

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:BİRİNCİ BÖLÜM  
KARAR

## TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. BAŞVURUSU (9)

**Başvuru Numarası** : 2016/2400  
**Karar Tarihi** : 3/4/2019

**Başkan** : Burhan ÜSTÜN  
**Üyeler** : Serdar ÖZGÜLDÜR  
Serruh KALELİ  
Hicabi DURSUN  
Hasan Tahsin GÖKCAN  
**Raportörler** : Özgür DUMAN  
Yunus Emre YILMAZOĞLU  
**Başvurucu** : Türkiye İş Bankası A.Ş.  
**Vekilleri** : Av. Filiz KESKİN  
Av. Gülçin DOĞAN

## I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, çalışanlar adına yapılan katkı payı ödemelerinin ücret olarak kabul edilmesi sonucu bu ödemeler üzerinden gelir ve damga vergileri tahsil edilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

## II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvurular 4/2/2016, 24/2/2016, 21/3/2016 ve 24/3/2016 tarihlerinde yapılmıştır.

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

4. Komisyonca başvuruların kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

5. Konularının aynı olması sebebiyle 2016/2401, 2016/2402, 2016/4024, 2016/4026, 2016/5707, 2016/5709 ve 2016/5877 numaralı bireysel başvuru dosyalarının 2016/2400 numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmesine; incelemenin 2016/2400 numaralı dosya üzerinden 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, başvuru hakkında görüş sunulmayacağını bildirmiştir.

### **III. OLAY VE OLGULAR**

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

#### **A. Uyuşmazlığın Arka Planı**

9. Vergi İdaresince Türkiye İş Bankası A.Ş. (Banka) nezdinde 2007-2011 yılları arasındaki dönem için yapılan vergi incelemesi sonucunda 23/11/2012 ve 1/4/2013 tarihli vergi inceleme raporları düzenlenmiştir.

10. Bu raporlarda özetle;

i. Vakfın personele ek haklar sağladığı, bu sebeple özel sigorta fonksiyonu gördüğü, Vakfın ana finansman kaynağının ise çalışanlardan ve Bankadan sağlanan katkı payları olduğu vurgulanmıştır.

ii. Vakıf tarafından çalışanlara sağlanan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, bu yönüyle Bankaca ödenen katkı paylarının işçilere sağlanan menfaatlere ilişkin işveren payı olarak algılanması gerektiği ifade edilmiştir.

iii. Bunun yanında Banka katkı payının hesaplanmasında çalışanların emekliliğe esas maaş ve ikramiye paylarının dikkate alındığı, bundaki amacın ise her bir çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarının belirlenmesi olduğu belirtilmiştir. Rapora göre Banka katkı payı ödemelerinden esas yararlananlar çalışanlar olup Vakıf ise sadece buna aracılık etmektedir.

iv. Sonuç olarak Bankanın muhtelif şubeleri tarafından çalışanları adına yapılan ödemelerin ücret mahiyetinde olduğu, bu ödemelerin ise 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde yazılı şartları taşımaması nedeniyle ücret matrahından indirilemeyeceği kanaatine varılmıştır.

11. Vergi İdaresince raporlardaki tespitler doğrultusunda, bu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkif edilerek beyan edilip ödenmediği gerekçesiyle vergi ziyayı cezalı gelir vergisi tarhiyatları yapılmıştır. Ayrıca bu katılım payları ödemelere ilişkin belgelerde gösterilmediğinden damga vergisi matrahının eksik hesaplandığı gerekçesiyle de cezalı damga vergisi tarh edilmiştir.

#### **B. Başvuru Öncesi Açılan Davalar Süreci**

12. Başvurucu tarafından ekli tablonun (F) sütununda gösterilen vergilendirme dönemlerine ait muhtasar beyannameler ile Munzam Sandık Vakfına çalışanları adlarına ödenen katkı paylarına ilişkin olarak pişmanlıkla beyan edilen gelir ve damga vergileri tutarları ihtirazi kayıtla ödenmiştir. Ancak başvurucu, bu katkı paylarının ücret sayılamayacağı iddiasıyla ekli tablonun (E) sütununda gösterilen vergi mahkemelerinde dava açmıştır.

13. Yapılan yargılamalar sonunda açılan davalar reddedilerek kesinleşmiş ve yargılamaları sona erdiren nihai kararlar ekli tablonun (B) sütununda belirtilen tarihlerde başvuruca tebliğ edilmiştir.

14. İstanbul 7., 10. ve 11. Vergi Mahkemelerinin davaların esastan reddine ilişkin kararlarının gerekçelerinde şu tespitlere yer verilmiştir:

i. Mahkemelere göre bir ödemenin ücret sayılabilmesi için bir işyerinde bir işverene bağlı olarak çalışma yapılması ve bunun karşılığında menfaat elde edilmesi gerekir. Buradaki ana unsurun çalışılan bir iş karşılığında menfaat elde edilmesi olduğu belirtilmiş ve vergisel olarak değerlendirilebilmesi için ise bunun maddi bir menfaat olmasının ve kişinin tasarrufuna bırakılmasının gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

ii. Kararlarda yapılan ödemeler sonucunda Vakıf tarafından çalışanlara çalışma hayatı boyunca ve emeklilikte ek bir menfaat sağlandığı ve bu menfaatin ise sadece çalışanların maaşları üzerinden ödeme yapılması nedeniyle bu kişilere münhasır olduğu belirtilmiştir. Mahkemelere göre ödemenin bir hukuksal yükümlülük olup olmadığı değil ödemenin kişi bazında bir menfaat sağlayıp sağlamadığı ve dolayısıyla bu menfaatin ücret kapsamında olup olmadığı önem taşımaktadır. Bu bağlamda çalışanlara yapılan ölüm aylığı, emeklilik aylığı gibi ödemelerde yine çalışan için ödenen prim sayısına göre hesaplama yapıldığı ifade edilmektedir.

