

SİRKÜLER
Sayı: 2015/044

İstanbul, 26.02.2015
Ref: 4/044

Konu:

VERGİ YARGISINDA MÜLKİYET VE ADİL YARGILANMA HAKKININ İHLALİ ÜZERİNE ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Özet: Yapılan bir vergi incelemesinde Türkiye İş Bankası A.Ş.’nin, Türkiye İş Bankası Mensupları Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına şubeleri itibarıyla yaptığı katkı payı ödemeleri ücret olarak değerlendirilerek cezalı gelir vergisi ve damga vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Türkiye İş Bankası A.Ş. tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyalarına karşı dava yoluna gitmiştir. Türkiye İş Bankası A.Ş. açmış olduğu davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği iddiası ile Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru hakkını kullanmıştır. Anayasa Mahkemesi söz konusu başvuruya istinaden, vergi uygulamasında Kanun metinlerinin açık ve net bir şekilde “belirlilik” ve “öngörülebilirlik” esaslarını yerine getirmesi gerektiği, herhangi bir şekilde uygulamada tereddüt oluşabilecek durumlar söz konusu olması halinde “öngörülemezlik” durumunun İdare tarafından ikincil düzenlemeler ile giderilmesi gerektiği, uygulamada uzun yıllar boyunca uygulana gelen, Vergi İdaresi tarafından yapılan vergi incelemelerinde de uzun yıllardır eleştiri konusu yapılmamış, diğer bir ifadeyle genel kabul görmüş işlemlerin, aradan yıllar geçtikten sonra eleştirilmesinin mükellef açısından haksızlık olduğu, bu eleştirilere karşı açılan davalarda Vergi Yargısı tarafından mükellef aleyhine de olsa oluşan içtihadın geçmişe dönük olarak kabul edilmesinin; mükelleften gelecekte oluşacak içtihadı tahmin ederek geçmişte “belirsizlik” içeren vergiye tabi işlemlerinde doğru olanı yapmasını beklemenin yine mükellef hakları açısından kabul edilemeyeceği ve haksızlık olacağından dolayı Vakfa yapılan katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesinin Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlali olduğunu, bu çerçevede başvurucu tarafından ödenen vergi, gecikme faizi ve ceza tutarlarının tazminat olarak başvurucuya ödenmesine karar vermiştir.

Sirkülerimize ekli Anayasa Mahkemesi kararında yer verilen bilgilerden görüleceği üzere, Türkiye İş Bankası A.Ş. nezdinde 2007-2011 yılları arası dönem için yapılan vergi incelemesi sonucunda “*Türkiye İş Bankası A.Ş. Mensupları Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfı*”na şubeleri itibarıyla yaptığı katkı payı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi nedeniyle düzenlenen 23/11/2012 tarih ve 2012-B-585/8 sayılı vergi tekniği raporunda özetle, “*Munzam Sandık Vakfının 506 sayılı Kanun’un geçici 20. maddesine göre kurulmadığı, Bankaya ait geçici 20. maddeye göre kurulan başka bir sandığın bulunduğu, dolayısıyla Munzam Sandığın bu sandığın sağladığı haklara ek haklar sağladığı ve bu sebeple özel sigorta fonksiyonu gördüğü, Munzam Sandığın ana finansman kaynağının çalışanlardan ve Bankadan sağlanan katkı payları olduğu, dolayısıyla Vakıf tarafından çalışanlara sağlanan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, bu yönüyle Banka katkı payının işçilere sağlanan menfaatlere ilişkin işveren payı olarak algılanması gerektiği, Banka katkı payının hesabında çalışanların emekliliğe esas maaş ve ikramiye paylarının dikkate alındığı ve bundaki amacın her bir çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarını belirlemek olduğu, Banka katkı payı ödemelerinden esas yararlananın çalışanlar olduğu Munzam Sandığın sadece buna aracılık ettiği*” gerekçeleriyle

Bankanın muhtelif şubeleri tarafından yapılan ödemelerin ücret mahiyetinde olduğu ve bu ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde yazılı şartları taşımaması nedeniyle ücret matrahından indirilemeyeceği sonucuna varılarak, bu ödemeler üzerinden gelir vergisi kesilerek beyan edilip ödenmediği gerekçesiyle cezalı gelir vergisi tarhiyatları ve bu katılım paylarının ödemelere ilişkin belgelerde gösterilmediğinden, damga vergisi matrahının eksik hesaplandığı gerekçesiyle de cezalı damga vergisi tarhiyatları yapılarak Bankanın muhtelif şubelerine tebliğ edilmiştir.

Banka tarafından muhtelif şubeleri adına bu tarhiyatlara karşı, Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılamayacağı iddiasıyla vergi mahkemelerinde çok sayıda dava açılmış, bu davaların çoğu reddedilmiş, bazı davalar vergi mahkemelerince kabul edilse de bu kararların bir kısmı üst derece mahkemeleri olan bölge idare mahkemelerince bozularak esastan reddedilmiş, bir kısmı da üst derece mahkemesi olan Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri'nce 2013 yılının değişik tarihlerinde verilen kararlarda, esastan reddedilmeleri gerektiği gerekçesiyle bozulmuştur.

Banka, Vakfa yapılan katkı payı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi nedeniyle adına tarh edilen vergiler ile kesilen cezalara karşı açtığı davaların reddi nedeniyle **mülkiyet ve adil yargılanma haklarının** ihlal edildiğini ileri sürerek Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi başvuru bankanın yaptığı başvuruyu haklı bulmuş, söz konusu verilendirme işlemleri dolayısıyla başvuru kişinin **mülkiyet hakkının ihlal edildiğini** tespit etmiş, başvuru tarafından ödenen **vergi, gecikme faizi ve cezalar miktarınca tazminatın** başvuru kişiye ödenmesine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi kararından yapılan bazı alıntılar dikkatinize sunarız:

*“Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunla yapılabileceğine ilişkin düzenlemeye paralel olarak, verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile, vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin "**belirliliği**" ve "**öngörülebilirliği**" ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilen ölçütlerdir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin "**açık ve anlaşılır**" olmasını gerektirmekte olup, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası ile Türk Hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere AİHS'e göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir. Bu husus, Anayasa Mahkemesince "Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur" denilmek suretiyle açıklığa kavuşturulmuştur (AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011). Bu durumda, Anayasaya göre mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayanması gerekmektedir.*

Somut olayda uyuşmazlığın, kanuna dayalı olma gerekliliğinin yerine getirilip getirilmediği, bir diğer deyişle, Banka tarafından Vakfa ödenen katkı paylarının ücret olarak değerlendirilerek vergilendirileceğine ilişkin kanuni düzenleme bulunup bulunmadığı hususundan kaynaklandığı görülmektedir. Başvuru dosyası içeriğindeki yargı kararlarının incelenmesinden, Bankanın değişik şubeleri için aynı somut olaya dayalı olarak açılan davalarda, 193 sayılı Kanun'un 61. maddesi çerçevesinde katkı payı ödemelerinin ücret olup olmadığı hususunun ayrıntılı bir şekilde ve tüm yönleriyle tartışıldığı ve gerek bölge idare mahkemelerinin çoğu ve gerekse Danıştay'ın Üçüncü ve Dördüncü Dairelerince bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığı görülmektedir. Hukuk kurallarının yorumlanması yetkisi derece mahkemelerine ait olduğundan söz konusu ödemelerin ücret olarak kabulü gerektiği sonucuna varılmakla birlikte, Anayasa Mahkemesince öncelikle ilgili derece mahkemelerinin kararlarında, uyuşmazlık konusu vergilere ilişkin vergilendirme dönemi olan 2007 yılında Banka katkı payı ödemelerinin ücret olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmelere esas alınan kanun hükümlerinin, müdahalenin kanun tarafından öngörülmüş olması koşulu bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin meşruiyetinin sorgulanabilmesi için, kanun tarafından öngörülmüş olma ölçütünün alt ölçütleri olan "**ulaşılabilirlik**" ve "**öngörülebilirlik**" ölçütlerinin sağlanıp sağlanmadığının, bir diğer deyişle kanuni dayanağın 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.

Bu çerçevede, 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 gerekmektedir. Ancak her zaman, kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği ortadadır. Bu sebeple, kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadeler bulunabileceği ve bu belirsizliğin uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği kabul edilmektedir. Bu durumda kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir.

Başvuru dosyası içeriğinden ve Bakanlık görüş yazısından; 2012 yılı öncesinde munzam sandıklara ödenen banka katkı paylarının ücret olarak değerlendirilerek vergilendirilmelerine ilişkin idari bir düzenleme ya da uygulama olmadığı, dolayısıyla başvuru konusu olaya benzer olayların yargıya intikal etmediği ve yargısal bir içtihadın bulunmadığı, vergi tekniği raporunda zikredilen Danıştay içtihatlarının doğrudan bu konuyla ilgili olmadığı, 1974 yılında kurulan ve

halen faaliyetlerine devam etmekte olan Vakfa, Bankanın çok sayıda şubesince katkı payı ödemesi yapılmış olmasına ve defalarca vergi denetimi yapılmasına rağmen bu hususun daha önceden dile getirilmediği, katkı payı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve vergiye tabi tutulmasına ilişkin uygulamanın 2012 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden başlatıldığı ve bu yöndeki içtihadın, bu inceleme üzerine tarhedilen vergilere karşı açılan davalar dolayısıyla Danıştay'ın 2013 tarihli kararlarıyla ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

Gerek vergilendirme işlemlerinin dayanağı vergi tekniği raporunun ve gerekse yargı kararlarının incelenmesinden, uyuşmazlıkta esas tartışmanın, Banka tarafından Vakfa ödenen katkı payının, 193 sayılı Kanun'un 61. maddesi kapsamında, Banka çalışanlarına "menfaat sağlama" şeklinde yapılmış ücret ödemesi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususundan doğduğu anlaşılmaktadır. Nitekim ücretin menfaat sağlama şeklinde de ödenebileceği 61. maddenin birinci fıkrasında, "Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." denilmek suretiyle ifade edilmiştir.

Somut olayda derece mahkemelerince, 61. madde hükmünün vergi yoluyla yapılan müdahaleye dayanak olduğu sonucuna varılmakla birlikte, bu sonuca varılırken; bu hükme dayalı olarak 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.

Yargı kararları incelendiğinde, Vakıf tarafından Banka çalışanlarına menfaat sağlandığı, bu menfaatin bir kısmının Banka katkı paylarıyla finanse edildiği, menfaatin belli koşulların gerçekleşmesi hâlinde ve esas olarak emekli aylığı ödenmesi şeklinde sağlandığı hususlarının tartışmasız olduğu görülmektedir. Yapılan değerlendirmelerden, verginin kanuniliği ilkesi gereği, somut olaya ilişkin kanun hükmünde verginin esaslı unsurlarının düzenlendiği, ancak bu hükmün somut olay bakımından öngörülebilirlik koşulunu sağlamadığı ve yoruma ihtiyaç gösterdiği anlaşılmaktadır.

*Somut olayda yoruma ihtiyaç gösteren esas tartışma konusu, sağlanan menfaatin çalışanlarca ne zaman elde edilmiş sayılacağına ilişkindir. Konuyla ilgili 193 sayılı Kanun'un 1. maddesinde vergiye tabi gelir, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Bu hükme göre, gelirin vergilendirilebilmesi için elde edilmesi gerekmektedir. Ücret gelirinin elde edilmesine ilişkin olarak 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde, "verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" ve 94. maddesinde, "ödenen ücretler" ifadelerine yer verilerek ücretlerin elde edilmesinde "**tahsil esası**"nın geçerli olduğuna işaret edilmiştir. Bu hususta, başvurucu lehine yargı kararlarında ve karşı oy yazılarında, "menfaatin hangi çalışana ne zaman sağlandığının belli olmadığı, ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla çalışanın hukuki ve fiili tasarrufunun bulunmadığı, dolayısıyla Banka çalışanlarına doğrudan bir menfaat sağlanmadığı, menfaatin Vakıf ile yararlanan arasındaki*

hukuki bağa göre sağlandığı, hangi çalışana hangi tutarda menfaat sağlandığı tespit edilemeyeceğinden, menfaatin parayla temsil edilme kabiliyetinin bulunmadığı" yönündeki yorumlara karşın; başvuru aleyhine yargı kararlarında, "Banka tarafından Vakfa aktarılan paraların Vakıfta kalmayıp çalışanlara menfaat olarak yansıtıldığı, Vakıf tarafından sunulan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği. Banka katılım payının çalışanların maaş ve ikramiyelerinin belli bir oranı olarak hesaplanması suretiyle her çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarının belirlendiği, kayıtların personel bazında tutulduğu ve sağlanan maddi menfaatin bu kişilere münhasır kılındığı, menfaat anlık olarak sunulmasa bile Banka tarafından yapılan ödemelerin kişi bazında izlendiği ve sonuçta koşullar gerçekleştiğinde kişiye ödeme yapıldığı, dolayısıyla ödeme ile kişisel bazda menfaat sağlandığı" yönünde yorumlara yer verilmiştir. **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 ki, 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.**

Yukarıda ifade edilen olguların yanısıra, somut olay bakımından bağlayıcı olmasalar da, başvuruca, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyeceğini düşünmesini gerektirecek başka olgular da bulunmaktadır. İlk olarak, emeklilik koşulları oluşmadan Bankadan ayrılmış bir çalışanın, kendi adına Banka tarafından vakfa ödenen katkı paylarının kendisine iadesi talebinin reddi üzerine açtığı dava, Yargıtay 10. Hukuk Dairesinin 31/5/2005 tarih ve E.2005/5293, K.2005/5938 sayılı ilamında, "toptan ödeme koşulları gerçekleşmeden çalışması son bulan davacının, işveren tarafından vakfa ödenen katkı payları üzerinde hak iddia edemeyeceği" gerekçesiyle reddedilmiştir. İkinci olarak, benzer şekilde munzam sandık kuran ve çalışanları adına katkı payı ödemesi yapmakta olan bir başka kurumun, bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunda tereddüde düşmesi dolayısıyla verdiği dilekçe üzerine kendisine verilen 2126-32-241 sayılı ve 1967 tarihli mukteza, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Gelir İdaresi Başkanlığı), bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. **Bir ödemenin ücret olarak nitelendirilmesine ilişkin Özel Hukuk ve Vergi Hukuku disiplinlerinin farklı ilkeleri bulunmakla ve mukteza sübjektif bağlayıcılığı olan bir hukuk kaynağı olmakla birlikte, kanun hükümlerinin açık olmaması karşısında, diğer faktörlerin yanısıra bu olguların da, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyeceği yönündeki başvuruca algısı üzerinde etkili olduğu aşikârdır.**

Bu değerlendirmeler sonucunda, 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 bulunmaması, 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 döneminde (2007 yılı) söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin düşünülmemeyeceği,**

bu gerekçelerle başvurucudan, bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, öngörülebilirliğin ancak 2013 tarihli Danıştay Daire kararlarıyla söz konusu olduğunun anlaşılması karşısında başvuru konusu vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergilendirme dönemi (2007 yılı) itibarıyla, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvurucu tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından, vergi asılları bakımından varılan sonuç dolayısıyla vergi cezaları bakımından ayrıca değerlendirme yapılmasına gerek görülmemekle, Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvurucunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Başvurucu hakkında yürütülen vergi incelemesi sonucunda, 2007 yılı için gelir vergisi ve damga vergisi tarh edilerek vergi cezaları kesilmiş, bunlar ihbarname ile tebliğ edilmiş ve net 39.378,20 TL tutarındaki vergi, gecikme faizi ve cezalar başvurucu tarafından ödenmiştir. Söz konusu vergilendirme işlemleri dolayısıyla başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği tespit edilmiş olup başvurucunun kişisel yararı göz önünde bulundurulduğunda başvurucu açısından yalnızca ihlalin tespitiyle giderilemeyecek olan maddi zararın bulunduğu anlaşıldığından, başvurucu tarafından ödenen vergi, gecikme faizi ve cezalar miktarınca tazminatın başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.”

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

Anayasa Mahkemesi'nin 2014/6192 Başvuru Numaralı, 12.11.2014 tarihli kararı

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

GENEL KURUL KARAR

Başvuru Numarası : 2014/6192
Karar Tarihi : 12/11/2014

Başkan : Haşim KILIÇ
Başkanvekili : Serruh KALELİ
Başkanvekili : Alparslan ALTAN
Üyeler : Serdar ÖZGÜLDÜR
Osman Alifeyyaz PAKSÜT
Zehra Ayla PERKTAŞ
Recep KÖMÜRCÜ
Burhan ÜSTÜN
Engin YILDIRIM
Nuri NECİPOĞLU
Hicabi DURSUN
Celal Mümtaz AKINCI
Erdal TERCAN
Muammer TOPAL
Zühtü ARSLAN
M. Emin KUZ
Hasan Tahsin GÖKCAN
Raportör : Abdullah TEKBAŞ
Başvurucu : Türkiye İş Bankası AŞ
Vekili : Av. Barış CANTOSUN

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvurucu Türkiye İş Bankası AŞ (Banka), çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan Türkiye İş Bankası AŞ Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına (Vakıf) şubeleri itibarıyla yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açtığı davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru, 7/5/2014 tarihinde Anayasa Mahkemesine doğrudan yapılmıştır. Dilekçe ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesi neticesinde Komisyona sunulmasına engel bir eksikliğin bulunmadığı tespit edilmiştir.

3. İkinci Bölüm Üçüncü Komisyonunca 30/7/2014 tarihinde, kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına, dosyanın Bölüme gönderilmesine karar verilmiştir.

4. Bölüm Başkanı tarafından 1/9/2014 tarihinde, başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.

5. Başvuru dosyasının bir örneği görüş için Adalet Bakanlığına gönderilmiş, Bakanlığın 15/10/2014 tarihli görüş yazısı 23/10/2014 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiş, başvurucu vekili tarafından 24/10/2014 tarihinde Bakanlık görüşüne karşı cevap dilekçesi verilmiştir.

6. İkinci bölüm tarafından 4/11/2014 tarihinde, başvurunun niteliği itibarıyla Genel Kurul tarafından karara bağlanması gerekli görüldüğünden, Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 28. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca görüşülmek üzere Genel Kurula sevkine karar verilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

A. Olaylar

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

8. Banka nezdinde 2007-2011 yılları arası dönem için yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen 23/11/2012 tarih ve 2012-B-585/8 sayılı vergi tekniği raporunda özetle, "*Munzam Sandık Vakfının 506 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesine göre kurulmadığı, Bankaya ait geçici 20. maddeye göre kurulan başka bir sandığın bulunduğu, dolayısıyla Munzam Sandığın bu sandığın sağladığı haklara ek haklar sağladığı ve bu sebeple özel sigorta fonksiyonu gördüğü, Munzam Sandığın ana finansman kaynağının çalışanlardan ve Bankadan sağlanan katkı payları olduğu, dolayısıyla Vakıf tarafından çalışanlara sağlanan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, bu yönüyle Banka katkı payının işçilere sağlanan menfaatlere ilişkin işveren payı olarak algılanması gerektiği, Banka katkı payının hesabında çalışanların emekliliğe esas maaş ve ikramiye paylarının dikkate alındığı ve bundaki amacın her bir çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarını belirlemek olduğu, Banka katkı payı ödemelerinden esas yararlananın çalışanlar olduğu Munzam Sandığın sadece buna aracılık ettiği*" gerekçeleriyle Bankanın muhtelif şubeleri tarafından yapılan ödemelerin ücret mahiyetinde olduğu ve bu ödemelerin 31/12/1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde yazılı şartları taşımaması nedeniyle ücret matrahından indirilemeyeceği sonucuna varılarak, bu ödemeler üzerinden gelir vergisi kesilerek beyan edilip ödenmediği gerekçesiyle cezalı gelir vergisi tarhiyatları ve bu katılım payları ödemelere ilişkin belgelerde gösterilmediğinden damga vergisi matrahının eksik hesaplandığı gerekçesiyle de cezalı damga vergisi tarhiyatları yapılarak Bankanın muhtelif şubelerine tebliğ edilmiştir.

9. Banka tarafından muhtelif şubeleri adına bu tarhiyatlara karşı, Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılamayacağı iddiasıyla vergi mahkemelerinde çok sayıda dava açılmış, bu davaların çoğu reddedilmiş, bazı davalar vergi mahkemelerince kabul edilse de bu kararların bir kısmı üst derece mahkemeleri olan bölge idare mahkemelerince bozularak esastan reddedilmiş, bir kısmı da üst derece mahkemesi olan Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerince 2013 yılının değişik tarihlerinde verilen kararlarda, esastan reddedilmeleri gerektiği gerekçesiyle bozulmuş olup halen derdesttir.

10. İlk derece aşamasında davaları kabul eden vergi mahkemelerinin kararları ile emsal niteliğindeki Danıştay Dördüncü Dairesinin 14/11/2013 tarih ve E.2013/5743, K.2013/7966 sayılı oyçokluğu ile verilen kararına katılmayan üyelerin karşı oy yazılarında özetle, *"katkı payı ödemesinin kaynağının Vakıf senedi olduğu, Vakfın fonksiyonunun çeşitli sosyal güvenlik yardımlarının sağlanması olduğu, koşulların gerçekleşmesi halinde çalışanlara sağlanan faydanın ücret olarak değerlendirilemeyeceği, katkı payının hesaplanmasında işçi ücretlerinin baz alınmasının bir sigorta primi hesaplama tekniği olup bu şekilde hesaplama yapılmasının katkı payının ücret olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmayacağı, çalışanlara Vakıfça menfaat sağlanmasının tek başına ödemenin ücret olduğunun kabulünü gerektirmeyeceği, sağlanan menfaat üzerinde hukuki ve fiili tasarrufun ne zaman gerçekleştiğinin tespit edilmesi gerektiği oysa menfaatin hangi çalışana ne zaman sağlandığının belli olmadığı, ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla çalışanın hukuki ve fiili tasarrufunun bulunmadığı, dolayısıyla Banka çalışanlarına doğrudan bir menfaat sağlanmadığı, menfaatin Banka ile çalışan arasındaki iş aktine göre değil, Vakıf ile yararlanan arasındaki hukuki bağa göre sağlandığı, hangi çalışana hangi tutarda menfaat sağlandığı tespit edilemeyeceğinden, menfaatin parayla temsil edilme kabiliyetinin bulunmadığı, Vakfın sağladığı menfaatlardan sadece ücretli olarak çalışanlar değil, Bankanın vakıflarında çalışanlar ve görevinden ayrılanların da yararlandığı, Bankanın katkı payını önce bordroya ekleyip vergi kesmesi sonra da Vakfa ödemesi hususunda yasal bir zorunluluk bulunmadığı, kıyas veya genişletici yorum yoluyla vergi konusunun genişletilemeyeceği, aksinin kabulü halinin vergiyi doğuran olayın mahiyetine ve verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu"* gerekçeleriyle davaların kabul edildiği ve aynı gerekçelerle Danıştay incelemesinde bazı üyelerin çoğunluk görüşüne katılmadıkları görülmektedir.

11. Gerek davaların reddine ilişkin vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemeleri kararlarında ve gerekse emsal niteliğindeki ve kabul yönündeki ilk derece mahkemesi kararlarının bozulmasına ilişkin Danıştay Dördüncü Dairesinin 24/12/2013 tarih ve E.2013/6879, K.2013/10433 sayılı kararı ile Danıştay Üçüncü Dairesinin 23/12/2013 tarih ve E.2013/10314, K.2013/6399 sayılı kararında özetle, *"Kanunun vergiyi doğuran olay olarak nitelendirdiği hukuki durumun özel hukuk işlemi veya tasarrufuyla değiştirilemeyeceği, Banka tarafından Vakfa aktarılan paraların Vakıfta kalmayıp çalışanlara menfaat olarak yansıtıldığı, Vakfın bu işlemde aracılık ettiği, Vakıf tarafından sunulan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, Banka katılım payının çalışanların maaş ve ikramiyelerinin belli bir oranı olarak hesaplanması suretiyle her çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarının belirlendiği, kayıtların personel bazında tutulduğu ve sağlanan maddi menfaatin bu kişilere münhasır kılındığı, menfaat anlık olarak sunulmasa bile Banka tarafından yapılan ödemelerin kişi bazında izlendiği ve sonuçta koşullar gerçekleştiğinde kişiye ödeme yapıldığı, dolayısıyla ödeme ile kişisel bazda menfaat sağlandığı, Bankanın vakfa ödenen işçi paylarından stopaj yoluyla vergi kestiği bu nedenle tasarruf hakkının bulunduğu, iç ilişkide Bankanın sorumluluğunun çalışana karşı değil de Vakfa karşı olmasının sonucu değiştirmeyeceği, (başvuranlar tarafından aksi yönde Danıştay kararları bulunduğu iddiasına ilişkin olarak) aksi yönde Danıştay kararları*

bulunsa da, içtihadı birleştirme kararları dışındaki kararların olaya özgü ve tarafları bağlayıcı olduğu, (aksi yönde Maliye Bakanlığı muktezalari bulunduğu iddiasına ilişkin olarak ise) Maliye Bakanlığı muktezalarının mahkemeler açısından bağlayıcılığının bulunmadığı, (Bankanın sosyal güvenlik sistemindeki emeklilik sonrası düzenlemeler dikkate alındığında yapılan stopajın mükerrer vergilemeye sebep olacağı iddiasına ilişkin olarak) farklı dönemlerde farklı vergileme uygulamaları nedeniyle mükerrer vergilemeden söz edilemeyeceği" gerekçeleriyle davaların reddedildiği, vergi mahkemelerinin davaların kabulü yönündeki kararlarının bozulduğu ve Danıştayın bu husustaki içtihadının 2013 yılında verdiği kararlara dayandığı görülmektedir.

12. Başvuru konusu dava Ankara 2. Vergi Mahkemesinde açılmış ve Mahkemenin 11/7/2013 tarih ve E.2013/178, K.2013/1367 sayılı kararıyla kabul edilerek verginin tarhına ilişkin işlem iptal edilmiştir. Davalı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca itiraz edilen bu karar, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 2. Kurulunun 17/12/2013 tarih ve E.2013/30201, K.2013/25158 sayılı ilamında itirazın kabulüyle bozulmuş ve dava reddedilmiş, başvuruçunun karar düzeltme talebi de aynı Kurulun 20/3/2014 tarih ve E.2014/3187, K.2014/2820 sayılı ilamıyla reddedilmiştir. Bu karar, başvuru vekiline 9/4/2014 tarihinde tebliğ edilmiştir. Başvuru 7/5/2014 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

B. İlgili Hukuk

13. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası şöyledir:

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

14. 4/1/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) fıkrasının birinci cümlesi şöyledir:

"B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."

15. 31/12/1960 tarih 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 safî tutarıdır."

16. 193 sayılı Kanun'un 61. maddesi 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."

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır.

1. 23 üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;

3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

5. (Değişik: 4/12/1985 - 3239/53 md.) Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler."

17. 193 sayılı Kanun'un 63. maddesinin birinci fıkrasının giriş kısmı ve 2. bendi şöyledir:

"Ücretin gerçek safi değeri iş veren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

...

2. (Değişik : 28/6/2001 - 4697/4 md.) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler"

18. 193 sayılı Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrasının giriş kısmı ve 1. bendi şöyledir:

"(Değişik: 26/12/1993 - 3946/22 md.) 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.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan edemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

...

vergi tevkifatı yapılır."

19. 193 sayılı Kanun'un 96. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"(Değişik birinci fıkra: 31/12/1982 - 2772/11 md.) Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."

20. 193 sayılı Kanun'un 98. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesi şöyledir:

"94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar."

21. 193 sayılı Kanun'un 23. maddesinin birinci fıkrasının giriş kısmı ve 11. bendinin 4697 sayılı Kanun'la değişmeden önceki şekli şöyledir:

"Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları ile 10 yıl süre ile prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (Tüzel kişiliği haiz muhtelif emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen aylıklar toplamı, en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil)"

22. 193 sayılı Kanun'un 23. maddesinin birinci fıkrasının giriş kısmı ve 11. bendinin 4697 sayılı Kanun'la değişik ve uygulanmakta olan şekli şöyledir:

"Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

...

11. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil)"

23. 1/7/1964 tarih 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."

24. 488 sayılı Kanun'un 3. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir."

25. 29/06/1956 tarih ve 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu'nun 468. maddesi şöyledir:

"Esas mukavelede şirketin müstahdem ve işçileri için yardım sandıkları vesair yardım teşkilatı kurulması ve idamesi maksadiyle akçe ayrılması derpiş olunabilir.

Yardım maksadına tahsis olunan para ve diğer mallar, şirket mallarından ayrılarak bunlarla Medeni Kanun hükümleri dairesinde bir tesis meydana getirilir.

Tesis senesinde, tesis mallarının şirkete karşı bir alacaktan ibaret olacağı tasrih olunabilir.

Şirketten alınandan başka müstahdem veya işçilerden de aidat alınmışsa, hizmet münasebetinin sonunda tesis şartlarına göre bu akçeden faydalanmadıkları takdirde müstahdem ve işçilere hiç değilse ödedikleri meblağlar ödeme tarihlerinden itibaren %5 faiziyle birlikte geri verilir."

26. 17/07/1964 tarih ve 506 sayılı mülga Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesi şöyledir:

"Bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birlikler personelinin malüllük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere, bu kanunun yayımı tarihine kadar tesis veya dernek olarak kurulmuş bulunan sandıklar, bu kanunun yayımı tarihinden itibaren en geç altı ay içinde:

a) ilgili buldukları banka, sigorta şirketi, reasürans şirketi, ticaret odası, sanayi odası, borsa veya bunların birliklerinin bütün personelini kapsıyacak,

b) Bu personelin, iş kazalarıyla meslek hastalıkları, hastalık, analık, malüllük, yaşlılık ve ölüm, eşlerinin analık, eş ve çocuklarının hastalık hallerinde, en az bu kanunda belirtilen yardımları sağlayacak,

c) Sandıkların statülerine tabi personelin bu madde şümulüne giren banka, sigorta şirketi, reasürans şirketi, ticaret odası, sanayi odası, borsa veya bunların birliklerinden birinden diğerine geçmesi halinde bu gibi personelin kendi sandıklarındaki müktesep haklarının da diğer ilgili sandığa veya aralarında kuracakları müşterek bir sandığa intikalini temin edecek,

Birer tesis haline getirildiği ve bunu tevsik eden statülerini, bu kanunun yayımı tarihinden en geç altı ay içinde Çalışma Bakanlığına verdikleri takdirde, bu teşekküllerin ve sandıkların personeli işbu kanunun uygulanmasında sigortalı sayılmazlar.

Şu kadar ki, bu sandıkların statüleri ve statü değişiklikleri Çalışma Bakanlığınca onaylanmak suretiyle tekemmül eder. Mali durumları da Çalışma, Maliye ve Ticaret Bakanlıklarınca müşterek kontrol ve murakabe edilir. Mali durumlarının kontrol ve murakabesi sonunda alınmasına bu Bakanlıklarca müştereken lüzum gösterilecek tedbirleri, sandıklar ve ilgili buldukları teşekküller yerine getirmekle yükümlüdür.

Sözü edilen sandıkların mevzuatına tabi olarak geçen hizmetler ile emekli sandıkları kanunlarına veya malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortalarına tabi olarak geçen hizmetler yazılı istek halinde, 5/1/1961 tarihli 228 sayılı kanunun aylık bağlanmasına ilişkin esasları dairesinde birleştirilerek tahsis yapılır.

(Ek fıkra: 13/2/2011-6111/53 md.) Birinci fıkranın (b) bendinin uygulanmasında, yardımların sağlanması ve bağlanması yönünden alt sınırın belirlenmesinde muadil miktar karşılaştırması esas alınır. Ancak, gelir ve aylıkların artırılmasında 506 sayılı Kanuna göre bağlanan gelir ve aylıkların artırımına ilişkin hükümler devir tarihine kadar uygulanmaz. 5510 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesinin onikinci fıkrasında yer alan sınırlama dâhilinde sandıkların kuruluş senetlerinde yer alan hükümler ve sandıkların uygulamaları saklıdır. Bu hüküm, yürürlüğe girdiği tarihten önceki artışlarda ve görülmekte olan davalar hakkında da uygulanır."

27. 19/10/2005 tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 58. maddesi şöyledir:

"Bankalarca münhasıran çalışanlarına ait olmak üzere sağlık ve sosyal yardım, emeklilik, ihtiyat ve tasarruf sağlama amaçlarıyla kurulan sandık ve vakıflara açıklarının kapatılması için kaynak aktarılamaz."

28. 8/3/1973 tarihli Resmî Gazetede yayımlanarak bu tarih itibariyle yürürlüğe giren 111 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "1. Emekli sandığı ve sosyal sigorta kurumlarına ödenen borçlanma aidat ve primleri" başlıklı kısmının birinci paragrafı şöyledir:

"Belli şartları taşıyan kimselerin sosyal güvenliklerini sağlamak amacıyla, kanunla kurulan ve tüzel kişiliği haiz Emekli Sandıkları ve Sosyal Sigorta Kurumlarına, ödenen paralara aidat ve prim denilmekte ve bunlar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63 üncü maddesindeki şartlarla, ücretin gerçek safi tutarının hesabında, gider olarak indirilmektedir."

IV. İNCELEME VE GEREKÇE

29. Mahkemenin 12/11/2014 tarihinde yapmış olduğu toplantıda, başvurucunun 7/5/2014 tarih ve 2014/6192 numaralı bireysel başvurusu incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

30. Başvurucu, Vakfa yaptığı katkı payı ödemelerinin vergiye tabi ücret özelliği taşımadığını ve üzerinde çalışanların tasarruf yetkisinin bulunmadığı bu ödemeler bakımından vergiye tabi gelirin özelliklerinden biri olan "elde edilmiş olma" unsurunun gerçekleşmediğini, bu ödemelerin kıyas yapılmak yoluyla ücret olarak kabulünün verginin kanuniliği ilkesine aykırı olacağını, söz konusu ödemelerin ücret olmadığına ilişkin Yargıtay kararı ve ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin geçmiş tarihlerde verilmiş Maliye Bakanlığı muktezaları bulunduğunu ve başvuru konusu vergilendirme işlemlerine kadar

katkı paylarının ücret olarak kabul edilerek vergilendirileceğine ilişkin idari bir uygulamanın ve buna ilişkin yargısal içtihadın bulunmadığını, munzam sandık vakıflarının temel amacının emeklilik sonrası emekli aylığı ödemek olduğunu ve bu ödemelerle ilgili 193 sayılı Kanun'da farklı düzenlemelerin bulunduğunu, buna göre emeklilik veya maluliyet koşulları gerçekleşmeden söz konusu kuruluşlara yapılan ödemelerin vergilendirilmesinin mükerrer vergileme olacağını belirterek, hukuka aykırı bir şekilde vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi dolayısıyla Anayasa'nın 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkının, dava dilekçesine delil olarak ibraz edilen Maliye Bakanlığı muktezası ve Yargıtay kararı dikkate alınmaksızın karar verilmesi dolayısıyla 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının ve ücret kapsamında yer almayan bir ödemenin ücret sayılarak vergilendirilmesi dolayısıyla da 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği ilkesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür, ihlallerin giderilmesi için yeniden yargılama yapılması veya tazminat ödenmesi talebinde bulunmuştur.

B. Değerlendirme

31. Başvuru formu ve ekleri incelendiğinde başvurunun, adına tarh edilen vergi ve cezalara karşı açtığı davanın reddi nedeniyle Anayasa'nın 35., 36. ve 73. maddelerinin ihlal edildiğini ileri sürdüğü görülmekte olup ihlal iddiaları bir bütün olarak değerlendirildiğinde bu iddiaların özünün, söz konusu kararın adil olmadığı ve bu nedenle mülkiyet hakkının ihlal edildiği hususuna yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Bu sebeple başvurunun ihlal iddiaları mülkiyet hakkı çerçevesinde değerlendirilmiş olup Anayasa'nın 36. ve 73. maddelerinin ihlal edildiğine ilişkin iddiaları, bağlantısı dolayısıyla mülkiyet hakkına ilişkin değerlendirmeler kapsamında ele alınmıştır.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

32. Başvurucu, hukuka aykırı bir şekilde vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi dolayısıyla Anayasa'nın 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

33. Başvuru dosyası kapsamında yapılan değerlendirmelerden, açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilmezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir nedenin de bulunmadığı anlaşılan başvurunun, kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

34. Başvurunun mülkiyet hakkının ihlal iddialarının değerlendirildiği Bakanlık görüş yazısında, Anayasa Mahkemesince, AİHM'in mülkiyet hakkına müdahaleye ilişkin içtihatlarının dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

35. Başvurucu, Bakanlık görüşüne karşı beyan dilekçesinde başvuru formundaki iddialarını tekrarladıktan sonra, aleyhine vergilendirme ve ceza kesme işlemleri dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesinin ihlal edildiği hususunda açıklamalara yer vermiştir.

36. 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."

37. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) Ek 1 Nolu Protokol'ün "Mülkiyetin korunması" kenar başlıklı 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 hâlel getirmez."

38. Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" kenar başlıklı 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 "Vergi ödevi" kenar başlıklı 73. maddesinin üçüncü fıkrası şöyledir:

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

40. Anayasa'nın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri, 35. maddesi mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin özel ilkeleri tespit ederken, vergi ödevine ilişkin 73. maddesi ise, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde ilgili Protokol hükmü ve Anayasa'nın 35. maddesiyle birlikte 13. ve 73. maddelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Böylelikle, mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerin hukuka uygunluğunu sağlayacak sınırlar ortaya konularak, mülkiyet hakkının Anayasa hükümleri çerçevesinde yeterli ve etkili bir şekilde korunması sağlanmış olacaktır.

41. Anayasa'nın 13. maddesinde yapılan düzenlemeye uygun bir şekilde 35. maddesi de, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kanunla düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Buna ek olarak 35. madde, sınırlamanın kamu yararı amacıyla yapılacağını ve mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağını belirterek toplum yararı ile kişi yararı arasında bir denge kurulması gerektiğini de ifade etmektedir. Kanunla düzenleme gerekliliğine ilişkin hükümlerin ifade tarzı, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların mutlaka şekli anlamda kanun ile yapılması zorunluluğuna işaret etmektedir. Hak ya da özgürlüğe bir müdahale söz konusu olduğunda öncelikle tespiti gereken husus, müdahaleye yetki veren bir kanun hükmünün, yani müdahalenin hukuki bir temelini mevcut olup olmadığıdır. Buna göre, hak ve özgürlüklerin kanunla sınırlandırılması ölçütü anayasal temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında vazgeçilmez bir unsur olup (Bkz. B. No. 2013/2187, 19/12/2013, § 36), bu koşulun sağlanmaması durumunda diğer güvence ölçütlerinin değerlendirilmesinin bir anlamı olmayacaktır.

42. Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunla yapılabileceğine ilişkin düzenlemeye paralel olarak, verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile, vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin "*belirliliği*" ve "*öngörülebilirliği*" ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilen ölçütlerdir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin "*açık ve anlaşılır*" olmasını gerektirmekte olup, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası ile Türk Hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere AİHS'e göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir. Bu husus, Anayasa Mahkemesince "*Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur*" denilmek suretiyle açıklığa kavuşturulmuştur (AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011). Bu durumda, Anayasaya göre mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayanması gerekmektedir.

43. Anayasa'nın 35. maddesinde olduğu gibi Sözleşme'ye Ek 1 Nolu Protokolde de mülkiyet hakkının mutlak bir hak olmadığı ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilceği belirtilmiştir. Ancak AİHM içtihatlarına göre, mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik müdahalelerin meşru sayılabilmesi için belli ölçütleri içermesi gerekmektedir (*James ve Diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 37). Buna göre müdahale, kamu yararı amacıyla yapılmalı (*Beyeler/İtalya*, B. No: 33202/96, 5/1/2000, § 111), hukuka dayalı olmalı (*Iatridis/Yunanistan*, B. No: 31107/96, 25/3/1999, § 58; *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, B. No: 7152/75, 23/9/1982, § 69) ve ölçülü olmalıdır (*Ashingdane/Birleşik Krallık*, B. No: 8225/78, 28/5/1985, § 57; *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, B. No: 7152/75, 23/9/1982, § 69). Bu durumda, mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalelerde, müdahalede kamu yararı bulunup bulunmadığı, müdahalenin hukuka dayalı olup olmadığı ve ölçülü olup olmadığı hususlarının incelenmesi gerekmektedir.

44. AİHM içtihatlarına göre, mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenmesi gereken ölçüt hukuka dayalı olma ölçütüdür. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır. AİHM'e göre müdahalenin hukuka dayalı olması, iç hukukta müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirmektedir (*Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42).

45. Anayasanın 35. maddesi ve 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde, paralel düzenlemelerle mülkiyet hakkına yer verilmiştir. Her iki düzenlemenin ilk cümlelerinde herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu ifade olunmakta, ikinci cümlelerinde ise kişilere tanınan mülkiyet hakkının hangi koşullarla sınırlandırılabilceği ya da hangi koşullarla kişilerin mülkiyet hakkından yoksun bırakılabilceği hüküm altına alınmaktadır (B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 29).

46. Her iki düzenlemenin üçüncü cümleleri ise farklı şekillerde ele alınmıştır. Anayasa'nın 35. maddesinin son fıkrası mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı şeklinde hakkın kullanımına ilişkin genel bir ilkeye yer verirken, Sözleşmeye Ek 1 Nolu protokolün 1. maddesinin ikinci fıkrası, devletlerce mülkiyetin kamu

yararına uygun olarak kullanılmasının düzenlenmesi ile vergilerle, diğer harç ve cezaların ödenmesinin sağlanması için gerekli görülen yasaların yürürlüğe konulmasının mülkiyet hakkına müdahale olarak kabul edilemeyeceğini ifade etmektedir.

47. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği hüküm altına alınırken 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararıyla, yasa da öngörülen koşullarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceğini öngörmektedir. AİHM, yasa da öngörülen koşulları, bir diğer 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 (bkz. *Malonei/İngiltere*, B. No: 8691/79, 2/8/1984, § 66-68; *The Sunday Times/Birleşik Krallık*, B. No: 6538/74, 26/4/1979, § 47; *Şpaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 26449/95, 9/11/1999, § 57) Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha güvenceli bir koruma sağlamaktadır (Bkz. B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 31).

48. İnceleme konusu somut olayda başvuru, 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 (Bkz. *Şpaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 26449/95, 9/11/1999, § 41). Ancak vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler konusunda Sözleşme'ye Ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci fıkrası devletlere vergi politikaları konusunda oldukça geniş bir hareket alanı sağlamaktadır. Bu hükme göre vergisel tedbirler konusunda devletlerin, diğer alanlara nazaran daha geniş bir takdir hakkı olduğu kabul edilmektedir (Bkz. *Travers/İtalya*, B. No: 15117, 16/1/1995).

49. Somut olayda uyumsuzluğun, kanuna dayalı olma gerekliliğinin yerine getirilip getirilmediği, bir diğer deyişle, Banka tarafından Vakfa ödenen katkı paylarının ücret olarak değerlendirilerek vergilendirileceğine ilişkin kanuni düzenleme bulunup bulunmadığı hususundan kaynaklandığı görülmektedir. Başvuru dosyası içeriğindeki yargı kararlarının incelenmesinden, Bankanın değişik şubeleri için aynı somut olaya dayalı olarak açılan davalarda, 193 sayılı Kanun'un 61. maddesi çerçevesinde katkı payı ödemelerinin ücret olup olmadığı hususunun ayrıntılı bir şekilde ve tüm yönleriyle tartışıldığı ve gerek bölge idare mahkemelerinin çoğu ve gerekse Danıştayın Üçüncü ve Dördüncü Dairelerince bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığı (§ 10) görülmektedir. Hukuk kurallarının yorumlanması yetkisi derece mahkemelerine ait olduğundan (B. No: 2012/1027, 12/2/2013, § 26) söz konusu ödemelerin ücret olarak kabulü gerektiği sonucuna varılmakla birlikte, Anayasa Mahkemesince öncelikle ilgili derece mahkemelerinin kararlarında, uyumsuzluk konusu vergilere ilişkin vergilendirme dönemi olan 2007 yılında Banka katkı payı ödemelerinin ücret olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmelere esas alınan kanun hükümlerinin, müdahalenin kanun tarafından öngörülmüş olması koşulu bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir.

50. Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin meşruiyetinin sorgulanabilmesi için, kanun tarafından öngörülmüş olma ölçütünün alt ölçütleri olan "*ulaşılabilirlik*" ve "*öngörülebilirlik*" ölçütlerinin sağlanıp sağlanmadığının, bir diğer deyişle kanuni dayanağın mülkiyet hakkı sahibi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olup olmadığının ve hak sahibinin hukuki güvenliğinin sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

51. "Ulaşılabilirlik" ilgili hukuki düzenlemenin aleni olması yani yayımlanmasını ifade etmekte olup (Şpaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §§ 56-61) başvuru konusu müdahalenin dayanağı olan Kanun hükümleri bakımından ulaşılabilirliğin sağlandığında şüphe bulunmamaktadır.

52. "Öngörülebilirlik" ise, hukuk kuralının uygulanması hâlinde doğabilecek sonuçların, önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir (Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42). Buna göre öngörülebilirlik koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilenebilmesi gerekmektedir.

53. Bu çerçevede, 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 gerekmektedir (aynı yönde bkz. B. No: 2014/4705, 29/5/2014, § 56). Ancak her zaman, kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği ortadadır. Bu sebeple, kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadeler bulunabileceği ve bu belirsizliğin uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği kabul edilmektedir (AYM, E.2009/9, K.2011/10. 16/6/2011; E.2013/64, K.2013/142, 28/11/2013) (Benzer yöndeki AİHM içtihadı için bkz. Barthold/Almanya, B. No: 8734/79, 25/3/1985, § 47). Bu durumda kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir.

54. Başvuru dosyası içeriğinden ve Bakanlık görüş yazısından; 2012 yılı öncesinde munzam sandıklara ödenen banka katkı paylarının ücret olarak değerlendirilerek vergilendirilmelerine ilişkin idari bir düzenleme ya da uygulama olmadığı, dolayısıyla başvuru konusu olaya benzer olayların yargıya intikal etmediği ve yargısal bir içtihadın bulunmadığı, vergi tekniği raporunda zikredilen Danıştay içtihatlarının doğrudan bu konuyla ilgili olmadığı, 1974 yılında kurulan ve halen faaliyetlerine devam etmekte olan Vakfa, Bankanın çok sayıda şubesince katkı payı ödemesi yapılmış olmasına ve defalarca vergi denetimi yapılmasına rağmen bu hususun daha önceden dile getirilmediği, katkı payı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve vergiye tabi tutulmasına ilişkin uygulamanın 2012 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden başlatıldığı ve bu yöndeki içtihadın, bu inceleme üzerine tarhedilen vergilere karşı açılan davalar dolayısıyla Danıştayın 2013 tarihli kararlarıyla ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

55. Gerek vergilendirme işlemlerinin dayanağı vergi tekniği raporunun ve gerekse yargı kararlarının incelenmesinden, uyumsuzlukta esas tartışmanın, Banka tarafından Vakfa ödenen katkı payının, 193 sayılı Kanun'un 61. maddesi kapsamında, Banka çalışanlarına "menfaat sağlama" şeklinde yapılmış ücret ödemesi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususundan doğduğu anlaşılmaktadır. Nitekim ücretin menfaat sağlama şeklinde de ödenebileceği 61. maddenin birinci fıkrasında, "Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." denilmek suretiyle ifade edilmiştir.

56. Somut olayda derece mahkemelerince, 61. madde hükmünün vergi yoluyla yapılan müdahaleye dayanak olduğu sonucuna varılmakla birlikte, bu sonuca varılırken; bu hükme dayalı olarak 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.

57. Yargı kararları incelendiğinde, Vakıf tarafından Banka çalışanlarına menfaat sağlandığı, bu menfaatin bir kısmının Banka katkı paylarıyla finanse edildiği, menfaatin belli koşulların gerçekleşmesi hâlinde ve esas olarak emekli aylığı ödenmesi şeklinde sağlandığı hususlarının tartışmasız olduğu görülmektedir. Yapılan değerlendirmelerden, verginin kanuniliği ilkesi gereği, somut olaya ilişkin kanun hükmünde verginin esaslı unsurlarının düzenlendiği, ancak bu hükmün somut olay bakımından öngörülebilirlik koşulunu sağlamadığı ve yoruma ihtiyaç gösterdiği anlaşılmaktadır.

58. Somut olayda yoruma ihtiyaç gösteren esas tartışma konusu, sağlanan menfaatin çalışanlarca ne zaman elde edilmiş sayılacağına ilişkindir. Konuyla ilgili 193 sayılı Kanun'un 1. maddesinde vergiye tabi gelir, "*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu hükme göre, gelirin vergilendirilebilmesi için elde edilmesi gerekmektedir. Ücret gelirinin elde edilmesine ilişkin olarak 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde, "*verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler*" ve 94. maddesinde, "*ödenen ücretler*" ifadelerine yer verilerek ücretlerin elde edilmesinde "*tahsil esası*"nın geçerli olduğuna işaret edilmiştir. Bu hususta, başvuru lehine yargı kararlarında ve karşı oy yazılarında, "*menfaatin hangi çalışana ne zaman sağlandığının belli olmadığı, ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla çalışanın hukuki ve fiili tasarrufunun bulunmadığı, dolayısıyla Banka çalışanlarına doğrudan bir menfaat sağlanmadığı, menfaatin Vakıf ile yararlanan arasındaki hukuki bağa göre sağlandığı, hangi çalışana hangi tutarda menfaat sağlandığı tespit edilemeyeceğinden, menfaatin parayla temsil edilme kabiliyetinin bulunmadığı*" yönündeki yorumlara karşın; başvuru aleyhine yargı kararlarında, "*Banka tarafından Vakfa aktarılan paraların Vakıfta kalmayıp çalışanlara menfaat olarak yansıtıldığı, Vakıf tarafından sunulan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, Banka katılım payının çalışanların maaş ve ikramiyelerinin belli bir oranı olarak hesaplanması suretiyle her çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarının belirlendiği, kayıtların personel bazında tutulduğu ve sağlanan maddi menfaatin bu kişilere münhasır kılındığı, menfaat anlık olarak sunulmasa bile Banka tarafından yapılan ödemelerin kişi bazında izlendiği ve sonuçta koşullar gerçekleştiğinde kişiye ödeme yapıldığı, dolayısıyla ödeme ile kişisel bazda menfaat sağlandığı*" yönünde yorumlara yer verilmiştir. 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 ki (AİHM'in benzeri değerlendirmeleri için bkz. *Yehova Şahitleri/Fransa*, B. No: 8916/05, 30/6/2011, § 70; *Serkov/Ukrayna*, B. No: 39766/05, 7/6/2011, § 41), 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 (AİHM'in benzeri değerlendirmeleri için bkz. *Serkov/Ukrayna*, B. No: 39766/05, 7/6/2011, §§ 40-43).

59. Yukarıda ifade edilen olguların yanısıra (§ 58), somut olay bakımından bağlayıcı olmasalar da, başvurunun, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyeceğini düşünmesini gerektirecek başka olgular da bulunmaktadır. İlk olarak, emeklilik koşulları oluşmadan Bankadan ayrılmış bir çalışanın, kendi adına Banka tarafından vakfa ödenen katkı paylarının kendisine iadesi talebinin reddi üzerine açtığı dava, Yargıtay 10. Hukuk Dairesinin 31/5/2005 tarih ve E.2005/5293, K.2005/5938 sayılı ilamında, *“toptan ödeme koşulları gerçekleşmeden çalışması son bulan davacının, işveren tarafından vakfa ödenen katkı payları üzerinde hak iddia edemeyeceği”* gerekçesiyle reddedilmiştir. İkinci olarak, benzer şekilde munzam sandık kuran ve çalışanları adına katkı payı ödemesi yapmakta olan bir başka kurumun, bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunda tereddüde düşmesi dolayısıyla verdiği dilekçe üzerine kendisine verilen 2126-32-241 sayılı ve 1967 tarihli muktezada, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Gelir İdaresi Başkanlığı), bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. Bir ödemenin ücret olarak nitelendirilmesine ilişkin Özel Hukuk ve Vergi Hukuku disiplinlerinin farklı ilkeleri bulunmakla ve mukteza subjektif bağlayıcılığı olan bir hukuk kaynağı olmakla birlikte, kanun hükümlerinin açık olmaması karşısında, diğer faktörlerin yanısıra bu olguların da, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyeceği yönündeki başvuru algısı üzerinde etkili olduğu aşikârdır.

60. Bu değerlendirmeler sonucunda, 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 bulunmaması, 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 döneminde (2007 yılı) söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin düşünülmemeyeceği, bu gerekçelerle başvurucudan, bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

61. Açıklanan nedenlerle, öngörülebilirliğin ancak 2013 tarihli Danıştay Daire kararlarıyla söz konusu olduğunun anlaşılması karşısında başvuru konusu vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergilendirme dönemi (2007 yılı) itibariyle, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanmadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından, vergi asılları bakımından varılan sonuç dolayısıyla vergi cezaları bakımından ayrıca değerlendirme yapılmasına gerek görülmemekle, Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvurunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

3. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesinin Uygulanması

62. Başvurucu, hukuka aykırı bir şekilde vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi dolayısıyla Anayasa'nın 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin tespiti ile yeniden yargılama yapılması veya tazminat ödenmesi talebinde bulunmuştur.

63. Adalet Bakanlığı görüşünde, başvurunun tazminat talepleri konusunda değerlendirme yapılmamıştır.

64. 6216 sayılı Kanun'un "Kararlar" kenar başlıklı 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası şöyledir:

"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."

65. Başvurucu hakkında yürütülen vergi incelemesi sonunda, 2007 yılı için gelir vergisi ve damga vergisi tarh edilerek vergi cezaları kesilmiş, bunlar ihbarname ile başvurucuya tebliğ edilmiş ve net 39.378,20 TL tutarındaki vergi, gecikme faizi ve cezalar başvuru tarafından ödenmiştir. Söz konusu verilendirme işlemleri dolayısıyla başvurunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği tespit edilmiş olup başvurunun kişisel yararı göz önünde bulundurulduğunda başvuru açısından yalnızca ihlalin tespitiyle giderilemeyecek olan maddi zararın bulunduğu anlaşıldığından, başvuru tarafından ödenen vergi, gecikme faizi ve cezalar miktarınca tazminatın başvurucaya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

66. Başvurucu tarafından yapılan ve dosyadaki belgeler uyarınca tespit edilen 206,10 TL harç ve 1.500,00 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 1.706,10 TL yargılama giderinin başvurucaya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

V. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönündeki iddiasının KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

B. Başvurucunun Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

C. İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için, yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmadığı anlaşıldığından, başvurucudan tahsil edilen net 39.378,20 TL'nin tahsil tarihi itibarıyla yasal faizi ile birlikte TAZMİNAT OLARAK ÖDENMESİNE,

Ç. Başvurucu tarafından yapılan 206,10 TL harç ve 1.500,00 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 1.706,10 TL yargılama giderinin BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE,

D. Ödemelerin, kararın tebliğini takiben başvuru sahiplerinin Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına; ödemede gecikme olması halinde, bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal faiz uygulanmasına,

E. Kararın bir örneğinin ilgili Mahkemesine gönderilmesine,

12/11/2014 tarihinde OY BİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Haşim KILIÇ

Başkanvekili
Serruh KALELİ

Başkanvekili
Alparslan ALTAN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
Zühtü ARSLAN

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN