma değer vergisine tabi tutularak ithal edilen hurda mallar ile sökülecek gemiler ve sudu yüzen sökülecek diğer araçlar katma değer vergisinden istisna olarak ithal edileceklerdir. Bu malların yurtiçi teslimlerinde de katma değer vergisi istisnası uygulanacağı tabiidir.*

*Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca hurda veya atık maddelere ilişkin katma değer vergisi üzerinden yapılan tevkifat (istisnadan vazgeçen mükellefler dışında) sona ermiş bulunmaktadır. Ancak bu malların 1.1.2004 tarihinden önce gerçekleşen satış ve teslimlerine ilişkin olarak tevkif edilen vergilerin iadesine devam edilecektir. Yapılan değişiklik ile teslim veya ithali vergiden istisna edilen hurda veya atık malların kapsam ve mahiyeti konuyla ilgili olarak daha önce yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerindeki açıklamalara göre belirlenecektir.*

..."

36. 31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı 4. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 97 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Hurda ve Atık Plastikten Elde Edilen Ürünlerde KDV Uygulaması" başlıklı 3. bölümü şöyledir:

*"KDV Kanununun 5035 ve 5228 sayılı Kanunlarla değişik 17/4-g maddesine göre plastik, lastik, kauçuk hurda ve atıklarının teslimi katma değer vergisinden müstesnadır.*

*Bu hüküm çerçevesinde, plastik hurda ve atıklarının tesliminde KDV uygulanmamaktadır.*

*Ancak, plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle KDV Kanununun sözü edilen 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir.*

*Genel oranda vergiye tabi olan bu ürünlerin tesliminde 86 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/1) bölümü gereğince tevkifat uygulanmaktadır.*

*Bu Tebliğin yayımını izleyen 5. günde başlamak üzere, tevkifat kapsamına giren işlemlerde bu Tebliğin (1.2) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde alt sınır uygulanması uygun görülmüştür. "*

#### **IV. İNCELEME VE GEREKÇE**

37. Mahkemenin 20/4/2016 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

##### **A. Başvurucunun İddiaları**

38. Başvurucu; 2004 ve 2005 yıllarında satışını gerçekleştirdiği plastik çapak ve granül hâle getirilmiş plastik hurda ve atıklarının KDV karşısındaki durumunu idareye sorarak gelen görüşe uygun bir şekilde KDV'den istisna ettiğini, buna rağmen bu satışların KDV'den istisna olmadığı ve bu satışlar üzerinden KDV hesaplanması gerektiği iddiası ile

hakkında resen tarh işlemi yapıldığını, bunun üzerine söz konusu vergilerin dava konusu edildiğini, 2004 yılı on iki aylık dönemlerine ilişkin tarhiyatlara karşı açılan davada İzmir 2. Vergi Mahkemesince ilgili işlemin hukuka aykırı bulunarak söz konusu tarhiyatların kaldırılmasına karar verildiğini ve kararın Danıştay Dokuzuncu Dairesince onandığını ancak aynı konuda 2005 yılı on iki aylık dönemlerine ilişkin tarhiyatlara karşı açtığı davada ise Mahkemece verilen benzer içerikteki kararın temyiz incelemesinde Danıştayın aynı Dairesi tarafından bu defa tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesi ile farklı yönde karar verilerek anılan Mahkeme kararının bozulduğunu, bu durumun aynı konuda çelişkili kararlar çıkmasına neden olduğunu, başta Petkim Petrokimya A.Ş. olmak üzere pek çok firmanın da dava konusu dönemde satışlarını KDV'den istisna ettiğini, bu firmalara resen tarh işlemi yapılmadığını, konu ile ilgili Kanun ve KDV Genel Tebliğlerinin 2004 ve 2005 yıllarında yapılan plastik çapak ve granül hâle getirilmiş plastik hurda ve atıklarının KDV'ye tabi tutulmasına dair hüküm içermediğini, bu nedenlerle Anayasa'nın 10. ve 40. maddelerinde yer alan ilke ve haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştü; yeniden yargılama yapılarak ödemesi devam eden haksız vergilerin iptalini ve ödenen miktarın iadesini talep etmiştir.

## **B. Değerlendirme**

### **1. Kabul Edilebilirlik Yönünden**

39. Anayasa Mahkemesi olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucu yargı kararları arasındaki farklılıklar nedeniyle Anayasa'nın 10. ve 40. maddelerinin ihlal edildiğini ileri sürmüş olmakla beraber bu şikâyetin adil yargılanma hakkı kapsamında incelenmesi gerektiği değerlendirilmiştir. Başvurucunun 2005 yılında yürürlükte olan mevzuat ve idareden aldığı özgelere göre vergiden istisna ettiği satışları için resen tarhiyat yapılmasına yönelik şikâyeti ise mülkiyet hakkı kapsamında incelenmiştir.

40. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan adil yargılanma ve mülkiyet haklarının ihlal edildiğine ilişkin iddiaların kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

### **2. Esas Yönünden**

#### **a. Adil Yargılanma Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia**

41. Başvurucu kendisiyle ilgili aynı konulu yargı kararları arasındaki çelişkinin haklarını ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

42. Bakanlık tarafından şikâyetin yargılamanın sonucuna ilişkin olduğu değerlendirilerek Anayasa Mahkemesinin görevinin başvuru konusu yargılamanın bütünlüğü içinde adil olup olmadığını değerlendirmek olduğu, derece mahkemelerinin kararlarındaki maddi ve hukuki hatalarının bireysel başvuru incelemesinde ele alınamayacağı, aynı hukuki metne ilişkin olarak aynı derecedeki bağımsız yargı mercileri arasındaki yorum ve içtihat farklılıklarının tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemeyeceği, somut olayda Danıştay kararında ifade edildiği gibi idarenin hatalı görüşünü değiştirerek yeni işlem tesis ettiği şeklinde görüş bildirilmiştir.

43. Başvurucunun şikâyeti, Danıştay tarafından yargılamanın sonucundan ziyade özü itibarıyla Danıştayın aynı Dairesinin aynı olaydan kaynaklanan iki davada farklı sonuçlara ulaşması ile ilgilidir. Başvurucunun iddiaları bu bakımdan Anayasa'nın 148. maddesinin dördüncü fıkrası anlamında bir kanun yolu şikâyetinin ilerisine geçmiş olup Danıştay kararlarındaki farklılaşmanın adil yargılanma hakkını zedeleyip zedelediğinin incelenmesi gerekmektedir.

44. Anayasa'nın "*Hak arama hürriyeti*" kenar başlıklı 36. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir:



*"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."*

45. Anayasa'nın 141. maddesinin (3) numaralı fıkrası şöyledir:

*"Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır."*

46. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (Sözleşme) "Adil yargılanma hakkı" kenar başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

*"Herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir.."*

47. Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddiada bulunma, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Maddeyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü -kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde- diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmayı ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birisidir. Bu bağlamda Anayasa'nın, bütün mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olarak yazılmasını ifade eden 141. maddesinin de hak arama hürriyetinin kapsamının belirlenmesinde gözetilmesi gerektiği açıktır (Vedat Benli, B. No: 2013/307, 16/5/2013, § 30).

48. Hukuk devletinin asli unsurları arasında yer alan hukuki belirlilik veya güvenlik ilkesi ise hukuki durumlarda belirli bir istikrarı temin etmekte ve kamunun mahkemelere güvenine katkıda bulunmaktadır. Birbiriyle uyuşmayan mahkeme kararlarının sürüp gitmesi, yargı sistemine güveni azaltarak yargısal bir belirsizliğe yol açabilir (Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye [BD], B. No: 13279/05, 20/10/2011, § 57).

49. Bununla birlikte farklı kararların aynı mahkemeden çıkmış olması tek başına adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelmeyecektir. Değişik yönlerde kararlar verilmesi ihtimali Yargıtay, Danıştay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi gibi çeşitli yüksek mahkemelerden oluşan yargı sistemimizin kaçınılmaz bir özelliği olarak kabul edilmelidir. Bireylerin makul güvenlerinin korunması ve hukuki güvenlik ilkesi, içtihadın değişmezliği şeklinde bir hak bahsetmemektedir. Mahkemelerin yorumlarında dinamik ve gelişime açık bir yaklaşımın sürdürülememesi reform ya da gelişimi engelleyeceğinden kararlardaki değişim, adaletin iyi idaresine aykırılık teşkil etmez (Türkan Bal [GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015, §§ 52, 53).

