

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

Başvuru Numarası : 2013/3245

Karar Tarihi : 11/12/2014

Başkan : Serruh KALELİ

Üyeler : Hicabi DURSUN

Erdal TERCAN

Zühtü ARSLAN

Hasan Tahsin GÖKCAN

Raportör : Bahadır YALÇINÖZ

Başvurucu : Murat ÇEVİK

Vekili : Av. Gökçe GARİPCAN OCAK

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvurucu, adına vergi ve vergi cezası salınması nedeniyle Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve tazminata hükmedilmesini istemiştir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru, 10/5/2013 tarihinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi vasıtasıyla yapılmıştır. Dilekçe ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesi neticesinde Komisyona sunulmasına engel bir eksikliğin bulunmadığı tespit edilmiştir.

3. Birinci Bölüm İkinci Komisyonunca, 11/11/2013 tarihinde, kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına, dosyanın Bölüme gönderilmesine karar verilmiştir.

4. Bölüm, 14/1/2014 tarihinde yapılan toplantıda kabul edilebilirlik ve esas hakkındaki incelemenin birlikte yapılmasına karar vermiştir.

5. Başvuru konusu olay ve olgular Adalet Bakanlığına bildirilmiştir. Adalet Bakanlığı, görüşünü 13/2/2014 tarihinde Anayasa Mahkemesine sunmuştur.

6. Adalet Bakanlığı tarafından Anayasa Mahkemesine sunulan görüş başvurucuya 24/2/2014 tarihinde bildirilmiştir. Başvurucu, Bakanlık görüşüne cevap vermemiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

A. Olaylar

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

8. Başvurucu, Edremit ilçesi Akçay beldesi Naim Süleymanoğlu İlköğretim Okulu'nda bulunan kantini okul aile birliğinden kiralarak işletmektedir.

9. Başvurucunun, 2008 yılı 1, 2, 3, 5, 9, 10, 11 ve 12. vergilendirme dönemlerinde kira ödemesinden katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapıp sorumlu sıfatıyla beyanname vermediği Edremit Vergi Dairesi Müdürlüğünce tespit edilmiş ve başvurucu takdir komisyonuna sevk edilmiştir.

10. Takdir komisyonu tarafından, ödenen kira tutarı esas alınmak suretiyle matrah takdir edilmiş ve Müdürlükçe yukarıda belirtilen vergilendirme dönemleri için bir kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır.

11. Başvurucu tarafından 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (d) bendine göre iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralananmasından KDV'den istisna edildiği, okul aile birliklerinin tüzel kişiliğinin ve iktisadi işletme niteliğinin bulunmadığı ileri sürülerek vergi ve cezanın kaldırılması istemiyle Balıkesir Vergi Mahkemesinde dava açılmıştır.

12. Mahkeme, 17/4/2012 tarih ve E.2011/910, K.2012/367 sayılı kararıyla davayı reddetmiştir. Mahkeme kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...

..., Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d bendinde, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralananması işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiş olup, davacının işletmekte olduğu kantinin bulunduğu yer olan okulun mülkiyetinin Okul Aile Birliğine değil Hazineye ait olması ve yukarıda belirtilen yönetmelik hükmünde kantin işletme hakkının okul aile birliğince bizzat veya işletme hakkının kiralananması suretiyle kullanılabilmesi belirtildiğinden yapılan kira ödemelerinin gayrimenkul kira ödemesi olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim Katma Değer Vergisi Yasası'nın "verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı 1. maddesinin 3-f bendinde yapılan atf gereği Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi incelendiğinde gayrimenkullerin kiraya verilmesinin yanı sıra telif hakkı, işletme hakkı gibi başka mal ve hakların kiraya verilmesi işleminin de katma değer vergisine tabi tutulduğu, Katma Değer Vergisi Yasası'nın 17. Maddesinin 4-d bendinde ise Gelir Vergisi Yasası'nın 70. maddesinde yer alan mal ve haklardan sadece (iktisadi işletmeye dahil olmayan) gayrimenkullerin kiralananması faaliyetinin istisnaya tabi tutulduğu, 70. maddedeki gayrimenkul dışındaki diğer mal ve hakların kiralananması faaliyetinin ise iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi olduğu, anlaşıldığından, her ne kadar davacı tarafından okul aile birliklerinin iktisadi işletme niteliğinde olmadığı ve bu nedenle iktisadi işletmeye dahil olmayan işletme hakkının kiraya verilmesi işleminin istisna kapsamında olduğu iddia edilmekte ise de yukarıda belirtilen gerekçeler ile uyumsuzlukta gayrimenkul kiralama işlemi yerine işletme hakkı kiralama faaliyeti bulunduğu ve işletme hakkının kiralananması faaliyetinin katma değer vergisinden istisna edildiğine ilişkin yasada istisna hükmü yer almadığından, okul aile birliğinin iktisadi işletme niteliği bulunmasa dahi dava konusu yapılan işletme hakkı kira ödemelerinden katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır."

