

7061 Sayılı Kanun ile götürü gider oranının düşürülmesinin hukuki güvenlik ilkesi ve mülkiyet hakkı açısından değerlendirilmesi

Hatice Tuncer

Giriş

Vergilendirme konusunda geniş bir takdir yetkisine sahip bulunan devletler aynı zamanda mülkiyetin kamu yararına kullanılması veya kamu harcamalarının finansmanı amacıyla bireysel mülkiyette bulunan varlıklar hakkında vergi politikaları kapsamında çeşitli önlemler alma hakkına da sahiptirler. Bu kapsamda, hem vergilerin konulması, kaldırılması hem de tahsili için gerekli önlemlerin alınması mümkündür. Bu önlemler “mükellef”i, insan haklarının öznesi konumuna taşımaktadır. Çünkü vergi mevzuatının yürürlüğe girmesinden verginin tahsiline kadar geçen süreçler mülkiyet hakkını etkilemektedir. Mülkiyet hakkı hem devlete vergiler konusunda gerekli tüm önlemleri alma hakkı vermekte hem de bu önlemlere karşı bireyi korumaktadır.¹

Çalışmada ilk olarak gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılarak, safi iradın tespitinde dikkate alınacak giderlerin belirlenmesinde kullanılan yöntemlerden biri olan “götürü gider” yöntemi açıklanmıştır. Daha sonra 7061 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik anlatılarak, bu durum vergileme ilkelerinin uygulanabilirliği çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmada, Anayasa Mahkemesi’nin ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin, devletlerin vergi politikası uygulama hakkına ve vergi politikası kapsamında alınan önlemlerin mülkiyet hakkıyla uyumluluğu konusuna bakış açısı Ford ve Serkov Kararları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Aynı zamanda vergi politikaları kapsamında alınan bu önlemlerin öngörülebilirlik, belirlilik ve geriye yürümezlik ilkeleri ile de ilgisinin bulunduğu açıkça görülmüştür.

1. Götürü gider yöntemi

Gayrimenkul sermaye iradı; Gelir Vergisi Kanunu’nun 70’inci maddesinin birinci fıkrasında, yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar olarak ifade edilmektedir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil esası geçerli olup vergilendirilecek kazanç “safi irat” olarak tanımlanmıştır. Safi irat; mezkûr Kanun’un 71’inci maddesi hükmü uyarınca gayrisafi hasıllardan, iradın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler indirilmek suretiyle bulunmaktadır. Gelirin elde edilmesi için yapılan ve Kanun’un 74’üncü maddesinde sayılan giderlerin yanı sıra konut olarak kiraya verilen gayrimenkuller bakımından Kanun’un 21’inci maddesinde sayılan istisna² da beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradı matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

¹ Şimşek, Suat (2010). Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Maliye Dergisi, Sayı 159, Temmuz-Aralık, s. 324.

² Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılların 3.900 TL’si (296 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılı için belirlenen tutar) gelir vergisinden müstesnadır.

Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde dikkate alınacak giderler; “gerçek gider”³ yöntemi ve “götürü gider” yöntemi olmak üzere iki farklı yöntem ile belirlenebilmektedir. Mükelleflere bu yöntemlerin seçimi konusunda serbestlik tanınmıştır. Kanun’un 74’üncü maddesine göre mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde 11 bent halinde sayılan giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %25’ini götürü olarak indirebilmekteydiler.

Götürü gider yöntemi için önceden bir bildirim yapma zorunluluğu bulunmayıp, beyannamede seçildiğinin belirtilmesi yeterlidir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nun 74’üncü maddesinin üçüncü fıkrası ile götürü gider usulünü seçen mükelleflerin bu usulden iki yıl süreyle dönemeyecekleri hüküm altına alınmıştır.⁴

112 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile gayrimenkul sermaye iratlarının toplamına tercih edilen tek bir yöntemin kullanılması olarak ifade edilen seçimde bütünlük ilkesi getirilmiştir. Birden fazla gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde götürü veya gerçek gider yöntemi seçiminin gayrimenkullerin tamamı için yapılması gerekmektedir. Kiraya verilen gayrimenkuller arasında ne maliyet bedeli ne de vergi değeri belli olan bina ve arazi bulunduğu takdirde diğerleri için gerçek gider yöntemi seçilmiş de olsa bu bina veya arazi için götürü gider yöntemi uygulanabilecektir. Gayrimenkul olarak tescil edilen hakların dışındaki haklar için gerçek gider uygulamasının yasal zorunluluk olmasından dolayı mükelleflerin aynı dönemde hem gayrimenkul hem de hak kiralaması olması durumunda da gider yönteminin seçiminde bütünlük ilkesi uygulanarak gayrimenkul için de gerçek gider yöntemi seçilecektir.

5 Aralık 2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 7061 Sayılı Kanun’un 14’üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 74’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kira gelirin beyanında kullanılan götürü gider oranı %25’ten %15’e düşürülmüştür. Aynı Kanun’un, yürürlük hükümlerinin yer aldığı 123’üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile de bu düzenlemenin 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu değişikliğe yönelik olarak yayımlanan 300 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yeni orana göre götürü gider tutarı ve safi irat tutarının hesaplanmasına ilişkin örneğe yer verilmiştir. Oran farklılığının sonuçlarının daha rahat görülebilmesi için söz konusu örnek aşağıda % 25 ve % 15 oranlarına göre karşılaştırmalı olarak dikkatinize sunulmaktadır.

Bayan (A), sahibi bulunduğu gayrimenkulünü mesken olarak kiraya vermiş olup 2017 takvim yılında toplam 13.900 TL kira geliri elde etmiştir. Başka herhangi bir geliri bulunmayan Bayan (A), gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde götürü gider yöntemini seçmiştir. Buna göre; Bayan (A)’nın 2017 yılında elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı % 25 ve % 15 oranlarına göre aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

| | Götürü gider oranı (%25) | Götürü gider oranı (%15) |
|------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| A. Gayri safi hasılat | 13.900 TL | 13.900 TL |

³ Gerçek gider yöntemi seçildiğinde, safi gayrimenkul sermaye iradı, gayrisafi hasılatlardan Gelir Vergisi Kanunu’nun 74’üncü maddesinde sayılan giderlerin indirilmesi suretiyle bulunmaktadır. Dikkat edilmesi gereken nokta, gerçek tutarları ile gayrisafi hasılatlardan indirilecek giderlerin, belgelendirilmesi ya da kanundaki ölçülere uygun şekilde indirilmesidir (Hesap Uzmanları Kurulu Derneği (2017). Beyanname Düzenleme Kılavuzu. Birinci Kitap, s. 248-249).

⁴ Vergi Müfettişleri Derneği (2017). Beyanname Düzenleme Rehberi. Birinci Kısım, s. 344.

| | | |
|---|-----------|-----------|
| B. Vergiden istisna edilen tutar | 3.900 TL | 3.900 TL |
| C. Kalan (A-B) | 10.000 TL | 10.000 TL |
| D. Götürü gider | 2.500 TL | 1.500 TL |
| E. Safi irat (C-D) | 7.500 TL | 8.500 TL |

Görülebileceği üzere, götürü gider oranının düşürülmesi ile birlikte safi irat ve dolayısıyla mükellefin vergi yükü artmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinde yer alan "Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler." hükmünden, gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerini ilk defa 2016 yılı için götürü gider usulünü seçerek veren mükelleflerin, takip eden yıl için verecekleri gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerinde gerçek gider usulünü seçemeyeceklerinin anlaşılması gerekmektedir.

2. Hukuki güvenlik ilkesi ve alt ilkeleri açısından

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti, sosyal bir hukuk devletidir. Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve hukuki güvenliğin sağlandığı bir devlettir. 28 Şubat 2004 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 2003/88 Karar Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı'nın gerekçesinde "Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa'nın bulunduğu bilincinde olan devlettir. Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette, hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur." açıklamasına yer verilerek, hukuki güvenlik ilkesinin önemi vurgulanmıştır.

"Hukuk devleti" ilkesinin uygulanmasında, bireylerin devlete karşı hak ve yükümlülük alanını tespit etmesi bakımından vergi hukuku büyük önem taşımaktadır. Kamu giderlerinin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak devletin tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde toplanması gerekmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile devletin vergilendirme yetkisi; verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri açısından sınırlandırılmıştır. Anayasanın 73'üncü maddesiyle düzenlenmiş "kanunilik ilkesi", "hukuk devleti" kavramıyla yakından ilişkilidir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, kişilerin çalışma ve sözleşme hürriyetleri ile mülkiyet ve miras haklarını korumak için hukuk devletinin belirleyici unsurlarındandır.⁵

Verginin kanuniliği ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin temel noktasını oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, iktisat bilminde de Adam Smith'in vergileme ilkelerinden "belirlilik ilkesi"ne karşılık gelmektedir. Adam Smith bu ilkeyle, her bireyin ödemek zorunda olduğu verginin açık, kesin olması gerektiğini ve keyfi olmaması gerektiğini belirtmiştir.⁶ Hukuki güvenlik ilkesi ile mükellefler devletin yaptığı müdahaleleri önceden görerek, hareket alanlarını belirlemektedirler. Toplumsal değişim çerçevesinde normların sık değişmesi, geçmişte kazanılmış haklara geriye dönük olarak uygulanması, belirlilik ve istikrarın yanı sıra hukuki

⁵ Uçar, Serkan (2008). Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum. Vergi Dünyası.

⁶ Smith, Adam (2011). Milletlerin Zenginliği. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, s. 928.

güvenliğin de zarar görmesine neden olmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilerek, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlayabilmesi anlamına gelmektedir. Bireyler böylece geleceğe yönelik planlarını güvenle yapabilecekler, vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde engellenecektir. Hukuki güvenlik ilkesi; vergi yasalarının geriye yürümezliği ile vergilendirmenin belirliliği ilkesini içermektedir.⁷

Hukuki güvenlik ilkesi gereğince vergi yasalarının geriye doğru yürümemesi gerekmektedir. 7061 Sayılı Kanun'la yapılan düzenleme ile gayrimenkulünü kiraya vermiş ve ilk defa 2016 yılında götürü gider yöntemini seçmiş bir mükellef, bu yöntemden iki yıl dönülemediği için zarar görmektedir. Aslında bireyler, gelecek dönemlerle ilgili kararlarını yürürlükteki mevzuata göre belirlemektedirler. Yapılan bu yeni düzenlemenin geçmiş dönemleri etkilemesi mükellefin vergi yükümlülüğünü artırmaktadır. Nitekim 7061 Sayılı Kanun ile götürü gider oranının düşürüldüğünü, bu uygulamanın da 1 Ocak 2017 tarihine kadar geriye yürütüleceğini, mükellef ilk defa 2016 yılında götürü gider yöntemini seçtikten sonra, 5 Aralık 2017 tarihinde öğrenmiştir. Söz konusu düzenleme, bu yöntemi seçen mükellefler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve hukuki güvenliklerini zedeleyecek bir nitelik taşıyarak, mükelleflerin devlete olan güvenini de sarstığı için, bu durumun temel haklarda korunan ortak bir değer olan hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini değerlendiriyoruz. Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin devlet faaliyetlerine duyduğu güvenin yanı sıra, yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içermektedir.⁸

Geriye yürümezlik ilkesi, hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanmasına ilişkin bir ilkedir. Günümüzde “geçmişe etki yasağı”, “geçmiş kapsamak” ve “geriye yürümezlik” olarak ifade edilen geriye yürümezlik ilkesi; yürürlüğe giren yeni kuralın yürürlük tarihinden önceki dönemde hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve kuralın ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanmasını emreden hukukun genel bir ilkesidir.⁹

İdari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine kanunla istisna getirilebileceği ileri sürülmektedir. Kanun koyucu kanunla geçmişe etkili düzenlemeler yaparak idarenin geriye yürür işlemler yapmasına izin verebilir. Ancak idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesinin hukuki güvenlikle bağlantısı dikkate alındığı takdirde, kanunun ancak zorunlu olduğu hallerde ve kamu yararı söz konusu olduğu zaman bu ilkeyi kullanabilmesi uygun bulunmaktadır. Vergi yükümlülüklerinin geriye yürümezliği konusunda Anayasa'da bir ifade yer almayıp, kural olarak yürürlüğe giren kanunlar geçmişe uygulanmayıp, yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanmaktadır.¹⁰

Bireylere, hukuki güvenlik sağlaması gereken hukuk devleti ilkesinin gereklerinden birisi de devlet faaliyetlerinin belirli, kesin ve açık olmasıdır. Geriye dönük olarak vergi yükü getirilmemesi ve hukuk kurallarının öngörülebilir olması gerekmektedir. “Kanunların geriye yürümezliği” ve “kazanılmış haklara saygı” ilkesi devlet faaliyetlerinin belirli olmasının yasama organını bağlayan yönlerindedir.¹¹

⁷ Özgüven, Ali Volkan (2006). Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s. 4.

⁸ Özyolcu, Yasin (2012). Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi. Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi Haziran Sayısı.

⁹ Altundış, Mehmet (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. Yasama Dergisi, Sayı: 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık, s. 63.

¹⁰ Altundış, a.g.e. s.72.

¹¹ 2011/172 Karar Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı 14.02.2012 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergilemede belirlilik (kesinlik) ilkesi, her mükellefin ödemek zorunda olduğu verginin tutar, tür, ödeme zamanı, şekli vb. açılardan kesin, açık ve belirli olması olarak ifade edilmektedir. Belirlilik ilkesi, vergi sisteminin basit olması, kullanılan dilin açık ve anlaşılır olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının açık ve kesin olarak bilinmesi halinde gerçekleştirilebilmektedir. Bu ilkenin asıl amacı, keyfi ve sınırsız uygulamaların önüne geçilmesidir.¹² Ancak, özellikle hukuki belirlilik ilkesinin temel unsurlarından “kuralların açıklığı” unsuru ile ilgili olarak mutlak bir ölçüt bulmak mümkün değildir. Önemli olan, hukuk düzeninin yapısı ve hukukun içsel etkenleriyle dış faktörlerin hukuki belirsizliğe neden olan etkilerini tespit ederek hukuki belirliliği en yüksek düzeye ulaştıran normatif işleyişin sağlanmasıdır.¹³

Hukuki güvenlik ilkesiyle ilişkili olarak 2012/931 başvuru numaralı ve 26.06.2014 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı'nda kazanılmış hakkı şöyle tanımlamıştır: “Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukukun genel ilkelerinden birisi olup, hukuk güvenliği ilkesinin bir sonucudur. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni kanundan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar ise bu nitelikte değildir. Kanunlarda yapılan değişiklikler kazanılmış hakları etkilemediği ve hukuk güvenliğini zedelediği sürece bu değişikliklerin hukuk devleti ilkesine aykırı oldukları ileri sürülemez”.

Genel olarak hukuk devleti, hukuki güvenliği sağlayan bir kurallar bütünüdür. Hukuki güvenlik ise hukuk kurallarının genel ve uygulamalarının öngörülebilir olmasını, açık ve belirli bir biçimde düzenlenmelerini gerektirir. Hukuki güvenlik ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin, Sözleşme'nin önsözünde yer alan “hukukun üstünlüğü” ilkesi ile yakından ilişkilidir. Sözleşme, temel hak ve özgürlüklere yönelik yanlış müdahalelere engel olmanın yanı sıra, temel hak ve özgürlüklerin ihlaline yol açabilecek nitelikteki hukuki düzenlemelere karşı da koruma sağlamaktadır. Sözleşme sisteminin niteliği dolayısıyla, hukuki güvenlik ilkesine yer verilen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları, bu ilkenin etkilerini görebilmemiz açısından önem taşımaktadır.¹⁴

3. Mülkiyet hakkı açısından

Anayasa Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin yanı sıra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarını da dikkate almak durumunda olduğu için Anayasa Mahkemesi'nin vergi uygulamalarına ilişkin bireysel başvuru kararlarında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına sıkça atıf yapılmaktadır. Bu kapsamda, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde olduğu gibi, Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurularda kişi hürriyeti ve güvenliği, adil yargılanma hakkı, hak arama hürriyeti, suç ve cezaların kanuniliği, mülkiyet hakkı, eşitlik, temel hak ve hürriyetlerin korunmasının ihlaline ilişkin iddialarda bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarında, mülkiyet hakkının ihlali için "sahip olunan mülke" bir müdahalenin bulunması gerektiği belirtilmiştir. Mülkiyet hakkı

¹² Altunbaş, Gökçe Öznur (2016). Vergileme İlkeleri. E-yaklaşım, Mayıs, Sayı: 281.

¹³ Çağlar, Selda (2013). Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi. Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 Kasım, Ankara s.32.

¹⁴ Katoğlu, Tuğrul (2013). Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi. Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 Kasım, Ankara s.145-146.

kapsamında sahip olunan şey, mevcut bir şey olabileceği gibi, mal varlığına ilişkin değerler de olabilir. Mükellef vergi ödemekle yükümlü olduğu miktar kadar paradan yoksun kaldığı için, aslında genel olarak vergi mülkiyet hakkına bir müdahaledir.¹⁵

Vergi politikaları ve bu politikalar kapsamında alınan önlemler, bireylerin mal varlıklarını ve dolayısıyla mülkiyet haklarını etkilemektedir. Ek 1 No.lu Protokol'ün 1'inci maddesinin "Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez." hükmü devletlere vergi ve benzeri ödemelerin tahsilatının sağlanması amacıyla gerekli önlemleri alma hakkını vermektedir. Fakat yeni vergiler konulması, vergi iadesinin zamanında yapılmaması, fazla ve yersiz ödenen verginin iade edilmemesi gibi durumlar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde dava konusu edilebilmektedir.¹⁶

Hem Anayasa Mahkemesi hem de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergilendirme ile ilgili alınan önlemlerin mülkiyet hakkına bir müdahale olduğu görüşündedir. Bunun bir örneğini, Anayasa Mahkemesi'nin 13.12.2017 tarihli Ford Motor Company Başvurusu Kararı'nda görebiliriz. ABD'de mukim olup Türkiye'de kurulan Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketinin (Ford Otomotiv) yüzde 41,04 oranında ortağı olan başvuru şirketi, Türkiye'de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin başvuruda bulunmuştur. Karar'da yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden 193 sayılı Kanun'un geçici 61'inci maddesi kapsamında uygulanan stopaj oranına ilişkin farklı içtihatların bulunması ve Kanun uzun süredir yürürlükte olmasına rağmen ilgili hükmün yorumunda birliğin sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin zedelendiği belirtilmiştir. Bu durumda vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı sonucuna ulaşıp, açıklanan nedenlerle başvuru Anayasa'nın 35'inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.¹⁷

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bu konuya ilişkin benzer birçok kararından biri olan 07.10.2011 tarihli Serkov-Ukrayna Davası Kararı'nda da aynı durumla karşılaşmaktayız. Başvuru, idare tarafından hukuka aykırı bir şekilde KDV ödemekle yükümlendirildiğini ve bu vergilendirmeye 1 No.lu Protokol'ün 1'inci maddesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Bunun üzerine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi yargılaması yapan mahkemelerin çelişkili kararlar vermesinin "öngörülebilirliği" ve vergilerin kanuniliği ilkesini zedelediğine karar vererek, Ukrayna Devleti'ni, "mülkiyet hakkı"na karşı haksız bir müdahalede bulunduğu gerekçesiyle tazminat ödemekle cezalandırmıştır. Genel olarak bu kararda anlam ve kapsamı açık olmayan iç hukuk düzenlemelerinin yarattığı belirsizlik nedeniyle, yargı organlarının farklı ve çelişkili yorumda bulunması öngörülebilirliğe aykırı bulunmuştur.¹⁸

Sonuç

¹⁵ Sağlam, Öykü (2016). Vergi Hukukuna İlişkin AİHM ve Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararlarının Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi, Vergide Gündem.

¹⁶ Şimşek, a.g.e.

¹⁷ 2014/13518 başvuru numaralı Anayasa Mahkemesi Kararı 13.12.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸ Yaltı, Billur (2011). Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İchtihat". Vergi Sorunları Dergisi, Eylül,

Geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesi için hukuki güvenliğin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. 5 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7061 sayılı Kanun ile gayrimenkul sermaye iradının tespitinde kullanılan götürü gider oranı 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere % 25’ten % 15’e düşürülmüştür. Götürü gider usulünü seçen mükelleflerin bu usulden iki yıl dönemeyecekleri de dikkate alındığında, söz konusu yasal düzenleme ile bireylerin (2016 yılında ilk defa götürü gider usulünü seçenler ile 2017 yılında götürü gider usulünü seçeceği için gerçek gider usulüne dönük herhangi bir hazırlık yapmayanlar) geçmişte yaptıkları tercihler dolayısıyla öngörülemeyen mali yüklerle maruz kalacaklarını söyleyebiliriz. Düzenlemenin 2019 yılında elde edilecek gelirleri kapsayacak şekilde hayata geçirilmesi veya bir geçici madde ile iki yıl seçimden dönememe kuralına bir istisna getirilmesi isabetli olabilirdi. Bireylerin varlıkları üzerindeki tasarrufunu doğrudan ve öngörülebilir nitelikte olmayacak şekilde etkileyecek böyle bir hukuki değişiklik, bireylerin devlete olan güvenini zedeleyebilecektir. Bu nedenle bireylerin, vergilendirme aracılığı ile yapılan müdahaleleri önceden görebilmeleri ve durumlarını buna göre ayarlayabilmeleri önem arz etmektedir.

Kaynakça

Altunbaş Gökçe, Öznur (2016). Vergileme İlkeleri. E-yaklaşım, Mayıs, Sayı: 281.

Altundiş, Mehmet (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi. Yasama Dergisi, Sayı: 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık.

Application No: 39766/05 Date: 7.10.2011 European Court Of Human Rights Case of Serkov v. Ukraine Judgment

Çağlar, Selda (2013). Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi. Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 Kasım, Ankara.

Hesap Uzmanları Derneği (2017). Beyanname Düzenleme Kılavuzu. Birinci Kitap.

Katoğlu, Tuğrul (2013). Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi. Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 Kasım, Ankara.

Özgüven, Ali Volkan (2006). Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Özyolcu, Yasin (2012). Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi. Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi Haziran Sayısı.

Sağlam, Öykü (2016). Vergi Hukukuna İlişkin AİHM ve Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararlarının Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi, Vergide Gündem.

Smith, Adam (2011). Milletlerin Zenginliği. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Şimşek, Suat (2010). Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Maliye Dergisi, Sayı 159, Temmuz-Aralık.

Uçar, Serkan (2008). Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum. Vergi Dünyası.

Vergi Müfettişleri Derneği (2017). Beyanname Düzenleme Rehberi. Birinci Kısım.

Yaltı, Billur (2011). Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat”. Vergi Sorunları Dergisi, Eylül, Sayı:276.

2003/88 karar sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı 28.02.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2011/172 karar sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı 14.02.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2012/931 başvuru numaralı Anayasa Mahkemesi Kararı 26.6.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2014/13518 başvuru numaralı Anayasa Mahkemesi Kararı 13.12.2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

112 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

296 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

300 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.