50. İhtilaf konusu davalardaki uyuşmazlıkların veya olayların birbirinden farklılık göstermesi, iki karardaki farklılaşan değerlendirmeleri haklı gösterir ve aynı konuda verilmiş çelişen hükümlerden bahsedilemez. Mahkeme içtihatlarındaki değişme yargı organlarının takdir yetkisi kapsamında kalmakta olup böyle bir değişiklik özü itibarıyla önceki çözümün tatminkâr bulunmaması anlamına gelir. Ancak aynı hususta daha önce çıkan kararlardan farklı bir hüküm kurulması hâlinde mahkemelerce, bu farklılaşmaya ilişkin makul bir açıklama getirilmesi gerekmektedir. Yüksek mahkemelerin oynaması gereken rol yargı kararlarında doğabilecek içtihat farklılıklarına bir çözüm getirmektir. Bununla birlikte yeni kabul edilmiş bir yasanın yorumlanmasında olduğu gibi bazı hâllerde içtihadın müstekar hâle gelmesinin belirli bir zaman alacağı açıktır (Türkan Bal, §§ 54-56).

51. Yüksek mahkemelerin ya da nihai merci olarak bir uyuşmazlığı çözüme bağlayan mahkemelerin aynı konuya ilişkin kararlarında davaların içeriğinden kaynaklanmayan farklı kabullerin bulunması hâlinde ise hareket noktası, derece mahkemelerinin değerlendirme veya yorumlarından hangisinin doğru olduğunun ve tercih

edilmesi gerektiğinin tespit edilmesi olmayacaktır. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi kararlarda yaşanan değişimin hukuki bir belirsizliğe yol açıp açmadığına ve başvuru bakımından öngörülebilir olup olmadığına yönelik bir inceleme yapabilir (*Türkan Bal*, § 57).

52. Somut olayda başvuru, İzmir Defterdarlığının 17/2/2004 tarihli görüş yazısı (özelge) doğrultusunda 2004 yılı plastik granül, çapak ve diğer hurda malzemenin satışı işlemini KDV'den istisna tutmuş ancak verilen görüşün aksine idarece resen vergi tarhiyatı yapılması üzerine Vergi Mahkemesinde dava açmış ve davası kabul edilmiştir. Bu dava temyiz aşamasında Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından önce bozulmuş, daha sonra karar düzeltme aşamasında 9/2/2010 tarihli karar ile 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinde istisna kapsamında olan plastik teslimleri yönünden bir ayırım yapılmadığından bir işleme tabi tutularak granül hâle getirilmiş plastik teslimlerinin de KDV'den istisna olması gerektiği sonucuna ulaşılarak onanmış ve başvuru lehine kesinleşmiştir.

53. 2005 yılına ilişkin olarak da başvuru yine idareden aldığı 30/3/2005 tarihli özelge doğrultusunda bu tarihten sonra plastik granül dışındaki satışlarını KDV'den istisna tutmuş ancak verilen görüşün aksine idarece resen vergi tarhiyatı yapılması üzerine Vergi Mahkemesinde dava açmış ve davası kabul edilmiştir. Bu dava da temyiz aşamasında Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından granül hâline getirilen plastiğin hurda mahiyetinde olmadığı, plastik atıklarının eritilmesi suretiyle granül elde edilmesi olduğu, idarenin hatalı görüşünden dönerek yeni bir işlem yapması her zaman mümkün olduğu, verilen hatalı görüşün davacının tahsil etmesi gereken KDV ödemesi gerektiği sonucunu değiştirmeyeceği (2004 yılına ilişkin davada verilen bozma kararı ile aynı) gerekçesiyle bozulmuştur. Başvuru, bu davada karar düzeltme talep ettiğine dair bir belge sunmamıştır. Vergi Mahkemesinin bozma doğrultusunda verdiği kararın temyiz incelemesinde ise Daire, İlk Derece Mahkemesi kararını bozmaya uyularak verilen kararın sadece bozma gereklerine uygun olup olmadığı yönünde incelenebileceği ve kararın bozma kararına uygun olduğunun anlaşıldığı gerekçesiyle ve oyçokluğuyla onamış; karar kesinleşmiştir.

54. Bu durumda başvurunun aynı nitelikli 2004 ve 2005 yılı satışlarının KDV istisnasına tabi olup olmadığı konusunda aynı Danıştay Dairesinin iki farklı yorumu bulunduğu anlaşılmaktadır.

55. Yargısal kararlardaki değişiklikler, hukukun dinamizmini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtmaları yönüyle olumludur. Ancak uygulamadaki birlikteliği sağlamaları beklenen yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşmaları ise ihtimale dayalı ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkartır. Bu ise hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecektir. Ayrıca böyle bir algının toplumda yerleşmesi hâlinde bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güven zarar görebilir (*Türkan Bal*, § 64).

56. 25/12/2003 tarihinde 3065 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik ile metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi işleri KDV'den istisna edilmiştir. Ancak neyin hurda ve atık olduğu konusunda Kanun belirleme yapmamış, 86 No.lu KDV Genel Tebliği ve devamında çıkarılan Genel Tebliğler ise genel anlamda hurda ve atık malzemesinin ne olduğunu tarif etmiş, konuyu detaylandırmamıştır. Mükellefler de istisna kapsamına giren malzemenin ne olduğu konusunda idarelere başvurmuş ve faklı idareler mükelleflere farklı bilgiler vermişlerdir. İşlenmiş malzemenin hurda ve atık kapsamında değerlendirilmesine ilişkin belirleme 31/12/2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 97 seri No.lu Genel Tebliğ ile sağlanmıştır. Bu tarihten sonra işlemde geçirilen plastik hurda ve atıkların satışı istisna kapsamından çıkarılmıştır.

57. Kanun ve Genel Tebliğlerin neyin istisna kapsamında hurda malzeme olduğunun tespitini yapmadığı dönemde bu tespitini ilgili yargı organlarınca yapılması ve konuyla ilgili

kararların yerleşik hâle gelmesinin zaman alacağı ve bu süreçte farklı kararlar verilebileceği aşikârdır. Nitekim farklı sonuca varan her iki kararın da oyçokluğu ve karşıoyla alındığı görülmektedir. Danıştay Dairesinin konuyla ilgili verdiği iki karar incelendiğinde her iki kararın da yeterli ve ikna edici gerekçe içerdiği nitekim başvuru aleyhine sonuçlanan davada varılan sonucun 97 seri No.lu Genel Tebliğ ile de uyumlu olduğu anlaşılmaktadır.

58. Önüne gelen davada Danıştay Dairesi de mevzuat ve uygulamadaki boşluk nedeniyle aynı başvuruçunun 2004 ve 2005 yıllarına ait satışlarına ilişkin iki davada iki farklı yorumla farklı karar vermiştir. Daire kararları incelendiğinde hukuki belirsizlik bulunan 2004 ve 2005 yıllarında gerçekleştirilen plastik granül ve diğer hurda malzemenin teslimlerine ilişkin başvuru hakkında verilenler dışında Daire kararı olmadığı, dolayısıyla kararların etkisinin hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecek şekilde bireylerin hukuki güvenliğe duyduğu güveni sarsıcı bir nitelik arz etmediği ve başvuru hakkında verilen iki karar ile sınırlı bir etkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır.

59. Ayrıca bahsedilen Daire kararının hukuka uygun olmadığını düşünen davacıların ilgili vergi mahkemelerini ikna ederek vergi mahkemelerinin Daire kararına direnmesini ve kararların Vergi Dava Daireleri Kurulunda tartışılmasını sağlayarak farklı kararlar nedeniyle oluşan çelişkiyi giderme imkanı bulunmaktadır. Bunun yanında 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesi uyarınca ilgili kişilerin farklı kararlar nedeniyle içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilecekleri ve bu şekilde kararlar arasındaki çelişkilerin giderilebileceği bir müessese de bulunmaktadır.

60. Sonuç olarak başvuru hakkında aynı Daire tarafından verilen iki farklı karar bulunmakla birlikte bu durumun bir dönem yeterli açıklıkta olmayan mevzuat hükümlerinden ve idari uygulamalardan kaynaklandığı, mevzuattaki boşluğun içtihat yoluyla giderilmesi aşamasında verilen her iki kararın da tatmin edici gerekçe içerdiği, konuyla ilgili farklı kararların istisnai olarak başvuru hakkında verilenler ile sınırlı olduğu, hukuki güvenliği sarsacak nitelikte yaygınlık kazanmadığı, kararlar arasındaki farklılığı giderecek yeterli mekanizmaların bulunduğu birlikte değerlendirildiğinde hukuki belirsizliğe neden olmadıkları sonucuna varılmıştır.

61. Açıklanan nedenlerle başvuruçunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar verilmesi gerekir

#### **b. Mülkiyet Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia**

62. Başvuru, idareye sorarak gelen görüşe uygun bir şekilde KDV'den istisna ettiği satışlarına resen vergi tarh edildiğini, başta Petkim Petrokimya A.Ş. olmak üzere pek çok firmanın da dava konusu dönemde satışlarını KDV'den istisna ettiğini, bu firmalara resen tarh işlemi yapılmadığını, konu ile ilgili Kanun ve KDV Genel Tebliğlerinin 2004 ve 2005 yıllarında yapılan plastik çapak ve granül hâle getirilmiş plastik hurda ve atıklarının KDV'ye tabi tutulmasına dair hüküm içermediğini belirterek haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

63. Bakanlık, mülkiyet hakkı yönünden görüş bildirmemiştir.

64. Anayasa'nın "Mülkiyet hakkı" kenar başlıklı 35. maddesi şöyledir:

*"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.*

*Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.*

*Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."*

65. Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" kenar başlıklı 13. maddesi şöyledir:

*"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu*

*sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."*

66. Sözleşme'ye Ek (1) No.lu Protokol'ün "Mülkiyetin korunması" kenar başlıklı 1. maddesi şöyledir:

*"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. 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."*

67. Anayasa'nın "Vergi ödevi" kenar başlıklı 73. maddesinin üçüncü fıkrası şöyledir:

*"Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."*

68. Anayasa'nın 35. maddesi ve (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesi benzer düzenlemelerle mülkiyet hakkına yer vermiştir. Her iki düzenleme de üç kural ihtiva etmektedir. Sözleşmenin ilk cümlesi herkese mülkünden barışçıl yararlanma hakkı verirken Anayasa daha geniş manada mülkiyet hakkını tanımaktadır. Düzenlemelerin ikinci cümleleri ise kişilerin hangi koşullarda mülkünden yoksun bırakılabileceğini ya da kişilere ait mülkiyetin hangi koşullarla sınırlandırılabileceğini hüküm altına almaktadır (*Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 46).

69. Her iki düzenlemenin üçüncü cümlelerinde ise mülkiyetin kullanımının kontrolü ya da düzenlenmesine ilişkindir. Anayasa'nın 35. maddesinin son fıkrası mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı şeklinde hakkın kullanımına ilişkin genel bir ilkeye yer verirken Sözleşme'ye Ek (1) No.lu protokolün birinci maddesinin ikinci fıkrası devletlere mülkiyeti kamu yararına düzenleme ve vergiler ve diğer katkılar ile cezaların tahsili konusunda gerekli gördükleri yasaları uygulama konusundaki haklarını saklı tutarak taraf devletlerin genel yarara uygun olarak "mülkiyetin kullanımını kontrol" yetkisine sahip olduklarını kabul etmektedir. Bununla beraber Anayasa'nın birçok maddesi ilgili olduğu hususta devlete mülkiyetin kullanımının kontrolü ya da mülkiyeti düzenleme yetkisi vermektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, § 47).

70. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM) göre ikinci ve üçüncü kurallar, mülkiyetten barışçıl yararlanma ilkesi şeklinde ifade edilen birinci kuralın özel görünüm şekilleridir ve bu nedenle ikinci ve üçüncü kuralların genel nitelikli birinci kuralın ışığında anlaşılması gerekmektedir (*James ve diğerleri/Birleşik Krallık* [BD], B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 37).

71. Vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler, Sözleşme metninde ayrıca ifade edilmekle ve Anayasa'da ayrı hükümlerle düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemelerin de -genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdığından- ayrı bir başlık yerine devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50). Vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler konusunda Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci fıkrası devletlere vergi politikaları konusunda oldukça geniş bir hareket alanı sağlamaktadır. Bu hükme göre vergisel tedbirler konusunda devletlerin diğer alanlara nazaran daha geniş bir takdir hakkı olduğu kabul edilmektedir (*Travers/İtalya*, B. No: 15117,

16/1/1995).

72. Anayasa'nın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri, 35. maddesi mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin özel ilkeleri tespit ederken vergi ödevine ilişkin 73. maddesi ise vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde ilgili protokol hükmü ve Anayasa'nın 35. maddesiyle birlikte 13. ve 73. maddelerinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Böylelikle mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerin hukuka uygunluğunu sağlayacak sınırlar ortaya konularak mülkiyet hakkının Anayasa hükümleri çerçevesinde yeterli ve etkili bir şekilde korunması sağlanmış olacaktır (*Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 40).

73. Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunla yapılabileceğine ilişkin düzenlemeye paralel olarak verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin "belirliliği" ve "öngörülebilirliği" ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilen ölçütlerdir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin "açık ve anlaşılır" olmasını gerektirmekte olup Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası ile Türk hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere Sözleşme'ye göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir. Bu husus, Anayasa Mahkemesince "*Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada 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.*" demek suretiyle açıklığa kavuşturulmuştur (AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011). Bu durumda Anayasa'ya göre mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayanması gerekmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş. § 42*).

74. Anayasa'nın 35. ve 13. maddelerinde mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği hüküm altına alınmaktadır. AİHM; yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken (*Malonei/İngiltere*, B. No: 8691/79, 2/8/1984, §§ 66-68) Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır (*Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 31).

75. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, § 56). Hukuki belirlilik ilkesinin alt ilkeleri olan "ulaşılabilirlik" ilgili hukuki düzenlemenin aleni olması yani yayımlanmasını ifade etmekte (*Spaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §§ 56-61), "öngörülebilirlik" ise hukuk kuralının uygulanması hâlinde doğabilecek sonuçların önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir (*Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, §

42).

76. Bu çerçevede verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların da ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir (*Youtube Llc Corporation Service Company ve diğerleri* [GK], B. No: 2014/4705, 29/5/2014, § 56). Ancak her zaman kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği ortadadır. Bu sebeple kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadeler bulunabileceği ve bu belirsizliğin uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği kabul edilmektedir (AYM, E.2009/9, K.2011/10. 16/6/2011; E.2013/64, K.2013/142, 28/11/2013) (Benzer yöndeki AİHM kararı için bkz. *Barthold/Almanya*, B. No: 8734/79, 25/3/1985, § 47). Bu durumda kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.* § 53).

77. Somut başvuruya konu olayda daha önce tevkifata tabi olan metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi işleri hurda malın teslimi (satışı) işlemleri 3065 sayılı Kanun'un 25/12/2003 tarihinde değiştirilen 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (g) bendi ile KDV'den istisna edilmiştir. Kanun neyin hurda ve atık kapsamında olduğuna dair bir belirleme yapmamıştır. 91 No.lu Genel Tebliğ'in F bölümünde vergiden istisna edilen hurda veya atık malların kapsam ve mahiyetinin konuyla ilgili olarak daha önce yayımlanan Genel Tebliğlerdeki açıklamalara göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır. 86 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "*Tevkifata Tabi Hurdaların Kapsamı*" başlıklı bölümünde ise hurda kavramı "*her türlü maden, plastik, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul madde*" şeklinde kapsamı geniş tutularak ve mamul, yarı mamul ham maddelerin tümünü kapsayacak biçimde tarif edilmiştir. Nitekim 5228 sayılı Kanun'la, 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinde yapılan değişiklikle hurda metalden elde edilen külçeler dâhil atık ve hurdaların istisna kapsamında olduğu belirtilerek önemli bir işlemden geçirilmiş; metal hurda ve atıkları da KDV'den istisna edilmiştir.