13. Başvurucu tarafından anılan karara yapılan itiraz Bursa Bölge İdare Mahkemesinin 18/9/2012 tarih ve E.2012/2375, K.2012/1921 sayılı kararı ile reddedilmiştir.

14. Bu karara karşı yapılan karar düzeltme talebi de aynı Mahkemenin 7/3/2013 tarih ve E.2012/3722, K.2013/924 sayılı kararı ile reddedilmiştir.

15. Karar başvuru vekiline 11/4/2013 tarihinde tebliğ edilmiştir.

16. Anayasa Mahkemesine 10/5/2013 tarihinde bireysel başvuru yapılmıştır.

17. Diğer yandan Müdürlüğün 17/1/2013 tarih ve 1827 sayılı başvurucuya gönderdiği yazıda, vadesi geldiği halde ödenmeyen vergi borçları nedeniyle bir araca ve bir gayrimenkule haciz konulduğu bildirilmiştir.

18. Müdürlüğün 18/1/2013 tarih ve 2570 sayılı başvurucuya gönderdiği yazıda ise dava konusu yapılar 2011/908-909-910-911-912 esaslarına kayıtlı dosyalarda görüşülen 2006-2007-2008-2009-2010 yıllarına ait işyeri kirası nedeniyle verilmesi gereken beyannamelerin verilmemesi nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin davaların Müdürlük lehine sonuçlandığı, bu sebeple anılan yıllara ait vergi ve cezalar için düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın ise Balıkesir Vergi Mahkemesinin 2012/711 sayılı esasına kayıt edildiği, borcun ödenmesi, açılan davaların kazanılması veya haciz işlemi hakkında yürütmeyi durdurma kararı verilmesi durumunda haczin kaldırılacağı bildirilmiştir.

19. Ödeme emrinin iptali istemiyle Balıkesir Vergi Mahkemesinde görülen dava, Mahkemenin 26/3/2013 tarih ve E.2012/711, K.2013/192 sayılı kararı ile reddedilmiş, karara karşı yapılan temyiz başvurusu ise halen sonuçlanmamıştır.

B. İlgili Hukuk

20. 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesi şöyledir:

“Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

...

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

...”

21. Aynı Kanun'un 17. maddesinin (4) numaralı bendi şöyledir:

“ Diğer İstisnalar:

...

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

...”

22. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi şöyledir:

“Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir:

...

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümmü tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

...

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır.

...”

IV. İNCELEME VE GEREKÇE

23. Mahkemenin 11/12/2014 tarihinde yapmış olduğu toplantıda, başvurunun 10/5/2013 tarih ve 2013/3245 numaralı bireysel başvurusu incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

24. Başvurucu, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğünün 8/10/2008 tarihli yazısında kantin kiralama işlemlerinin katma değer vergisinden istisna edildiğini valiliklere bildirildiğini, emsal mahkeme kararlarında katma değer vergisi tarhiyatı işlemlerinin iptal edildiğini, vergi ve vergi cezası borcu nedeniyle aracının ve gayrimenkulünün haczedildiğini belirterek Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve tazminata hükmedilmesini istemiştir.

B. Değerlendirme

25. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki tavsifi ile bağlı değildir. Başvurucu, eşitlik ilkesi ile birlikte mülkiyet hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmüş olup, başvurunun yalnızca mülkiyet hakkı yönünden incelenmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

26. Başvurucu, adına vergi ve vergi cezası salınması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

27. Adalet Bakanlığı, başvurunun kabul edilebilirliğine yönelik görüş belirtmemiştir.

28. Açıkça dayanaktan yoksun olmayan ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden görülmeyen başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönden

29. Adalet Bakanlığı başvurunun esasına ilişkin görüşünde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) görevinin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) uyarınca taraf devletlerin AİHS'ten ileri gelen yükümlülüklerine riayet edip etmediklerini gözetmekten ibaret olduğunu, AİHS'te güvence altına alınan haklar ihlal edilmedikçe mahkemelerin yaptığı hataların AİHM tarafından incelenmediğini, bu durumun kanun yolu incelemesinin konusuna girdiğini, başvuru konusunun kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlardan olması nedeniyle açıkça dayanaktan yoksun olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiğini bildirmiştir.

30. 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."

31. Mülkiyet hakkı, kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, ürünlerden yararlanma ve tasarruf olanağı verir (AYM, E.2002/112, K.2003/133, K.T. 10/4/2003).

32. Mülkiyet hakkının sınırlamaları ve güvenceleri açısından Anayasa'nın 35. maddesinin 13. maddeyle birlikte değerlendirilmesinden doğan genel rejim yanında, Anayasa'nın başka maddelerinde de mülkiyete ilişkin ek güvence ve sınırlama hükümlerine yer verilmekle birlikte, bunlardan en önemlisi şüphesiz mülkiyeti bir hak olarak tanımlayan 35. maddedir. Maddenin birinci fıkrasında genel olarak hak tanınmakta; ikinci ve üçüncü fıkralarda ise sınırlama ve güvence ölçütleri gösterilmektedir. Belirtilen hüküm uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlanabilecek ve bu sınırlama kanunla yapılabilecektir. Bu sınırlama ve güvence ölçütlerinin Anayasa'nın 13. maddesi ışığında yorumlanması gerekir. Zira belirtilen Anayasa hükmü, hak ve özgürlükleri sınırlama ve güvence rejimi bakımından temel öneme sahip olup, Anayasada yer alan bütün hak ve özgürlüklerin yasa koyucu tarafından hangi ölçütler göz önünde bulundurularak sınırlandırılabilirliğini ortaya koymaktadır (B. No: 2013/1239, 20/3/2013, § 24).

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

"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

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

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

35. Anayasa'nın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri tespit ederken, vergi ödevine ilişkin 73. maddesi, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde AİHS'in (1) No.lu Protokol hükmü ve Anayasa'nın 35. maddesiyle birlikte Anayasa'nın 13. ve 73. maddelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir (B. No: 2013/6192, 12/11/2014, § 43).

36. Anayasa'nın gerek 35. gerekse 13. maddesine göre, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Kanun dışında herhangi bir hukuk normu ile getirilen sınırlama, sınırlamada kamu yararı olsa dahi, Anayasa'nın 35. ve 13. maddelerine aykırılık teşkil edecektir. Zira belirtilen hükümlerin ifade tarzı, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların mutlaka şekli anlamda kanun ile yapılması zorunluluğuna işaret etmektedir. Hak ya da özgürlüğe bir müdahale söz konusu olduğunda öncelikle tespiti gereken husus, müdahaleye yetki veren bir kanun hükmünün, yani müdahalenin hukuki bir

temelinin mevcut olup olmadığıdır. Hak ve özgürlüklerin yasayla sınırlanması ölçütü anayasal temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında vazgeçilmez bir unsur olup, bu koşulun sağlanmaması durumunda diğer güvence ölçütlerinin değerlendirilmesinin bir anlamı yoktur (B. No: 2013/1239, 20/3/2013, § 27).

37. AİHS Ek (1) No.lu Protokol'ün "Mülkiyetin korunması" kenar başlıklı 1. maddesi şöyledir:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulamada konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez."

38. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği ve yine Anayasa'nın 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hüküm altına alınırken (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesi mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararıyla, yasada öngörülen koşullarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceğini öngörmektedir. AİHM, yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken (bkz. *Malonei/İngiltere*, B. No: 8691/79, 2/8/1984, §§ 66-68) Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır.

