



ULUSLARARASI İHALELERDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ MUAFİYETİNİ DÜZENLEYEN KANUN HÜKÜMLERİNİN KİSMİ İPTALİNE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüzde devlet tarafından işletilen vergi ve harç müessesesi, pek çok alanda karşımıza çıkmakta; kazanç sağlayan işlemlerde taraflar çeşitli harç ve vergiler ödemekle mükellef olmaktadır. Vergi alanında özellikle damga vergisi ticarete konu işlemlerde ödenmesi zorunlu bir masraf kalemini oluşturmaktadır. Damga vergisi en net tanımıyla kişiler ile kişiler, kişiler ile kurumlar veya kurumlar ile kurumlar arasında hukuki ve resmi işlemlerin geçerliliğini belgeleyen kâğıtlardan alınan vergilerdir. Birçok kişinin günlük hayatında kira sözleşmeleri ve vergi beyannamelerinde karşısına çıkan damga vergisi, iş hayatında ise ihale, sözleşme, ücret ödemesi gibi durumlarda sıklıkla karşılaşılan bir vergi türüdür.

Harç ise en net tanımıyla Devlet veya yetkili kıldığı organları tarafından sunulan belli bir hizmetin karşılığında, bu hizmetlerden yararlananlar tarafından ödenen paralardır. Özellikle devlet kurumları tarafından düzenlenen, yüksek maliyetli ihalelere katılım sağlayarak ticari faaliyetlerini sürdüren gerçek/tüzel kişiler için damga vergisi ve harçlar oldukça külfetli bir masraf kalemi oluşturmaktadır.

Yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri uyarınca, İhalelerin uluslararası nitelikte olması durumunda, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda yer alan ilgili düzenlemeler uyarınca damga vergisinden ve harçtan muaf olunmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda yer alan ilgili düzenlemeler uyarınca bir ihalenin uluslararası ihale niteliğine sahip olması ve buna bağlı olarak da istisna kapsamında kalmaları için iki şart aranmaktadır; **(i) ihalenin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması** ve **(ii) yabancı firmalarca da teklif verilmesi**. İhaleler yabancı firmalara açık olsa dahi yabancı firmaların teklif vermemesi halinde uluslararası ihale niteliğini kazanmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin, 28 Nisan 2021 tarihli ve 31468 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 24.12.2020 tarihli ve E.2020/15, K.2020/78 sayılı kararı ("**Anayasa Mahkemesi Kararı**") ile Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'ndaki ilgili düzenlemelerde uluslararası ihalenin tanımında yer alan "**yabancı firmalarca da teklif verilen**" ibaresinin iptal edilmesi neticesinde; artık bir ihalenin, **uluslararası ihale vasfını haiz olması için salt yabancı firmalara açık olması şartı** yeterli kabul edilecektir.

İşbu bilgi notu, ilgili Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesinin incelenmesi ile Anayasa Mahkemesi İptal Kararı'nın doğuracağı hukuki sonuçların değerlendirilmesi amacıyla düzenlenmiştir.

