

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**İKİNCİ BÖLÜM
KARAR****BİLNAM İŞLETMECİLİK VE TİCARET A.Ş. (ESKİ UNVANI-BİLNAM
İŞLETMECİLİK VE TİC. LTD. ŞTİ.) BAŞVURUSU**

Başvuru Numarası : 2016/3675
Karar Tarihi : 3/11/2020

Başkan : Kadir ÖZKAYA

Üyeler : Engin YILDIRIM

M.Emin KUZ

Rıdvan GÜLEÇ

Yıldız SEFERİNOĞLU

Raportör : Umut FIRTINA

Başvurucu : Bilnam İşletmecilik ve Tic. A.Ş. (Eski Unvanı-Bilnam
İşletmecilik ve Tic. Ltd. Şti.)

Temsilci : Necmettin AYDIN

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, vergi kanunları ile belirlenen istisna miktarının Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliğ ile azaltılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 18/2/2016 tarihinde yapılmıştır.

3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.

4. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

5. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.

6. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık görüş bildirmemiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

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

A. Uyuşmazlığın Arka Planı

8. Başvurucu Şirket, İpsala ve Kapıkule gümrük kapılarında akaryakıt istasyonu işletmektedir.

9. Başvurucu Şirket, vergiden istisna olan teslimleri nedeniyle yüklediği ve indirim yoluyla gideremediği katma değer vergilerinin (KDV) iadesi talebinde bulunmuştur. Bu talep üzerine İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi İdaresi) tarafından başvurucu Şirketin hesapları incelenmiş ve 2/3/2009 tarihli vergi inceleme raporu düzenlenmiştir.

10. Bu raporda özetle;

i. 4/11/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi ve bu madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından yapılan düzenlemelere göre gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt miktarının tır çekicilerinde 550 litreyi, istiap haddi 15 tona kadar olan kamyon ve tankerlerde 300 litreyi, istiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litreyi aşmayacağını öngörüldüğü vurgulanmıştır.

ii. 2/11/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasında istisna hükmünün düzenlendiği, Özel Tüketim Vergisi Tebliği'nde de benzer düzenlemenin yer aldığı, 100 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre 3065 sayılı Kanun'un 14. maddesinin üçüncü bendi kapsamındaki vergilerin nakten veya mahsuben iade edilebileceği, bu istisna ile ilgili olarak 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu kararının 103. maddesinde belirtilen yakıt miktarlarıyla sınırlı olarak istisna hükmünün uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

iii. Buna göre başvurunun istisna kapsamındaki motorin teslimlerinin tır çekicilerinde 550 litre, istiap haddi 15 tona kadar olan kamyon ve tankerlerde 300 litre, istiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde 400 litre ile sınırlı olduğu, bu miktarı aşan kısmın istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği hususlarına yer verilmiştir.

iv. Rapora göre bu miktarları aşan teslim miktarının hesaplanması yoluna gidilip buna isabet eden KDV'nin iade konusu yapılamayacağı ve yapılan iadelerin geri alınması gerektiği belirtilmiştir. Raporda ayrıca başvurunun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan araçlar dışındaki araçlara yaptığı teslimlerin istisna kapsamında olmadığı, bu teslimlere isabet eden ve iadesi istenen tutarların iadesinin mümkün bulunmadığı, yapılan iadelerin geri alınması gerektiği hususlarına da yer verilmiştir.

v. Sonuç olarak başvurunun istisna kapsamındaki motorin teslimlerinin 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu kararının 103. maddesinde belirtilen yakıt miktarlarıyla sınırlı olduğu kanaatine varılmıştır.

11. Vergi İdaresince vergi inceleme raporu doğrultusunda başvuru adına 2006 ile 2008 dönemlerine ilişkin olarak vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarh edilmiştir. Vergi İdaresi bu işlem neticesinde on yedi vergi/ceza ihbarnamesini başvurucuya tebliğ etmiştir.

B. Genel Tebliğin ve 2008/Nisan Dönemine Ait Vergilendirilmenin İptali İstemiyle Açılan Dava

12. Başvurucu 14/9/2006 tarihli ve 26289 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 100 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin A Bölümü'nün (5) numaralı fıkrasında yer alan "...11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebliğ kapsamında yapılacak motorin teslimleri girmektedir." cümlesinin iptali ile bu düzenleme uyarınca 2006/Aralık ile 2008/Eylül döneminde vergiden müstesna olarak yapılan motorin teslimleri ile ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2008/Nisan dönemi için resen salınan KDV ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açmıştır.

13. Danıştay Dördüncü Dairesi (Daire) 30/1/2014 tarihinde davanın reddine karar vermiştir. Kararın gerekçesinde 3065 sayılı Kanun'da yer alan istisna hükmünün uygulanmasıyla ilgili usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği, Maliye Bakanlığınca da yurt dışına çıkarılacak eşyaların taşınmasında kullanılan araçların standart yakıt deposu tanımını içeren 11 seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğine atıfta bulunulmasının 3065 sayılı Kanun'a aykırı olmadığı, bu tebliğde Kanun hükmü uyarınca çıkarılan Bakanlar Kurulu kararında yapılmış olan tanımın esas alındığı ifade edilmiştir. Daire, tebliğin dava konusu kısmının dayanağı olan Kanun'da yer alan hükümlere ve düzenlemeyle elde edilmek istenen amaca uygun olduğunu belirterek düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığını vurgulamıştır. Daire, davanın 2008/Nisan dönemi için resen salınan KDV ile kesilen vergi ziyai cezası kaldırılması istemiyle ilgili kısmı için ise motorin teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğunu belirterek anılan vergi ve cezada hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varmıştır.

14. Taraflarca temyiz edilen karar, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (Kurul) 26/11/2014 tarihli ilamıyla onanmıştır. Tarafların karar düzeltme talepleri de Kurulca 25/11/2015 tarihinde reddedilmiştir.

15. Nihai karar, başvuru vekiline 19/1/2016 tarihinde tebliğ edilmiştir.

16. Başvurucu 18/2/2016 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

C. Diğer Dönemlere Ait Vergilendirmelerin İptali İstemiyle Açılan Davalar

17. Başvurucu, 2006/Aralık ile 2008/Eylül döneminde vergiden müstesna olarak yapılan motorin teslimleri ile ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporuna dayandıkları muhtelif dönemler için resen salınan katma değer vergileri ile kesilen vergi ziyai cezalarının terkinin istemiyle İstanbul 5. Vergi Mahkemesinde on altı dava açmıştır.

18. Mahkeme 31/12/2009 tarihinde davanın kısmen kabulüne ve reddine karar vermiştir. Bu kararın gerekçesinde özetle şu hususlara yer verilmiştir:

i. 3065 sayılı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasında istisna miktarının kanun koyucu tarafından standart yakıt deposu miktarı olarak belirtildiği, verginin kanuniliği ilkesi uyarınca istisna ve muafiyetlerin ancak kanun ile düzenlenebileceğinin açık olduğu, kanun koyucu tarafından Maliye Bakanlığına tamman yetkinin istisna sınırını belirlemeye ilişkin olmayıp uygulamaya dönük konuları belirlemeye yönelik olduğu hususlarına dikkat çekilmiştir.

ii. Uyumsuzluğun çözümlenebilmesi için maddede öngörülen standart yakıt deposunun ne olduğunun açıklığa kavuşturulması gerektiğini ifade eden Mahkeme, maddede standart yakıt deposunun tanımının yapılmadığını belirtmiştir. Mahkeme 13/1/2000 tarihli ve 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki kararın Ulaşım Araçları ile Özel Konteynerlerde Mevcut Bulunan Akaryakıt ve Madeni Yağlar başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan 102. maddesinde standart yakıt deposunun tanımına yer verildiği hususuna değinmiştir. Anılan maddeye göre standart depo, araçların üretici tarafından aynı türde olan bütün araçlara kalıcı olarak yerleştirilen ve kalıcı düzeni, hem yakıtın doğrudan sevk hem de nakliye sırasında uygun olduğu yerlerde soğutma ve diğer sistemlerin işletilmesine imkân sağlayan depo şeklinde tanımlanmıştır.

iii. Mahkeme, bahsi geçen Bakanlar Kurulu kararında yer verilen ve tır çekicileri için 550 litre, istiap haddi 15 tona kadar olan kamyon ve tankerler için 300 litre, istiap haddi 15 tonu aşan kamyon ve tankerler için 400 litre olarak belirlenen miktarların standart yakıt deposu miktarı olmadığını belirttiğinden sonra Bakanlar Kurulunca getirilen kısıtlamanın yurda giren araçların standart yakıt deposunda yer alan miktarlarının ne kadarlık kısmının istisna edileceğine ilişkin olduğuna vurgu yapmıştır.

iv. Mahkeme; başvuru motorin tesliminin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sınır kapsamında ve 4458 sayılı Kanun uyarınca ihraç malı taşıyan araçlara yapılması üzerinde durmuştur. Mahkemeye göre teslim tutarı standart yakıt deposu miktarı kadardır ve standart yakıt deposunun üzerinde veya değişik şekillerde fazladan teslim yapıldığı yolunda bir iddia ve tespit de bulunmamaktadır. Diğer taraftan Mahkeme, istisna miktarının anılan Kanun'da açıkça standart yakıt deposu miktarı olarak belirtildiğine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkinin istisna sınırını belirlemeye ilişkin bulunmadığına dikkat çekerek, Kanun ile belirlenen istisna miktarının tebliğ ile Kanun aleyhine olarak aşağı çekilmesinin mümkün olmadığını belirtmiştir. Mahkeme ayrıca idarenin standart yakıt deposu miktarı olarak ele aldığı 550, 300 ve 400 litrelik tutarların söz konusu araçların standart yakıt deposu miktarı olmayıp 4458 sayılı Kanun uyarınca ve Kanun tarafından Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye dayalı olarak Bakanlar Kurulu gümrük vergisi ile özel tüketim vergisi için ve yurda giriş yapan araçlar yönünden belirlenen istisna miktarı olduğu hususlarını gözönünde bulundurarak hüküm tesis etmiştir. Buna göre Mahkeme davanın bu kısmının kabulüne karar vermiştir.

v. Davanın dava konusu dönemde başvuru motorin için istisna kapsamına girmediği belirtilen teslimlerine ve buna yönelik hesaplanan matrah farkına ilişkin kısmında ise Mahkeme istisnanın sadece 4458 sayılı Kanun uyarınca ihracat malı taşıyan araçlara yapılan teslimlerle sınırlı bulunduğunu, dolayısıyla transit eşya veya zati eşya taşıyan ya da diğer araçlara yapılan motorin teslimlerinin KDV'den istisna olmadığını, dosyadaki belgelerden de dava konusu dönemde haksız iade alındığını tespit etmiştir. Mahkeme bu tespitlerden yola çıkarak davanın bu kısmının reddine karar vermiştir.

19. Başvuru Şirket ve Vergi İdaresi hükmü temyiz etmiştir. Danıştay Dokuzuncu Dairesi 9/3/2011 tarihinde Vergi İdaresinin temyiz isteminin reddine, başvuru Şirketin temyiz isteminin kabulüne, İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 31/12/2009 tarihli kararının

kısmen kabule ilişkin kısmının onanmasına, davanın kısmen reddedilmesine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir. Daire, bozma gerekçesinde Mahkemece KDV'siz olarak motorin teslim edilen araçların nasıl tespit edildiği, bu araçlara verilen motorin miktarı ve tutarının nasıl hesaplandığı hususlarının araştırılarak varılacak sonuçların somut bir şekilde ortaya konulması gerektiğine vurgu yapmıştır. Vergi İdaresi karar düzeltme talebinde bulunmuş, bu talep Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 12/4/2012 tarihli ilamıyla reddedilmiştir.

20. Bozmaya ilişkin kısımla ilgili olarak İstanbul 5. Vergi Mahkemesinde bozma kararına uyularak yapılan yargılamada anılan ara karar doğrultusunda bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verilmiştir. Mahkeme, başvuru adına yapılan tarhiyat ve aynı tutarlı vergi ziyayı cezası ile bilirkişi incelemesi sonucu tespit edilen istisna dışı teslimlere isabet eden KDV tutarını karşılaştırarak davanın reddine karar vermiş; hüküm Dairenin 27/9/2018 tarihli kararıyla onanarak kesinleşmiştir.

21. Başvurucu Şirket tarafından açılan diğer davaların bir kısmında yukarıda anlatılan süreç, gerekçeler ve karar tarihleri de aynı olmak üzere bire bir gerçekleşmiştir. Başvurucu Şirket tarafından açılan bir kısım davada ise İstanbul 5. Vergi Mahkemesi kısmen kabul kararında yer vermiş olduğu gerekçelerle anılan davaların tümünün kabulüne karar vermiş, verilen hükümler kanun yolu incelemesinden geçerek bu şekilde kesinleşmiştir.

D. Başvurucunun Emsal Olarak Bildirdiği Dava Dosyaları

22. İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 31/12/2009 tarihli ve E.2009/700, K.2009/3769 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14/3.maddesinde istisna miktarı yasa koyucu tarafından standart yakıt deposu miktarı olarak belirtilmiştir. Verginin kamusalılığı ilkesi uyarınca istisna ve muafiyetlerin ancak yasa ile düzenlenebileceği açıktır. Yasa koyucu tarafından Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki istisna sınırını belirlemeye ilişkin olmayıp uygulamaya dönük hususları belirlemeye yöneliktir. Standart yakıt deposu maddede tanımlanmamış ise de sözü edilen 13.1.2000 tarih ve 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu Eki Kararın 102. maddesinde, standart depomun, araçların üretici tarafından aynı türde olan bütün araçlara kalıcı olarak yerleştirilen ve kalıcı düzeni, hem yakıtın doğrudan sevk ve hemde nakliye sırasında uygun olduğu yerlerde soğutma ve diğer sistemlerin işletilmesine imkan sağlayan depo olduğu belirtilmiştir. Aynı kararda yer verilen ve tır çekicilerinde 550 litre, istiap haddi 15 tona kadar olan kamyon ve tankerler için 300 litre, istiap haddi 15 tonu aşan kamyon ve tankerler için 400 litre olarak belirlenen miktarlar ise standart yakıt deposu miktarı olmayıp, Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından ihracata ilişkin değil yurda giren araçların standart yakıt deposunda yer alan miktarların ne kadarlık kısmının istisna edileceğine ilişkindir. Dolayısıyla söz konusu miktarların standart yakıt depolarının miktarları olmayıp, standart yakıt deposu miktarının ne kadarlık kısmının istisna edileceğine ilişkin olması, istisnanın da katma değer vergisi yönünden ihracat istisnasına ilişkin değil yurda giren araçlara ilişkin ve gümrük vergisi ve özel tüketim vergisine ilişkin bulunması karşısında yerinde görülmemiştir.

Bu itibarla; davacunun yaptığı motorin tesliminin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sınır kapsamında yapılması, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ihracat malı taşıyan araçlara yapılması, teslim tutarının standart yakıt deposu miktarı kadar olup standart yakıt deposunun üzerinde veya değişik şekillerde fazladan teslim yapıldığı yolunda bir iddia ve tespit bulunmaması, istisna miktarının da yasada açıkça standart yakıt deposu miktarı olarak belirtilmesi, Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkinin istisna sınırını belirlemeye

ilişkin bulunmaması, Yasa ile belirlenen istisna miktarının Tebliğ ile yasa aleyhtne olarak aşağı çekilmesinin mümkün olmaması, davalı idarenin standart yakut deposu miktarı olarak ele aldığı 550, 300 ve 400 litrelik tutarların söz konusu araçların standart yakut deposu miktarı olmayıp Gümrük Kanunu uyarınca ve Yasa tarafından Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiye dayalı olarak Bakanlar Kurulu tarafından gümrük vergisi ve özel tüketim vergisi için ve o da yarda giriş yapan araçlar yönünden belirlenen istisna miktarı olması karşısında yapılan tarhiyatta hukuka uyuruk görülmemiştir.

