

Tarih : 05.03.2021

Sayı : 2021 / 29

Konu : Standart Yakıt Deposu Kapsamında Teslim Edilen Yakıtlarda Vergi İstisnasına İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı

05 Mart 2021 tarihli ve 31414 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/3675 başvuru numaralı kararında; ihraç malı taşıyan araçlara motorin teslimlerindeki KDV istisnasına ilişkin olarak standart depo yakıt miktarı kapsamındaki vergi idaresince genel tebliğ ile litre bazlı belirlemenin kanuni dayanağı olmadığından bahisle mülkiyet hakkının ihlali yönünde değerlendirme yapmıştır.

İlgili kararda 2009 yılında mükellefe vergi idaresince 100 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirlenen standart depo miktarlarını aşan akaryakıt teslimleri için vergi tarhiyatı yapılmıştır. Vergi yargısı, vergi idaresi lehine karar vermiştir. Mükellef, vergi kanunları ile belirlenen istisna miktarının Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliğ ile azaltılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği İddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur.

2009 yılında geçerli olan mevzuata göre, TIR çekicilerinde 550, istiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde 400, istiap haddi 15 tona kadar olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litreyi aşmamak üzere 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına yapılan motorin teslimlerinde KDV ve ÖTV istisnası mevcuttur. Belirlenen miktarın aşılması halinde KDV ve ÖTV hesaplanması gerekecektir.

Konuyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin yaptığı değerlendirmenin özetine aşağıda yer verilmiştir:

“... ”

Anayasa'nın 73. maddesinde olay tarihinde yürürlükte olan son fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkinin Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanı) verilebileceği belirtilmiştir. Taşımacılık istisnasının düzenlendiği 3065 sayılı Kanunu 14/3. maddesindeyse yalnızca yurtdışına çıkışlarda standart yakıt deposunu aşmamak üzere yapılacak motorin tesliminin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir.

... ”

3065 sayılı Kanunun 14/3. maddesiyle istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu yetki Kanunun 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 KDV Genel Tebliğinde olduğu gibi başka bir tebliğe atıfla kullanmasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Ancak kullanılan yetkinin istisnanın kapsamını belirleyici ve özellikle kapsamını daraltıcı nitelik taşıması gerekmektedir.

3065 sayılı Kanunun 14/3. maddesinde “... 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 kötüye kullanımları engellemektedir.

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 yurtdışına 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 altı 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 17 davadan on altısında derece mahkemeleri bu gerekçeyi esas alarak başvuru lehine karar vermiştir. Bu halde kanunda öngörülen istisnanın idare tarafından belirlenen limitler esas alınarak belirlenmesi şeklideki mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasanın 13, 35 ve 73. maddelerine aykırı olarak kanuni bir dayanağının mevcut olmadığı sonucuna varılmaktadır.

Açıklanan gerekçelerle Anayasanın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir."

Anayasa Mahkemesi, vergi istisnalarına ilişkin alt ve üst sınırları belirleme yetkisinin Anayasayla Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanı) verildiği, vergi idaresinin genişletip daraltma yetkisinin bulunmadığı ve bu durumda kanunilik ilkesine aykırılığın ortaya çıkacağını belirterek mülkiyet hakkının ihlali yönünde karar vermiştir.

Günümüzde vergi istisnalarına ilişkin olarak geçerli ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğine göre; TIR çekicilerinde 900; istiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde 650; istiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dahil) kamyon ve tankerlerde ise 490 litreyi (son varış yeri Bulgaristan ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti olan araçlar için araç türü ayrımı yapılmaksızın 300 litreyi) aşmamak üzere (frigorifik depolardaki yakıt miktarı, ihraç malı taşıyan her bir araç türü için belirlenen bu miktar kadar ayrıca dikkate alınır.) olarak belirlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen bu miktarlar Anayasa Mahkemesi kararı çerçevesinde mülkiyet hakkının ihlali yönünde değerlendirilebilecektir. Açılacak davalarda veya derdest davalarda Anayasa Mahkemesinin 2016/3675 başvuru numaralı kararı emsal nitelikte değerlendirilecektir.

Saygılarımızla...

Not : Bu sirküler bilgilendirme amaçlıdır. Sirkülerde yer alan konu ile ilgili olarak profesyonel bir danışmana başvurunuz.