78. Bu durum mükelleflerin neyin hurda ve atık kapsamında olduğuna dair ilgili idarelere başvurarak görüş istemesine (özelge) yol açmıştır. Nitekim başvuru da daha önce tevkifata tabi tutarak KDV'sini ödediği satışlarıyla ilgili olarak idareye başvurarak hurda plastikten granül imalatı ile uğraştığını, hurdadan imal ettiği granüllerin plastik hurda gibi KDV istisnası kapsamında olup olmadığını sormuştur. İdarenin başvurucuya hitaben düzenlediği 17/2/2004 tarihli özelgesinde 5035 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrasında metal, cam, plastik ve kâğıt karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddenin külçe olarak veya külçe hâline getirilerek tesliminin KDV'den istisna olduğu, bu kapsamda bir işleme tabi tutularak granül hâle getirilen plastik teslimlerinin de KDV'den istisna tutulması gerektiği bildirilmiştir. Başvuru aldığı cevap doğrultusunda 2004 yılı satışlarını KDV'den istisna tutarak gerçekleştirmiştir.

79. Başvuru başka mükelleflere kendisine verilen görüşten farklı bir görüş verildiğini duyarak idareye plastik granül ve plastik kırığının istisna kapsamında olup olmadığını tekrar sormuştur. İdarenin 30/3/2005 tarihli özelgesinde plastik kırıklarının hurda ve atık niteliğini kaybetmediğinden istisnaya tabi olduğu ancak plastik granülün işlemde geçmesi nedeniyle hurda ve atık özelliğini kaybettiği ve istisna kapsamında olmadığı şeklinde cevap verilmiştir. Başvuru bu tarihten sonra bahsedilen özelge doğrultusunda granül satışlarını KDV uygulamış, diğer plastik hurda satışlarını ise istisna kapsamında tutmaya

devam etmiştir.

80. İdare başvurusunun görüş talebinden sonra konuyu Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirmiş ve Başkanlığın 23/1/2006 tarihli yazısında 97 seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre plastik hurda ve atıkların istisna kapsamında olduğu ancak plastik hurda ve atıklarının işlemeden geçirilerek işlenmesi sonucu elde edilen pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünlerin hurda atık niteliğini kaybederek mamul hâle gelmesi nedeniyle istisna kapsamına girmediği şeklinde cevap vermesiyle başvurusunun 2004 ve 2005 yılında KDV'den istisna tuttuğu plastik granül, çapak ve benzeri ürünlerin satışı işlemlerini cezasız olarak resen vergi tarhına tabi tutmuştur.

81. Başvurucu bu işlemlere karşı Vergi Mahkemesine gitmiş ve 2004 ve 2005 yılı KDV'lerine ilişkin her iki davada da Mahkeme "...idare görüşü doğrultusunda hareket edilmek suretiyle katma değer vergisi tahsil edilmediği açık olduğuna ve bu aşamadan sonra satın alan kişilere bu verginin davacı tarafından yansıtılması da mümkün olmadığına göre davacıdan tahsili halinde haksız yere mal varlığında eksilmeye neden olunacağı açık olup davaya konu katma değer vergisinde mevzuata uygunluk görülmemiştir." gerekçesiyle davaları kabul etmiştir.

82. Temyiz aşamasında bu davalardan 2004 yılıyla ilgili olanı Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından önce bozulmuş, daha sonra karar düzeltme aşamasında 9/2/2010 tarihli karar ile 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinde istisna kapsamında olan plastik teslimleri yönünden bir ayırım yapılmadığından bir işleme tabi tutularak granül hâle getirilmiş plastik teslimlerinin de KDV'den istisna olması gerektiği sonucuna ulaşılarak onanmış ve başvuru lehine kesinleşmiştir. 2005 yılına ilişkin dava ise Danıştay Dokuzuncu Dairesi 20/1/2009 tarihli kararıyla granül hâline getirilen plastiğin hurda mahiyetinde olmadığı zira bir işlemde geçirilerek mamul hâline geldiği, idarenin hatalı görüşünden dönerek yeni bir işlem yapması her zaman mümkün olduğu, verilen hatalı görüş davacının tahsil etmesi gereken katma değer vergisini ödemesi gerektiği sonucunu değiştirmeyeceği gerekçesiyle (Dairenin 2004 yılı vergi tarhına ilişkin davada verdiği ilk bozma kararı ile aynı gerekçe) bozulmuştur. Başvurucu bu davada karar düzeltme yoluna gittiğine dair bir belge sunmamıştır. Vergi Mahkemesinin bozma doğrultusunda verdiği kararın temyiz incelemesinde ise Daire, İlk Derece Mahkemesi kararının bozmaya uyarak verdiği kararın sadece bozma gereklerine uygun olup olmadığı yönünde incelenebileceği gerekçesiyle ve oyçokluğuyla kararı onanmış; karar kesinleşmiştir.

83. Kanun koyucu Anayasa'nın 73. maddesi çerçevesinde neyin vergiye tabi olacağını, neyin de vergiden istisna veya muaf olacağını belirleme yetkisine sahiptir. Bu yetkinin kullanımına anayasal ölçüler ihlal edilmediği sürece müdahale edilmesi mümkün değildir. Düzenleme alanında bulunan her detayın kanunla belirlenmesine imkân bulunmadığından kanun koyucu çerçevesini kanunla belirledikten sonra kanunun uygulanmasına ilişkin teknik ayrıntıların düzenlenmesi veya açıklanması ikincil nitelikteki düzenleyici işlemlere bırakılabilir. Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulamasına yönelik olarak Maliye Bakanlığı Genel Tebliğler ile uygulamaya yön vermektedir.

84. Mükellefler ilgili mevzuat gereği her ayda meydana gelen işlemler nedeniyle KDV beyannamelerini müteakip ayda vergi dairelerine vererek işlem yapmakta ve buna ilişkin ödemeleri de aylık olarak yapmaktadırlar. Başvurusunun 2004 ve 2005 yılı satışlarına yönelik resen vergi tarhı işlemine idarenin dayanak olarak gösterdiği 97 seri No.lu KDV Genel Tebliği 31/12/2005 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bahsedilen Tebliğ'de plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünlerin hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe ham madde olarak kullanılan bir mamul hâline gelmesi nedeniyle KDV istisnası kapsamına girmediği açıkça belirlenmiştir.



85. Bahsedilen tarihe kadar 86 No.lu Genel Tebliğ'de yer alan hurda tanımı dışında kanun koyucu, Bakanlar Kurulu veya Maliye Bakanlığı plastik hurdanın tanımı konusuna bir açıklık getirmemiştir. 86 seri No.lu Genel Tebliğ'de ise hurda kavramı "*Her türlü maden, plastik, kağıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade etmektedir.*" şeklinde mamul ve yarı mamul ayrımı yapılmaksızın tarif edilmiştir. Bu durum 97 seri No.lu Genel Tebliğ'de "*Plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ...pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle ... istisna kapsamına girmemektedir.*" şeklindeki açıklamaya kadar devam etmiştir.

86. İlgili Danıştay kararları incelendiğinde plastik hurda ve atıklarının KDV'den istisnasıyla ilgili olarak mevzuatta detaylı düzenleme yapılmayan 2004 ve 2005 yıllarına ilişkin olarak başvuru hakkında verilenler dışında karar bulunmadığı görülmektedir. Vergi kanunlarını uygulayan idarelerin ise 2004 ve 2005 yıllarında mükelleflerin bu konudaki açıklama taleplerine farklı cevaplar verdiği anlaşılmaktadır.

87. Başvurucu kendi satış işlemlerinin mevzuatta yeterli açıklık olmaması nedeniyle KDV karşısındaki durumunu sorarak vergiden istisna etmiş ve idarelerin farklı görüşler verdiğini öğrendiğinde ise idareye tekrar başvurarak konu hakkında ikinci defa açıklama (özelge) talep etmiştir. Başvurucu verilen her iki cevap sonrasında idarenin görüşü doğrultusunda satışlarını vergiden istisna etmiş veya kısmen vergiye tabi tutmuştur.

88. Başvurucunun 2005 yılı satışları hakkında resen tarh işleminin dayanağı olarak gösterilen 97 seri No.lu Genel Tebliğ 31/12/2005 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ hükmü dışında başvuru hakkında satışlarının vergi istisnası dışında olduğunu gösteren bir düzenleme bulunmamaktadır. 2005 yılı işlemlerine esas düzenlemeler açıkça başvuru hakkında satışlarını KDV istisnasından yararlanamayacağını ortaya koymadığı ve aksine genel anlamda ayırım yapmaksızın tüm hurda ve atıkları istisna kapsamında saydığı gibi başvuru da idareden istediği görüşlerde gösterildiği biçimde satışlarını KDV'den istisna tutarak veya kısmen KDV uygulayarak işlemlerini gerçekleştirmiştir.

