

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**İKİNCİ BÖLÜM
KARAR****TÜRKİYE CUMHURİYETİ DEVLET DEMİR YOLLARI ÇALIŞANLARI
VE EMEKLİLERİ SOSYAL YARDIMLAŞMA VAKFI İKTİSADİ İŞLETMESİ
BAŞVURUSU**

Başvuru Numarası : 2020/2750

Karar Tarihi : 15/5/2024

Başkan : Basri BAĞCI

Üyeler : Rıdvan GÜLEÇ
Yıldız SEFERİNOĞLU
Kenan YAŞAR
Ömer ÇINAR

Raportör : Mehmet ALTUNDİŞ

Başvurucu : T.C.D.D. Çalışanları ve Emeklileri Sosyal
Yardımlaşma Vakfı İktisadi İşletmesi

Vekili : Av. Murat CEYLAN

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, 2012 ve 2014 yıllarına ilişkin ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödenen vergilerin iadesi talebiyle açılan davalarda önceki içtihat ile çelişkili karar verilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 21/1/2020 tarihinde yapılmıştır.

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

4. Komisyon, başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar vermiştir.

5. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.

6. 2020/2750 numaralı bireysel başvuru ile 2021/9498 numaralı bireysel başvurunun kişi ve konu yönünden hukuki irtibatı olması nedeniyle 2020/2750 numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmesine, incelemenin bu dosya üzerinden yürütülmesine ve diğer başvuru dosyasının kapatılmasına karar verilmiştir.

7. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü bildirmiştir.

8. Başvurucu, Bakanlığın görüşüne karşı süresinde beyanda bulunmuştur.

III. OLAY VE OLGULAR

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

A. 2011 Yılına İlişkin Tahakkuk Ettirilen Kurumlar Vergisinin İptaline Yönelik Yargısal Süreç

10. Başvurucu, vakıf senedinde Vakfın amacı olarak düzenlenen üyelere borç verme işlemi sonucu elde edilen faiz gelirinin kurumlar vergisine tabi olup olmadığı konusunda 12/5/2011 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığından (İdare) özgelge talebinde bulunmuştur. İdarece 5/9/2011 tarihinde verilen cevabi yazıda, üyelere vakıf senedinde belirtilen amaçlar doğrultusunda da olsa verilen borç para nedeniyle üyelere faiz adı altında bir bedel alınması devamlı olarak yapılan ticari faaliyet kapsamında değerlendirileceğinden bu faaliyet nedeniyle Vakıf bünyesinde oluşturulan iktisadi işletme hakkında faiz karşılığı borç para verilmeye başlandığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

11. Akabinde başvurucu Vakfın üyelerine verdiği borç paralar nedeniyle faiz geliri elde ettiğinden bahisle, ihtirazi kayıtla elektronik ortamda verdiği 2011 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine 25/4/2012 tarihinde 133.203,10 TL kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmiştir.

12. Başvurucu 25/5/2012 tarihinde 2011 yılına ilişkin ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerine tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin iadesi ve Vakıf adına tesis edilen kurumlar vergisi ile katma değer vergisi mükellefiyetinin kaldırılması talebiyle Ankara 6. Vergi Mahkemesinde (6. Vergi Mahkemesi) dava açmıştır. Dava dilekçesinde başvurucu; sadece üyelerin kendi birikimleri olan vakıf nakit varlığını vakıf senedinde belirtilen şartlarda kredi olarak kullanmasının iktisadi işletme oluşturmayacağını, aldıkları borç paralar nedeniyle üyelere faiz adı altında bir bedel alınmasının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceğini ileri sürmüştür.

13. 6. Vergi Mahkemesince 28/12/2012 tarihli kararla davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiştir. Kararın gerekçesinde; başvurucu Vakıf tarafından üyelerine borç para verilmesi işleminin kazanç elde etme amacıyla gerçekleştirilmediği, bu işlemin Vakfın amaçlarından biri olduğu, Vakıfça yapılan yardımların emeklilik yardımı, ölüm yardımı, idareden ve Vakıftan ayrılmıştıki ödemeler ile borç para vermek olarak düzenlendiği, üyelere verilen borç paraların üyelerin kendi paralarından oluştuğu, dolayısıyla ortada iktisadi nitelik taşıyan bir hususun olmadığı ifade edilmiştir. Vakfın kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyetinin kaldırılması talebine yönelik olarak ise yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak nitelikte, vergi mahkemesince de vergi dairesi yerine geçilerek idari işlem niteliğinde bir yargı kararı verilemeyeceğinden talebin reddine karar verilmiştir.

14. Temyiz edilen karar, Danıştay Dördüncü Dairesinin (Daire) 17/10/2017 tarihli ilamıyla bozulmuştur. Bozma kararında; Vakfın amaçları arasında üyelerine borç para verme faaliyeti sayılmakla birlikte Vakfın bundan faiz geliri elde ettiği, bunun devamlı, organizasyon gerektiren, Vakfa bağlı ve ticari bir faaliyet olduğu tespitinde bulunulmuştur. Bu saptamadan hareketle Vakfın kendisi tüzel kişilik itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari faaliyette bulunduğu ve kurumlar vergisi mükellefi olduğunun kabulü gerektiğinden Vakfın faiz geliri elde etmesinin iktisadi bir faaliyet olarak değerlendirilmesinin lüzumlu olduğu belirtilmiştir. Başvurucunun bozma ilamına karşı karar düzeltme talebi aynı Dairenin 26/8/2018 tarihli kararıyla reddedilmiştir.

