D.16/2023 YİM:80/2021

Yüksek İdare Mahkemesinde.

Anayasa’nın 152.maddesi Hakkında.

Mahkeme Heyeti:Tanju Öncül, Talat Usar, Bahar Duatepe.

Davacı:Ali& Ömer Kofalı Homes Ltd.Gönyeli-Lefkoşa

ile

Davalı:1-KKTC Maliye Bakanlığı vasıtasıyla KKTC Başsavcılığı,

Lefkoşa

2-Gümrük ve Rüsumat Dairesi vasıtasıyla KKTC

Başsavcılığı, Lefkoşa

A r a s ı n d a.

Davacı namına : Avukat Talat Kürşat ve Av.Akan Kürşat adına

Avukat Bahar Gamze Önalır

Davalılar namına:Savcı Kezban İnce.

.............

K A R A R

Tanju Öncül: Davacı;

“(A) Davacı’nın 20.06.2021 tarihinde TC’den KKTC’ye ithal

ettiği ve 21.6.2021 Tarihinde Davalı No.2 ve/veya Davalılar tarafından Davacıya teslimi gerçekleştirilen işbu davaya konu ithal mal olan ‘Komatsu marka ve D155AX-6 model Paletli Buldozer’ ve/veya iş makinesi için, Davalı No.2 ve/veya Davalıların ithalat vergisi olarak; Davacıdan %10 oranında K.D.V tutarı ve %4 oranında Stopaj tutarı ödenmesi hususunda yaptıkları talep neticesinde Davacının protestolu olarak K.D.V tutarı için 278,695.42-TL ve Stopaj tutarı için 104,282.66-TL yani toplamda 382,978.08-TL ödemesine neden olan karar ve/veya işlem ilgili yasal mevzuat hilafına ve hatalı istihsal edildiğinden hukuken geçersiz ve/veya hükümsüz ve/veya etkisiz olduğundan iptali ve/veya herhangi bir sonuç doğuramayacağı hususlarında emir ve/veya hüküm;”

verilmesi talebiyle başlattığı davasını temelde,

“4. Dava konusu işlem ve/veya karar ve/veya Davalıların

talepleri hatalı değerlendirmelere ve/veya hatalı gerekçelere dayanmaktadır. Şöyle ki; Davacı 20.06.2021 tarihinde TC’den KKTC’ye ‘Komatsu marka ve D155AX-6 model bir Paletli Buldozer’ ithal etmiştir. Davacının ithal ettiği bahse konu bu mal bir iş makinası olup Davacı tarafından ve kendi demirbaşı olarak münhasıran inşaat ve/veya müteahhitlik işlerinde kullanmak amacıyla ithal edilmiş bir makinadır. 21.06.2021 tarihinde Davalı No.2 ve/veya Davalılar tarafından Davacıya Teslimi gerçekleş-tirilen bahse konu ithal mal için, Davalı No.2 ve/veya Davalılar ithalat vergisi olarak; Davacıdan %10 oranında K.D.V ve %4 oranında Stopaj ödenmesi hususunda talepte bulunmuşlardır. Vergilendirme oranları ilgili mevzuatlarımızda yer almakta olup ithal edilen mallara ilişkin bir vergi yükümlüsünün sorumlu tutulması gereken oranın ne olduğunun tespiti hangi Yasa maddesi kapsamındaysa o Yasa maddesi tahtında tetkik edilerek belirlenir.

8. İthal edilen bir mala uygulanacak olan vergi oranları belirlenirken; Değiştirilmiş şekliyle 47/1992 sayılı Katma Değer Yasası Madde 28(1) altında çıkarılan Birleştirilmiş Katma Değer Vergisi Oranları Tüzüğü’ne ekli cetveller tetkik edilmeli ve ithal edilen mallar belirli bir sınıflandırmaya tabi tutularak ve doğru sınıflandırma yapılması sonucu mezkur tüzüğün hangi cetveline gireceği tespit edilerek uygulanacak vergi oranı belirlenmelidir. İşbu dava konusu ithal edilen mal bahse konu tüzüğün I.Cetveli kapsamına girmekte olup Katma Değer Vergisi Tüzüğüne göre %0 vergi oranı uygulanacak olan mallardandır. Bahsi geçen Tüzüğün madde;3, I.Cetvel (A)23’deki düzenlemeye göre; Gümrük Vergileri Tarife Yasası’nın ‘84.29 pozisyonu’ altında yer alan motorlu iş araçları %0 vergi uygulanacak mallar kapsamındadır ve Davacının ithal etmiş olduğu mezkur mal; Gümrük Vergileri Tarife Yasası’nın Ek Cetvel-II/Fasıl 84’e göre ‘8429’ pozisyonu altında yer alan motorlu iş aracı olarak bu madde kapsamında olduğu ve/veya her ihtimale binaen, Davacının ithal ettiği işbu dava konusu ithal mal bahsi geçen tüzüğün; %5 Vergi Oranı Uygulanacak Mal ve Hizmetleri düzenleyen Cetvel II’nin 28.Maddesi:’Sanayide üretime yönelik kullanılacak hammadde, katkı maddeleri, her türlü makine ve aksamları ve asfalt dökme ve serpme makinaları…’ diyerek makinaları %5 vergi uygulanacak olan II.Cetvelin 28. Maddesi kapsamına aldığı cihetle Davacıya %10 K.D.V ödenmesine ilişkin Davalı No.2 ve/veya Davalıların yapmış oldukları talep ve/veya işlemler hatalı değerlendirmeler sonucu istihsal edilmiş ve Davacıya hatalı değerlendirmelere dayandırılmış bir karardır. Hatalı değerlendirmelere dayanak teşkil edilerek üretilen bir karar gayrı yasal olup, hükümsüz ve/veya etkisiz olduğundan idare hukuku prensipleri gereğince iptali gerekir.

9. Davalı No.2 ve/veya Davalılar Davacının ithal ettiği

mal için yukarıda 9. paragrafta belirtildiği veçhile %10 oranında K.D.V ödemesini talep etmelerinin yanı sıra, %4 oranında da stopaj ödemesini talep etmişlerdir. 24/1982 sayılı Gelir Vergisi Yasası Madde:31(4) ‘Bu Yasa ve Kurumlar Vergisi Yasası kapsamına giren gerçek ve tüzel kişilerden, ithal ettikleri her türlü malı gümrükten çekmeleri anında, Gümrük Vergileri Tarife Yasası uyarınca gümrük vergisine matrah olan kıymet esası üzerinden Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi yükümlülüklerine mahsuben, malı ithal eden esas ithalatçıdan, ilgili Gümrük ve Rüsumat Dairesi tarafından asgari yüzde sıfır (%0), azami yüzde altı (%6) oranında vergi kesintisi yapılır. Ancak, ithalatı yapanın tamamen ve münhasıran kişisel eşya veya işletmesinde kullanılmak amacıyla ithal ettiği “Demirbaş” eşyalar için vergi kesintisi yapılmaz’ demektedir. Davacının ithal ettiği bu dava konusu ithal mal da Davacının münhasıran işletmesinde kullanmak amacıyla ithal ettiği bir iş makinası olup bu madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiği cihetle stopaj ödemesi Davacıdan talep edilmesi haksız ve/veya gayrı yasaldır.”

şeklinde olduğunu belirttiği hukuki esaslara dayandırmıştır.

Davalı taraf ise dosyaladığı Müdafaa Takririnde,

“Ön İtiraz:

1. Davacı tarafından, dava konusu yapılan karar ve/veya işlemler, Anayasa’nın 152.maddesi altında iptal davasına konu olabilecek icrai nitelikli bir karar değildir. Dava konusu karar ve/veya işlemler idari işlem niteliğinde olmadıklarından, davanın dinlenmeden öncelikle ret ve iptal edilmesi gerektiği iddia ve talep olunur.”

şeklindeki bir ön itirazı ileri sürmüş, bunun ötesinde ise, kararın mevzuata uygun olarak alındığını iddia etmiştir. Davalı tarafa göre söz konusu araç 2.el olduğundan, Katma Değer Vergi Oranları Tüzüğüne ekli 1’inci cetvel kapsamında bulunmamaktadır. Ayrıca, konu araç tekerlekli mobil araçtır. Dolayısıyla, konu aracı sanayi tesisinin makinesi veya bir parçası olarak düşünmek mümkün değildir. Bu nedenle konu araç Katma Değer Vergisi Oranları Tüzüğünün ikinci cetveline de girmemektedir. Motor gücü 1600cc ve altında olan motorlu kara taşıtları ile ticari araç (iş aracı) kapsamında olan motorlu kara taşıtları üçüncü cetvel kapsamındadırlar ve Davacının ithal ettiği iş makinasına üçüncü cetvel kapsamında %10 KDV uygulanması doğru bir karardır. Ayrıca AE 479/2009 sayılı ilanda, kısım 16’da, 84.01’den 84.85’e kadar stopaj vergisinin %4 olarak tahsil edileceği belirtildiğinden ve Davacı, gümrükleme anında, Vergi Dairesinden onaylı herhangi bir taahhütname sunmadığından, %4 stopaj vergisi uygulanması zorunludur.

Davalının belirtilen özdeki Müdafaa Takririne karşı Davacı taraf bir cevap layihası da dosyalamıştır. Konu layihada, anılan kararın icrai nitelikte olduğu öncelikle iddia edilmiş, bunun ötesinde, konu aracın tekerlekli mobil bir araç olmadığı, bir iş makinesi olduğu, Davacının, kendi demirbaşı olarak, münhasıran inşaat ve müteahhitlik işlerinde kullanmak amacıyla, konu malı ithal ettiği, Davacının, Davalı No.1’e, taahhütnamesini onaylaması için başvurduğu, ancak Davalı No.1’in, malın motorlu kara taşıtı mahiyetinde olduğunu iddia ederek Davacının, taahhütnamesini onaylamadığı, bu nedenle Davacının, Davalı No.2’ye taahhütname sunamadığı ileri sürülmüştür.

Davanın dinlenmesi aşamasında tarafların kabul ettiği Müşterek Olguların,

“

1. Davacı şirketin tüm ada genelinde büyük çapta inşaat işleriyle iştigal eden bir limited şirket olduğu,
2. Davacı’nın, 20/6/2021 tarihinde TC’den, KKTC’e ‘Komatsu marka ve D155AX-6 model Paletli Buldozer’ ithal ettiği ve Davalı No.2 ve/veya Davalılar tarafından 21/6/2021 tarihinde Davacıya teslimi gerçekleştirildiği,
3. İşbu davaya konu ithal mal olan ‘Komatsu marka ve D155AX-6 model Paletli Buldozer’ için, Davalı No.2 ve/veya Davalıların ithalat vergisi olarak; Davacıdan %10 oranında K.D.V. tutarı ve %4 oranında stopaj tutarı ödenmesi hususunda yaptıkları talep neticesinde Davacının K.D.V. tutarı için 278,675.42TL ve Stopaj tutarı için 104,282.66TL yani toplamda 382,978.08TL ödediği,
4. Davalılar tarafından Davacıya verilmiş olan C4244555 no’lu tahsilat makbuzu olduğu,
5. Davacının Davalı No.2 ve/veya Davalılar tarafından talep edilen %10 K.D.V. ve %4 Stopaj ödenmesine ilişkin taleplere itiraz ettiği”

şeklinde olduğu belirtilmiş, dosyada mevcut 1’den 15’e kadar sıralı evraklar ise, aynı sıra ile Emare olarak kaydolun-muşlardır. Bu süreçte, dava konusu aracın gümrüklenmesi ile ilgili belge sureti de Emare 16 olarak Mahkemeye ibraz edilmiştir. Sonrasında Davacı taraf, Kıbrıs Türk Sanayi Odası’nda görevli Müstakbel Tezel’i ve Davacı Şirketin Hissedar ve Sekreteri olan Ali Kofalı’yı, Davalı taraf ise, Araç Kayıt Muayene ve Ruhsatlandırma Dairesi’nde Şube Amir Vekili olan Halil Paşa’yı tanık olarak dinletmiştir.

Tarafların hitapları incelendiğinde, ilgili Savcının iddialarının, ortada icrai bir karar bulunmadığı, konu araca uygulanacak KDV oranının, araç yeni olmadığı için, Cetvel I’de belirtildiği şekilde olmadığı, aracın tekerlekli mobil bir araç-motorlu kara taşıtı-ticari iş aracı olduğu için, sanayi tesisinin makinesi, bir parçası olamayacağı, konu malın II’nci cetvel kapsamında da değerlendirilemeyeceği, stopaj vergisi açısından ise, ilan edilen stopaj oranları ile ilgili düzenlemenin 16’ncı kısmına göre 84.01’den 84.85’e kadar stopaj vergisinin %4 olarak tahsil edileceğinin belirtildiği, ayrıca taahhütname sunulmaması dolayısıyla %4 stopaj vergisi uygulamasının zorunluluk taşıdığı;

Davacı Avukatının iddialarının ise, konu davanın bir idari işlemden neşet ettiği, esas alınması gereken yasanın, 44/1996 sayılı Gümrük Vergileri Tarife Yasası olduğu, bu yasaya ek cetvellerden Cetvel II’de eşyaların tek tek sayıldığı, dava konusunun 84.29’da yer aldığı, burada 11’inci sırada paletli olan buldozerlerin sayıldığı, ‘Fasıl 87’ başlıklı kısımda motorlu araçların sayıldığı, iş araçlarının da 87’nci fasılda sayıldığı, dava konusunun 2.el makine olduğu, bu nedenle %5 KDV alınması gerektiği, motorlu kara taşıtları denilenlerin 87’ye yönlendirme yaptığı, stopaj açısından ise Gelir Vergisi Yasası’nın 31’inci maddesinin (4)’üncü fıkrası tahtında bir ilan yapıldığı, kısım 16’da 84.01’den 84.85’e kadar sayılanlarda %4 stopaj alındığı, kısım 17’de taşıt araçlarının ayrı sınıflandırıldığı, onun da “86.01”’den 89.08’e kadar olduğu, dava konusu makinenin 84.29’da sayıldığı, ithal edilen malın kişisel eşya veya işletmelerde demirbaş olarak kullanılmak amacıyla ithal edilmiş olması halinde taahhütname verilmesi koşuluyla stopaj kesintisi yapılmayacağı, ithal edilen malın bir iş makinesi olduğu ve demirbaş olduğu, Davacının taahhütname vermesinin mümkün olmadığı, çünkü Gelir ve Vergi Dairesinin bu taahhütnameyi onaylaması gerektiği, ancak dairenin konu makineyi motorlu araç kabul ettiği için taahhütnameyi onaylamamasının doğal olduğu, onaylanmadığı için de taahhütnameyi sunamadıkları, bu çerçevede stopajın da hiç alınmaması gerektiği özlü olduğu görülmektedir.

Davalı tarafından dava konusu kararın icrai bir karar olmadığı iddia edilmiş olmakla birlikte, konu araç için gerek KDV gerekse de Stopaj vergisi belirlenmek suretiyle hukuki bir etki yaratıldığı göz önüne alındığında, belirtilen özdeki ön itirazın reddi ve meselenin esasının incelenmesi kaçınılmaz halde görünmektedir.

Değiştirilmiş şekliyle 47/1992 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası’nın, ‘Verginin Konusu’ yan başlıklı 2’nci maddesinin (1)’inci fıkrasının (B) bendi;

“2(1)Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde yapılan

aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisine

bağlıdır.

(B)Her türlü mal ve hizmet ithalâtı,”;

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| “İşlemlerin  Kuzey Kıbrıs  Türk Cumhuri-  yetinde  yapılması | 7. | İşlemlerin Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde yapılması :   1. Malların Gümrük Vergileri   Tarife Yasası’na göre ithal edilmiş olmasını veya teslim  anında Kuzey Kıbrıs Türk  Cumhuriyeti'nde bulunmasını,   1. Hizmetin, Kuzey Kıbrıs Türk   Cumhuriyetinde yapılmasını veya  hizmetten Kuzey Kıbrıs Türk  Cumhuriyetinde yararlanılmasını,  anlatır.” |

‘İşlemlerin KKTC’de yapılması’ yan başlıklı 7.maddesi;

‘Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi’ yan başlıklı

11.maddesinin (8).fıkrası;

“11.Vergiyi doğuran olay:

(8)İthalâtta malların gümrük vergisine bağlı olup

olmadığına bakılmaksızın Gümrük Vergileri

Tarife Yasası uyarınca gümrükleme işleminin

yapılması,

……………………………………………………………………………………………………………………..

anında meydana gelir.”

şeklindedir.

Konu maddeler göz önüne alındığında, ithalatta KDV belirlenirken, Gümrük Vergileri Tarife Yasası uyarınca yapılan gümrükleme işleminin önem taşıdığı anlaşılmaktadır.

47/1992 sayılı Yasa tahtında yapılmış, değiştirilmiş şekliyle AE 784/2010 sayılı Katma Değer Vergisi Oranları Tüzüğü’nün konuyla ilgili olduğu iddia edilen ‘Cetvel II (Madde 3)’ başlıklı, ‘%5 vergi oranı uygulanacak mal ve hizmetler’ kısmı altında yer alan ‘(A) Mal Teslimleri’ başlığı altındaki 28’inci maddesi;

“28. Sanayide üretime yönelik kullanılacak hammadde, katkı maddeleri, her türlü makine ve aksamları ile asvalt dökme ve serpme makineleri, beton pompaları, beton mikserleri, silim taşları, su arıtma tuzları, kimyasal havuzlar, muhafaza depoları, silolar, kazanlar, LPG tüpleri, sanayi amaçlı laboratuvarlarda kullanılacak aletler ve kimyasallar, çimento hammaddesi, işlenmemiş yaprak mermer, granit ve traventenler,”

şeklinde, (ki bu madde AE 376/18 sayı ve 30/4/2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanıp, 1/5/2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren tüzük değişikliğiyle ilgili tüzüğe dahil olmuştur); kararın alındığı tarihte yürürlükteki şekliyle ‘Cetvel III, Madde(3)’ başlıklı ‘%10 vergi oranı uygulanacak mal ve hizmetler kısmı altında yer alan ‘(A)Mal Teslimleri’ başlığı altındaki 23.madde ise;

“23. Motor gücü 1600cc ve altında olan motorlu kara taşıtları ile ticari araç(iş aracı) kapsamında olan motorlu kara taşıtları (30 Haziran 2021 tarihine kadar),”

şeklindedir. (Bu madde ise, AE 396/21 sayılı tüzük değişikliği ile, ilgili tüzüğe, 1/6/2021 tarihinden 30/6/2021 tarihine kadar yürürlükte kalmak kaydı ile dahil olmuştur.)

Açıktır ki, sırf konu maddelerde sayılanlardan hareketle, dava konusu olan eşyayı Cetvel II’ye mi yoksa Cetvel III’e mi dahil etmek gerektiği net olarak söylenebilir halde değildir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Yasası’nın göndermeler yaptığı, yukarıda vurgulanan Gümrük Vergileri Tarife Yasası’na bakma gerekliliği bulunmaktadır.

44/1996 sayılı Değiştirilmiş şekliyle Gümrük Vergileri Tarife Yasası’nın ‘Tefsir’ yan başlıklı 2.maddesinde;

“’Gümrükleme,‘ Mallarla ilgili olarak yürürlükte olan, herhangi bir gümrük mevzuatında belirlenen dökümanlarla birlikte usulüne uygun olarak tanzim edilen bir beyanın gümrük dairelerine ibraz edilmesini, malların üzerinden ödenmesi gereken herhangi bir vergi, harç ve ücretlerin ödenmesini müteakip, malların gümrük kontrolünden kaldırılması ile tamamlanan işlemleri anlatır.”

şeklinde tanımlanmıştır.

Yasa’nın 18.maddesine göre, Yasa’da değinilen Cetvel I, tarifenin yorumu ve uygulanması ile ilgili genel kuralları düzenlemiş haldedir. Yasa’nın 3.maddesine göre ise, II.Cetvelde gümrüklenecek bütün mallar yer almaktadır. Cetvel II incelendiğinde, Cetvel II’de, ‘Fasıl Notları’ ve ‘Fasıllar’ başlıklı kısımlara yer verildiği görülmektedir.

‘Fasıl Notları 84’, ‘Bölüm XVI’ başlığıyla başlamakta olup, bunun ‘Notlar’ başlığı altındaki 5’inci maddesi;

“5.Yukarıdaki notlar anlamında ‘makine’ tabirinden,

84.veya 85.Fasıllara giren çeşitli makina, cihaz,

tertibat, alet ve malzemeler anlaşılır.”

şeklindedir.

‘Fasıl 84’ başlığı altındaki alt başlık ise, ‘Nükleer Reaktörler, Kazanlar, Makinalar, Mekanik Cihazlar ve Aletler; Bunların Aksam ve Parçaları’ şeklindedir.

Fasıl Notları 87 ise, ‘Fasıl 87’ başlığı altında, ‘Motorlu Kara Taşıtları, Traktörler, Bisikletler, Motosikletler ve Diğer Kara Taşıtları; Bunların Aksam, Parça ve Aksesuarları’ alt başlıklıdır ve ‘Notlar’ başlığı altındaki 1.maddesi;

“1.Bu Fasıl, yalnızca raylar üzerinde hareket etmek

üzere imal edilmiş demiryolu veya tramvay

taşıtlarını kapsamaz”

şeklindedir.

‘Fasıllar’ başlığı altında ise, Fasıl 84’de, vergi oranları yanında eşyanın tanımı ve pozisyon numaraları da belirtilmektedir. Pozisyonu 84.29’a giren eşyalar, “Kendinden hareketli buldozerler, angledozerler, greyderler, toprak tesviyesine mahsus makinalar, skreyperler, mekanik küreyiciler, ekskavatörler, küreyici yükleyiciler, sıkıştırma işini tokmaklamak suretiyle yapan makinalar ve yol silindirleri” başlığı altında belirtilmişlerdir. “Buldozerler ve angledozerler” başlığı altında 8429.11 numaraları ile “paletli olanlar” yer almış ve hemen sonrasında 8429.11.00.00.11 numarası ile Buldozerler tekrar belirtilmiştir.

Emare 1 içerisinde mevcut özel ithalat izin belgesine göre, dava konusu aracın tipi, buldozer ve angle dozerdir. Yine Emare 1 olarak kayıtlı belgelerden aracın 2.el dozer olduğu anlaşılmaktadır. Gümrükleme ile ilgili belgelerden ve özellikle Emare 10’dan (ki aynı zamanda Emare 16 olarak da sunulmuştur) belgeden de konu eşyanın, “Paletli Buldozer” olduğu görülmektedir. Bunlar ötesinde ithal edilen konu eşyanın ‘Paletli Buldozer’ olduğu taraflarca da müşterek olgu olarak belirtilmiştir.

Yukarıda dile getirilenler göz önüne alındığında, 84.29 pozisyonunda yer bulmuş dava konusu Paletli Buldozer’in, ‘makine’ olarak düşünülmesi veya değerlendirilmesi mümkün görünmektedir. Buna bağlı olarak da konu Buldozer’in II.Cetvel’in 28’inci maddesinde sayılan ‘her türlü makine’ kapsamındaki bir makine olduğu söylenebilir hale gelmektedir.

Bu noktada açıktır ki, konu Buldozer’in III.Cetvel’de Madde 23’de belirtilen ‘ticari araç (iş aracı)’ kapsamında olan motorlu bir kara taşıtı olup olmadığının da incelenip, değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konu eşya ikinci el olduğundan uygulanacak vergi oranının, ‘Katma Değer Vergisi Oranları Tüzüğü’nün I’inci Cetveli tahtında %0 olamayacağı taraflarca belirtilmiştir. Bu nedenle I’inci Cetvel’in incelenmesi ilk bakışta anlamsız görünse de, I’inci Cetvel’de ‘Mal Teslimleri’ başlığı altındaki 23’üncü maddenin düzenleniş biçimi göz önüne alındığında bu maddeye de değinmek yararlı ve gerekli haldedir. Anılan 23’üncü madde;

“23- Yeni (kullanılmamış) ve Gümrük Vergileri Tarife

Yasası’nın 84.27, 84.29, 87.05, 87.09 pozisyonları

ile 87.04 pozisyonu (87.04.21 ve 87.04.31 hariç)

altında yer alan motorlu iş araçları ile ,

84.26.20.00.00.00 pozisyonu altında yer alan kule

vinçler.”

şeklindedir ve madde içeriğinden görüleceği üzere 84.29 pozisyonundaki yeni iş araçları, somut olarak belirtilmek suretiyle, %0 vergiye tabi kılınmıştır. Alıntılanan I’inci Cetvel’in ‘Mal Teslimleri’ başlığı altındaki 23’üncü Maddesine göre 84.29 pozisyonu altındaki eşyalar, ki yeni olmamakla birlikte dava konusu Paletli Buldozer de bu pozisyon altındadır, ‘motorlu iş aracı’ olarak tanımlanmış veya belirtilmiştir. Bu noktada I’inci Cetvel’in ‘Mal Teslimleri’ başlığı altındaki 23’üncü Maddesi çerçevesinde, konu Paletli Buldozer, ‘motorlu iş aracı’ diye tanımlandığı için konu eşyaya, ‘motorlu iş aracı’ kapsamında III’üncü Cetvel’in ilgili maddesinin de uygulanabileceği söylenebilir hale gelmektedir. Bunun ötesinde konu aracın, Emare 9 (a) belgeye göre, izin kategorisinin, ‘ticari amaçlı izin’ olduğu göz önüne alındığında ise, anılan eşyanın, ticari araç-iş aracı-motorlu iş aracı-motorlu kara taşıtı diye nitelendirilebilme seçeneği daha bir olanaklı hale gelmektedir.

Tüm bunlardan, dava konusu Paletli Buldozer için, hem II’inci Cetvel’in ‘Mal Teslimleri’ başlığı altındaki 28’inci Maddesinin, hem de III’üncü Cetvel’in ‘Mal Teslimleri’ başlığı altındaki 23’üncü Maddesinin, uygulanabilir olduğu ortaya çıkmaktadır. II’inci Cetvel uyarınca %5 KDV uygulanacağı belirtilirken, III’üncü Cetvel gereği aynı eşyaya %10 KDV uygulanacağı belirtildiği için ise ortada bir kural çatışması olduğu görülmektedir. Açıktır ki, böylesi bir durumda çözümün nasıl olacağı, çatışma çözme ile ilgili ilkeler çerçevesinde belirlenmek durumundadır.

Anılan kuralların her ikisinin de tüzük kuralı olduğu ve farklı tarihlerde kabul edildikleri yukarıda dile getirilen-lerden açıklıkla görülmektedir. Bu nedenle konunun çözümünde uygulanacak ilke ‘sonraki kanun önceki kanunları ilga eder’ ilkesidir. Bu yaklaşımla olay ele alındığında 1/6/2021 tarihinde yürürlüğe giren III’üncü Cetvel altındaki 23’üncü Maddenin, 21/6/2021 tarihindeki işlem açısından, 1/5/2018’de yürürlüğe giren II’inci Cetvel’in 28’inci maddesini uygulanamaz hale koyduğu veya geçici olarak dahi olsa bir anlamda ilga ettiği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, idarenin, dava konusu aracı, iş aracı-ticari araç-motorlu iş aracı-motorlu kara taşıtı olarak nitelendirmekle ve konu araç için %10 KDV uygulamakla hukuken hata yapmadığı sonucuna varırız.

