

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2025/152

Karar Sayısı : 2025/195

Karar Tarihi : 8/10/2025

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi

İTİRAZIN KONUSU: 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4. maddesine 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle eklenen (3) numaralı fıkranın Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Davacı adına resen tarh edilen vergi ziyaı cezalı özel tüketim vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının terkinin talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 4. maddesi şöyledir:

"Mükellef ve vergi sorumlusu

Madde 4 – 1. Özel tüketim vergisinin mükellefi, bu Kanuna ekli;

a) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

2. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kamuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

3. (Ek: 4/6/2008-5766/19 md.) Fiili veya kaydı envanter sırasında bu Kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Tarh edilecek özel tüketim vergisi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarihiyata vergi ziyaı cezası uygulanır.

(Ek: 4/6/2008-5766/19 md.) Ancak, belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin ceza aranmaz."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Kadir ÖZKAYA, Hasan Tahsin GÖKCAN, Basri BAĞCI, Engin YILDIRIM, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, İrfan FİDAN, Muhterem İNCE, Yılmaz AKÇİL, Ömer ÇINAR ve Metin KIRATLI'nın katılımlarıyla 10/7/2025 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle uygulanacak kural sorunu görüşülmüştür.

2. Anayasa'nın 152. ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükümlerin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görev kapsamına giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikteki kurallardır.

3. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme 4760 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (3) numaralı fıkrasının iptalini talep etmiştir.

4. İtiraz konusu kuralın birinci paragrafının birinci cümlesinde fiili veya kaydi envanter sırasında bu Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti hâlinde belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verileceği, ikinci cümlesinde bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi hâlinde belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin alışıni belgeleyemeyen mükellef adına resen tarh edileceği, dördüncü cümlesinde ise bu tarhiyata vergi ziyai cezasının uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Anılan paragrafın üçüncü cümlesinde tarh edilecek özel tüketim vergisinin asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacağı belirtilmiştir.

5. Kuralın ikinci paragrafında ise belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili olarak vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisinin ve buna ilişkin cezanın aranmayacağı hüküm altına alınmıştır.

6. Bakılmakta olan davanın konusu, motorlu kara taşıtı ve motosiklet yakıtının perakende ticareti faaliyetini yürüten davacının fiili ve kaydi envanter sonucunda bir kısım

akaryakıt alımının belgesiz olduğu gerekçesiyle resen tarh edilen vergi ziyan cezalısı özel tüketim vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının terkin talebine ilişkindir.

7. Buna göre bakılmakta olan davada davacı adına tarh edilen özel tüketim vergisinin tutarına ilişkin bir uyuşmazlık bulunmadığı gibi belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen davacının sorumluluğunun ortadan kalkmasına yol açan bu malları satanlar adına yapılmış bir özel tüketim vergisi tarhiyatının varlığına ilişkin bir uyuşmazlığın da söz konusu olmadığı görülmektedir.

8. Bu itibarla kuralın birinci paragrafının tarh edilecek özel tüketim vergisinin asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacağını öngören üçüncü cümlesi ile belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen mükelleflerin özel tüketim vergisi sorumluluğuna tabi tutulamayacaklarını ve dolayısıyla özel tüketim vergisi tarhiyatına muhatap olmayacaklarını düzenleyen ikinci paragrafının bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle anılan cümle ve paragrafta ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir.

9. Açıklanan nedenle 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4. maddesine 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle eklenen (3) numaralı fıkranın;

A. Birinci paragrafının,

1. Üçüncü cümlesinin itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından bu cümleye ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

2. Kalan kısmının esasının incelenmesine,

B. İkinci paragrafının itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından bu paragrafta ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

10. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Fatih TORUN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükümleri, dayanan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşüldü:

A. Anlam ve Kapsam

11. Özel tüketim vergisi (ÖTV); harcamalardan alınan tek aşamalı, dolaylı bir vergi olup Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımı verilmiş mallar üzerinden bir defaya mahsus olarak alınmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, 4760 sayılı Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) Sayılı Listelerde Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P.) numaraları itibarıyla tespit edilmiştir. Anılan listelerde yer alan her mal için ayrı G.T.İ.P. numarası belirlenmiş olup yanında malın ismi ve vergi oranı yazılmıştır.

12. Söz konusu Kanun'un 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde; (I) Sayılı Liste'deki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından tesliminin, (b) bendinde (II) Sayılı Liste'deki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabının, (c) bendinde (II) Sayılı Liste'deki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) Sayılı Listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından tesliminin, (d) bendinde ise (I), (III) ve (IV) Sayılı Listelerdeki mallar ile (II) Sayılı Liste'deki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışının bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

13. Kanun'un "*Mükellef ve vergi sorumlusu*" başlıklı 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ÖTV mükellefinin; Kanun'a ekli (I), (III) ve (IV) Sayılı Listelerdeki mallar ile (II) Sayılı Liste'deki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile (II) Sayılı Liste'deki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler olduğu hükme bağlanmıştır.

14. Anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlenmek suretiyle ÖTV'de vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

15. 4. maddenin itiraz konusu kuralların da yer aldığı (3) numaralı fıkrasında ise fiili veya kaydi envanter sırasında Kanun'a ekli listelerdeki malları belgesiz olarak bulundurduğu tespit edilen mükelleflerin ÖTV'den sorumlu tutulmalarına ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

16. Buna göre anılan fıkranın birinci paragrafının itiraz konusu birinci cümlesinde, fiili veya kaydi envanter sırasında Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti hâlinde belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verileceği; itiraz konusu ikinci cümlesinde, bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi hâlinde belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV'nin alışını belgeleyemeyen mükellef adına resen tarh edileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu paragrafın itiraz konusu dördüncü cümlesinde ise bu tarihyata vergi ziyat cezasının uygulanacağı düzenlenmiştir.

B. İtirazın Gerekçesi

17. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kurallarla fiilî veya kaydi envanter sırasında 4760 sayılı Kanun’a ekli malları belgesiz olarak bulundurduğu tespit edilen mükelleflerin söz konusu mallara ilişkin ÖTV’den sorumlu tutulmalarına imkân sağlandığı, kurallarda yer alan “mükellef” kavramının ÖTV mükellefi olmayan ancak işletmesiyle ilgili olarak fiilî veya kaydi envanter yapılabilen gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerini de kapsayıp kapsamadığı hususunda belirliliğin bulunmadığı, bu durumun vergilendirmenin temel unsurlarından olan vergi mükellefinin belirlenmesi hususunda tereddüdün oluşmasına ve ciddi yorum farklılıklarına neden olduğu, bu hâliyle kuralların verginin kanuniliği ilkesiyle bağdaşmadığı gibi hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle de çeliştiği belirtilerek kuralların Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa’ya Aykırılık Sorunu

18. 6216 sayılı Kanun’un 43. maddesi uyarınca kurallar, ilgisi nedeniyle Anayasa’nın 13. ve 35. maddeleri yönünden de incelenmiştir.

19. Anayasa’nın 35. maddesinde “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*” denilmektedir. Anayasa’nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır (AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28/9/2023, § 8).

20. Anayasa’nın söz konusu maddesinde bir temel hak olarak güvence altına alınmış olan mülkiyet hakkı; kişiye -başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla- sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma ve ondan tasarruf etme, onun semerelerinden yararlanma imkânı veren bir haktır (*Mehmet Akdoğan ve diğerleri* [1. B.], B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 32). Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, onun semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin kısıtlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına getirilmiş bir sınırlama niteliğindedir (AYM, E.2017/21, K.2020/77, 24/12/2020, § 137; E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 13; *Recep Tarhan ve Afife Tarhan* [1. B.], B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 53).

21. Vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama teşkil ettiğinde kuşku bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkıları belirlenmeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşıdığı amaçlar dikkate alındığında- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 14; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, §§ 45, 46; *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.* [1. B.], B. No: 2015/12721, 18/4/2019, §§ 36, 37).