15. Bozma kararı sonrası 6. Vergi Mahkemesi 26/9/2018 tarihinde ısrar kararı vermiştir. İsrar kararında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) 3/5/2018 tarihli kararında uyumsuzluğun aynı doğrultuda çözümlendiğine vurgu yapılmıştır.

16. İsrar kararının temyiz ve karar düzeltme incelemeleri VDDK tarafından yapılmıştır. VDDK 23/10/2019 tarihli ilamıyla temyiz talebinin reddine ve davanın kabulüne yönelik ilk derece mahkemesi kararının onanmasına karar vermiştir.

B. 2012 Yılına İlişkin Tahakkuk Ettirilen Kurumlar Vergisinin İptaline Yönelik Yargısal Süreç

17. Başvurucu Vakfın üyelerine verdiği borç paralar nedeniyle faiz geliri elde ettiğinden bahisle, ihtirazi kayıtlı elektronik ortamda verdiği 2012 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri üzerine toplam 82.707,62 TL kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmiştir.

18. Başvurucu 2012 yılına ilişkin ihtirazi kayıtlı verdiği beyanname üzerine tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödediği verginin iadesi talebiyle Ankara 4. Vergi Mahkemesinde (4. Vergi Mahkemesi) dava açmıştır.

19. 4. Vergi Mahkemesi 17/6/2014 tarihinde davanın kabulüne karar vermiştir. Kararda, Vakıf tarafından üyelerine borç para verilmesi işleminin kazanç elde etme amacıyla gerçekleştirilmediğini, bu işlemin Vakfın amaçlarından biri olduğunu, Vakıfça yapılan yardımların emeklilik yardımı, ölüm yardımı, idareden ve Vakıftan ayrılıştaki ödemeler ile borç para vermek olarak düzenlendiğini, üyelere verilen borç paraların üyelerin kendi paralarından oluştuğunu, dolayısıyla ortada iktisadi nitelik taşıyan bir hususun bulunmadığını açıklamıştır.

20. Temyiz edilen karar Dairenin 17/10/2017 tarihli ilamıyla bozulmuştur. Bozma kararına karşı başvuru karar düzeltme talebi 28/6/2018 tarihinde reddedilmiştir. Bozma kararına uyan 4. Vergi Mahkemesi 25/10/2018 tarihinde davanın reddine karar vermiştir.

21. Karar, başvuru tarafından temyiz edilmiştir. Temyiz dilekçesinde 2011 yılı kurumlar vergisine ilişkin olarak görülen davada VDDK tarafından verilen 3/5/2018 tarihli karar emsal gösterilmiştir.

22. Daire 4/2/2020 tarihinde kararın onanmasına karar vermiştir. Karara muhalif kalan iki üye özette aynı veya benzer maddi olaylara ilişkin ihtilafların çözümlenmesinde

yorum farklılıklarından oluşan çelişkili kararlardan dolayı Anayasa Mahkemesinin mülkiyet hakkının ihlal edildiğine dair kararlar verdiğini, somut olayda davacı tarafından ihtilafı 2012 yılına ilişkin tarhiyattan önce 2011 takvim yılına dair cezalı tarhiyata karşı açılan davanın kabulü yönündeki Mahkemenin ısrar kararının VDDK kararıyla onanarak kesinleştiğini, vergilendirme dönemleri farklı olsa da aynı maddi olaya istinaden yapılan tarhiyatlara karşı açılan davaların sonuçlarının davacı açısından hak ihlaline neden olup olmayacağına öncelikle müzakere edilmesi gerektiğini açıklamıştır. Muhalefet şerhinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin içtihat farklılığına dayalı adil yargılanma hakkı şikâyetlerinin incelendiği *Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye* ([BD], B. No: 13279/05) ve Anayasa Mahkemesinin *Türkan Bal* ([GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015) kararlarına atıf yapılmıştır.

23. Daire, karar düzeltme talebini 19/11/2020 tarihli ilamıyla reddetmiştir.

C. 2014 Yılına İlişkin Tahakkuk Ettirilen Kurumlar Vergisinin İptaline Yönelik Yargısal Süreç

24. Başvurucu Vakfın üyelerine verdiği borç paralar nedeniyle faiz geliri elde ettiğinden bahisle, ihtirazi kayıtla elektronik ortamda verdiği 2014 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri üzerine toplam 234.027,80 TL kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmiştir.

25. Başvurucu 2014 yılına ilişkin ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerine tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödediği verginin iadesi talebiyle Ankara 3. Vergi Mahkemesinde (3. Vergi Mahkemesi) dava açmıştır.

26. 3. Vergi Mahkemesince 20/10/2015 tarihinde davanın kabulüne karar verilmiştir. Kararda, Vakıf tarafından üyelerine borç para verme işleminin kazanç elde etme amacıyla gerçekleştirilmediği, bu işlemin Vakfın amaçlarından biri olduğu ve Vakıfça yapılan yardımların emeklilik yardımı, ölüm yardımı, idareden ve Vakıftan ayrılıştaki ödemeler ile borç para vermek olarak düzenlendiği, üyelere verilen borç paraların üyelerin kendi paralarından oluştuğu, dolayısıyla ortada iktisadi nitelik taşıyan bir hususun olmadığı açıklanmıştır.

27. Temyiz edilen karar, Dairenin 17/10/2017 tarihli ilamıyla bozulmuştur. Bozma ilamına karşı başvuru karar düzeltme talebinin reddine karar verilmiştir. Bozma kararlarına uyan 3. Vergi Mahkemesi 25/9/2018 tarihinde davanın reddine karar vermiştir.

28. Başvurucu, kararı temyiz etmiştir. Temyiz dilekçesinde 2011 yılı kurumlar vergisine ilişkin olarak görülen davada VDDK tarafından verilen 3/5/2018 tarihli kararı emsal göstermiştir.

29. Daire 24/12/2018 tarihinde mahkeme kararının onanmasına karar vermiş, karar düzeltme talebini 31/10/2019 tarihli ilamıyla reddetmiştir.

30. Nihai karar 30/12/2019 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiş, başvuru 21/1/2020 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

1. İlgili Mevzuat

31. 13/6/2016 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*Verginin Konusu*" başlıklı 1. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

...

ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.

..."

32. 5520 sayılı Kanun'un "*Mükellefler*" başlıklı 2. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

..."

(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınıî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

..."

33. Türkiye Cumhuriyeti Devleti Demiryolları Çalışanları ve Emeklileri Sosyal Yardımlaşma Vakfı Senedi'nin "*Vakfın Amacı*" başlıklı 4. maddesi şöyledir:

"Vakıf, sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı gerçekleştirmek amacıyla:

a) Üyelerden emekli olanlara, çalışırken daimi malul olanlara veya çalışırken veya emekli iken ölenlerin menfaatlarına, bu vakıf senedinde yazılı hükümler gereğince yardımda bulunmak,

b) Vakıf imkânları ölçüsünde öncelikle üyelerin mesken ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, üyelerine uygun şartlarda mesken kredisi açmak,

c) Üyelerin her türlü ihtiyaçlarını karşılamak için süper market açmak,

d) Üyelerin ve çocuklarının evlenme ve tahsili için uygun şartlarda kredi açmak ve burs vermek, sosyal amaçlı çeşitli etkinliklerde bulunmak,

e) Üyelerin ve çocuklarının istifadesini amaçlayan huzurevi, kreş, orta ve yüksek öğrenim erkek ve kız yurdu ve dersane açmak,

f) Dinlenme tesisleri ve misafirhaneler kurmak,

g) Üyelerin tabii afetlerden ileri gelen zararlarını karşılamak için kredi açmak,

h) Vakfın mevcurlarını nemalandırmak için, ziraat, sanayi ve ticaret sahalarında işletmeler kurmak ve bunları çalıştırmak,

ı) Hastane, klinik, laboratuvar ve görüntüleme merkezi açmak,

i) Üyelerin sigortası ve sosyal güvenliğine yönelik faaliyetlerde bulunmak."

2. Danıştay İçtihadı

34. VDDK'nın 3/5/2018 tarihli ve E.2018/281, K.2018/310 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...

Davacı Demiryolu Sevenler ve Gönüllüleri Yardımlaşma Derneği- Sandığı tarafından üyelerine faiz karşılığında borç para verme faaliyetinin iktisadi işletme oluşturduğu ve bu nedenle elde ettiği tüm gelir unsurlarının beyana tabi olduğu yolunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, borç para verme karşılığı elde ettiği bu faiz gelirleri, vade farkı gelirleri ve sigorta şirketi ile sandık üyeleri arasındaki aracılık hizmeti karşılığında elde ettiği gelirler dikkate alınarak takdir edilen matrah üzerinden 2007 yılının Aralık dönemi için re'sen salınan katma değer vergisi ile bir kat tutarında kesilen vergi ziyat cezasının kaldırılması yolunda verilen Ankara 5. Vergi Mahkemesinin, 6.7.2017 gün ve E:2017/853, K:2017/1072 sayılı ısrar kararına yönelik temyiz istemini reddeden Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 17.1.2018 gün ve E:2017/505, K:2018/17 sayılı kararının; üyelerine devamlı surette faiz karşılığı kredi kullandırılmasının iktisadi işletme oluşturduğu, elde edilen gelirlerin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesinin hukuka uygun olduğu ileri sürülerek düzeltilmesi istenmiştir.

...

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun, 6545 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan ve aynı Kanunun 27'nci maddesiyle eklenen geçici 8'inci maddesi uyarınca uygulanmaya devam olunan (mülga) 54'üncü maddesinde, Danıştay Dava Daireleri ve İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği kurala bağlandığından ve dilekçede ileri sürülen sebepler bunlardan hiçbirine uymadığından, karar düzeltme isteminin reddine, 3.5.2018 gününde oyçokluğuyla karar verildi..."

35. VDDK'nın 14/4/2021 tarihli ve E.2020/1317, K.2021/451 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...

Davacı Esbank Eskişehir Bankası T.A.Ş. Mensupları Emekli Sandığı Vakfı tarafından, vakıf mensuplarına kullandırılan kredilerden elde edilen faiz gelirleri nedeniyle vakfa ait iktisadi işletme teşekkül ettiğinden ve bu durumun vergi mükellefiyetini gerektirdiğinden bahisle düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden vakfın iktisadi işletmesi adına 01/01/2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi ve gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi yolundaki işlemin iptali ile mükellefiyet kaydının terkin edilmesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 31/01/2014 tarih ve E:2013/798, K:2014/186 sayılı kararı:

Uyumsuzluğun çözüme kavuşturulabilmesi için üyelerine faiz karşılığında borç para verme faaliyeti dolayısıyla vakfa ait iktisadi işletme teşekkül edip etmediğinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Somut olayda, Ticaret Kanunu'nun ticari işletme tanımına uygun nitelikleri taşıyan bir organizasyonun bulunduğundan söz edilemeyecek olup sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı sağlamak amacıyla kurulan vakfın, üyeleri ile sınırlı kalacak şekilde ve sosyal amaçlarla verdiği borçlardan elde ettiği faiz gelirinin, sırf bu işlemlerin bir organizasyon olmaksızın yürütülmesinin mümkün olmayacağı varsayımıyla, vakfa ait ticari bir işletme kurularak elde edilmiş bir kazanç olarak nitelendirilmesinde ve bu suretle tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/01/2018 tarih ve E:2014/4924, K:2018/740 sayılı kararı:

Uyumsuzlukta, davacı vakfın amaçları arasında üyelerine borç para verme faaliyeti sayılmakla birlikte bundan faiz geliri elde ettiği, bu faaliyetinin devamlı, organizasyonu gerektiren, vakfa bağlı ve ticari bir faaliyet olduğu sonucuna ulaşıldığından, vakfın kendisi kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte dava konusu faaliyetin iktisadi işletme oluşturacak şekilde icra edilmesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti için gerekli koşulların var olduğunun kabulü gerekmektedir.

Bu durumda, davacı vakfın üyelerine faiz karşılığı borç para verme faaliyetini iktisadi faaliyet olarak kabul etmeyerek dava konusu işlemi iptal eden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 24/12/2019 tarih ve E:2019/848, K:2019/2315 sayılı ısrar kararı; Vergi mahkemesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

1- Davalının temyiz isteminin reddine,

2- İstanbul 6. vergi mahkemesinin 24/12/2019 tarih ve e:2019/848, k:2019/2315 sayılı ısrar kararının onanmasına" karar verildi.

36. Dairenin 17/10/2017 tarihli ve E.2015/5906, K.2017/6892 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...

Davacı TCDD Çalışanları ve Emeklileri Sosyal Yardımlaşma Vakfı İktisadi İşletmesi adına 2013 yılına ilişkin ihtirazı kayıtlı verilen beyanname üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödenen verginin iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Ankara 2. Vergi Mahkemesinin 18/03/2015 gün ve E:2014/1125, K:2015/571 sayılı kararıyla; davacı vakfın üyelerine faizle borç para vererek faiz geliri elde ettiği, dolayısıyla vakfa ait ticari bir organizasyonun oluştuğu, faaliyetlerin devamlı olduğu hususu göz önüne alındığında vakfın bu faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve bunun sonucunda kurumlar vergisi beyannamesini vermesi gerektiği, davacı vakıfça verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine yapılan tahakkuk işleminde ve ödenen kurumlar vergisinde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Davacı tarafından, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

37. Dairenin 10/2/2022 tarihli ve E.2018/4407, K.2022/688 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...

Davacı TCDD Çalışanları ve Emeklileri Sosyal Yardımlaşma Vakfı İktisadi İşletmesi tarafından üyelerine verilen borç paralar nedeniyle faiz geliri elde ettiğinden bahisle ihtirazi kayıtlı elektronik ortamda verilen 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden 244.068,19TL kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte iadesi istenilmiştir.

Ankara 4. Vergi Mahkemesince verilen 13/10/2017 tarih ve E:2017/649, K:2017/1509 sayılı kararda; davacı Vakıf tarafından üyelerine borç para vermesi işleminin kazanç elde etme amacıyla gerçekleştirilmediği, bu işlemin vakfın amaçlarından biri olduğu ve vakıfça yapılan yardımların emeklilik yardımı, ölüm yardımı, idareden ve vakıftan ayrılıştaki ödemeler ile borç para vermek olarak düzenlendiği, üyelere verilen borç paraların üyelerin kendi paralarından oluştuğu dolayısıyla ortada iktisadi nitelik taşıyan bir hususun olmadığı anlaşıldığından ihtirazi kayıtlı verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı, 3095 sayılı Kanunî Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun'da öngörülen oranda faiz uygulanarak davacıya ödenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesince istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; temyize konu Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 07/03/2018 tarih ve E:2017/2050, K:2018/416 sayılı kararının onanmasına karar verildi..."

38. Dairenin 10/2/2022 tarihli ve E.2020/2413, K.2022/691 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...

Davacı TCDD Çalışanları ve Emeklileri Sosyal Yardımlaşma Vakfı İktisadi İşletmesi tarafından üyelerine verilen borç paralar nedeniyle faiz geliri elde ettiğinden bahisle ihtirazi kayıtlı elektronik ortamda verilen 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisi ile geçici verginin kaldırılması ve ödeme tarihinden itibaren işleyecek faiziyle birlikte iadesi istenilmiştir.

Ankara 1. Vergi Mahkemesince verilen 25/10/2018 tarih ve E:2018/710, K:2018/1392 sayılı kararda; ihtirazi kayıtlarla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi tahakkuku yönünden, davacı vakfın amaçları arasında üyelerine borç para verme faaliyeti sayılmakla birlikte bundan faiz geliri elde ettiği bu faaliyetinin devamlı organizasyonu gerektiren vakfa bağlı ve ticari bir faaliyet olduğu, vakfın kendisinin tüzel kişilik itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari faaliyette bulunduğu ve kurumlar vergisi mükellefi olduğunun kabulü gerektiğinden, dava konusu tahakkuk işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

...

Bölge İdare Mahkemesince; davacı Vakıf tarafından üyelerine borç para vermesi işleminin kazanç elde etme amacıyla gerçekleştirilmediği, bu işlemin vakfın amaçlarından biri olduğu ve vakıfça yapılan yardımların emeklilik yardımı, ölüm yardımı, idareden ve vakıftan ayrılıştaki ödemeler ile borç para vermek olarak düzenlendiği, üyelere verilen borç paralarının üyelerin kendi paralarından oluştuğu, dolayısıyla ortada iktisadi nitelik taşıyan bir hususun olmadığı anlaşıldığından ihtirazi kayıtlarla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisinde hukuka uygunluk bulunmadığı...

Belirtilen gerekçelerle davacı istinaf başvurusunun kabulüne, davanın kabulüne davacı adına kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin iptali ile 2017 yılı için ödenen kurum geçici vergilerinin ödeme tarihlerinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesine karar verilmiştir.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; temyize konu Temyize konu Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 04/03/2020 tarih ve E:2019/692, K:2020/221 sayılı kararının onanmasına karar verildi."

39. Dairenin 10/2/2022 tarihli ve E.2020/2414, K.2022/690 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...

Davacı TCDD Çalışanları ve Emeklileri Sosyal Yardımlaşma Vakfı İktisadi İşletmesi tarafından üyelerine verilen borç paralar nedeniyle faiz geliri elde ettiğinden bahisle ihtirazi kayıtlarla elektronik ortamda verilen 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödeme tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesi istenilmiştir.

...

Ankara 2. Vergi Mahkemesince verilen 30/09/2019 tarih ve E:2019/513, K:2019/921 sayılı kararda; davacı Vakıf tarafından üyelerine borç para vermesi işleminin kazanç elde etme amacıyla gerçekleştirilmediği, bu işlemin vakfın amaçlarından biri olduğu ve vakıfça yapılan yardımların emeklilik yardımı, ölüm yardımı, idareden ve vakıftan ayrılıştaki ödemeler ile borç para vermek olarak düzenlendiği, üyelere verilen borç paralarının üyelerin kendi paralarından oluştuğu dolayısıyla ortada iktisadi nitelik taşıyan bir hususun olmadığı anlaşıldığından ihtirazi kayıtlarla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne, tahsil tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle iadesine karar verilmiştir.

...

Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

...

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; temyize konu Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 04/03/2020 tarih ve E:2020/99, K:2020/231 sayılı kararının onanmasına karar verildi...".

B. Uluslararası Hukuk

40. Konuya ilişkin uluslararası hukuk için bkz. *Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, §§ 30-36.

V. İNCELEME VE GEREKÇE

41. Anayasa Mahkemesinin 15/5/2024 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

42. Başvurucu Vakıf, üyelerine verdiği borç paralar nedeniyle faiz geliri elde ettiğinden bahisle, ihtirazi kayıtla elektronik ortamda verdiği 2012 ve 2014 takvim yıllarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin terkinini ve iadesi talebiyle açtığı davaların daha önce aynı konuda VDDK kararlarına uyulmaksızın reddedilmesinden yakınmıştır. Başvurucu, 2011 yılına ait kurumlar vergisi tahakkukunun kaldırılması ve ödediği verginin iadesi yönündeki VDDK ilamını dava dosyalarına sunmuş olmasına rağmen bu ilamın dikkate alınmadığını ve Dairenin VDDK ilamıyla çelişkili karar tesis ettiğini ifade etmiştir.

43. Bakanlık görüşünde, mevcut başvuruda başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği konusunda Anayasa Mahkemesi tarafından yapılacak incelemede ilgili mevzuat hükümlerinin ve somut olayın kendine özgü şartlarının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

44. Başvurucu, Bakanlık görüşüne karşı beyanında başvuru formundaki iddialarını tekrarlamıştır.

B. Değerlendirme

45. 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."

46. Anayasa'nın "Vergi ödevi" kenar başlıklı 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları şöyledir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekte yükümlüdür.

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

47. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder. Başvuru konu şikâyetin özül, vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerine dayanmasıdır. Bu nedenle içtihat farklılığına ilişkin olarak adil yargılanma hakkıyla ilişkilendirilen tüm iddiaların mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi uygun görülmüştür.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

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

2. Esas Yönünden

a. Mülkün Varlığı

49. Somut olayda başvuru adına kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 45; *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48). Vergisel yükümlülükler mal varlığında azalmaya yol açtığından somut başvuruda mülkün varlığı tartışmasıdır.

b. Müdahalenin Varlığı ve Türü

50. Anayasa'nın mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili üç kural ihtiva ettiği görülmektedir. Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle *mülkten barışçıl yararlanma hakkına* yer verilmiş, ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. *Mülkten yoksun bırakma* ve *mülkiyetin kontrolü* mülkiyet hakkına müdahalenin özel biçimleridir. Mülkten yoksun bırakma şeklindeki müdahalede mülkiyetin kaybı söz konusudur. Mülkiyetin kullanımının kontrolünde ise mülkiyet kaybedilmemekte ancak mülkiyet hakkının malike tanıdığı yetkilerin kullanım biçimi toplum yararı gözetilerek belirlenmekte veya sınırlanmaktadır. Mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahale ise genel nitelikte olup mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin kullanımının kontrolü mahiyetinde olmayan her türlü müdahalenin mülkten barışçıl yararlanma hakkı yönünden ele alınması gerekir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, §§ 55-58).

51. Vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye, prim ve katkıların ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi metninde ayrıca ifade edilmekle ve

Anayasa'da ayrı hükümlerle düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemeler de -genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdığından- ayrı bir başlık yerine devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmelidir (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50).

52. Olayda başvuru hakkında 2012 ve 2014 yıllarına ait kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmesi mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir. Vergi ve benzeri yükümlülükler, devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında ele alınmalıdır (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50).

c. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

53. Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir:

"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

54. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceği öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, § 62).

i. Kanunilik

55. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenmesi gereken, kanuna dayalı olma ölçütüdür. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucu varılacaktır. Müdahalenin kanuna dayalı olması, iç hukukta müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44; *Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49; *Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55).

56. VDDK ilamları (bkz. §§ 34, 35) ile Daire kararlarının (bkz. §§ 14, 36) incelenmesi neticesinde başvuru Vakfın iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari faaliyette bulunup bulunmadığına ve kurumlar vergisi mükellefi olduğunun kabulü hâlinde Vakfın faiz geliri elde etmesinin iktisadi faaliyet olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğine ilişkin yorum farklılığı olduğu anlaşılmıştır. VDDK; davanın kabulüne karar veren Mahkemenin başvuru Vakfın üyelerine borç para vermesi işlemini kazanç elde etme amacıyla gerçekleştirmedığı, bu işlemin Vakfın amaçlarından biri olduğu ve Vakıfça yapılan yardımların emeklilik yardımı, ölüm yardımı, idareden ve Vakıftan ayrılıştaki ödemeler ile borç para vermek olarak düzenlendiği, üyelere verilen borç paraların üyelerin kendi

paralarından oluştuğu, dolayısıyla ortada iktisadi nitelik taşıyan bir hususun olmadığı şeklindeki değerlendirmesini haklı bulmuştur. Daire; Vakfın kendisi, tüzel kişilik itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari faaliyette bulunduğu ve Vakfın kurumlar vergisi mükellefi olduğunun kabulü gerektiğinden Vakfın faiz geliri elde etmesinin iktisadi faaliyet olarak değerlendirilmesinin uygun olacağı sonucuna varmıştır.

57. Somut olayda vergilendirmenin 5520 sayılı Kanun'un 1. ve 2. maddelerine göre gerçekleştirildiği görülmektedir. Başvurucu, VDDK ve Dairenin 5520 sayılı Kanun'un aynı kanun hükmüne yüklediği farklı anlamlar nedeniyle anılan kanun hükümlerinin öngörülebilir olmadığını iddia etmektedir. Öngörülebilirlik derecesinin tespitinde söz konusu kanunun içeriği, düzenlediği alanın mahiyeti ve temas ettiği kişilerin sayısı ve statüsü büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda öngörülebilirlik yönünden değerlendirmenin "*Ölçülülük*" başlığı altında yapılması uygun görülmüştür.

ii. Meşru Amaç

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

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

60. Somut olay bağlamında başvuru Vakfın faaliyetlerinin iktisadi teşekkül kapsamında görülerek kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmesi ve vergi tahsil edilmesinin kamu yararına dayalı meşru bir amacı olduğu kuşkusuzdur.

iii. Ölçülülük

(1) Genel İlkeler

61. Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen müdahalenin amacı

gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik* amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2016/16, K.2016/37, 5/5/2016; *Mehmet Akdoğan ve diğ.leri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38).

62. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için amacı gerçekleştirmeye *elverişli* olmasının yanında *gerekli* olması da gerekir. *Gereklilik* yukarıda da belirtildiği üzere hakka müdahale teşkil eden birden fazla araç arasından hakkı en az zedeleyen aracı seçilmesini ifade etmektedir. Hak ve özgürlüğü sınırlayan tedbirlerden hangisi diğerlerine nazaran hakkın norm alanına daha az müdahale edilmesi sonucunu doğuruyorsa o tedbir tercih edilmelidir. Bununla birlikte hakka müdahale oluşturacak aracın seçiminde kamu otoritelerinin belli ölçüde takdir payının bulunduğu da kabul edilmelidir. Zira yetkili kamu makamları, öngörülen amaca ulaşılması bakımından hangi aracın etkili ve verimli sonuçlar doğuracağına ilişkin olarak isabetli karar verme noktasında daha iyi bir konumdadır. Özellikle alternatif aracın bulunmadığı veya mevcut alternatiflerin öngörülen meşru amaca ulaşılması bakımından etkili olmadığı ya da daha az etkili olduğu durumlarda kamu makamlarının araç seçimi hususundaki tercih yetkisinin *gereklilik* kriterini sağlamadığının söylenebilmesi için çok güçlü nedenlerin bulunması gerekir (D.C., B. No: 2018/13863, 16/6/2021, § 48).

63. Öte yandan mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler orantılı olmalıdır. Orantılılık, sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç ile başvuruyla sınırlama tedbiri arasında aşırı bir dengesizlik bulunmamasına işaret etmektedir. Diğer bir ifadeyle orantılılık, amaç ile araç arasında adil bir denge kurulmasını gerektirmektedir. Buna göre mülkiyet hakkına getirilen sınırlamayla ulaşılmak istenen meşru amaç ve başvurucağının mülkiyet hakkından yararlanmasındaki bireysel yarar arasında makul bir orantı kurulmalıdır (D.C., § 49).

64. Usule ilişkin güvencelerin varlığı orantılılık değerlendirmesinde önemli bir rol oynayabilir. Bu bakımdan kişinin hukuka aykırılık iddialarının bir mahkeme tarafından etkili bir biçimde incelenmesi müdahalenin orantılılığı bakımından ehemmiyet arz etmektedir (D.C., § 52). Anayasa'nın 35. maddesi usule ilişkin açık bir güvenceden söz etmemektedir. Bununla birlikte mülkiyet hakkının gerçek anlamda korunabilmesi bakımından bu madde, Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında da ifade edildiği üzere mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfi ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar önünde etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânının tanınması güvencesini kapsamaktadır. Bu değerlendirme ise uygulanan sürecin bütününe bakılarak yapılmalıdır (Züliye Öztürk, B. No: 2014/1734, 14/9/2017, § 36; *Bekir Yazıcı* [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015, § 71).

65. Mülkiyet hakkının usule ilişkin güvenceleri hem özel kişiler arasındaki mülkiyet uyuşmazlıklarında hem de taraflardan birinin kamu gücü olduğu durumlarda geçerlidir. Bu bağlamda mülkiyet hakkının korunmasının söz konusu olduğu durumlarda usule ilişkin güvencelerin somut olayda yerine getirildiğinden söz edilebilmesi için derece mahkemelerinin kararlarında konu ile ilgili ve yeterli gerekçe bulunmalıdır. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu zorunluluk davacının bütün iddialarına cevap verilmesi anlamına gelmemekle birlikte mülkiyet hakkını ilgilendiren davanın sonucuna etkili esasa ilişkin temel iddia ve itirazlar yargılama makamlarınca özenli bir şekilde değerlendirilerek karşılanmalıdır (*Kamil Darbaz ve Gmo Yapı Grup End. San. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2015/12563, 24/5/2018, § 53).

Tarafların muhakeme sırasında ileri sürdükleri iddialarının kurallara uygun biçimde incelenip incelenmediğini bilmeleri, demokratik bir toplumda kendi adlarına verilen yargı kararlarının sebeplerini toplumun öğrenmesinin sağlanması için de gereklidir (*Sencer Başat ve diğerleri* [GK], B. No: 2013/7800, 18/6/2014, §§ 31, 34).

(2) İlkelerin Olaya Uygulanması

66. Başvurucunun 2011 yılına ait tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin iadesi için açtığı davada VDDK, 6. Vergi Mahkemesinin davanın kabulüne yönelik ısrar kararını onamıştır (bkz. § 16). Buna karşılık başvurucunun aynı olaya yönelik 2012 ve 2014 yılları için tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin kaldırılması ve ödediği verginin iadesi talebiyle açtığı davalar Dairenin bozma kararları sonrası Mahkemelerce reddedilmiştir (bkz. §§ 20, 27). Buna göre aynı konuda Mahkemelerce ısrar edilen kararlar VDDK kararıyla davanın kabulü yönünde, ısrar edilmeyen kararlar Daire kararıyla davanın reddi yönünde kesinleşmiştir.

67. VDDK ile Daire kararının incelenmesi neticesinde yorum farklılığının başvurucunun iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari faaliyette bulunup bulunmadığı ve kurumlar vergisi mükellefi olduğunun kabulü hâlinde faiz geliri elde etmesinin iktisadi faaliyet olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği hususunda olduğu görülmüştür. VDDK davanın kabulüne karar veren Mahkemenin başvurucu Vakfın üyelerine borç para vermesi işlemini kazanç elde etme amacıyla gerçekleştirmede, bu işlemin Vakfın amaçlarından biri olduğu ve Vakıfça yapılan yardımların emeklilik yardımı, ölüm yardımı, idareden ve Vakıftan ayrıştıkları ödemeler ile borç para vermek olarak düzenlendiği, üyelere verilen borç paraların üyelerin kendi paralarından oluştuğu, dolayısıyla ortada iktisadi nitelik taşıyan bir hususun olmadığı şeklindeki değerlendirmesini haklı bulmuştur. VDDK'nın aynı konudaki uyuşmazlıklarda içtihatlarının yerleşik olduğunun altı çizilmelidir (bkz. §§ 34, 35). Daire, VDDK'nın konuya ilişkin kararından ayrılarak uyuşmazlığın çözümünde farklı bir yaklaşım benimsemiştir. Daire, Vakfın kendisi tüzel kişilik itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari faaliyette bulunduğu ve kurumlar vergisi mükellefi olduğunun kabulü gerektiğinden Vakfın faiz geliri elde etmesinin iktisadi faaliyet olarak değerlendirilmesinin uygun olacağı sonucuna varmıştır. Bu noktada başvurucu Vakfın faiz geliri elde etmesinin iktisadi faaliyet olup olmadığı ve kurumlar vergisi ödeyip ödemeyeceği noktasında VDDK ile Daire arasında görüş ayrılığının ortaya çıktığı saptanmıştır.

68. Anayasa Mahkemesi, Dairenin ya da VDDK'nın görüşlerden hangisinin daha isabetli olduğu hususunda bir yorum yapmayacaktır. Esasen Anayasa Mahkemesinin böyle bir görevi bulunmadığı gibi bu yöndeki bir saptama Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamındaki yetkisinin dışındadır. Ancak Anayasa Mahkemesi, bu yorum farklılığının hukuk sistemi üzerinde meydana getirdiği sonuçların etkilerini görmezden gelemez. Anayasa Mahkemesi, Danıştayın iki farklı karar organının aynı kanun hükmüne ilişkin farklı yorumlarının hukuk kuralının belirliliğini ve öngörülebilirliğini etkileyip etkilemediğini inceler. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin bu yöndeki denetimi sırasında belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri bakımından değerlendirme yapması bu yorumlardan birini benimsediği veya bunlardan birine üstünlük tanıdığı biçiminde anlaşılmalıdır.

69. Aynı kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun yürürlükte bulunması ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememesi hukuk kurallarının, muhataplarının davranışlarına yön verme kapasitesini, dolayısıyla

öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır. Bu durum hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği gibi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güvenini de sarsabilir.

70. Öte yandan hukuk kurallarının belirli olması bunlara ilişkin yorumların değiştirilemeyeceği anlamına gelmez. Aksine bazı durumlarda içtihat değişikliği hukukun gelişmesi ve güncel gelişmelere uyarlanması bakımından gerekli bir hâl alabilmektedir. Nitekim Dairenin aynı olaya ilişkin içtihat değişikliğine gittiği anlaşılmaktadır. Daire başvurusunun 2012, 2013 ve 2014 yıllarına ait tahakkuklar yönünden davanın reddi yönündeki içtihadını 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ait tahakkuklar yönünden davanın kabulü yönünde değiştirmiştir. Daire kararlarında önceki içtihattan neden ayrıldığına ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır (bkz. §§ 37-39).

71. Somut olayda başvuru içtihat farklılığı nedeniyle VDDK kararıyla 2011 yılına ilişkin tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi için talebi doğrultusunda karar elde etmişken başvurusunun 2012 ve 2014 yıllarına ilişkin tahakkuk ettirilen kurumlar vergisiyle ilgili talepleri Daire kararıyla aksi yönde sonuçlanmıştır.

72. Dolayısıyla yargısal sürecin bütününe bakıldığında kurumlar vergisi tahakkuklarının iptali ve ödenen vergilerin iadesine ilişkin davalarda içtihadını 2016 yılı ve sonraki tahakkuklar yönünden -VDDK kararına uygun olarak- davanın kabulü yönünde değiştirdiği anlaşılan Dairenin başvuruya konu kararda -VDDK kararındaki içtihattan- hangi sebeplerle ayrıldığına ilişkin gerekçe belirtmeksizin karar vermesinin mülkiyet hakkının korunmasında usule ilişkin güvencelere aykırılık teşkil ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

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

VI. GİDERİM

74. Başvurucu, ihlalin tespit edilmesini ve yargılamanın yenilenmesine hükmedilmesini talep etmiştir.

75. Başvuruda tespit edilen mülkiyet hakkı ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Bu kapsamda kararın gönderildiği yargı mercilerince yapılması gereken iş, yeniden yargılama işlemlerini başlatmak ve Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar vermektir (30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen bireysel başvuruya özgü yeniden yargılama kurumunun özelliklerine ilişkin kapsamlı açıklamalar için bkz. *Mehmet Doğan* [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018, §§ 54-60; *Aliğül Alkaya ve diğerleri* (2), B. No: 2016/12506, 7/11/2019, §§ 53-60, 66; *Kadri Enis Berberoğlu* (3) [GK], B. No: 2020/32949, 21/1/2021, §§ 93-100).

VII. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

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

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

C. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Ankara 3. Vergi Mahkemesine (E.2018/1020, K.2018/1233) ve Ankara 4. Vergi Mahkemesine (E.2018/1001, K.2018/1479) GÖNDERİLMESİNE,

D. 934,50 TL harç ve 18.800 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 19.734,50 TL yargılama giderinin başvurucuya ÖDENMESİNE,

E. Ödemenin kararın tebliğini takiben başvurucunun Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal FAİZ UYGULANMASINA,

F. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 15/5/2024 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.