iii. Kararlarda ayrıca, işçi-işveren ilişkisinin Banka ile çalışan arasında bir ilişki olduğu ve Vakfın görevinin ise Bankanın ödediği tutarı belli şartlar altında çalışan kişiye ödemekten ibaret olduğu belirtilmiştir. Mahkemeler, iç ilişkide Bankanın sorumluluğunun işçiye değil Vakfa ait olmasının bu gerçeği değiştirmeyeceğini kabul etmişlerdir.

iv. Diğer taraftan Banka tarafından ödenen tutarın anlık olarak işçinin tasarrufuna bırakılmadığı kabul edilmekle birlikte bu ödemelerin ayrı bir hesapta kişi bazında izlenmesi ve sonuçta şartlar gerçekleştiğinde çalışan kişiye ödenmesi nedeniyle geniş anlamda tasarruf hakkının mevcut olduğu değerlendirilmiştir.

v. Mahkemeler bu gerekçelerle başvuruca Bankanın çalışanları adına Vakfa ödediği katkı payının çalışanlara verilen ücret unsuru içinde mütalaa edilmesi gerektiği kanaatiyle ihtirazi kayıtlar verilen beyanname üzerine yapılan gelir ve damga vergileri tahakkuk ve tahsilatlarında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varmışlardır.

15. İstanbul 4. ve 8. Vergi Mahkemelerinde açılan davaların reddine ilişkin kararların gerekçelerinde ise şu tespitlere yer verilmiştir:

i. Mahkemelere göre vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıtlar verilmesi ile pişmanlıkla verilmesinin nedenleri, koşulları ve yarattığı sonuçlar farklıdır. Bu bağlamda vergi kanunlarının öngördüğü zamanlarda verilen beyannamele ihtirazi kayıt konulması, tarh edilen verginin dava konusu yapılmasına olanak sağladığı hâlde pişmanlıkla verilmesi, beyannamenin zamanında verilmediği için doğmuş vergi kaybından dolayı ceza kesilmesini önlemektedir. Mahkemeler bu sebeple

kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına ve ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına imkân bulunmadığını belirtmişlerdir.

ii. Mahkemeler, olayda başvuru süresinden sonra beyanda bulunduğunu, tahakkuk fişinde pişmanlık zammı tahakkuk ettirilmesi ve ceza kesilmemesi karşısında aynı tarihte elden idareye verilen ihtirazi kayıt dilekçesinin başvurucuya dava açma olanağı vermesine hukuken imkân bulunmadığını açıklamışlardır. Sonuç olarak açılan davaların incelenmeksizin reddine karar verilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

16. Başvurucu, ekli tablonun (C) sütununda gösterilen tarihlerde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuşlardır.

#### **IV. İLGİLİ HUKUK**

##### **A. Ulusal Hukuk**

17. 193 sayılı Kanun'un 1. maddesi şöyledir:

*"Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır."*

18. 193 sayılı Kanun'un 2. maddesinin ilgili kısımları şöyledir:

*"Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:*

*...*

*3. Ücretler,*

*..."*

19. 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinin ilgili kısımları şöyledir:

*"Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir."*

*Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."*

*..."*

20. 193 sayılı Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

*"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre*

tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."

21. 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları şöyledir:

*"Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir.*

*Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder."*

22. 488 sayılı Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun ilgili kısımları şöyledir:

*"(1) SAYILI TABLO*

*Damga Vergisine Tabi Kağıtlar*

...

*IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar*

...

*b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (Ek: 5766/10-ç md.) (Yürürlük: 6.6.2008) (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar (Binde 6,6)*

..."

## **B. Uluslararası Hukuk**

23. 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."*

24. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM) 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).

25. 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).

26. 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).

27. AİHM; vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin de yeterince ulaşılabilir, öngörülebilir ve belirli bir biçimde hukuka dayalı olması gerektiğini belirtmektedir (*Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık* [GK], B. No: 9006/80..., 8/7/1986, § 110; *Hentrich/Fransa*, § 42).

28. *Serkov/Ukrayna* (B. No: 39766/05, 7/7/2011) kararında öngörülebilirlik kavramının ölçeğinin içeriği, kapsadığı alan, ele aldığı kişi sayısı ile durumlara bağlı olduğuna vurgu yapılmıştır. Buna göre bir hukuk normunun birden fazla anlama geliyor olması ise -tek başına- Sözleşme'nin amacı çerçevesinde öngörülebilirlik koşulunun yerine getirilmediği anlamına gelmemektedir. AİHM, mahkemelerin rolünün de tam bu yorum belirsizliklerini -güncel uygulamadaki değişimleri de dikkate alarak- ortadan kaldırmak olduğunu belirtmiştir. AİHM, yüksek mahkemelerin hukukun istikrarlı ve uyumlu bir biçimde uygulanmasını sağlama görevinin de göz ardı edilmemesi gerektiğini ifade etmiştir. AİHM'e göre bir yüksek mahkemenin bu görevi yerine getirememesi ise Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin gerekliliklerine aykırı sonuçlara yol açabilir (*Serkov/Ukrayna*, § 35).

29. AİHM, hukuku uygulama ve yorumlama görevinin öncelikle ulusal makamlara ait olduğunu kabul etmekle birlikte iç hukuktaki uygulamanın yerleşik içtihadı çerçevesinde Sözleşme ilkeleri ile tutarlı sonuçlar sağlayıp sağlamadığını denetleme görevi bulunduğunu

hatırlatmıştır. AİHM somut olayda ise katma değer vergisi (KDV) istisnası ile ilgili kuralın belirsiz olduğunu ve mahkemelerin bu hükmü farklı yorumladığını tespit ederek mülkiyet hakkına vergilendirme suretiyle yapılan müdahalenin öngörülebilir bir kanun hükmüne dayalı olmadığı gerekçesiyle ihlal sonucuna varmıştır (*Serkov/Ukrayna*, §§ 36-44).