Tarhiyatın dayanağı raporda dava konusu dönemde davacının ayrıca hiç istisna kapsamına girmediği belirtilen teslimlerine ve buna yönelik hesaplanan matrah farkına gelince; dosyadan davacı Şirketin aynı dönemde ihracat malı taşımayan transit eşya veya zati eşya taşıyan vb. araçlara yaptığı ve 3065 sayılı Yasa'nın 14/3.maddesi kapsamında ihracat istisnası olarak değerlendirip indirim yoluyla gideremeyip iade konusu yaptığı katma değer vergisi bulunduğu görülmekte olup istisnanın sadece 4458 sayılı Yasa uyarınca ihracat malı taşıyan araçlara yapılan teslimlerle sınırlı bulunması, dolayısıyla transit eşya veya zati eşya taşıyan veya diğer araçlara yapılan motorin teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olmaması, dosyadaki belgelerden de dava konusu dönemde 3.450,94 TL bu nedenle haksız iade alınması karşısında tarhiyatın bu kısmının reddi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle DAVANIN KISMEN KABULÜNE, KISMEN REDDİNE, dava konusu cezalı tarhiyatın 3.450,94 TL'lik kısmının ve bu nedenle kesilen 3.450,94 TL vergi zıyatı cezasının TASFİKİNE, fazlaya ilişkin vergi ve cezanın TERKİNİNE [karar verildi.] "

23. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 9/3/2011 tarihli ve E.2010/5971, K.2011/489 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"... Davalı idare temyiz dilekçesinde, vergi mahkemesi kararının, davacı Şirket adına taşımacılık istisnası kapsamında araçların standart yakut depolarına ilişkin olarak belirlenen sınırı aşan miktarda motorin teslimleri nedeniyle yapılan tarhiyat bölümüne ilişkin hüküm fıkrasına yönelik olarak ileri sürülen iddialar, vergi mahkemesi kararının sözü edilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle davalı idare temyiz isteminin reddine, davacı Şirket temyiz isteminin kabulüne, istanbul 5. Vergi Mahkemesinin 31.12.2009 tarih ve E:2009/700, K:2009/3769 sayılı kararının kısmen kabule ilişkin kısmının onanmasına, davanın kısmen redde ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına 9.3.2011 tarihinde oybirliği ile karar verildi. "

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

1. Mevzuat Hükümleri

24. 3065 sayılı Kanun'un "Transit taşımacılık" kenar başlıklı 14. maddesinin (3) numaralı fıkrası şöyledir:

"3. (Ek: 27/4/2006-5493/2 md.) 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Cumhurbaşkanınca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakut deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.

Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

25. 14/9/2006 tarihli ve 26289 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 100 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin A Bölümü'nün (5) numaralı fıkrası şöyledir:

"İstisna kapsamına, yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebliğ kapsamında yapılacak motorin teslimleri girmektedir."

26. 7/9/2006 tarihli ve 26282 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 11 seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nin "Tanımlar" kenar başlıklı kısmı şöyledir:

"Standart Yakıt Deposu: 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin (9) numaralı fıkrasının (c) bendi hükmü kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depoları ifade eder."

27. 4458 sayılı Kanun'un 167. maddesinin "Ulaştırmaçılıkta kullanılan eşya" kenar başlıklı 9. maddesinin (c) bendi şöyledir:

"Madde 167 -- Aşağıda sayılan hallerde, serbest dolaşıma sokulacak eşya gümrük vergilerinden muaftır:

...

9. Ulaştırmaçılıkta kullanılan eşya;

...

c) Ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağları,

..."

28. 4458 sayılı Kanun'un 167. maddesinin son fıkrası şöyledir:

"(Değişik ikinci fıkra: 18/6/2009-5911/37 md.) Birinci fıkranın (3) ila (12) numaralı bentlerinde yer alan eşyayı geliş süreleri dâhil tanımlamaya, bunların cins, nevi ve miktarlarını belirlemeye, muafiyet ve istisna uygulanacak tutarları sıfıra kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkartmaya ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşya itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya ve ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşyadan alınacak gümrük vergilerini göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir."

29. 5/2/2000 tarihli ve 23955 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 13/1/2000 tarihli ve 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu kararı eki kararın "Ulaşım Araçları ile Özel Konteynerlerde Mevcut Bulunan Akaryakıt ve Madeni Yağlar" başlıklı Üçüncü Bölümü'nde yer alan 102. maddesi şöyledir:

"Madde 102- 1) a) Türkiye Gümrük Bölgesine giren özel ve ticari ulaşım araçları, motosikletler ve özel konteynerler ile içindeki standart depolarda mevcut bulunan yakıtlar,

b) Özel motorlu araç ve motosikletlerde kullanılmak üzere tasarlanmış ve anılan araçlarda portatif depolarla taşınan araç başına 10 litreyi geçmeyen yakular,

Gümrük vergilerinden muaftır.

2) 1 inci fıkrada bahsi geçen

a) Özel konteyner deyimi, özel olarak imal edilmiş soğutma oksijenleme, ısı yalıtım ve diğer sistemlerle donatılmış konteyner,

b) Standart depo deyimi,

i- Özel ve ticari ulaşım araçlarında, üretici tarafından aynı türde olan bütün ulaşım araçlarına kalıcı olarak yerleştirilen ve kalıcı düzeni, hem yakıtın doğrudan sevk edilmesine ve hem de nakliye sırasında uygun olduğu yerlerde soğutma ve diğer sistemlerin işletilmesine imkan sağlayan depo,

ii- Özel konteynerlerde, üretici tarafından konteyner ile aynı türde olan bütün konteynerlere kalıcı olarak yerleştirilen ve kalıcı düzeni, nakliye sırasında doğrudan soğutma ve özel konteynerlerde bulunan diğer sistemlerin işletilmesine imkan sağlayan depo anlamına gelir.

Akaryakıtın doğrudan yakıt olarak kullanımı için tasarlanmış ve ulaşım araçlarına yerleştirilmiş akaryakıt depoları ve ulaşım araçlarında bulunabilecek, diğer sistemlere yerleştirilmiş depolar da standart depo olarak kabul edilir. "

30. 21/6/2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 17/5/2006 tarihli ve 2006/10487 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki olan Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar'ın 1. maddesi şöyledir:

"Madde 1- 13/1/2000 tarihli ve 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar'ın 103 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt

MADDE 103 - (1) Motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt miktarı:

a) TIR çekicilerinde 550 litreyi.

b) İstiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dahil) kamyon ve tankerlerde 300 litreyi,

c) İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litreyi, aşamaz.

(2) Frigofirik depolarla gümrük vergilerinden muaf olarak yurda girişine izin verilen yakıt miktarı ayrıca dikkate alınır ve araca tanınan miktardan fazla olamaz.

(3) Gümrük kapılarında standart depo fazlası olarak tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca uygulanmakta olan özel tüketim vergisi tutarının % 50 fazlası tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak (özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ve gümrük vergisi dahil)

tahsil edilir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usuller, Gümrük Müsteşarlığının bağlı olduğu Devlet Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı tarafından müştereken belirlenir."

2. Danıştay İçtihadı

31. Dairenin 4/4/2018 tarihli ve E.2016/6568, K.2018/3311 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirketin 2007-2008 takvim yıllarında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7/A ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14/3. maddeleri kapsamında gerçekleştirdiği motorin teslimlerinin katma değer vergisi yönünden incelenmesi sonrasında, 23/03/2009 tarih ve 1168/64-15 sayılı vergi tekiği inceleme raporunun düzenlendiği; bu rapora istinaden dava konusu edilen 2007/02-12 dönemine ilişkin tarhiyatların dayanağı 68-18 sayılı vergi inceleme raporu ile; davacı Şirketin Çeşme Gümrük Sahasında bulunan akaryakıt istasyonundan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14/3. maddesi uyarınca ihraç malı taşıyan araçlara yalnızca yurt dışına çıkışlarında 11 seri nolu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde tanımlanan "standart depo" esasına uyulmadan özel tüketim vergisi hesaplanmaksızın motorin tesliminde bulunduğu, akaryakıtın teslim edildiği depolara ilişkin standart depo teriminin mükellef tarafından araçlarda bulunan ve üretici firma tarafından konulmuş olan depo olarak yorumlandığı; Kanun, Bakanlar Kurulu Kararları ve Tebliğlerle belirlenen "standart depo" teriminin mükellef tarafından uygulanmadığı gerekçesiyle, mükellef kurum tarafından söz konusu dönemde yapılan teslimlerin litre bazında, teslim tarihleri de dikkate alınarak 2006/10487 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirlenen standart depo miktarları ile karşılaştırıldığı, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırları aşan miktardaki akaryakıt teslimlerinde standart depo sınırlarını aşan miktarlar için katma değer vergisi matrahı üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerektiğinin tespit edilmesi üzerine, yeniden düzenlenen "katma değer vergisi tablosuna" göre iade edilebilir katma değer vergisi tutarının değiştiğinden bahisle davacının katma değer vergisi iade isteminin reddedildiği, davacı tarafından vergi inceleme raporunun yeterli ve somut tespit içermediği iddiasıyla iptali ile haksız olarak iade edilmeyen katma değer vergisinin ödenmesi gereken tarihten itibaren işleyecek yasal faizi ile iadesi istemiyle açılan davada, Vergi Mahkemesince, Bakanlar Kurulu Kararının 103. maddesinde belirlenen miktarların, standart yaku deposu miktarı olmadığı, aynı zamanda ihracata da ilişkin olmadığı; sadece standart yaku deposunda yer alan miktarların ne kadarlık kısmının vergiden istisna edileceğine ilişkin olduğu, istisnanın da ihracat istisnasına ilişkin değil, yurda giren araçlara (fihal edilecek mallara) ilişkin olduğu gerekçesiyle davanın kabulü yönünde karar verildiği görülmektedir.