22. Bu itibarla fiilî veya kaydi envanter sırasında 4760 sayılı Kanun’a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti hâlinde belgesiz mal bulunduran mükelleflerin verilen süre içinde alış belgelerini ibraz edememeleri durumunda belgesi ibraz

edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV'nin alışı belgelenemeyen mükellef adına resen tarh edileceğini ve bu tarhiyata vergi ziyai cezasının uygulanacağını öngören itiraz konusu kurallar yönünden de bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır.

23. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir.

24. Öte yandan mülkiyet hakkına sınırlama getirilirken temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

25. Anayasa'nın 13. maddesinde “*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.*” denilmektedir. Buna göre temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren kanuni düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa’da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

26. Anayasa'nın anılan hükümleri uyarınca mülkiyet hakkına yapılan sınırlamalarda dikkate alınacak öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olması gerekir.

27. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan *hukuki belirlilik* ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

28. Öte yandan Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” denilmek suretiyle vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yönünden kanunilik şartı özel olarak düzenlenmiştir.

29. Verginin kanuniliği ilkesi; devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ilişkin esaslı unsurlara yer veren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelmektedir. Anılan ilke, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre mükellef, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı ile istisna ve muafiyetler gibi vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının esaslı unsurlarının kanunla düzenlenmesi zorunludur (AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011; E.2020/11, K.2023/98, 18/5/2023, § 44; E.2024/68, K.2024/167, 24/9/2024, § 24).

30. Vergilemede belirlilik ilkesi ise vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belirli ve kesin olmasını, kanun metninin ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Buna göre vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının esaslı unsurlarına ilişkin düzenlemeler makul bir düzeyde öngörülebilir nitelikte olmalıdır (benzer yönde değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19/9/2019, § 14; E.2023/105, K.2023/208, 30/11/2023, § 27; E.2024/68, K.2024/167, 24/9/2024, § 27).

31. Kurallarla belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi amacıyla fiili veya kaydi envanter sırasında bu Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti hâlinde belgesiz mal bulunduran mükelleflere vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatı yapılmasına ilişkin usul ve esasların herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve nesnel şekilde düzenlendiği görülmektedir.

32. Kurallarda vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatının yapılabilmesi, belgesiz mal bulunduranların *mükellef* olması koşuluna bağlanmıştır. Bu nedenle kurallar uyarınca hakkında vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatı yapılacağı belirtilen, belgesiz mal bulunduran *mükellef* kavramından ne anlaşılması gerektiğinin ortaya konulması gerekmektedir.

33. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 186 ila 192. maddelerinde düzenlenen "*envanter*" kavramı, iktisadi bir kıymetin varlığının kayıtlar ve belgeler üzerinde yapılacak olan çalışmalarla tespit edilmesini ifade etmektedir. Envanter, fiili ve kaydi olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Fiili envanter uygulamasında; işletmeye dâhil iktisadi kıymetler saymak, ölçmek, tartmak, değerlemek veya bu şekilde tespit edilmesi mutad olmayan mallarda tahmin etmek suretiyle tespit edilirken, kaydi envanter çalışmasında defter ve belgeler kullanılmak ve bu yolla mal hareketleri takip edilmek suretiyle tespit edilmektedir. Bu çerçevede kurallarla fiili veya kaydi envanter sırasında Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti hâlinde belgesiz mal bulunduran mükellefler hakkında vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatı yapılabileceği öngörülmek suretiyle hakkında tarhiyat yapılabilecek *mükelleflerin* ÖTV mükellefleri ile sınırlandırılmadığı, ÖTV mükellefi olanların yanı sıra işletmesiyle ilgili olarak fiili veya kaydi envanter yapılabilen ticari, sınai, zirai, serbest meslek faaliyeti kapsamında gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerini de kapsadığı sonucuna varılmıştır.

34. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) ve Danıştay Yedinci Dairesinin içtihadı da kurallarda yer alan *mükellef* kavramından sadece ÖTV mükelleflerinin değil, bunların haricinde işletmesiyle ilgili olarak fiili ya da kaydi envanter yapılabilen ticari, sınai, zirai, serbest meslek faaliyeti kapsamında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin de anlaşılması gerektiği şeklindedir (çok sayıda karar arasından bkz. Danıştay VDDK, E.2024/25, K.2025/71, 26/2/2025; Danıştay VDDK, E.2024/131, K.2025/72, 26/2/2025; Danıştay Yedinci Dairesi, E.2020/3835, K.2023/2854, 8/6/2023; Danıştay Yedinci Dairesi, E.2020/1500, K.2023/2621, 23/5/2023).

35. Bu nedenle mülkiyet hakkına sınırlama getiren kuralların keyfilığe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve kanunilik ölçütünü sağladığı sonucuna varılmıştır.

36. Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlandırılabileceği belirtilmiştir. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla sınırlandırılabileceği öngörülmüştür. Buna göre kuralların kamu yararı dışında bir amaca yönelik olmaması gerekmektedir.

37. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemeleri veya vergiye ilişkin kanuna aykırı fiillerde bulunmaları devletin vergi kaybına uğramasına yol açabileceği gibi vergi alacağının tehlikeye girmesine de neden olabilir (AYM, E.2022/108, K.2023/55, 22/3/2023, § 36).

38. *Kamu alacağı* kavramı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerden doğan alacakları ifade etmektedir. Toplumun ortak ihtiyaçlarını gidermeyi esas alan kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının tahsil edilmesi önem taşımaktadır. Kamu alacağı niteliğindeki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 46). Bu nedenle kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşebileceği bazı durumlar için bu alacağın güvence altına alınmasına yönelik birtakım koruyucu tedbirlerin öngörülmesi doğaldır (AYM, E.2018/142, K.2019/38, 15/5/2019, § 38).

39. ÖTV, Kanun'a ekli listelerdeki mallara bir kez uygulanan tek aşamalı bir vergi olup ilk aşamada alınmakta ve bundan sonra malların nihai tüketiciye ulaşmasına kadar olan diğer aşamalar ÖTV'ye tabi tutulmamaktadır. ÖTV'nin harcamalardan alınan tek aşamalı bir vergi olması dolayısıyla verginin ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında alınmadığının daha sonra tespit edilmesi durumunda bu mallara ilişkin ÖTV'nin tahakkuk ettirilmesinin Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz dolaşımının önlenmesi ve ÖTV'nin tahsilinin güvence altına alınması açısından önemli olduğu açıktır.

40. Bu çerçevede kurallarla fiili veya kaydi envanter sırasında Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti hâlinde belgesiz mal bulunduran mükellef adına resen vergi ziyai cezalî ÖTV tarhiyatı yapılabileceğinin öngörülmesi suretiyle ilk aşamada tahsil edilemeyen ÖTV'nin tahsil edilerek kamu zararının önlenmesinin ve kamu alacağının eksiksiz bir şekilde tahsil edilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralların kamu yararına dayalı meşru bir amacının bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte kuralların meşru bir amacının bulunmasının yanı sıra ölçülü olması da gerekir.

41. Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan *ölçülülük ilkesi*; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik*, öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını; *gereklilik*, ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmamasını; *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

42. Kuralların kamu alacağının eksiksiz bir şekilde tahsiline ve böylece kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasına katkıda bulunacağı gözetildiğinde kuralların söz konusu amaca ulaşma yönünden elverişli bir araç olmadığı söylenemez.

43. Mülkiyet hakkına yapılan sınırlamanın Anayasa'ya aykırı olmaması için amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasının yanında gerekli olması da icap eder. Gereklilik hakkı sınırlayan birden fazla araç arasından hakkı en az zedeleyen aracın seçilmesini ifade etmektedir. Bununla birlikte hakkı sınırlayacak aracın seçiminde kanun koyucunun belli ölçüde takdir yetkisinin bulunduğu da kabul edilmelidir. Özellikle alternatif aracın bulunmadığı veya mevcut alternatiflerin öngörülen meşru amaca ulaşılması bakımından etkili olmadığı ya da daha az etkili olduğu durumlarda kanun koyucunun araç seçimi hususundaki tercih yetkisinin gereklilik ölçütünü sağlamadığının söylenebilmesi için güçlü nedenlerin bulunması gerekir (benzer yönde değerlendirme için bkz. AYM, E.2022/136, K.2023/16, 25/1/2023, § 36; E.2022/108, K.2023/55, 22/3/2023, § 45; D.C. [2. B.], B. No: 2018/13863, 16/6/2021, § 48).

44. Fiili veya kaydi envanter sırasında Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti hâlinde belgesiz mal bulunduran mükellef adına ÖTV'nin resen tarh edilmesi ve bu tarhiyata vergi ziyai cezasının uygulanması yoluyla söz konusu kamu alacağının ödenmemesi durumunda oluşabilecek kamu zararının önlenmesinin kamu alacağının güvence altına alınması bakımından önem taşıdığı kuşkusuzdur. Kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamak amacıyla fiili veya kaydi envanter sırasında Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti hâlinde belgesiz mal bulunduran mükelleflerin ödenmeyen verginin ödenmesinden sorumlu tutulmasının kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurulabilecek araçlar arasında olduğu değerlendirilmektedir.

45. Mülkiyet hakkına yönelik sınırlamanın orantılı olabilmesi için öngörülen sınırlama ile elde edilmek istenen meşru amaç arasında adil ve makul bir denge gözetilmelidir. Bu nedenle kurallarda öngörülen sınırlamanın kamu yararının gerekleri ile bireyin hakları arasında

kurulmaya çalışılan adil dengeyi bozacak şekilde birey aleyhine katlanılması zor külfet yüklememesi gerekir.

46. Kurallarda belgesiz mal bulunduran mükellefler hakkında vergi ziyai cezalî ÖTV tarhiyatının yapılabilmesi fiilî veya kaydi envanter sırasında Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespit edilmesi şartına bağlanmış, ayrıca cezalı tarhiyat yapılabilmesi için öncelikle mükelleflere bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren on günlük bir süre verilmek suretiyle bu malların belgelerini ibraz ederek söz konusu vergi sorumluluğundan kurtulma imkânı da sağlanmıştır. Ayrıca Kanun'un 4. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ikinci paragrafı uyarınca belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak ÖTV tarhiyatı yapıldığı takdirde alıcıdan ÖTV ve buna ilişkin ceza da aranmayacaktır.

47. Bunun yanı sıra alış belgelerinin ibraz edilememesi hâlinde belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanacağı öngörülmek suretiyle resen vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatının yapılması sırasında uygulanacak vergi matrahı da belirlenmiştir. 213 sayılı Kanun'un 267. maddesinin birinci fıkrasında emsal bedelin, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması hâlinde emseline nazaran haiz olacağı değer olduğu ifade edilmiştir.

48. Öte yandan kuralların uygulanmasından doğacak uyumsuzlıklara karşı yargı yoluna başvurulması da mümkündür. Kurallar uyarınca mükellef adına yapılan vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatına karşı açılan davada, yargı makamları tarafından cezalı tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilebilecektir. Bu kapsamda yapılan yargılamada fiilî veya kaydi envanter yoluyla gerçekleştirilen vergi incelemesinin usulüne uygun yapıp yapılmadığı ve belgesiz mal bulunduran mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapılabilmesi için aranan şartların gerçekleşip gerçekleşmediği hususlarının da gözetileceği açıktır.

49. Bu itibarla kurallarla mülkiyet hakkına bir sınırlama getirilmiş ise de bunun mükelleflere aşırı bir külfet yüklememesi için gerekli ve yeterli güvencelerin bulunduğu, bu çerçevede ulaşılmak istenen amaca ilişkin kamu yararı ile mülkiyet hakkına yönelik kişisel yarar arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kuralların mülkiyet hakkına ölçüsüz bir sınırlama getirmediği sonucuna ulaşılmıştır.

50. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

IV. HÜKÜM

6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4. maddesine 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle eklenen (3) numaralı fıkranın birinci paragrafının birinci, ikinci ve dördüncü cümlelerinin Anayasa'ya aykırı olmadıklarına ve itirazın REDDİNE 8/10/2025 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Kadir ÖZKAYA

Başkanvekili
Basri BAĞCI

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
İrfan FIDAN

Üye
Kenan YAŞAR

Üye
Muhterem İNCE

Üye
Yılmaz AKÇİL

Üye
Ömer ÇINAR