## V. İNCELEME VE GEREKÇE

30. Mahkemenin 3/4/2019 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

### A. Mülkiyet Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia

#### 1. 2016/4024 ve 2016/5707 Numaralı Bireysel Başvurular Yönünden

##### a. Başvurucunun İddiaları

31. Başvurucu, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasında hukuki bir engel bulunmadığını belirterek derece mahkemelerince bu şekilde açılan davaların esası incelenmeden reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

##### b. Değerlendirme

32. Anayasa Mahkemesi ihtirazi kayıt konulmak suretiyle açılan davaların esasının incelenmemesi şikâyetini daha önce mülkiyet hakkı bağlamında incelemiştir (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 22/1/2019).

33. Anayasa Mahkemesi idarenin talebi üzerine düzeltme yoluna başvuran başvuru yönünden derece mahkemelerinin 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usulü Kanunu'nun 378. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesi veren ihtirazi kayıt koysa dahi dava açamayacağı şeklinde yorumlamasının sürecin bütününe bakıldığında müdahalenin keyfî olduğuna veya hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığını vurgulamıştır. Buna göre olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvenceleri sağlanmadığından mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin başvuruca şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği belirtilerek ölçüsüz olduğu sonucuna varılmıştır (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, §§ 52-67).

34. Bununla birlikte aynı başvuruda Anayasa Mahkemesi süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükellef ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellefin durumlarını da karşılaştırmıştır. Bu çerçevede pişmanlıkla verilen beyanda bulunan mükellefin hatalı davranışını kabul ederek vergi ziyanına yola açan fiilden pişman olduğuna dikkat çekmiştir. Buna göre dava açılması ise bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin ise hukuken korunması gerektiğini kabul etmiştir. Bunun nedeni ise mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ tereddüde düştüğü ya da idarenin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hâle gelmesini

istemesi olarak gösterilmiştir. Dolayısıyla pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağını ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı savın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı belirtilmiştir (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, §§ 60-61).

35. Başvuru konusu olayda da bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır. Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağını kabul edilmesi yönünde kanuni dayanağı ve meşru amacı bulunan müdahalenin somut olay bağlamında başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklenmediği sonucuna varılmıştır. Ayrıca başvurucunun söz konusu şikâyeti ile ilgili olarak gerekli usul güvencelerinin de sağlandığı dikkate alındığında mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşru amacının dayandığı kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil denge bozulmamış olup müdahalenin ihlal oluşturmadığı açıktır.

36. Açıklanan gerekçelerle başvurunun bu kısmının *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

## **2. 2016/2401, 2016/4026, 2016/5709 ve 2016/5877 Numaralı Bireysel Başvurular Yönünden**

### **a. Başvurucunun İddiaları**

37. Başvurucu 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde ücretin tanımının yapıldığını ve hangi ödemelerin ücret sayılabileceğinin belirtildiğini, buna göre Vakfa işveren payı olarak ödenen tutarların ücretin unsurlarını taşımadığını ifade etmiştir. Başvurucuya göre söz konusu ödemeler anılan Kanun maddesinde sayılmamıştır. Başvurucu ayrıca aynı Kanun'un 94. maddesi çerçevesinde ücret gelirlerinin stopaj yoluyla vergilendirilmesi bakımından vergiyi doğuran olayın hukuki, ekonomik ve fiili tasarrufa bağlandığını vurgulamıştır. Başvurucu somut olayda ise Vakfa yapılan ödemenin ücretin unsurlarını içermediği gibi ödeme yapıldığı anda üye açısından *elde etme* koşulunun da gerçekleşmediğini belirtmiştir. Başvurucu buna rağmen belirtilen katkı payları üzerinden gelir ve damga vergileri ödemek zorunda kaldığını belirtmiştir.

38. Başvurucu ayrıca benzer bir bireysel başvuruda Anayasa Mahkemesi tarafından kanunilik ölçütü yönünden mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verildiğine işaret etmiştir. Başvurucu bunun yanında konuya ilişkin Maliye Bakanlığı özeldesisi ile Yargıtay Dairesi kararının gözönüne alınmadan karar verildiğinden yakınmıştır. Başvurucu, sonuç olarak Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

### **b. Değerlendirme**

39. 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."*



40. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağılı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucu konuya ilişkin özelge ile Yargıtay Dairesi kararının gözönüne alınmadan karar verilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmektedir. Ancak başvurucunun çalışanlar adına Vakfa ödediği katkı paylarının ücret olarak kabul edilip bunlar üzerinden gelir vergisi ve cezaları tahsil edilmesi esas itibarıyla mülkiyet hakkını ilgilendirmektedir. Bu sebeple başvurucunun yukarıda belirtilen şikâyetinin mülkiyet hakkının ihlali iddiası kapsamında incelenmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

41. 2016/4024 ve 2016/5707 numaralı bireysel başvurular yönünden derece mahkemeleri pişmanlıkla verilen beyanname üzerine açılan davanın esasının incelenemeyeceğine karar vermiş, Anayasa Mahkemesi de müdahalenin ihlal oluşturmadağının açık olduğı gerekçesiyle kabul edilemez olduğı sonucuna varmıştır (bkz. §§ 33-34). Bununla birlikte 2016/2401, 2016/4026, 2016/5709 ve 2016/5877 numaralı bireysel başvurular yönünden derece mahkemeleri davaları esas yönünden inceleyerek reddetmiştir. Dolayısıyla bu başvurular yönünden mülkiyet hakkına yapılan müdahale ayrı bir incelemeyi gerektirmektedir.