Yukarıda mezkur mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan istisna hükümünün uygulanmasıyla ilgili usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği açıktır. Maliye Bakanlığınca da yurt dışına çıkarılacak eşyaların taşınmasında kullanılan araçların standart yaku deposu tanımını içeren 11 seri nolu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğine atıfta bulunulması yasaya aykırı olmadığı gibi, bu tebliğde de Kanun hükmü uyarınca çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı'nda yapılmış olan tanım esas alınmıştır.

Bu durumda; Kanun ile düzenleme yapma konusunda yetkilendirildiği açık olan Maliye Bakanlığının yapmış olduğu düzenlemeye uygun olarak, davacı adına 2007/2 ilâ 12 dönemlerinde vergiden müstesna olarak yapılan motorin teslimleri ile ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak, istisna kapsamı dışında motorin teslimleri dikkate alınmak suretiyle 2007/2 ilâ 12 dönemi için katma değer vergisinin iade edilmemesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Ote yandan; Danıştay Dördüncü Dairesinin E:2009/2454 sayılı dosyasında dava konusu edilen işlemin dayanağını teşkil eden 100 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğin dava konusu edildiği ve 30/01/2014 günlü, E:2009/2954, K:2014/478 sayılı kararı ile davanın reddedildiği, anılan kararın da Vergi Davası Daireleri Kurulunun 26/11/2014 günlü, E:2014/908, K:2014/1163 sayılı kararıyla onandığı görülmektedir.

Açıklanan nedenlerle; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının BOZULMASINA [karar verildi.]”

32. Dairece verilen 26/5/2016 tarihli ve E.2016/518, K.2016/2575 sayılı karar aynı yöndedir.

B. Uluslararası Hukuk

33. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi şöyledir:

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yastada 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 halel getirmez.”

34. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadında vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural kapsamında değerlendirilmektedir. AİHM, bu paragrafta yer alan kuralın taraf devletlere vergi koyma ve vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli gördüğü kanunları çıkarma konusunda açık bir yetki tanıdığını kabul etmiştir (*Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda*. B. No: 15375/89, 23/2/1995, § 59).

35. AİHM'e göre mülkiyet hakkını güvence altına alan Sözleşme'nin anılan maddesinin ilk ve en önemli koşulu, kamu makamları tarafından mülkiyet hakkına yapılan herhangi bir müdahalenin hukuka dayalı olması gerekliliğidir (*Jatridis/Yunanistan* [BD], B. No: 31107/96, 25/3/1999, § 58). Bu maddenin birinci paragrafının ikinci cümlesinde, devletlere yalnızca *hukukun öngördüğü koşullar* dâhilinde mülkiyetten yoksun bırakma yetkisi verilmiş; ikinci paragrafta ise devletlere ancak hukuk kuralları uygulanarak mülkiyeti kamu yararına kontrol etme yetkisi tanınmıştır. AİHM, hukuka dayalı olma ilkesini yalnızca bu maddede yer alan hükümlerden çıkarmamaktadır. Kararlarda sıklıkla demokratik bir toplumun temel ilkelerinden biri olan hukukun üstünlüğü ilkesinin Sözleşme'nin bütün maddeleri için geçerli olduğu ifade edilmektedir (*Jatridis/Yunanistan*, § 58).

36. AİHM'e göre hukukilik ilkesi, müdahalenin ilk olarak iç hukukta bir temelinin olması gerektiği anlamına gelmektedir (*Shchokin/Ukrayna*, B. No: 23759/03-37943/06, 14/10/2010, § 51). AİHM, Sözleşme'de geçen *hukuk* ya da *hukuka aykırı* terimlerine sadece iç hukuka atıfta bulunmakla kalmayıp aynı zamanda bu terimlerin hukukun üstünlüğü ile ilgili olduğunu belirtmektedir. Buna göre uygulanan iç hukuktaki düzenlemelerin hukukun

üstünlüğü ilkesiyle de uyumlu olması gerektiği ifade edilmektedir (*James ve diğerleri/Birleşik Krallık* [GK], B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 67). Hukuka dayalı olma ilkesi, ayrıca iç hukukta uygulanan kanun hükümlerinin yeterli derecede erişilebilir, belirli ve öngörülebilir olmasını da içermektedir (*Beyeler/İtalya* [BD], B. No: 33202/96, 5/1/2000, § 109; *Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42; *Spaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §§ 56-61).

37. Öte yandan *Tkachenko/Rusya* (B. No: 28046/05, 20/3/2018) kararında AIHM, iç hukuktaki düzenlemelere aykırı olan bir müdahalenin de hukukilik ölçütünü karşılamadığını kabul etmiştir. Bununla birlikte herhangi bir usule aykırılığın müdahalenin hukukiliğiyle uyumsuz kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu bağlamda AIHM, hukukun doğru biçimde uygulanması ve yorumlanması konusunda sınırlı bir yetkisi olduğunu ve ulusal mahkemelerin yerine geçme gibi bir sorumluluğu olmadığını ancak bu kararların açık bir keyfîlik veya bariz takdir hatasından yoksun olmaması gerektiğini vurgulamıştır (*Tkachenko/Rusya*, § 52). AIHM sonuç olarak somut olayda iç hukukta öngörülen kamulaştırma usulüne aykırı davranıldığını tespit ederek mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir (*Tkachenko/Rusya*, §§ 53-58).

38. AIHM; vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin de yeterince ulaşılabilir, öngörülebilir ve belirli bir hukuka dayalı olması gerektiğini belirtmektedir (*Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık* [GK], B. No: 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81, 8/7/1986, § 110; *Hentrich/Fransa*, § 42). Bu bağlamda *Hentrich/Fransa* kararına konu olayda taşınmaz satışının vergi değerinin altında yapılması nedeniyle ön alım hakkının kullanılması söz konusudur. AIHM; ne zaman kullanılacağı belirli olmayan bu yetkinin öngörülemez biçimde kişiye özgü ve keyfî olarak uygulandığı, ayrıca müdahalenin dayandığı hukuki düzenlemenin keyfiliğe karşı yeterli güvenceler içermediği sonucuna varmıştır (*Hentrich/Fransa*, § 42).

V. İNCELEME VE GEREKÇE

39. Mahkemenin 3/11/2020 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

40. Başvurucu 3065 sayılı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrası ile belirlenen istisna miktarının Maliye Bakanlığınca yayımlanan 100 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile azaltılmasından yakınmıştır. Başvurucu, anılan Kanun'da istisna miktarının açık bir şekilde belirlendiğini belirterek yapılan müdahalenin kanuni dayanağı bulunmadığını ifade etmiştir. Bu kapsamda başvurucu idari düzenlemelerin kanunların uygulanma şekline ışık tutabileceğine ancak onların yerine geçemeyeceğine dikkat çekmiştir. Diğer taraftan başvurucu hatalı istisna uygulamasının ve Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası ile Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanı'na) verilen yetkinin Maliye Bakanlığınca kullanılmasının vergilerin kanuniliği ve vergide eşitlik ilkelerine aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

41. Başvurucu ayrıca açtığı davada derece mahkemeleri tarafından verilen kararlarda belirsiz ve soyut ifadelerle davanın reddine karar verilmesi nedeniyle gerekçeli karar hakkı yönünden Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

B. Değerlendirme

42. 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."

