

# Bireysel Başvuru Kararlarının Vergi Hukukuna Etkisi



**Abdulkadir Kahraman**  
Şirket Ortağı,  
Vergi Bölüm Başkanı

Anayasa diğer hukuk kuralları için olduğu gibi vergilemeyle ilgili düzenlemeler açısından da en yüksek hukuk normudur. Bu nedenle vergi hukukundaki düzenlemeler normlar hiyerarşisinin gereği olarak Anayasa'ya uygunluk denetimine tâbidir. Böylece hem yasal hem de idari düzenlemeler en yüksek yargı denetimine kavuşmaktadır. Anayasal denetim soyut norm denetimi, somut norm denetimi ve bireysel başvuru olmak üzere üç şekilde gerçekleştirilir. Bunlardan ilk ikisi on yıllardır uygulanmakla beraber, bireysel başvuru 2010 yılında yapılan Anayasa değişiklikleriyle yargı sistemine dâhil olmuştur. Özellikle 2014 yılından itibaren bu kapsamda Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından verilen vergilemeye ilişkin kararların gerekçeleri, vergilemede dikkate alınması gereken temel ilkeler olarak dikkat çekmektedir. AYM kararlarının kesinliği ve bağlayıcılığı bireysel başvuru hakkı kapsamındaki kararlar için de geçerlidir. Bu doğrultuda idarenin devletin vergi toplama hakkını yerine getirirken bireylerin Anayasal haklarına bağlı kalmaya daha fazla özen göstermesi, mükelleflerin vergi sistemine duyduğu güvenin artmasını sağlayarak sorumlu vergicilik anlayışının yerleşmesine katkıda bulunacaktır.

## **Anayasa Yargısına Genel Bakış**

Devletin şekli, yasama, yürütme ve yargı güçleri ile devletin vatandaşlarına tanıdığı temel hak ve ödevleri düzenleyen Anayasa bir devletin işleyişinin temelini oluşturur. Bu nedenle Anayasal düzenlemeler en yüksek hukuk kuralı olarak tanımlanır ve normlar hiyerarşisinin tepesinde yer alır. Başka bir ifadeyle diğer hukuki normlar kanun ve Anayasa'ya, kanunlar da Anayasa'ya uygun olmak durumundadır. Bu hiyerarşi içinde kanunların Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesi Anayasa yargısı olarak

adlandırılır. Normlar hiyerarşisinde yer alan bir hukuk kuralının bir üst norma uygun olup olmadığını ilgili kuralı uygulayan mahkeme araştırır. Bu şekilde normlar hiyerarşisinde yer alan kanun dışındaki diğer normların kanunlara ve Anayasa'ya uygunluğu mahkemeler tarafından her zaman araştırılmış ve denetlenmiştir.<sup>1</sup> Anayasa yargısı denetimi konusunda Amerikan ve Avrupa modeli olmak üzere iki geleneksel yaklaşım bulunmaktadır.<sup>2</sup>

Anayasa Yargısı Modelleri	
<b>Amerikan Modeli</b>	
<b>Örnekler</b>	ABD, Norveç, Danimarka, Avustralya, Kanada, Hindistan, Japonya, Arjantin, Uruguay
<b>Avrupa Modeli</b>	
<b>Örnekler</b>	Avusturya, Almanya, İtalya, Fransa, İspanya, Portekiz, Rusya Federasyonu, Macaristan, Polonya, Türkiye

Amerikan modeli denetimin esasını bütün mahkemelerin somut norm denetimi yapabilmesi ve mahkemenin bir aykırılık kararı aldığı anda söz konusu yasayı iptal etmek yerine, görmekte olduğu davaya uygulamamasına dayanır. Ancak Yüksek Mahkeme tarafından verilen dikkate almama kararı diğer tüm mahkemeler için uyulması zorunlu emsal karar niteliğinde ve bağlayıcıdır.

Avrupa modelinde ise denetim işlevi bütün mahkemeler yerine özel olarak bu iş için yetkilendirilmiş bir mahkeme tarafından yerine getirilir. Söz konusu mahkemeler özel mahkeme olarak adlandırılmakta ve Anayasa'ya aykırılık kararı verdiklerinde ilgili yasanın mevzuatın içindeki varlığı sona ermektedir. Avrupa modelindeki özel

mahkeme statüsü Türkiye'de Anayasa Mahkemesi'dir. Özel mahkeme statüsünde olan bu mahkemeler Anayasa'ya uygunluğu denetlemekte ve Anayasa'ya aykırı bir düzenleme kararına vardıklarında söz konusu düzenleme yürürlükten kalkmaktadır. Avrupa modeline örnek teşkil eden Türk AYM düzenlemelerinin kısa tarihi aşağıdaki gibidir:<sup>3</sup>

#### 1961 Yılı Düzenlemeleri

Türkiye'deki AYM geleneği 1961 Anayasası ile kurularak yargı sisteminin bir parçası halinde gelmiştir. 1961 Anayasası ile AYM'ye, kanunların ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) İçtüzükleri'nin Anayasa'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetleme görevi verilmiştir. Mahkeme ayrıca belirli görevlerde bulunan kişilerin, görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılamak, siyasi partilerin kapatılması hakkındaki davalara bakmak, siyasi partilerin gelir kaynakları ile giderlerine ilişkin hesapları incelemek ve Anayasa ile verilen diğer görevleri yerine getirmekle yetkilendirilmiştir.

#### 1971 Yılı Düzenlemeleri

AYM'ye 1971 değişiklikleriyle kanun hükmünde kararname şekli ve esas bakımından, Anayasa değişikliklerini ise Anayasa'da gösterilen şekil şartları bakımından denetleme görevi verilmiştir.

#### 1982 Yılı Düzenlemeleri

1982 Anayasası ile AYM'ye kanunların, kanun hükmünde kararname ve TBMM İçtüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetleme, Anayasa değişikliklerini ise sadece sınırlı sayıda şekil eksiklikleri yönünden inceleme görevi verilmiştir. Buna ilave olarak, Anayasa'da sayılan bazı kişileri görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılama ve

siyasi partilere ilişkin dava ve başvurulara bakma görevi de verilmiştir.

### 2010 Yılı Düzenlemeleri

AYM'nin kuruluşu, görev ve yetkileri 2010 yılı değişiklikleriyle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu değişikliklerle Mahkeme mevcut görevlerine ilave olarak kişilerin Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AIHS) kapsamındaki birinin ihlal edilmesi durumunda yapılan bireysel başvuruları değerlendirmekle yetkilendirilmiştir. Bu değişikliklerle AYM, Yüce Divan sıfatıyla, görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Cumhurbaşkanı'nı, Bakanlar Kurulu üyelerini, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcı vekilini, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ve Sayıştay Başkan ve üyelerini yargılama görevine ilave olarak TBMM Başkanı, Genelkurmay Başkanı, Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanları ve Jandarma Genel Komutanını yargılama görevleriyle yetkilendirilmiştir.

### Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı

Anayasa'nın 153'üncü maddesi AYM kararlarının kesin olduğunu hükme bağlamıştır. AYM kararlarına karşı diğer yargı süreçlerinde olan karar düzeltme veya temyiz başvurusu söz konusu değildir. Bu kesinlik nedeniyle, AYM'nin iptal kararları gerekçe yazılmadan açıklanamaz. Çünkü yargılamada adil yargılanma hakkı ilkesine uygun kararların tesis edilmesi her türlü kararın gerekçeli olarak yazılması ile mümkün olabilmektedir. Ancak AYM'nin bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken kanun koyucu yerine geçerek yeni bir

uygulamaya yol açacak şekilde hüküm oluşturamayacağı 153'üncü madde ile hüküm altına alınmıştır. Aksi kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırıdır.

AYM kararları ile iptal edilen, kanun, kanun hükmünde kararname veya TBMM İktüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkmaktadır. Ancak AYM'nin iptal kararının yürürlüğe girişi ileri bir tarihe ertelenirse, yasama organı, iptal kararının ortaya çıkardığı hukukî boşluğu dolduracak kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlamalıdır.

AYM'nin iptal kararları geriye yürümektedir. Bunun için bazı iptal kararları yürütmenin durdurulması talebiyle açılmaktadır. AYM kararları, Resmi Gazete'de hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar. Bu nedenle TBMM yargı, yürütme organları ile gerçek ve tüzel kişiler bu kararlara uymak zorundadır.

### Anayasa'ya Uygunluk Denetimi

1982 Anayasası'nın başlangıç bölümünde yer alan genel esaslara göre Anayasa kuvvetler ayrımı esasına dayanmaktadır. Kuvvetler ayrımı devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmemekte, bu güçlerin belirlenen organlar arasında kullanımı dayalı parlamenter sistemin işleyişini ifade etmektedir. Anayasa'ya göre devlet organlarının işleyişindeki işbölümü ve işbirliği ancak ve ancak Anayasa ve kanunların üstünlüğü ile sağlanır. AYM'nin rolü de burada ortaya çıkmakta ve Anayasa'ya uygunluk denetimi devreye girmektedir. Anayasa'ya uygunluk denetimi, iptal davası (150. madde) ve itiraz yolu (152. madde) ile Anayasa güvencesine alınmıştır. İptal davası ve itiraz yolu Anayasa hukukunda sırasıyla

soyut norm denetimi ve somut norm denetimi olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca son değişiklikle Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden AIHS kapsamındaki haklardan birinin ihlaliyle ilgili bireysel başvuru hakkı diğer bir denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

