



TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş. BAŞVURUSU

(Başvuru Numarası: 2015/12721)

Karar Tarihi: 18/4/2019

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

Başkan : Hasan Tahsin GÖKCAN
Üyeler : Serdar ÖZGÜLDÜR
Burhan ÜSTÜN
Hicabi DURSUN
Kadir ÖZKAYA
Raportörler : Özgür DUMAN
Yunus Emre YILMAZOĞLU
Başvurucu : Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.
Vekilleri : Av. Özlem BAĞDATLI
Av. Ahmet Akın SÜEL

I. BAŞVURUNUN KONUSU

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

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvurular ekli tablonun (C) sütununda belirtilen tarihlerde yapılmışlardır.
3. Başvurular, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuşlardır.
4. Komisyonca başvuruların kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
5. Konularının aynı olması sebebiyle ekli tablonun (A) sütununda belirtilen numaralı bireysel başvuru dosyalarının 2015/12721 numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmesine, incelemenin 2015/12721 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 olaylar özetle şöyledir:

9. Vergi İdaresince Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. (Banka) nezdinde 2008-2011 yılları arasındaki dönem için yapılan vergi incelemesi sonucunda 4/1/2013 tarihli vergi inceleme raporu düzenlenmiştir.

10. Bu raporda 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 Banka 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 rapordaki tespitler doğrultusunda, bu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkif edilerek beyan edilip ödenmediği gerekçesiyle vergi ziyayı cezalı gelir vergisi tarhiyatları yapılmıştır. Ayrıca bu katılım payları ödemelerine ilişkin belgelerde gösterilmediğinden damga vergisi matrahının eksik hesaplandığı gerekçesiyle de cezalı damga vergisi tarh edilmiştir.

12. Başvurucu ekli tablonun (F) sütununda gösterilen vergilendirme dönemleri yönünden yapılan tahakkuk işlemlerinin iptali ve ödenen tutarların iadesi istemiyle ekli tablonun (E) sütununda gösterilen vergi mahkemelerinde davalar açmıştır. Diğer taraftan bazı bireysel başvuru dosyalarında ise başvuru 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 vergisi ve damga vergisi tutarları ihtirazi kayıtla ödenmiştir. Ancak başvuru 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 başvuruçulara tebliğ edilmiştir.

14. Davaların reddine ilişkin kararların gerekçeleri özetle şöyledir:

i. Bir ödemenin ücret sayılabilmesi için bir işyerinde bir işverene bağlı çalışma yapılması ve bunun karşılığında bir menfaat elde edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Mahkemelere göre işveren tarafından farklı isimler altında farklı usullerle ödeme yapılması söz konusu ödemenin ücret olma niteliğini değiştirmemektedir.

ii. Somut olaya konu ödemelere ilişkin belge ve kayıtların personel bazında tutularak muhafaza edildiği, bu ödemelerin çalışan sayısı, alınan maaş ve diğer unsurlar dikkate alınarak belirli bir oranda hesaplandığı ve personelin yükselmesine bağlı olarak ödenen tutarın değiştiği tespitlerine yer verilmiştir. Kararlarda ayrıca borç verilmesi, ölüm aylığı ve emeklilik aylığı bağlanması veya toplu ödeme yapılması gibi menfaatlerin sağlandığına vurgu yapılmıştır.

iii. Buna göre Banka tarafından doğrudan ödenen ücrete ek olarak kendisine hizmet akdiyle bağlı çalışanlarına menfaat temin üzere bizzat Banka tarafından kurulan Vakıf aracı kılınarak işverenin tek taraflı iradesiyle sağlanan söz konusu menfaatlerin ücret olarak kabul edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

iv. Ödemenin Vakıf senedinde bir yükümlülük olarak öngörülmüş olmasının ise Vakfa ödenen paranın çalışanlara bir maddi menfaat olarak yansıtıldığı gerçeğini ortadan kaldırmadığı ifade edilmiştir. Bunun yanında iç ilişkide Bankanın sorumluluğunun, işçiye değil Vakfa ait olmasının sonucu değiştirmedeği vurgulanmıştır.

v. Kararlarda ayrıca Banka tarafından ödenen tutarın anlık olarak işçinin tasarrufuna amade kılınmamasının kanuni bir zorunluluktan değil özel hukuk tasarrufu niteliğindeki Vakıf senedinden kaynaklandığı belirtilmiştir. Mahkemeler bu ödemelerin ayrı bir hesapta kişi bazında izlenmesi, şartlar gerçekleştiğinde çalışana ödenmesi ve Banka tarafından Vakfa ödenen işçi payları üzerinden tevkifat yapılması gibi hususlar birlikte değerlendirilerek tasarruf imkânının oluştuğunu kabul etmişlerdir.

vi. Mahkemeler sonuç olarak başvuru Bankanın çalışanları adına Vakfa ödediği katkı paylarının, hizmet karşılığı sağlanan bir menfaat olduğu ve sebeple ücret olarak kabul edilmesi ve vergi tevkifatına tabi tutulması gerektiğini belirterek gelir vergisi ve damga vergisi tarhiyat ve tahakkuklarında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varmışlardır.

15. Temyiz edilen kararlar Danıştay Dördüncü Dairesi ve Ankara Bölge İdare Mahkemesi tarafından çeşitli tarihlerde onanmış olup başvuru kararın düzeltme talepleri de aynı Daire ile Bölge İdare Mahkemesi tarafından çeşitli tarihlerde reddedilmiştir.

16. Nihai kararlar ekli tablonun (B) sütununda gösterilen tarihlerde başvurucuya tebliğ edilmiş olup başvuru, ekli tablonun (C) sütununda gösterilen tarihlerde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

17. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi şöyledir:

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

18. 193 sayılı Kanun'un 2. maddesinin ilgili kısmı 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 bulunduğu 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 kaldırma 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 görevini 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 etmektedir. Bununla birlikte AİHM 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 olduğu 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 18/4/2019 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. 2016/5189 Numaralı Bireysel Başvuru Yönünden

1. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

31. 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 fiilî 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 vergisi ödemek zorunda kaldığını belirtmiştir.

32. 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 Hazine ve Maliye Bakanlığı özelgesi 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.

2. Değerlendirme

33. 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."

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

a. Kabul Edilebilirlik Yönünden

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

b. Esas Yönünden

i. Mülkün ve Müdahalenin Varlığı ile Türü

36. Somut olayda başvuru Banka, 2013 yılı Şubat ayı dönemi için ihtirazi kayıtla beyanname vermiş ve bu beyannameye istinaden tahakkuk ettirilen gelir vergisi ve pişmanlık zammı tutarları ödenmiştir. Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır (Benzer yöndeki değerlendirmeler 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).

37. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşıdığı amaçlar dikkate alındığında- devletin *mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme* yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (*Ahmet Uğur Balkaner* [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, § 49; *Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; *Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 71; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.*, § 46). Somut olayda da gelir vergisi ile pişmanlık zammı tahsil edildiğine göre bu ilkelere ayrılmayı gerektirir bir durum olmadığından müdahalenin *mülkiyetin kamu yararına kullanımının düzenlenmesi* çerçevesinde incelenmesi uygun görülmüştür.

ii. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadiğı

38. 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."

39. 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).

(1) Kanunilik

40. 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).

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

42. 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).

43. 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).

44. Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 5). Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını; ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011).

45. 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).

(2) İlkelerin Olaya Uygulanması

(a) Şekli Anlamda Kanunun Varlığı

46. Başvurucu Banka; çalışanları adına Vakfa yaptığı katkı payı ödemelerinin ücret sayılamayacağını, bu sebeple kendisinden gelir 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 kanuni dayanak olarak göstermişlerdir. Bu kanun

hükümlerinin, TBMM tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemi oldukları açıktır.

(b) Ulaşılabilirlik

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

(c) Belirlilik

48. 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.

49. 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 bir 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 alınmasını gerektirmektedir.

50. Başvurucu Banka 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 senesinde yer alan yardımları üyeye sağlama yükümlülüğü altındadır. Vergi İdaresi ve derece mahkemeleri ise Vakıf aracılığıyla sağlanmış olsa da sonuç olarak başvuru Bankanın işveren sıfatıyla tek taraflı iradesiyle iş sözleşmesi çerçevesinde çalışanları adına birtakım maddi menfaatler sağladığını belirtmişlerdir. Buna göre ödemenin Banka tarafından Vakıf senesinde bir yükümlülük olarak öngörülmüş olması paranın çalışanlara bir maddi menfaat olarak yansıtıldığı olgusunu ortadan kaldırmamaktadır.

51. Başvurucu Banka ayrıca Vakfa yapılan ödemelerin *ücret* olarak değerlendirilebilmesi için bu ödeme üzerinde çalışanların hukuki ve ekonomik tasarruf hakkının bulunması gerektiğini vurgulamıştır. Başvurucu Banka 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 senesindeki düzenlemeden kaynaklandığı ifade edilmiştir. Bu ödemelerin ayrı bir hesapta kişi başında izlenmesi, şartlar gerçekleştiğinde ödenmesi, başvuru Banka tarafından bu Vakfa ödenen işçi payları üzerinden tevkifat yapılması gibi unsurlar karşısında tasarruf imkânının mevcut olduğu değerlendirilerek sonuca varılmıştır.

52. 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 keyfîlik olmadığı veya bariz takdir hatası içermediği takdirde Anayasa Mahkemesinin bu takdir yetkisine 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.

53. 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 başvuruçunun iddiaları ilk derece mahkemesince ayrıntılı olarak değerlendirilmiş, başvuruçunun 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 keyfî de olmadıkları anlaşılmaktadır. Olayda vergi inceleme raporu üzerine yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda farklı yargı kararları verildiği görülmekle birlikte kısa süre içinde Danıştay'ın bu farklılıkları gidererek içtihatla bir uyumun yakalanmasını sağladığı ve Banka tarafından sağlanan söz konusu menfaatin ücret olarak vergilendirilebileceği hususunda bir konsensüsün oluştuğu görülmektedir.

54. Anayasa Mahkemesi daha önce 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 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).

55. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun bazı hükümlerinde de genel çerçevesi ve ana unsurları kanunla belirlenen vergilendirmenin uzmanlık gerektiren teknik yönleri bakımından kanun hükümlerinde mutlak bir açıklığın bulunmayabileceğini öngörmüştür. 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.

56. *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 yorumun, 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 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.

57. Bu durumda başvurucu Bankadan tahsil edilen gelir 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 keyfî olarak kabul edilemeyecek biçimde ilgili kanun hükümleri yorumlanmak suretiyle bu tespitin yapıldığı dikkate alındığında müdahalenin dayandığı kanuni düzenlemelerin yeterli ölçüde *belirli* olduğu sonucuna varılmıştır.

(d) Öngörülebilirlik

58. Müdahalenin kanuniliği yönünden son olarak dayanılan kanun hükümlerinin öngörülebilir bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı belirlenmelidir.

59. 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).

60. 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.

61. Başvuru konusu olayda ise başvurucu Banka 2013 yılı Şubat ayında ihtirazi kayıtla düzenlediği beyannameler ile gelir ve damga vergilerini ödemiştir. Buna göre ilk defa 4/1/2013 tarihli vergi inceleme raporu ile söz konusu katkı paylarının *ücret* olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu 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. Başvurucu Banka da rapor tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerini ihtirazi kayıtla verdiği görülmektedir. Bir başka ifadeyle uzun süredir tabi tutulduğu vergi incelemelerinde Vakfa çalışanlar adına yaptığı ödemeler

nedeniyle herhangi bir eleştiriye uğramayan başvuruçunun 2013 yılı Ocak ayındaki vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporda bu ödemelerinden tevkifatla bulunması gerektiği ortaya konulmuştur. Başvuru Banka 2013 yılı Ocak ayı itibarıyla bu inceleme sonuçlarından haberdar olmuş ve bu işlemlere karşı 2013 yılında çeşitli vergi mahkemelerinde davalar açmış, yapılan yargılamalar neticesinde aynı yıl 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.

(3) Meşru Amaç

62. 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 sınırlanamayacağını 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 Külâh*, B. No: 2013/6151, 21/4/2016, §§ 53, 56; *Yunis Ağlar*, B. No: 2013/1239, 20/3/2014, §§ 28, 29).

63. Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, 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).

64. Dolayısıyla somut olay bağlamında başvuru Bankanın çalışanları adına Vakfa ödediği katkı paylarının *ücret* kabul edilerek bunlardan gelir vergisi tahsil edilmesinin kamu yararına dayalı meşru bir amaç olduğu kuşkusuzdur.

(4) Ölçülülük

(a) Genel İlkeler

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

66. 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).

67. 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, başvuruçunun şahsi 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, başvuruçunun ve kamu otoritelerinin davranışlarını gözönünde bulundurarak başvuruçuya 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).

(b) İlkelerin Olaya Uygulanması

68. Somut olayda vergi tahsil edilmesi yönündeki müdahalenin meşru amacının dayandığı kamu yararını gerçekleştirmeye *elverişli* olduğunda kuşku bulunmamaktadır. Müdahalenin gerekliliği yönünden ise vergi politikalarının belirlenmesi ve uygulanması bakımından kamu makamlarının geniş bir yetkisi olduğu dikkate alınmalıdır. Bunun yanında başvuru müdahalenin *gerekli* olmadığını gösterir herhangi bir somut olgu da gösterememiştir.

69. 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 başvuruçunun bu iddialarını açmış olduğu iptal davasında da etkin bir biçimde ileri sürebilmiştir. Başvuruçunun iddia ve itirazları ise ibraz ettiği deliller çerçevesinde derece mahkemelerince ilgili hukuk kuralları yorumlanmak suretiyle makul bir biçimde karşılanmıştır (bkz. §§ 48-57).

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

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

B. Diğer Başvurular Yönünden

1. Başvuruçunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

72. Başvuru Banka, 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.

2. Değerlendirme

73. 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 sahipleri adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmüşlerse de başvuru sahiplerinin belirtilen şikâyetleri ilgili olduğu mülkiyet hakkı kapsamında incelenmiştir.

74. Anayasa Mahkemesince Vakfa ödenen katkı paylarının *ücret* olarak kabul edilip edilemeyeceği hususunun kural olarak kanun koyucunun 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 başvuru sahiplerinin Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet haklarının ihlal edildiğine karar verilmiştir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 61).

75. Yukarıda incelenen 2016/5189 numaralı bireysel başvuru dışındaki bireysel başvuru dosyalarına konu vergilendirme dönemleri 2008, 2009, 2010 ve 2012 yılının çeşitli aylarıdır. Dolayısıyla yine yukarıda da değinildiği üzere ilk defa 4/1/2013 tarihli vergi inceleme raporu ile söz konusu katkı paylarının *ücret* olarak kabul edilmesi gerektiği belirtildiğine göre somut olay bağlamında bu tarihten önceki vergilendirme dönemleri yönünden müdahalenin dayandığı kanun hükümlerinin *öngörülebilir* olmadığı açıktır. Sonuç olarak belirtilen ilkelere aykırılığı gerektiren bir durumun bulunmadığı anlaşıldığından bu başvurulara konu vergileme dönemleri itibarıyla başvuru sahibinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin *öngörülebilir* bir kanuni dayanağının bulunmadığı kanaatine varılmıştır.