43. Anayasa'nın "Vergi ödevi" kenar başlıklı 73. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

44. 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). Başvuru, mülkiyet hakkının ihlali iddiası yanında aynı gerekçelerle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini de ileri sürmüştür. Başvurucunun şikâyetinin özünü vergilendirmenin kanuni dayanağının bulunmadığına yönelik olduğu dikkate alındığında başvuru ihlal iddialarının mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi uygun görülmüştür.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

45. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

a. Mülkün Varlığı

46. Somut olayda başvuru Şirket 2008 Nisan dönemi için resen salınan KDV ile kesilen vergi ziyai cezalarını ödemiştir. Tahakkuk ettirilip ödenen vergi tutarı kadar mülke müdahale edilmiştir.

b. Müdahalenin Varlığı ve Türü

47. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkıları belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşındığı amaçlar dikkate alındığında- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (*Ahmet Uğur Balkaner* [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, § 49; *Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; *Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 71; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 46). Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil

ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.*, § 45; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48). Somut olayda da idarenin vergi alacağını ve cezasını miktar itibarıyla tespit eden tarh işlemi şikâyet edildiğine göre bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum olmadığından müdahalenin *mülkiyetin kamu yararına kullanımının düzenlenmesi* çerçevesinde incelenmesi uygun görülmüştür.

c. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

48. Anayasa'nın 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 laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

49. Anayasa'nın 35. maddesinde, mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş; bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceği öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 62).

l. Genel İlkeler

(1) Kanunilik Ölçütü

50. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında, mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir. Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesi de *hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceğini* temel bir ilke olarak benimsemiştir. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde dikkate alınacak öncelikli ölçüt, müdahalenin kanuna dayalı olmasıdır (*Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49).

51. Hak ve özgürlüklerin, bunlara yapılacak müdahalelerin ve sınırlandırmaların kanunla düzenlenmesi bu haklara ve özgürlüklere keyfi müdahaleyi engelleyen, hukuk güvenliğini sağlayan demokratik hukuk devletinin en önemli unsurlarından biridir (*Tahsin Erdoğan*, B. No: 2012/1246, 6/2/2014, § 60).

52. Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 5). Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde

açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011).

53. Anayasa'da münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması gerekmektedir (AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017, § 57).

54. Hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı veya birden fazla yorumunun mümkün olduğu durumlarda bu yorumlardan hangisinin benimseneceği derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husustur. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanınması veya derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz (*Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 81).

55. Müdahalenin kanuna dayalı olması öncelikle şekil manada bir kanunun varlığını zorunlu kılar. Şekli manada kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir. Mülkiyet hakkına müdahale edilmesi ancak yasama organınca kanun adı altında çıkarılan düzenleyici işlemlerde müdahaleye imkân tanıyan bir hükmün bulunması şartına bağlıdır. TBMM tarafından çıkarılan şekli anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır (*Ali Hıdır Akçol ve diğ.leri* [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56).

56. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu öngörebileceği ölçüde hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğ.leri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55). Bu bağlamda müdahalenin kanuna dayalı olması, iç hukukta müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 44).

(2) Vergilendirme Yoluyla Yapılan Müdahaleler Bakımından Kanunilik Ölçütü

(a) Genel Olarak Vergilendirme

57. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi dar anlamda devletin kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini; geniş anlamda ise çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi Anayasa'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerin -yasalarla belirlenmek koşuluyla- mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda olduğu bir yükümlülüktür. Devlet bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya mali politikasının gereği olarak piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır (AYM, E.1997/62, K.1998/52, 16/9/1998).

58. Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011). Verginin niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle gözönünde tutulması gerekir (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004).

59. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş; diğer fıkralarında da bu yükümlülüğün ilkeleri gösterilmiştir (AYM, E.2005/73, K.2008/59, 21/2/2008). Devletin vergilendirme yetkisi; Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004). Böylece Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir (AYM, E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013).

(b) Vergilerin Kanuniliği

60. Devletin vergilendirme yetkisine ilişkin temel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesi, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesini özel olarak düzenlemiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. *Vergilerin kanuniliği ilkesi* olarak adlandırılan bu anayasal ilke "*Temsilsiz vergi olmaz*" ilkesine dayanmaktadır. 1215 tarihli Magna Carta Libertatum, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi, 1689 tarihli Haklar Bildirisi ve 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinde kullanılan *genel onay, parlamentonun onayı, temsilcilerin onayı* gibi kavramlar vergilerin ancak halkın temsilcilerinin rızasına dayanılarak alınabileceğini göstermektedir. Anayasa tarihimizde ise vergilendirmeye ilgili iradeyi sergileyecek organın bu iradesinin somutlaşma biçiminin ön plana çıktığı görülmektedir. 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 96. maddesinde "*Tekâlifî Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz*" kuralına, 1924 Anayasası'nın 85. maddesinin birinci fıkrasında da "*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.*" kuralına yer verilmiştir. 1961 Anayasası'nın 61. maddesinin ikinci fıkrasında "*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.*" kuralı, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ise "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" kuralı yer almıştır. Bu kurallarda ifade edilen *vergilerin kanuniliği ilkesi*, "*Temsilsiz vergi olmaz*" ilkesi ile birlikte vergilendirme yetkisinin ancak kanunla konulma koşuluna uygun olduğu takdirde kullanılabileceğini öngörmektedir.

61. Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır (AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2004/14, K.2004/84, 23/6/2004; E.2005/73, K.2008/59, 21/2/2008; E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 6). Vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla getirilmesini öngören Anayasa'nın 73. maddesi, mali yükümlülüğün yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır (AYM, E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 7).

62. Ancak vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkrada düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede kanunla belirlenmesi zorunlu olan unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir. Dolayısıyla bir kural, sırf kanunla düzenlenmesi gereken unsurların bir kısmını içermediği gerekçesiyle kanunilik ilkesine aykırı hâle gelmez (AYM, E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012).

63. Anayasa Mahkemesinin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlülüğün kanunla konulmasını öngörürken keyfi ve takdire dayalı uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli değildir (AYM, E.1986/20, K.1987/9, 31/3/1987; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011; E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012).

64. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olayın, yükümlünün, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanasını gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir (AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2005/73, K.2008/59, 21/2/2008; E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011; E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013; E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 7). Bir mali yükümlülük bu yönleri dolayısıyla kanunla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümlülükler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunlarla düzenlenmelidir (AYM, E.1986/20, K.1987/9, 31/3/1987).

65. Öte yandan kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir. Ancak yürütme organınca yapılacak düzenleme vergilendirmenin esaslı unsurlarının belirlenmesine yönelik olmamalıdır (AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2004/14, K.2004/84, 23/6/2004; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013; E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 7).

66. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergi yükümlülüklerinin *belirli*liğinin ve *öngörülebilir*liğinin, bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkında yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 42).

67. Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, istisna ve muafiyet tutarları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanasını gibi verginin belli başlı temel öğelerini ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlemiş bir kanun bükümüne dayanması gerektiği anlaşılmaktadır.

ii. İnkelerin Olaya Uygulanması

68. Başvuru konusu olayda Vergi İdaresi tarafından başvuru Şirket adına 2006/Aralık İla 2008/Eylül dönemlerine İlişkin olarak vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede idari ve yargısal makamlar müdahalenin kanuni dayanağı olarak 3065 sayılı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrası İle 4458 sayılı Kanun'un 167. maddesinin "Ulaştırmaacılıktta kullanılan eşya" kenar başlıklı 9. maddesinin (c) bendi ve maddenin son fıkrasını gerekçe göstermektedir.

69. Başvurucu, vergi kanunları İle belirlenen İstisna miktarının Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliğ İle azaltılması nedeniyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuna dayanmadığını öne sürmektedir.

70. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamında, vergiye İlişkin hukuk kurallarını yorumlama veya vergisel olay ve olguları değerlendirme gibi bir görevi bulunmamaktadır. Ancak yukarıda da değinildiği üzere somut olayda vergilendirme yoluyla başvurusunun mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin mevcut olduğu kuşkusuzdur (bkz. § 47). Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin İse yukarıda da değinildiği üzere öncelikle belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir bir kanuni temelini bulunması gerekmektedir. Diğer bir deyişle somut başvuru bakımından Anayasa Mahkemesi öncelikle mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden vergilendirmenin belirtilen şekilde kanuni bir dayanağının olup olmadığını tespit etmek durumundadır.

71. Diğer taraftan bu aşamada belirtmek gerekir ki mülkiyetin kamu yararına kullanımının kontrolü veya düzenlenmesine İlişkin müdahale türü yönünden kamu makamlarının geniş bir takdir yetkisinin olması müdahalenin kanuna dayalı olması gerektiği olgusunu değiştirmemektedir. Başka bir deyişle hangi müdahale türü olursa olsun mülkiyet hakkına ancak ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir bir kanun İle müdahale edilebileceği kuşkusuz olup müdahale türleri arasındaki farklılaşma ölçünlülük yönünden önem taşımaktadır.

72. 3065 sayılı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Kanun'un İhracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri KDV'den İstisna edilmiştir.

73. Anayasa'nın 73. maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan son fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, İstisnalar ve İndirimleriyle oranlarına İlişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmiştir. Taşınacılık İstisnasının düzenlendiği 3065 sayılı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasında İse 4485 sayılı kanun kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan belli nitelikteki araçların depolarına yalnızca yurt dışına çıkışlarda standart yakıt deposunu aşmamak üzere yapılacak motorin tesliminin KDV'den İstisna olduğu belirtilmiştir.

74. Diğer taraftan 3065 sayılı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasında İstisnanın uygulanmasına İlişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında hazırlanan tebliğ İle 4458 sayılı Kanun'un 167. maddesine

göndermede bulunulmuştur. Atıfta bulunulan maddeyle istisna ve muafiyetleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

75. Taşımacılık istisnasının belirlenmesinde Vergi İdaresince ve yargı makamlarınca dayanak alınan diğer kanun maddesi ise 4458 sayılı Kanun'un 167. maddesidir. İhracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan araçların depolarına yurt dışına çıkışlarında yapılacak istisna miktarını aşan motorin teslimlerinin KDV'ye tabi olduğu ve bu kapsamda tahakkuk ettirilecek vergilerin 4458 sayılı Kanun'un 167. maddesi taşımacılık istisnasının belirlenmesine dayanak oluşturmamaktadır. Zira bu madde *serbest dolaşıma sokulacak eşya* ile ilgili gümrük muafiyet ve istisnalarını düzenlemektedir. Somut olayda başvuru Şirket ise *ihracat rejimi* kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan araçlara (kamyon, çekici ve yarı römork) yapmış olduğu standart akaryakıt deposunu aşmayan teslimleri ile ilgili istisna hükmünden yararlanarak KDV iadesi almıştır.

76. Bunun yanı sıra 3065 sayılı Kanun'un "*İstisnaların sınırı*" kenar başlıklı 19. maddesi, açıkça diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğunu ve KDV'ye ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak 3065 sayılı Kanun'a hüküm eklenmek veya bu Kanun'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceğini belirtmektedir.

77. Ayrıca 3065 sayılı Kanun'un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrası ile istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu yetki Kanun'un nasıl anlaşılması ve uygulaması gerektiğini açıklamakla sınırlıdır. Maliye Bakanlığına istisnanın kapsamını belirleme veya daraltma konusunda herhangi bir yetki ise verilmemiştir. Maliye Bakanlığının kendisine tanınan yetkiyi 100 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde olduğu gibi başka bir tebliğe atıfla kullanmasının öünde bir engel bulunmamaktadır. Ancak kullanılan yetkinin istisnanın kapsamını belirleyici ve özellikle kapsamını daraltıcı nitelik taşıması gerekmektedir.

78. 3065 sayılı Kanun'un 14. maddesinin üçüncü bendinde "*...standart yakıt deposu miktarını aşmamak kaydıyla...*" denilmek suretiyle kanun metni içinde bir sınırlama getirildiği ancak bu sınırlamanın teslim edilecek akaryakıt miktarını net olarak ifade etmediği anlaşılmaktadır. Üst sınırı belirleyen bu kural, standart depoya yapılacak teslimlerin tümünün vergiden müstesna olduğuna işaret etmekte ve araçların standart yakıt depolarına sonradan ekleme suretiyle yapılacak müdahalelere karşı köttüye kullanımları engellemektedir.

79. Somut olayda vergi kanunları ile ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan belirli nitelikteki araçlara standart depoları esas alınarak teslim edilecek motorin miktarı kadar bir vergi istisnası getirildiği ancak anılan kanunlarda standart deponun tanımının yapılmadığı gibi her araç yönünden bu depoya teslim edilebilecek akaryakıtın miktarının belirtilmediği görülmektedir. Bu durum yurt dışına çıkarılacak eşyanın taşınmasında kullanılan araçların marka ve sınıf çeşitliliği nedeniyle uygulamada bir standardın oluşmasını güçleştirmekte ise de bu nedenle oluşan belirsizlik doğrudan 3065 sayılı Kanun'dan kaynaklanmaktadır. İdare ise belirsizliği ortadan kaldırarak bir standart oluşturmak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliğ ile belirlenen istisna miktarını esas almıştır. Maliye Bakanlığının vergi kanunlarındaki belirsiz hükümleri bu şekilde yorumlayarak bir standart oluşturması, başka bir anlatımla alt ve üst sınırları belirtilmeyen bir istisnanın kapsamını belirlemesi vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırıdır. Nitekim kanunda yer alan ve istisna miktarını belirleyen standart yakıt deposu kavramı çerçevesinde başvuru tarafından aynı maddi olguya -taşımacılık istisnası- dayalı

olarak açılan on yedi davadan on altısında derece mahkemeleri bu gerekçeyi esas alarak başvuru lehine karar vermiştir. Bu hâlde kanunda öngörülen istisnanın idare tarafından belirlenen limitler esas alınarak belirlenmesi şeklindeki mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olarak kanuni bir dayanağının mevcut olmadığı sonucuna varılmaktadır.

80. Müdahalenin kanunilik şartını sağlamadığı tespit edildiğinden Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde öngörülen diğer unsurlar olan meşru amaç ve ölçülülük kriterlerine riayet edilip edilmediğinin ayrıca değerlendirilmesine gerek görülmemiştir.

81. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

Kadir ÖZKAYA ve Yıldız SEFERİNOĞLU bu görüşe katılmamışlardır.

3. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

82. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

“(1) Esas inceleme sonunda, başvuru 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.”

83. Başvuru Şirket, ihlalin tespit edilmesini istemiş ve tazminat talebinde bulunmuştur.

84. Anayasa Mahkemesinin Mehmet Doğan ([GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018) kararında ihlal sonucuna varıldığında ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağı hususunda genel ilkeler belirlenmiştir. Anayasa Mahkemesi diğer bir kararında ise bu ilkelerle birlikte ihlal kararının yerine getirilmemesinin sonuçlarına da değinmiş ve bu durumun ihlalin devamı anlamına geleceği gibi ilgili hakkın ikinci kez ihlal edilmesiyle sonuçlanacağına işaret etmiştir (*Aliğal Alkaya ve diğerleri (2)*, B. No: 2016/12506, 7/11/2019).

85. Bireysel başvuru kapsamında bir temel hakkın ihlal edildiğine karar verildiği takdirde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırıldığından söz edilebilmesi için temel kural, mümkün olduğunca eski hâle getirmenin yani ihlalden önceki duruma dönülmesinin sağlanmasıdır. Bunun için ise öncelikle ihlalin kaynağı belirlenerek devam eden ihlalin durdurulması, ihlale neden olan karar veya işlemin ve bunların yol açtığı sonuçların ortadan kaldırılması, varsa ihlalin sebep olduğu maddi ve manevi zararların giderilmesi, ayrıca bu bağlamda uygun görülen diğer tedbirlerin alınması gerekmektedir (*Mehmet Doğan*, §§ 55, 57).

