D.9/2020 YİM 56/2017

Yüksek İdare Mahkemesinde

Anayasa’nın 152.maddesi Hakkında.

Mahkeme Heyeti:Mehmet Türker, Tanju Öncül, Beril Çağdal.

Davacı: Funworld Entertainment Company Limited, Gazimağusa

City Mall Alışveriş Merkezi 2K-06-Gazimağusa.

* ile –

Davalı: KKTC Maliye Bakanlığı Gümrük ve Rüsumat Dairesi

ve/veya Mağusa Gümrük Dairesi vasıtasıyla, Kuzey

Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Lefkoşa.

A r a s ı n d a.

Davacı namına: Avukat Mustafa B. Asena

Davalı namına: Başsavcı Yardımcı Muavini İlter Koyuncuoğlu

-------------

**K A R A R**

Mehmet Türker: Bu davada, Mahkemenin kararını, Sayın Yargıç Beril Çağdal okuyacaktır.

Beril Çağdal: Davacı, Davalı aleyhine dosyaladığı davada;

“a) Davalı tarafından alınmış olup, Davacının bilgisine –

1. 27.2.2017 tarih, ÇRD 2.00-17/82 sayılı veya referanslı Talep Pusulası’yla gelen ve Tescil No.1632, Manifesto No.1023/16, Mit 2153 ile 21.10.2016 tarih ön beyannamede eksik ödenen ve/veya eksik tahsil edilen Özel Fiyat İstikrar Fonu ve/veya Fiyat İstikrar Fonu için 18,300.78 TL ve KDV 2,928.12 TL ile birlikte toplam 21,228.90 TL tutarındaki meblağın 7 gün içinde ödenmesini;
2. 27.2.2017 tarih, ÇRD 2.00-17/83 sayılı veya referanslı Talep Pusulası’yla gelen ve Tescil No.925, Manifesto No.1101/16, Mit 23675 ile 17.11.16 tarih ön beyannamede eksik ödenen ve/veya eksik tahsil edilen Özel Fiyat İstikrar Fonu ve/veya Fiyat İstikrar Fonu için 44,252.20 TL ve KDV 7,080.35 TL ile birlikte toplam 51,332.55 TL tutarındaki meblağın 7 gün içinde ödenmesini;
3. 27.2.2017 tarih, ÇRD 2.00-17/84 sayılı veya referanslı Talep Pusulası’yla gelen ve Tescil No.466, Manifesto No.1080/16, Mit 22870 ile 17.11.16 tarih ön beyannamede eksik ödenen ve/veya eksik tahsil edilen Özel Fiyat İstikrar Fonu ve/veya Fiyat İstikrar Fonu için 22,003.50 TL ve KDV 3,520.56 TL ile birlikte toplam 25,524.06 TL tutarındaki meblağın 7 gün içinde ödenmesini;
4. 27.2.2017 tarih, ÇRD 2.00-17/87 sayılı veya referanslı Talep Pusulası’yla gelen ve Tescil No.15287, Manifesto No.1004/16, Mit 21438 ile 20.10.16 tarih ön beyannamede eksik ödenen ve/veya eksik tahsil edilen Özel Fiyat İstikrar Fonu ve/veya Fiyat İstikrar Fonu için 12,136.68 TL ve KDV 1,944.88 TL ile birlikte toplam 14,078.56 TL tutarındaki meblağın 7 gün içinde ödenmesini;
5. 27.2.2017 tarih, ÇRD 2.00-17/88 sayılı veya referanslı Talep Pusulası’yla gelen ve Tescil No.1527, Manifesto No.1004/16, Mit 21439 ile 20.10.16 tarih ön beyannamede eksik ödenen ve/veya esik tahsil edilen Özel Fiyat İstikrar Fonu ve/veya Fiyat İstikrar Fonu için 10,745.14 TL ve KDV 1,719.22 TL ile birlikte toplam 12,464.36 TL tutarındaki meblağın 7 gün içinde ödenmesini;
6. 27.2.2017 tarih, ÇRD 2.00-17/89 sayılı veya referanslı Talep Pusulası’yla gelen ve Tescil No.1064, Manifesto No.1000/16, Mit 21347 ile 19.10.16 tarih ön beyannamede eksik ödenen ve/veya eksik tahsil edilen Özel Fiyat İstikrar Fonu ve/veya Fiyat İstikrar Fonu için 18,554.63 TL ve KDV 2,968.74 TL ile birlikte toplam 21,523.37 TL tutarındaki meblağın 7 gün içinde ödenmesini;”

ön gören kararın ve/veya kararların ve bu karar ve/veya kararlar uyarınca yapılan işlemlerin hükümsüz ve/veya etkisiz olduğuna ve herhangi bir sonuç doğuramayacağına dair Mahkeme kararı talep etmektedir.

Davalı tarafından Davacının taleplerine karşı müdafaa

takriri dosyalanmıştır.

Davanın dinlenmesi aşamasında taraflar tanık dinletmeyerek Mahkemeye hitap ettiler. Talimat aşamasında ibraz edilen 96 belgeye ilaveten tarafların mutabakatıyla 1 belge de dahil olmak üzere toplam 97 belge emare kaydedildi. Taraflar aşağı-daki hususlarda ihtilaf olmadığını da ayrıca beyan ettiler. Şöyle ki;

1. Davacı, MŞ 18334 numara altında Şirketler Mukayyitliğine kayıtlı limited bir şirkettir.
2. Davacı Gazimağusa City Mall alışveriş merkezinde çocuk, oyun ve eğlence merkezi çalıştırmaktadır.
3. Dava konusu oyun makineleri halen Davacı tarafından City Mall alışveriş merkezinde bulunan işyerinde ticari amaçlı olarak çalıştırılmaktadır.
4. Davacının şirket ana sözleşmesinde her türlü oyun, oyuncak sanayi ürünlerinin alım-satım, ithalat ve ihracat ile kiralanması, kiraya verilmesi ve bunların yedek parça ve diğer aksamlarının alım-satım ithalat ve ihracatı yapabileceğine dair hüküm yer almaktadır.
5. Davacı, Kıbrıs Türk Ticaret Odasında, oda sicil no:18161 tahtında kayıtlı üyedir.
6. Davacının ithalat yapması için gerekli olan ihracatçı belgesi vardır. Bu belge 2019 yılı itibarıyla da mevcuttur.
7. Davacı, dava konusu oyun makinelerini ve aksamlarını İçişleri Bakanlığı tarafından verilen ön izin tahtında ithal etmiştir.
8. Davacı, dava konusu olan oyun makinelerinin, gümrük, vergi, resim, harç ve diğer mükellefiyetlerini ödemiş ve mezkûr makineleri gümrükten kurtarmıştır.
9. Davalı, dava konusu olan ve Talep Takririnin (9) paragrafında gösterilen (i) ve diğer alt başlıklar altında yer alan hususlarda talep pusulası göndermiş ve bu talep pusulası altında özel fiyat istikrar fonu ve/veya istikrar fonu yasası uyarınca talep takririnde görüldüğü gibi taleplerde bulunmuş ve KDV talep etmiştir.
10. Davacı, Davalının gönderdiği dava konusu talep pusulalarının yasal dayanağı olmadığı ve Davacının ithal ettiği oyun makinelerini kapsamadığı gerekçesiyle ödemeyi reddetmiştir.

Bu meselede taraflar arasındaki ihtilaf, değiştirilmiş şekliyle 26/1978 sayılı Fiyat İstikrar Fonu Yasası uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan AE 393/2003 sayılı Emirnameye ekli Cetvel 1’de “Not” bölümünde yer alan;

“a)………………………………………………………………………………………………………………………………………

b)Gerçek veya Tüzel Kişilerin kendi adlarına, kendi ihtiyaç-

larının karşılanması için ithal edecekleri, ticari nitelik

arzetmeyen mallardan, yukarıdaki cetvelde atıfta bulunulan

pozisyon numaraları veya başlıkların alt pozisyonunda

belirtilen malların ad-valorem, spesifik ve bileşik

oranlarına ilaveten %10, yukarıdaki cetvelde belirtilmeyen-

lere ise ad-valorem %10 Fon tahsil edilir.

c)………………………………………………………………………………………………………………………………………

d)………………………………………………………………………………………………………………………………………

e)İthalatçı Belgesine sahip, tescilli Gerçek veya Tüzel

Kişilerin ithal edecekleri her türlü makine ve aksamları

(Büro makineleri dahil) ile üretime yönelik kullanılacak

hamadde ve girdileri, pazarlamada kullanılacak her türlü

malzeme ile promosyonlardan (b)maddesinde belirtilen ilave

fon tahsil edilmez. (Motorlu Araçlar hariç)

f)……………………………………………………………………………………………………………………………………

g)……………………………………………………………………………………………………………………………………

h)…………………………………………………………………………………………………………………………………

ı)……………………………………………………………………………………………………………………………………

i)……………………………………………………………………………………………………………………………………

j)……………………………………………………………………………………………………………………………………

k)……………………………………………………………………………………………………………………………………”

şeklindeki düzenlemeye ilişkindir.

Davacının iddiası, kendisine ait “oyun makineleri”nin ticari nitelikli olduğu, Davacının bunları işinin icabı olarak kullandığı ve bundan kazanç elde ettiği; bu nedenle fona tabii olmadıkları şeklindedir. Başka bir anlatımla Davacı, davaya konu “oyun makineleri”nin ticari nitelikli oldukları nedeniyle “ticari nitelik arzetmeyen mallar” olmadıkları; yani yukarıda alıntılanan 26/1978 sayılı Yasa tahtında çıkarılan Emirna-menin “Not” bölümünde b)bendinde yer alan düzenleme kapsamına girmediklerini iddia etmektedir. Davacı Avukatının argümanı bu oyun makinelerinin Davacının işi icabı kullanıldığı; ticari nitelikli oldukları için bunlardan kazanç elde edildiği; ve bu kazancın vergisinin ödendiği şeklinde özetlenebilir.

Davalı adına yapılan müdafaanın özü ise Davacının malları kendi işletmesi için getirdiği; işletmenin kullanımında olan mallar olduğu ve Davacının bu malları 3. kişilere satıp kâr etmek amacıyla ithal etmediğinden Emirnamenin “Not” kısmının b)bendi kapsamında mallar oldukları şeklindedir.

Görülebileceği gibi bu davanın konusu, 26/1978 sayılı Yasa tahtında çıkarılmış olan AE 393/2003 sayılı Emirnameye ekli cetvel 1’in “Not” bölümündeki b)bendinde yer alan “ticari nitelik arzetmeyen mal” ifadesinin yorumuna dayanmaktadır.

Davacı Avukatı dava konusu oyun makinelerinin “ticari nitelikli” oldukları argümanını daha doğru bir ifadeyle ticari nitelik arzetmeyen mallar olmadıklarını 12/1983 sayılı Dış Ticaret (Düzenleme ve Denetim) Yasası’nın 5. maddesine ve bu madde altında çıkarılmış olan İthalat ve İhracatı (Düzenleme ve Denetim) Tüzüğü’nde “Ticari Nitelik Arz Etmeyen Mal” tanımına dayandırmaktadır.

12/1983 sayılı Dış Ticaret (Düzenleme ve Denetim) Yasası-nın 5. maddesi şöyledir:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| “İthalatçı  veya  İhracatçı  olmak için  kayıt  zorunluluğu  3.22/1996 | 5 | (1) | İthalat veya ihracat yapan veya, yapmak isteyen Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde ikamet eden gerçek ve tüzel kişiler, Bakanlık nezdinde ithalatçı veya ihracatçı olarak kayıtlarını yaptırmak zorundadırlar. İthalatçı veya ihracatçı olarak kayıt yaptırmak isteyen gerçek ve tüzel kişilerin, Kıbrıs Türk Ticaret Odasına veya Kıbrıs Türk Sanayi Odasına veya Kıbrıs Türk Esnaf ve Zanaatkârlar Odasına Üye olmaları koşuldur.  Ancak Kıbrıs Türk Esnaf ve Zanaatkârlar Odasına üye olanlar, kendi işyerleri için gerekli olan makine, teçhizat, malzeme ve hammaddeleri ithal edebilirler. |
|  |  | (2) | Resmî Daireler ve ticarî esaslara göre faaliyet göstermeyen kuruluşlarca yapılan ithalât ve ihracat ile gerçek ve tüzel kişilerin kendi ihtiyaçları ve meslekî faaliyetlerinin yürütülmesinde gerekli olan ve ticarî özellik taşımayan ve ticarî amaçlı olmayan ithalat ve ihracatı ( 1) . fıkrada öngörülen kayıt zorunluluğundan muaf olmakla beraber, tüzüklerde ve yönetmeliklerde gösterilen şartlara ve esaslara bağlı olurlar.” |

Yasa altında yapılan AE 327/2013 sayılı Tüzüğün tefsir bölümünde “Ticari Nitelik Arzetmeyen Mal” tanımı ise şöyle yapılmıştır:

**““Ticari Nitelik Arz Etmeyen Mal”,** Gelir Vergisi

Yasası’nın ilgili kuralları saklı kalmak koşuluyla,

ithal edenin tamamen ve münhasıran şahsi veya

işletmesinin kullanımına ait olan ve rekabeti

engelleyici şekilde kâr elde etmek amacıyla elden

çıkarılamayacak taşınır malları anlatır.”

Davacı Avukatı yan başlığı “İthalatçı veya İhracatçı olmak için kayıt zorunluluğu” olan Yasa’nın 5. maddesinin (2.) fıkrasına atfen “ticari özellik taşımayan malların kendi esasları çerçevesinde değerlendirildiğinin” Yasa tarafından düzenlendiğini ileri sürerek Tüzüğün 12.maddesinde:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| “Ticari Nitelik  Arz Etmeyen Malların Özel İthal İzni ile İthali | 12. | (1) | Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Devleti’ne ithal edilecek ve ticari nitelik arz etmeyen yeni veya yenileştirilmiş mallar ile motorlu ve motorsuz hava, deniz ve kara taşıt vasıtaları ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Devleti’ne yerleşmeye gelecek kişilerin nakdi sermayeleri ayni sermaye transferi yapılmaksızın veya Bakanlık ve/veya banka ta-rafından işleme alınan proforma faturaya ve/veya faturaya isti-naden mal bedeli dövizi çıkartı-lan ancak ihracatçı firma tara-fından mecburi nedenlerle gönde-rilmeyen malların daha sonra gönderilmesi halinde bu Tüzüğe ekli Altıncı Cetvelde gösterilen “Özel İthal İzni” belgesi ile ithal izni verilebilir.  Ancak, ithal edilecek mal-ların motorlu araç yedek parça-ları olmaları halinde bu fıkra kuralları sadece yedek parça olarak kullanılmak üzere yarım araç, silindir bloku, marş motoru, şarj motoru, silindir kapağı, krank mili, motor pervanesi, şanzıman ve diskleri, defransiyel ve diskleri, ön ve arka cam, jant (rims), fren çanı (flanza), arka aks, cam silgi motoru, fren diski ve pompaları, hava yastığı, direksiyon simidi, direksiyon mili ve kutusu ve komple motora uygulanır. |
|  |  | (2) | Yukarıdaki (1)’inci fıkra kural-ları uyarınca ithal edilecek yedek parçaların ticari nitelik taşıyıp taşımadıklarına ve yeni veya yenileştirilmiş olup olma-dıklarına bakılmaz ve Bakanlık tarafından özel ithal izni veri-lebilir. |
|  |  | (3) | Özel ithal izni belgelerinin ge-çerlilik süresi üç ay olup ancak Bakanlığın uygun gördüğü haller-de yenilenebilir.” |

şeklindeki düzenlemenin, “ticari nitelik arzetmeyen malların ön izinle getirilmediği, özel ithal izniyle getirilebileceği anlamına geldiği, Davacıya da Bakanlık tarafından “ön izin” verilmiş olduğunun davaya konu “oyun makineleri”nin ticari nitelikli olduğunu gösterdiğini ifade etmektedir.

Bu iddiaya cevaben Davalı adına bulunan Savcı, Davacı Avukatının 12/1983 sayılı Dış Ticaret (Düzenleme ve Denetim) Yasası’nın 5.maddesine ilişkin yorumunun benimsenmesi halinde, ithalat belgesine sahip kişilerin hiçbir zaman ticari nitelik arzetmeyen bir mal getiremeyeceği anlamı çıkacağını; bunun da çok doğru bir yorum olmayacağını çünkü ilgili maddenin itha-latçı ve ihracatçı olmak için kayıt zorunluluğunu düzenlediği-ni ifade etmiştir. Başka bir anlatımla, Davalı adına bulunan Savcı, Davacının ithalat belgesi olmasının dava konusu oyun makinelerinin “ticari nitelikli mal” olduğunu ortaya koymadı-ğını ileri sürmektedir.

Dış Ticaret (Düzenleme ve Denetim) Yasası tahtında çıkarı-lan İthalat ve İhracatı (Düzenleme ve Denetim) Tüzüğü “Ön İzne Tabi Mallar” yan başlıklı 8.maddesi şöyledir:

“8.(1) Üçüncü ülkelerden veya Türkiye Cumhuriyeti

Devleti’nden ithal edilecek bu Tüzüğe ekli Dördüncü Cetvelde yer alan herhangi bir malın ön izin verme yetkisine haiz olan Bakanlıktan ön izninin ve/veya meslek kuruluşlardan uygunluk bel-gesinin alınması ve ithal girişiminde uygunluk belgelerinin ve/veya ön izinlerin Bakanlığa ve/veya Gümrük ve Rüsumat Dairesi’ne ibrazı gerekir.

(2) İlgili makam uygunluk belgesi ve/veya ön izni

düzenlerken sağlık ve standartlara uygunluğu

dikkate alarak düzenler.

Ancak, Bakanlık her uygunluk belgesi ve/veya ön izin alınan mala ithal izni vermek zorunda değil-dir.”

Tüzüğe ekli Dördüncü cetvel ön izne tabi malların hangi bakanlıktan ön izin alınmasını düzenlemektedir ve “C” Bölü-münde “oyun makineleri” için İçişleri ile görevli Bakanlıktan ön izin alınması gerektiği belirlenmiştir.

Aslında burada Davacı Avukatının argümanı, Davacı oyun makinelerini ön izinle getirmiştir, özel ithalat izniyle getirmemiştir; 12.maddede ticari nitelik arz etmeyen malların özel ithal izni ile ithali düzenlemektedir; Davacı özel ithal izniyle getirmediğinden malların “ticari nitelik arz etmeyen mallar” olmadığı kabul edilmelidir şeklindedir.

Yukarıda alıntısı yapılan 12.madde incelendiğinde, ticari nitelik arz etmeyen malların bazı durumlarda özel ithal izni ile ithal edilmesinin düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Ancak, bu maddenin ticari nitelik taşımayan malların sadece özel ithal izniyle ithal edilebileceği şeklinde yorumlanması olası değildir.

“Ön izne tabi” mallarla ilgili düzenleme yapılan 8.maddede ise ithal edilecek olan malın ticari nitelik arz edip etmediği şeklinde bir ayrım olmadığı görülmektedir. Başka bir anlatım-la, bir malın ön izne tabii olup olmaması ticari nitelik taşıyan veya taşımayan mal olmasını belirlememektedir.

Bu noktada, yukarıda alıntılanan 12/1983 sayılı Yasa tahtında çıkarılmış olan İthalat ve İhracat (Düzenleme ve Denetim) Tüzüğünde “Ticari Nitelik Arz Etmeyen Mal” ifadesinin tefsirine bakıldığı zaman, “……………… ithal edenin tamamen ve münhasıran şahsi veya işletmesinin kullanımına ait olan **VE** rekabeti engelleyici şekilde kâr elde etmek amacıyla elden çıkarılamayacak taşınır malları” ifade ettiği görülmektedir.

Bu meselede dava konusu “oyun makinelerinin” kâr elde etmek amacıyla elden çıkarılacağına veya çıkarılabileceğine dair bir şahadet yokluğunda; ilgili oyun makinelerinin “ticari nitelik arzetmeyen mallar” olmadığı bulgusunu yapmak olası değildir.

Belirtilenler ışığında Davacı davasında başarılı olmamış-tır.

Dava ret ve iptal edilir.

Dava masrafları Davacı tarafından ödenecektir.

Mehmet Türker Tanju Öncül Beril Çağdal

Yargıç Yargıç Yargıç

16 Haziran, 2020