39. Ayrıca, demokratik bir toplumun temel ilkelerinden olan hukukun üstünlüğü AİHS'in bütün maddeleri için geçerlidir. Bunun içindir ki, kamu yararının ortaya çıkardığı talepler ile bireysel temel hakların korunması gerekliliği arasında adil bir denge kurulup kurulmadığı sorunu hakkındaki kıyaslama, sadece uyumsuzluk konusu müdahalenin hukuka uygun olması ve keyfi olmaması şartlarının gerçekleşmesinden sonra yapılabilir (bkz. *Iatridis/Yunanistan*, B.No: 31107/96, 25/3/1999, § 58).

40. AİHS'in (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesinde ifade bulan "kanun" kavramı Sözleşme'nin diğer maddelerinde yer alan kavramla aynı anlamdadır (bkz. *Špaček s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B.No: 26449/95, 9/11/1999, § 54). Hukuka uygun olma ilkesi iç hukukun uygulanabilir hükümlerinin yeterli ölçüde ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olduğunu varsayar (bkz. *Beyeler/İtalya*, B.No: 33202/96, 5/1/2000, § 109).

41. AİHM, ulusal mevzuatı yorumlama görevinin ilk elde ulusal makamlara; bilhassa da mahkeme ve yüksek mahkemelere düştüğünü (bkz. *Brualla Gömez de la Torre/İspanya*, B. No: 26737/95, 19/12/1997, § 31, *Saez Maeso/İspanya*, B. No: 77837/01, 9/11/ 2004, § 22), kendi rolünün ise bu yorumların etkilerinin AİHS'e uygun olup olmadığını tespit etmekten ibaret olduğunu ifade etmektedir.

42. AİHM, iki ihtilaf hakkındaki farklı uygulamaların, ihtilaf konusu olaylardaki koşulların farklılığı nedeniyle haklı gösterilmesi durumunda, içtihat farklılığı olarak değerlendirilemeyeceğini (bkz. *Erol Uçar/Türkiye*, B. No: 12960/05, 29/9/2009), kendi bölgelerinde yetki sahibi olan mahkemelerden oluşan bir hukuk düzeninde çelişkili kararlar

bulunması ihtimalinin doğal olduğunu ifade etmektedir (bkz. *Santos Pinto/Portekiz*, B. No: 39005/04, 20/5/2008, § 41).

43. AİHM kararlarında, iç hukuktaki farklı kararların, her ne kadar ilk bakışta benzer ihtilaflarla ilgili gibi görünseler dahi bağımsız mahkemeler tarafından verilmiş olmaları nedeniyle karşılaştıramayacağı belirtilmiştir (bkz. *Gregório de Andrade/Portekiz*, B. No: 41537/02, 14 /11/2006, § 36).

44. Diğer taraftan, hukuki güvenlik ilkesi, Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının içinde zımnen mevcut bir ilkedir. Bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesi, kişinin gerektiği takdirde hukuki yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul bir düzeyde öngörebilmesi gerekmektedir. Öngörülebilirliğin mutlak bir ölçüde olması gerekmez. Kanunun açıklığı arzu edilir bir durum olmakla birlikte bazen aşırı bir katılığı da beraberinde getirebilir. Oysa hukukun ortaya çıkan değişikliklere uyarlanabilmesi gerekmektedir. Birçok kanun, işin doğası gereği, yorumlanması ve uygulanması pratik gerçekliğe bağlı olan yoruma açık formüllerdir (B. No: 2013/3063, 26/6/2014, § 41).