86. İhlalin mahkeme kararından kaynaklandığı veya mahkemenin ihlali gideremediği durumlarda Anayasa Mahkemesi, 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile Anayasa Mahkemesi Üçtüzüğü'nün 79. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın bir örneğinin ilgili mahkemeye gönderilmesine hükmeder. Anılan yasal düzenleme, usul hukukundaki benzer hukuki kurumlardan farklı olarak ihlali ortadan kaldırmak amacıyla yeniden yargılama sonucunu doğuran ve bireysel başvuruya özgülenen bir giderim yolunu öngörmektedir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi tarafından ihlal kararına bağlı olarak yeniden yargılama kararı verildiğinde usul hukukundaki yargılamanın yenilenmesi kurumundan farklı olarak ilgili mahkemenin yeniden yargılama sebebinin varlığını kabul hususunda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla böyle bir kararın kendisine ulaştığı mahkemenin yasal yükümlülüğü, ilgilinin talebini beklemeksizin Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı nedeniyle yeniden yargılama kararı vererek devam eden ihlalin sonuçlarını gidermek üzere gereken işlemleri yerine getirmektir (*Mehmet Doğan, §§ 58, 59; Aligül Alkaya ve diğerleri (2), §§ 57-59, 66, 67*).

87. İncelenen başvuruda mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla ihlalin idarenin işleminden/eyleminden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte derece mahkemeleri de ihlali giderememişlerdir. Bu açıdan ihlalin aynı zamanda mahkeme kararından da kaynaklandığı söylenebilir.

88. Bu durumda mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Yapılacak yeniden yargılama ise bireysel başvuruya özgü düzenleme içeren 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Bu kapsamda yapılması gereken iş, yeniden yargılama kararı verilerek Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar verilmesinden ibarettir. Bu sebeple kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Danıştay Dördüncü Dairesine (E.2009/2454) gönderilmesine karar verilmesi gerekmektedir.

89. İhlal tespitinin yeterli bir giderim sağlayacağı anlaşıldığından ayrıca tazminata hükmedilmesine gerek görülmemiştir.

90. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 239,50 TL harçtan oluşan yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA OYBİRLİĞİYLE,

B. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE Kadir ÖZKAYA ve Yıldız SEFERİNOĞLU'nun karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

C. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Danıştay Dördüncü Dairesine (E.2009/2454) GÖNDERİLMESİNE,

D. Tazminat talebinin REDDİNE,

E. 239,50 TL harçtan oluşan yargılama giderinin başvurucuya ÖDENMESİNE,

F. Ödemenin, kararın tebliğini takiben başvurunun Hazine ve 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,

G. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 3/11/2020 tarihinde karar verildi.

Başkan
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
M.Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Başvuru Numarası : 2016/3675

Karar Tarihi : 3/11/2020

KARŞI OY

1. Başvurucu şirket 2006 yılı Aralık dönemi ile 2008/Eylül dönemleri arasında gümrük kapısında yer alan gümrüksüz alan içinde akaryakıt istasyonu işletmiştir. Bu dönemde *yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve TIR'lara motorin satışı* yapmış ancak bu işlemler KDV'den istisna olduğundan satışlarda KDV tahsilatı yapmamıştır.

2. Başvurucu şirket, yüklediği ancak istisna nedeniyle indirim konusu yapmadığı KDV'nin iadesi istemiyle Vergi Dairesine başvurmuş ve yeminli mali müşavir raporuna istinaden başvurucu şirkete KDV iadesi yapılmıştır. İadenin ardından Vergi Dairesince Şirketin hesapları incelenmiş ve 2/3/2009 tarihli vergi inceleme raporu düzenlenmiştir.

3. İnceleme raporunda öncelikle söz konusu araçlara yapılan satışların tamamının istisna kapsamında olmadığı, *100 seri nolu KDV Genel Tebliğinde atıf yapılan ilgili mevzuata göre her bir aracın standart depo ölçüleri* ile sınırlı olacak şekilde KDV'den istisna edildiği belirtilmiştir. *Standart depo ölçülerinin* ise ilgili Bakanlar Kurulu kararı ile tır çekicilerinde 550 litre, istiap haddi 15 tona kadar olan kamyon ve tankerler için 300 litre, istiap haddi 15 tonu aşan kamyon ve tankerler için 400 litre olarak belirlendiği dolayısıyla bu satış miktarlarını aşan kısma haksız istisna uygulanarak KDV iadesi alındığı sonucuna varılmıştır. Bu sonuca göre hesaplama yapılarak 2006 yılı Aralık dönemi ile 2008/Nisan dönemleri için 17 ayrı vergi ceza ihbarnamesiyle tek kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır.

4. Başvurucu şirket, söz konusu ihbarnamelerden 16 tanesi için İstanbul 5. Vergi Mahkemesinde dava açmış ve davaların kabulüyle tarhiyatların kaldırılmasına karar verilmiştir. Kararlar Danıştay Dokuzuncu Dairesince onanarak kesinleşmiş olup bireysel başvuru konusu değildir.

5. Başvurucu şirket 2008 Nisan dönemi için yapılan tarhiyata ise 100 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin söz konusu atfı düzenleyen *"II sayılı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebliğ kapsamında yapılacak motorin teslimleri girmektedir."* kısmının iptali talebiyle birlikte Danıştay Dördüncü Dairesinde dava açmıştır. Danıştay Dördüncü Dairesi davayı reddetmiş ve karar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından onanarak kesinleşmiştir. Bunun üzerine başvurucu bireysel başvuruda bulunmuş ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

6. Mahkememiz çoğunluğunca, Maliye Bakanlığının kendisine tanınan yetkiyi istisnanın kapsamını belirleyici ve özellikle kapsamını daraltıcı nitelikte kullandığı, böylece Kanun'da alt ve üst sınırları belirtilmeyen istisnanın kapsamının Maliye Bakanlığınca belirlenmiş olduğu, bu durumun ise vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı olduğu sonucuna varılarak mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Mahkememiz çoğunluğunca varılan ihlal sonucuna aşağıda açıklanan nedenlerle tarafımızca iştirak edilememiştir.

7. Vergilendirme hiç şüphesiz mülkiyet hakkına yapılan bir müdahaledir. Mülkiyet hakkı da temel insan haklarından biridir. Demokratik hukuk devletlerinde temel haklara müdahale ancak kanunla yapılabilir. Nitekim demokratik hukuk devletini benimseyen Anayasamızın 13. maddesinde temel hakların ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmiştir. Mülkiyet hakkının güvence altına alındığı Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkının

ancak kanunla sınırlanabileceği ayrıca vurgulanmıştır. Vergilendirmeye ilişkin temel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesinde de -temel haklara müdahale olan- vergilerin ancak kanunla konulup kaldırılabilmesi ve değiştirilebileceği bir kez daha vurgulanmıştır. Temel haklara müdahaleyle ilişkin genel ilkelerin özel bir yansıması olan ve 73. maddede belirtilen *Verginin kanuniliği* ilkesinin amacı *temsilsiz vergi olmaz* yani yürütme organının değil, ancak halkın temsilcilerinden oluşan parlamentoların iradesiyle halktan vergi toplanabileceği ilkesini hayata geçirmektir.

8. Özetle, Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan temel haklara müdahalenin ancak kanunla olabileceğini belirten genel kuralın mülkiyet hakkı yönünden yansıması 35. maddenin ikinci fıkrası iken bu hakka bir müdahale olan vergilendirmeye ilişkin yansıması ise 73. maddenin üçüncü fıkrasıdır.

9. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına (olay tarihinde Bakanlar Kuruluna) verilebileceği belirtilmiştir.

10. Bununla birlikte yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir yasa kuralının Anayasa'ya uygun olabilmesi için temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz, geniş bir alanı yürütmenin düzenlemesine bırakmaması gerekir (AYM, E.2012/76, K. 2013/44, 20/3/2013).

11. Diğer taraftan, kanunların kazuistik bir yöntemle çıkarılması ve her olayı açıklayıcı şekilde hükümler içermesi hayatın olağan akışına uymadığı gibi kanunların genelliği ilkesiyle de bağdaşmaz. Anayasa Mahkemesinin birçok kararında da vurgulandığı üzere kanunun temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırları belirlemesi gerekli ve aynı zamanda yeterlidir.

12. Anayasa Mahkemesi 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 gerektiğini daha önce vurgulamıştır. Ancak her zaman kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği, bu sebeple kanuni düzenlemelerde mevcut olan yoruma ihtiyaç duyulan hususların ise uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği açıklanmıştır (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 53).