89. Öte yandan 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde yer alan "*Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.*" hükmünün anlaşılabilir ve öngörülebilir kanuni dayanağı olmayan konulara ilişkin idarece vergiye tabi olmadığı şeklinde verilen görüşlerin değiştirilerek daha sonra resen vergilendirilme işlemi yapılmasına kanuni dayanak sağladığı şeklinde anlaşılması ve uygulanması Anayasanın 13., 35. ve 73. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin kanuniliği ilkesine uygun olmayacaktır.

90. Bunun yanında Danıştay kararlarında ifade edildiği gibi KDV, ekonomik zincirin üretim aşamasında bir sonraki aşamaya yansıtılarak aktarılan ve nihai olarak tüketicinin, mal veya hizmet alıcısının üzerinde kalan ancak her aşamadaki katma değer miktarının vergi oranındaki kısmı o aşamadaki üretici veya satıcı tarafından vergi idaresine ödenen bir vergi olduğundan geçmişe dönük vergi tarhiyatı, mükellefin onu zincirin sonraki aşamasına yansıtamaması nedeniyle üzerinde kalmasına sebep olmaktadır (Danıştay Onbirinci Dairesi, 19/10/1998 tarihli ve E.1997/785, K.1998/3508).

91. Başvurucunun daha önce idarenin görüşü doğrultusunda yerine getirdiği işlemlerinin sonraki dönemde yürürlüğe girmiş düzenleme hükümleri esas alınarak vergileme dönemi bittikten sonra resen vergi tarhiyatına tabi tutulması mevcut koşullar altında başvuru hakkında önceden öngörebileceği bir uygulama olmaktan uzaktır. Bu nedenle



başvurucudan bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

92. Açıklanan nedenlerle somut olayda 31/12/2005 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 97 seri No.lu Genel Tebliğ'e dayanılarak 2005 yılı vergilendirme dönemi için sonraki yıllarda resen yapılan vergi tarhiyatı işlemlerinde Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin ve anlaşılabilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki belirsizliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla da giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2005 yılında gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesi bakımından öngörülebilir ve anlaşılabilir kanuni dayanağın bulunmadığı anlaşıldığından başvurunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekir.

Kadir ÖZKAYA farklı gerekçe ile bu görüşe katılmıştır.

### **3. 6216 sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden**

93. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şöyledir:

*“(1) 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. ...*

*(2) 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.”*

94. Başvurucu yeniden yargılama yapılarak ödemesi devam eden haksız vergilerin iptaline ve ödenen miktarın iadesine karar verilmesi talebinde bulunmuştur.

95. Somut başvuruda başvurunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

96. Başvurucunun mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılamasında hukuki yarar bulunduğundan kararın bir örneğinin sonradan yürürlüğe girmiş düzenleme hükümleri esas alınarak vergileme dönemi bittikten sonra resen vergi tarhiyatı yapılması nedeniyle oluşan mülkiyet hakkı ihlalinin sonuçlarını giderecek şekilde yeniden yargılama yapılmak üzere İzmir 2. Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

97. Dosyadaki belgelerden tespit edilen ve 198,35 TL harçtan oluşan yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

## **V. HÜKÜM**

Açıklanan gerekçelerle;

A. 1. Adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

2. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

B. 1. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının İHLAL EDİLMEDİĞİNE,

2. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

C. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere İzmir 2. Vergi Mahkemesine GÖNDERİLMESİNE,

D. 198,35 TL harçtan oluşan yargılama giderinin BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE,

E. Ödemenin, kararın tebliğini takiben başvurunun Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal FAİZ UYGULANMASINA,

F. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE

20/4/2016 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan  
Burhan ÜSTÜN

Üye  
Erdal TERCAN

Üye  
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye  
Kadir ÖZKAYA

Üye  
Rıdvan GÜLEÇ

**FARKLI GEREKÇE**

1. Defterdarlık tarafından verilen görüşe uyarak, 2004 ve 2005 yıllarında, satışı gerçekleştirilen plastik kırıkları, çapak, granül gibi hurda ve atıkları için istisna uygulanarak katma değer vergisi hesaplanmadığı ve alıcılardan katma değer vergisi tahsil edilmediği, durum böyle olduğu halde, idarece, vergilendirme döneminin sona ermesinden sonra, söz konusu satışlar için katma değer vergisi hesaplanması gerektiğinden bahisle re'sen tarhiyat yapıldığı, tarhiyatların kaldırılması istemiyle açılan davalarda farklı kararlar verildiği ve 2005 yılına ilişkin tarhiyata yönelik davanın reddedilmesi suretiyle, Anayasa'nın 10. ve 40. maddelerinde yer alan ilke ve hakların ihlal edildiği ileri sürülmüştür.

2. Pozitif vergi hukukumuzda göre, çok genel anlamda, mükelleflerce beyan edilmeyen ve fakat vergi idaresince ilgili vergi kanunlarında vergiye tabi olduğu belirtilen konuların içinde kaldığı değerlendirilen faaliyetler, ilgili kanunlarda öngörülen zamanaşımı süresi içinde olmak üzere her zaman (zamanaşımı için öngörülen süre dolmadan) vergiye tabi tutulabilirler. İlgililerince de bu konuda çeşitli nedenlere bağlı olarak ihtilaf çıkartılabilir. Bu ihtilafları çözme yetkisi de vergi yargısına aittir.

3. 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun, katma değer vergisine tabi işlemlerin sayıldığı 1. maddesinin, (1) numaralı fıkrasında; ticarî, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 2. maddesinde "teslim" kavramının tanımı yapılmış; 8. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "a" bendinde ise mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların verginin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 17. maddesinde ise vergiden istisna olan, bir başka ifadeyle verginin konusu dışında bırakılan bazı hallere yer verilmiştir. Kanun'un 29. maddesinin (1) numaralı fıkrasında mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak maddede sayılı vergileri indirebilecekleri belirtilmiştir. Maddenin (3) numaralı fıkrasında ise indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği ifade edilmiştir.

4. Katma değer vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilerdendir. Bu vergi üretim, dağıtım, hizmet sektörlerinin faaliyetlerinin her el değiştirme aşamasında vergilendirilmesine dayanmakta, işletme girdileri için yüklenilen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Bu noktada denilebilir ki katma değer vergisi, verginin yansıtılabilmesi ve mal veya hizmet alımları esnasında ödenen vergi tutarının yansıtma nedeniyle tahsil edilen vergi tutarından indirilebilmesi olanağı üzerine temellenmiş ve verginin nihai tüketici üzerinde kalması öngörülmüş bir vergidir. Bu kapsamda, örneğin teslim halinde, verginin yükümlüsü olarak belirlenen malı teslim eden, mal bedeli üzerinden hesapladığı vergiyi teslim alana yansıtmakta, bir başka ifadeyle teslim alandan mal bedeli yanında hesaplanan katma değer vergisini de tahsil etmektedir. Her vergilendirme dönemi sonunda verginin mükellefi, işiyle ilgili olarak satın aldığı, ithal ettiği mallar, yaptırdığı hizmetler dolayısıyla ödediği veya borçlandığı, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini, teslim ettiği mallar veya ifa ettiği hizmetler dolayısıyla müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden indirerek aradaki farkı vergi dairesine beyan edip ödemektedir. İndirim konusu yapılan vergi, kendi faaliyetinden önceki aşamalarda doğmuş ve hazineye intikal ettirilmiş olduğundan indirim mekanizması, mal ve hizmetler üzerindeki mükerrer vergilemeyi önlemektedir. Bu süreç nihai tüketicinin vergiyi doğuran olayın karşı tarafını oluşturduğu aşamaya kadar devam etmektedir. Bir başka söyleyişle vergi nihai tüketici üzerinde kalmaktadır.

5. Yasal çerçevesi içerisinde yansıtma ve indirme olanaklarının korunması katma değer vergisinin uygulanabilirliği açısından önem arz etmektedir. Zira bu yolla, hem

mükellefin, hem de hukuki işlemin karşı tarafını oluşturan kişinin vergiyi yansıtması, böylece de indirim hakkının korunması mümkün olmaktadır.

6. Öte yandan kanun koyucu, takdir yetkisi içinde bazı konuları vergiden istisna edebilir. Vergi istisnasının söz konusu olduğu durumlarda, katma değer vergisinin mükellefinin hukuki işlemin karşı tarafına yansıtılabileceği (karşı taraftan tahsil edebileceği) bir vergi bulunmaz. Dolayısıyla bu hallerde verginin konusu dışında bırakılan bu işlem nedeniyle mükellefin faturada vergiyi göstererek karşı taraftan vergi tahsil etmesi, hukuki işlemin karşı tarafının da kendi mal teslimi ve hizmet ifası nedeniyle tahsil ettiği vergilerden indirimde bulunması söz konusu olmaz. Bir teslimin katma değer vergisinden istisna edilen hallerden olmaması durumunda ise Kanun'un 1. maddesi gereğince vergiye tabi olacağı izahtan vareste bir durumdur.

7. 3065 sayılı Kanunun istisnaları düzenleyen 17. maddesinin 4. fıkrasının 'g' bendinin 25.12.2003 tarihli ve 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 8. maddesiyle değiştirilen ve 2.1.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren hali şu şekildedir:

"Külçe altın, dore külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi"

8. Katma değer vergisi mükellefi olan başvuru, 5035 sayılı Kanun gerçekleşen değişiklik sonrasında bir işleme tabi tutularak granül hale getirilmiş plastik teslimlerinde katma değer vergisi istisnasının uygulanıp uygulanamayacağını sormak amacıyla özelge talebinde bulunduğunu, vergi idaresinden aldığı, granül hale getirilen plastik teslimlerinin katma değer vergisi istisnası kapsamında kaldığı yönündeki 17.2.2004 tarihli özelge doğrultusunda teslimlerini katma değer vergisi uygulamadan gerçekleştirdiğini belirtmektedir.

9. Kanun'un bahsi geçen 17. maddesinin 4. fıkrasının 'g' bendi 16.7.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanunla, 1.8.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31.7.2004 tarihinde tekrar değiştirilerek şu şekli almıştır:

"Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları(hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi"

10. Başvuru formunda bahsedilen Maliye Bakanlığının 7.12.2004 tarihli ve 0-55/5517-1850/58189 yazısında, hurda ve atık niteliğindeki plastik esaslı atıkların fabrikada çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıklarının hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmesi nedeniyle teslimlerinin 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının 'g' bendi uyarınca istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmektedir. Başvuru, Bakanlığın bu yazısını emsal göstererek farklı defterdarlıkların farklı uygulamaları nedeniyle düşülen tereddüdün giderilmesini istemek ve teslimlerinde KDV uygulamasının nasıl olması gerektiğini sormak amacıyla 16.3.2005 tarihinde vergi idaresine tekrar başvurmuştur.

11. Defterdarlık 30.3.2005 tarihli özelgesinde plastik kırıklarının katma değer vergisine tabi tutulmaması, plastik granüllerinin ise tevkiyat uygulanmaksızın %18 oranında katma değer vergisine tabi tutulması gerektiğini bildirmiştir.

12. Başvuru, yaptığı satışları bu görüş kapsamında katma değer vergisinden istisna ederek gerçekleştirdiğini, idarenin görüşü doğrultusunda hareket etmesine rağmen, 2004 ve 2005 yıllarında satışını gerçekleştirdiği çapaklar ve granül hale getirilmiş plastik hurda atıklarının katma değer vergisinden istisna olmadığı, satışları üzerinden katma değer vergisi

hesaplanması gerektiği iddiasıyla vergi idaresi tarafından resen tarhiyat yapıldığını ileri sürmektedir. Ayrıca başvurucuya göre mal satışları arasında plastik, hurda plastik çapak ve plastik granül ayrımı gözetilmeden tarhiyata gidilmiştir.

13. Bu bağlamda, öncelikle ve özellikle başvuru adına sadece katma değer vergisi tarh edildiği, vergi zıyaı cezası kesilmediği göz önünde bulundurulmalıdır.

14. Bu durum, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tarhiyatın yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan ve "yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları" veya "bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmeye ait bir içtihadın değişmiş olması" durumlarında vergi zıyaı cezası kesilmeyeceğini öngören 369. maddesi uyarınca, vergi idaresinin, verdiği özlgelele başvuruu yanılttığını kabul etmesinden kaynaklanmaktadır.

15. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesi 6009 sayılı Kanunun 14. maddesiyle değişmiş ve 01.08.2010 tarihi itibarıyla şu hükmü içerir hale gelmiştir:

"Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."

16. 369. maddenin eski ve yeni halinde yer alan hükümlerinden, kanun koyucunun, idarenin yanıltma ya da görüş değişikliği durumlarının vergi aslının aranmasına engel teşkil etmediğini vurgulamış olduğu anlaşılmaktadır. Kurala göre idarece verilen bir izahat ya da değişen içtihat nedeniyle mükellef tarafından öngörüleemeyen bir durumun ortaya çıkması halinin etkisi vergi cezası kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması ile sınırlanmış olmaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu, mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından bu hallerde öngörüleemeyen bir durumla karşılaşılmasının vergi aslının tahakkuk ve tahsiline engel olmayacağını belirtmiş bulunmaktadır. Vergi idaresinin bir kanun hükmünün yorumunda mükellefi istemeden de olsa yanıltabileceğini ya da önceki içtihadını değiştirebileceğini kabul eden kural, kendi yapısı içinde mükellef aleyhine öngörüleemeyen sonuçları tespit eder niteliktedir. Nitekim mükellef izahatla yanıltılmamış ya da önceki içtihat devam etmiş olsa idi, vergisel yükümlülüğünü zamanında yerine getirecek ve verginin aslını ödeyecekti, bir başka ifadeyle ceza uygulanmasını gerektiren bir fiil işlememiş olacağı gibi, tarhiyatın zamanında gerçekleşmiş olması nedeniyle gecikme faizine de muhatap olmayacaktı. Bu nedenle yanıltma ya da görüş değişikliği nedeniyle öngörüleemeyen bir durumun ortaya çıkması vergi aslının aranmasına engel oluşturmamakta, sadece ceza kesilmesini ya da gecikme faizi hesaplanmasını önlemektedir.

17. Başvurucunun gerçekleştirdiği teslimlerle ilgili idari düzenlemelere bakıldığında, 5.7.2002 tarihli ve 24826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 86 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, katma değer vergisi tevkifatı kapsamındaki hurda kavramının, her türlü maden, plastik, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade ettiğinin belirtildiği görülmektedir.

18. Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının 'g' bendinde 5035 ayılı Kanunla yapılan

değişiklik üzerine 28.2.2004 tarihli ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 91 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde 1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak hurda veya atık metal, plastik, kâğıt, cam teslimlerinde katma değer vergisi uygulanmayacağı ifade edilmekle yetinilmiş, hurda kavramının tekrar tanımlanmasına ihtiyaç duyulmamıştır.

19. 31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı 4. mükerrer Resmî Gazetede yayımlanan 97 seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ise Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının 'g' bendinin 5035 ve 5228 sayılı Kanunlarla değiştirildiği ve plastik hurda ve atıklarının tesliminde katma değer vergisi uygulanmadığı belirtildikten sonra, şu düzenlemeye yer verilmiştir:

"Ancak, plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle KDV Kanununun sözü edilen 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir..."

20. Çoğunluk görüşüne dayalı kararda, müdahalenin kanuni dayanağının öngörülebilirliği ve anlaşılabilirliği sağlamadığı, kanun hükümlerindeki belirsizliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla da giderilemediği, bu duruma bağlı olarak da başvuru tarafından 2005 yılında gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesi bakımından öngörülebilir ve anlaşılabilir kanuni dayanağın bulunmadığının anlaşıldığı gerekçesine dayanılarak, başvuru Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır.

21. Doktrinde ve Danıştay'ın muhtelif kararlarında da ifade edildiği gibi KDV, ekonomik zincirin üretim aşamasında bir sonraki aşamaya yansıtılarak aktarılan ve nihai olarak tüketicinin, mal veya hizmet alıcısının üzerinde kalan, ancak her aşamadaki katma değer miktarının vergi oranındaki kısmı o aşamadaki üretici veya satıcı tarafından vergi idaresine ödenen bir vergi olduğundan, geçmişe dönük vergi tarhiyatı, söz konusu verginin, sistemin izin vermemesine bağlı olarak yansıtılabilecek bir taraf olmadığından mükellefin üzerinde kalmasına sebep olmaktadır.

22. Dolayısıyla olayda da böyle bir durum söz konusu olduğundan başvuru kanun mülkiyet hakkına müdahalede bulunulduğu hususunda bir ihtilaf bulunmamaktadır.

23. Vergilendirmenin kanuni dayanağının bulunması, tarihi kökeni bulunan anayasal bir ilkedir ve bu hususta bir tartışma bulunmamaktadır. Vergi hukuku açısından kanun, anayasanın ardından en önde gelen bağlayıcı-asli kaynaktır. Anayasa koyucu Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında bu ilkeyi, "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" biçiminde ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi kararlarında ve doktrinde, vergilerin kanuniliği ilkesinden sadece vergi ve benzeri her türlü mali yükümlünün yasa ile konulmasının anlaşılamayacağı; aynı zamanda keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi için söz konusu yasanın, verginin konusundan başka vergiyi doğuran olayı, matrahı, oranı, vergi miktarını, indirimleri, istisnaları ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usullerini, yaptırımlarını, zamanaşımını ve benzeri unsurlarını da içermesi gerektiği kabul edilmektedir. (Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977, E.1977/109; K.1977/131; 15.7.2004, E.2003/33, K.2004/101).

24. Kanunilik ilkesinin bu geniş kapsamlı yorum biçim nedeniyle vergilendirmenin kanuna dayanması önem arz etmektedir. Vergilendirmenin kanuna dayanması gerekliliği o kadar önemlidir ki, anayasa koyucu vergilendirme ile ilgili olarak idareye çok sınırlı alanda düzenleme yapma yetkisi vermiş, bu yetkiyi kullanacak organ olarak Bakanlar Kurulu'nu belirlemiş ve yetkinin sınırlarını açıkça Anayasa'da göstermiştir. Olağanüstü hal ve sıkıyönetim hali ile ilgili düzenlemeler bir yana bırakılmak kaydıyla, Anayasa'nın 73.

maddesinin dördüncü ve 167. maddesinin ikinci fıkrası idarenin vergilendirme alanındaki sınırlı yetkisine işaret etmektedir. Bu istisnalar haricinde idarenin vergi koyma, kaldırma ya da vergi istisna ve muafiyetlerinin kapsamını belirleme gibi yetkileri bulunmamaktadır. Öte yandan, kararda da ifade edildiği üzere bireysel başvuru incelemeleri bağlamında, mülkiyet hakkına müdahalelerin incelenmesinde hakkın sınırlanması açısından kanunilik şartına vurgu yapan Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

25. Diğer yandan vergi hukukunda yeni bir vergi normu getirmeyen ve var olan normların açıklanması için kullanılan bir kısım yardımcı kaynaklar da mevcuttur. Genel tebliğ, özelge ve sirküler gibi idarenin düzenleyici işlemleri bu kapsamda sınıflandırılmaktadır. 213 sayılı Kanunun 413. maddesine dayanılarak 28.8.2010 tarihli ve 27686 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" te, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşler özelge olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca 400 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de özelgelere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

26. Doktrin ve yargı kararlarında özelgelerin, vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında sayıldığı, sadece yazılı cevap verilen mükelleflere ilişkin olduğu, diğer mükellefler ile yargı organlarını bağlamadığı, idarenin görüşünün öğrenilmesi veya onun görüşünü ortaya koyması dışında bir anlam ifade etmediği, kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlem niteliği taşımadığından (icraîlik karakteri bulunmadığından) idari yargıda iptal davasına da konu olamayacağının kabul edildiği gözlemlenmektedir. Bunun yanında mükellef ya da sorumluların aldıkları özelgeler doğrultusunda hareket etme yükümlülükleri de bulunmamaktadır.

27. Buraya kadar anlatılan verilerden, vergi hukukunda kanunilik ilkesinin önemi nedeniyle kanunilik testi açısından sadece kanun hükümlerinin göz önünde bulundurulabileceği, idari işlemlerin, bu arada kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem niteliğini bile haiz olmayan ve idarenin mükellefin durumu ile ilgili görüşlerinin ortaya konulduğu özelgelerin bu testte dikkate alınamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

28. Olayda, 3065 sayılı Kanunda yer alan bir vergi istisnasına ilişkin kuralın başvurunun gerçekleştirdiği teslimlere uygulanıp uygulanmayacağı hususunda bir tereddüt yaşanmış ve başvuru bu tereddüdün giderilebilmesi amacıyla özelge talebinde bulunmuş, aldığı cevap doğrultusunda teslimlerini gerçekleştirmiştir. Bölümümüz çoğunluğunca, mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşırken, başvurunun idare tarafından özelgelerle yanıltılmasının öngörülemezliğe neden olduğu belirtilmekte ve olay bağlamında başvuru açısından kanunilik şartının gerçekleşmediği sonucuna varılmaktadır.

29. Başvurucunun idare tarafından verilen özelge ile yanıltıldığı hususunda bir ihtilaf bulunmamaktadır. Ancak yapılacak değerlendirmelerde özelgelerin vergi hukuku açısından kaynak olma niteliğinin ve özelgeyle yanıltılmanın pozitif hukuk açısından sonuçlarının önemle dikkate alınması gerekmektedir.

30. Yukarıda da belirtildiği üzere, özelgeler istemi üzerine vergi mükellef ve sorumlularına verilen ancak bağlayıcı niteliği bulunmayan idarenin görüşlerinden ibarettir.

31. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun katma değer vergisine tabi işlemlerin sayıldığı 1. maddesinin, (1) numaralı fıkrasında ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 8. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "a" bendinde ise mal teslimi ve

hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların verginin mükellefi olduğu ifade edilmiştir. Kanun'un 17. maddesinde ise vergiden istisna olan, bir başka ifadeyle verginin konusu dışında bırakılan bazı hallere yer verilmiştir.

32. Yukarıda yer verilen anlatımda değinilen durumlar ve ilgili kanuni mevzuat uyarınca başvuru tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi kapsamında katma değer vergisine tabi bir faaliyet mi, yoksa aynı Kanun'un 17. maddesinde sayılan istisnalar kapsamında mı olduğunu belirleme görev ve yetkisi önce vergi idaresine, bu konuda uyuşmazlık çıkması durumunda da vergi yargısına aittir.

33. Dolayısıyla, aslında istisna kapsamında olmayan işlemleri aldığı özelge doğrultusunda istisna kapsamında değerlendiren başvurucudan bu işlemler nedeniyle doğduğu ileri sürülen verginin geriye dönük olarak istenilmesinin kanuni dayanağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesiyle birlikte 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi ve ilgili diğer vergi kanunları olmakta, hal böyle olunca da müdahalenin kanuna dayanması açısından bir sorun bulunmamaktadır.

34. Olayda başvurucunun istisnaya ilişkin kanun hükmünde düştüğü tereddüdü idareden aldığı özelgeyle gidermeye çalışmasına ve bu konuda idarenin verdiği görüşe çoğunluk tarafından kanunilik açısından önem atfedilmiştir.

35. Her ne kadar, başvurucunun özelge ile yanıtıldığı hususunda bir ihtilaf bulunmamaktaysa da, vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında sayılan ve bağlayıcı niteliği bulunmayan özelgelere, kanun hükmünde öngörülemezliğe neden olduğu gerekçesiyle vergi cezası ve gecikme faizi yanında "vergi aslı açısından" da ihlal sonucu doğurabilecek sonuçlar bağlanması mümkün olmayıp, böyle bir yargı, özelgeyle yanıtılmış olmaya kanun koyucunun bağladığı sonucu da aşacak bir halin ortaya çıkmasına neden olacaktır.

36. Olayda, uyuşmazlık, kalitesiz ve bu bağlamda öngörülemez bir kanun hükmünden değil, başvuru tarafından yürütülen faaliyetin ilgili istisna hükmü kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususuna ilişkin yorumdan kaynaklanmaktadır. Bu değerlendirme safhasının tamamı idare ile başvuru arasında, özelgeler bağlamında gerçekleşmiştir. Çoğunluk görüşüne dayalı kararda ulaşılan sonuca göre, başvurucuya verilen özelgelerin yanıtıcı nitelikte olması nedeniyle kanun hükmü kusurlu kabul edilmektedir.

37. Bir kanun hükmünün kapsamı her zaman için tartışma konusu olabilir ve bu kapsamda doğan uyuşmazlıkların idari ve yargısal başvuru yollarıyla çözümü mümkündür. Nitekim başvuru tarafından yürütülen faaliyet ve bu faaliyet sonucunda elde edilen ürünün hurda ve atık niteliğini muhafaza edip etmediği ya da mamul bir niteliğine kavuşup kavuşmadığı ve bu kapsamda yapılan teslimlerin vergi istisnası kapsamında kalıp kalmadığı öncelikle idare tarafından kanuni imkân ve yetkiler kullanılarak saptanabilir. Bu saptamanın bir uyuşmazlığa vücut vermesi halinde ise idari yargı tarafından resen araştırma ilkesi çerçevesinde inceleme yapıp bir sonuca ulaşılabilir. Bu bağlamda yargılama makamları vergi hukukunda ekonomik yaklaşım olarak adlandırılan yorum yönteminden de faydalanabilirler. Bu yorum faaliyetinde, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanması ve değerlendirilmesi vergi hukukunda ekonomik irdeleme; vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması ise ekonomik yorum olarak tanımlanmaktadır. Bu noktada idari yargı makamlarının başvurucuya verilen özelgelerde ortaya konulan idari görüş ile de bağlı olmadığı açıktır.



38. Olayda mülkiyet hakkına müdahale iddiası, 2004 ve 2005 yılında gerçekleştirilen teslimlerden kaynaklanmaktadır. Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının 'g' bendi hükmünün 5035 sayılı Kanunun 8. maddesiyle değiştirilen ve 2.1.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren şeklinde "...plastik, ... hurda ve atıklarının teslimi"; 1.8.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanun ile değişik şeklinde ise "plastik... hurda ve atıkların (...) teslimi" kuralına yer verilmektedir. Kuralın her iki haline göre de başvuru tarafından gerçekleştirilen granül plastik teslimlerinin katma değer vergisine tabi olup olmadığının incelenmesinin bireysel başvurunun konusu dışında kaldığında tartışma bulunmamaktadır. Dolayısıyla bireysel başvuru açısından, idarenin bağlayıcı nitelikte olmayan ancak başvuru açısından yanıltıcı sonuçlar doğurduğu anlaşılan idari görüş niteliği taşıyan özgelgelerinden hareketle vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynaklarından kanunların öngörülemezliği sonucuna ulaşılması mümkün değildir.

39. Hal böyle olunca, olayda müdahalenin kanuni bir dayanağının bulunduğu ve idari bir görüşten ibaret olan özgelgelerin kanunun öngörülebilirliğine etki etmeyeceği hususu dikkate alındığında, bireysel başvuru incelemesinde kanunilik değerlendirmesinin sorunlu bir alan oluşturduğu sonucuna varılmaktadır.

40. Bununla birlikte, katma değer vergisinin niteliği ile pozitif hukukumuzda katma değer vergisinin işleyişine ilişkin olarak öngörülen kurallar dikkate alındığında, vergilendirme döneminin sona ermesinden sonra, kanuna dayanılarak kamu yararı amacıyla gerçekleştirilen tarh işlemi nedeniyle, mükellefi olduğu ancak yüklenicisi olmadığı bir verginin yüklenicisi durumuna gelen başvuruçunun mülkiyet hakkına yapılan bu müdahalenin ölçülü olup olmadığının tartışılması gerekmektedir.

41. Anayasa'nın 13. maddesinde ifade edilen "ölçülülük ilkesi", temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin başvurularda öncelikli olarak dikkate alınması gereken bir güvencedir. Ölçülülük, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanma amaçları ile araç arasındaki ilişkiyi yansıtır. Ölçülülük denetimi, ulaşmak istenen amaçtan yola çıkılarak bu amaca ulaşmak için seçilen aracın denetlenmesidir. Bu sebeple mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde, hedeflenen amaca ulaşabilmek için seçilen müdahalenin elverişli, gerekli ve orantılı olup olmadığı değerlendirilmelidir (Osman Bayrak, B. No: 2013/3803, 25/2/2015, § 74).

42. Bu doğrultuda mülkiyet hakkına yönelik müdahale sonucunda ortaya çıkan yeni durumun ve bozulan yararlar dengesinin, bireye kişisel ve aşırı bir yük yüklememesi gerekir (Korkut Bahadır, B. No: 2014/4025, 11/12/2014, § 43).

43. Başvuruçunun mülkiyet hakkına müdahale edilmesinin amacının kamu gelirinin elde edilmesi; müdahale aracının ise başvuruçunun bir dolaylı (yansıtılabilen) vergi türü olan katma değer vergisinin mükellefi kabul edilmesi olduğu anlaşılmaktadır.

44. Katma değer vergisinin yukarıda açıklanan niteliği itibarıyla yansıtılmalı bir vergi olması ve yüklenicisinin nihai tüketiciler olması durumuna bağlı olarak olay bağlamında, müdahalenin amacı ile aracı arasında olması gereken orantının korunduğundan söz edilebilmesi, başvuruçuya, kendisinden istenilen ve sonuç olarak üzerinde kalmış olan ve fakat idarece yanıtılmamış olsaydı ilgili dönemde mal teslim ettiği kişilerden tahsil edecek olduğu vergi için yansıtma veya indirim hakkı kullanmasına imkân tanınmış olmasına bağlıdır.

45. Olayda, kanun değişikliği üzerine, başvuru, gerçekleştirdiği teslimlerin vergiye tabi olup olmadığı hususunda düştüğü tereddüdü gidermek amacıyla görüş istemiş; vergi idaresi, başvuruçunun teslimlerinin vergi istisnası uygulaması kapsamında kaldığını özgelge ile bildirmiştir. Buna istinaden de başvuru yapmış olduğu söz konusu teslimlerine katma değer vergisi uygulamamış, teslimde bulunduğu alıcıdan bu teslimler için katma değer vergisi tahsil etmemiştir. İdare, ilgili vergilendirme dönemlerinin geçmesinden sonra,

başvurucunun gerçekleştirdiği teslimlerin 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının 'g' bendi kapsamında değerlendirilemeyeceğini belirlemiş, bu kapsamda da söz konusu teslimler nedeniyle vergiyi doğuran olay gerçekleştiği halde verginin tahsil edilmediği gerekçesiyle başvuru adına vergi asıllarının tahsili amacıyla resen tarhiyata gidilmiş, ancak vergi ziyai cezası kesilmemiştir. 2004 ve 2005 yıllarının ilgili vergilendirme dönemleri için yapılan tarhiyatlardan 2004 yılına ilişkin olanlar başvuru lehine, 2005 yılına ilişkin olanlar ise başvuru aleyhine sonuçlanmıştır.

46. Katma değer vergisinin işleyişine ilişkin olarak öngörülen yasal sistemde idarenin verdiği özelge ile yanıtlanmış olan ve bu nedenle kendilerine herhangi bir kasıt, kusur veya ihmal izafe edilemeyecek olan mükellefler adına verilen özelgenin aksine, ilgili hesap dönemlerinin kapanmasından sonra katma değer vergisi tarh edilmesi halinde, bunlara, tarh edilen verginin yansıtılması, indirim veya benzeri başka bir yolla giderilmesi gibi herhangi bir yol öngörülmemiştir.

47. Öte yandan, ilgili tarh dönemlerinde başvuru kişinin teslim yaptığı kişilere ulaşması ve bu kişilerden, kendilerine yaptığı teslimler nedeniyle sonradan istenilen katma değer vergisini talep etmesinin fiili ve hukuki zorluğu da olayda gözetilmesi gereken bir durumdur.

48. Dolayısıyla, kendisinden istenilen ve hal itibarıyla üzerinde kalmış olan ve fakat idarece yanıtlanmamış olsaydı ilgili dönemde mal teslim ettiği kişilerden tahsil edecek olduğu vergiyi yansıtmasına, indirim veya benzeri başka bir yolla gidermesine yasal olarak imkanı bulunmayan başvuru, söz konusu tarh işlemi ile mükellefi olduğu ancak yüklenicisi olmadığı bir verginin, katma değer vergisine ilişkin yasal sisteme aykırı olarak yüklenicisi durumuna getirildiğinden, başvuru kişinin mülkiyet hakkına yapılan bu müdahalenin ölçülü olduğunu söylemek mümkün değildir.

49. Bu itibarla başvuru kişinin mülkiyet hakkının ölçsüzlük unsuru açısından ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Üye  
Kadir ÖZKAYA