



TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ

İKİNCİ BÖLÜM

KARAR

ÇOLAKOĞLU İNŞAAT TURİZM ENERJİ ÜRETİMİ SANAYİ VE TİCARET
ANONİM ŞİRKETİ VE KANIK İNŞAAT LİMİTED ŞİRKETİ BAŞVURUSU

(Başvuru Numarası: 2019/40353)

Karar Tarihi: 28/6/2022

R.G. Tarih ve Sayı: 2/9/2022 - 31941

İKİNCİ BÖLÜM

KARAR

Başkan : Kadir ÖZKAYA
Üyeler : Engin YILDIRIM
Rıdvan GÜLEÇ
Yıldız SEFERİNOĞLU
Kenan YAŞAR
Raportör : Ayhan KILIÇ
Başvurucular : 1. Çolakoğlu İnşaat Turizm Enerji Üretimi Sanayi ve Ticaret
Anonim Şirketi
2. Kanık İnşaat Limited Şirketi
Başvurucular Vekili: Av. Sevgi DEMİRTAŞ

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, vergiyi doğuran işlemin vergi istisnası kapsamında olduğunu tevsik eden belgenin iptali nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 11/12/2019 tarihinde yapılmıştır. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

3. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına gönderilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

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

5. Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü 8. Bölge Müdürlüğü (DSİ) tarafından "*Ağrı Ovası yazıcı sulaması 2. kısım inşaatı*" işi için ihale açılmıştır. Başvurucu Şirketlerden oluşan iş ortaklığı ihaleye teklif sunmuştur. Açık ihale usulüyle yapılan ve yabancı istekliye de açık olan ihaleye yabancı bir firmanın da dâhil olduğu H.Ö.-Ü. Construction Company İş Ortaklığı da teklif vermiştir. 28/2/2018 tarihinde yapılan ihale, başvuru Şirketlerden müteşekkil iş ortaklığının üzerinde kalmıştır.

6. Başvurucular 18/5/2018 tarihinde Ekonomi Bakanlığına müracaat ederek 18/5/2017 tarihli ve 30070 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2017/4 sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ'in (İhracat Tebliği) 6. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a-1) bendi uyarınca vergi, resim ve harç istisna belgesi (istisna belgesi) verilmesini talep etmiştir. Eksik belgeleri tamamlaması istenen başvurucular 21/5/2018 tarihinde bir kez daha müracaatta bulunmuştur. Ekonomi Bakanlığının 21/5/2018 tarihli işlemiyle başvuruculara istisna belgesi verilmiştir.

7. Başvurucuların üzerinde kalan ihale, istisna belgesinin verilmesi üzerine 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi uyarınca damga vergisinden, 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca da harçtan müstesna hâle gelmiştir.

8. DSİ tarafından Ekonomi Bakanlığına gönderilen 22/5/2018 tarihli yazıda, H.Ö.-Ü. Construction Company İş Ortaklığının teklifinin belge eksikliği sebebiyle değerlendirme dışı bırakıldığı belirtilmiştir. Bunun üzerine Ekonomi Bakanlığı 21/5/2018 tarihli istisna belgesini iptal etmiş ve durumu 30/5/2018 tarihli yazıyla başvuruculara bildirmiştir.

9. İstisna belgesinin iptalinden sonra -başvurucuların iddiasına göre- başvurucular adına 424.446,77 TL damga vergisi, 254.757,61 TL harç ile bunların yüzde ellisi oranında vergi ziyai cezası tarh edilmiştir.

10. Başvurucular, istisna belgesinin geri alınmasına ilişkin işlemin iptali istemiyle 23/7/2018 tarihinde Ankara 13. İdare Mahkemesinde (İdare Mahkemesi) dava açmıştır. İdare Mahkemesi 2/8/2018 tarihinde görevsizlik kararı vererek dava dosyasının Ankara Vergi Mahkemesine gönderilmesine hükmetmiştir. Dosyanın gönderildiği Ankara 3. Vergi Mahkemesi (Vergi Mahkemesi) 8/11/2018 tarihinde, eksiklik bulunduğu gerekçesiyle dava dilekçesinin reddine karar vermiştir.

11. Başvurucular 20/11/2018 tarihinde dava dilekçesini yenilemiştir. Yenilenen dava dilekçesinde başvurucular, istisna belgesi verilmesinin koşullarının oluştuğunu, nitekim bunun idarece tespit edilerek istisna belgesinin düzenlendiğini belirtmiş; şartları oluştuğu belirlenerek verilen istisna belgesinin geri alınmasının hukuka aykırı olduğunu ileri sürmüştür.

12. Davalı Ticaret Bakanlığının savunma yazısında, 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde istisnanın ancak ihalenin yabancı firmalara açık olması ve yabancı bir firma tarafından ihaleye teklif verilmesi şartına bağlandığı belirtilmiştir. Savunma yazısında, H.Ö.-Ü. Construction Company İş Ortaklığının teklifinin değerlendirmeye alınmaması sebebiyle yabancı firmanın teklif sunması şartının gerçekleşmediği vurgulanmış, dolayısıyla 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesindeki istisnanın uygulanmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

13. Vergi Mahkemesi 11/3/2019 tarihinde davayı reddetmiştir. Kararın gerekçesinde 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesindeki istisnayla amaçlanan döviz kazandırıcı faaliyetlerin teşvik edilmesi olduğu belirtilmiş, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin ise Kanun'da sayılan kamu yatırımlarından

uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan firmaların faaliyetleri olarak sıralandığı ifade edilmiştir. Kararda, gerçekleşen bir ihalenin uluslararası ihale olarak tanımlanabilmesi için yabancı firmalarca ihaleye katılma yeterliliğini haiz, geçerli ve değerlendirmeye alınabilecek nitelikte bir teklif sunulması gerektiği vurgulanmıştır. İhaleye katılan tek yabancı istekli olan H.Ö.-Ü. Construction Company İş Ortaklığının teklifinin hiç değerlendirmeye alınmadığına işaret eden Vergi Mahkemesi, başvurularda verilen istisna belgesinin geri alınmasının hukuka uygun olduğunu açıklamıştır.

14. Başvurucular bu karara karşı istinaf yoluna başvurmuştur. Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi 10/10/2019 tarihinde istinaf istemini esaslan ve kesin olarak reddetmiştir. Nihai karar 11/11/2019 tarihinde başvurularda tebliğ edilmiştir.

15. Anayasa Mahkemesi 24/12/2020 tarihli ve E.2020/15, K.2020/78 sayılı kararıyla 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresini Anayasa'nın 13., 48. ve 73. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Kararın ilgili kısmı şöyledir:

"...

7. İtiraz konusu ibarelerin de yer aldığı kurallarda, uluslararası ihalenin, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihale olduğu hükme bağlanmıştır. Bir ihalenin, kurallarda yer alan şartları taşıyarak uluslararası ihale niteliğine sahip olması, ihaleyi kazanan yüklenicinin ihale konusu işle ilgili faaliyetlerinin döviz kazandırıcı faaliyet olarak kabul edilmesini ve bu suretle damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabilmesini sağlamaktadır. Kurallarda uluslararası nitelikteki kamu ihaleleri yönünden ihalelere katılımı ve sözleşme şartlarını etkileyen önemli bir unsur olan vergi ve harç istisnasının şartı düzenlenmektedir. Bu nedenle kuralların sözleşme özgürlüğünü sınırladığı anlaşılmaktadır.

...

9. ... Anayasa'nın 13. maddesi hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceğinin temel bir kural olarak benimsemiştir. Bu çerçevede sözleşme özgürlüğüne yapılan sınırlamalarda dikkate alınacak öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Ancak Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

10. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke 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.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

11. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında 'Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır' denilmek suretiyle verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyf uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

12. Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetleri de kapsamaktadır (AYM, E.2016/1, K.2017/81, 29/3/2017, § 5). Bazı ekonomik, sosyal veya mali politikaların gerçekleşmesini sağlamak amacıyla, anayasal ilkelere bağlı kalmak koşuluyla mali yükümlülüklerin kaldırılması konusunda takdir yetkisi bulunan kanun koyucunun bu yetkisini birtakım kişi veya kişi gruplarına muafiyet tesis etmek veya verginin konusuna giren bir unsuru vergiden istisna tutmak yoluyla kullanması durumunda da, muafiyet veya istisna tanınan konuların, şartların ve mali yükümlülük çeşitlerinin kanunilik ilkesi gereği kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.

13. Vergilemede belirlilik ilkesi ise, vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belirli ve kesin olmasını, kanun metnlerinin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Buna göre matrah, tarh ve tahsil zamanı ve yöntemi, verginin tarh ve tahsiline yetkili idare ile muafiyet ve istisna hükümleri gibi vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının esaslı unsurlarına ilişkin düzenlemeler makul bir düzeyde öngörülebilir nitelikte olmalıdır (AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19/9/2019, § 14, E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014).

14. İtiraz konusu kuralların yer aldığı 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinde, döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi istisnası; 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde ise, döviz kazandırıcı faaliyetlerde harç istisnasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerin ve düzenlenen kâğıtların damga vergisinden ve harçlardan müstesna olduğu belirtilmiştir. Her iki maddede yer alan itiraz konusu kurallar aynı amaçla ihdas edilmiştir.

15. 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinde döviz kazandırıcı faaliyetler, ihracat işlemleri ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetler olarak ikiye ayrılmıştır.

16. Söz konusu maddelerin (1) numaralı fıkralarında, madde metninde sayılan ihracata ilişkin işlemler ile düzenlenen kâğıtların damga vergisinden ve harçlardan müstesna olduğu kuralına yer verilmiştir. Anılan maddelerin (2) numaralı fıkralarında ise, vergi, resim, harç istisnası belgesine bağlanan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kâğıtların ve yapılan işlemlerin damga vergisinden ve harçlardan müstesna olduğu düzenlenmiş ve devamında on sekiz bent hâlinde diğer döviz kazandırıcı faaliyetler sayılmıştır.

17. Diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerin bir kısmını 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin (2) numaralı fıkralarının (a), (e), (j) ve (l) bentlerinde yer alan ve kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye konu edilen faaliyetler oluşturmaktadır.

18. Buna göre anılan bentlerde yer alan faaliyetlerin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında kabul edilmesi için, vergi, resim, harç istisnası belgesine bağlanmış ve ilgili bentlerde yer alan diğer şartların gerçekleşmiş olmasının yanı sıra bu faaliyetlere ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkılmış olması da gerekmektedir. Uluslararası ihalenin tanımı ise, 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinin ve 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin itiraz konusu ibarelerin de yer aldığı (4) numaralı fıkralarında yapılmıştır. Bu tanım uyarınca uluslararası ihale, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkarılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaledir.

19. Buna göre bir ihalenin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması ve yabancı firmalarca teklif verilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, ihaleyi kazanan yüklenicinin damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabilmesi için ihale şartnamesinde ihalenin, yerli ve yabancı katılımcılara açık olduğuna ilişkin bir ibarenin bulunması yeterli değildir. Ayrıca bu ihaleye yabancı firmaların katılmış ve bu firmalar tarafından teklif verilmiş olması gerekmektedir. Bununla birlikte ihale şartnamesinde ihalenin yerli ve yabancı katılımcılara açık olduğunun belirtilmesi, bu ihaleye yabancı istekliler tarafından teklif verileceği anlamına gelmemekte olup bu ihalelerde her zaman için yabancı istekliler tarafından teklif verilmemesi ihtimali bulunmaktadır.

20. Bunun yanı sıra kamu hukukuna tâbi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usuller ile ihale süreci 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda düzenlenmiştir. İhale yapacak olan idare, anılan Kanun uyarınca ihale öncesi hazırlık sürecinde tamamlanması gereken işlemler ile birlikte ihale şartnamelerini de içeren ihale dokümanını hazırladıktan sonra ihaleyi ilan eder. İhalenin ilanının ardından, ihale dokümanı alan ve şartnamede belirtilen yeterlik şartlarını haiz kişiler tekliflerini idareye sunarlar. İdarece isteklilerin tekliflerinin değerlendirilmesi ve karara bağlanması ile ihale kararının ihale yetkilisi tarafından onaylanmasının ardından sözleşme aşamasına geçilir.

21. Buna göre ihale şartnamesinde belirtilen yeterlik şartlarını taşıyan ve ihaleye teklif veren istekliler, idareye tekliflerini sunma aşamasında ihaleye teklif sunan diğer katılımcıların kimler olduğunu ve yabancı firmalarca teklif verilişini, dolayısıyla ihalenin uluslararası ihale kapsamında kabul edilip edilmeyeceğini bilmemektedirler. Bu durumda ihale uhdesinde kalan katılımcının, ihale süreci tamamlanana kadar ihaleden kaynaklanan damga vergisi ve harç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağını öngöremeyeceği açıktır.

22. Yukarıda belirtildiği üzere vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınması olmakla birlikte kanun koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu vergi dışında bırakabilmektedir. Ancak bunu yaparken vergilendirmenin diğer unsurlarında olduğu gibi vergi muafiyeti ve istisnasına ilişkin düzenlemelerin de makul bir düzeyde belirli ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Nitekim ancak bu sayede kişiler açısından vergi yükümlülüğünün sınırlarının öngörülebilmesi mümkün hâle gelir. Bu bağlamda, ihaleye katılacak isteklilerin, ihale sürecine ilişkin olarak damga vergisi ve harç ödemelerine ilişkin mali bir yükümlülük ile karşılaşp karşılaşmayacaklarını öngörebilmeleri ve bunu bilerek hareket etme imkanına sahip olmaları gerekmektedir.

23. Bir ihalenin yerli ve yabancı katılımcılara açık olması bu ihalenin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için yeterli olmayıp ayrıca yabancı firmalarca da teklif verilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede ihaleye yabancı firmalarca teklif verilişine göre

ihalenin uluslararası ihale niteliği değişmektedir. İhalenin ilanı ile birlikte ihaleye katılmak isteyen isteklilerin, teklif vermeden önce kapsamlı bir maliyet çalışması yapmaları ve bu çerçevede, fiyat araştırması, iş kalemlerinin belirlenmesi gibi sektörel araştırmalar ile iktisadi ve teknik çalışmalar sonucunda ortaya çıkan maliyet hesabına uygun bir teklif sunmaları doğaldır. Bununla birlikte teklif sunma aşamasında, ihaleye uluslararası ihale niteliği kazandıracak olan yabancı firmalarca da teklif verilmesi şartının gerçekleşip gerçekleşmeyeceği bilinemediğinden damga vergisi ve harç ödemelerinin maliyet hesabına dahil edilip edilmemesi hususunda katılımcılar açısından öngörülemez ve belirsiz bir durumun ortaya çıktığı açıktır. Bu durum ise ihale uhdesinde kalan katılımcının söz konusu ihaleden kaynaklanan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar nedeniyle ödemek zorunda olduğu damga vergisi ve harçlara ilişkin istisnadan yararlanma imkânının bulunup bulunmadığı konusunda bir belirsizliğe yol açmaktadır.

24. Ayrıca ihaleye teklif sunan katılımcıların, idareye tekliflerini sunma aşamasında diğer katılımcıların kimler olduğunu ve yabancı firmalarca teklif verilip verilmediğini bilme imkânları bulunmadığı gibi yabancı firmalarca teklif verilip verilmemesi durumuna göre tekliflerini revize edebilmeleri veya ihaleye birden fazla teklif sunabilmeleri de mümkün değildir.

25. Bu çerçevede ihale uhdesinde kalan katılımcının söz konusu ihaleden kaynaklanan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar nedeniyle damga vergisi ve harç istisnasından yararlanma imkânının bulunup bulunmadığı konusunda oluşan öngörülemezliği ortadan kaldıracak herhangi bir kanuni güvencenin veya mekanizmanın bulunmadığı görülmektedir.

26. Bu itibarla kurallarda bir ihalenin uluslararası ihale niteliğinde kabul edilmesi ve bu sayede döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilmek suretiyle damga vergisi ve harç istisnasının uygulanması için öngörülen yabancı firmalarca da teklif verilmesi şartının hukuki öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olacak şekilde düzenlendiği sonucuna ulaşılmıştır.

27. Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 13., 48. ve 73. maddelerine aykırıdır. İptalleri gerekir."

IV. İLGİLİ HUKUK

16. 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinin ilgili kısmı (Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarihli ve E.2020/15, K.2020/78 sayılı kararıyla iptal edilen ibare de dâhil) şöyledir:

"...

2. Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan aşağıda sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

a) Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen ana yüklenici firmaların (alt yükleniciler hariç);

i) *Tam mükellef olması hâlinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları teslim, hizmet ve faaliyetler ile tam mükellef imalatçı firmaların, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,*

ii) *Dar mükellef olması hâlinde, söz konusu firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten tam mükellef imalatçı firmaların (iş i taahhüt eden firmalar dâhil) yapacakları satış ve teslimleri,*

iii) *Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı hâlinde, tam mükellef firmaya kendi faaliyeti oranında, diğer firmaya ise (ii) alt bendi çerçevesinde tam mükellef firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,*

iv) *Yukarıda belirtilen (i), (ii) ve (iii) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara proje süresince yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları.*

...

4. Bu maddenin uygulamasında;

Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,

Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi: Döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmek amacıyla damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için alınması ve ibraz edilmesi gereken, vergiye tabi kâğıdın düzenlendiği tarihte geçerli Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen belgeyi,

ifade eder.

..."

17. 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin ilgili kısmı (Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarihli ve E.2020/15, K.2020/78 sayılı kararıyla iptal edilen ibare de dâhil) şöyledir:

"...

2. Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan aşağıda sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla harçtan müstesnadır.

a) Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen ana yüklenici firmaların (alt yükleniciler hariç);

i) Tam mükellef olması hâlinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları teslim,

hizmet ve faaliyetler ile tam mükellef imalatçı firmaların, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,

ii) Dar mükellef olması hâlinde, söz konusu firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten tam mükellef imalatçı firmaların (işî taahhüt eden firmalar dâhil) yapacakları satış ve teslimleri,

iii) Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı hâlinde, tam mükellef firmaya kendi faaliyeti oranında, diğer firmaya ise (ii) alt bendi çerçevesinde tam mükellef firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

iv) Yukarıda belirtilen (i), (ii) ve (iii) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara proje süresince yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları.

...

4. Bu maddenin uygulamasında;

Uluslararası ihale: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen ihaleyi,

Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi: Döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmek amacıyla harç istisnası uygulanabilmesi için alınması ve ibraz edilmesi gereken, harca konu işlemin yapıldığı tarihte geçerli Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen belgeyi,

ifade eder.

..."

V. İNCELEME VE GEREKÇE

18. Anayasa Mahkemesinin 28/6/2022 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucuların İddiaları

19. Başvurucular, ihaleye yabancı firmanın katıldığını ve istisna belgesi düzenlenmesinin şartlarının oluştuğunu belirtmiş; istisna belgesinin sonradan geri alınmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini ihlal ettiğini savunmuştur. Başvurucular, İhracat Tebliği'nde yabancı firmalar tarafından verilen teklifin geçerli olması şartının bulunmadığını ileri sürmüştü; belirlilik koşulu sağlamayan müdahalenin mülkiyet hakkını ve adil yargılanma hakkını ihlal ettiği iddiasında bulunmuştur.

B. Değerlendirme

20. 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."

21. 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). Başvurucuların temel şikâyeti girdikleri ihalenin vergiden müstesna olduğunu tespit eden belgenin öngörülebilirlik ilkesine aykırı olarak geri alınmasına yöneliktir. Başvurucular, adil yargılanma hakkına yönelik şikâyetler de ileri sürmüş ise de iddianın bir bütün olarak mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi uygun görülmüştür.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

22. 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

23. Somut olayda başvuru adında düzenlenen istisna belgesinin geri alınması, başvuru üzerinde kalan ihale dolayısıyla damga vergisi ve harç yükümlüsü olması sonucunu doğurmuştur. Vergisel yükümlülüklerin mal varlığında azalmaya yol açtığı konusunda tereddüt yoktur (*Yapı ve Kredi Bankası Anonim Şirketi (2)*, B. No: 2018/14110, 9/6/2021, § 37).

b. Müdahalenin Varlığı ve Türü

24. Anayasa'nın 35. maddesi ile mülkiyet hakkına temas eden diğer hükümleri birlikte değerlendirildiğinde Anayasa'nın mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili üç kural ihtiva ettiği görülmektedir. Buna göre Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle *mülkten barışçıl yararlanma hakkına* yer verilmiş; ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında, genel olarak mülkiyet hakkının hangi koşullarda sınırlanabileceği belirlenerek aynı zamanda *mülkten yoksun bırakmanın* şartlarının genel çerçevesi de çizilmiştir. Maddenin son fıkrasında ise mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı kurala bağlanmak suretiyle devletin *mülkiyetin kullanımını kontrol etmesine ve düzenlemesine* imkân sağlanmıştır. Anayasa'nın diğer bazı maddelerinde de devlet tarafından mülkiyetin kontrolüne imkân tanıyan özel hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin düzenlenmesi, mülkiyet hakkına müdahalenin özel biçimleridir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, §§ 55-58).

25. Vergi ve benzeri yükümlülüklerin devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; *Yapı ve Kredi Bankası Anonim Şirketi (2)*, § 39).

c. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

26. 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 lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

27. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilmesi öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözonünde bulundurulması gerekmektedir. Anılan madde uyarınca temel hak ve özgürlükler, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaksızın Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, § 62). Bu bağlamda öncelikle müdahalenin kanuni dayanağının bulunup bulunmadığı incelenmelidir.

28. 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 ilkelerin düzenlendiği Anayasa'nın 13. maddesinde de *hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceği* temel bir ilke olarak benimsenmiştir. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde dikkate alınacak öncelikli ölçüt, müdahalenin kanuna dayalı olmasıdır. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır (*Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49).

29. Müdahalenin kanuna dayalı olması öncelikle şekli 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. Hak ve özgürlüklere 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 hakka yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır (*Ali Hıdır Akyol ve diğerleri* [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56).

30. Hak ve özgürlüklerin, bunlara yapılacak müdahalelerin ve sınırlandırmaların kanunla düzenlenmesi bu haklara ve özgürlüklere keyfi müdahaleyi engelleyen ve hukuk güvenliğini sağlayan demokratik hukuk devletinin en önemli unsurlarından biridir (*Tahsin Erdoğan*, B. No: 2012/1246, 6/2/2014, § 60). Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu öngörebileceği kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55). Müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince erişilebilir ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44).

31. Olayda Ekonomi Bakanlığı, başvurucular üzerinde kalan ihaleyle ilgili işlemlerin 448 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi uyarınca damga vergisinden, 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesi uyarınca da harçtan müstesna olduğunu gösteren istisna belgesi düzenlemiştir. İstisna belgesinin düzenlenmesinin koşullarından biri de ihaleye yabancı firmanın katılmış olmasıdır. Ancak başvurucular adına düzenlenen istisna belgesi ihaleye katılan yabancı firmanın teklifinin belge eksikliği nedeniyle değerlendirmeye alınmadığının anlaşılması üzerine geri alınmıştır. Buna bağlı olarak başvurucular damga vergisi ve harç ödeme yükümlülüğü altına girmiştir.

32. Başvurucuların temel iddiası ihaleye teklif sunan yabancı firmanın teklifinin değerlendirmeye esas alınmamasının 448 sayılı Kanun'un ek 2. maddesi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesindeki istisnalardan yararlanmaya engel oluşturmadığı, aksi yorumun kanunilik koşulunu sağlamadığı yönündedir.

33. Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarihli ve E.2020/15, K.2020/78 sayılı kararında bir ihalenin uluslararası ihale niteliğinde kabul edilmesi ve bu sayede döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilmek suretiyle damga vergisi ve harç istisnasının uygulanması için öngörülen *yabancı firmalarca da teklif verilmesi* şartının hukuki öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olacak şekilde düzenlendiği sonucuna ulaşılarak 488 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresi ile 492 sayılı Kanun'un ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresi iptal edilmiştir.

34. Anılan kararda; bir ihalenin yerli ve yabancı katılımcılara açık olmasının bu ihalenin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için yeterli olmadığı, ayrıca yabancı firmalarca da teklif verilmesi gerektiğine işaret edilerek bu çerçevede ihaleye yabancı firmalarca teklif verilip verilmemesine göre ihalenin uluslararası ihale niteliğinin değişeceğinin altı çizilmiştir. Kararda, teklif sunma aşamasında ihaleye uluslararası ihale niteliği kazandıracak olan yabancı firmalarca da teklif verilmesi şartının gerçekleşip gerçekleşmeyeceği bilinemediğinden damga vergisi ve harç ödemelerinin maliyet hesabına dâhil edilip edilmemesi hususunda katılımcılar açısından öngörülemez ve belirsiz bir durumun ortaya çıktığı vurgulanmış; bu durumun ise ihale uhdesinde kalan katılımcının söz konusu ihaleden kaynaklanan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar nedeniyle ödemek zorunda olduğu damga vergisi ve harçlara ilişkin istisnadan yararlanma imkânının bulunup bulunmadığı konusunda bir belirsizliğe yol açtığı ifade edilmiştir. Kararda ayrıca bu konuda oluşan öngörülemezliği ortadan kaldıracak herhangi bir kanuni güvencenin veya mekanizmanın bulunmadığına da dikkat çekilmiştir (bkz. § 15).

35. Anayasa Mahkemesi anılan kararında her ne kadar sadece "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibarelerinin iptaline karar vermiş ise de istisnadan yararlanılması için aranan *yabancı firmalarca da teklif verilmesi* şartının -düzenlemenin mevcut hâli dikkate alındığında- mekanizmayı bir bütün olarak öngörülebilir olmaktan çıkardığı tespitini yapmıştır. Söz konusu kararda yapılan tespit, eldeki başvurunun kanunilik koşulunu sağlamadığı sonucuna ulaşılması yönünden yeterli görülmüştür. Bu nedenle ihaleye teklif sunan firmanın teklifinin değerlendirmeye alınmamış olmasının istisnadan yararlanılmasına engel oluşturmadığı kabulünün kanuni dayanağının bulunup bulunmadığı meselesinin ayrıca incelenmesine gerek görülmemiştir.

36. Bu durumda istisna belgesinin geri alınması suretiyle başvuruçuların mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin öngörülebilirlik kriteri sağlayan bir kanuna dayanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Varılan sonuca göre müdahalenin meşru bir amacının bulunup bulunmadığının veya ölçülü olup olmadığının değerlendirilmesine gerek görülmemiştir.

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

3. Giderim Yönünden

38. Başvuruçular; ihlalin tespiti ile yargılamanın yenilenmesi, bunun kabul edilmemesi hâlinde tazminata hükmedilmesi talebinde bulunmuştur.

39. Tespit edilen ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinde yer almaktadır.

40. Başvuruda tespit edilen mülkiyet hakkı ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Bu kapsamda kararın gönderildiği yargı mercilerince yapılması gereken iş, yeniden yargılama işlemlerini başlatmak ve Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar vermektir (6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen bireysel başvuruya özgü yeniden yargılama kurumunun özelliklerine ilişkin kapsamlı açıklamalar için bkz. *Mehmet Doğan* [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018, §§ 54-60; *Aligül Alkaya ve diğerleri (2)*, B. No: 2016/12506, 7/11/2019, §§ 53-60, 66; *Kadri Enis Berberoğlu (3)* [GK], B. No: 2020/32949, 21/1/2021, §§ 93-100).

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

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

B. 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 Ankara 3. Vergi Mahkemesine (E.2018/1337, K.2019/279) GÖNDERİLMESİNE,

D. 364,60 TL harç ve 4.500 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 4.864,60 TL yargılama giderinin başvuruçulara MÜŞTEREKEN ÖDENMESİNE,

E. Ödemenin kararın tebliğini takiben başvuruçuların 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,

Başvuru Numarası : 2019/40353
Karar Tarihi : 28/6/2022

F. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 28/6/2022 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.