13. Anayasa Mahkemesinin bugüne kadarki gerek norm denetimi gerekse bireysel başvuru kararlarında *vergilerin kanuniliği* ilkesinde iki hususun öne çıktığını söylemek mümkündür. Birincisi kanunun hukuki belirlilik ve ulaşılabilirlik koşullarına uygun olup olmadığı; ikincisi ise vergi kanununda yürütme organına verilen yetkinin, yasama yetkisinin devri mahiyetinde olup olmadığı yani yürütme organına vergi koyma kaldırma değiştirme yetkisinin verilip verilmediği veya böyle bir yetkisi olmadığı halde yürütme organının vergi koyma, kaldırma, değiştirme mahiyetinde işlem tesis edip etmediğidir.

14. Mülkiyet hakkına vergi kaynaklı müdahalelerin kanunilik denetiminin de bu iki unsur yönünden yapılması gerekmektedir.

15. Somut olayda çoğunluğun, ikinci unsur yönünden sorun görüldüğü anlaşılmaktadır (bkz. karardaki 79. paragraf). Oysa aşağıda açıklanacağı üzere her iki unsur yönünden de bir sorun yoktur.

16. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasında; ticari, sınai, 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 mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların verginin mükellefi olduğu belirtilmiştir.

17. Kanun'un 14. maddesinde ise *taşımacılık istisnasına* yer verilmiştir. 14. maddeye 27/4/2006 tarihli ve 5493 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle (3) numaralı fıkra eklenmiştir. 1/6/2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren fıkra ile Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisna tutulmuş ayrıca *Maliye Bakanlığının bu istisna uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkili olduğu* belirtilmiştir.

18. Diğer taraftan 5493 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle 4760 sayılı ÖTV Kanunu'na eklenen 7/A maddesiyle istisna hükmü ÖTV için de getirilmiştir. Anılan maddede Maliye Bakanlığına istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetki verilmiştir. Kanun'un gerekçesinde "standart depo" teriminin, Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinin (9) numaralı fıkrasının (c) bendi hükmü kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan miktardaki akaryakıtın bulunduğu standart depoları ifade ettiği vurgulanmıştır.

19. Söz konusu yasal değişikliklerin ardından Maliye Bakanlığı tarafından ilgili maddelerde verilen *istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirleme* yetkisine istinaden Maliye Bakanlığı tarafından hem ÖTV Kanunu hem de KDV Kanunu için iki ayrı genel tebliğ yayımlanmıştır. 11 seri nolu ÖTV Genel Tebliği 7/9/2006 tarihli ve Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Genel Tebliğ'de *Standart Yakıt Deposu -5493 sayılı Kanun'un gerekçesine uygun şekilde- Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinin (9) numaralı fıkrasının (c) bendi hükmü kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depolar olarak tanımlanmıştır.*

20. ÖTV genel tebliğinden bir hafta sonra 100 seri nolu KDV Kanunu Genel Tebliği 14/9/2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tebliğde, *İstisna kapsamına, 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebliğ kapsamında yapılacak motorin teslimlerinin girildiği* belirtilmiştir.

21. 11 seri nolu ÖTV Genel Tebliğinin atıfta bulunduğu Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi serbest dolaşıma sokulacak eşyanın maddede belirtilenlerin gümrük vergilerinden muaf olduğunu düzenlemektedir. Maddenin (9) numaralı fıkrasının (c) bendiyle *ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağlar* muafiyet kapsamında sayılmıştır. 167. maddenin son fıkrasında ise birinci fıkranın (3) ile (12) numaralı bentlerinde yer alan eşyayı geliş süreleri dâhil tanımlamaya, bunların cins, nevi ve miktarlarını belirlemeye, muafiyet ve istisna uygulanacak tutarları sifıra kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkartmaya ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşya itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya ve ticari mahiyette bulunmayan vergiye tabi eşyadan alınacak gümrük vergilerini göstermek üzere ilgili kanunlarda belirtilen hadleri geçmemek şartıyla tek ve maktu bir tarife uygulamaya Cumhurbaşkanına (olay tarihinde Bakanlar Kuruluna) yetki verilmiştir (bkz. kararda 27. ve 28. paragraflar).

22. Anılan yetkiye istinaden Bakanlar Kurulunca "Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar" 5/2/2000 tarihli ve 23955 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kararda "b) Standart depo deyimi, özel ve ticari ulaşım araçlarında, üretici tarafından aynı türde olan bütün ulaşım araçlarına kalıcı olarak yerleştirilen ve kalıcı düzeni, hem yakıtın doğrudan sevk edilmesine ve hem de nakliye sırasında uygun olduğu yerlerde soğutma ve diğer sistemlerin işletilmesine imkan sağlayan depo" olarak tanımlanmıştır (bkz. kararda 29. paragraf).

23. Başvurunun konusunu oluşturan yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve TIR'lara motorin teslimine istisna getiren 5493 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinin ardından bu düzenlemeye paralel olarak anılan Bakanlar Kurulu Kararında da düzenleme yapılmıştır. Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 103. maddesinde motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin standart depoları ile ilgili olarak düzenlemeler yapmaya ve standart depolarda mevcut bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt miktarını, ilgili kurum ve kuruluşların da görüşleri alınmak suretiyle belirlemeye Gümrük Müsteşarlığının yetkili olduğu düzenlenmişken Bakanlar Kurulu 6/6/2006 tarihili düzenlemeyle anılan maddeyi değiştirmiş ve kendisi doğrudan motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt miktarının TIR çekicilerinde 550 litre, istiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dahil) kamyon ve tankerlerde 300 litre, istiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litre aşamayacağını belirlemiştir (bkz. kararda 30. paragraf).

24. Buraya kadar aktarılan kanun ve kanun altı düzenlemelerden görüldüğü üzere kanun koyucu 5493 sayılı Kanun'la yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve TIR'lara motorin satışını hem KDV'den hem de ÖTV'den istisna tutmuş ve buna ilişkin düzenlemeleri Gümrük Kanunu'nu da gözeterek bir bütün olarak yapmıştır. Kanunilik incelemesinde bu bütünlüğün ve aynı zamanda KDV, ÖTV ve Gümrük Kanunları arasındaki ilişkinin gözden kaçırılmaması gerekir.

25. Bu bağlamda, söz konusu düzenlemenin bütüncül niteliği gözönüne alındığında istisna uygulamasında oldukça önemli olan standart depo teriminin KDV, ÖTV, Gümrük Kanunlarının tamamı için aynı anlamı ifade ettiği ve spesifik litre karşılığının, verilen yetki kapsamında Bakanlar Kurulunca belirlenerek ilan edildiği anlaşılmaktadır. Bakanlar Kurulunca yapılan bu belirleme standart depo teriminin içerdiği kısmi muğlaklığı gidermekten ibarettir. Bakanlar Kurulunca bu belirleme yapıldıktan sonra hem KDV Kanununun'un 14. maddesinde hem de ÖTV Kanununun'un 7/A maddesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden çıkarılan genel tebliğlerle bu Bakanlar Kurulu kararına yollamada bulunulmasının kanunilik ilkesini ihlal ettiği söylenemez.

26. Öte yandan yukarıda olayların anlatımında belirtilen mevzuata ilişkin yürürlük ve ilan tarihleri de göz önüne alındığında 5493 sayılı Kanun'la istisna hükmü getirildikten hemen sonra Bakanlar Kurulunun istisna tutulan standart depo ölçülerini (miktarlarını) ilan ettiği, bunu takiben 11 nolu ÖTV genel tebliğiyle bu Bakanlar Kurulu Kararına atıfta bulunularak ÖTV istisnası uygulamasının belirlendiği, bir hafta sonra da 100 nolu KDV genel tebliğinde bu ÖTV tebliğine atıfta bulunularak KDV uygulamasının belirlendiği anlaşılmaktadır. Böylece yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve TIR'lara motorin satışını yapacak mükelleflerin satışlarında standart depo ölçüsü olarak kabul edecekleri miktarlar 14/9/2006 tarihi itibarıyla tereddütte yer bırakmayacak şekilde ortaya konulmuştur. Dolayısıyla olayda başvuru hakkında yapılan tarihyatların 2006 yılı Aralık dönemi ile 2008/Eylül dönemleri arasında kapsadığı gözetildiğinde kanunilik ilkesinin gereklerinden olan belirlilik yönünden de bir sorun bulunmadığı açıktır.

27. Sonuç olarak, somut olayda mülkiyet hakkına yapılan müdahalede kanunilik koşulunun sağlandığı görüştünde olduğumuzdan çoğunluk kararına katılmadık.

Başkan
Kadir ÖZKAYA

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU