

GENEL KURUL

KARAR

İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş. BAŞVURUSU

Başvuru Numarası	: 2015/941
Karar Tarihi	: 25/10/2018
Başkan	: Zühtü ARSLAN
Başkanvekili	: Burhan ÜSTÜN
Başkanvekili	: Engin YILDIRIM
Üyeler	: Serdar ÖZGÜLDÜR Serruh KALELİ Recep KÖMÜRCÜ Hicabi DURSUN Muammer TOPAL M. Emin KUZ Hasan Tahsin GÖKCAN Kadir ÖZKAYA Recai AKYEL Yusuf Şevki HAKYEMEZ
Raportörler	: M. Emin ŞAHİNER Yunus Emre YILMAZOĞLU Özgür DUMAN
Başvurucu	: İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.
Vekili	: Av. Bekir BAYKARA

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, üretilen elektrik ve kok gazı üzerinden elektrik ve havagazı tüketim vergisi alınması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 15/1/2015 tarihinde yapılmıştır.

3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.

4. 2015/941 numaralı bireysel başvuru ile farklı tarihlerde yapılan 2015/943, 2015/944, 2015/945, 2015/946, 2015/948, 2015/949, 2015/950, 2015/951, 2015/17315, 2015/17316, 2015/17317, 2015/17318, 2015/17320, 2015/17321, 2015/17322, 2015/17323,

2015/17325, 2015/17326, 2015/17327, 2015/17329 ve 2015/17330 numaralı bireysel başvuruların konu yönünden hukuki iribatlarının bulunması nedeniyle 2015/941 numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmesine; incelemenin bu dosya üzerinden yürütülmesine karar verilmiştir.

5. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

6. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.

7. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü bildirmiştir.

8. Başvurucu, Bakanlığın görüşüne karşı süresinde beyanda bulunmuştur.

9. Birinci Bölüm tarafından 17/7/2018 tarihinde yapılan toplantıda, niteliği itibarıyla Genel Kurul tarafından karara bağlanması gerekli görüldüğünden başvurunun Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 28. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca Genel Kurula sevkine karar verilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

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

11. Ana iştiğal konusu çelik üretimi yapmak olan başvurucu, demir cevherini saf çelik hâline getirmek için gerekli karbonu edinmek üzere ihtiyaç duyduğu kok kömürünü, ithal ettiği taş kömürünü işlemek suretiyle elde etmektedir. Başvurucu ayrıca, taş kömüründen kok kömürü elde edilirken ortaya çıkan kok gazını elektrik ve buhar üretiminde veya doğrudan eritme işlemlerinde kullanmaktadır. Başvurucu, böylelikle elektrik enerjisi ve gaz ihtiyacını kendi imkânlarıyla karşılamaktadır.

12. Payas Belediyesi (Belediye), başvurucu Şirketin bu şekilde elektrik ve havagazı tüketmiş olması nedeniyle 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 34. ila 39. maddelerinde düzenlenen hükümlere dayanarak başvurucu Şirketten *elektrik ve havagazı tüketim vergisini* ödemesini istemiştir.

13. Başvurucu Şirket, bu talep üzerine elektrik ve kok gazı tüketiminin vergilendirilmesiyle ilgili olarak 2012, 2013 ve 2014 dönemleri için çeşitli tarihlerde ihtirazi kayıtlı Belediyeye beyannameler vermiş ve bu beyannamelere istinaden Belediyeye farklı dönemlere ilişkin elektrik ve havagazı vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Tahakkuk tutarlarının bir kısmı elektrik tüketimine, bir kısmı ise kok gazı tüketimine ilişkin olup anılan tahakkuk tutarları farklı tarihlerde Belediyeye ödenmiştir.

14. Başvurucu 2012, 2013 ve 2014 yıllarında Hatay 1. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme), elektrik ve havagazı tüketim vergisi tahakkuklarının terkin ve ödenen vergilerin iadesi istemiyle davalar açmıştır.

15. Mahkeme 22/1/2013 tarihinde farklı tahakkuk dönemlerine ilişkin söz konusu davaların reddine karar vermiştir. Kararın gerekçesinde;

i. Davacı Şirketin elektrik ve kok gazı üretimi yaparak bunları kendi tesislerinde tükettiğinin ihtilafsız olduğu,

ii. Şirketin 2464 sayılı Kanun'un 36. maddesinde istisna olarak sayılan, doğrudan doğruya elektrik ve havagazı üreten dağıtım ve istihsal müesseselerinden olmadığı,

iii. Kanun ile gerek satın alma yoluyla karşılanan gerekse kendi imkânlarıyla üretilmiş bulunan elektrik ve havagazı tüketiminin vergilendirilmesinin amaçlandığı, müesseselerin ürettiği elektriği tüketmesi hâlinde bu vergiden muaf olacağı yolunda herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı,

iv. Bu sebeple başvuru Şirketin ihtirazi kayıtlarla verdiği beyannameler üzerinden ilgili dönemlere ait elektrik ve havagazı tüketim vergisi tarh ve tahakkuk ettirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı,

belirtilmiştir.

16. Başvurucu tarafından temyiz edilen kararlar, Danıştay Dokuzuncu Dairesince 19/12/2013 tarihinde onanmıştır. Onama kararlarında, temyize konu kararların usul ve kanuna uygun olduğu belirtilmiştir. Başvurucunun karar düzeltme talepleri de aynı Daire tarafından 23/10/2014 tarihinde reddedilmiştir.

17. Nihai kararlar, başvuru vekiline 17/12/2014 tarihinde tebliğ edilmiştir.

18. Başvurucu 15/1/2015 tarihinde bireysel başvurularda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

1. Mevzuat Hükümleri

19. 2464 sayılı Kanun'un "Konu" kenar başlıklı 34. maddesi şöyledir:

"Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisine tabidir."

20. 2464 sayılı Kanun'un "Mükellef ve sorumlu" kenar başlıklı 35. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Elektrik ve Havagazı tüketenler, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini ödemekle mükelleftirler."

21. 2464 sayılı Kanun'un 35. maddesinin 9/7/2008 tarihli ve 5784 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile değiştirilmeden önceki ikinci fıkrası şöyledir:

"Elektrik veya havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar."

22. 2464 sayılı Kanun'un 35. maddesinin 5784 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile değişik ikinci fıkrası şöyledir:

"20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar. Organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik enerjisinin vergisini organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine elektriği temin eden kuruluş öder."