## **i. Kabul Edilebilirlik Yönünden**

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

## **ii. Esas Yönünden**

### **(1) Mülkün ve Müdahalenin Varlığı ile Türü**

43. Somut olayda başvuru Banka 2012, 2013 ve 2014 dönemleri için çeşitli tarihlerde ihtirazi kayıtla beyannameler vermiş ve bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden tutarları farklı tarihlerde ödemiştir. Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğı hususunda tereddüt bulunmamaktadır (benzer yöndeki değerlendirme için bkz. *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 45; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48).

44. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlölükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değıştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşıdığı amaçlar dikkate alındığında- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiğı 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, *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.*, § 46). Somut olayda da idarenin vergi alacağını ve cezasını miktar itibarıyla tespit eden tarh işlemi şikâyet edildiğine göre bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum olmadığından müdahalenin mülkiyetin kamu yararına kullanımının düzenlenmesi çerçevesinde incelenmesi uygun görülmüştür.

## (2) Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

45. 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."*

46. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceği 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).

### (a) Kanunilik

#### (i) Genel İlkeler

47. 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).

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

49. 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).

50. 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, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını gerektirmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 44).

51. Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri, hukuk devletinön 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 keyfî 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. 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).

## **(ii) İlkelerin Olaya Uygulanması**

### **Şekli Anlamda Kanunun Varlığı**

53. Başvurucu Banka; çalışanları adına Vakfa yaptığı katkı payı ödemelerinin ücret sayılamayacağını, bu sebeple kendisinden gelir vergisi ve damga vergisi tahsil edilmesinin kanuni bir dayanağının olmadığını öne sürmektedir. Başvurucu aynı iddiaları derece mahkemeleri önünde de dile getirmiştir. Derece mahkemeleri ise gelir vergisi yönünden 193 sayılı Kanun'un 1., 2., 61. ve 94. maddelerini; damga vergisi yönünden ise 488 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile ekli (1) numaralı tabloyu kanuni dayanak olarak göstermiştir. Bu kanun hükümlerinin TBMM tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemi oldukları açıktır.

### **Ulaşılabilirlik**

54. Söz konusu kanun hükümlerinin Resmî Gazete'de yayımlandıkları dikkate alındığında yeterince ulaşılabilir olduklarında kuşku bulunmamaktadır.

### **Belirlilik**

55. Somut olay bakımından önem taşıyan unsurlardan biri mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahale yönünden uygulanan kanun hükmünün *belirlilik ölçütünü* sağlayıp sağlamadığıdır. Başvurucu Banka, çalışanları adına Vakfa ödediği katkı paylarının ilgili kanun hükümlerine göre *ücret* sayılamayacağını iddia etmektedir.

56. Bununla birlikte Vergi İdaresi ve başvurucunun iddiasını inceleyen derece mahkemeleri ise söz konusu katkı paylarının *ücret* olarak nitelendirilebileceği sonucuna ulaşmışlardır. Derece mahkemeleri, 193 sayılı Kanun'a göre bir ödemenin *ücret* sayılabilmesi için bir işyerinde işverene bağlı olarak çalışma yapılması ve bunun karşılığında bir menfaat elde edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Kamu makamları tarafından sonuç olarak başvuru Bankanın iş sözleşmesiyle bağlı çalışanlarına doğrudan ödediği *ücrete* ek olarak Vakıf aracılığıyla sağladığı maddi menfaatler de *ücret* olarak kabul edilmiştir. Bu ödemelerin ücret

olarak kabul edilmesi ise 193 sayılı Kanun hükümlerine göre gelir vergisi, 488 sayılı Kanun hükümlerine göre de damga vergisi alınmasını gerektirmektedir.

57. Başvurucu bu çerçevede ilk olarak Vakfa yapılan ödemelerin iş akdi çerçevesinde Vakıf üyelerinin hizmeti karşılığı yapılan bir ödeme olmadığını öne sürmektedir. Başvurucuya göre Bankanın Vakıf senedinden kaynaklanan katılım payı ödeme borcu bulunmakta olup Vakıf ise senedinde yer alan yardımları üyeye sağlama yükümlülüğü altındadır. Vergi İdaresi ve derece mahkemeleri ise Vakıf aracılığıyla sağlanmış olsa da sonuç olarak başvurucu Bankanın işveren sıfatıyla tek tarafı iradesiyle iş sözleşmesi çerçevesinde çalışanları adına birtakım maddi menfaatler sağladığını belirtmişlerdir. Buna göre ödemenin Banka tarafından Vakıf senedinde bir yükümlülük olarak öngörölmüş olması paranın çalışanlara bir maddi menfaat olarak yansıtıldığı olgusunu ortadan kaldırmamaktadır.

58. Başvurucu ayrıca Vakfa yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirilebilmesi için bu ödeme üzerinde çalışanların hukuki ve ekonomik tasarruf hakkının bulunması gerektiğini vurgulamıştır. Başvurucu somut olay yönünden ise söz konusu ödemeler üzerinde ödemenin yapıldığı anda Vakıf üyelerinin hiçbir tasarruf haklarının bulunmadığını belirtmiştir. Buna karşın derece mahkemeleri yapılan ödemeler karşılığında sadece çalışanlara özgü olmak üzere ve çalışan için ödenen prim sayısı esas alınarak borç vermek, ölüm aylığı ve emeklilik aylığı bağlamak veya toplu ödeme yapmak gibi birtakım menfaatlerin sağlandığına işaret etmişlerdir. Banka tarafından ödenen tutarların anlık olarak işçinin tasarrufuna amade kılınmamasının ise kanuni bir zorunluluktan değil Vakıf senedindeki düzenlemeden kaynaklandığı ifade edilmiştir. Bu ödemelerin ayrı bir hesapta kişi başında izlenmesi, şartlar gerçekleştiğinde ödenmesi, başvurucu Banka tarafından bu Vakfa ödenen işçi payları üzerinden tevkifat yapılması gibi unsurlar karşısında tasarruf imkânının mevcut olduğu değerlendirilerek sonuca varılmıştır.

59. Anayasa Mahkemesinin -daha önceki kararlarda da değinildiği üzere- bireysel başvuru kapsamında, vergiye ilişkin hukuk kurallarını yorumlama veya vergisel olay ve olguları değerlendirme gibi bir görevi bulunmamaktadır. Bireysel başvurunun ikincilliği ilkesi gereğince delillerin değerlendirilmesi ve hukuk kurallarının yorumlanması derece mahkemelerinin takdirinde olup açık bir keyfilik olmadığı veya bariz takdir hatası içermediği takdirde bu takdir yetkisine Anayasa Mahkemesinin müdahalesi söz konusu olamaz (*Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 102; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.*, § 71). Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuruda derece mahkemelerinin yorumlarının temel hak ve özgürlükler üzerindeki etki ve sonuçlarını değerlendirir.

60. Bu bağlamda bir ödemenin 193 sayılı Kanun'un 61. maddesine göre gelir vergisine tabi ücret kapsamında olup olmadığının değerlendirilmesi -kural olarak- derece mahkemelerinin takdirindedir. Nitekim başvuruya konu olayda da başvurunun iddiaları ilk derece mahkemesince ayrıntılı olarak değerlendirilmiş, başvurunun kanun yolunda ileri sürdüğü itirazlar da Danıştay Dairesince bireysel başvuruya konu karara atıfla sonuca bağlanmıştır. 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde ücret "*işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler*" olarak tanımlandığına göre somut olayda *işveren*, *işyeri* ve *maddi menfaat* unsurlarını esas alan derece mahkemelerinin kararlarının açıkça keyfi de olmadığı anlaşılmaktadır. Olayda vergi inceleme raporu üzerine yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda farklı yargı kararları verildiği görölmekle birlikte kısa süre içinde Danıştayın bu farklılıkları gidererek içtihatla bir uyumun yakalanmasını sağladığı ve Banka tarafından sağlanan söz konusu menfaatin ücret olarak vergilendirilebileceği hususunda bir içtihat birliğinin olduğu görölmektedir.

61. Anayasa Mahkemesi verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların da ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerektiğini daha önce vurgulamıştır. Ancak her zaman kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği, bu sebeple kanuni düzenlemelerde mevcut olan yoruma ihtiyaç duyulan hususların ise uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği açıklanmıştır (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 53).

62. Nitekim 213 sayılı Kanun'un bazı hükümlerinde de genel çerçevesi ve ana unsurları kanunla belirlenen vergilendirmenin uzmanlık gerektiren teknik yönleri bakımından kanun hükümlerinde mutlak bir açıklığın bulunmayabileceği öngörülmüştür. Örneğin bu Kanun'un ek 1. maddesinde *kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi nedeniyle* vergi ziyana sebep olunmasının bir uzlaşma sebebi oluşturduğu açıklanmıştır. Ayrıca Kanun'un 369. maddesinde de vergi uygulanmasında tereddütün oluşması nedeniyle idari yoruma başvurulmasının gerekli olması hâlinde idareden izahat istenebilmesi ancak verilen izahatın yanlış olması ile bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin içtihadın değişmiş olmasının sonuçları düzenlenmiştir.

63. *Türkiye İş Bankası A.Ş.* kararında somut olayda yoruma ihtiyaç gösteren esas tartışma konusunun sağlanan menfaatin çalışanlarca ne zaman elde edilmiş sayılacağına ilişkin olduğu belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi ilgili kanun hükümlerinin yorumuna ilişkin lehe ve aleyhe yapılan değerlendirmelerden Banka tarafından Vakfa katkı payı ödenmesinde çalışanlarca menfaatin ne zaman elde edildiği hususunun kanun hükümlerinden açık ve net bir şekilde çıkarılamayacak olduğuna dikkati çekmiştir. Buna göre vergilendirme işlemine ilişkin vergilendirme döneminden çok sonra Danıştayca yapılan yorumu geçmişe etkili bir şekilde uygulanması dolayısıyla ortaya çıkacak sonuçlara bireylerin katlanmasını beklemenin hakkaniyete uygun olmayacağı vurgulanmıştır (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 58). Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi başvurucudan gelir vergisi ve damga vergisi tahsil edilmesine gerekçe olarak oluşturan ücrete ilişkin kanun hükmünün yorumu gerektirdiğine işaret ederek esas itibarıyla kanunun bu şekilde yorumlanmasının *öngörülebilir* olup olmadığını değerlendirerek sonuca varmıştır.

64. Bu durumda başvurucu Bankadan tahsil edilen gelir vergisine ve damga vergisine dayanak oluşturan *ücret* tanımı kanunda açıkça yer almaktadır. Bu çerçevede kazuistik bir biçimde ücretlerin tek tek sayılması yerine ücret sayılabilme ölçütlerine makul bir biçimde yer verilmesi de kanun hükümlerinin *belirli* olarak kabul edilebilmesi için yeterli görülmelidir. Belirtilen tanım çerçevesinde neyin ücret olup olmadığını tespit etmek ise ilgili kanun hükmünün belirlenen ölçütler çerçevesinde yorumlanmasını gerektirmektedir. Bu gibi yoruma ihtiyaç duyulan hususları değerlendirme bakımından görevli olan derece mahkemelerince somut olay bağlamında keyfi olarak kabul edilemeyecek biçimde ilgili kanun hükümleri yorumlanmak suretiyle bu tespitin yapıldığı dikkate alındığında müdahalenin dayandığı kanuni düzenlemelerin yeterli ölçüde *belirli* olduğu sonucuna varılmıştır.

### **Öngörülebilirlik**

65. Müdahalenin kanuniliği yönünden son olarak dayanan kanun hükümlerinin öngörülebilir bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı belirlenmelidir.

66. Anayasa Mahkemesi daha önce *Türkiye İş Bankası A.Ş.* başvurusunda öngörülebilirlik yönünden öncelikle Vakfın kurulduğu 1974 yılından vergi incelemesinin yapıldığı 2012 yılına kadar Vergi İdaresinin Banka tarafından Vakfa ödenen katkı paylarının vergilendirilmesine ilişkin bir girişiminin veya emsal bir uygulamasının olmadığına özellikle vurgu yapmıştır. Bu doğrultuda Banka tarafından uzun yıllar boyunca yapılan katkı payı ödemelerinin vergilendirilmediği gibi konu ile ilgili Yargıtay kararı ve özelge de dikkate alındığında başvuru konusu 2007 yılı vergilendirme döneminde söz konusu katkı payı ödemelerinin *ücret* kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin öngörülemediği kabul edilmiştir. Diğer bir deyişle başvurucudan söz konusu vergilendirme dönemi itibarıyla bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı kanaatine ulaşılmıştır (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 58).

67. Anayasa Mahkemesi verginin dayandığı *ücret* unsuruna ilişkin kanun hükmünün özellikle konu hakkındaki Danıştay içtihadıyla yorumlanmak suretiyle öngörülebilirliğin sağlanabildiğini tespit etmiştir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 61). Dolayısıyla müdahalenin dayandığı kanun hükümlerinin öngörülebilir bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı ancak verginin tahsil edildiği dönemdeki mevcut koşullara göre her somut olay bağlamında ayrıca yapılacak bir değerlendirmeye göre belirlenmelidir.

68. Başvuru konusu olayda ise başvuru Banka ekli tabloda gösterilen vergilendirme dönemleri yönünden 2014 ve 2015 yıllarında ihtirazi kayıtla düzenlediği beyannameler ile gelir ve damga vergilerini ödemiştir. Ancak ilk defa 23/11/2012 tarihli vergi inceleme raporu ile söz konusu katkı paylarının ücret olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre söz konusu rapora dayanılarak yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda da söz konusu menfaatin ücret niteliğinde olduğu ve vergilendirilmesi gerektiği nihai olarak karara bağlanmış ve böylece 193 sayılı Kanun hükümlerine dair idari yorum hukuka uygun görülmüştür. Başvurucunun da rapor tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerini ihtirazi kayıtla verdiği görülmektedir. Bir başka ifadeyle uzun süredir tabi tutulduğu vergi incelemelerinde çalışanlar adına Vakfa yaptığı ödemeler nedeniyle herhangi bir eleştiriye uğramayan başvuru Bankasının 2012 yılındaki vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporda bu ödemelerinden tevkifatla bulunması gerektiği ortaya konulmuştur. Başvurucu 2012 yılı Aralık ayı itibarıyla bu inceleme sonuçlarından haberdar olmuş ve bu işlemlere karşı 2013 yılında çeşitli vergi mahkemelerinde davalar açmış, yapılan yargılamalar neticesinde yine 2013 yılında verilen Danıştay kararları ile katkı payı ödemelerinin *ücret* sayılması gerektiği yönündeki idari işlemler hukuka uygun bulunmuştur. Dolayısıyla bu idari ve yargısal süreçler bir bütün olarak dikkate alındığında ekli listede yer alan vergilendirme dönemleri itibarıyla banka katkı payı ödemelerinin *ücret* niteliğinde olduğu ve vergilendirmeye tabi tutulması gerektiğine ilişkin müdahalenin *öngörülebilir* olduğu açıktır.

### **(b) Meşru Amaç**

69. Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilir. Kamu yararı kavramı, mülkiyet hakkının kamu yararının gerektirdiği durumlarda sınırlandırılması imkânı vermekle, bir sınırlandırma amacı olmasının yanı sıra mülkiyet hakkının kamu yararı amacı dışında sınırlandırılabileceğini öngörerek ve bu anlamda bir sınırlama sınırı oluşturarak mülkiyet hakkını etkin bir şekilde korumaktadır. Kamu yararı kavramı, devlet organlarının takdir yetkisini de beraberinde getiren bir kavram olup objektif bir tanıma elverişli olmayan bu ölçütün her somut olay temelinde ayrıca değerlendirilmesi gerekir (*Nusrat Kûlah*, B. No: 2013/6151, 21/4/2016, §§ 53, 56; *Yunis Ağlar*, B. No: 2013/1239, 20/3/2014, §§ 28, 29).

70. Anayasa'nın 73. maddesinde; kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerektiği belirtilerek, hem yükümlüler hem de devlet yönünden vergi ödevinin temel ilkeleri gösterilmiştir. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konularda kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Kanun koyucu -Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla- vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olduğu gibi bu vergilerin matrahlarına dâhil olan unsurları da belirleme yetkisine sahiptir (AYM, E.2013/48, K.2014/198, 25/12/2014).

71. Dolayısıyla somut olay bağlamında başvuru Bankadan çalışanları adına Vakfa ödedikleri katkı paylarının *ücret* kabul edilerek bunlardan gelir ve damga vergileri tahsil edilmesinin kamu yararına dayalı meşru bir amacının olduğu kuşkusuzdur.

### (c) Ölçülülük

#### (i) Genel İlkeler

72. Son olarak kamu makamlarınca başvuru mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyle gerçekleştirilmek istenen amaç ile bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araçlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin olup olmadığı değerlendirilmelidir.

73. Ölçülülük ilkesi *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik* ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016, § 18; Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38).

74. Orantılılık ilkesi gereği kişilerin mülkiyet hakkının sınırlandırılması hâlinde elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin hakları arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir. Bu adil denge, başvuru şahsı olarak aşırı bir yüke katlandığının tespit edilmesi durumunda bozulmuş olacaktır. Müdahalenin orantılılığını değerlendirirken Anayasa Mahkemesi; bir taraftan ulaşılmak istenen meşru amacın önemini, diğer taraftan da müdahalenin niteliğini, başvuru ve kamu otoritelerinin davranışlarını gözönünde bulundurarak başvurucuya yüklenen külfeti dikkate alacaktır (Arif Güven, B. No: 2014/13966, 15/2/2017, §§ 58, 60; Osman Ukav, B. No: 2014/12501, 6/7/2017, § 71).

#### (ii) İlkelerin Olaya Uygulanması

75. Somut olayda vergi tahsil edilmesi yönündeki müdahalenin meşru amacının dayandığı kamu yararı gerçekleştirmeye *elverişli* olduğunda kuşku bulunmamaktadır. Müdahalenin gerekliliği yönünden ise vergi politikalarının belirlenmesi ve uygulanması

bakımından kamu makamlarının geniş bir takdir yetkisi olduğu dikkate alınmalıdır. Bunun yanında başvuru, müdahalenin *gerekli* olmadığını gösterir herhangi bir somut olgu da gösterememiştir.

76. Müdahalenin orantılılığı yönünden ise öncelikle mülkiyet hakkının usule ilişkin güvencelerinin sağlanmadığı yönünde bir şikâyetin mevcut olmadığına dikkati çekmek gerekir. Nitekim mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri süren başvurunun bu iddialarını açmış olduğu iptal davasında da etkin bir biçimde ileri sürebilmiştir. Başvurunun iddia ve itirazları ise ibraz ettiği deliller çerçevesinde derece mahkemelerince ilgili hukuk kuralları yorumlanmak suretiyle makul bir biçimde karşılanmıştır (bkz. §§ 56-64).

77. Diğer taraftan başvuru ödemiş olduğu söz konusu vergilerin açıkça orantısız olduğunu öne sürmediği gibi kamu makamlarının şikâyetine konu uygulamasının yalnızca başvuru yönünden uygulanması da söz konusu değildir. Diğer bir deyişle başvuru, somut olay bağlamında müdahalenin kendisine şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediğini ortaya koyamamıştır. Bu durumda müdahalenin meşru amacının dayandığı kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla başvurunun mülkiyet hakkına yapılan müdahale ölçülüdür.

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

### **3. 2016/2400 ve 2016/2402 Numaralı Bireysel Başvurular Yönünden**

#### **a. Başvurucunun İddiaları**

79. Başvuru, çalışanları adına Vakfa yapılan katkı payı ödemelerinin vergiye tabi *ücret* niteliği taşıdığı gerekçesiyle öngörülebilir ve belirli olmayacak bir biçimde tahsil edilmesinden yakınmakta olup mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

#### **b. Değerlendirme**

80. Başvuru konusu ile ilgili ilkeler daha önce Anayasa Mahkemesi tarafından 12/11/2014 tarihli kararda ortaya konulmuştur (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, §§ 34-61). Buna göre her ne kadar başvuru adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmüşlerse de başvuru sahiplerinin belirtilen şikâyetleri ilgili olduğu mülkiyet hakkı kapsamında incelenmiştir.

81. Anayasa Mahkemesince Vakfa ödenen katkı paylarının ücret olarak kabul edilip edilemeyeceği hususunun kural olarak kamu makamlarının takdirinde olduğu belirtilmiş ancak Vakfın kurulmuş olduğu tarihten vergi incelemesinin yapıldığı 2012 yılına kadar Banka tarafından Vakfa ödenen katkı paylarının vergilendirilmediğine vurgu yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi başvuruya konu edilen vergilendirme dönemleri itibarıyla başvuru sahiplerinden bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmelerini beklemenin mümkün bulunmadığını kabul etmiştir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, §§ 58-60). Sonuç olarak Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin vergilendirme dönemi itibarıyla öngörülebilir bir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından Vakfa yapılan katkı payı ödemeleri üzerinden vergi tahsil edilmesi nedeniyle başvurunun Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet haklarının ihlal edildiğine karar verilmiştir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 61).



82. 2016/2400 ve 2016/2402 numaralı bireysel başvuru dosyalarına konu vergilendirme dönemleri sırasıyla 2012 yılının Eylül ve Nisan aylarıdır. Dolayısıyla yine yukarıda da değinildiği üzere ilk defa 2012 yılı Aralık ayı itibarıyla söz konusu katkı paylarının ücret olarak kabul edilmesi gerektiği tespit edildiğine göre somut olay bağlamında bu tarihten önceki söz konusu vergilendirme dönemleri yönünden müdahalenin dayandığı kanun hükümlerinin *öngörülebilir* olmadığı açıktır. Sonuç olarak belirtilen ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durumun bulunmadığı anlaşıldığından bu başvurulara konu vergileme dönemleri itibarıyla başvurunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin *öngörülebilir* bir kanuni dayanağının bulunmadığı kanaatine varılmıştır.

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

## **B. Mahkemeye Erişim Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia**

### **1. Başvurucunun İddiaları**

84. Başvurucu 2016/4024 ve 2016/5707 numaralı bireysel başvurularda pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine vergi mahkemelerinde açılan davaların esasının incelenmemesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

### **2. Değerlendirme**

85. Başvurucunun bu şikâyeti mülkiyet hakkı bağlamında incelenmiş ve açıkça dayanaktan yoksun bulunmuştur (bkz. §§ 31-35). Mahkemeye erişim hakkı yönünden de farklı bir sonuca ulaşılmasını gerektiren bir durum bulunmadığından müdahalenin ihlal oluşturmadığı açıktır.

86. Açıklanan gerekçelerle başvurunun bu kısmının *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

## **C. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden**

87. 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, başvurunun 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.”*

88. Bireysel başvuru kapsamında bir temel hak ve hürriyetin ihlal edildiğine karar verildiği takdirde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırıldığından söz edilebilmesi için temel kural, mümkün olduğunca eski hâle getirmenin yani ihlalden önceki duruma dönülmesinin

sağlanmasıdır. Bunun için ise öncelikle devam eden ihlalin durdurulması, ihlale konu kararın veya işlemin ve bunların yol açtığı sonuçların ortadan kaldırılması, varsa ihlalin sebep olduğu maddi ve manevi zararların giderilmesi, ayrıca bu bağlamda uygun görülen diğer tedbirlerin alınması gerekmektedir (*Mehmet Doğan* [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018, § 55).

89. Başvurucu, yeniden yargılamaya karar verilmesi ve maddi tazminat talebinde bulunmuştur.

90. Başvuruda vergilendirme ile ilgili idari işlemlerden dolayı mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte idare tarafından yol açılan ihlale yönelik olarak etkili bir hukuk yolunun mevcut olduğu ancak başvurusunun açtığı davanın reddedilmekle ihlalin sonuçlarının giderilmemiş olduğu görülmektedir.

91. Bu durumda somut başvuru bakımından ihlalin idari işlemde kaynaklandığı tespit edilmekle birlikte yeniden yargılama yoluyla derece mahkemelerinin mülkiyet hakkının ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırma imkânının bulunduğu anlaşılmakla yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunduğundan kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere İstanbul 11. Vergi Mahkemesine (E.2014/426 ve E.2014/428) gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

92. Yeniden yargılama yapılmak üzere dosyanın yetkili yargı merciine gönderilmesine karar verilmesinin ihlal iddiası açısından yeterli bir giderim oluşturduğu anlaşıldığından başvuru sahiplerinin tazminat taleplerinin reddine karar verilmesi gerekir.

93. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 479 TL harç ve 2.475 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.954 TL tutarındaki yargılama giderinin başvuru sahiplerine ödenmesine karar verilmesi gerekir.

## VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Başvurucunun kamuya açık belgelerde kimliklerinin gizli tutulması talebinin REDDİNE,

B. 1. Mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA,

2. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın 2016/4024 ve 2016/5707 numaralı bireysel başvurular yönünden *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA,

3. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın 2016/2401, 2016/4026, 2016/5709 ve 2016/5877 numaralı bireysel başvurular yönünden KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

4. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın 2016/2400 ve 2016/2402 numaralı bireysel başvurular yönünden KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

C. 1. 2016/2401, 2016/4026, 2016/5709 ve 2016/5877 numaralı bireysel başvurular yönünden Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLMEDİĞİNE,

2. 2016/2400 ve 2016/2402 numaralı başvurular yönünden Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

D. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere İstanbul 11. Vergi Mahkemesine (E.2014/426 ve E.2014/428) GÖNDERİLMESİNE,

E. 479 TL harç ve 2.475 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.954 TL yargılama giderinin BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE

F. Ödemelerin, kararın tebliğini takiben başvuru sahiplerinin 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,

G. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 3/4/2019 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan  
Burhan ÜSTÜN

Üye  
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye  
Serruh KALELİ

Üye  
Hicabi DURSUN

Üye  
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başvuru Numarası : 2016/2400

Karar Tarihi : 3/4/2019

| (A)                             | (B)                          | (C)                           | (D)                           | (E)                                | (F)         | (G)                                         |
|---------------------------------|------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|------------------------------------|-------------|---------------------------------------------|
| Bireysel<br>Başvuru<br>Numarası | Nihai Karar<br>Tebliğ Tarihi | Bireysel<br>Başvuru<br>Tarihi | Davanın<br>Reddi<br>Gerekçesi | İlk Derece<br>Mahkemesi            | Dönem       | İlk Derece<br>Mahkemesi<br>Esas<br>Numarası |
| 2016/2400                       | 6/1/2016                     | 4/2/2016                      | Esas<br>Yönünden              | İstanbul 11.<br>Vergi<br>Mahkemesi | 2012/9. Ay  | 2014/428                                    |
| 2016/2401                       | 18/1/2016                    | 4/2/2016                      | Esas<br>Yönünden              | İstanbul 11.<br>Vergi<br>Mahkemesi | 2013/9. Ay  | 2014/427                                    |
| 2016/2402                       | 13/1/2016                    | 4/2/2016                      | Esas<br>Yönünden              | İstanbul 11.<br>Vergi<br>Mahkemesi | 2012/4. Ay  | 2014/426                                    |
| 2016/4024                       | 17/2/2016                    | 24/2/2016                     | Usul<br>Yönünden              | İstanbul 4.<br>Vergi<br>Mahkemesi  | 2013/4. Ay  | 2014/453                                    |
| 2016/4026                       | 18/2/2016                    | 24/2/2016                     | Esas<br>Yönünden              | İstanbul 10.<br>Vergi<br>Mahkemesi | 2014-5. Ay  | 2014/1687                                   |
| 2016/5707                       | 22/2/2016                    | 21/3/2016                     | Usul<br>Yönünden              | İstanbul 8.<br>Vergi<br>Mahkemesi  | 2012-3. Ay  | 2014/466                                    |
| 2016/5709                       | 22/2/2016                    | 21/3/2016                     | Esas<br>Yönünden              | İstanbul 10.<br>Vergi<br>Mahkemesi | 2014-7. Ay  | 2014/2016                                   |
| 2016/5877                       | 29/2/2016                    | 24/3/2016                     | Esas<br>Yönünden              | İstanbul 7.<br>Vergi<br>Mahkemesi  | 2013-12. Ay | 2014/526                                    |