YÖNETİCİ ÖZETİ

- (i) 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun Ek 1. Maddesi, damga vergisinin ve harçların istisnalarını oluşturan muafiyet hallerini düzenlemektedir. İşbu düzenlemeler uyarınca uluslararası ihalelerde damga vergisinden ve harçlardan muafiyet esastır. Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda yer alan ilgili düzenlemeler uyarınca, **Uluslararası ihaleler, "kamu kurum ve kuruluşları tarafından yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkılan ve yabancı firmalarca da teklif verilen"** ihale olarak tanımlanmıştır.
- (ii) Danıştay 9. Dairesi'nin Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla yaptığı başvuru ile bir ihalenin uluslararası ihale niteliğinde kabul edilmesi ve bu sayede döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilmek suretiyle damga vergisi ve harç istisnasının uygulanması için ilgili kanun maddelerinde öngörülen **"yabancı firmalarca da teklif verilmesi"** şartının, ihale sürecinde yabancı katılımcıların teklif verip vermediğinin diğer katılımcılar tarafından bilinmesinin mümkün olmadığı, bu durumun ihaleye teklif veren bir katılımcının ihaleyi kazanması durumunda karşılaşılabilecek vergi yükünü öngörememesine yol açtığı ve dolayısıyla hukuki güvenlik, belirlilik ve verginin yasallığı ilkeleri ile bağdaşmadığı belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2. ve 73. Maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.
- (iii) Anayasa Mahkemesi tarafından Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda düzenlenen uluslararası ihale tanımındaki **"yabancı firmalarca da teklif verilen"** ibaresinin, Anayasa'nın 13. 48. Ve 73. Maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler neticesinde **iptal edilmesine** karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi iptal kararı ile Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda düzenlenen uluslararası ihale tanımındaki **"yabancı firmalarca da teklif verilen"** ibaresi, iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı 28.04.2021 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.
- (iv) Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı uyarınca bir ihalenin uluslararası ihale kapsamında kabul edilmesi için ihalenin yabancı firmalara açık olması yeterli olacak, yabancı firmalarca teklif verilmesi şartı aranmayacaktır. Böylelikle ihaleye katılan taraflar damga vergisi ve harç muafiyetinden yararlanma imkânları olup olmadığını önceden öngörebilir durumda olacaklardır.
- (v) Danıştay içtihatları uyarınca, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen kanun hükümlerine ilişkin iptal hükmünün hukuki sonuçları; söz konusu hükümlerin yürürlükte bulunduğu dönemlerde açılmış bulunan ve Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararı tesis edildiği dönemde halen derdest haldeki davalarda dikkate alınmaktadır.
- (vi) Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı öncesinde yabancı firmaların ihaleye teklif vermesi şartının sağlanmadığı gerekçesiyle damga vergisi ve harç istisnasından yararlanamayan ve hakkında kesin hüküm bulunan tarafların yeniden dava açarak ödenen vergi ve harcın iadesini talep edip edemeyeceği hususunda yeknesak bir uygulama olmamakla birlikte doktrin ve içtihatlardaki hâkim görüş, iptal kararlarının *–Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının geriye yürümezlik ilkesi çerçevesinde– kesin hükme etki etmeyeceği yönündedir.*
- (vii) Diğer taraftan, iptal kararı öncesinde alınan kesin hükümden sonra veya dava açma süresi geçtikten sonra Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının doğurduğu yeni hukuki durumdan faydalanabilmek adına İdari Yargılama Usulü Kanunu 10. Madde uyarınca ödenen vergi ve harcın iadesi talebinde bulunulması ve bu başvurunun reddi halinde ise, anılan ret işleminin iptali için dava açılması değerlendirilebilir. Ancak kesin hükmün varlığı halinde; açılacak davanın, **iptal kararlarının geriye yürümezlik ilkesi uyarınca kesin hükme doğrudan etki etmeyeceği ileri sürülerek** reddedilmesi, dava açma süresi geçtikten sonra açılan davaların ise, **Anayasa Mahkemesi kararlarının yalnızca derdest davalara etki edeceği ileri sürülerek** reddedilmesi

ihtimali mevcuttur. Her hâlükârda, açılacak yeni davaların Vergi Usul Kanunu'nda yer alan 5 (beş) yıllık zamanaşımı süre içinde açılması tavsiye edilmektedir.

I. İptali İstenen Kanun Hükümleri

Uluslararası ihaleler bakımından, damga vergisi ve harç muafiyetine ilişkin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili bölümleri aşağıdaki gibidir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu	Ek Madde 2 – (Ek: 25/12/2003 - 5035/28 md.; Değişik: 15/7/2016-6728/27 md.) (....) 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); (...) e) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi veya yurt dışı (...) taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri (...) j) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rödövens karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri (...) l) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan ve Ekonomi Bakanlığı tarafından belirlenen yatırım malları, sınai mamuller ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri. (....) 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.
492 sayılı Harçlar Kanunu	Ek Madde 1- (Ek:25/12/2003 - 5035/33 md.; Değişik: 15/7/2016-6728/35 md.) (....) 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 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); (...) e) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi veya yurt dışı (...) taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri (...) j) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rüdvans karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri (...) l) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan ve Ekonomi Bakanlığı tarafından belirlenen yatırım malları, sınai mamuller ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri. (....) 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.

İlgili yasal düzenlemelerde yer alan “**Uluslararası İhale**” tanımına göre ihaleye katılan tarafın damga vergisinden ve harçtan muaf olması için ihalenin yerli ve yabancı katılımcılara açık olması yeterli değildir. İlâveten ihaleye yabancı tarafların katılması ve teklif vermiş olması gerekmektedir.

II. Anayasa Mahkemesi’ne Yapılan İtirazın Gerekçesi

Danıştay 9. Dairesinin yapmış olduğu itiraz başvuru dilekçesinde özetle; kamu yatırımlarına ilişkin uluslararası ihaleyi kazanan ana yüklenici firmaların faaliyetlerinin itiraz konusu kurallarla döviz kazandırıcı faaliyet sayıldığı, döviz kazandırıcı faaliyetlerin de damga vergisi ve harçlardan istisna tutulduğu, bir ihalenin uluslararası ihale kabul edilebilmesi için yerli ve yabancı katılımcılara açık olmasının yanı sıra yabancı firmalarca teklif verilmesi şartının da arandığı, ancak ihale sürecinde yabancı katılımcıların teklif verip vermediğinin diğer katılımcılar tarafından bilinmesinin mümkün olmadığı, bu durumun ihaleye teklif veren bir katılımcının ihaleyi kazanması durumunda karşılaşacağı vergi yükünü öngörememesine yol açtığı ve dolayısıyla hukuki güvenlik, belirlilik ve verginin yasallığı ilkeleri ile bağdaşmadığı belirtilerek kuralların Anayasa’nın 2. Ve 73. Maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

III. Anayasa Mahkemesi’nin Değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi Kararı ile

- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun Ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan,
- 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun Ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan,

“...ve yabancı firmalarca da teklif verilen...” ibarelerinin, **Anayasa’nın 13. 48. Ve 73. Maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler neticesinde** Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmiştir.

- (i) **Anayasa’nın 13. maddesi “temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılabilirliğini”** düzenlemektedir. Her ne kadar sözleşme özgürlüğünü sınırlandıran ilgili düzenlemeler kanunla yapılmış olsa da, kanunla getirilen kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenleme niteliğini haiz olması gerekmektedir. Damga Vergisi Kanunu’nun Ek 2. maddesi ve Harçlar Kanunu’nun Ek 1. maddesinin getirdiği ölçütler öngörülebilirlik kıstasından uzak olması gereği kanunilik ilkesine ters düşmektedir.
- (ii) **Anayasa’nın 48. maddesi “çalışma ve sözleşme hürriyetini”** düzenlemektedir. Sözleşme özgürlüğü uyarınca kişiler hukuksal ilişkilerini özgür iradeleriyle ve sözleşmelerle düzenlemekte serbesttir. Bu hüküm ayrıca sözleşmelere dışarıdan müdahale yasağını kapsamaktadır. İncelemeye konu Damga Vergisi Kanunu’nun Ek 2. maddesi ve Harçlar Kanunu’nun Ek 1. maddesi, damga vergisi ve harç muafiyetinin şartlarını belirleyerek ihalelere katılımı ve sözleşmelerin şartlarını etkileyecek önemli bir unsur barındırmaktadır. Bu nedenle ilgili düzenlemelerin sözleşme özgürlüğünü sınırlandırdığına karar verilmiştir.
- (iii) **Anayasa’nın 73. maddesi ile “vergilerin kanuniliği”** ilkesini benimsenmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin muafiyet durumlarını da kapsamaktadır. Vergilendirmede belirlilik ilkesi ise vergisel düzenlemelerin, ilgili kişilerin mevcut koşullarda belirli bir işlemin ne tür vergisel sonuçlar doğurabileceğini makul düzeyde öngörmelerini sağlayacak şekilde düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. İtiraz konusu kuralların yer aldığı

yasal düzenlemelerde, Tarafların damga vergisine ve harçlara ilişkin mali yükümlülük ile karşılaşp karşılaşmayacaklarına öngörememeleri sebebiyle ihaleyi kazanmaları sonucunda oluşacak maliyeti önceden hesaplamaları mümkün olmamaktadır. İncelemeye konu kanun maddelerinin bu yönüyle, vergilendirmede belirlilik ilkesine aykırı olduğu anlaşılmaktadır. Anayasa Mahkemesi yukarıda açıklanan sebeplerle; ihaleye katılan tarafların, ihaleyi kazanmaları halinde karşılaşacakları vergisel maliyeti ve harçları öngörmelerine engel teşkil eden Kanun hükümlerinin Anayasa'nın 73. Maddesine de aykırı olduğuna karar vermiştir.

Yukarıda yer verilen Anayasa hükümleri çerçevesinde özetlemek gerekir ise; itiraz konusu yasal düzenlemeler uyarınca, bir ihaleye 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 durum ortaya çıktığı değerlendirilmiştir. Bu durumun ise ihaleye katılan 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 görülmüştür.

Bu itibarla itiraz konusu yasal düzenlemelerde, 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.

IV. Anayasa Mahkemesi İptal Kararının Uygulanması

Anayasa Mahkemesi iptal kararları; bir kanun hükmünün yasaya aykırılığının Anayasa Mahkemesi tarafından tespit edilmesi olarak tanımlanabilecektir. Buna göre, iptal kararları bir kanun hükmündeki sakatlığı ortaya koyar nitelikteki kararlardır.

Anayasa'nın 153. maddesi uyarınca; iptali talep edilen kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Anayasa Mahkemesi, gereken hallerde iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez. İptal kararları geriye yürümez. Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazete'de hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.

İşbu Bilgi Notunda incelenen Anayasa Mahkemesi iptal kararının yürürlüğe girmesi ile ilgili kararda ayrıca bir tarih belirlenmediğinden, Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. Maddesinin ve Harçlar Kanunu'nun Ek 1. maddesinin 4 numaralı fıkralarında yer alan "**ve yabancı firmalarca da teklif verilen**" ibaresi, ilgili iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı **28.04.2021 tarihinde** yürürlükten kaldırılmıştır.

a. İptal Kararının Devam Eden Davalara Etkisi

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun emsal teşkil eden kararı¹ uyarınca; Anayasa'nın 153. maddesinde yer alan ve iptal kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin bulunan kural, iptal edilen

¹ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 30.10.2013 tarih ve E.2010/2292, K.2013/3366 sayılı kararı.

hükümlere göre kazanılmış olan hakların ortadan kaldırılmasına veya toplum huzurunun bozulmasına yol açacak sonuçları önlemek amacıyla kabul edilmiş olup bu kuralın mutlak anlamda anlaşılıp uygulanamayacağı; **özellikle bir davaya bakmakta olan mahkeme tarafından itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine götürülen konularda uygulanmasının mümkün olmadığı**, aksi halde Anayasa'nın 152. maddesinde düzenlenmiş olan "Anayasa'ya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi" (itiraz) yolunun hukuk ve uygulama yönünden sonuçsuz kalacağı yargısal içtihatlarla kabul edilmiş bulunmaktadır.

Danıştay 4. Hukuk Dairesi tarafından, Anayasa Mahkemesi'nce bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tümünün ya da bunların belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş olduğunun bilindiği halde görülmekte olan davaların Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesinin, Anayasa'nın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği belirtilmiştir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararlarının, itiraz yoluna başvurulmasını isteyen kişi ya da kişiler tarafından açılan davaların yanı sıra, iptal edilen hüküm ya da hükümler esas alınarak hakkında uygulama yapılmış olan kişiler tarafından açılan ve görülmekte olan davalarda da uygulanmasının zorunlu olduğu yönünde hüküm tesis edilmiştir.²

Danıştay'ın görüşü; Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen kanun hükümlerine ilişkin iptal hükmünün hukuki sonuçlarının; söz konusu hükümlerin yürürlükte bulunduğu dönemlerde açılmış bulunan ve Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararı tesis edildiği dönemde halen derdest haldeki davalarda dikkate alınması gerektiği yönündedir.

b. İptal Kararı'nın Kesin Hükme Etkisi – Geriye Yürümezlik İlkesinin Kesin Hükümle Sınırlı Tutulması Yaklaşımı

Anayasa Mahkemesi iptal kararı öncesinde yabancı firmaların ihaleye teklif vermesi şartının sağlanmadığı gerekçesiyle damga vergisi ve harç istinasından yararlanamayan taraflar bakımından açılan davalarda alınan kesin hükmün varlığına rağmen, taraflarca anılan iptal kararı uyarınca bu bedellerinin iadesinin talep edilemeyeceği konusu da gündeme gelebilecektir.