23. 2464 sayılı Kanun'un "İstisnalar" kenar başlıklı 36. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"Aşağıdaki yazılı yerlerde ve şekillerde tüketilen elektrik ve havagazı vergiden müstesnadır.

...

4. Doğrudan doğruya elektrik ve havagazı üreten dağıtım ve istihsal müesseselerinde."

24. 2464 sayılı Kanun'un "Matrah" kenar başlıklı 37. maddesinin 5784 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile değiştirilmeden önceki hâli şöyledir:

"Verginin matrahı, tüketilen elektrik ve havagazının satış bedelidir. Matraha gider vergileri dahil edilmez."

25. 2464 sayılı Kanun'un 37. maddesinin 5784 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile değişik hâli şöyledir:

"Verginin matrahı; elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedelleri hariç olmak üzere, elektrik enerjisi satış bedeli ile havagazının satış bedelidir. Matraha vergi, fon ve paylar dahil edilmez."

26. 2464 sayılı Kanun'un "Nispet" kenar başlıklı 38. maddesi şöyledir:

"Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi aşağıda gösterilen nispetlerde alınır.

a) İmal ve istihsal, taşıma, yükleme boşaltma, soğutma, telli ve telsiz telgraf ve telefon müraeselesi işlerinde tüketilen elektriğin satış bedeli üzerinden yüzde 1,

b) (a) bendi dışında kalan maksatlar için tüketilen elektriğin satış bedeli üzerinden yüzde 5,

c) Havagazının satış bedelinden yüzde 5."

27. 2464 sayılı Kanun'un "Beyan ve ödeme" kenar başlıklı 39. maddesi şöyledir:

"Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlar tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini takibeden ayın 20 nci günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar. Elektrik ve havagazı işleri bütçesi içinde yer alan belediyeler bu hükümden müstesnadır."

2. Danıştay İçtihadı

28. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 6/6/2007 tarihli ve E.2006/1348, K.2007/2214 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"Dosyanın incelenmesinden, davacı şirket tarafından, bizzat kendi tesislerinde üretilerek yine kendi tesislerinde üretim yapmak amacıyla kullanılan elektrik enerjisinin, elektrik tüketim vergisi matrahının, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca belirlenen otoprodüktör enerji satış fiyatı esas alınarak hesaplandığı, davalı Belediye Başkanlığı tarafından ise, TEDAŞ'ın üçüncü şahıslara uyguladığı satış fiyatının matraha esas alındığı ve böylece iki farklı fiyat arasındaki farka isabet eden elektrik tüketim vergisinin davacı şirketten istenildiği anlaşılmaktadır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 34. maddesinde; belediye sınırları ve mücavir alan içinde elektrik ve havagazı tüketiminin elektrik ve havagazı tüketim vergisine tabi olduğu, 37. maddesinde ise, verginin matrahının tüketilen elektriğin satış bedeli olduğu hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki Kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, genel olarak elektriğini kendisi üretmeyip, tüketeceği elektriği TEDAŞ'tan satın alan kişi ve kurumlar açısından elektrik tüketim vergisinin matrahının TEDAŞ'ın satış fiyatı olduğu açıktır. Ancak kendi tesislerinde ürettiği elektrik enerjisini yine kendi tesislerindeki üretim açısından girdi olarak kullanan otoprodüktör şirketlerin tükettikleri elektrik enerjisinin matrahının ne olacağı sorusu uyumsuzluğun özünü oluşturmaktadır.

Türkiye Elektrik Üretim İletim Anonim Şirketi ve Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi Dışındaki Kuruluşlara Elektrik Enerjisi Üretim Tesisi Kurma ve İşletme İzni Verilmesi Esaslarını Belirleyen Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinde; otoprodüktörün, kendi faaliyet alanlarının enerji ihtiyaçlarını karşılamak üzere bu Yönetmeliğin 4. maddesinin (g) bendinde belirtilen şartları taşıyan üretim tesisi kurup elektrik üreten tüzel kişileri ifade ettiği, aynı bendin 10. paragrafında, otoprodüktör ve/veya otoprodüktör gurubu şirketlerin, faaliyet gösterdikleri bölge içinde TEAŞ, TEDAŞ'a bağlı ortaklıklar veya görevli şirketler ile Enerji Satış Anlaşması imzalayacakları, otoprodüktör ve/ya otoprodüktör gurubu şirketlerin TEAŞ, TEDAŞ'a bağlı ortaklıklar veya görevli şirketlerin enerji alışverişi konusunda enerji mahsuplaşması yapacakları, mahsuplaşılan enerji için tarafların Bakanlıkça belirlenen otoprodüktör enerji satış fiyatı üzerinde karşılıklı olarak fatura düzenleyecekleri hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki Yönetmelik hükümlerinin incelenmesinden, ürettikleri elektrik enerjisini TEDAŞ'a veya kendi konularındaki otoprodüktör firmalara veren şirketlerin bu satış veya mahsuplaşmaları Bakanlıkça belirlenen otoprodüktör enerji satış fiyatı üzerinden fiyatlandırılmalarına ilişkin hükmü ile otoprodüktör şirketlerin TEDAŞ'a elektrik satış fiyatlarının, genel olarak TEDAŞ'ın üçüncü şahıslara sattığı fiyattan farklı ve daha düşük bir fiyata satacakları düzenlenmek suretiyle üçüncü şahıslara TEDAŞ tarafından yapılan satışlar ile otoprodüktör firmalarca TEDAŞ'a yapılan satışlara ilişkin fiyatlar birbirinden ayrılmıştır.

Yukarıdaki Yönetmelik hükümleri ile otoprodüktör firmaların ürettikleri elektrik enerjisini TEDAŞ'a hangi fiyattan satacakları düzenlenmiş olmakla birlikte, kendi faaliyet alanlarının enerji ihtiyacını karşılamak üzere üretim tesisi kurup elektrik enerjisi üreten otoprodüktör şirketlerin tükettikleri bu elektriğin alış fiyatının ne olması gerektiği hakkında bir düzenleme bulunmamaktadır.

Davacı şirket tükettiği elektriği TEDAŞ'tan satın almayı kendi tesislerinde ürettiğinden, ürettiği elektriğin kendisi açısından alış fiyatı, ürettiği elektriğin birim maliyet fiyatına isabet etmektedir. Bu fiyata yakın bir fiyat Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca otoprodüktör enerji satış fiyatı olarak belirlendiğinden, bu tip firmalar açısından elektrik tüketim vergisine esas alınacak matrahın, yükümlü şirketin ürettiği elektriğin maliyet fiyatına en yakın değer olan otoprodüktör firmaların TEDAŞ'a enerji satış fiyatı olarak Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca belirlenen fiyat olması, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu yolundaki genel vergi hukuku prensibi ile hak ve nesafet ilkelerine uygun düşeceğinden aksi yöndeki Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir."