### Soyut Norm Denetimi

Soyut norm denetimi yasama organı tarafından gerçekleştirilen yasama işlemlerindeki madde ve hükümlerin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesidir. Bu denetimde mevcut olmayan bir uyumsuzluk ve somut olmayan bir olaya ilişkin olarak bir kanun maddesi hükmünün Anayasa'ya uygunluğu değerlendirilmektedir.

"Kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla AYM'de doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanı'na, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanır."

Anayasa'ya göre iptal davası açma süresi ve yetkisi Anayasa ile hükme bağlanmıştır. İptal davası açma hakkı, iptali istenen kanun, kanun hükmünde kararname veya İçtüzüğü'nün Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altmış gündür. Altmış gün hak düşürücü süre olup bu sürenin ardından iptal davası açılmaz. İptal davası açabilecek olanlar Anayasa'da aşağıdaki şekilde

sıralanmıştır:

- Cumhurbaşkanı,
- İktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ve
- Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyeler (110 üye).

AYM'nin soyut norm denetimi kapsamında vergi hukukuyla ilgili olarak verdiği örnek kararlardan biri Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesindeki dar mükelleflere uygulanacak %0 tevkifat oranı ile ilgili Esas Sayısı: 2006/119, Karar Sayısı: 2009/145 ve 15.10.2009 tarihli karardır. Kararın gerekçesi şu şekilde yazılmıştır:

"Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma mali güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. Aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulup ikincisinin %0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılması, makul ve adil olmayıp mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören mali güç ve vergide eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturur. Açıklanan nedenlerle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 sayılı Kanun'la eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır." şeklindeki dava konusu cümle, Anayasa'nın 2'nci, 10'uncu ve 73'üncü maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

Söz konusu karar Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmış ve bu nedenle daha sonra söz konusu madde 6009 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesiyle 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran %0 olarak uygulanır.”

#### Somut Norm Denetimi

Somut norm denetimi görülmekte olan bir uyuşmazlık ve somut bir olay söz konusu olduğunda davaya bakmakta olan mahkeme veya davanın taraflarında birinin Anayasa’ya aykırılık iddiası çerçevesinde Anayasa’ya uygunluğu denetleme işlevidir. Bu durumda görülmekte olan uyuşmazlık AYM’nin Anayasa’ya aykırılık başvurusu hakkında vereceği karara kadar askıya alınır.

“Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa’ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, AYM’nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.

Mahkeme, Anayasa’ya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır.

AYM, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, AYM’nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.

AYM’nin işin esasına girerek verdiği ret kararının Resmi Gazete’de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.”

Somut norm denetimi sadece ve sadece kanunlar ve kanun hükmünde kararnameler için başvurulabilecek bir yoldur. Diğer bir deyişle soyut norm denetimi kapsamında olan TBMM İçtüzük ve Anayasa değişiklikleri somut norm denetimi kapsamına girmez. Anayasa’nın 152’nci maddesine göre itiraz yolu için gerekli şartlar şu şekildedir:

- Görülmekte olan bir davanın varlığı
- Davayı gören bir mahkemenin varlığı
- Anayasa’ya aykırılığı ileri sürülen bir hükmün varlığı
- Davanın görüldüğü mahkemenin ilgili hükmü anayasaya aykırı görmesi ve iddiayı ciddi bulması

Bu konudaki örnek karar, 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35’inci maddesinde yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin AYM’nin 19/03/2015 tarih ve Esas No: 2014/144, Karar No: 2015/29 sayılı kararıdır. Anayasa Mahkemesi mükerrer 35’inci maddenin “Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar

olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.” şeklindeki 5’inci fıkrası ile “Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” şeklindeki 6’ncı fıkrasını hukuk devleti ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir.

#### Bireysel Başvuru Hakkı

Bireysel başvuru hakkı 7.5.2010 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandumu sonucunda hukuk sistemimizde yerini almış olup söz konusu hak 23 Eylül 2012 tarihinde uygulamaya geçmiştir. Bireysel başvurunun hukuki sonuçları hakkında AYM tarafından hazırlanan rehberde<sup>4</sup> söz konusu yöntemin temel nitelikleri özetlenmiştir. Buna göre bireysel başvuru, ek bir istinaf ya da temyiz yolu olmayıp Anayasa ile koruma altına alınan temel hak ve özgürlüklerden herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlalden dolayı mağdur olduğunu iddia eden kişiler tarafından yapılabilmektedir.

Türkiye AIHS’ye 1954 yılında taraf olmuş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne (AIHM) bireysel başvuru yolunu 1987’de, AIHM’nin zorunlu yargılama yetkisini ise 1990’da kabul etmiştir.<sup>5</sup> AYM bireysel başvuruları incelerken kararını Anayasa hükümlerine göre vermektedir. AIHS ilk önce bireysel başvuru konusu hakların neler olduğunun belirlenmesinde kullanılması gereken bir kriterdir. Öte yandan bütün idari ve yargısal makamlarca sözleşmeye uyulması bir zorunluluk olduğundan AYM’nin karar alırken Anayasa hükümlerini mümkün olduğu ölçüde AIHS’ye uygun şekilde yorumlayıp bir sonuca varması gerekmektedir.<sup>6</sup>

AYM bir temel hakkın ihlal edildiğini tespit ettiğinde, öncelikle bu ihlalin giderilmesi için yeniden yargılama yapılmasına gerek olup olmadığına karar verir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar yoksa, başvuru lehine uygun bir tazminata hükmedilebilir. Ancak tazminat miktarının tespitinin daha ayrıntılı bir incelemeyi gerektirmesi hâlinde bu konuyu kendisi karara bağlamaksızın genel mahkemelerde dava açılması yolunu da gösterebilir. Yeniden yargılama yapılması hukuki bir gereklilik ise ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için AYM dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. İlgili mahkeme, kararda açıklanan ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde yeniden yargılama yapar ve mümkünse dosya üzerinden ivedilikle karar verir. Bireysel başvuru konusu olabilecek haklar sırasıyla aşağıdaki gibidir:<sup>7</sup>

- Yaşama hakkı
- İşkence yasağı
- Kölelik ve zorla çalıştırma yasağı
- Kişi özgürlüğü ve güvenliği hakkı
- Adil yargılanma hakkı
- Suç ve cezaların kanuniliği
- Özel yaşama, aile yaşantısına, konut ve haberleşme özgürlüğüne saygı
- Düşünce, ifade, din ve vicdan hürriyeti
- Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti
- Örgütlenme ve toplantı özgürlüğü
- Mülkiyet hakkı
- Eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi
- Serbest seçim hakkı
- Temel hak ve hürriyetlerin korunması
- Eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı

### Bireysel Başvuru Hakkı Kapsamında Alınan Vergilemeye İlişkin AYM Kararları

AYM bireysel başvuru hakkı kapsamında son dönemlerde vergilemeye ilgili olarak önemli kararlar vermektedir. Bu kararların gerekçeleri, vergilemede dikkate alınması gereken temel ilkeler konusunda yol gösterici niteliktedir.

#### AYM'nin 12/11/2014 Tarih ve 2014/6192 Numaralı Kararı

Başvurucu Türkiye İş Bankası, çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan Türkiye İş Bankası Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfı'na şubeleri vasıtasıyla yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen zıyaı cezasına karşı açtığı davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Başvurucu, vakfa yaptığı katkı payı ödemelerinin vergiye tabi ücret özelliği taşımadığını ve üzerinde çalışanlarının tasarruf yetkisi bulunmadığı bu ödemeler bakımından elde edilmiş olma unsurunun gerçekleşmediğini bu ücretlerin kıyas yapılmak yoluyla ücret olarak kabulünün verginin kanuniliği ilkesine aykırı olacağını ileri sürerek hukuka aykırı şekilde vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi Anayasanın 35'inci maddesinde yer alan mülkiyet hakkının, Yargıtay kararları ve Maliye Bakanlığı muktezası dikkate alınmadan ücret kapsamına sokulması adil yargılama hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

**"AYM tarh edilen vergi ve kesilen cezaların vergi yükümlüsü açısından öngörülebilir olmasını hukuki güvenliğin sağlanması için şart koşmaktadır."**

AYM söz konusu başvuruyu kabul edilebilirlik ve esas açısından inceleyerek kabul etmiş, esasa ilişkin başvuruyu hem Anayasa'nın 35'inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı hem de AİHM'nin mülkiyet hakkına ilişkin müdahaleye ilişkin içtihatlarını dikkate alarak değerlendirerek tazminata hükmetmiş ve dava ile ilgili olarak yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar görmemiştir. AYM'nin mülkiyet hakkı ihlali gerekçesiyle verdiği bu karar ülkemizdeki vergi uygulamaları açısından bir milat niteliğindedir. Zira, AYM bu kararındaki gerekçeler ile tarh edilen vergi ve kesilen cezaların vergi yükümlüsü açısından öngörülebilir olmasını hukuki güvenliğin sağlanması için şart koşmaktadır.

Bu karar sonrasında vergi idaresi, ulaşılabilir ve öngörülebilir vergi uygulamalarına yön verecek kanun altı düzenlemeler olarak belirtilen düzenlemeler yapmayı planlamaktadır. Bunun izleri Yüksek Planlama Kurulu'nca hazırlanan ve 11 Ekim 2015 tarihli ve 29499 sayılı Resmi Gazete ile açıklanan 2016 – 2018 yıllarını kapsayan Orta Vadeli Mali Plan (OVMP) içinde yer alan Gelir Politikasına İlişkin Olarak İlke ve Hedefler arasında sayılmıştır. Bu hususun bir önceki planda yer almadığı görülmektedir. OVMP'ye göre vergilemede istikrar ve öngörülebilirlik esas alınacaktır.

### *Kararın Gerekeşesi*

AYM, ilgili kararın gerekçesinde Anayasa'ya göre mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayanması gerektiğini belirtmektedir. Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalelerde kamu yararı bulunup bulunmadığı, müdahalenin hukuka dayalı olup olmadığı ve ölçülü olup olmadığı hususlarının incelenmesi gerekmektedir. AİHM içtihatlarına göre, mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenmesi gereken ölçüt hukuka dayalı olma ölçütüdür. AİHM'ye göre müdahalenin hukuka dayalı olması, iç hukukta müdahaleye ilişkin ulaşılabilir ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirmektedir. AİHM, yasada öngörülen koşulları, diğer bir ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak, kanun altı düzenlemelerin, istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin ve hatta örf ve adet hukukunun da hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek AİHS'den daha güvenceli bir koruma sağlamaktadır.

Somut olayda banka başvuruya konu vergileri ve bu vergilere bağlı olarak kesilen cezaları malvarlığından ödemek zorunda kalmış olduğundan, verginin esas itibarıyla mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale olduğu görülmektedir. Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin meşruiyetinin sorgulanabilmesi için, kanuni dayanağının mülkiyet hakkı sahibi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olup olmadığının ve hak sahibinin hukuki güvenliğinin sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Ulaşılabilirlik, ilgili hukuki düzenlemenin aleni olması yani yayımlanmasını ifade etmekte olup başvuru konusu müdahalenin dayanağı olan kanun hükümleri bakımından ulaşılabilirliğin sağlandığında şüphe bulunmamaktadır.

Öngörülebilirlik ise hukuk kuralının uygulanması hâlinde doğabilecek sonuçların önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir. Buna göre öngörülebilirlik koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir.

*"Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların, ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla kişinin kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekir."*

Bu çerçevede verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla kişinin kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince



belirgin nitelikte olması gerekir. Kanuni düzenlemenin içeriği ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, diğer bir deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir.

Munzam sandıklara ödenen banka katkı paylarının ücret olarak değerlendirilmesi ve vergiye tâbi tutulmasına ilişkin uygulamanın 2012 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden başlatıldığı ve bu yöndeki içtihadın, bu inceleme üzerine tarh edilen vergilere karşı açılan davalar dolayısıyla Danıştay'ın 2013 tarihli kararlarıyla ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

Vergi incelemesi sonrası gerçekleştirilen vergilendirme işlemlerine karşı çok sayıda dava açıldığı ve yargılama süreçlerinde ilgili hükümlerin ayrıntılı bir şekilde tartışıldığı, bazı ilk derece mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerince davaların kabul edildiği, başvuru dosyasına konu vergilendirme işlemine karşı açılan davanın ise vergi mahkemesince kabul edildiği, ancak bölge idare mahkemesince vergi mahkemesi kararı bozularak davanın reddedildiği hususları dikkate alındığında, söz konusu kanun hükümlerinde yeterli açıklığın sağlanamamış olduğu, bu yüzden başvuru konusu benzeri uyuşmazlıklar bakımından farklı yorumların yapılmasına ve genel olarak farklı yönde kararların çıkmasına sebep olduğu anlaşılmaktadır.

İlgili kanun hükümlerinin yorumuna ilişkin lehe ve aleyhe bu değerlendirmelerden, banka tarafından vakfa katkı payı ödenmesinde çalışanlarca menfaatin ne zaman elde edildiği hususunun kanun hükümlerinden açık ve net bir şekilde çıkarılamayacak olduğu anlaşılmakta

olup Danıştay tarafından ilgili kanun hükümlerinin bu şekildeki yorumunun başvuru açısından öngörülebilirlik ilkesiyle bağdaştırılmasının zor olduğu görülmektedir. Vergilendirme işlemine ilişkin vergilendirme döneminden çok sonra mahkemelerce yapılan bu yöndeki yorumun, geçmişe etkili bir şekilde uygulanması dolayısıyla ortaya çıkacak sonuçlara bireylerin katlanmasını beklemek hakkaniyete uygun olmayacaktır.

Banka tarafından uzun yıllar boyunca yapılan katkı payı ödemelerinin vergilendirilmemiş olması, somut olay bağlamında menfaatin elde edildiği zamana ilişkin kanun hükmünün açık ve net olmaması ve bu hususun yargı kararlarından da anlaşılması, vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf haklarının bulunmadığına ilişkin Yargıtay içtihadının bulunması ve katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin başka bir kuruma verilmiş mukteza bulunması hususları karşısında, başvuru konusu vergilendirme dönemi olan 2007 yılında söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin düşünülmemeyeceği anlaşılmaktadır. Bu gerekçelerle başvurucudan ilgili ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün değildir.

#### [AYM'nin 22/1/2015 Tarih ve 2014/4958 Numaralı Kararı](#)

Başvurucu, hakkında 2008 yılında vergi incelemesi yapıldığını inceleme sırasında 2003 yılına ilişkin olarak kayıt dışı mal teslimlerinde bulunduğu bahisle adına cezalı KDV tarhiyatı yapıldığını, mahkeme kararında kayıt dışı teslim edilen emtianın önemli bölümünün

pamuk olduğunu belirtmesine karşın pamuk teslimlerinde geçerli KDV oranlarını %1 olduğu hususu dikkate alınmaksızın %18 oranı üzerinden yapılan tarhiyatın hukuka uygun bulunduğunu, bu hususun üst derece mahkemesinde de dikkate alınmayarak kararın onandığını ve söz konusu hatalı oran için vergi dairesine yaptığı başvurunun reddedildiğini belirterek Anayasa'nın 2'nci maddesinde geçen hukuk devleti ilkesinin, 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesinin, 36'ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının ve 40'inci maddesinde yer alan etkin bir hukuki yol sağlanması hakkının ihlal edildiğini ileri sürerek ihlal ve sonuçların ortadan kaldırılmasını istemiştir. AYM başvuruyu kabul edilebilirlik ve esas açısından inceleyerek kabul etmiş, esasa ilişkin başvuruyu hem Anayasa'nın 36'ncı ve 141'inci maddelerinde düzenlenen adil yargılanma hakkı hem de AIHM'nin bu konudaki içtihatlarını dikkate alarak değerlendirmiştir.

Yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvuruçunun gerekçeli karar hakkı dikkate alınarak Anayasa'nın 36'ncı maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmış ve bu ihlal ile sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasına karar verilmiştir. AYM'nin bu kararı mahkeme kararlarının gerekçeli olmaması durumunda neden adil yargılanmanın ihlal edilmiş olacağı konusunda çok iyi bir örnek teşkil etmektedir.

Hak arama özgürlüğünün bir sonucu olarak Anayasa ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkı, Anayasa'nın Hakların Korunması ile İlgili Hükümler başlıklı 36'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin

birinci fıkrasında herkesin davalı veya davacı olarak hak aramak üzere, yargı organları önünde iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Hak arama sürecinde Anayasa'nın 141'inci maddesi gereğince mahkemelerce alınan her türlü kararın gerekçeli olarak yazılması gerekmektedir. Adil yargılanma hakkı Anayasa'nın yanı sıra AIHS'nin aşağıdaki 6'ncı maddesi ile de güvence altına alınmıştır:

*"Herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesinin isteme hakkına sahiptir."*

#### **Kararın Gerekçesi**

AYM, kararın esasına ilişkin dayanaklarında adil yargılanma hakkının unsurlarını açıklayarak çerçeveyi çizmiştir. Bunlar delillerin ibrazı ve değerlendirilmesi (tanık dinletme hakkı da dâhil), gerekçeli karar hakkı ve makul sürede yargılanma hakkıdır. Kararda belirtilen husus, davacının ayrı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren usul veya esasa dair iddialarının cevapsız bırakılmış olması hâlidir. Söz konusu ihlal ilk derece mahkemesinde olabileceği gibi, ilk derece mahkemesinde gerçekleştirilen ihlalin, yargılamanın temyiz aşamasında da devam ettirilmesi şeklinde gerçekleşebilir. AYM daha önce verdiği kararlarda olduğu gibi ilk derece mahkemesinin de tartışmadığı esaslı hususlara ilişkin temyiz başvurularıyla, başvuruçuların usule ilişkin haklarının ihlal edildiğine yönelik somut şikâyetlerinin temyiz incelemesinde tartışılmamasının gerekçeli karar hakkının ihlali olarak görülebileceğini açıklamıştır.

### AYM'nin 11/12/2014 Tarih ve 2013/3245 Numaralı Kararı

Başvurucu, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün 8/10/2008 tarihli yazısında kantin kiralama işlemlerinin KDV'den istisna edildiğinin valiliklere bildirildiğini, emsal mahkeme kararlarında KDV tarhiyatı işlemlerinin iptal edildiğini, vergi ve vergi cezası borcu nedeniyle aracının ve gayrimenkulünün haczedildiğini belirterek Anayasa'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35'inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve tazminata hükmedilmesini istemiştir.

AYM başvuruyu kabul edilebilirlik ve esas açısından inceleyerek kabul etmiş; esasa ilişkin başvuruyu hem Anayasa'nın 35'inci ve 13'üncü maddelerinde düzenlenen adil yargılanma hakkı hem de AİHM içtihatlarını dikkate alarak değerlendirmiştir. Esasa ilişkin değerlendirme Anayasa'nın bütünselliği ilkesi çerçevesinde ele alınmıştır. AYM ayrıca bireysel başvuru ile ilgili değerlendirilmesinde AİHS'nin 1 numaralı ek protokol hükmünü de dikkate almak suretiyle AİHM kararlarına atıfta bulunmuştur.

AYM, yapılan yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulanmasının öngörülemez nitelikte olması nedeniyle Anayasa'nın 35'inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Diğer bir deyişle, söz konusu kararda sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı ve kesilen vergi ziyai cezasının öngörülebilir olmaması nedeniyle hukuki güvenliğin sağlanmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapılmak üzere

dosyanın Balıkesir Vergi Mahkemesi'ne gönderilmesine oybirliğiyle karar verilmiştir. Ancak başvuru sahibinin vergi ve vergi cezası borcu nedeniyle aracının ve gayrimenkulünün haczedilmesi nedeniyle uğradığı kaybı haklı bulmayarak yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar olmasını yeterli görmüş; başvuruçunun tazminat talebi oybirliği ile reddedilmiştir.

### Kararın Gerekçesi

Anayasa'nın 36'ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının zımnen de olsa hukuki güvenlik ilkesini de kapsadığını belirten AYM, mükelleflerin kendilerine Anayasa ile yüklenen mali ödevlerini düzenleyen bir kanun hükmünün belli bir kesinlik içermesi gerektiğini belirtmektedir. Diğer bir deyişle, kanunların belli bir ölçüde öngörülebilirlik sağlaması gerektiği ve bunun mutlak bir öngörülebilirlik olması beklenmediği açıklanmıştır.

"Belirtilik ilkesinden anlaşılması gereken, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gerekli olduğudur. Aksi takdirde kişilerin kendilerini güvende hissetmeleri mümkün değildir."

Ayrıca ilgili kararda Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden birinin de belirlilik olduğunu ifade edilmiştir. Belirlilik ilkesinden anlaşılması gereken, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gerekli olduğudur. Aksi takdirde kişilerin kendilerini güvende hissetmelerinin mümkün değildir.

AYM bütün bu gerekçelerle benzer davalarda ilgili olay hakkında farklı kararlar verildiğini açıklamaktadır. Bireysel başvuru dosyasına mükellef tarafından eklenen emsal kararlar incelendiğinde vergi yargısı kararları arasında yorum farkları olduğu tespit edilmiştir. AYM bu kararında ilk derece mahkemesi kararı ve Bölge İdare Mahkemesi kararları aksine, Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri'nin aynı konuya ilişkin olarak mükellefler lehine verdiği kararlara yer vermiştir. Danıştay bu kararlarında özetle okul aile birliklerine kantin kiralama işlemi karşılığında yapılan ödemelerin KDV'ye tabi olmasında hukuka uygunluk bulunmadığına hükmetmiştir.<sup>1</sup>

Bütün bu kararlara ilave olarak mükellefin, başvuru formuna eklediği kararlarda İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi, İzmir Bölge İdare Mahkemesi ve Sakarya Bölge İdare Mahkemesi'nin de okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasının ve KDV mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğuna dair kararlar verdikleri görülmüştür.

AYM, bu çerçevede Danıştay kararlarının bireysel başvuru davasına bakan Balıkesir Vergi Mahkemesi tarafından dikkate alınmamasını hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesini engelleyen öngörülebilirliğe aykırı bulmuştur. Zira bireysel başvuru sahibi KDV tarhiyatı ve vergi ziyaı cezası karşısında dava açarken bu konuda uzman kişilerden hukuki yardım almış olsa bile kendisine Danıştay Daireleri'nin ilgili kurallardan çıkardıkları sonuçtan farklı bir şekilde işlem yapılmasını ve farklı bir kararla karşılaşacağını beklemeyi gerektiren bir durum olmadığı sonucuna varılacaktır. Diğer bir deyişle öngörülebilirlik bunu gerektirmektedir.

<sup>1</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 08.11.2012 tarih ve E.2010/5184, K.2012/3580, 27.9.2013 tarih ve E.2012/3891, K.2013/3732 ve 22.05.2014 tarih ve E.2013/3835, K.2014/2399 sayılı kararları, Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 08.11.2012 tarih ve E.2010/5179, K.2012/3579 sayılı kararı, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 21.05.2014 tarih ve E.2011/5777, K.2014/3669 sayılı kararı, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 21.5.2014 tarih ve E.2011/5777, K.2014/3669 sayılı kararı

# Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Son yıllarda AYM'ye yapılan bireysel başvurular sonucunda alınan kararlar, devletin vergileme hakkını kullanma şekli ile Anayasa'da ve Türkiye'nin taraf olduğu AİHS'de yer alan hukukun temel ilkeleri arasında daha güçlü bir bağ kurmak için önemli gelişme olmuştur. Zira AYM'nin 2014 yılından sonra vergileme konusunda kendisine yapılan bireysel başvurulara ilişkin olarak aldığı kararların gerekçeleri, vergilemeyi etkileyen önemli ilkeler olarak dikkat çekmektedir. Vergilemenin kanun tarafından öngörülmüş olması ilkesinin alt bileşenleri olan ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik ölçütleri bundan sonra mahkemeler ve idare tarafından daha yakından dikkate alınmak durumundadır. Bu ölçütler vergilemede olmazsa olmaz nitelikte olup adil yargılanma ve mülkiyet hakkının gereğidir.

AYM kararlarının kesinliği ve bağlayıcılığı bireysel başvuru hakkı kapsamındaki kararlar için de geçerlidir. Bu nedenle başvuru sonucunda AYM tarafından verilen ihlal kararları bağlayıcı olup AYM kararlarına uyulması yasal bir zorunluluktur. Ancak bu bağlayıcılık bireysel başvuru ile ilgili olup diğer davalar için AYM kararlarına uymayı zorunlu kılan yasal bir düzenleme söz konusu değildir. Diğer taraftan bu şekilde bir bağlayıcılık olmamakla birlikte Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerden birinin ihlal edildiği iddiasının tarafları, AYM tarafından verilen bireysel başvuru kararlarını konusu ve sebepleri aynı olan benzer davalarda dikkate alınmak üzere emsal karar olarak sunabilirler. Bu durumda bireysel başvurular ile ilgili AYM kararlarının bir uyuşmazlığa bakan yargı mercii tarafından dikkate alınmaması, "Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı" kuralını da içeren ve Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer verilen hukuk devleti ilkesi ile evrensel hukuk kurallarına aykırılık olacaktır.

Bu çerçevede bugüne kadar alınan kararlar şimdiden vergi yargısı tarafından dikkate alınmaya başlanmıştır. Bu durum sorumlu vergicilik anlayışıyla vergi adaletinin gerçekleşmesine büyük bir katkı sunacaktır. Bu açıdan vergilemeye ilişkin AYM kararlarının mükellefler ve vergi profesyonelleri tarafından yakından takip edilmesinde büyük yarar vardır.

## REFERANSLAR

- <sup>1</sup> Kemal Gözler (2000): **Türk Anayasa Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları.
- <sup>2</sup> Levent Göneng (2010): **Yasaların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi ve Anayasa Yargısı**, Ankara, TEPAV Yayınları.
- <sup>3</sup> Anayasa Mahkemesi (2016): **Tarihsel Bilgi**, www.anayasa.gov.tr
- <sup>4</sup> Hüseyin Ekinci ve Musa Sağlam (2015): **66 Soruda Bireysel Başvuru**, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları
- <sup>5</sup> Ekinci ve Sağlam, a.g.e
- <sup>6</sup> Ekinci ve Sağlam, a.g.e.
- <sup>7</sup> Melek Acı (2014): "Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar", **TBB Dergisi**.