Doktrinde ve Danıştay içtihatlarında yer alan hâkim görüş, Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının kesin hükümlere etki etmesinin geriye yürüme yasağına aykırı olacağı yönündedir.

“İptal kararının geriye yürümemesi hukuk güvenliğini sağlamak amacı ile konmuş olduğuna göre bu ilke yalnız kesin hüküm hallerinde anlam ifade eder.”³

Doktrinde hâkim olan bu görüşe göre, iptal kararlarının **kesin hüküm halini almış yargı ve idare kararları saklı kalmak kaydıyla** geriye yürüdüğü kabul edilmektedir.

Yargıtay'ın da yerleşik içtihadı⁴, kesin hükümlerin Anayasa Mahkemesi iptal kararından etkilenmeyeceği yönündedir.

² Danıştay 4. Dairesi'nin 09.05.2011 tarih ve E.2011/2546, K.2011/3384 sayılı kararı

³ Teziç, s. 264-265. Aynı görüşte; Kıratlı, s. 180, 199; Tunç, (Anayasa Hukuku), s. 418; Kuzu, s. 214; Gören, (Anayasa Yargısı), s. 135; Kaboğlu, s. 157; Karan, s. 116; Memiş, s. 461; Kuru, s. 6339, 6342. Karşı görüşte Karagöl, iptal kararları geriye yürümez hükmünün uygulama alanının kesin hükümlerle sınırlandırılmasının, hukuk düzenin kabul ettiği kazanım hâllerini (kazanılmış hakları) dışlayarak hükmün amacı dışında daraltılması sonucunu doğurduğunu ifade etmektedir. Karagöl, s. 287.

⁴ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E. 2004/21-156, K. 2004/194, T. 31.3.2004; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E. 2003/21-30, K. 2003/57, T. 5.2.2003. (Kazancı, Erişim Tarihi: 23.07.2020) “...kesin hükme karşı açılan ve tarafları, dava konusu, dava sebebi, dayanakları aynı olan ikinci davanın dinlenmesine olanak bulunmadığı gibi, bu davanın görülmesinden sonra Anayasa Mahkemesince verilen 3201 sayılı Yasanın 3. maddesindeki yurda kesin dönüş koşulunun iptalini öngören

“Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının kural olarak Resmi Gazete’de yayınlandıkları tarihten itibaren ve geleceğe dönük olarak hüküm ve sonuç doğuracağı unutulmamalıdır. Bu nedenledir ki dairenin görüşünün aksine Anayasa Mahkemesinin iptal kararından önce iptal edilen yasa kuralına dayanılarak kesinleşmiş mahkeme kararının Anayasa Mahkemesi kararından etkilenmeyeceği açıktır. Daha açık anlatımla Anayasa Mahkemesinin iptal kararının, iptal edilen yasa kuralına dayanılarak daha önce verilip kesinleşmiş olan hükme etkili olması olanaklı değildir. Mahkemece davanın kesin hüküm nedeniyle reddi ve aynı nedene dayalı direnme kararı usul ve yasaya uygun olup, onanması gerekir.”

Diğer taraftan, Danıştay yerleşik içtihatlarından farklı olarak tesis ettiği bir kararında⁵ ise, davanın reddine ilişkin kesinleşen hükümden sonra İdari Yargılama Usulü Kanunu 10. Maddesi uyarınca idareye başvurarak Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra ortaya çıkan yeni hukuki duruma göre yeni bir talepte bulunabileceği ve bu talebin reddi halinde dava açabileceğine dair hüküm tesis etmiştir.

*“...davacının Anayasa Mahkemesi kararının doğurduğu sonuçlardan yararlanmak amacıyla 2577 sayılı Kanun’un 10. maddesine göre idareye başvurarak bu yeni hukuki duruma göre ve bu sebeple daha önce alamadığı üretimi teşvik priminin ödenmesi talebinde bulunabileceği ve bu başvurusunun reddi üzerine dava açabileceğinin kabulü zorunlu olup, İdare Mahkemesinin de buna göre bir karar vermesi gerekirken; bu hususu göz ardı ederek **ilk dava tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri esas alınarak daha önce verilen ret kararının kesinleştiğinden bahisle işbu davayı incelenmeksizin reddetmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır.**”*

Yukarıda irdelenen Danıştay kararları, Yargıtay Kararı ve doktrin görüşleri çerçevesinde, Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının, kesin hükme doğrudan etki edip etmeyeceği yönünde yeknesak bir uygulama bulunmamakla birlikte hâkim görüş, iptal kararlarının –geriye yürümezlik ilkesi çerçevesinde- kesin hükme etki etmeyeceği yönündedir.

Sonuç olarak, iptal kararı öncesinde yabancı firmaların ihaleye teklif vermesi şartının sağlanmadığı gerekçesiyle damga vergisi ve harç istinasından yararlanamayan taraflar bakımından alınan kesin hükümden sonra yeni bir hukuki durum olarak ortaya çıkan Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra, İdari Yargılama Usulü Kanunu 10. Maddesi uyarınca idareye başvurarak ortaya çıkan yeni hukuki duruma göre talepte bulunabileceği ve bu talebin reddi halinde dava açabilmesi değerlendirilebilir. Ancak, açılacak davanın iptal kararlarının kesin hükme doğrudan etki etmeyeceği iddiası ile reddedilmesi ihtimali mevcuttur.

c. Dava Açma Süresi Geçmiş Olan Davalara Etkisi

Yabancı firmaların ihaleye teklif vermesi şartının sağlanmadığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararı öncesinde damga vergisi ve harç istinasından yararlanamayan taraflar için ödenen vergi ve harçların iadesinin talep edilip edilemeyeceği sorunu gündeme gelebilecektir.

Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararından önce, yürürlükte bulunan yasal düzenleme uyarınca tesis edilen bir işleme karşı, işlemin kanuna uygun olması sebebiyle bir sonuç alamayacağını düşünen kişi dava açmamış⁶ ve ilgili kanunun Anayasa Mahkemesince iptali kararına kadar dava açma süresi geçmiş olabilir.

kararın bu davaya etkisi yoktur. Çünkü Anayasanın 153. maddesi hükmüne göre Anayasa Mahkemesinin iptal kararları geriye yürümez, ileriye etkili olur.” Yargıtay 21. Hukuk Dairesi, E. 2003/11298, K. 2004/1086, T. 16.2.2004.

⁵ Danıştay 2. Daire, E. 2008/7338, K. 2009/2244, T. 29.5.2009.

⁶ Yıldırım Uler, “Anayasa Mahkemesi Kararları Geriye Yürür”, Bahri Savcı’ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları 7, Ankara, 1988, s. 520.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1. Maddesi uyarınca gümrük ve tekel vergileri haricindeki tüm **vergiler ve harçlar bakımından Vergi Usul Kanunu hükümleri** uygulanmaktadır. Dolayısıyla damga vergisi ve harç iadesi talep edecek olan taraflarca Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen hukuki yolun izlenmesi gerekecektir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesi uyarınca vergisel ve harç ödenmesine ilişkin işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açma süresi, işlemin tebliğinden itibaren 30 gündür. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenen dava açma süresinin hak düşürücü süre olduğu kabul edilmekle birlikte, Danıştay içtihatlarında ve doktrin görüşlerinde, dava açma süresi geçmesine rağmen, dava açılabilir istisnai haller kabul edilmiştir. Bu istisnai hallerden biri de Anayasa Mahkemesi iptal kararı veya yargı yolunu kapayan düzenlemenin kaldırılması sonrası, dava açma süresinin tekrar başlayacağı yönündeki içtihatlardır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının bağlayıcı özelliği nedeniyle bu kararların hukuk âleminde yeni hukuki durumlar yarattığı ileri sürülebilir. Yeni hukuki durumun ortaya çıkması halinde ise ilgililerin idareye başvurarak işlem tesis ettirebileceği düşünülmekle; bu yolda yapılan başvuruların da 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi kapsamında olduğunun kabulü gerektiği yönünde içtihatlar mevcuttur.

Danıştay 2. Dairesi tarafından verilen bir kararda⁷,

“Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu iptal kararının yeni bir hukuki durum yarattığı ve davacının başvurusunun da bu kapsamda yapılmış bir başvuru olduğu sonuç ve kanaatine varılarak İdare Mahkemesi'nce, dava açma süresinin 2577 sayılı Yasa'nın 10. maddesine göre hesaplanması gerekirken, davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir.”

Sonuç olarak, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı öncesinde yabancı firmaların ihaleye teklif vermesi şartının sağlanmadığı gerekçesiyle damga vergisi ve harç istinasından yararlanamayan taraflar bakımından, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının doğurduğu yeni hukuki durumdan faydalanabilmek adına İdari Yargılama Usulü Kanunu 10. Madde uyarınca ödenen vergi ve harcın iadesi talebinde bulunulması ve bu başvurunun reddi halinde ise, anılan ret işleminin iptali için dava açılması gündeme gelebilecektir.

Her ne kadar, Anayasa Mahkeme iptal kararının yeni bir hukuki durum yarattığı ve süreaşımı nedeniyle davaların reddedilemeyeceğine dair Danıştay kararları mevcut olsa da; Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesi uyarınca vergi ve harç uygulamalarında zamanaşımı süresi **beş yıl** olarak düzenlenmiştir. Beş yıllık sürenin dolmasıyla birlikte, artık mükellefler geriye dönük beyan, düzeltme veya iade talep edemeyecekleri gibi; vergi idaresi de tarhiyat, tebligat, takip ve cezalandırıcı işlemler yapamayacaktır.

Dolayısıyla iptal kararı öncesi haksız ödedikleri damga vergisi ve harçların iadesi için talepte bulunan ve talebin reddi halinde yargı yoluna başvuracak tarafların, taleplerini her halükarda iadesi talep edilen vergi ve harçların doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak **5 yıllık zamanaşımı** süresi içinde yapmaları tavsiye edilmektedir. Son olarak, yerleşik Danıştay içtihatlarında, iptal kararının yalnızca derdest davalara etki edeceğine dair hâkim görüş mevcut olduğundan açılacak davanın, süresinde açılmadığı gerekçesi ile reddedilmesi ihtimalinin de mevcut olduğunu vurgulamak isteriz.

⁷ Danıştay Kararı - 2. Dairesi'nin E. 2013/3287 K. 2015/3629 T. 1.4.2015

Ayrıntılı bilgi için bizimle iletişime geçebilirsiniz.



Çağla Şahin Aksu

Kıdemli Avukat

cagla.aksu@aschukuk.com



Ege Kuğay

Avukat

ege.kugay@aschukuk.com

İşbu bilgilendirme notu Anayasa Mahkemesi'nin 24.12.2020 tarihli ve E.2020/15, K.2020/78 sayılı kararına ilişkin bilgilendirme amacıyla 05.05.2021 tarihi itibarıyla hazırlanmıştır.

İşbu bilgilendirme notu içerisinde yer alan değerlendirmeler hukuki tavsiye ya da hukuki görüş niteliği teşkil etmemekte olup, bu değerlendirmelerden ötürü herhangi bir şekilde Aksu Çalışkan Beygo Avukatlık Ortaklığı'na sorumluluk tahmili mümkün değildir. Bu bilgi notunun kapsamındaki soru ve sorunlarınız bakımından hukuki danışman görüşü alınması tavsiye edilir.



Adres

Harmancı Giz Plaza Kat: 3-8-15-16
Levent İstanbul

Telefon

+90 212 284 98 82

Faks

+90 212 284 98 83
+90 212 279 63 32

E-Posta / Web Sitesi

info@aschukuk.com
www.aschukuk.com