

**ANAYASA MAHKEMESİ VE AVRUPA İNSAN HAKLARI  
MAHKEMESİ KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİ  
HUKUKUNDA ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK**

*Constitutional Court And The European Court Of Human Rights Decision In  
The Framework Of Foreseeability*

**Yrd.Doç.Dr. Gülden ŞİŞMAN\***

**ÖZET**

Vergilendirme ile ilgili ihlaller Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet hakkının ihlali kapsamında değerlendirilmiştir. Mülkiyet hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 1 Numaralı Protokolünün 1. maddesinde düzenlenmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi vergi ile ilgili düzenlemelerin öngörülebilirlik ilkesine aykırı olmasını mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir. Öngörülebilirlik kavramı hukuk devleti ilkesinin bir yansıması olarak karşımıza çıkar. Öngörülebilirlik kişinin kendisi ile ilgili yasal düzenlemeleri önceden bilmesidir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi yasa kavramı çok geniş yorumlamıştır. Kanunlar, idarenin düzenleyici işlemleri ve en önemlisi emsal kararlar bu çerçevede değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Öngörülebilirlik, belirlilik, vergilendirme ilkeleri, vergilendirme yetkisi

---

\* Yrd.Doç.Dr. Gülden Şişman, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilimdalı

## ABSTRACT

Violations related to taxation has been assessed under the European Human Rights Convention violation of property rights. Right to property is being regulated on the Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention of Human Rights. Constitutional Court and the European Court of Human Rights has decided for a violation of right to property because of the foreseeability tax regulations of the country. Foreseeability appears as a reflection of the concept of The Constitutional State. Foreseeability is the person know in advance about the legislation itself. European Court of Human Rights has interpreted the law very broad concept. Laws, administration of the regulatory process and the most important precedent court decisions are evaluated in this context

**Keywords:** Predictability, specificity, taxation principles, taxation authority

Vergi ödevi Anayasa'nın 73. Maddesinde siyasi hak ve ödevler başlığı altında düzenlenmiştir. İlgili yasal düzenleme şu şekildedir:

*“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”*

Söz konusu yasal düzenleme vergilendirme yapılırken dikkate alınacak prensipler aynı zamanda da vergilendirme yetkisinin anayasal sınırlarını çizmiştir. Birinci fıkrada vergilendirmenin mali güce göre yapılması eşitlik prensibi, ikinci fıkrada adaletli ve dengeli bir vergi dağılımının sosyal devletin gereği olduğu, üçüncü fıkrada da verginin yasallığı ilkesi vurgulanmıştır. Son fıkrada ise vergilendirme noktasında bakanlar kuruluna verilen yetkinin sınırları belirlenmiştir. Anayasa'nın 2. Maddesinde ise hukuk devleti vurgusu yapılmıştır.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "*hukuk güvenliği*" ilkesidir. Hukuk güvenliği kavramı, kişilerin kendileri ile ilgili hukuk kurallarını öngörebilmelerini, kanunların geriye yürümezliğini anayasanın 73. Maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde de kıyas yasağını işaret eder.

Hak ve özgürlükleri kamu gücü tarafından ihlal olunan bireylerin Anayasa Mahkemesine başvuru hakları, 12 Eylül 2010 Referandumuyla gerçekleşen değişiklikle, Anayasanın 148'inci maddesine eklenen üç fıkra ile, Anayasada güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerden İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Türkiye'nin taraf olduğu Protokoller kapsamında olanlar yönünden, kabul edildi<sup>1</sup>. Vergi idaresi bir kamu idaresidir dolayısıyla vergilendirme sürecinde yapılacak işlemlerle hem Anayasanın ilgili maddelerinin hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin ihlali sonucu ile karşı karşıya kalabiliriz. Vergi mükelleflerinin, mükellef sıfatıyla olan haklarının, bireysel başvuru yoluyla korunması, öncelikle, Vergi İdaresinin işlem, eylem ve davranışlarından kaynaklanan ihlaller dolayısıyla sonrasında da; vergi mükelleflerinin, idari yargı yerlerinde yapılan yargılamanın adil yargılamanın gereklerine uygun olmaması sebebiyle ortaya çıkan ihlallerden korunması gerekebilmektedir<sup>2</sup>.

Vergi alanında gerek AHİM gerek de Anayasa mahkemesine yapılan başvurular mülkiyet hakkının ihlal edildiği, adil yargılanmanın yapılmadığı ve hukuki güvenlik ilkesini zedelendiği yolundadır.

1 Numaralı Ek Protokol'ün mülkiyet hakkıyla ilgili 1. maddesini, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce onaylanan haliyle şu şekildedir: "*Her hakiki veya hükmi şahıs mallarının masuniyetine riayet edilmesi hakkına maliktir. Herhangi bir kimse ancak amme menfaati icabı olarak ve kanunun derpiş eylediği şartlar ve devletler hukukunun umumi prensipleri dahilinde mülkünden mahrum edilebilir.*

*Yukarıdaki hükümler, devletlerin, emvalin umumi menfaate uygun olarak istimalini tanzim veya vergilerin veyahut da sair mükellefiyetlerin veyahut da*

<sup>1</sup> CANDAN Turgut, Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluyla Anayasa Mahkemesince Korunması, <http://turgutcandan.com/2015/11/04/vergi-mukelleflerinin-bireysel-basvuru-yoluyla-anayasa-mahkemesince-korunmasi-3/>, ET. 22.02.2016

<sup>2</sup> CANDAN Turgut, Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluyla Anayasa Mahkemesince Korunması, <http://turgutcandan.com/2015/11/04/vergi-mukelleflerinin-bireysel-basvuru-yoluyla-anayasa-mahkemesince-korunmasi-3/>, ET. 22.02.2016

*para cezalarının tahsili için zaruri gördükleri kanunları yürürlüğe koymak hususunda malik buldukları hukuka halel getirmez.”<sup>3</sup>*

İkinci paragrafta mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemenin devletlerin vergi alma noktasında yapacağı yasal düzenlemeleri engellemeyeceği ayrıca vurgulanmıştır. Ancak gerek vergi gerek de diğer alanlarda yapılacak düzenlemeler noktasında Anayasa'nın 35. Maddesinde olduğu gibi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek protokolde mülkiyet hakkı mutlak bir hak olarak düzenlenmemiş dolayısıyla sınırlandırılması noktasında kamu yararı kavramı dengeleyici bir unsur olarak vurgulanmıştır. Bir kimseyi mülkiyetinden yoksun bırakan bir tasarruf, sadece prensipte ve de fiiliyatta "kamu yararı" meşru amacını izlemekle kalmamalı, fakat aynı zamanda kullanılan araçlar ile gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi kurulmalıdır<sup>4</sup>. AİHM içtihatlarına göre mülkiyet hakkını sınırlandırmaya yönelik bir müdahalenin meşru kabul edilebilmesi için bir takım ölçütlerin esas alınması gerekmektedir. Mülkiyet hakkına müdahalenin meşru sayılabilmesi için müdahale kamu yararı amacıyla yapılmalı, ölçülü olmalı ve hukuka dayalı olmalıdır. Mahkeme'ye göre “...bireyi mülkiyet hakkından yoksun kılan önlemin yasalarla korunan kamu yararına yönelmiş olması yeterli değildir. Aynı zamanda başvuru amaç ile izlenen yöntem arasında adaletli bir dengenin kurulmuş olması gerekir.” (Ashingdane/İngiltere 1985)<sup>5</sup>

Mülkiyet hakkına müdahalenin meşru sayılması gerekli olan bir diğer unsur hukuka dayalı olma şartı AİHM içtihatlarına göre ilk incelenmesi gereken ölçüttür. Bu ölçüt sağlanmamış ise diğer ölçütler incelenmeyecek mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılabilecektir<sup>6</sup>. AİHM'ne göre

---

<sup>3</sup> Her gerçek ve tüzel kişi, maliki olduğu şeyleri barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahiptir. Kamu yararı gerektirmedikçe ve uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uyulmadıkça, hiç kimse mülkiyetinden yoksun bırakılamaz.

Ancak yukarıdaki hükümler hiç bir biçimde, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak, vergiler ile diğer harç veya cezaların ödenmesini sağlamak için Devletin gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldırmaz

<sup>4</sup> James ve Diğerleri, Birleşik Krallık, Başvuru No: 8793/79, Karar Sıra No: 107, Karar Tarih: 21.02.1986, <http://aihm.anadolu.edu.tr/aihmgooster.asp?id=479>

<sup>5</sup> DİNÇ Güney, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mülkiyet Hakkı, TBB Dergisi Sayı 51, Yıl 2004.

<sup>6</sup> Anayasa Mahkemesi İş Bankası Kararı, Başvuru No:2014/6192, Karar Tarihi:12.11.2014, RGT.21.02.2015, Sayı:29274.

müdahalenin hukuka uygun olması için, iç hukukta yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir hukuk kurallarının olması gerekmektedir<sup>7</sup>.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine göre mülkiyet hakkının korunması hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan öngörülebilirlik ilkesine anayasa mahkemesinin bireysel başvuru neticesinde vermiş oldukları kararlarda hem de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında çok sık rastlanmaktadır. Bu kararlarda öngörülebilirlik ilkesi nasıl tanımlanmış ve vergi hukukundaki yansımaları neler olacaktır konusu üzerinde durulması gerekmektedir.

### ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK KAVRAMININ BAĞLANTILI OLDUĞU PRENSİPLER

Öngörülebilirlik vergi mükellefi ya da sorumlularının vergilendirme ile ilgili yasal düzenlemeleri önceden bilmeleri ya da bilebilecek durumda olmalarıdır. Hukukî öngörülebilirlik, bireylerin hukukun gerektirdiği şeyi önceden bilmelerini ve buna göre davranışlarını düzenlemelerini sağlar<sup>8</sup>. Geleceğin kestirilebilir olması hukuksal işlemlerde tesadüf ve keyfilikğin önlenmesi hukuki güvenlik<sup>9</sup> dolayısıyla da belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesi ile sağlanır. Vergilendirme yetkisinin çerçevesinin belirlenmesinde verginin yasallığı ilkesi ile birlikte rol alacak bir prensiptir. Vergilendirme ile ilgili hususların yasa ile düzenlenmesi hukuk devletinin gereklerinin tam olarak yerine getirilmesini sağlamaz. Dolayısıyla öngörülebilirlik kavramı hem hukuka uygunluk prensibi hem de hukuki güvenlik prensibi çerçevesine dahil edilebilecek bir kavramdır. Nitekim Anayasa Mahkemesi “Murat Çevik” kararında<sup>10</sup> Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne de atıfla “*hukuka uygun*

<sup>7</sup> Hentrich/Fransa, Başvuru no:13616/88, 22.09.1994 Tarih, prg 42;Anayasa Mahkemesi İş Bankası Kararı;

<sup>8</sup> ÖZKÖK Gülriz, “Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1 Sayı 2, Yıl 2002, s. 7, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/286/2612.pdf>

<sup>9</sup> GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul:1998, s. 54.

<sup>10</sup> "Davacı adına ilköğretim okulu kantin işletme hakkını kiralaması karşılığı ödediği kira tutarı üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi tevkif edip beyan etmesi gerektiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2009/3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11'inci dönemleri için re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Adana 2. Vergi Mahkemesi 15.6.2010 gün ve E:2010/201, K:2010/1197 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının 1'inci bendi uyarınca, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu, 3-f bendinde

*olma ilkesi*”ni iç hukukun uygulanabilir hükümlerinin yeterli ölçüde ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olması şeklinde tanımlamıştır. İlgili kararlar hukuka uygun olma kavramının çerçevesine öngörülebilirliği de dahil etmiştir. Dolayısıyla devlet organları tarafından yapılan yasal düzenlemeler öngörülebilir değilse vergi mükellefleri açısından hukuka da uygun değildir. hukuk devleti ilkesi gereği olan ilke bireylerin beklenmedik müdahalelere karşı korunmasını sağlamaktadır. İlgili kararda Anayasa Mahkemesi AİHM kararlarına da atıf yaparak hukuki güvenlik ilkesini, Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı içinde zımnen mevcut bir ilke olarak belirtmiştir. Dolayısıyla öngörülebilirlik ilkesi adil yargılanma hakkının da kapsamına dahil edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin tanımına göre “*hukuki güvenlik ilkesi*”;

*“(...) bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesi, kişinin gerektiği takdirde hukuki*

---

*de, Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetler kapsamında sayıldığı, Kanunun 17'inci maddesinin 4-d bendinde ise, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükmüne yer verildiği, mülkiyeti Hazineye ait olup Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı arasında imzalanan protokoller uyarınca Milli Eğitim Bakanlığına tahsis edilmiş bulunan kantinlerin işletmesinin; Milli Eğitim Temel Kanununa göre çıkarılan yönetmelik uyarınca okulun ihtiyaçlarının karşılanması, veli ve öğretmenler arasında işbirliğinin sağlanması amacıyla kurulan ve buldukları okul bünyelerinde faaliyet gösteren okul aile birliklerine bırakıldığı ancak, okul aile birliklerinin, kantinleri bizzat kendilerinin işletmediği, ticari faaliyete konu mal alış ve satış işlemlerinde bulunmadığı, sadece kendilerine tahsis edilen kantinlerin mülkiyetiyle birlikte işletme hakkını üçüncü kişilere kiraya vererek kira geliri elde ettiklerinin anlaşıldığı, okul aile birliklerinin yürütmekte oldukları işlev ve birliğin amacı dikkate alındığında yapılan kiralama işleminin bu haliyle ticari kar maksadıyla yapılan bir işletmecilik ve birliğin de iktisadi işletme olduğundan söz edilemeyeceğinden kantin kiralama işlemi karşılığında yapılan ödemelerin katma değer vergisine tabi olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare tarafından, okul aile birliklerinin gerçek usulde vergi mükellefiyeti olmadığından katma değer vergisinin davacı tarafından tevkif edilmesi gerektiği, ilgili sirkülerle de bu hususlara açıklık getirildiği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.*

*.Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 08.11.2012 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.” . Danıştay Üçüncü Dairesinin 8/11/2012 tarih ve E.2010/5179, K.2012/3579kararı*

**MURAT ÇEVİK BAŞVURUSU**, Başvuru Numarası: 2013/3245, Karar Tarihi: 11/12/2014  
R.G. Tarih-Sayı : 12/5/2015-29353

*yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul düzeyde öngörmesi ”dir.*

Öngörülebilirlik kavramının bağlantılı olduğu bir diğer ilke Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp, davranışlarını düzenleyebilir. Anayasa Mahkemesi, anılan Kararı'nda hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan "belirlilik" ilkesini, "Belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların İdare'ye hangi müdahale yetkisi doğurduğunu, Kanun'dan öğrenebilme imkânına sahip olmak" şeklinde tanımlamaktadır.

Hukuk güvenliği, kuralların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de kanuni düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Anayasa mahkemesi kararlarına göre "bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesi, kişinin gerektiği takdirde hukuki yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul bir düzeyde öngörebilmesi gerekmektedir". Hukuk devletinin en temel özelliklerinden birisi devletin hukuk kuralları ile bağlı olmasıdır. Ancak hukuk kuralları ile bağlılık kavramı beraberinde birçok sonucu getiren geniş bir kavramdır. Verginin yasallığı, hukuki güvenlik, belirlilik, öngörülebilirlik ve adil yargılanma kavramları birlikte değerlendirildiğinde şu sonuca ulaşılmaktadır:

- Hukuk kuralları, kişiler vergiye tabi bir işlem yapmadan önce bilinebiliyor olmalıdır. Dolayısıyla kişi kendisi ile ilgili yasal düzenlemeleri doğuracağı tüm sonuçlarıyla birlikte önceden bilebilmelidir.
- Hukuk kuralları kavramının kapsamına sadece kanunlar girmemektedir. Dolayısıyla idarenin ve yargının anlayışı zaman içerisinde değişecekse bu değişikliğin ilgiler tarafından önceden öngörülebilir olması gerekmektedir.

## ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK KAVRAMININ KARARLAR ÇERÇEVESİNDE TANIMLANMASI

Hukuk devletinde var olması gereken Hukuki güvenlik ilkesinin bir yansıması olarak ortaya çıkan öngörülebilirlik kavramı kişinin kendisi ile ilgili yasal düzenlemeleri önceden bilmesini dolayısıyla da nasıl bir hukuki muamele karşınında kalacaklarını tahmin edebilmesi sonucunu doğurur. Birey, yasadan belirli bir kesinlik içinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın sonucun bağlandığı bunların devlete ait hangi müdahale yetkisini doğurduğunun anlaşılabilmesi durumunda ancak kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışını buna göre şekillendirir<sup>11</sup>.

Öngörülebilirlik ilkesi bireyin hangi hukuk kuralları ile bağlı olduğunu ve devletin müdahalesinin sınırlarının bilmesi sonucunu doğurur. Ancak hukuk kurallarından neyi anlamamız gerektiği hususu irdelenmesi gereken bir konudur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi hukuk terimini çok geniş yorumlamıştır. Kararlarda hukuk kelimesinin şekli değil aynı zamanda maddi bir boyutunun da olduğu belirtildikten sonra Mahkeme hukuk kavramının içinde, yasalardan daha alt düzeydeki kararnameleri ve parlamento tarafından kendilerine tanınan bağımsız kural koyma yetkilerine dayanarak meslek örgütlerince çıkarılan kuralları da kapsayan yazılı hukuk hatta örf ve adet kuralları gibi yazılı olmayan kuralları da dahil etmiştir<sup>12</sup>. Kararlar incelendiğinde görülmektedir ki gerek anayasa mahkemesi gerek de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi öngörülebilirlik kavramını geniş yorumlamıştır<sup>13</sup>. Bu çerçevede hukuk kurallarının sadece şekli boyutu esas alınmayacak, idarenin ve yargı organlarının bir kuralı uygulayış tarzı, yargıçlar tarafından oluşturulan içtihatlar da hukuk kuralları kapsamında değerlendirilecektir. Söz konusu düzenlemelerin hukuk kuralı bağlamında değerlendirilebilmesi için yazılı olması şartı da aranmamaktadır.

Temel sorunumuz olan hukuk kurallarının kapsama alanını belirledikten sonra öngörülebilirlik kavramının kapsamını belirlememiz gerekecektir. AİHS kuralları çerçevesinde bir kimsenin, mevcut şartlar çerçevesinde ve

<sup>11</sup> CAN, Ömer, Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış, AÜEHFD, C IX,S.1-2, Yıl 2005, s. 93.

<sup>12</sup> 29.06.2004 tarihli Leyla Şahin Türkiye Kararı, Başvuru No:44774/98, parag 77; 18.06.1971 tarihli De Wilde, Ooms ve Versyp – Belçika kararı, parag. 93; 25.03.1985 tarihli Bartold – Almanya kararı, parag. 46;Malonei /İngiltere, B No: 8691/79, T:02.08.1984. <http://hudoc.echr.coe.int/> ; [aihm.anadolu.edu.tr/](http://aihm.anadolu.edu.tr/)

<sup>13</sup> 26.04.1979 tarihli Sunday Times – Birleşik Krallık kararı (no. 1), parag. 47; 24.02.1994 tarihli Cadado Coca – İspanya kararı, parag. 43, <http://hudoc.echr.coe.int/> ; [aihm.anadolu.edu.tr/](http://aihm.anadolu.edu.tr/)



gerekirse uygun bir tavsiyeyle, belirli bir fiilin sonuçlarını makul ölçüde öngörebilmesini temin edecek şekilde, hukuksal açıdan kesinliğin yeterince sağlanmasını gerektirmektedir<sup>14</sup>. Öngörülebilirlik kavramının kapsamı, kuralın içeriği, kapsamı uygulanacak kişilerin sayısı ve statüsüne bağlıdır<sup>15</sup>. Bir yasa kuralı için birden fazla yorumunun yapılabilmesi tek başına kuralın Sözleşmenin aradığı anlamda “öngörülebilirlik” şartını karşılamada başarısız olduğu anlamına gelmez<sup>16</sup>. Serkov Ukrayna kararında davada başvuruçunun gümrük idaresinin işlemine karşı davası, mahkemelerin başvuruçunun yaptığı ithalatın KDV istisnasına tabi olmadığı değerlendirilmesi nedeniyle reddedildi. Ancak, KDV istisnasının kapsamını belirleyen yasal düzenlemeler ulusal mahkemeler tarafından farklı yorumlamalara maruz kaldılar. 15 Ocak 2003 tarihinde Yüksek Mahkeme KDV istisnasının tek (bileşik) vergi mükellefine yapılan ithalata uygulanacağı yönünde karar vermiş, (bkz. yukarıda25.paragraf) ancak daha sonra, 23 Aralık 2003 tarihli kararında Yüksek Mahkeme tam aksi doğrultuda karar vermiş, KDV istisnasının söz konusu mükelleflerce yapılan ithalat işlemlerinde uygulanmayacağına hükmetmiştir. Bu karar, başvuruçunun mal ithalatı yaptığı tarih olan Haziran 2004’te yayınlanmış ve emsal karar olarak resmen tavsiye edilmiştir. Başvuruçucu, ticari faaliyetlerinin belirli bir anında ithalat işlemlerinin tabi olduğu vergilendirme rejimi hakkındaki yorumun büyük ölçüde değiştiğinin fark etmek zorunda bırakılmıştır<sup>17</sup>.İlgili kararda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, mahkemenin güncellik ve etkinlik sağlamak adına kanunların yorumlanması noktasında değişikliğe gidebileceğini ancak uyumsuzluğu çözme konusunda emsal yorumun değişmesi için geçerli bir neden olması gerektiğini belirtmiştir. Eğer yerel mahkeme emsal kararın değişikliği konusunda geçerli bir gerekçe sunamaz ise öngörülebilirlik ilkesi ihlal edilmektedir. Mahkeme Erol Uçar Türkiye kararında olduğu gibi iki ihtilaf hakkındaki farklı uygulamanın ihtilaf konusu olaylardaki koşulların

<sup>14</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Madde Rehberi, Özgürlük ve Güvenlik Hakkı 2102, s. 10.

<sup>15</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire Serkov-Ukrayna Davası (Başvuru No: 39766/05) K.T.: 7 Haziran 2011 - Çeviren: Arş.Gör. Ercan SARICAOĞLU Küresel Bakış, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, Ekim 2011, s. 140

<sup>16</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire Serkov-Ukrayna Davası (Başvuru No: 39766/05) K.T.: 7 Haziran 2011 - Çeviren: Arş.Gör. Ercan SARICAOĞLU, s. 140

<sup>17</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire Serkov-Ukrayna Davası (Başvuru No: 39766/05) K.T.: 7 Haziran 2011 - Çeviren: Arş.Gör. Ercan SARICAOĞLU, s. 141

farklılığı nedeniyle haklı gösterilmesi durumunda içtihat farklılığı olarak değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir<sup>18</sup>.

Yargıçlar önlerine gelen uyuşmazlıkları Anayasanın ilgili hükümleri gereği çözmek zorundadırlar ve bu gereklilik nedeniyle konu ile ilgili yasal düzenlemeleri yorumlarlar İhtilaf konusu davalardaki uyuşmazlıkların veya olayların birbirinden farklılık göstermesi, iki karardaki farklılaşan değerlendirmeleri haklı gösterir ve aynı konuda verilmiş çelişen hükümlerden bahsedilemez<sup>19</sup>

Avrupa insan hakları mahkemesi kararlarında da “kendi bölgelerinde yetki sahibi olan mahkemelerden oluşan bir hukuk düzeninde çelişkili kararlar bulunması ihtimalinin doğal olduğunu ifade edilmiştir.<sup>20</sup>” Dolayısıyla farklı mahkemelerin ya da aynı mahkemelerin benzer konularda şartların farklılığı nedeniyle ayrı yorumlar yapması ve karar vermesi öngörülebilirlik ilkesinin ihlali, anlamına gelmeyecektir.

Bu husus Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararında şu şekilde ifade edilmiştir “ *bir yasa hükmü ne kadar açık bir şekilde yazılmış olursa olsun, yasanın uygulanması kaçınılmaz bir şekilde yargısal yorumu gerektireceği akılda tutulmalıdır; çünkü her zaman tereddütlü noktaların açıklığa kavuşturulması ve yasanın özel durumlara uyarlanması ihtiyacı mevcut olacaktır. Bıçak sırtı olaylarla ilgili tereddütlü bir alan kendiliğinden, bir yasa hükmününün uygulanışını önceden görülemez hale getirmedeği gibi, böyle bir hükmün sırf birden fazla şekilde yorumlanabilmesi de bu hükmün Sözleşme bakımından “önceden görülebilirlik” koşulunu karşılayamadığı anlamına gelmez. Mahkemelere verilen yargılama yetkisinin rolü, günlük pratikteki değişiklikleri dikkate alarak, böyle yorumdan kaynaklanan tereddütleri dağıtmaktır*”<sup>21</sup>. Necdet-Perihan Şahin Türkiye kararında İchtihatlarda tutarlılığı sağlamak bazı durumlarda zaman alabilir ve bu nedenle çatışan içtihatların bir dönem mevcut olmasına, yasal kesinliğe zarar vermediği sürece hoşgörü gösterilebilir ifadesine yer verilmiştir. Bu çerçevede hukuki

<sup>18</sup> Erol Uçar Davası, Türkiye, no 12960/05, 29 Eylül 2009, [aihm.anadolu.edu.tr/](http://aihm.anadolu.edu.tr/)

<sup>19</sup> TC. Aym, Türkan Bal Başvurusu, (Başvuru Numarası: 2013/6932), Karar Tarihi: 6/1/2015, R.G. Tarih-Sayı: 9/5/2015-29350, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content>

<sup>20</sup> *Santos Pinto/Portekiz*, B. No: 39005/04, 20/5/2008, § 41; *Gregório de Andrade/Portekiz*, B. No: 41537/02, 14 /11/2006, § 36 ; *Gregório de Andrade/Portekiz*,(Murat Çevik Kararından alınmıştır.)

<sup>21</sup> Gorzelik ve Diğerleri kararı, parag. 65, 10.11.2005 Leyla Şahin kararı, <http://aihm.anadolu.edu.tr/>, ET. 19.01.2016

güvenlik ilkesi içtihatların değişmezliği gibi bir sonuç ortaya çıkarmamakta ve iki ayrı ve özerk mahkemenin aynı hukuki metin hakkında birbirinden farklı iki yorum yapmış olması tek başına hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır<sup>22</sup>. Dolayısıyla açık bir ihlal yok ise AİHM ülkelerin iç hukuku yorumlama şekline hiçbir şekilde müdahale etmemektedir. AİHM, bu konuda hüküm verirken değerlendirmesinin dayandığı kriterleri de açıklamıştır. Söz konusu kriterler yüksek mahkemenin içtihadında "derin ve süregelen farklılıklar" olup olmadığı, iç hukukta bu tutarsızlıkların üstesinden gelmek için bir mekanizma bulunup bulunmadığı, bu mekanizmanın uygulanıp uygulanmadığı ve uygulandı ise ne ile sonuçlandırıldığının tespitine dayanmaktadır<sup>23</sup>.

Mahkeme aynı zamanda bir konu ile ilgili ortaya çıkan farklı yorumları da ilgili yasal düzenlemelerinin uygunsuz olmasına ve açık olmamasına bağlamıştır. Mahkemelerin aynı ya da benzer uyuşmazlıklar ile ilgili farklı yorumları olabilir ancak bu farklılığın hukuk kurallarının niteliğinden kaynaklanmaması gerekmektedir. Dolayısıyla açık olmayan, yoruma müsait, belirsiz yasal düzenlemeler öngörülebilirlik ilkesini zedelemektedir. Bu karar vergi hukukuna ilişkin yasal düzenlemelerin çoğu zaman hukukçular tarafından bile anlaşılabilmesi hususunu da tartışmamız gerektiğini göstermektedir. Maliye Bakanlığı tebliğlerle uygulamalara açıklık getirmeye çalışmakta ancak, çoğu zaman tebliğler ile yargı kararlarını da uyuşmadığını görmekteyiz. Avrupa İnsan Hakları mahkemesi yorum farklılıklarının yasaların belirsizliğine bağlamaktadır. Eğer mükellef hak ve borçlarına ilişkin düzenlemeler açık değil ve birden fazla yorum var ise mükellefin lehine olan uygulanmalıdır<sup>24</sup>. Ancak Anayasa Mahkemesi kararları ve AİHM kararlarında öngörülebilirliğin mutlak bir ölçüde olması gerektiği belirtmiştir. Kanunun açıklığı arzu edilir bir durum olmakla birlikte bazen aşırı bir katılığı da beraberinde getirebilir. Oysa hukukun ortaya çıkan değişikliklere

<sup>22</sup> *Unédic/Fransa*, B. No: 20153/04, 18/12/2008; AİHM Necdet Şahin ve Perihan Şahin-TÜRKİYE DAVASI, Başvuru no. 13279/05, STRAZBURG, 20 Ekim 2011, <http://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=79&t=6460>

<sup>23</sup> *Iordan Iordanov vd. - Bulgaristan*, no. 23530/02; *Zielinski ve Pradal ve Gonzalez vd. - Fransa [BD]*, no. 24846/94 ve 34165/96 ila 34173/96; *Paduraru - Romanya*, no. 63252/00; *Beian - Romanya* (no. 1; *Büyük Daire, Nejdet Şahin Ve Perihan Şahin - Türkiye Davası*, Başvuru No. 13279/05, Karar Strazburg, 20 Ekim 2011, <http://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=79&t=6460>

<sup>24</sup> *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire Serkov-Ukrayna Davası* (Başvuru No: 39766/05) K.T.: 7 Haziran 2011 - Çeviren: Arş.Gör. Ercan SARICAOĞLU, s. 142

uyarlanabilmesi gerekmektedir. Birçok kanun, işin doğası gereği, yorumlanması ve uygulanması pratik gerçekliğe bağlı olan yoruma açık formüllerdir<sup>25</sup>. AİHM'e göre, öngörülebilirlik kavramının kapsamı, kuralın anlamı, uygulanacak kişilerin sayısı ve statüsüne bağlı olup, yasa kuralına yönelik olarak birden fazla yorumunun yapılabilir olması tek başına kuralın AİHS'in aradığı anlamda "öngörülebilirlik" şartını karşılamada başarısız olduğu anlamına gelmez<sup>26</sup>. Bu husus Türkiye Gemici davası kararında şu şekilde ifade edilmiştir;

*AİHS'nin 10/2 maddesi uyarınca, ancak vatandaşa davranışını düzenleme imkanı tanımak amacıyla yeterli açıklıkla düzenlenmiş bir kural kanun olarak kabuledilebilir; vatandaş gerektiğinde uzman görüşü alarak, dava koşullarında belirli bir eylemin yol açabileceği sonuçları makul bir ölçüde öngörebilmelidir. Sonuçların nihai bir kesinlikle öngörülmesi gerekmez. Kesinlik, istenen bir durum olsa da, bazen aşırı katıcılığı da beraberinde getirebilir; oysa hukukun farklı durumlara adapte olmayı bilmelidir. Bu nedenle çok sayıda yasa, eşyanın tabiatı gereği, günün şartlarına göre yorumlanabilmelerine ve uygulanmalarına imkân tanımak üzere az çok muğlak hükümler içermektedir<sup>27</sup>*

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde verilen Avrupa insan Hakları Mahkemesi kararları henüz çok yeni olan Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru neticesinde verilen kararlara da yansımıştır. İlgili kararlarda Anayasa Mahkemesi sadece hukuk kurallarının ve devletin müdahalesinin sınırlarının bilinmesini yeterli görmemiştir. Murat Çevik kararında, Anayasa mahkemesi AİHM kararlarına da atıf yaparak "Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği ve yine Anayasa'nın 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hüküm altına alınacağını belirttikten sonra (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesi mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararıyla, yasada öngörülen koşullarla yapılabileceğini hükmünü diğer ifadeyle hukukiliği geniş

<sup>25</sup> Murat Çevik Kararı.

<sup>26</sup> *Gorzelik ve Diğerleri/Polonya*, B. No: 44158/98, 17/2/2004, § 65; *Tudor Tudor/Romanya*, B. No: 21911/03, 24/3/2009, §§ 29-30, *Ştefănică ve Diğerleri/Romanya*, B. No: 38155/02, 2/11/2010, §§ 36-37. Murat Çevik Kararı.

<sup>27</sup> Fransa aleyhine Editions Plon davası, no 58148/00, prg. 26, CEDH 2004 IV. AİHM Gemici -Türkiye Davası, Başvuru No: 25471/02, Karar Tarihi:2 Aralık 2008 <http://www.kararara.com/aihm/turkce2/aihm10892.htm>;

yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul etmiştir.”

Anayasa Mahkemesi kararı değerlendirildiğinde istikrar kazanmış (müstakar) yargı kararlarının da artık kişiler bakımından bir “öngörülebilirlik” yarattığı ve ileride bunlara aykırılık teşkil edecek yargı kararlarının ilgililer bakımından hak ihlali oluşturabileceği anlaşıyor.

Murat Çevik kararında başvuru benzer davalarda farklı kararlar verildiğini belirtmiş konu ile ilgili dava dosyasına da emsal kararları sunmuştur. Tüzel kişiliği olmayan Okul aile birliğinin iktisadi işletme olmadığını dolayısıyla da, okul aile birlikleri tarafından 3. kişilerle gayrimenkul kira sözleşmesi yapıldığının kabul edilmesi halinde, kiralanan yer KDV istisnasına tabi olacağını belirtmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus somut olaydaki şartların farklı olup olmadığıdır. Ancak, aynı hususta daha önce çıkan kararlardan farklı bir hüküm kurulması halinde, mahkemelerce, bu farklılaşmaya ilişkin makul bir açıklama getirilmesi gerekmektedir<sup>28</sup>. Şartlar aynı, farklı karar verilebilmesi için mahkemenin haklı

<sup>28</sup> AİHM, *Stoilkovska/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, B. No: 29784/07, 18/7/2013, § 49; ; AİHM Necdet Şahin ve Perihan Şahin- Türkiye Davası, Başvuru no. 13279/05, Strazburg,

“Yargısal kararlardaki değişiklikler, hukukun dinamizmini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtmaları yönüyle olumludur. Ancak, uygulamadaki birlikteliği sağlamaları beklenen yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin ya da farklı yargı kollarına ait mahkemelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşmalarının, bir kararın belirli bir daireye ya da farklı yargı koluna düştüğü takdirde onanacağı veya olumlu neticeleneceği, başka bir daire tarafından ele alındığı takdirde bozulacağı veya olumsuz neticeleneceği gibi birbirine zıt sonuçların ortaya çıkma beklentisinin, hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı olduğu açıktır. Ayrıca, böyle bir algının toplumda yerleşmesi halinde, bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güven zarar görebilir.

..... somut olayda, aynı duruma ilişkin farklı yargı kollarına bağlı mahkemelerde açılan davalarda farklı hukuki sonuçlara ulaşıldığı açık olup, uygulamada bu tür ihlalleri ortadan kaldıracak mekanizmaların bulunduğu, ancak yetersiz kaldığı ve etkili bir çözüm sunmadığı görülmektedir. Örneğin, aynı yargı kolundaki mahkemeler arasında var olan içtihat farklılığını giderecek “*ıçtihadı birleştirme kararı*” yöntemi ile farklı yargı kolları arasındaki görev ve hüküm uyumsuzluğunu giderecek “*Uyuşmazlık Mahkemesi*”ne başvuru sistemi gibi yolların bulunduğu, fakat somut olay açısından gerek pratikte gerekse mevzuattan kaynaklı nedenlerle bu mekanizmaların işletilemediği anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle, mevcut yapısal mekanizmanın işletilmesindeki eksiklikle birlikte ele alındığında, aynı olaya ilişkin olarak farklı yargı kollarına ait mahkemelerce farklı kararlar verilmiş olmasının, başvuruçuların açtığı davanın görülmesi bakımından hukuki belirsizliğe ve güvensizliğe neden olduğu ve başvuruçular açısından öngörülemez bulunduğu sonucuna

bir gerekçesi yok ise bu durumda öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edildiğini ileri sürmek mümkün olacaktır. Nitekim Murat Çevik kararında haklı bir gerekçe göstermeden aynı konuya ilişkin Danıştay ilgili dairelerinin istikrar kazanmış kararları dikkate alınmadan aksi yönde bir karar verilmiştir. Başvurucunun, okul aile birliğinden kantin kiralaması işlemi nedeniyle KDV tarhiyatı yapılması üzerine tarhiyatın kaldırılması istemiyle açtığı davada Danıştayın KDV'den kaynaklı uyuşmazlıkları çözmekle görevli dairelerinin konu hakkında verdiği kararlardan hareketle okul aile birliklerinden kiralanen kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasının ve KDV mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğu, emsal karar değişikliğinin öngörülemez olduğu Anayasanın 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna varılmıştır.

Anayasa Mahkemesini Vergi hukuku bağlamından öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edildiğine ilişkin bir diğer kararı İş Bankası kararıdır.

Türkiye İş Bankası A.Ş. çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak amacıyla kurulan Türkiye İş Bankası AŞ. Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfı'na şubeler itibariyle yapılan katkı payı ödemelerinin yapılan bir vergi incelemesi sırasında ücret esasında vergilendirilmesi ve dolayısıyla gelir vergisi stopajına ve damga vergisine tabi tutulması gerektiği iddiasıyla 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 dönemleri için inceleme raporları düzenlenmiştir. Ayrıca vergi incelemesi sonunda vergi ziyayı cezası da kesilmiştir.

Vergi tekniği raporunda “ *Munzam Sandık Vakfının 506 Sayılı Kanununun 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 bu nedenle de 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*

---

varılmakla, başvuru Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir” An. Mah., Ahmet Saygılı - Şefika Saygılı, Başvuru Numarası: 2013/135,

Karar Tarihi: 21/1/2015 R.G. Tarih- Sayı: 3/6/2015-29375.  
<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/b7dfd2c5-7108-4c2a-8c50-2d2ac43442c9?wordsOnly=False>

“...iki ihtilaf hakkındaki farklı uygulamaların, ihtilaf konusu olaylardaki koşulların farklılığı nedeniyle haklı gösterilmesi durumunda, içtihat farklılığı olarak değerlendirilemeyeceğini ..... *Erol Uçar/Türkiye*, B. No: 12960/05, 29/9/2009

*finanse edildiği bu yönüyle banka katkı payının işçilere sağlanan menfaatlere ilişkin işveren payı olarak algılanması gerektiği..., banka katkı payı ödemelerinden esas yarralananın çalışanlar olduğu munzam sandığın sadece buna aracılık ettiği gerekçesiyle ücret mahiyetinde olduğu” ifade edilmiştir<sup>29</sup>.*

İş bankası AŞ'nın Anayasa Mahkemesine yapmış olduğu bireysel başvuru neticesinde Anayasa Mahkemesi “Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin meşruiyetinin sorgulanabilmesi için kanun tarafında öngörülmüş olma ölçütünün alt ölçütleri olan ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik ölçütlerinin sağlanıp sağlanmadığının başka bir ifade ile yasal dayanağın mülkiyet hakkı sahibi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olup olmadığının ve hak sahibini hukuki güvenliğinin sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi gerektiğini” belirtmiştir<sup>30</sup>. Nihayetinde de Anayasa Mahkemesi verginin yasallığı ilkesi gereği kanuni düzeyde öngörülebilirliğin sağlanmadığı gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin İş Bankası kararında şu sonuçlara ulaşılabilir:

- Verginin yasallığı ilkesi gereği vergiye ilişkin esaslı unsurların kanunla düzenlenmesi gerekir Ancak bu husus yeterli olmayıp somut olay açısından öngörülebilirlik koşulunun yoruma ihtiyaç olmaksızın sağlanması gerekir. Banka tarafından ödenen katkı payında menfaatin çalışanlarca ne zaman elde edildiği hususu kanun hükümlerinde açık ve net düzenlenmemiştir. Bu bağlamda öngörülebilirlik ilkesi ihlal edilmiştir
- Söz konusu ödemelerin ücret olarak vergilendirilemeyeceğine ilişkin özelgeler mevcuttur. Her ne kadar özelgenin bağlayıcılığı subjektif olsa da mükelleflerin algısını etkiliyor ise bu bağlamda da öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edilip edilmediğini araştırma gerekecektir. Anayasa Mahkemesinin ilgili kararları ile özelgelerin vergi hukukundaki mahiyeti değişecektir.

---

<sup>29</sup> 23.11.2012 tarih ve 2012-B-585/8 Sayılı Vergi Tekniği Raporu; Anayasa Mahkemesi İş Bankası Kararı.

<sup>30</sup> Anayasa Mahkemesi İş Bankası Kararı.

## ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK KAVRAMININ VERGİ HUKUKUNUN- DAKİ YANSIMALARI

Vergi hukukunun kaynakları çeşitli açılardan tasnif edilmiştir. Niteliklerine göre pozitif hukukun kaynakları emredici ve bağlayıcı olmaları açısından asli kaynaklar, asli kaynaklarla yer alan konuların açıklanması ve netlik kazanması için tali başka bir ifade ile bağlayıcı olmayan kaynaklar olmak üzere ikili bir ayrıma tabidir. Bağlayıcı olup olmamalarına göre yapılan ayrımda anayasa, kanun, uluslar arası sözleşmeler, kanun hükmünde kararnameler, tüzükler, yönetmelikler, bakanlar kurulu kararları, genel tebliğler ve içtihadı birleştirme kararları asli nitelikteki kaynaklardır. Sirkülerler, özelgeler, yargı kararları ve bilimsel içtihatlar ve genel düzenlemeler içermeyen sadece uygulamada yeknesaklığı sağlama amacı olan, kanunları açıklamaya çalışan tebliğler bağlayıcı olmayan tali kaynaklardır.

Öngörülebilirlik ilkesinin sağlanabilmesi için vergi hukukunun bağlayıcı nitelikte olan kaynaklarının ve mükelleflerinin öngörülebilirlik bağlamında algısını etkileyen özelge yargı kararı gibi bağlayıcı olmayan ikincil kaynaklarında mutlaka ilgililer açısından ulaşılabilir olması gerekir. Vergiyle ilgili düzenlemeler Resmî Gazete’de yayınlanır. Özellikle vergi yasalarındaki değişiklikleri güncel olarak resmi gazeteden takip edebilmemiz mümkündür. Ancak gerek anayasa mahkemesi gerek de AİHM sadece şekli değil maddi boyutunu da dikkate hukuk kelimesini çok geniş yorumlamış, yasalardan daha alt düzeydeki kararnameleri ve parlamento tarafından kendilerine tanınan bağımsız kural koyma yetkilerine dayanarak meslek örgütlerince çıkarılan kuralları da kapsayan yazılı hukuk ve yazılı olmayan kuralları da dahil etmiştir. Dolayısıyla vergi hukukunun bağlayıcı olmayan tali kaynaklarından olan yargı içtihatları da hukuk kavramının içerisine de dâhil edilmiştir. Bu çerçevede öngörülebilirlik prensibinin sağlanabilmesi için ilgilerin hem AİHM kararlarında hem de Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuk kuralları çerçevesinde değerlendirilen bu kaynaklara kolayca ulaşabilmesi gerekir. Murat Çevik anayasa mahkemesi kararı emsal kararı da bağlayıcı kararlar statüsüne ulaştırmıştır. Bu bağlamda emsal nitelikteki kararların da ilgililer açısından ulaşılabilir olması gerekmektedir. Mahkemeler emsal nitelikteki kararların aksi yönünde bir karar verecek ise bunu mutlaka geçerli bir temele dayandırmak zorundadır. Aksi takdirde öngörülebilirlik prensibi sağlanamayacaktır. İş Bankası Aş kararında ise algıyı etkilediği için özelgeye öngörülebilirlik bağlamında farklı bir anlam yüklenmiştir.



Bir diğer husus da ilgililer açısından söz konusu kaynakların anlaşılabilir olmasıdır ki aksi takdir de öngörülebilirlik prensibi ihlal edilmiş olur. Eğer ilgililer vergi hukuku kaynaklarını okuduğunda ya da bir uzman yardımı ile kolayca anlayabiliyor ise bu şartın yerine geldiğini söyleyebiliriz. Öngörülebilirliği sağlamak için Maliye Bakanlığı anlaşılması zor tartışmalı olan yasal metinlerle ilgili genel tebliğler ve sirkülerler yayınlamaktadır. 15/08/2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri /49 VUK md 339 üzerindeki tartışmaları sona erdirmiş tekerrür hükmünü örnekleri ile birlikte bir vergi mükellefinin de anlayabileceği şekilde açıklığa kavuşturmuştur. Ancak vergi yasalarında bu bağlamda öngörülebilirlik ilkesini gerçekleştirmek çok kolay değildir. Bir vergi mükellefi ya da ilgilinin kendisi ile ilgili yasal düzenlemeleri uzman yardımı olmadan anlaması ve sonuç çıkarması çoğunlukla mümkün değildir. Zaman zaman bazı yasal düzenlemelerdeki karmaşanın uzman yardımı ile bile anlaşılması zordur. Örneğin 6455 Sayılı Kanununun 1. maddesiyle eklenen madde 153/A<sup>31</sup> teminat uygulaması bu düzenlemelerden biridir. İlgili yasal düzenleme kullanılan dil ve anlatım nedeniyle anlaşılabilir bir metin değildir. Yapılan düzenleme ile temel olarak, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenlerin yeniden mükellefiyet tesis ettirme talebiyle vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, aynı kanun dışı fiilleri işlemek suretiyle tafisi güç zarar vermelerine engel olmak ve kamu yararını korumaya yönelik bir takım idari tedbirler ihdas edilmesi hedeflenmekte olup bu kişilerin yeniden işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde adlarına mükellefiyet tesis edilebilmesi için idareye teminat göstermeleri istenilecektir<sup>32</sup>.

VUK Md. 153/A'ya göre “Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hallerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi halinde; dördüncü fıkrada sayılan hallerde ise teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade edilir.” Söz konusu yasal düzenleme okunduğunda kolayca anlaşılıp

<sup>31</sup> 6455 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RGT: 11/4/2013, RGS: 28615

<sup>32</sup> TBMM 24. Yasama Dönemi 3. Yasama Yılı, 6455 Sayılı kanun gerekçesi.

yorumlanabilecek bir anlatıma sahip değildir. Dolayısıyla öngörülebilirlik prensibinin bu düzenlemede ihlal edildiğini söyleyebiliriz.

Öngörülebilirlik ilkesinin doğrudan bağlantılı olduğu diğer bir husus VUK ‘da yer alan yanılma ve görüş değişikliği başlıklı md. 369’ dur. İlgili düzenleme şu şekildedir;

*“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.*

*Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”*

Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşlere özelge denir. İlgili yasal düzenlemeye göre yetkili makamların mükellefin kendine yazı ile yanlış izahat vermeleri ve mükellefin bu izahat çerçevesinde işlem yapması halinde mükellefe ceza kesilmeyecek gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Bu korumadan yararlanmak için özelgelerin yetkili makamlar tarafından mükellefin kendisine verilmiş olması gerekmektedir.

Özelgelerin bir kısmı Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanmakta tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler şeklinde yayınlanmadığı sürece de diğer mükellefler açısından bağlayıcılık özelliğine sahip değildir. Ancak özelgeler 425 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>33</sup> vergi incelemesi yapacaklar açısından dolaylı olarak da mükellefler açısından kişiye özel olma vasfı aranmadan bağlayıcılık özelliği kazanmıştır. İlgili tebliğe göre “*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu*

<sup>33</sup> 425 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 28600, Resmi Gazete Tarihi: 27/03/2013, <http://www.gib.gov.tr/node/87392>, ET. 25.01.2016.

*düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edeceklerdir<sup>34</sup>.”*

İlgili düzenleme gereği rapor değerlendirme komisyonları, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da arayacaklardır. Bu kistas uygulanırken de özelgenin mükellefe özel verilmiş olup olmamasına bakılmayacaktır. Bir özeltede belirtilen görüş aynı durumda olan tüm mükellefleri vergilendirme açısından uygulama alanı bulacaktır. Dolayısıyla vergilendirme ile ilgili güncel özeltelerin mükellefler açısından ulaşılabilir olması gerekmektedir ki öngörülebilirlik sağlanmış olsun. Hukuk devleti olma ilkesinin gereği Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergilendirme ile ilgili özelteleri en azından resmi internet sitesinde ilan etmesi gerekmektedir. Komisyonunun dikkate alacağı özeltelerin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği belirtildiği içinde ilan edilen özeltelerin en yeni tarihli özelge olmasına da dikkat edilecektir. Ancak bir özeltenin sadece internette yayınlanması ile mükelleflerin bilgisine sunulmuş olduğu dolayısıyla da öngörülebilirlik sağlanıp sağlanmadığı da tartışılabilir bir husustur.

VUK md 369 'da yer diğer bir husus bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmesi halinde eski içtihadı göre işlem yapan vergi mükellefine ceza verilemeyecektir. İlgili hüküm öngörülebilirlik sağlayamayan içtihat değişikliği nedeniyle mükellefin ceza almasının önüne geçmiştir. Yasa koyucu bu düzenleme ile hukuk devletinin gereği olan öngörülebilirlik prensibini cezalar açısından gerçekleştirmiştir. Ancak öngörülebilirlik prensibinin çerçevesine sadece vergi kanunlarında yer alan cezalar değil aynı zamanda vergilendirme sürecinde (tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil) yer alan mükellefi etkileyecek tüm hususlar girmektedir.

## SONUÇ

Hukuk devleti olma ilkesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkan öngörülebilirlik prensibi aynı zamanda hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerinin yansımasıdır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gereği

---

<sup>34</sup> 425 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

vergileendirme açısından aynı zamanda mülkiyet hakkı çerçevesinde de ele alınabilecek bir kavramdır.

Öngörülebilirlik kişilerin kendileri ile yasal düzenlemeleri ve bunların sonuçlarını önceden bilmeleri sonucunu doğurur. Bu sayede kişiler her türlü faaliyetlerini hukuki güvenlik içinde düzenleyebileceklerdir. Anayasamızın 73. Maddesinde yer alan verginin yasallığı ilkesi gereği vergi hukukunda esasa ilişkin her türlü konu yasa ile düzenlenecektir. Bu husus vergi mükelleflerine üst düzey bir koruma alanı dolayısıyla hukuki güvenlik sağlamıştır. Yasalarımızın da resmi gazetede ilan edilmesi ilgililer açısından öngörülebilirliği sağlamıştır. Ancak gerek AHİM kararları gerek de son zamanlarda sayısı az olmakla beraber vergi hukuk alanındaki Anayasa Mahkemesi kararları hukuk kurallarının kapsamını genişletmiş bu durum öngörülebilirlik kavramına bakış açısını da değiştirmiştir. İlgili kararlar çerçevesinde devletin vergi alanında yaptığı müdahaleler mülkiyet hakkına müdahale olarak kabul edilmiş ve bu müdahalenin meşruiyeti için hukuka uygun olma kriteri esas alınmıştır. Anayasa mahkemesi ve AHİM kararlarında “*hukuka uygun olma*” iç hukukun uygulanabilir hükümlerinin yeterli ölçüde ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olması şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla devlet organları tarafından yapılan yasal düzenlemeler öngörülebilir değilse vergi mükellefleri açısından hukuka da uygun değildir. İç hukuk kurallarından ne anlamamız gerektiği hususunu da kararlarda ayrıca irdelenmiş ve yasalardan daha alt düzeydeki kararnameleri, emsal yargı kararları, parlamento tarafından kendilerine tanınan bağımsız kural koyma yetkilerine dayanarak meslek örgütlerince çıkarılan kuralları da kapsayan yazılı hukuk hatta örf ve adet kuralları gibi yazılı olmayan kurallar hukuk kurallarının çerçevesine dahil edilmiştir. Dolayısıyla sadece kanun adı verdiğimiz hukuk kurallarını önceden bilinmesi yeterli olmayacak daha alt düzeydeki hukuk kurallarının vergi hukuk anlamında tebliğ sirküleri hatta özelge ve emsal yargı kararları açısından da öngörülebilirliğin sağlanması gerekecektir. Bu bağlamda idarenin ve yargının anlayışı zaman içerisinde değişecekse bu değişikliğin ilgililer tarafından önceden öngörülebilir olması gerekmektedir.

Öngörülebilirliğin sağlanması için temel alınan diğer bir husus ise mükellefleri ilgilendiren hukuk kurallarının belirsiz kavramlara yer vermemesi okunduğunda kolayca anlaşılacak ya da bir uzman yardımı ile anlaşılacak olmasıdır. Açık olmayan, yoruma müsait, belirsiz yasal düzenlemeler öngörülebilirlik ilkesini zedelemektedir

Anayasa Mahkemesi Murat Çevik kararında istikrar kazanmış (müstakar) yargı kararlarının da artık kişiler bakımından bir “*öngörülebilirlik*” yarattığı belirtilmiştir. Dolayısıyla ileride bunlara aykırılık teşkil edecek yargı kararlarının ilgililer bakımından hak ihlali oluşturabileceği açıktır. İş Bankası kararında ise mülkiyet hakkının ihlali bağlamında öngörülebilirlik prensibinin yasal düzenlemedeki yorumu açık olma dolayısıyla somut olayda ücret gelirininde elde edilmesi kavramının açıklanamaması nedeniyle öngörülebilirliğin ihlal edildiği kararı verilmiştir. Ayrıca ilgili kararda konuya ilişkin idare tarafından verilen özelge ile de mükellefte algının etkilendiği hususuna değinilerek özelgeye de ayrıca bir anlam yüklenmiştir.

Anayasa Mahkemesi ve AİHM'nin ilgili kararlarından şu sonuçlara ulaşmak mümkündür.

- Vergilendirme alanındaki müdahaleler doğrudan mülkiyet hakkı ile ilgilidir. Devlet verileme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale edebilir ancak bunun yasal meşru koşullar çerçevesinde olması gerekmektedir. Bu husus da ancak iç hukuka uygunluk, belirlilik ve öngörülebilirlik ile sağlanabilir.
- Vergiye ilişkin düzenlemeler açık ve net olmalıdır. Düzenlemelere ilişkin metnin okunduğunda kolayca anlaşılıyor olması, belirsiz kavramlara yer verilmemesi gerekmektedir. En önemlisi de sürekli değişen vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler konusunda mükelleflerin etkin bir şekilde bilgilendirilmesi gerekmektedir.
- Hukuk kuralları kavramının çerçevesi genişletilmiş dolayısıyla kararnameler, emsal yargı kararları hatta örf ve adet kuralları dahi bu hukuk kuralı olarak kabul edilecektir. Yargı organı emsal bir kararını değiştirecekse ya da idare bir konudaki sürekli aynı nitelikte yönde verdiği bir özelge ve sirkülerini değiştirecekse bu değişikliğin öngörülebilirlik ilkesini ihlal etmemesi; mükelleflerin algılarını etkilememesi gerekmektedir.

#### **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire Serkov-Ukrayna Davası

(Başvuru No: 39766/05) K.T.: 7 Haziran 2011 - Çeviren: Arş.Gör. Ercan SARICAOĞLU Küresel Bakış, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, Ekim 2011

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Madde Rehberi, Özgürlük ve Güvenlik Hakkı 2102.

Anayasa Mahkemesi ve Avrupa... Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi, 65 (4) 2016: 2423-2444

CANDAN Turgut, Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluyla Anayasa Mahkemesince Korunması, .<http://turgutcandan.com/2015/11/04/vergi-mukelleflerinin-bireysel-basvuru-yoluyla-anayasa-mahkemesince-korunmasi-3/>, ET. 22.02.2016

CAN, Ömer, Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış, AÜEHFD, C IX, S.1-2, Yıl 2005

GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul:1998

DİNÇ Güney, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mülkiyet Hakkı, TBB Dergisi Sayı 51, Yıl 2004.

ÖZKÖK Gülriz, “Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1 Sayı 2, Yıl 2002

TBMM 24. Yasama Dönemi 3. Yasama Yılı, 6455 Sayılı kanun gerekçesi.

425 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,

<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/286/2612.pdf>

<http://aihm.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=479>

<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content>

<http://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=79&t=6460>

<http://www.gib.gov.tr/node/87392>,

[hudoc.echr.coe.int/tur](http://hudoc.echr.coe.int/tur)

[law.yeditepe.edu.tr/aihm-kararlari-turkce-ceviriler/](http://law.yeditepe.edu.tr/aihm-kararlari-turkce-ceviriler/)