KDV oranının belirlenmesi, yukarıda belirtilen yaklaşımla yapılmış olmakla birlikte, Stopaj Vergisi belirlenirken, idarenin, konu eşyayı, Gelir Vergisi Yasası’nın 31’inci maddesinin (4)’üncü fıkrası tahtında yaptığı, 29/6/2009 tarih ve AE 479/2009 sayılı ‘ilân’da yer verilen “kısım 16 ‘Makineler ve Mekanik Aygıtlar, Elektrik Malzemesi ve bunların aksamları’” ‘84.01’den 84.85’e kadar’ kapsamında değerlendirerek, %4 Stopaj Vergisine tabi kıldığı da görülmektedir.

|  |
| --- |
| “31(4) Bu Yasa ve Kurumlar Vergisi Yasası kapsamına giren gerçek ve tüzel kişilerden, ithal ettikleri her türlü malı gümrükten çekmeleri anında, Gümrük Vergileri Tarife Yasası uyarınca gümrük vergisine matrah olan kıymet esası üzerinden Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi yükümlülüklerine mahsuben, malı ithal eden esas ithalâtçıdan, ilgili Gümrük ve Rüsümat Dairesi tarafından asgari yüzde sıfır (%0), azami yüzde altı (%6) oranında vergi kesintisi yapılır. İthal edilen mal türlerine göre yapılacak kesinti oranı Bakanlar Kurulunca saptanır ve yüzde sıfır (%0) oranı yerli sanayi için ithal edilen hammadde için uygulanır.  Ancak, ithalâtı yapanın tamamen ve münhasıran  kişisel eşya veya işletmesinde kullanılmak amacıyla  ithal ettiği demirbaş eşyalar için vergi kesintisi  yapılmaz  Bu fıkra amaçları bakımından “mal” deyimi, elle tutulabilen herhangi bir taşınır malı anlatır.” |

Gerek,

şeklindeki 24/1982 sayılı Gelir Vergisi Yasası’nın 31’inci maddesinin (4)’üncü fıkrası, gerekse de bu madde uyarınca yayımlanan yukarıda anılan ilânın ‘kısım’lardan sonra gelen,

“Ancak, aşağıda belirtilen mallar için;

1.Yukarıdaki tarifede belirtilen oranlar yerine %0

(yüzde sıfır) vergi oranı uygulanır.

(F) 24/1982 sayılı Gelir Vergisi Yasası’nın

31’inci maddesinin (4)’üncü fıkrası

uyarınca işletmelerin kendi işletmelerinde

kullanacakları amortismana tabi ekonomik

kıymetleri (Gelir ve Vergi Dairesi’nin

onayı ile)”

şeklindeki 1.(F) bendi; işletmelerin, kendi işletmelerinde kullanacakları demirbaşlara veya bir diğer tanımlamayla amortismana tabi ekonomik kıymetlere, %0 vergi uygulanacağını belirtmiş haldedir.

Yukarıda da değinilen Emare 9(a) Özel İthalat İzin Belgesinde, konu Buldozer’in izin kategorisi, ‘ticari amaçlı izin’ olarak görülmektedir. Davacı Tanığı No.2, konu aracın ticari olmadığını, bilânçolarda da demirbaş olduğunu dile getirmekle birlikte, bu özdeki şahadetin veya iddianın, anılan resmi belgedeki durumu değiştirmeye yeterli olmadığı açıktır. Bu nedenle, idarenin, konu eşyayı, Davacının kendi işletmesinde kullanacağı demirbaş değil de, ticari araç addederek, konu eşyaya %4 Stopaj Vergisi uygulamakla hukuki hata yaptığı da söylenebilir hale gelememektedir.

Sonuç olarak;

Davacının davası ret ve iptal edilir.

Meselenin teknik niteliği göz önüne alındıktan sonra masraflara ilişkin herhangi bir emir verilmez.

Tanju Öncül Talat Usar Bahar Duatepe

Yargıç Yargıç Yargıç

15 Mayıs 2023