45. AİHM'e göre, öngörülebilirlik kavramının kapsamı, kuralın anlamı, uygulanacak kişilerin sayısı ve statüsüne bağlı olup, yasa kuralına yönelik olarak birden fazla yorumunun yapılabilir olması tek başına kuralın AİHS'in aradığı anlamda "öngörülebilirlik" şartını karşılamada başarısız olduğu anlamına gelmez. Mahkemelerin görevi, kuralın, günlük yaşamdaki uygulamaları dikkate alarak, yoruma dair şüpheleri kesin olarak ortadan kaldırmaktır (bkz. *Gorzelik ve Diğerleri/Polonya*, B. No: 44158/98, 17/2/2004, § 65). Yüksek mahkemelerin yasanın tutarlı bir şekilde uygulanmasında güvence olması göz ardı edilemez (bkz. *Tudor Tudor/Romanya*, B. No: 21911/03, 24/3/2009, §§ 29-30, *Ştefănică ve Diğerleri/Romanya*, B. No: 38155/02, 2/11/2010, §§ 36-37).

46. AİHM, Sözleşme ile güvence altına alınan hak ve yükümlülükler halel getirmedikçe, iç hukuktaki mahkemeler tarafından yapıldığı iddia edilen olay ve hukuk hatalarını incelemenin kendi görevi olmadığını, kararlarında bir yerel mahkemenin şu veya bu şekilde karar vermesine neden olan unsurlar hakkında değerlendirme yapma yetkisi bulunmadığını, zira bunun kendisini üçüncü ya da dördüncü derece yargı organı görmesi anlamına geleceğini ifade etmiştir (bkz. *Kemmache/Fransa*, B. No: 14992/89, 2/11/1993). Ancak, iç hukukun yorum ve uygulamasının, Mahkemenin içtihatları ışığında yorumlanan sözleşme ilkeleri ile uyumlu olup olmadığını değerlendirmesi için AİHM'in lüzumlu olduğunu da belirtmektedir (bkz. *Scordina/İtalya*, B. No:36813/97, 26/3/2006, §§ 190 ve 191).

47. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp, davranışlarını düzenleyebilir. Hukuk güvenliği, kuralların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de kanuni düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (B. No: 2013/849, 15/4/2013, § 34).

48. Başvuru konusu olayda, başvuru benzer davalarda farklı kararlar verildiğini belirtmiş olup, başvuru tarafından dosyaya emsal olarak eklenen kararlar incelendiğinde, mahkemeler arasındaki yorum farklarının; okul aile birliklerinin tüzel kişiliği bulunmayan, amacı, okulun ihtiyaçlarının karşılanması, veli ve öğretmenler arasında işbirliğinin sağlanması olan ve buldukları okul bünyesinde faaliyet gösteren birlikler olup olmadığı, okul ve kurumlardaki büfe, kantin gibi yerlerin kiraya verilmesi durumunda bu birliklerin iktisadi işletme hüviyeti kazanamayacağı ve okul kantininin kiraya verilmesi işleminin de iktisadi işletmeye dâhil olmayan gayrimenkul kiralama kapsamında mı değerlendirileceği yoksa okul aile birlikleri tarafından yapılan sözleşmenin işletme hakkının devri mi olduğu meselesi ile ilgili olduğu görülmektedir. Bir başka anlatımla, okul aile birliklerinin iktisadi işletme olmadığı kabul edilmesi ve okul aile birlikleri tarafından 3. kişilerle gayrimenkul kira sözleşmesi yapıldığının kabul edilmesi halinde, kiralanın yer KDV istisnasına tabi olacaktır. Fakat okul aile birliği tarafından yapılan sözleşmenin işletme hakkının devrine ilişkin olduğu kabul edildiğinde bu işlem KDV'nin konusuna gireceğinden, tesis edilen işlemin yerinde olduğu kabul edilecektir.

49. Başvuruya konu İlk Derece Mahkemesi kararında, okul aile birliği tarafından kantin işletme hakkının kiralanmak suretiyle devri yapıldığından, başvuranın ödediği kira bedeli üzerinden KDV hesaplayarak sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gerektiği belirtilerek dava reddedilmiş, Bölge İdare Mahkemesi tarafından da karar onanmıştır.

50. Bunun yanında başvuruya konu mahkeme kararından farklı olarak Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerinin aynı konuya ilişkin olarak verdiği aksi yönde kararlar mevcuttur.

51. Danıştay Üçüncü Dairesinin 8/11/2012 tarih ve E.2010/5179, K.2012/3579 sayılı kararıyla onadığı davaya ilişkin temyiz başvurusunun istem özeti ve karar kısmı şöyledir:

“Davacı adına ilköğretim okulu kantin işletme hakkını kiralaması karşılığı ödediği kira tutarı üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi tevkif edip beyan etmesi gerektiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2009/3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11'inci dönemleri için re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Adana 2. Vergi Mahkemesi 15.6.2010 gün ve E:2010/201, K:2010/1197 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının 1'inci bendi uyarınca, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu, 3-f bendinde de, Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetler kapsamında sayıldığı, Kanunun 17'inci maddesinin 4-d bendinde ise, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükmüne yer verildiği, mülkiyeti Hazineye ait olup Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı arasında imzalanan protokoller uyarınca Milli Eğitim Bakanlığına tahsis edilmiş bulunan kantinlerin işletmesinin; Milli Eğitim Temel Kanununa göre çıkarılan yönetmelik uyarınca okulun ihtiyaçlarının karşılanması, veli ve öğretmenler arasında işbirliğinin sağlanması amacıyla kurulan ve buldukları okul bünyelerinde faaliyet gösteren okul aile birliklerine bırakıldığı ancak, okul aile birliklerinin, kantinleri bizzat kendilerinin işletmediği, ticari faaliyete konu mal alış ve satış işlemlerinde bulunmadığı, sadece kendilerine tahsis edilen kantinlerin mülkiyetiyle birlikte işletme hakkını üçüncü kişilere kiraya vererek kira geliri elde ettiklerinin anlaşıldığı, okul aile birliklerinin

yürütmekte oldukları işlev ve birliğin amacı dikkate alındığında yapılan kiralama işleminin bu haliyle ticari kar maksadıyla yapılan bir işletmecilik ve birliğin de iktisadi işletme olduğundan söz edilemeyeceğinden kantin kiralama işlemi karşılığında yapılan ödemelerin katma değer vergisine tabi olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare tarafından, okul aile birliklerinin gerçek usulde vergi mükellefiyeti olmadığından katma değer vergisinin davacı tarafından tevkif edilmesi gerektiği, ilgili sirkülerle de bu hususlara açıklık getirildiği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

...

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmesi olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 08.11.2012 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”

52. Ayrıca Danıştay Üçüncü Dairesinin 8/11/2012 tarih ve E.2010/5184, K.2012/3580, 27/9/2013 tarih ve E.2012/3891, K.2013/3732 ve 22/5/2014 tarih ve E.2013/3835, K.2014/2399 sayılı kararları da aynı yöndedir.

53. Danıştay Dördüncü Dairesinin 21/5/2014 tarih ve E.2011/5777, K.2014/3669 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

“Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler arasında 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri de sayılarak, bu işlemlerin vergiye tabi olduğu yönünde düzenleme yapılmış; 19'uncu maddesinde ise, diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümlerinin katma değer vergisi bakımından geçersiz olacağı, getirilecek istisna ve muafiyet hükümlerinin, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapmak suretiyle düzenleneceği hükmüne yer verilmiştir.

Olayda, kantin işletmeciliği yapan davacının, okul aile birliğinden kiraladığı kantin için aylık kira bedelleri üzerinden sorumlu sıfatıyla ihtirazı kayıtlı beyan ettiği katma değer vergisinin ve katma değer vergisinin mükellefiyetinin kaldırılması istemiyle açılan dava, Vergi Mahkemesince, kiralama işleminin işletme hakkının kiralanması niteliğinde ve katma değer vergisine tabi olduğu, bu vergiden dolayı davacının katma değer vergisi mükellefi olması gerektiği gerekçesiyle reddedilmiştir.

Okul aile birliklerinin 1739 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 16'ncı maddesinde belirtilen amacı ve yürütmekte oldukları görev dikkate alındığında, bu faaliyetlerin okul aile birlikleri bakımından ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmet olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, okul aile birliklerinden kiralanmış kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi hesaplanmasında ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesisi işleminde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

54. Bunun yanında Danıştay Dördüncü Dairesinin 20/11/2012 tarih ve E.2010/198, K.2012/6850, 3/6/2013 tarih ve E.2011/3026, K.2013/4052, 24/9/2013 tarih ve E.2013/5193, K.2013/6195 sayılı kararları da aynı yöndedir.

55. Ayrıca başvuru tarafından başvuru formuna eklenen kararlarda, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi, İzmir Bölge İdare Mahkemesi ve Sakarya Bölge İdare Mahkemesinin de okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi hesaplanmasının ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğuna dair kararlar verdikleri görülmüştür.

56. Görüldüğü üzere başvuruya konu edilen yargı kararında, uyumsuzluğa ilişkin olay ve mevzuat değerlendirmesi yapılırken aynı konuya ilişkin olarak Danıştay ilgili dairelerinin istikrar kazanmış kararlarında ve yukarıda anılan bölge idare mahkemeleri kararlarında yapılan mevzuat değerlendirmesi ve ulaşılan sonucun aksi yönde bir sonuca ulaşılarak, okul aile birliklerinden yapılan kantin kiralama işlerinin KDV'ye tabi olduğu yönünde karar verilmiş, davanın parasal değeri uyarınca karar bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla taşınmış ve itiraz başvurusu da reddedilmiştir.

57. Bu durumda, başvurucağının, okul aile birliğinden kantin kiralaması işlemi nedeniyle KDV tarhiyatı yapılması üzerine tarhiyatın kaldırılması istemiyle açtığı davada “öngörülebilir” husus, vergi yargılamasının da dâhil olduğu idari yargı düzeninde yüksek mahkeme olan ve kararları ülke çapında tüm idari yargı makamlarınca dikkate alınması gereken Danıştayın KDV'den kaynaklı uyumsuzlukları çözmekle görevli dairelerinin konu hakkında verdiği kararlardan hareketle okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasının ve KDV mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğu şeklinde karar verileceğidir. Ancak Balıkesir Vergi Mahkemesi, olaya uygulanan mevzuatın yorumlanmasında, Danıştay ilgili dairelerinin yerleşik kararları ve diğer bölge idare mahkemeleri kararlarından farklı ve “öngörülemez” nitelikte bir değerlendirme yaparak, davayı reddetmiştir.

58. Bunun yanında başvurucağının dava açarken (hukuki yardımdan yararlıansa bile) kendisine Danıştay Dairelerinin ilgili kurallardan çıkardıkları sonuçtan farklı bir şekilde muamele edileceğini beklemesini gerektiren bir durum da bulunmamaktadır.

59. Açıklanan nedenlerle, başvurucağının hakkında yapılan yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulanmasının “öngörülemez” nitelikte olması nedeniyle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

3. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

60. Başvurucağının, maddi ve manevi zararların tazminine karar verilmesini talep etmiştir.

61. 6216 sayılı Kanun'un “Kararlar” kenar başlıklı 50. maddesi şöyledir:

“Esas inceleme sonunda, başvurucağının hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez.

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.”

62. Başvurunun değerlendirilmesi neticesinde, Anayasa'nın 35. maddesinde tanımlanan mülkiyet hakkının ihlal edildiği tespit edilmiş olmakla, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosyanın ilgili Mahkemesine gönderilmesine ve yeniden yargılama yapılmasına karar verilmiş olduğundan, bu aşamada tazminat talebinin reddine karar verilmesi gerekir.

63. Başvurucu tarafından yapılan ve dosyadaki belgeler uyarınca tespit edilen 198,35 TL harç ve 1.500,00 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 1.698,35 TL yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

V. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Başvurucunun,

1. Anayasa'nın 35. maddesinde tanımlanan mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasının **KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,**

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

B. İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın Balıkesir Vergi Mahkemesine **GÖNDERİLMESİNE,**

C. Başvurucunun tazminat taleplerinin **REDDİNE,**

D. 198,35 harç ve 1.500,00 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 1.698,35 TL yargılama giderinin **BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE,**

E. Ödemelerin, kararın tebliğini takiben başvurunun Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına; ödemede gecikme olması halinde, bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal faiz uygulanmasına,

11/12/2014 tarihinde **OY BİRLİĞİYLE** karar verildi.

Başkan
Serruh KALELİ

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Erdal TERCAN

Üye
Zühtü ARSLAN

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN