T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU

E. 2021/8

K. 2022/1

T. 19.1.2022

• ECZANELERDE KULLANILMASI ZORUNLU OLAN IŞIKLI IŞIKSIZ TABELA VE LEVHALARDAN İLAN VE REKLAM VERGİSİNİN ALINMAMASINA YÖNELİK YAPILAN BAŞVURUNUN REDDİNE İLİŞKİN İŞLEMİN İPTALİ (Eczaneler Tarafından İş Yerlerinde Kullanılan Levhaların 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Uyarınca İlan ve Reklam Vergisinin Konusuna Girdiği ve 2464 S.K. 14. Maddesinin Birinci Fıkrasının 5 Numaralı Bendi Hariç Söz Konusu Levhalar İçin Vergi İstisnası Tanınmasını Öngören Bir Yasal Düzenlemenin Bulunmadığı)

• LEVHALARIN VERGİLENDİRİLMESİ (Faaliyetleri Reklam Yasağına Tabi Kılınan Eczaneler Tarafından İş Yerlerinde Kullanılan Levhaların İlan Niteliğinde Olduğu ve Bu İlanın İse 2464 S.K. Uyarınca İlan ve Reklam Vergisinin Konusuna Girdiği 2464 S.K. 14/-5 Md.si Hariç Söz Konusu Levhalar İçin Vergi İstisnası Tanınmasını Öngören Bir Yasal Düzenlemenin Bulunmadığı/Söz Konusu Levhaların Vergilendirilmesine Yönelik Hukuki Değerlendirmelerde 2464 S.K.'un İlgili Maddelerinde Öngörülen Işıksız Levhalar Yönünden Levhanın Alanı Bağlamında Belirlenen İstisna veya Verginin Tarife ve Nispetine İlişkin Diğer Kuralların Dikkate Alınacağı)

2464/m.12,14,16

Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmelik/m.25,26

ÖZET : Eczanelerde kullanılması zorunlu olan ışıklı ışıksız tabela ve levhalardan ilan ve reklam vergisinin alınmamasına yönelik yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Faaliyetleri reklam yasağına tabi kılınan eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılan levhaların ilan niteliğinde olduğu ve bu ilanın ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ilan ve reklam vergisinin konusuna girdiği, 2464 sayılı Kanun'un 14. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi hariç söz konusu levhalar için vergi istisnası tanınmasını öngören bir yasal düzenlemenin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Buna göre, söz konusu levhaların vergilendirilmesine yönelik hukuki değerlendirmelerde 2464 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde öngörülen ışıksız levhalar yönünden levhanın alanı bağlamında belirlenen istisna veya verginin tarife ve nispetine ilişkin diğer kuralların dikkate alınacağı tabiidir.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

I-AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ

İSTEMİNDE BULUNAN : Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II-İSTEMİN ÖZETİ : Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 22/06/2021 tarih ve E:2021/177, K:2021/473 sayılı kararı ile Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 19/09/2019 tarih ve E:2019/544, K:2019/1386 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 19/06/2018 tarih ve E:2018/6734, K:2018/5640 sayılı kararları arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi uyarınca giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 06/10/2021 tarih ve E:2021/25, K:2021/23 sayılı kararıyla istenmiştir.

III- ÖN İNCELEME :

Adana Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 25/10/2021 tarih ve E:2021/28, K:2021/26 sayılı başvurusunun aynı konuda olduğu ve aynı istem sonucunu içerdiği görüldüğünden usul ekonomisi açısından bu başvuruya ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2021/9 sayılı dosyasının işbu dosya (E:2021/8) ile birleştirilmesine karar verilmiştir.

IV-AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:

A- Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2021/177 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı Türk Eczacılar Birliği 18. Bölge Trabzon Eczacı Odası tarafından, eczanelerde kullanılması zorunlu olan ışıklı ışıksız tabela ve levhalardan ilan ve reklam vergisinin alınmamasına yönelik yapılan başvurunun reddine ilişkin 16/10/2019 tarih ve 20092 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İdari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle verilen davanın incelenmeksizin reddi yolundaki kararın Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesince kaldırılması ve dosyanın mahkemesine gönderilmesi üzerine davayı yeniden inceleyen Trabzon Vergi Mahkemesinin 19/01/2021 tarih ve E:2020/782, K:2021/22 sayılı kararı:

Davacı tarafından 19/08/2019 tarihli dilekçeyle, eczanelerin "E" logolu ve ışıklı ışıksız levhalarının rızaya dayalı olarak yapılan ilan ve reklam mahiyetinde olmadığı, Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmelik'in 25 ve 26. maddeleri uyarınca bu levhaların kullanımının zorunlu olduğu dolayısıyla eczanelerde kullanılan "E" logolu, ışıklı ve ışıksız levhalardan ilan ve reklam vergisi alınmaması gerektiği belirtilerek bu konuda gereğinin yapılması ve durumun ilçe belediyelerine bildirilmesi davalı idareden talep edilmiştir.

Bunun üzerine davalı idarece 29/08/2019 tarih ve 13700 sayılı işlemle, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında reklam izlenimi oluşturmayacak özellikte olmak kaydıyla "E" logolu ışıklı standart levhalardan ilan ve reklam vergisi alınmadığı belirtilmiştir.

Davacı tarafından 24/09/2019 tarihli dilekçeyle, "E" logolu levha ile aynı mahiyette olan ışıklı ve ışıksız levhaların da ilan ve reklam vergisi kapsamında olmadığı, bu hususun da değerlendirilerek sonucunun taraflarına bildirilmesi istemiyle davalı idareye bir kez daha başvuruda bulunulmuştur. Davalı idarece 2464 sayılı Kanun'da herhangi bir istisna ve muafiyet hükmü bulunmadığından eczanelerin ışıklı ve ışıksız tabela ve levhalarından ilan ve reklam vergisi alınmamasının mümkün olmadığı belirtilerek 16/10/2019 tarih ve 20092 sayılı işlem ile başvuru reddedilmiştir. Söz konusu işlemin iptali istemiyle işbu dava açılmıştır.

Türk Vergi Sisteminde vergi, hangi fiili ya da hukuki durum üzerine konulursa genellikle o isimle anılmaktadır. Belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu verginin mükellefi ise ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler olarak belirlenmiştir.

Yasa koyucu tarafından gözetilen ekonomik, sosyal v.b. nedenlerle verginin konusuna giren işlemlerden bazılarına kısmen veya tamamen istisna tanınabileceği gibi verginin mükellefi olması gereken kişilere de muafiyet sağlanabilecektir. Verginin konusuna giren işlemlere istisna; mükelleflere ise muafiyet tanınmadığı sürece kanunda öngörülen vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde vergi yükümlülüğü doğacaktır.

Eczacıların ilan ve reklam vergisinin mükellefi oldukları, eczanelerin ışıklı ve ışıksız levhalarının ilan ve reklam vergisinin konusuna girdiği, bunlardan yalnızca 1/2 metrekareyi aşmayan ışıksız levhaların vergiden istisna edildiği, 2464 sayılı Kanun ya da başka kanunlarda anılan konu ve mükellefler yönünden istisna ya da muafiyet hükmü bulunmadığı dikkate alındığında Türk Eczacılar Birliği tarafından eczanelerde standardize edilmiş ışıklı veya ışıksız levhaların kullanımının, Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmelik ile zorunlu tutulmasının, değinilen tabelanın mahiyetini ve verginin konusuna girdiği gerçeğini değiştirmeyeceğinden eczanelerde kullanılan ışıklı ve ışıksız tabela ve levhalardan ilan ve reklam vergisi alınmamasına yönelik başvurunun reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir.

Vergi mahkemesi bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 22/06/2021 tarih ve E:2021/177, K:2021/473 sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, mahkeme kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini kesin olarak reddetmiştir.

B- Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin E:2019/544 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı Türk Eczacılar Birliği 2. Bölge Ankara Eczacı Odası tarafından, odanın üyesi olan eczanelerde mevcut eczane adını gösterir tabela ile "E" logolarından ilan ve reklam vergisi alınmamasına yönelik yapılan başvurunun reddine dair 18/09/2018 tarih ve E.88826 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Ankara 5. Vergi Mahkemesinin 16/01/2019 tarih ve E:2018/1143, K:2019/55 sayılı kararı:

Türk Eczacıları Deontoloji Tüzüğü'nün 1. maddesi, Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) ve (d) işaretli bentleri ile aynı Yönetmelik'in "Eczane ismi, levhası ve vitrini" başlıklı 25. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer verilen kuralların birlikte değerlendirilmesinden, özel kişiler

eliyle işletilen eczanelerin, ticari bir müessese niteliği bulunmakla birlikte esas itibarıyla kamu sağlığının korunması amacına yönelik eczacılık faaliyeti yürüten sağlık kuruluşları olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Söz konusu faaliyetin, kamu düzeni ve yararı ile doğrudan ilgisinin bulunması ve hizmetten yararlanan bireylerin korunması, kolayca ve etkin bir şekilde hizmete ulaşılabilmesi amacıyla eczane adını gösterir tabela ile "E" logolarının eczanelerde bulundurulması zorunluluğu getirilmiştir.

Olayda, eczaneler tarafından kullanılan ve bireylerin eczaneler tarafından sunulan sağlık hizmetlerinden kolay ve etkin şekilde yararlanabilmesini amaçlayan eczane adını gösterir tabela ile "E" logolarının kullanımının zorunlu olması ve bunların reklam ve ilan amacını taşımaması dikkate alındığında dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Vergi mahkemesi bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 19/09/2019 tarih ve E:2019/544, K:2019/1386 sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

C- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin E:2018/6734 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı Türk Eczacılar Birliği 7. Bölge Bursa Eczacı Odası tarafından, odanın üyesi olan eczanelerde mevcut eczane adını gösterir tabela ile "E" logolarından ilan ve reklam vergisi alınmamasına yönelik yapılan başvurunun reddine dair 26/04/2017 tarih ve 71243 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Bursa 1. Vergi Mahkemesinin 13/03/2018 tarih ve E:2017/588, K:2018/485 sayılı kararı:

Türk Eczacıları Deontoloji Tüzüğü'nün 1 ve 9. maddeleri, Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) ve (d) işaretli bentleri ve 25. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkralarının birlikte değerlendirilmesinden, özel kişiler eliyle işletilen eczanelerin, ticari bir müessese niteliği bulunmakla birlikte esas itibarıyla kamu sağlığının korunması amacına yönelik eczacılık faaliyeti yürütülen sağlık kuruluşları olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Söz konusu faaliyetin, kamu düzeni ve yararı ile doğrudan ilgisinin bulunması ve hizmetten yararlanan bireylerin korunması, kolayca ve etkin bir şekilde hizmete ulaşılabilmesi amacıyla eczane adını gösterir tabela ile "E" logolarının eczanelerde bulundurulması zorunluluğu getirilmiştir.

Olayda, eczaneler tarafından kullanılan ve bireylerin eczaneler tarafından sunulan sağlık hizmetlerinden kolay ve etkin şekilde yararlanabilmesini amaçlayan eczane adını gösterir tabela ile "E" logolarının kullanımının zorunlu olması ve bunların reklam ve ilan amacını taşımaması dikkate alındığında dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Vergi mahkemesi bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 19/06/2018 tarih ve E:2018/6734, K:2018/5640 sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

V-SAMSUN BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLAR KURULUNUN GÖRÜŞÜ:

A- Usul Yönünden:

Aykırılığın giderilmesi talebini içeren dilekçede herhangi bir eksiklik görülmeyerek yapılan incelemede Başkanlar Kurulunca, talepte bulunanın bu hakka sahip olduğunun anlaşılması, uyuşmazlık konularının benzer maddi olaylardan kaynaklanması ve farklı yönde istinaf kararları bulunması hususları dikkate alındığında aykırılığın giderilmesi isteminde usul yönünden bir eksiklik görülmemiştir.

B- Esas Yönünden:

Aykırılığın giderilmesi talep edilen kararlar, eczanelerde kullanılması zorunlu olan ışıklı-ışıksız tabela ve levhalardan ilan ve reklam vergisinin alınıp alınmayacağına ilişkindir.

Türk Vergi Sisteminde vergi, hangi fiili ya da hukuki durum üzerine konulursa genellikle o isimle anılmaktadır. Belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu verginin mükellefi ise ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler olarak belirlenmiştir.

Yasa koyucu tarafından gözetilen ekonomik, sosyal v.b. nedenlerle verginin konusuna giren işlemlerden bazılarına kısmen veya tamamen istisna tanınabileceği gibi verginin mükellefi olması gereken kişilere de muafiyet sağlanabilecektir. Verginin konusuna giren işlemlere istisna; mükelleflere ise muafiyet tanınmadığı sürece kanunda öngörülen vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde vergi yükümlülüğü doğacaktır.

2464 sayılı Kanun'un "İlan ve Reklam Vergisi" başlıklı ikinci bölümü, verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu, istisna ve muaflıkları, tarife ve nispeti, verginin tarhı ve ödenmesi ile ilgili düzenlemelerden oluşmaktadır. Kanun'un 12 ilâ 16. maddelerinde, belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın amacına ya da zorunluluğuna bakılmaksızın verginin konusuna girdiği kabul edilmiş, tabela ve levhalar da bu kapsamda değerlendirilmiş, levhalardan gerçek kişilerin ikametgâhlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhalar ile gerçek veya tüzel kişilere ait iş yerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı 1/2 metrekareyi aşmayan ışıksız levhalar yanında, genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve Posta-Telgraf-Telefon ve T.C. Devlet Demiryolları işletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklam ilan ve reklam vergisinden istisna edilmiştir.

Bu kurallara göre, gerçek kişilerin ikametgâhlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhaların dahi verginin konusuna girdiği ancak bu levhaların istisna yoluyla vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Öte yandan, ilan ve reklam vergisinin konusunun oldukça geniş tutulduğu ve her türlü ilan ve reklamın verginin konusuna dahil olduğu, bu kapsamda amacına ya da kullanım zorunluluğunun bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş yeri adını gösteren levhaların verginin konusuna girdiği sonucuna varılmıştır.

Bu kapsamda eczacıların ilan ve reklam vergisinin mükellefi oldukları, eczanelerin ışıklı ve ışıksız levhalarının ilan ve reklam vergisinin konusuna girdiği, bunlardan yalnızca 1/2 metrekareyi aşmayan ışıksız levhaların vergiden istisna edildiği, 2464 sayılı Kanun ya da başka kanunlarda anılan konu ya da mükellefler yönünden istisna ya da muafiyet hükmü bulunmadığı dikkate alındığında Türk Eczacılar Birliği tarafından eczanelerde standardize edilmiş ışıklı veya ışıksız levhaların kullanımının, Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmelik ile zorunlu tutulmasının, değinilen tabelanın mahiyetini ve verginin konusuna girdiği gerçeğini değiştirmeyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Başkanlar Kurulu tarafından aykırılığın giderilmesi isteminin kabulüne; aykırılığın Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 22/06/2021 tarih ve E:2021/177, K:2021/473 kararı doğrultusunda giderilmesine oyçokluğuyla karar verilmiştir.

VI-İNCELEME VE GEREKÇE

MADDİ OLAY:

Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemiyle ilgili kararlara konu olaylarda, eczacı odaları tarafından eczanelerin iş yerlerinde kullanılması zorunlu ve standardize edilmiş levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olmadığı ve bu nedenle vergi alınmaması gerektiğinden bahisle başvuru yapılmış; bu başvuruların reddine dair tesis edilen işlemlerin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT

1- Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin üçüncü fıkrası:

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

2- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "İlan ve Reklam Vergisi" başlıklı ikinci bölümünün "Konu" başlıklı 12. maddesi:

" Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü İlan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabidir."

3- 2464 sayılı Kanun'un "Mükellef ve sorumlu" başlıklı 13. maddesi:

“İlan ve Reklam Vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerdir.

İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar.”

4- 2464 sayılı Kanun'un "İstisna ve muaflıklar" başlıklı 14. maddesi:

"Aşağıda sayılan ilan ve reklamlardan vergi alınmaz.

1. Türkiye Radyo Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar,

2. Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar,

3. Gerçek kişilerin ikametgahlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhalar,

4. İşletmelerin iştigal veya imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde bulunan ve kendi işlerine ait ilan ve reklamları ile ambalaj muhtevasından olan prospektüs ve tarifnameler,

5. Gerçek veya tüzel kişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı 1/2 metrekareyi aşmayan ışıksız levhalar, (Alanı 1/2 metrekareyi aşan levhalar, aşan kısım üzerinden vergiye tabidir.)

6. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve Posta - Telgraf - Telefon ve T.C. Devlet Demiryolları İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlar,

7. Siyasi Partiler Kanununa göre, siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırları içinde yapacakları ilan ve reklamlar,

8. Altıncı bentte yazılı idarelerle, kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle, aynı kuruluşlar tarafından Türkiye'deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini ihtiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler,

9. Umumi mahallere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilan ve reklamlar,

10. Sinema ve tiyatroların kendi programlarına ilişkin olarak gösterinin yapıldığı binanın içinde ve dış yüzünde yaptıkları ilan ve reklamlar."

5- 2464 sayılı Kanun'un "Tarife ve nispet" başlıklı 15. maddesi:

"İlan ve Reklam Vergisi aşağıdaki tarifeye göre alınır.

(Değişik Tarife: 30/12/2004-5281/16 md.) Verginin Tutarı (YTL)

En az En çok

1. Dükkân, ticarî ve sınaî müessese ve serbest meslek erbabınca

çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi

tüm sabit ilân ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak: 20 100

2. Motorlu taşıt araçlarının içine veya dışına konulan ilân ve

reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak: 8 40

3. Cadde, sokak ve yaya kaldırımları üzerine gerilen, binaların

cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan

geçici mahiyetteki ilân ve reklamların metrekaresinden haftalık olarak: 2 10

4. Işıklı veya projeksiyonlu ilân ve reklamlardan her metrekare için

yıllık olarak: 30 150

5. İlân ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve

cep takvimleri, biblolar veya benzerlerinin her biri için: 0,01 0,25

6. Mahiyeti ne olursa olsun yapıştırılacak çeşitli afişler ve

benzerlerinin beherinin metrekaresinden: 0,02 0,50

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

A- Usul Yönünden:

i.Uyuşmazlığın esasına yönelik aykırılığın giderilmesi istemine konu kararların yargılama usulüne ilişkin hususlar yönünden ön denetime tabi tutulup tutulamayacağı:

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 18/06/2014 tarih ve 6545 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendinde, bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun, benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi halinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştaydan bu konuda karar verilmesini isteyebileceği, anılan maddenin (5) numaralı fıkrasında ise, (4) numaralı fıkranın (c) işaretli bendine göre yapılacak istemlerin, konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna iletileceği, ilgili dava daireleri kurulunca üç ay içinde karar verileceği, aykırılık veya uyuşmazlığın giderilmesine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca verilen kararların kesin olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Anılan düzenlemeyle üç dereceli yargılama sisteminde içtihat makamı rolünü üstlenen Danıştayın temyizi kabil olmayan kesin kararlara konu olaylarda uygulama birliği sağlaması amaçlanmıştır. Kanun koyucu bu amacın gerçekleştirilmesi amacıyla aykırılığın giderilmesi istemi için temyiz kanun yolu denetiminde uygulanan usulden farklı bir usul ihdas etmiş, Danıştayın temyiz mercii olarak yaptığı görev ile aynı veya farklı bölge idare mahkemesi daireleri kararları arasındaki aykırılıkların giderilmesine dair görev arasında bir ayrım gözeterek aykırılığın giderilmesi istemine konu kararların kesin nitelikte olması gerektiğini belirtmiştir.

Danıştayın temyiz mercii olarak görevi, temyiz istemine konu kararlarda, yargılama esnasında uyulması gereken usul hükümleri ile uyuşmazlığın esasının çözümüne yönelik kuralların hukuka uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını denetlemektir. Buna karşın aynı veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kararlar arasındaki aykırılığın giderilmesine ilişkin başvuru yolunda Danıştay, benzer olaylarla ilgili olup kesin nitelikte ancak birbirinden farklı sonuçlar veren kararlar arasındaki aykırılıkların giderilmesine yönelmektedir. Bu nitelikteki kararlar arasındaki aykırılığın yargılama usulüne ya da uyuşmazlığın esasına yönelik olması mümkündür.

Kanun koyucunun uygulamada içtihat birliğinin sağlanmasına yönelik amacı göz önünde bulundurulduğunda, uyuşmazlığın esasına yönelik aynı ya da farklı bölge idare mahkemesi dava dairelerinin kararları arasında oluşan aykırılığın giderilmesi istemi incelenirken kesin nitelikte olan bu kararların verilme sürecinde yargılama usulü kurallarına uyulup uyulmadığı yönünden bir ön denetim yapılmasına hukuken bir gereklilik bulunmadığına oybirliğiyle karar verilmiştir.

Öte yandan aynı veya farklı bölge idare mahkemesi dava dairelerinin kararları arasındaki uyuşmazlığın yargılama usulüne ilişkin olması halinde istemin bu yönüyle inceleneceği açıktır.

ii. Aykırılığın giderilmesi isteminin konu yönünden sınırlandırılması:

Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 22/06/2021 tarih ve E:2021/177, K:2021/473 sayılı kararıyla; eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılan levhaların (E logolu levhalar hariç) ilan ve reklam vergisine tabi olduğu dolayısıyla dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararına yöneltilen istinaf istemi reddedilmiştir.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 19/09/2019 tarih ve E:2019/544, K:2019/1386 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 19/06/2018 tarih ve E:2018/6734, K:2018/5640 sayılı kararıyla eczane adını gösteren tabelalar ile "E" logolu levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olmadığı dolayısıyla dava konusu işlemlerde hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemlerin iptali yolunda verilen mahkeme kararlarına yöneltilen istinaf istemleri reddedilmiştir.

Bu durumda, Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 22/06/2021 tarih ve E:2021/177, K:2021/473 sayılı kararıyla istinaf istemi reddedilen Mahkeme kararında hukuka uygunluğu incelenen dava konusu işlemin eczaneler tarafından kullanılan "E" logolu levhalara yönelik olarak tesis edilmediği anlaşıldığından, aykırılığın giderilmesi isteminde bulunulabilmesi için gerekli olan şartların eczaneler tarafından kullanılan "E" logolu levhalar yönünden gerçekleşmediği sonucuna varılmıştır.

B- Esas Yönünden:

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılan levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olup olmadığına ilişkindir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş, diğer fıkralarında da bu yükümlülüğe ilişkin ilkeler gösterilmiştir. 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.

Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk, verginin kanuniliği ilkesi olarak tanımlanmakta olup bu ilke uyarınca verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel ögelerinin kanun ile belirlenmesi gerekir.

Kanun'un açıkça verginin konusunu ve mükellefini belirlediği hallerde, bu belirlemelerin aksine vergisel yükümlülüğün kapsamını idari ya da yargısal yorum yoluyla genişletilmesi ya da daraltılması verginin kanuniliği ilkesine aykırı düşeceği gibi vergi adaletini de zedeleyecektir.

2464 sayılı Kanun'un "İlan ve Reklam Vergisi" başlıklı ikinci bölümünde, verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu, istisna ve muaflıkları, tarife ve nispeti, verginin tarhı ve ödenmesine ilişkin düzenlemelere yer verilerek bu konularda açıkça bir belirleme yapılmıştır.

Değinilen Kanun'da, verginin konusunu, belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın oluşturduğu kurala bağlandıktan sonra verginin mükellefinin yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler olduğu belirtilmiş, ilan ve reklamın yapılmasıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmiştir.

İlan ve reklam, levha, yazı, resim gibi çeşitli yöntemlerle yapılabilmektedir. İlan ve/veya reklam mahiyetinde olabilecek olan levhanın, mutlak suretle reklam içermesi gerekmemekle birlikte kanun koyucu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, ilan ile reklamın birlikte yapılması şartını aramamıştır. Bu durum, reklam unsuru taşımayan salt ilan mahiyetinde olan levhalar yönünden de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabul edilmesini gerekli kılmaktadır.

Aykırılığın giderilmesi istemine konu kararlarda da yer verildiği üzere eczacılık faaliyeti yürüten sağlık kuruluşları olan eczanelerde eczane ibaresinin, reklam mahiyetinde olmayacak biçimde eczanenin adının ve eczacının adı ile soyadının ilan edilmesine yarayan levhaların kullanılması ilgili düzenlemelerde zorunlu tutulmuştur.

2464 sayılı Kanun verginin konusunu, her türlü ilan ve reklamın oluşturduğunu açıkça belirledikten sonra ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran mükellefin ilanı ve/veya reklamı icra edilen meslek kurallarını belirleyen yasal ya da idari düzenlemelerde öngörülen zorunluluğa istinaden yapmasını istisna ya da muafiyet biçiminde bir vergi kolaylığı tanınması sonucunu doğuran bir unsur olarak değerlendirmemiştir. Nitekim, verginin konusunu belirleyen kuralda "her türlü ilan ve reklam" ifadesine yer verilmek suretiyle ilanın veya reklamın zorunlu olarak yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın verginin konusuna girdiği açıkça kabul edilmiştir. Öte yandan yürütülen hizmetin kamusal mahiyetinin de kanunda açıkça vergi kolaylığı tanınmasını gerektiren bir unsur olarak belirlenmediği müddetçe bir önemi bulunmamaktadır.

İlgili düzenlemelerde faaliyetleri reklam yasağına tabi kılınan eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılan levhaların ilan niteliğinde olduğu ve bu ilanın ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ilan ve reklam vergisinin konusuna girdiği, 2464 sayılı Kanun'un 14. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi hariç söz konusu levhalar için vergi istisnası tanınmasını öngören bir yasal düzenlemenin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Buna göre, söz konusu levhaların vergilendirilmesine yönelik hukuki değerlendirmelerde 2464 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde öngörülen ışıksız levhalar yönünden levhanın alanı bağlamında belirlenen istisna veya verginin tarife ve nispetine ilişkin diğer kuralların dikkate alınacağı tabiidir.

VII-SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle, anılan bölge idare mahkemeleri dava dairelerinin kararları arasındaki aykırılığın, eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılan levhaların 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ilan ve reklam vergisinin konusuna girdiği ve 2464 sayılı Kanun'un 14. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi hariç söz konusu levhalar için vergi istisnası tanınmasını öngören bir yasal düzenlemenin bulunmadığı yönünde giderilmesine, 19.01.2022 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

Özel kişiler eliyle işletilen eczaneler, ticari bir müessese niteliği bulunmakla birlikte esas itibarıyla kamu sağlığının korunması amacına yönelik eczacılık faaliyeti yürüten sağlık kuruluşlarıdır.

Söz konusu faaliyetle, kamu düzeni ve yararı ile doğrudan ilgisinin bulunması ve hizmetten yararlanan bireylerin korunması, kolayca ve etkin bir şekilde hizmete ulaşılabilmesi amaçlanmakta olup bu amacın gerçekleşmesi için de eczaneler tarafından levha kullanımı, ilgili mevzuat kapsamında zorunlu tutulmuş, anılan levhaların standartlarının Türk Eczacılar

Birliği tarafından belirleneceği kabul edilmiştir. Bu yönüyle, eczacıların bu konuya ilişkin kullanacakları levhaların ebatlarını belirleme konusunda veya kullanıp kullanmama noktasında herhangi bir iradeleri bulunmamaktadır.

Bu durumda, Türk Eczacılar Birliği tarafından eczanelerde standardize edilmiş ışıklı veya ışıksız levhaların kullanımının, Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmelik ile zorunlu tutulması ve eczacılar tarafından reklam yapamayacak olması karşısında herhangi bir reklam unsuru içermeyen eczanelerin iş yerinde kullandıkları tabelaların 2464 sayılı Kanun uyarınca ilan ve reklam vergisine tabi olmadığı sonucuna varılmıştır.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle, aykırılığın, eczaneler tarafından iş yerlerinde kullanılan levhaların 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanun'u uyarınca ilan ve reklam vergisinin konusuna girmediği yönünde giderilmesi gerektiği oyuyla Kurul kararına katılmıyoruz.