B. Uluslararası Hukuk

29. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek 1 No.lu Protokol'ün 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 uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez."

30. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadında vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural kapsamında değerlendirilmektedir. AİHM, bu paragrafta yer alan kuralın taraf devletlere vergi koyma ve vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli gördüğü kanunları çıkarma konusunda açık bir yetki tanıdığını kabul etmiştir (*Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995, § 59).

31. AİHM'e göre mülkiyet hakkını güvence altına alan Sözleşme'nin anılan maddesinin ilk ve en önemli koşulu, kamu makamları tarafından mülkiyet hakkına yapılan herhangi bir müdahalenin hukuka dayalı olması gerekliliğidir (*Iatridis/Yunanistan* [BD], B. No: 31107/96, 25/3/1999, § 58). Bu maddenin birinci paragrafının ikinci cümlesi, devletlere yalnızca *hukukun öngördüğü koşullar* dâhilinde mülkiyetten yoksun bırakma yetkisi vermiş; ikinci paragraf ise devletlere ancak hukuk kuralları uygulanarak mülkiyeti kamu yararına kontrol etme yetkisi tanımıştır. AİHM, hukuka dayalı olma ilkesini yalnızca bu maddede yer alan hükümlerden çıkarmamaktadır. Kararlarda sıklıkla demokratik bir toplumun temel ilkelerinden biri olan hukukun üstünlüğü ilkesinin Sözleşme'nin bütün maddeleri için geçerli olduğu ifade edilmektedir (*Iatridis/Yunanistan*, § 58).

32. AİHM'e göre hukukilik ilkesi, müdahalenin ilk olarak iç hukukta bir temelinin olması gerektiği anlamına gelmektedir (*Shchokin/Ukrayna*, B. No: 23759/03-37943/06, 14/10/2010, § 51). AİHM, Sözleşme'de geçen *hukuk* ya da *hukuka aykırı* terimlerine sadece iç hukuka atıfta bulunmakla kalmayıp aynı zamanda bu terimlerin hukukun üstünlüğü ile ilgili olduğunu belirtmektedir. Buna göre uygulanan iç hukuktaki düzenlemelerin hukukun üstünlüğü ilkesiyle de uyumlu olması gerektiği ifade edilmektedir (*James ve diğerleri/Birleşik Krallık* [GK], B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 67). Hukuka dayalı olma ilkesi,

ayrıca iç hukukta uygulanan kanun hükümlerinin yeterli derecede erişilebilir, belirli ve öngörülebilir olmasını da içermektedir (*Beyeler/İtalya* [BD], B. No: 33202/96, 5/1/2000, § 109; *Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42; *Spaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §§ 56-61).

33. Öte yandan *Tkachenko/Rusya* (B. No: 28046/05, 20/3/2018) kararında AİHM, iç hukuktaki düzenlemelere aykırı olan bir müdahalenin de hukukilik ölçütünü karşılamadığını kabul etmiştir. Bununla birlikte herhangi bir usule aykırılığın müdahalenin hukukiliğiyle uyumsuz kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu bağlamda AİHM, hukukun doğru biçimde uygulanması ve yorumlanması konusunda sınırlı bir yetkisi olduğunu ve ulusal mahkemelerin yerine geçme gibi bir sorumluluğu olmadığını ancak bu kararların açık bir keyfilik veya bariz takdir hatasından yoksun olmaması gerektiğini vurgulamıştır (*Tkachenko/Rusya*, § 52). AİHM sonuç olarak somut olayda iç hukukta öngörülen kamulaştırma usulüne aykırı davranıldığını tespit ederek mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir (*Tkachenko/Rusya*, §§ 53-58).

34. AİHM; vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin de yeterince ulaşılabilir, öngörülebilir ve belirli bir hukuka dayalı olması gerektiğini belirtmektedir (*Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık* [GK], B. No: 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81, 8/7/1986, § 110; *Hentrich/Fransa*, § 42). Bu bağlamda *Hentrich/Fransa* kararına konu olayda taşınmaz satışının vergi değerinin altında yapılması nedeniyle ön alım hakkının kullanılması söz konusudur. AİHM; ne zaman kullanılacağı belirli olmayan bu yetkinin öngörülemez biçimde kişiye özgü ve keyfi olarak uygulandığı, ayrıca müdahalenin dayandığı hukuki düzenlemenin keyfilğe karşı yeterli güvenceler içermediği sonucuna varmıştır (*Hentrich/Fransa*, § 42).

V. İNCELEME VE GEREKÇE

35. Mahkemenin 25/10/2018 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

36. Başvurucu, tükettiği elektrik ve kok gazının yine kendisi tarafından üretilmiş olması nedeniyle elektrik ve havagazı vergisine tabi tutulmaması gerektiğini belirtmiştir. Başvurucu bu bağlamda 2464 sayılı Kanun'un 36. maddesinde yer alan istisna hükmünün tartışılmasının söz konusu olmadığını, zira kendisi tarafından üretilen elektrik ve kok gazının yine kendisi tarafından tüketilmesinin söz konusu verginin konusuna girmediğini ifade etmiştir. Başvurucu ayrıca verginin sorumlusunun, matrahının, oranının, beyan ve ödeme usulünün kanunla düzenlenmesi gerektiği hâlde esaslı nitelikteki bu hususların 2464 sayılı Kanun'da düzenlenmediğinden yakınmıştır. Başvurucu; bu sebeplerle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuna dayalı olmadığını, otoprodüktör olarak enerji üretimini ve dolayısıyla kamusal faydayı caydırıcı bir yönü bulunduğunu, ayrıca başvurucu şirketten bu verginin istenmesinin gerekli ve zorunlu olmadığı için müdahalenin ölçülü de olmadığını belirtmiştir.

37. Başvurucu ayrıca, söz konusu verginin terkin ve iadesi için açtığı davada derece mahkemeleri tarafından verilen kararlarda, temel iddialarını karşılayan yeterli ve makul bir gerekçe bulunmaması nedeniyle gerekçeli karar hakkı yönünden, derece mahkemelerinin hukuk kurallarının yorumunda bariz takdir hatasında bulunması nedeniyle de hukuki güvenlik ilkesi yönünden Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

38. Bakanlık görüşünde; 2464 sayılı Kanun'un 34. ve devamı maddelerine göre belediye sınırları ve mücavir alanı içinde elektrik ve havagazı tüketiminin vergiye tabi olduğu, başvurunun da elektrik ve havagazını kendi tesislerinde kullandığı hususunda bir tereddüt bulunmadığı belirtilmiştir. Bakanlığa göre ilgili Kanun maddelerinde bu durumla ilgili bir istisna veya muafiyet de söz konusu değildir. Bakanlık, başvurunun iddialarının derece mahkemelerince ayrıntılı olarak yeterli bir biçimde tartışıldığını ve bu kararlar doğrultusunda elektrik tüketiminin vergiye tabi olmasının hukuka uygun olduğunu bildirmiştir.

39. Başvurucu, cevap dilekçesinde; elektrik ve havagazını üretim ve dağıtım kuruluşlarından satın alarak tüketen diğer elektrik ve havagazı tüketicileri gibi olmadığını belirtmiştir. Başvurucu ayrıca somut olayda kendi ürettiği elektriği tüketmesinin vergiye tabi olmaması yanında matrah, beyan ve ödeme usullerinin de kanunla düzenlenmemiş olduğunu yinelemiştir.

B. Değerlendirme

40. 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."

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

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

42. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucu, mülkiyet hakkının ihlali iddiası yanında aynı gerekçelerle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini de ileri sürmüştür. Başvurucunun şikâyetinin özünün vergilendirmenin kanuni dayanağının bulunmadığına yönelik olduğu dikkate alındığında başvurunun ihlal iddialarının mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi uygun görülmüştür.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

43. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

a. Mülkün Varlığı

44. Somut olayda elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödeyen başvuru yönünden Anayasa'nın 35. maddesi anlamında korunmaya değer ekonomik bir menfaatin mevcut olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır.

b. Müdahalenin Varlığı ve Türü

45. Somut olayda başvuru Şirket, elektrik ve kok gazı tüketiminin vergilendirilmesiyle ilgili olarak 2012, 2013 ve 2014 dönemleri için çeşitli tarihlerde ihtirazi kayıtla Belediyeye beyannameler vermiş ve bu beyannamelere istinaden Belediyece farklı dönemlere ilişkin elektrik ve havagazı vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Tahakkuk tutarlarının bir kısmı elektrik tüketimine, bir kısmı ise kok gazı tüketimine ilişkin olup anılan tahakkuk tutarları farklı tarihlerde Şirketçe Belediyeye ödenmiştir. Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır.

46. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, 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 (*Ahmet Uğur Balkaner* [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, § 49; *Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; *Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 71).

c. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

47. Anayasa'nın 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."

48. Anayasa'nın 35. maddesinde, mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş; bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilmesi öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 62).

i. Genel İlkeler

(1) Kanunilik Ölçütü

49. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında, mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir. Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesi de *hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceğini* temel bir ilke olarak benimsemiştir. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde dikkate alınacak öncelikli ölçüt, müdahalenin kanuna dayalı olmasıdır (*Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49).

50. Hak ve özgürlüklerin, bunlara yapılacak müdahalelerin ve sınırlandırmaların kanunla düzenlenmesi bu haklara ve özgürlüklere keyfi müdahaleyi engelleyen, hukuk güvenliğini sağlayan demokratik hukuk devletinin en önemli unsurlarından biridir (*Tahsin Erdoğan*, B. No: 2012/1246, 6/2/2014, § 60).

51. Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi 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.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 5). Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını; ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011).

52. Anayasa'da münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması gerekmektedir (AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017, § 57).

53. Hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı veya birden fazla yorumunun mümkün olduğu durumlarda bu yorumlardan hangisinin benimseneceği derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husustur. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanınması veya derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz (*Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 81).

54. Müdahalenin kanuna dayalı olması öncelikle şekli manada bir kanunun varlığını zorunlu kılar. Şekli manada kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir. Mülkiyet hakkına müdahale edilmesi ancak yasama organınca kanun adı altında çıkarılan düzenleyici işlemlerde müdahaleye imkân tanıyan bir hükmün bulunması şartına bağlıdır. TBMM tarafından çıkarılan şekli anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır (*Ali Hıdır Akyol ve diğerleri* [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56).

55. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu öngörebileceği ölçüde hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55). Bu bağlamda müdahalenin kanuna dayalı olması, iç hukukta müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44).

(2) Vergilendirme Yoluyla Yapılan Müdahaleler Bakımından Kanunilik Ölçütü

(a) Genel Olarak Vergilendirme

56. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla

kullanılan vergilendirme yetkisi dar anlamda, devletin kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini; geniş anlamda ise çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerin -yasalarla belirlenmek koşuluyla- mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda olduğu bir yükümlülüktür. Devlet, bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya mali politikasının gereği olarak piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır (AYM, E.1997/62, K.1998/52, 16/9/1998).

57. Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011). Verginin niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle gözönünde tutulması gerekir (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004).

58. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş, diğer fıkralarında da bu yükümlülüğün ilkeleri gösterilmiştir (AYM, E.2005/73, K.2008/59, 21/2/2008). Devletin vergilendirme yetkisi; Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004). Böylece Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir (AYM, E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013).

(b) Vergilerin Kanuniliği

59. Devletin vergilendirme yetkisine ilişkin temel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesi, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesini özel olarak düzenlemiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. *Vergilerin kanuniliği ilkesi* olarak adlandırılan bu anayasal ilke *temsilsiz vergi olmaz ilkesine* dayanmaktadır. 1215 tarihli Magna Carta Libertatum, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi, 1689 tarihli Haklar Bildirisi ve 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinde kullanılan *genel onay*, *parlamentonun onayı*, *temsilcilerin onayı* gibi kavramlar vergilerin ancak halkın temsilcilerinin rızasına dayanarak alınabileceğini göstermektedir. Anayasa tarihimizde ise vergilendirmeye ilgili iradeyi sergileyecek organın bu iradesinin somutlaşma biçiminin ön plana çıktığı görülmektedir. 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 96. maddesinde "*Tekâlifî Devletin hiçbirini bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz*" kuralına, 1924 Anayasası'nın 85. maddesinin birinci fıkrasında da "*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir*" kuralına yer verilmiştir. 1961 Anayasası'nın 61. maddesinin ikinci fıkrasında "*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur*" kuralı, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ise "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" kuralı yer almıştır. Bu kurallarda ifade edilen *vergilerin kanuniliği ilkesi*, *temsilsiz vergi olmaz ilkesi* ile birlikte vergilendirme yetkisinin ancak kanunla konulma koşuluna uygun olduğu takdirde kullanılabileceğini öngörmektedir.

60. Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır (AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2004/14, K.2004/84, 23/6/2004; E.2005/73, K.2008/59, 21/2/2008; E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 6). Vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören Anayasa'nın 73. maddesi, mali yükümlülüğün yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır (AYM, E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 7).

61. Ancak vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkrada düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede kanunla belirlenmesi zorunlu olan unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir. Dolayısıyla bir kural, sırf kanunla düzenlenmesi gereken unsurların bir kısmını içermediği gerekçesiyle kanunilik ilkesine aykırı hâle gelmez (AYM, E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012).

62. Anayasa Mahkemesinin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlülüğün kanunla konulmasını öngörürken keyfi ve takdire dayalı uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli değildir (AYM, E.1986/20, K.1987/9, 31/3/1987; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011; E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012).

63. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olayın, yükümlünün, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamaşımını gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir (AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2005/73, K.2008/59, 21/2/2008; E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011; E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013; E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 7). Bir mali yükümlülük bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümlülükler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunlarla düzenlenmelidir (AYM, E.1986/20, K.1987/9, 31/3/1987).

64. Öte yandan kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün bulunduğu durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir (AYM, E.2001/36, K.2003/3, 16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2004/14, K.2004/84, 23/6/2004; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013; E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 7).

65. Belediyelerin gelir kaynaklarının büyük bir bölümü, kamu hukukuna dayanır ve üstlendiği kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaların karşılığını oluşturur. Bu nedenle

belediyelerin alacakları vergi, resim, harç ve benzerlerinin Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen esaslar dairesinde kanunla konulması, aşağı ve yukarı hadlerinin belirlenmesi gerekir (AYM, E.1986/20, K.1987/9, 31/3/1987).

66. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergi yükümlülüklerinin *belirliliğinin ve öngörülebilirliğinin*, bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 42).

67. Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranları yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanlaşımı gibi verginin belli başlı temel öğelerini ulaşılabılır, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlemiş bir kanun hükmüne dayanması gerektiği anlaşılmaktadır.

ii. İlkelerin Olaya Uygulanması

68. Başvurucu; kendi ürettiği elektrik ve kok gazını tüketenler yönünden 2464 sayılı Kanun'da verginin konusu, mükellefi, sorumlusu, matrahı, oranı ile beyan ve ödeme usulü konusunda açık bir düzenleme bulunmadığından elektrik ve havagazı tüketiminin vergilendirilmesi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuna dayanmadığını öne sürmektedir.

69. 2464 sayılı Kanun, belediye gelirlerini dört ayrı kısımda düzenlemiştir. Birinci kısım, vergileri; ikinci kısım, harçları; üçüncü kısım, harcamalara katılma paylarını kapsamaktadır. Kanun'un dördüncü kısmı ise vergi ve harç tarifelerinin tespitine ilişkin düzenlemeleri de içeren çeşitli hükümlere ayrılmıştır. Başvuruya konu olaydaki mali yükümlülük, artan belediye hizmetleri karşısında ekonomik ve mali durumun aciliyetinden dolayı tahakkuku ve tahsili kolay gelir kaynaklarının bulunması amacıyla ve mükelleflere nispeten hafif bir mali külfet yükleyeceği gerekçesiyle ilk kez 14/1/1943 tarihli ve 4375 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanununa Ek Kanun ile konulmuştur. 1/7/1948 tarihli ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda elektrik ve havagazından belediye payı olarak düzenlenmiş bulunan bu mükellefiyetin, 2464 sayılı Kanun ile vergi olarak alınması öngörülmüştür.

70. 2464 sayılı Kanun; belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimini elektrik ve havagazı vergisinin konusu, elektrik ve havagazı tüketenleri ise bu verginin mükellefi olarak belirlemiştir. Aynı Kanun verginin tahsilini ise vergi sorumluluğu esasına dayandırarak elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşların satış bedeli ile birlikte bu verginin tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumlu olduklarını öngörmüştür.

71. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamında, vergiye ilişkin hukuk kurallarını yorumlama veya vergisel olay ve olguları değerlendirme gibi bir görevi bulunmamaktadır. Ancak yukarıda da değinildiği üzere somut olayda vergilendirme yoluyla başvuruçunun mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin mevcut olduğu kuşkusuzdur (bkz. §§ 45, 46). Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin ise yukarıda da değinildiği üzere öncelikle belirli, ulaşılabılır ve öngörülebilir bir kanuni temelinin bulunması

gerekmektedir. Diğer bir deyişle somut başvuru bakımından Anayasa Mahkemesi, öncelikli mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden vergilendirmenin belirtilen şekilde kanuni bir dayanağının olup olmadığını tespit etmektedir.

72. Diğer taraftan bu aşamada belirtmek gerekir ki mülkiyetin kamu yararına kullanımının kontrolü veya düzenlenmesine ilişkin müdahale türü yönünden kamu makamlarının geniş bir takdir yetkisinin olması müdahalenin kanuna dayalı olması gerektiği olgusunu değiştirmemektedir. Başka bir deyişle hangi müdahale türü olursa olsun mülkiyet hakkına ancak ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir bir kanun ile müdahale edilebileceği kuşkusuz olup müdahale türleri arasındaki farklılaşma ölçülülük yönünden önem taşımaktadır.

73. Elektrik ve havagazı tüketim vergisi, 2464 sayılı Kanun'un 34. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Kanun ve yürürlüğe girdiği tarihten bu yana geçirdiği tüm değişiklikler, Resmî Gazete'de yayımlandığından başvurucu açısından ulaşılabilir niteliktedir.

74. Öte yandan başvuru konusu olayda başvurusunun kendi üretimine dayalı olsa da elektrik ve havagazı tüketiminde bulunduğu, ayrıca başvurusunun yürüttüğü faaliyetin 2464 sayılı Kanun'un 36. maddesinde sayılan istisnalar kapsamında da bulunmadığı ve dolayısıyla verginin konusuna giren bir faaliyeti gerçekleştiren başvurusunun verginin mükellefi olduğu derece mahkemelerinin kabulündedir. Buna göre 2464 sayılı Kanun'un 34., 35. ve 36. maddelerindeki hükümler ile derece mahkemelerinin bu hükümlere dayalı yorumları karşısında başvurusunun faaliyetinin verginin konusuna girdiği ve verginin mükellefi olduğu belirli ve öngörülebilir durumdadır.

75. Somut olayda başvuru, elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan bir kuruluşun temin etmek yerine kendi ürettiği elektriği ve kok gazını tüketmektedir. İhtilaf, elektrik ve havagazı vergisinin ödenmesinde matrahın belirlenmesi ve ödenmesi gereken verginin beyan ve tahsilinin başvuru açısından belirli ve öngörülebilir nitelikte olup olmadığı noktasındadır.

76. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde; verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele olarak açıklanmıştır. Dolayısıyla bir verginin tarhi edilebilmesi, verginin üzerinden hesaplanacağı matrahın kanunen belli ve bilinebilir olmasına bağlıdır. Bu sayede mükellef mülkiyet hakkına ne ölçüde müdahale edileceğini öngörebilir. Bu nedenle matrah, verginin kanunla düzenlenmesi gereken esaslı unsurlarındadır.

77. 2464 sayılı Kanun'un 37. maddesinde elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedelleri hariç olmak üzere elektrik enerjisi satış bedeli ile havagazının satış bedeli verginin matrahı olarak belirlenmiş; 38. maddesinde ise bu matraha uygulanacak nispetler açıklanmıştır. Kanun, düzenleme şekli itibarıyla verginin hesaplanması için bir satış bedelinin varlığını gerekli kılmaktadır. Somut olayda başvuru kendi ürettiği elektrik ve kok gazını tükettiği için verginin matrahının belirlenebileceği bir alım-satım ilişkisi ve satış bedeli bulunmamaktadır.

78. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin yukarıda değinilen 6/6/2007 tarihli ve E.2006/1348, K.2007/2214 sayılı kararında kendi ürettiği elektrik enerjisini üretim yapmak amacıyla kullanan Şirket yönünden vergi matrahının nasıl tespit edileceği uyuşmazlığın

konusunu oluşturmaktadır. Daire, bu konuda kanunda bir düzenleme olmadığını açıkça kabul etmiştir. Kararda, verginin matrahının belirlenmesinde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca belirlenen otoprodüktör enerji satış fiyatının mı yoksa Türkiye Elektrik Dağıtım ve A.Ş.nin (TEDAŞ) üçüncü şahıslara uyguladığı satış fiyatının mı esas alınacağı tartışılmıştır. Daireye göre bu hâlde davacı açısından alış fiyatı, üretilen elektriğin birim maliyet fiyatına isabet etmektedir. Daire, konuyla ilgili Yönetmelik hükmünden de hareketle vergilendirmeye esas alınacak matrahın yükümlü şirketin ürettiği elektriğin maliyet fiyatına en yakın değer olan otoprodüktör firmaların TEDAŞ'a enerji satış fiyatı olarak Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca belirlenen fiyat olması gerektiğini ifade ederek yorum yoluyla verginin matrahını takdir etmiştir.

79. Bu durum Dairenin de kabul ettiği gibi vergi matrahının belirlenmesinde kanunî bir açıklık bulunmadığını, dolayısıyla kendi ürettiği elektriği tüketen vergi mükellefleri açısından vergi matrahının tespitinde bir belirsizlik olduğunu ortaya koymakta ve takdire dayalı uygulamalara izin vermektedir.

80. Öte yandan 213 sayılı Kanun'un 8. maddesinde, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi verginin mükellefi, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi ise vergi sorumlusu olarak tanımlanmaktadır. 2464 sayılı Kanun'un elektrik ve havagazı tüketim vergisinin ödenmesinde vergi sorumluluğu esasına dayandığı görülmektedir. Buna göre vergi sorumlusu, vergi mükellefine yaptığı satış bedeli üzerinden vergiyi hesaplayarak vergiyi tahsil etmekte ve ilgili belediyeye yatırmaktadır. Başvuruya konu olayda kendi ürettiğini tüketen mükellefler yönünden ise bir satım ilişkisi ve hâliyle vergi sorumlusu olarak nitelenebilecek bir tedarikçi ve dağıtıcı kuruluş bulunmamaktadır. Kanun, verginin tahsil yöntemini vergi sorumluluğu esasına dayandırmakla birlikte vergi sorumlusunun bulunmadığı durumlarda verginin nasıl tahsil edileceği, bir başka anlatımla bu hâlde verginin mükellef tarafından mı beyan edilmesi gerektiği belirsizdir. Tahsil usulüne ilişkin bu belirsizlik, beyanname verilmemesi durumunda mükellefin idari yaptırımla karşılaşmasına sebep olabilecek niteliktedir.

81. Hâlbuki gerek verginin matrahının belirlenme yönteminin gerekse de verginin tahsil yönteminin vergilendirmenin esaslı unsurları olması nedeniyle kanunda belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmesi gerekir. Bir mali yükümlülük bu yönleriyle kanunla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin mülkiyet hakkını etkileyecek idari ya da yargısal takdire dayanan uygulamalara yol açabilmesi mümkündür.

82. Somut olayda vergi matrahının ve verginin tahsil yönteminin belirsizliği ile bu konuda süregelen idari uygulama ve yargısal yorumlar, başvuruçuyu vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahale yönünden vergilerin kanuniliği ilkesinin ortaya çıkış ve düzenlenme amacına aykırı bir biçimde, vergi mükelleflerine sağlanan anayasal teminatlardan yoksun bırakmaktadır.

83. Bu durumda somut olayda başvuruçunun kendisinin ürettiği elektrik ve havagazı tüketim vergisinin esaslı unsurlarının kanunla belirli ve öngörülebilir bir biçimde düzenlenmemiş olması nedeniyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerinde öngörülen kanunilik ilkesini ihlal ettiği sonucuna varılmıştır.

84. Müdahalenin kanunilik şartını sağlamadığı tespit edildiğinden Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde öngörülen diğer unsurlar olan meşru amaç ve ölçülülük kriterlerine riayet edilip edilmediğinin ayrıca değerlendirilmesine gerek görülmemiştir.

85. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

Kadir ÖZKAYA bu görüşe katılmamıştır.

3. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

86. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şöyledir:

"(1) Esas inceleme sonunda, başvurusunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir..."

(2) 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."

87. Başvurucu; ihlalin tespiti, maddi tazminat ve yeniden yargılama talebinde bulunmuştur.

88. Anayasa Mahkemesinin *Mehmet Doğan* ([GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018) kararında, ihlal sonucuna varıldığında ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağıın belirlenmesi hususunda genel ilkeler belirlenmiştir.

89. *Mehmet Doğan* kararında özetle uygun giderim yolunun tespit edilebilmesi için öncelikle ihlalin kaynağının belirlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Buna göre ihlalin mahkeme kararından kaynaklandığı durumlarda 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile İçtüzük'ün 79. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca kural olarak ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın bir örneğinin ilgili mahkemeye gönderilmesine hükmedilir (*Mehmet Doğan*, §§ 57, 58).

90. Anayasa Mahkemesinin tespit edilen ihlalin giderilmesi amacıyla yeniden yargılama yapılmasına hükmettiği hâllerde ilgili usul kanunlarında düzenlenen yargılamanın yenilenmesi kurumundan farklı olarak yargılamanın yenilenmesi sebebinin varlığının kabulü ve önceki kararın kaldırılması hususlarında derece mahkemesinin herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Zira ihlal kararı verilen hâllerde yargılamanın yenilenmesinin gerekliliği hususundaki takdir derece mahkemelerine değil ihlalin varlığını tespit eden Anayasa Mahkemesine bırakılmıştır. Derece mahkemesi Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında

belirttiği doğrultuda ihlalin sonuçlarını gidermek üzere gereken işlemleri yapmakla yükümlüdür (*Mehmet Doğan*, § 59).

91. Anayasa Mahkemesi elektrik ve havagazı tüketim vergisi tahakkukuna konu beyana dayalı tarhiyatın kanuni dayanağının belirlilik ve öngörülebilirlik koşullarını taşımaması nedeniyle başvuruçunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır. İdarenin tesis ettiği hukuki işlemlerde belirli ve öngörülebilir bir hukuki sebebe dayanması zorunluluğu karşısında ihlalin idari işlemde kaynaklandığı söylenebilir. Bununla birlikte idarenin bu işleminden kaynaklanan ihlalin tespiti ve giderilmesi amacıyla oluşturulmuş bir mekanizma olan iptal davasında, bu amaca yönelik bir inceleme yapılmaması sebebiyle ihlalin aynı zamanda mahkeme kararından da kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

92. Bu durumda mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Buna göre yapılacak yeniden yargılama ise 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Bu kapsamda derece mahkemelerince yapılması gereken iş, öncelikle ihlale yol açan mahkeme kararının ortadan kaldırılmasından ve ihlal sonucuna uygun yeni bir karar verilmesinden ibarettir. Bu sebeple kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Hatay 1. Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

93. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 4.991,80 TL harç ve 1.980 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 6.971,80 TL yargılama giderinin başvuruçuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gereklerle;

A. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın **KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA OYBİRLİĞİYLE**,

B. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının **İHLAL EDİLDİĞİNE Kadir ÖZKAYA'nın karşıoyu ve OYÇOKLUĐUYLA**,

C. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Hatay 1. Vergi Mahkemesine (E.2012/588, E.2012/658, E.2012/677, E.2012/711, E.2012/967, E.2012/917, E.2012/1062, E.2012/1227, E.2013/134, E.2013/297, E.2013/398, E.2013/595, E.2013/764, E.2013/816, E.2013/854, E.2013/954, E.2014/464, E.2014/337, E.2014/245) **GÖNDERİLMESİNE**,

D. 4.991,80 TL harç ve 1.980 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 6.971,80 TL yargılama giderinin **BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE**,

E. Ödemenin kararın tebliğini takiben başvuruçunun Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal **FAİZ UYGULANMASINA**,

F. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 25/10/2018 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

KARŞI OY

1. Olayda başvuru kendi ürettiği elektrik ve gazı tükettiği halde kendisinden elektrik ve hava gazı tüketim vergisi alındığını, bu durumun mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

2. Mahkememiz çoğunluğunca, söz konusu elektrik ve hava gazı tüketim vergisinin, matrahın tespiti ve tahsil (ödeme) yöntemi hususlarında kanunilik şartını taşımadığı sonucuna ulaşmıştır. Çoğunluk görüşüne göre söz konusu verginin matrahının tespiti ve tahsil yöntemine ilişkin düzenlemeler belirlilik ve öngörülebilirlik şartlarını temin etmediğinden bu şartları taşımayan bir verginin tahakkuk ettirilmesi başvuru mülkiyet hakkının ihlal edilmesine yol açmaktadır. Mahkememiz çoğunluğunca varılan ihlal sonucuna aşağıda açıklanan nedenlerle tarafımızca iştirak edilememiştir.

3. Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen *verginin kanuniliği* ilkesinin amacı *temsilsiz vergi olmaz* yani yürütme organının değil, halkın temsilcilerinden oluşan parlamentoların iradesiyle ancak halktan vergi toplanabileceği ilkesini hayata geçirmektir. Bunun dışında mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden bir vergi kanununun (vergi koyan bir kanunun) niteliği hususunda Anayasa'nın genel hükümleri uygulanır. Bu bağlamda mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden vergi kanunun öngörülebilir ve belirli olması gerektiği hususu artık Anayasa'nın 73. maddesinden ziyade 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.

4. Genellikle bir verginin kanunilik koşulunu sağlayabilmesi için *konusunun, vergiyi doğuran olayın, matrahının, tarh, tahakkuk ve tahsil usulünün kanunla belirlenmesi gerektiği* kabul edilmektedir. Verginin kanuniliğinin bu şekilde unsurlarına ayrılarak ele alınmasının belli bir disiplin sağlaması bakımından faydalı olduğu ortadadır. Ancak tek tek bu unsurlar üzerinde yoğunlaşıldığında meselenin özünün kaçırılması söz konusu olabilir. Vergi kanunlarının belirliliği ve öngörülebilirliği meselesinin özü *bir kimsenin belli bir geliri, harcaması veya serveti nedeniyle vergi ödemesi gerekip gerekmediğini, vergi ödemesi gerekteyse ne kadar vergi ödeyeceğini öngörebilip öngöremediği* hususudur. Kişi; bir geliri, harcaması veya serveti için belli bir miktar vergi ödeyeceğini öngörebiliyorsa ilgili kanunun hukuk devletinin gerektirdiği nitelikte olduğu kabul edilmelidir.

5. Elektrik ve hava gazı tüketim vergisi 2464 sayılı Kanun'un 34. ve davamı maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu verginin konusu, Kanun'da açık bir biçimde, elektrik ve hava gazının belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde tüketilmesi olarak gösterilmiştir. Buna göre elektrik veya hava gazının belediye veya mücavir alan sınırları içinde tüketilmesi halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Kanun'a göre bu verginin mükellefi de elektrik veya hava gazını tüketenlerdir. Kanun koyucu, mükellefin kendi ürettiği elektrik veya gazı tüketmesiyle başkasından satın aldığı elektrik veya gazı tüketmesi arasında bir ayırım yapmamıştır. Her iki durumda da vergi doğmaktadır. Dolayısıyla elektrik ve hava gazı tüketim vergisinin konusu ve mükellefi ile vergiyi doğuran olayın kanunda düzenlendiği ve bu hususlarda bir belirsizliğin bulunmadığı açıktır. Nitekim çoğunluk kararında da bu unsurlar yönünden bir sorun görülmemiştir.

6. Öte yandan elektrik ve hava gazı tüketim vergisinin matrahının ne olduğu da kanunda belirlenmiştir. 2464 sayılı Kanun'un 37. maddesine göre verginin matrahı, elektriğin

veya gazın satış bedelidir. Kanun'un 38. maddesinde de bu matraha uygulanacak nispetler açıklanmıştır.

7. Somut olayda başvurucunun kendisinin ürettiği elektrik veya gazın tüketimi söz konusu olduğundan ortada matraha esas alınabilecek bir satış bedeli bulunmamaktadır. Çoğunluk kararında öz-üretim tüketilmesi durumunda matrahın nasıl tespit edileceği hususunda kanunda bir açıklığın bulunmamasının belirsizliğe yol açtığı kabul edilmiş ve netice itibarıyla matrahın tespiti yöntemindeki belirsizlik nedeniyle mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla yapılan müdahalenin kanuni dayanağının bulunmadığı kanaatine varılmıştır.

8. Matrahın tespiti hususunda Kanun'da öz-üretim tüketilmesi durumunun düzenlenmediği konusunda çoğunluk görüşünde varılan sonuca katıldığımı ifade etmek isterim. Bununla birlikte bu durumun somut olayda yapılan tahakkukun öngörülebilirlik ve belirlilik koşullarını taşımadığı görüşüne katılmıyorum.

9. Ortada bir satışın bulunmaması, öz-üretim tüketilmesi halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmeyeceği anlamına gelmemektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi matrahın tespiti meselesinden bağımsızdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve verginin mükellefi ile konusunun da belli olduğu bir durumda sırf matrahın tespitinde kısmi belirsizlik bulunmasından hareketle hiçbir şekilde vergi alınmayacağına söylenmesi, öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerinin bağlamından koparılması sonucunu doğurur. Bu konuda ayrıca matrahın belirlenme yönteminin somut olayın koşulları çerçevesinde öngörülebilir olup olmadığına da bakılmalıdır. Bu çerçevede yapılacak incelemede matrahın belirsizliğinin verginin ödenip ödenmeyeceği noktasında mı olduğu yoksa ödenmesi gereken verginin miktarına mı yönelik olduğu hususu önem taşımaktadır. Başvurucunun somut olayda bir miktar vergi ödeyeceğini öngörebildiği, ancak bunun miktarının idarenin tahakkuk işlemindeki kadar olabileceğini öngöremediği hallerde başvurucudan hiç vergi alınmaması sonucuna yol açacak biçimde ihlal kararı verilemez; verilmemelidir. Bu halde, yapılması gereken şey tahakkuku tümenden kaldırmak değil, belirsizliğe yol açan kısmın belirsiz olduğu hükmüne varmaktır.

10. İlgili mevzuat göz önünde bulundurulduğunda başvurucunun ürettiği elektrik veya gazı tüketmesi durumunda elektrik ve hava gazı tüketim vergisi ödemesi gerektiği hususu öngörülebilir niteliktedir. Ancak ortada bir satış ilişkisi bulunmadığından kanunda öngörülen oranın uygulanabileceği matrahın ne şekilde belirleneceği hususunda bir açıklık bulunmamaktadır. Bu durum başvurucunun ne kadar vergi ödeyeceği hususunda bir belirsizliğe yol açmaktadır. Fakat bu belirsizliğin başvurucunun vergi ödemesi gerekip gerekmediği noktasında olmadığı, başvurucunun ödemesi gerektiği verginin miktarına yönelik olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Bu halde de yapılması gereken şey, başvurucudan hiç vergi alınmayacağı hükmüne varmak değil, matrahın tespiti hususunda başvurucunun en çok lehine olacak şekilde yorum yapmaktır.

11. Danıştay *satış bedeli* kavramını yorumlamış ve öz-üretim tüketilmesi durumu bağlamında bu kavramın *maliyet bedeli*ni ifade edeceği neticesine varmıştır. Danıştayın bu yorumunun matrahın tespiti hususunda başvurucunun lehine olduğu açıktır. Bu durumda elektrik ve hava gazı tüketim vergisi ödeyeceğini öngörebilecek durumda olan başvurucu adına, maliyet bedeli esas alınarak yapılan tahakkukun somut olay bağlamında öngörülebilir olmadığı söylenemez.

12. Öte yandan; beyana dayanan vergiler kural olarak mükellef tarafından, kanunun sorumluluk öngördüğü durumlarda ise sorumlular tarafından beyan edilmektedir. Dolayısıyla kanunun bir sorumlu tarafından beyan edilmesini öngörmediği her durumda genel kural uyarınca vergilerin mükellef tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Verginin mükellef tarafından beyan edilmesi için kanunda açık bir düzenlemenin bulunmasına ihtiyaç yoktur. Beyan yükümlülüğü hususunda açık hüküm ihtiyacı, kanunun vergi sorumluluğu öngördüğü haller için söz konusudur. Bu durumda herhangi bir sorumlunun bulunmadığı öz-üretim tüketilmesi hallerinde elektrik ve hava gazı tüketim vergisinin mükellef tarafından, yani elektrik veya gazı tüketen kişi tarafından beyan edilmesi gerektiği hususunda bir ihtilaf bulunmamaktadır.

13. Sonuç olarak başvuru adına tahakkuk ettirilen elektrik ve hava gazı tüketim vergisinin matrahının ve ödeme yönteminin somut olayın koşulları çerçevesinde öngörülebilir olduğu görüşüyle çoğunluk kararına katılmıyorum.

Üye
Kadir ÖZKAYA