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

C. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

77. 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, başvuru sahibinin 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 sahibi 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.”

78. 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).

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

80. Başvuruda vergilendirme ile ilgili idari bir işlemten dolayı mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte İdare tarafından yol açılan ihlale yönelik olarak etkili bir hukuk yolunun mevcut olduğu ancak başvuru sahiplerinin açtığı davanın reddedilmekle ihlalin sonuçlarının giderilmemiş olduğu görülmektedir.

81. Bu durumda somut başvuru bakımından ihlalin idari işlemten kaynaklandığı tespit edilmekle birlikte yeniden yargılama yoluyla derece mahkemelerinin mülkiyet hakkının ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırma imkânının bulunduğu anlaşılacakla yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunduğundan kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere ekli tablonun (E) sütununda yer alan -2016/5189 numaralı bireysel başvuru hariç-mahkemelere gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

82. 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.

83. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 3.100,90 TL harç ve 2.475 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 5.575,90 TL tutarındaki yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

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

B. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

C. 1. 2016/5189 numaralı bireysel başvuru yönünden Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLMEDİĞİNE,

2. Ekli tabloda yer alan diğer 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 ekli tablonun (E) sütununda yer alan -2016/5189 numaralı bireysel başvuru hariç- GÖNDERİLMESİNE,

Başvuru Numarası : 2015/12721

Karar Tarihi : 18/4/2019

E. 3.100,90 TL harç ve 2.475 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 5.575,90 TL yargılama giderinin BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE,

F. Ödemelerin, kararın tebliğini takiben 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 18/4/2019 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Kadir ÖZKAYA

(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)	(G)
Bireysel Başvuru Numarası	Nihai Kararın Tebliğ Tarihi	Bireysel Başvuru Tarihi	Vergi Dairesi	İlk Derece Mahkemesi	Dönem	İlk Derece Mahkemesi Esas Numarası
2015/12721	30/6/2015	29/7/2015	Ankara	Ankara 3. Vergi Mahkemesi	2008/10., 11. ve 12. Aylar	2013/710
2016/2528	15/1/2016	9/2/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 11. Vergi Mahkemesi	2012/10. Ay	2014/898
2016/2531	11/1/2016	9/2/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 11. Vergi Mahkemesi	2012/8. Ay	2014/900
2016/2759	20/1/2016	12/2/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 7. Vergi Mahkemesi	2011/1.-12. Aylar arası	2013/1140
2016/2762	14/1/2016	12/2/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 7. Vergi Mahkemesi	2009/1.-12. Aylar arası	2013/1137
2016/5155	19/2/2016	17/3/2016	Ankara	Ankara 3. Vergi Mahkemesi	2009/1.-12. Aylar arası	2013/711
2016/5162	23/2/2016	17/3/2016	Ankara	Ankara 3. Vergi Mahkemesi	2010/1.-12. Aylar arası	2013/707
2016/5182	22/2/2016	18/3/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 11. Vergi Mahkemesi	2012/5. ay	2014/903
2016/5185	22/2/2016	18/3/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 11. Vergi Mahkemesi	2012/7. ay	2014/901
2016/5186	22/2/2016	18/3/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 11. Vergi Mahkemesi	2012/6. ay	2014/902
2016/5189	22/2/2016	18/3/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 11. Vergi Mahkemesi	2013/2. ay	2014/907
2016/5190	22/2/2016	18/3/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 11. Vergi Mahkemesi	2012/12. ay	2014/905
2016/6050	29/2/2016	25/3/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 7. Vergi Mahkemesi	2010/1.-12. aylar arası	2013/1138
2016/6051	29/2/2016	25/3/2016	Boğaziçi Kurumlar	İstanbul 7. Vergi Mahkemesi	2008/1.-12. Aylar arası	2013/1139