Prof. Dr. Nihal SABAN

VERGİ HUKUKU

9. Baskı

BETA

Yayın No: 3975
Hukuk Dizisi: 1937

Vergi Hukuku
Prof. Dr. Nihal Saban

Dokuzuncu Baskı: Kasım 2019

ISBN: 978-605-242-529-9

Tasarım Uygulama: Gülgonca Çarpık
Kapak Tasarım: Gülgonca Çarpık

Baskı ve Cilt: Deniz Matbaa Mücellit
Sertifika No: 40200
Maltepe Mahallesi Hastane Yolu Sokak No: 1/6 Zeytinburnu/stanbul
Tel: (0212) 613 30 06

® 2019 Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
Tüm hakları saklıdır. Tamamının ya da herhangi bir bölümünün yayıncının yazılı izni olmadan çoğaltılması yasaktır.

Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
Sertifika No: 16136
Narlıbahçe Sok. No: 11 Cağaloğlu-İstanbul
Tel: (0212) 511 54 32 - 519 01 77 Fax: (0212) 513 87 05 - 511 36 50
www.betayayincilik.com

Rahmetli Babam,

Sevgili Annem ve Nilgün SABAN
ve
Değerli Dostum Refika ÇİMŞİR ve Ailesine

DOKUZUNCU BASKIYA ÖNSÖZ

Her şeyin zor olduğu zamanlar...

Bu baskıda yine; sistematikte bazı değişiklikler yapıldı, yasal değişiklikler işlendi, kararlar ve kaynaklar güncellendi ama her zaman biraz eksik...

Kitabın çok kısa sürede basılmasını sağlayan BETA A.Ş. Yönetim Kurulu Başkanı Sayın Seyhan SATAR'a ve taslakları kitaba dönüştürmek için gerçekten çok emek harcayan, ayrıca zamanın ruhuna uygun kapak tasarımı yapan Sevgili Gülgonca ÇARPIK'a ve bu süreçte kitap çalışmasında gösterdikleri dayanışma için de Sevgili AYDEMİR&AYDEMİR Hukuk Bürosunun tüm ekibine içten teşekkür ediyorum.

Av.Prof.Dr.Nihal SABAN

Göztepe, Ekim 2019

ALTINCI BASKIYA ÖNSÖZ

"Akademya" dediğimiz, bu Gökkube'nin altında.

Ve bu çalışma İstanbul'da değil*; başka topraklarda, başka denizlerin kıyısında yapıldı.*

Bu baskıda; sistematikte bazı değişiklikler yapıldı, yasal değişiklikler işlendi, kararlar ve kaynaklar güncellendi.

Yine bir sınav öncesi, kitabın çok kısa sürede basılmasını sağlayan BETA A.Ş. Yönetim Kurulu Başkanı Sayın Seyhan SATAR'a ve taslakları kitaba dönüştürmek için gerçekten çok emek harcayan, ayrıca kapak tasarımını yaparak, bir mavi renk bulmak için sonsuz sayıdaki mavi tonlarını deneyen Sevgili Gökhan AYRANCI'ya içten teşekkür ediyorum.

Nihal SABAN

Lefke, 7.11.2014

DÖRDÜNCÜ BASKIYA ÖNSÖZ

Karşılaşmalar/yıllar sonra dönüşlerde, her şey başkalaşmıştır. Beta Yayınevine dönüş böyle bir şey.

Dönüşümler/AB sürecinde de her şey başkalaşmaktadır: Kurumlar Vergisi Kanunu değişiklikleri işlendi, Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına dipnotlarında yer verildi. Henüz sisteme yönelik değişiklikler tamamlanamadığı için sistem değerlendirmesi yapmaya yönelik çalışmanın yapılamamış olması da böyle bir şey.

Sınav öncesi, kitabın çok kısa sürede yayınlanmasını sağlayan Beta Yayınevi Yönetim Kurulu Başkanı Seyhan SATAR'a dizgisini ve düzeltmelerini yapan Veysel COŞKUN, kapak tasarımı için Gülgonca ÇARPIK'a da içten teşekkürler.

Nihal SABAN

Fatih – 2006

BİRİNCİ KİTABA ÖNSÖZ

Bu çalışma yıllardır derse hazırlanırken oluşan notlardan derlendi. Vergi Hukukunda yeni bir yolculuğun: "ders kitabı" başlangıcı.

Onlar'a:

Değerli dostum ve kürsü arkadaşım Doç. Dr. Billur YALTI SOYDAN, ikimizin de "yaşam'a dair"leri vardı: ayrı ayrı, "vergi hukuku'na dair"leri vardı: aynı. O kitap düşüncesinden tashihlere kadar, "ayrı" ve "aynı"larını katarak bu kitabı zenginleştirdi.

Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kütüphanesinin değerli kadrosu; Sayın Bilge GÖKÇE TEZEL, Nurdane İNAN, Serpil YILDIRIM. Bizim için "yok"u hep "var" ettiler.

Sayın İbrahim DERBEDER, Der Yayınları; Öğrenciliğimde Sahaflardaki kitapçımdı, yıllar sonra bu keyifli buluşma için,

Sevgili Yeter YILDIRIM, tüm düzeltmeleri çok özenle yaptı,

Gönül dolusu teşekkür borçluyum.

Doç. Dr. Nihal SABAN
Fatih – 2002

İkinci baskı için

Birinci baskıdan unutulan değil ama eksik kalan bir teşekkür. Sevgili Yurdagül TUNCA, kapak tasarımı O'na ait. Bu kapakla "kitap; olduğu gibi göründü, göründüğü gibi oldu".

İçten teşekkürlerimle.

Prof. Dr. Nihal SABAN
Fatih/Ağustos 2003

İKİNCİ KİTABA ÖNSÖZ

Bu çalışma da yıllardır derse hazırlanırken oluşan notlardan derlendi. Zaman problemi nedeniyle de pek çok konuyla ilgili tartışma yer alamadı.

Onlar'a;

Yeminli Mali Müşavir Sayın Fatih DURAL, okumak için zaman ayırdı, kendi alanıyla ilgili değerlendirmelerini paylaştı.

Sevgili kuzenim Eray SABAN, her zamanki keyifli haliyle, her an ihanet edecekmiş duygusuyla çalıştığım bilgisayarımın gönlünü almayı başararak iki kitabın da tamamlanmasını sağladı.

Sayın İbrahim DERBEDER, yeni bir kitabın zorluğunu defalarca duymuş olmasına rağmen cesaretlendirmekten hiç vazgeçmedi.

Sevgili Yeter YILDIRIM, tüm düzeltmeleri çok özenle yaptı.

İçten teşekkür borçluyum.

Prof. Dr. Nihal SABAN
Fatih-2004

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ KİTAP
VERGİ ÖDEVİ

BİRİNCİ KISIM
VERGİ

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİLENDİRME YETKİSİ

1. KAVRAM 3
2. KURALLAR 4

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ

1. KAVRAMLAR 4
2. KURALLAR 4
   I. Vergi: Anayasa Madde 73 4
   II. Resim, harç ve benzeri mali yükümlülük: Anayasa Madde 73 5
      1. Resim 5
      2. Harç 7
      3. Benzeri mali yükümlülük 9
         a) Anayasa Mahkemesi 9
         b) Anayasa Mahkemesinin "benzeri mali yükümlülük" tartışmalarında hukuk problemi: Nitelendirme 10
         c) Terim seçimi: "vergi benzeri mali yükümlülük" 11
   III. Ek mali yükümlülük: Anayasa Madde 167,II 11
   IV. Mali yükümlülüğün özel biçimi: Fonlar 12

İKİNCİ KISIM
VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

1. KAVRAM 13
2. KURALLAR 13

I. Bağlayıcı kaynaklar 13
1. Anayasa 13
a) Vergi ödevi 13
aa) Anayasa 13
bb) "Anayasal değerdeki ilkeler"/"anayasallık bloku" 15
cc) "Hukukun genel prensipleri"/ "hukuka uygunluk bloku" 16
b) Siyasi hak ve ödev olarak vergi 18
c) Mülkiyet hakkına müdahale olarak vergi 19
2. Yasa-uluslararası sözleşmeler 24
a) Yasa 24
b) Uluslararası sözleşmeler 26
3. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri 28
4. Cumhurbaşkanı kararları 28
5. İçtihadı birleştirme kararları 30
6. Yönetmelik 31
II. Yardımcı kaynaklar 32
1. Tebliğ 32
2. Sirküler 34
3. Mukteza: Maliye Bakanlığı'nın görüşü 35
a) Vergi Usul Kanunu 35
b) Yönetmelik 35
4. Yargı kararları 37
5. Doktrin 37

ÜÇÜNCÜ KISIM
VERGİLENDİRME İLKELERİ

BİRİNCİ BÖLÜM
ANAYASAL İLKELER

1. KAVRAM 38
2. KURALLAR 38

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. KAVRAM 41
2. KURALLAR 42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. KAVRAM 42
2. KURALLAR 43
I. Verginin yasallığı ilkesi 43
1. Kural: Vergiler yasa ile konulur 43
a) Yasa kavramını hukuk devleti ile okumak 43
aa) Kanunla koyulmuş sayılmak 43
bb) Hukuken öngörülmüş 45
cc) Yasada öngörülen koşullar 46
b) Verginin yasallığı ilkesi 47
c) Vergi yasalarında geriye yürüme yasağı 49
2. İstisna: Cumhurbaşkanına yetki verilmesi 53
II. Vergide eşitlik ilkesi 53
Vergide "eşitliği" "mali güç" ile ölçebilmek için kavramsal bir art plan tasarımı 53
1. Eşitlik/ayrımcılık yasağı 54
a) Anayasa: yasa önünde eşitlik 54
b) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi: ayrımcılık yasağı 56
2. Vergide eşitlik 57
a) Vergide eşitliği mali güç ile ölçmek 57
b) Vergilendirme yönünden ayrımcılık yasağı 60

İKİNCİ KİTAP
VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ

BİRİNCİ KISIM
VERGİ ALACAĞI

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİLENDİRME İLİŞKİSİNİN AŞAMALARI

1. KAVRAMLAR 67
2. KURALLAR 67
I. Vergiyi doğuran olay 67
Vergiyi doğuran olayı okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı 67
1. Vergi Usul Kanunu'nun nitelendirilmesinde iki deneme 67
a) Maddi hukuk-usul hukuku ayrımı 68
b) Vergiyi doğuran olayın ön şart olması 72
2. Vergi Usul Kanunu'ndaki yanlış yasa kenar başlığı "vergiyi doğuran olay"-doğru kavram "vergi alacağı hakkı" 74

3. Vergi Usul Kanunu'ndaki yanlış yasa metni "vergi alacağı" -doğru kavram "vergilendirilecek olay"da "alacak hakkının doğması" 75
4. Vergi Usul Kanunu'na göre vergi alacağı ilişkisinin hukuksal olarak kurulması 75
a) Gelir Vergisi Kanunu 77
b) Kurumlar Vergisi Kanunu 77
c) Katma Değer Vergisi Kanunu 77
5. Vergiyi doğuran olayın yasaklanmış olması 78
II. Verginin tarhı 78
1. Tarh işleminin hukuksal niteliği 78
2. Tarh işleminin unsurları 78
3. Tarh yöntemleri 80
a) Beyannameye dayanan tarh 80
b) İkmalen vergi tarhı 81
c) Re'sen vergi tarhı 81
Bir parantez bilgi: Takdir komisyonu kararlarının hukuksal niteliği 85
aa) Takdir komisyonun oluşumu ve görevleri 85
bb) Takdir komisyonu kararlarının hukuksal niteliği 86
d) Verginin idarece tarhı 88
III. Tebliğ 88
1. Tebliğ yapılacak kimseler 89
2. Posta ile tebliğ 90
3. İlan yolu ile tebliğ 91
4. Elektronik ortamda tebliğ 93
5. Hatalı tebliğler 94
IV. Tahakkuk 95
V. Tahsil 95
1. Ödeme 95
2. Özel ödeme zamanları 95
3. Gecikme faizi ve haksız vergi tahsilatı 98
a) Gecikme faizinin hukuksal niteliği 98
b) Haksız vergi tahsilatında faiz ödemesi 98

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ALACAĞINDA ZAMAN

1. KAVRAM 100
2. KURALLAR 101
I. Süreler 101
1. Sürelerin hesaplanması 101

2. Mücbir sebeplerle gecikme ... 102
a) Mücbir sebep ... 102
b) Gecikme ... 103
3. Ölüm halinde sürenin uzaması ... 104
4. Mühlet verme ... 104
II. Zamanaşımı ... 104
1. Kavram ... 104
2. Türleri ... 106
a) Tarh zamanaşımı ... 106
b) Tahsil zamanaşımı ... 108
III. Terkin ... 109
IV. Eşitsizliğin metastazı: Vergi afları ... 110
1. Anayasa ... 110
2. Vergi Usul Kanunu ... 110
3. Anayasa Mahkemesi-İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ... 111

İKİNCİ KISIM
VERGİ BORCU

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ BORÇLUSU

1. KAVRAMLAR ... 114
I. Vergi yükümlülüğü ... 114
II. Vergi sorumluluğu ... 114
2. KURALLAR ... 115
I. Sorumluluğun kamu hukuk ilişkisinden doğması ... 115
II. Sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğması ... 117
III. Sorumluluğun fer'i nitelikte olması ... 118
IV. Sorumluluğun sınırsız yani bütün malvarlığı ile olması ... 118
V. Sorumluluğun süresiz olmaması ... 119

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ BORÇLULUĞUNU ÖZNE-NESNE BAĞLAMINDA OKUMAK: "..DEN SORUMLULUK", "....İLE SORUMLULUK"

1. KAVRAM ... 120
2. KURALLAR ... 121
I. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ... 121
1. Vergi Usul Kanunu: kanuni temsilcilerin ödevi ... 121

a) Küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin ödevi 122
aa) Küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri 122
bb) Küçükler ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu 124
b) Tüzel kişilerle tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcilerinin ödevi 126
aa) Tüzel kişilerde temsil organları 126
aaa) Tüzel kişiliği olan şirketler 127
aaaa) Kollektif şirket 127
bbbb) Komandit şirket 127
cccc) Anonim şirket 128
dddd) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket 129
eeee) Limited şirket 129
ffff) Kooperatifler 129
gggg) Dernekler 130
hhhh) Vakıflar 130
bbb) Tüzel kişiliği olmayan teşekküller 131
aaaa) Adi şirket 131
bbbb) Cemaatler 132
bb) Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu 132
c) Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin Türkiye'deki temsilcilerinin ödevi 135
d) Kanuni temsilcilerin değişmesi halinde sorumluluk 136
2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun 136
a) Kanuni temsilcilerin sorumluluğu 136
b) Limited şirketlerin amme borçları 138
3. Vergi Usul Kanunu: "vergi ve buna bağlı alacaklar"-Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun: "diğer amme alacakları" 139
II. Vergi kesenlerin sorumluluğu 141
1. Vergi Usul Kanunu 141
a) Gelir Vergisi Kanunu 143
aa) Vergi kesmek zorunda olanlar; 143
bb) Zirai ürünler 145
b) Kurumlar Vergisi Kanunu 146
c) Katma Değer Vergisi Kanunu 147
2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun 151
III. Mirasçıların sorumluluğu 153
1. Vergi Usul Kanunu 153
a) Mirasçıların sorumluluğu 153

b) Mirasçıların vergi sorumluluğu 154
2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun 155

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ BORÇLUSUNUN ÖDEVLERİ

1. KAVRAM 156
2. KURALLAR 157
I. Bildirimde bulunma ödevi 157
1. İşe başlama 157
2. Değişiklikler 159
3. İşi bırakma 159
4. Bildirmelerde süre 160
II. Defter tutma ödevi 160
1. Genel esaslar 160
a) Amacı 160
b) Defter tutacaklar 160
c) Muhasebe usulünü seçmekte serbestlik 161
2. Defter tutma bakımından tüccarlar 164
3. Kayıt nizamı 164
III. Belge düzenine uyma ödevi 165
1. Vesikalar 165
2. Fatura ve fatura yerine geçen vesikalar 166
a) Faturanın tarifi 166
b) Faturanın şekli 166
c) Fatura nizamı 168
d) Fatura kullanma mecburiyeti 168
e) Perakende satış vesikaları 169
f) Gider pusulası 169
g) Müstahsil makbuzu 169
3. Serbest meslek makbuzları 170
4. Ücretlere ait kayıt ve vesikalar 171
5. Diğer evrak ve vesikalar 171
a) Taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler 171
b) Muhabere evrakı 172
c) Diğer vesikalar 172
d) Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme 172
IV. Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi 174
1. Defter ve vesikaları muhafaza 174

2. İbraz mecburiyeti 174
V. Vergi kimlik numarası kullanma ödevi 176
1. Vergi Usul Kanunu 176
2. Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun 177

ÜÇÜNCÜ KİTAP
VERGİLENDİRME

BİRİNCİ KISIM
GELİR VERGİSİ KANUNU

BİRİNCİ BÖLÜM
GELİR VERGİSİ

1. KAVRAM 183
I. Gelir vergisi 183
II. İki tartışma 183
1. Tartışma bir: gelir ya da tüketimin vergilendirilmesi 184
2. Tartışma iki: gelirin vergilendirilmesinde kaynak teorisi ve net artış teorisi 185
2. KURALLAR 185
I. Gelir 185
II. Yükümlülük 185
1. Gelir vergisinde yükümlü: gerçek kişi 185
2. Yükümlülük türleri 186
a) Tam yükümlülük 186
b) Dar yükümlülük 188

İKİNCİ BÖLÜM
GELİR TÜRLERİ VE ELDE EDİLMESİ

1. KAVRAM 188
I. Gelir Türleri 188
II. Gelir Vergisi Kanunu'nu okuma problemleri: yanlış yasa kenar başlığı: "gelirin unsurları" – doğru kavram: gelirin sınıflandırılması- terim: "gelir türleri" 190
2. KURALLAR 190
I. Gelir türlerinin elde edilmesini okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı 190
1. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki "gelirin elde edilmesi"ni Vergi Usul Kanunu'ndaki "vergiyi doğuran olay" ile oku (yama) mak 190
2. Gelir Vergisi Kanunu- "gelirin elde edilmesi" -Vergi Usul Kanunu "alacak hakkı"- "talep hakkı" 191
II. Gelir türlerinin elde edilmesini özne-nesne bağlamında bir okuma modeli 196

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GELİR TÜRLERİNİN ELDE EDİLMESİ

1. **TİCARİ KAZANÇ** 200
I. Özne: vergi yükümlüsü/tacir 200
Alt başlık: öznenin vergilendirme alanı dışında kalması: muafiyet 200
II. Nesne: verginin konusu/ticari kazanç 201
1. Fiziksel/sanal mekan: ticari işletme 201
2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz 205
a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay 205
aa) Yasa olayı: ticari ya da sınai faaliyet 205
bb) Yaşam olayı: ticari ya da sınai faaliyetin dayanağı hukuk ilişkileri/ satış ya da iş görme sözleşmeleri 206
b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir 206
aa) Yasa olayı: ticari kazancın varlığı 206
bb) Yaşam olayı: ticari kazancın varlığının dayanağı hukuk ilişkileri 206
3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması 207
Bir okuma modeli: satış sözleşmeleri 207
a) Taşınır satımı 207
b) Taşınmaz satımı 209
c) Taksitli satım 210
Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna 211
III. Vergilendirilecek gelir: matrah/ticari kazancın tespiti 211
1. Gerçek usul 211
a) Bilanço usulü 211
b) İşletme hesabı usulü 212
c) İndirilecek giderler 212
d) Gider kabul edilmeyen ödemeler 215
2. Basit usul 216
3. Özel durumlar 216
a) Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri 216
b) Ulaştırma işlerinde matrah 218
2. **ZİRAİ KAZANÇ** 219
I. Özne: vergi yükümlüsü/çiftçi 219
II. Nesne: verginin konusu/zirai kazanç 219
1. Doğal mekan: zirai işletme 219
2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz 219
a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay 219
aa) Yasa olayı: zirai faaliyet 219

bb) Yaşam olayı: zirai faaliyetin dayanağı hukuk ilişkileri/ satış ya da iş görme sözleşmeleri ... 220
b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir ... 221
aa) Yasa olayı: zirai kazancın varlığı ... 221
bb) Yaşam olayı: zirai kazancın varlığının dayanağı hukuk ilişkileri ... 222
3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması ... 222
III. Vergilendirilecek gelir: matrah/zirai kazancın tespiti ... 222
1. Zirai kazancın tespiti: temel ölçü olarak işletme büyüklüğü ... 222
2. Gerçek usul ... 223
a) Zirai işletme hesabı usulü ... 223
b) İndirilecek giderler ... 224
c) İndirilemeyecek giderler ... 225
d) Bilanço usulü ... 225
3. Verginin kaynakta kesilmesi ... 225
3. ÜCRET ... 226
I. Özne: vergi yükümlüsü/çalışan/ücretli ... 226
II. Nesne: verginin konusu/ücret ... 226
1. Fiziksel mekan: işverenin gösterdiği (belirli) işyeri ... 227
2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz ... 228
a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay ... 228
aa) Yasa olayı: işverene tabi sunulan hizmet ... 228
bb) Yaşam olayı: İşverene tabi sunulan hizmetin dayanağı hukuk ilişkileri/ hizmet veya iş görme sözleşmeleri ... 228
b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir ... 232
aa) Yasa olayı: ücretin varlığı ... 232
bb) Yaşam olayı: ücretin varlığının dayanağı hukuk ilişkileri ... 232
3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması ... 233
Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna ... 233
III. Vergilendirilecek gelir: matrah/ücretin tespiti ... 233
1. Gerçek usul: gerçek ücretler ... 233
a) İndirimler ... 233
b) Engellilik indirimi ... 234
c) Asgari geçim indirimi ... 236
2. Diğer ücretler ... 237
4. SERBEST MESLEK KAZANCI ... 237
I. Özne: vergi yükümlüsü/serbest meslek erbabı ... 237
II. Nesne: verginin konusu/serbest meslek kazancı ... 238
1. Fiziksel mekan: kendine ait işyeri ... 238

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz 238
a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay 238
aa) Yasa olayı: serbest meslek faaliyeti 238
bb) Yaşam olayı: serbest meslek faaliyetinin dayanağı hukuk ilişkileri/ istisna ve vekalet sözleşmeleri 239
aaa) Vekalet sözleşmesi 239
bbb) İstisna sözleşmesi 240
b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir 241
aa) Yasa olayı: serbest meslek kazancının varlığı 241
bb) Yaşam olayı: serbest meslek kazancının varlığının dayanağı hukuk ilişkileri 242
3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması 242
Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna 242
III. Vergilendirilecek gelir: matrah/serbest meslek kazancının tespiti 244
1. Gerçek usul 244
2. İndirilecek giderler 245
5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI 247
I. Özne: vergi yükümlüsü/mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifa ve intifa hakkı sahipleri veya kiracılar 247
II. Nesne: verginin konusu/gayrimenkul sermaye iradı 248
1. Fiziksel ve varsayımsal mekan: mal veya hak/ gayrimenkul sermaye 248
2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz 252
a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay 252
aa) Yasa olayı: gayrimenkul sermayenin kiraya verilmesi 252
bb) Yaşam olayı: gayrimenkul sermayenin kiraya verilmesinin dayanağı hukuk ilişkileri/ kira sözleşmeleri 252
b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir 256
aa) Yasa olayı: gayrimenkul sermaye iradının varlığı 256
bb) Yaşam olayı: gayrimenkul sermaye iradının varlığının dayanağı hukuk ilişkileri 256
3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması 256
Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna 257
III. Vergilendirilecek gelir: matrah/gayrimenkul sermaye iradının tespiti 257
1. Gerçek usul 257
2. Götürü gider usulü 258
3. Emsal kira bedeli esası 258
4. Safi irat: indirilecek giderler 258

6. MENKUL SERMAYE İRADI 260
I. Özne: vergi yükümlüsü/ticari, zirai ve mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye sahibi 260
II. Nesne: verginin konusu/menkul sermaye iradı 260
1. Varsayımsal mekan: nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye/menkul sermaye 260
2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz 265
a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay 265
aa) Yasa olayı: menkul sermayenin kullandırılması 265
bb) Yaşam olayı: menkul sermayenin kullandırılmasının dayanağı hukuk ilişkileri/ kullandırma/ortaklık ya da alacak hakkı doğuran sözleşmeler 265
b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir 265
aa) Yasa olayı: menkul sermaye iradının varlığı 265
bb) Yaşam olayı: menkul sermaye iradının varlığının dayanağı hukuk ilişkileri 269
3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması 269
Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna 270
III. Vergilendirilecek gelir: matrah/menkul sermaye iradının tespiti 271
1. İrat sayılmayan haller 271
2. Safi irat: indirilecek giderler 271
3. Yabancı parası ile ödenen faiz ve temettüler 271
7. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR 271
I. Değer artışı kazançları 272
1. Özne: vergi yükümlüsü/gayrimenkul ve menkul mal ve hakları elden çıkaran 272
2. Nesne: verginin konusu/değer artışı kazancı 272
a) Fiziksel ve varsayımsal mekan: gayrimenkul ve menkul sermaye 273
b) Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz 273
aa) Birinci basamak: vergilendirilecek olay 273
aaa) Yasa olayı: gayrimenkul ve menkul sermayenin devri ya da satışı 273
bbb) Yaşam olayı: gayrimenkul ve menkul sermayenin devri ya da satışının dayanağı hukuk ilişkileri/ satın alma, bir ivaz karşılığı devir ve temlik, trampa edilme, takas, kamulaştırma, devletleştirme, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulma 273
bb) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir 276
aaa) Yasa olayı: değer artış kazancının varlığı 276

bbb) Yaşam olayı: değer artış kazancının varlığının dayanağı hukuk ilişkileri ... 276
c) Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması ... 277
Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna ... 277
3. Vergilendirilecek gelir: matrah/değer artış kazancının tespiti ... 278
II. Arızi kazançlar ... 279
1. Özne: vergi yükümlüsü/hasılat, kazanç elde eden ... 279
2. Nesne: verginin konusu/arızi kazanç ... 279
a) Fiziksel ve varsayımsal mekan: işletme ve gayrimenkul sermaye ... 280
b) Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz ... 280
aa) Birinci basamak: vergilendirilecek olay ... 280
aaa) Yasa olayı: arızi olarak yapılan faaliyetler ... 280
bbb) Yaşam olayı: arızi olarak yapılan faaliyetlerin dayanağı hukuk ilişkileri/satış, kira, iş görme sözleşmeleri ... 280
bb) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir ... 280
aaa) Yasa olayı: arızi kazancın varlığı ... 280
bbb) Yaşam olayı: arızi kazancın varlığının dayanağı hukuk ilişkileri ... 281
c) Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması ... 281
Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna ... 281
3. Vergilendirilecek gelir: matrah/arızi kazancın tespiti ... 281

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
DAR MÜKELLEFİYETTE GELİR TÜRLERİNİN ELDE EDİLMESİ

I. Özne: vergi yükümlüsü/dar mükellef gerçek kişi ... 281
Alt başlık: Öznenin vergilendirme alanı dışında kalması: muafiyet ... 282
II. Nesne: verginin konusu/gelir türleri ... 282
1. Coğrafi mekan: Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci ... 283
2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz ... 283
a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay ... 283
b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir ... 284
3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması ... 284
Alt başlık: Nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna ... 284

BEŞİNCİ BÖLÜM
ORAN

ALTINCI BÖLÜM
TARH

1. BEYAN ESASI VE BEYANNAME ÇEŞİTLERİ 285
I. Gelirin toplanması: yıllık beyanname 286
1. Toplama yapılacak haller 286
2. Toplama yapılmayacak haller 286
3. Zararların karlara takas ve mahsubu 286
4. Diğer indirimler 287
5. Matrahtan ve gelir unsurlarından indirilmeyecek giderler 287
6. Yıllık beyannamenin şekil ve muhtevası 287
7. Yıllık beyannamenin verilmesi 287
II. Vergi tevkifatı: muhtasar beyanname 288
1. Vergi tevkifatı 288
2. Tevkifata tabi olmayan ücretler 292
3. Vergi tevkifatında uyulacak esaslar 292
4. Vergi tevkifatının gösterilmesi 292
5. Muhtasar beyanname 293
a) Verilme zamanı 293
b) Muhteviyatı 293
c) Muhtasar beyanname verilmeyecek haller 293
III. Özel durumlar: münferit beyanname 293
1. Münferit beyannamenin verilmesi 293
2. Münferit beyannamenin muhteviyatı 294
2. GEÇİCİ VERGİ 294
3. TARH İŞLEMİ 297
I. Tarh yeri 297
II. Tarhiyatın muhatabı 297
III. Vergilendirme dönemi 297
IV. Tarh zamanı 298
V. Vergilendirme dönemi içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı ve vergileri 298
VI. Talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi 298
4. ÖDEME 299
I. Yıllık beyana tabi gelirler üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödeme 299

II. Diğer ücretler üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödeme ... 299
III. Vergi tevkifatının yatırılması ... 300
IV. Münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisi ... 300
5. MAHSUP ... 300
I. Vergi tevkifatının mahsubu ... 300
II. Diğer ücret vergisinin mahsubu ... 300
III. Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu ... 300

İKİNCİ KISIM
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

BİRİNCİ BÖLÜM
KURUMLAR VERGİSİ

1. KAVRAM ... 301
I. Kurumlar vergisi ... 301
II. İki tartışma ... 301
1. Ayrı bir kurumlar vergisi gerekli mi? ... 301
2. Ekonomik çifte vergilendirmenin giderilmesi ... 302
2. KURALLAR ... 302
I. Kurum kazancı ... 302
II. Yükümlülük ... 302
1. Kurumlar vergisi yükümlüsü: kurum ... 302
2. Yükümlülük türleri ... 302
a) Tam yükümlülük ... 302
b) Dar yükümlülük ... 303

İKİNCİ BÖLÜM
KURUM KAZANCININ ELDE EDİLMESİ

1. ÖZNE: VERGİ YÜKÜMLÜSÜ/KURUM KİMLİĞİNİN AÇILIMI ... 303
I. Sermaye şirketleri ... 303
II. Kooperatifler ... 305
III. İktisadi kamu müesseseleri ... 305
IV. Derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ... 305
V. İş ortaklıkları ... 308
Alt başlık: öznenin vergilendirme alanı dışında kalması: muafiyet ... 309
2. NESNE: VERGİNİN KONUSU/KURUM KAZANCI ... 309
I. Hukuksal mekan: işyeri ... 310
II. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz ... 310
1. Birinci basamak: vergilendirilecek olay ... 310
2. İkinci basamak: vergilendirilecek kurum kazancı ... 310

a) Safi kurum kazancı ... 310
b) Kontrol edilen yabancı kurum kazancı ... 310
III. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması ... 311
Alt başlık: Nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna ... 311
3. VERGİLENDİRİLECEK GELİR: MATRAH/KURUM KAZANCININ TESPİTİ ... 312
I. Matrah tespiti ... 312
1. İndirilecek giderler ... 312
2. Zarar mahsubu ve diğer indirimler ... 313
3. Kabul edilmeyen indirimler ... 317
a) Örtülü sermaye ... 318
b) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ... 319
II. Özel durumlar ... 321
1. Vergilendirme alanı içinde sona erme ... 322
a) Tasfiye ... 322
b) Birleşme ... 322
2. Vergilendirme alanı dışında sona erme ... 322
a) Devir, bölünme ve hisse değişimi ... 322
aa) Tam bölünme ... 322
bb) Kısmi bölünme ... 322
cc) Hisse değişimi ... 323
b) Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme ... 324
aa) Genel kurallar ... 324
bb) Tam bölünme ... 324
cc) Kısmi bölünme, hisse değişimi ... 325

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ORAN

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TARH

1. BEYAN ESASI VE BEYANNAME ÇEŞİTLERİ ... 325
I. Beyan esası: yıllık beyanname ... 325
II. Vergi kesintisi: muhtasar beyanname ... 326
2. TARH İŞLEMLERİ ... 328
3. ÖDEME ... 328

BEŞİNCİ BÖLÜM
DAR MÜKELLEFİYETTE KURUM KAZANCININ ELDE EDİLMESİ

I. Özne: vergi yükümlüsü/dar mükellef kurum ... 329

II. Nesne: verginin konusu/kurum kazancı 329
1. Coğrafi mekan: Türkiye'de iş yeri ya da daimi temsilci 330
2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz 330
a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay 330
b) İkinci basamak: vergilendirilecek kurum kazancı 330
3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması 331
III. Yabancı Ulaştırma Kurumları 331
1. Beyan esası ve beyanname çeşitleri 332
a) Beyan esası: yıllık beyanname 332
b) Vergi tevkifatı: muhtasar beyanname 333
c) Özel beyanname 333
2. Tarh işlemleri 333
3. Ödeme 333

ALTINCI BÖLÜM
ORTAK HÜKÜMLER

1. GEÇİCİ VERGİ 334
2. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ 335
3. MAHSUP 335
I. Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu 335
II. Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu 335

ÜÇÜNCÜ KISIM
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

BİRİNCİ BÖLÜM
KATMA DEĞER VERGİSİ

1. KAVRAM 335
2. KURALLAR 336
I. Katma değer vergisi 336
II. Yükümlülük 336
1. Katma değer vergisinde yükümlü: katma değer yaratımına bağlı ardıl yükümlülük 336
2. Katma değer vergisinde asıl yüklenici: katma değer yaratımının son halkası nihai tüketici 337

İKİNCİ BÖLÜM
KATMA DEĞERİN YARATILMASI

1. ÖZNE: VERGİ YÜKÜMLÜSÜ/KATMA DEĞERİ YARATAN GERÇEK KİŞİ YA DA KURUM 338
2. NESNE: VERGİNİN KONUSU/YARATILAN KATMA DEĞER 341

I. Coğrafi mekan: Türkiye 341
II. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz 341
1. Birinci basamak: vergilendirilecek olay 341
a) Yasa olayı: katma değeri yaratan işlem 341
Katma değerin yaratılmasını okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı .. 344
aa) Teslim 345
bb) Teslim sayılan haller 346
cc) Hizmet 346
dd) Hizmet sayılan haller 346
b) Yaşam olayı: katma değeri yaratan işlemin dayanağı hukuk ilişkileri/satış/iş görme sözleşmeleri 346
2. İkinci basamak: vergilendirilecek katma değer 347
a) Yasa olayı: yaratılan katma değerin varlığı 347
b) Yaşam olayı: yaratılan katma değerin varlığının dayanağı hukuk ilişkileri 347
III. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması 347
1. Mal teslimi 348
2. Hizmet ifası 351
Alt başlık: Nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna 352

3. VERGİLENDİRİLECEK KATMA DEĞER: MATRAH/KATMA DEĞERİN TESPİTİ 353
I. Gerçek usul 353
II. Özel matrah şekilleri 355
III. İndirim 357

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ORAN

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TARH

1. VERGİLENDİRME DÖNEMİ: BEYAN ESASI 361
2. TARH İŞLEMLERİ 362
3. ÖDEME 363
4. GÜMRÜK İDARELERİNCE ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER 364

BEŞİNCİ BÖLÜM
USUL HÜKÜMLERİ

1. BELGE DÜZENİ 365
2. KAYIT DÜZENİ 365
3. VERGİNİN ETİKETTE GÖSTERİLME MECBURİYETİ 366

4. VERGİ TEMİNATI 367
5. ASGARİ RANDIMAN ORANLARI VE BİRİM SATIŞ BEDELLERİ 368

DÖRDÜNCÜ KİTAP
VERGİLENDİRMEDE DENETİM VE CEZALAR

BİRİNCİ KISIM
VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN DENETLENMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ DENETİMİ

1. KAVRAM 371
2. KURALLAR 371
I. Anayasa 371
II. Vergi Usul Kanunu 372

İKİNCİ BÖLÜM
DENETİM TÜRLERİ

1. YOKLAMA 373
I. Amaç 373
II. Türleri 375
1. Elektronik yoklama 375
2. Toplu yoklama 375
2. İNCELEME 376
I. Vergi denetimi aracı olarak "inceleme": Vergi Usul Kanunu Madde134 376
II. Anayasa 380
1. Vergi yükümlüsünün temel hakları: koruma araçları/ mutlak yasaklar 380
2. Vergi yükümlüsünün temel haklarını koruma araçlarında:"kendisini suçlayan beyanda bulunmak veya delil göstermeye zorlanması" örneği olarak "inceleme" 381
III. Vergi Usul Kanunu 381
1. İncelemenin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma amaçlı olması 381
2. İncelemeye tabi olanın defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğü altında olması 382
3. İncelemenin tutanağa bağlı olması 383
IV. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 383
3. ARAMA 384
I. Vergi denetimi aracı olarak "arama": Vergi Usul Kanunu Madde 142 384
II. Anayasa 387
1. Vergi yükümlüsünün temel hakları: sınırlandırma koşulları 387

2. Vergi yükümlüsünün temel haklarından "özel hayatın gizliliği" ve sınırlandırılma örneği olarak "arama" ... 387
3. Vergi yükümlüsünün temel hakları: sınırlandırma ölçüleri ... 388
III. Vergi Usul Kanunu ... 388
1. Müdahalenin kanuna dayalı olması ... 388
2. Müdahalenin meşru bir nedene dayalı olması: suç işlemenin önlenmesi ... 388
a) Vergi kaçırıldığına dair emareler bulunması ... 388
b) Usulüne göre verilmiş yargıç kararı bulunması ... 389
3. Müdahalenin demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması ... 390
IV. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ... 390
4. BİLGİ TOPLAMA ... 391
I. Bilgi verme zorunluluğu ... 391
II. Bilgilerin korunması: istihbarat arşivi ... 393
III. Vergi yükümlüsünün korunması ... 393

İKİNCİ KISIM
VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

BİRİNCİ BÖLÜM
SUÇ VE CEZA

1. KAVRAMLAR ... 395
2. KURALLAR ... 396
I. Vergi hukukunda suç ve cezalar ... 396
II. Vergi hukukunda suç ve cezaları okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı: ilkelerden "sınıflandırma" ve "nitelendirme"ye ... 398
1. Evrensel kamu hukuku ilkesi: "suçta ve cezada yasallık" ... 398
a) Anayasa ... 399
b) Türk Ceza Kanunu/Kabahatler Kanunu ... 400
c) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi/ Avrupa Temel Haklar Şartı ... 401
2. Yargıçların bakışı ... 402
a) Anayasa Mahkemesi: "sınıflandırma" ile "nitelendirme"nin karıştırılması ... 402
b) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi/Avrupa Birliği Mahkemesi ve Danıştay: benzer yorum, aynı nitelendirme ... 402
3. Vergi Usul Kanunu-Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu ilişkisi ... 405

İKİNCİ BÖLÜM
CEZA SORUMLULUĞU

1. KÜÇÜKLER VE KISITLILARIN CEZA MUHATABI OLMADIĞI HALLER 409
2. TÜZEL KİŞİLERİN SORUMLULUĞU 410
3. İÇTİMA (BİRLEŞME) 412
I. Suçların içtiması 412
II. Cezaların içtiması 414
4. TEKERRÜR 415
5. İŞTİRAK 415
6. TEŞEBBÜS 417

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SUÇLAR VE İDARİ/ADLİ CEZALAR

1. İDARİ CEZALAR 418
I. Vergi ziyaı suçu ve cezası 418
1. Suç 418
2. Ceza 421
II. Usulsüzlük 421
1. Suç 421
a) Şekil ve usule aykırılık 421
b) Sıhhat şartı-ispat şartı 422
2. Usulsüzlüğün dereceleri 425
a) I inci derece usulsüzlükler 425
b) II nci derece usulsüzlükler 425
3. Ceza 426
III. Özel usulsüzlük 426
Cezaların çevrilmesini okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı 432
1. Batıl bir hukuki işlemin varlığı 432
2. Bir başka hukuki işlemin gereklerinin gerçekleşmesi 433
3. Kendisine çevrilen işlemin varsayılı iradeye uygunluğu 433
IV. Bilgi vermekten çekinenler 436
2. ADLİ CEZALAR 438
I. Kaçakçılık suçu ve cezası 438
1. Ceza hukuku boyutu 438
a) Suç 438
b) Ceza 445
2. İdari ceza hukuku boyutu: kaçakçılıkta vergi ziyaı suçu ve cezası 447

II. Vergi mahremiyetinin ihlali ... 450
III. Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar ... 451

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
CEZALARIN UYGULANMASI

1. VERGİ CEZALARININ KESİLMESİ ... 452
I. Cezayı gerektiren olayın tespiti ve cezaların uygulanması ... 452
II. Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul ... 452
2. CEZALARIN ÖDENMESİ VE KALKMASI ... 453
I. Ödeme ... 453
II. Yanılma ... 454
III. İzaha davet ... 455
IV. Pişmanlık ve ıslah ... 456
V. Ölüm ... 458
VI. Mücbir sebepler ... 458
VII. Zamanaşımı ... 459
VIII. Hata ... 460
IX. İndirim ... 461

BEŞİNCİ KİTAP
VERGİLENDİRMEDEN DOĞAN
ANLAŞMAZLIKLAR VE ÇÖZÜMLERİ

BİRİNCİ KISIM
İDARİ ÇÖZÜMLER

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ USUL KANUNU

1. KAVRAMLAR ... 465
2. KURALLAR ... 465
I. Uzlaşma ... 465
1. Tarhiyat sonrası uzlaşma ... 465
2. Tarhiyat öncesi uzlaşma ... 466
3. Uzlaşma komisyonunun oluşumu ve görevleri ... 466
4. Ödeme ... 467
5. Uzlaşma ve cezalarda indirim ... 467
6. Uzlaşmaya varılamaması halinde yargıya başvuru ... 467
II. Hata ve düzeltme ... 468
1. Hata ... 468
a) Hesap hataları ... 468
b) Vergilendirme hataları ... 469

c) Hataların meydana çıkarılması 470
2. Düzeltme 470
a) Düzeltme talebi 470
b) Düzeltme yetkisi 470
c) Düzeltmede zamanaşımı 471
3. Şikayet yolu ile müracaat 472
a) Model: Bir 472
b) Model: İki 472
c) Model: Üç 473

İKİNCİ BÖLÜM
KAMU DENETÇİLİĞİ KANUNU

1. KAVRAM 475
2. KURALLAR 475
I. Anayasa 475
II. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu 475

İKİNCİ KISIM
YARGISAL ÇÖZÜMLER

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ YARGISI

1. KAVRAM 476
2. KURALLAR 477
I. Anayasa 477
II. Vergi Yargılama Kanunları 477
1. Vergi yargısı sistemi 477
2. Görevli mahkeme 478
3. Yetkili mahkeme 478
III. Vergi Usul Kanunu'ndan vergi yargısına aktarılan kurallar 479
1. Vergi Usul Kanunu Madde 3,A,2 479
a) Ekonomik yaklaşım ilkesi 480
aa) Maliye Bakanlığı'nın yasa gerekçesinin değerlendirilmesi: varsayımsal "ekonomik yaklaşım ilkesi" 480
bb) Yargı 481
cc) Doktrin 482
aaa) Şanver 482
bbb) Öncel/Kumrulu/Çağan 482
ccc) Kaneti 483
ddd) Akkaya 484
eee) Yaltı 484

b) Nitelendirme 485
c) Vergi Usul Kanunu Madde 3, A, 2'yi okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı 487
aa) Yasaklanmayan alanlardan geçişte meşruiyet tartışması: vergi tasarrufu 488
bb) Gündelik hayatta sağduyunun talebi: dürüst vergi mükellefi 490
aaa) Dürüstlük ve hakkın kullanımı 490
bbb) Kötüye kullanma yasağı 490
ccc) Yasaklanan alanlardan geçiş: kanuna karşı hile/vergi hukuku somutu: peçeleme 493
2. Vergi Usul Kanunu Madde 3,B: İspat ve delil 494
a) İspatın konusu: vergiyi doğuran olay 494
b) İspat hakkı: Anayasal ilke 495
c) Vergi hukukunda ispat: Vergi Usul Kanunu Madde 3,B 496
aa) Maliye Bakanlığı 498
bb) Yargı 498
cc) Doktrin 499
d) Vergi Usul Kanunu Madde 3, B'yi okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı 499
aa) İspat ölçüsü: 499
bb) İspat yükü 500
aaa) Tipik hayat olayı: hayatın olağan akışı karinesi 502
bbb) İlk görünüş ispatı: Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki karine 503
e) İspat Aracı: Deliller 504
aa) İspat yasağında Anayasal ilke: "kanuna aykırı delil elde etme yasağı" 504
aaa) Delil 504
bbb) Delil değeri 506
bb) Delil standardı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi: "makul kuşkuya yer bırakmama" 507
cc) Delil serbestisi 509
dd) Tanık 510
IV. Vergi Yargılaması 511
1. Davacı ve davalı 511
2. Dava konusu işlemler 513
3. Dava açma süresi 515
4. Dilekçeler üzerinde ilk inceleme 517
5. Dosyaların tekemmülü 517

6. Duruşma ... 518
7. Ara kararları ... 518
8. Yürütmeyi durdurma ... 519
9. Karar ... 520
10. Kanun yolları ... 522
a) İstinaf ... 522
b) Temyiz ... 523
c) Kanun yararına temyiz ... 525
d) Yargılamanın yenilenmesi ... 525
e) Açıklama ... 526
f) Yanlışlıkların düzeltilmesi ... 527

İKİNCİ BÖLÜM
ADLİ YARGI

1. KAVRAM ... 527
2. KURALLAR ... 527
I. Ceza mahkemeleri ... 527
II. Hukuk mahkemeleri ... 527

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ANAYASA YARGISI

1. KAVRAM ... 528
2. KURALLAR ... 530
I. Yasaların Anayasaya uygunluk denetimi ... 530
1. İptal davası ... 530
2. Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi ... 530
II. Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru ... 531
1. Anayasa ... 532
2. Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ... 532
a) Bireysel başvuru hakkı ... 532
b) Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar ... 533
c) Bireysel başvuru usulü ... 533
d) Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik şartları ve incelenmesi ... 534
e) Esas hakkındaki inceleme ... 534
f) Kararlar ... 535
g) Başvuru hakkının kötüye kullanılması ... 535
3. Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü ... 535
III. Tazminat Komisyonu ... 536

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
AVRUPA YARGISI

1. **KAVRAM** 537
2. **KURALLAR** 538

BİRİNCİ KİTAP

VERGİ ÖDEVİ

BİRİNCİ KISIM
VERGİ

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİLENDİRME YETKİSİ

1. KAVRAM

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür[1]. Vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağı[2] ise tarihin çok katmanlı yapılarında ortaya çıkan özgürlük bildirgelerinde yer almaktadır[3]. 1789 İnsan Hakları Bildirgesinde çağdaş anayasalara damgasını vuran iki temel ilke: "temsilsiz vergi olmaz" ve "verginin eşit olması" yer alır. Mülkiyeti dokunulmaz ve kutsal bir hak kabul eden Bildirge, vergilendirmenin eşit ve temsilcileri vasıtasıyla yapılması durumunda, vergilendirmenin meşruiyeti[4] yanında mülkiyete müdahalenin de meşruiyetini kabul eder. Vergilendirmenin geldiği yer aslında hukukun[5] da geldiği yerdir.

---

1 ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, 3 ve dipnotu 16; Bu gücün çeşitli vergi düzenlemeleri ile nasıl bir toplum mühendisliği aracı olarak kullandığı konusunda bak: TÜZÜN ÇELİK, Vergilemede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından Bir İnceleme, Gazi Kitabevi, Ankara 2001; GÖKER, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

2 Anayasa Mahkemesi, BB No: 2014/109, 20.9.2017; "Vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler, Sözleşme metninde ayrıca ifade edilmekle ve Anayasa'da ayrı hükümlerle düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemelerin de -genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdığından- devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (Arif Sarıgül, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50).

3 AKAD/ VURAL DİNÇKOL /BULUT, Genel Kamu Hukuku, Gözden Geçirilmiş 10. Bası, İstanbul 2014, Der Yayınları, 221.

4 Carl SCHMITT, Kanunilik ve Meşruiyet, Mehmet CEMİL OZANSÜ çevirisiyle, İthaki Yayınları, İstanbul 2016.

5 Başlangıçta hukuk nedir? diye sormak gerekiyor: Raymond WACKS, Hukuk Felsefesine Kısa Bir Giriş, Çeviren: Engin ARIKAN, Tekin Yayınevi, 8. Baskı, İstanbul 2018; ŞAHİN CEYLAN, H.L.A. Hart'ın Hukuk Kavramı, On İki Levha Yayınları, İstanbul Ocak 2014.

2. KURALLAR

Tarihsel süreçte, devletlerin[6] vergilendirme yetkisinin kullanımında, bir takım sınırlamalara gidildiği görülmektedir[7]. Bunlar; iç hukuk açısından olabileceği gibi uluslararası alanda da olabilmektedir. Temel hak ve özgürlüklerle çok yakın bağı bulunan vergilendirme açısından iç hukukta başta anayasal düzen, vergilendirme yetkisinin paylaşımı ve sınırlarını çizerek bir çerçeve belirlemektedir. Uluslararası alanda da, devletlerin imzaladıkları sözleşmeler karşılıklı sınırlamalar getirmektedir. O halde bu sınırlamaları, anayasal düzlem içinde oluşturulan ulusal ve uluslararası yetki bölüşümü olarak değerlendirmek gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ

1. KAVRAMLAR

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler bu konudaki temel kavramları oluşturur.

2. KURALLAR

I. Vergi: Anayasa Madde 73

Vergilendirme ile ilgili kuralların hukuksal çerçevesi anayasa ile çizildiği için[8] hukuksal biçimlerin verileri de anayasada yer almaktadır. 1982 Anayasa(AY)sında[9] yer alan ve Vergi Ödevi başlığını taşıyan düzenleme şöyledir:

---

6 Thomas HOBBES, LEVIATHAN, Çeviren:Semih LİM, YKY onbeşinci baskı, İstanbul; AKKAYA KİA, Bir Ders Konusu Olarak "DEVLET" ya da Genel Kamu Hukuku Dersinin Kökenleri, Beta Yayınevi, Ocak 2013, İstanbul.

7 ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, 5 vd.

8 Anayasa Mahkemesi, BB No:2013/3241, 16.12.2015; "33. Anayasa'nın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri tespit ederken, vergi ödevine ilişkin 73. maddesi, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) (1) No.lu Protokol hükmü ve Anayasa'nın 35. maddesiyle birlikte Anayasa'nın 13. ve 73. maddelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Türkiye İş Bankası A.Ş., B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 40)."

9 1982 Anayasasında 16 Nisan 2017 tarihli referandumda pek çok değişiklik yapılmıştır. Bak: GÖZLER, Elveda Anayasa, 16 Nisan 2017'de Oylayacağımız Anayasa Değişikliği Hakkında Eleştiriler, 3. Baskı Mart 2017, Ekin Yayınevi Bursa.

Madde 73- 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 konulur, değiştirilir ve kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

Anayasanın 73 üncü maddesindeki kurallar merkezi idare için geçerli gibi görünse de Anayasanın 127 maddesinde düzenlenen Mahalli idarelerin gelir kaynakları;

"…..Mahalli idarelerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile, kendi aralarında Cumhurbaşkanının izni ile birlik kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezi idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanunla düzenlenir. Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır. .."

biçimindeki düzenleme de Anayasanın 73 maddesindeki kurallar ile birlikte değerlendirilir[10].

Bu düzenlemede yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük terimleri, vergi ödevini oluşturan hukuksal biçimlerin anayasal adlandırmaları olduğuna göre, bu terimleri veri alarak kavram ve içeriğini, tanım ve unsurlar yoluyla belirleyelim.

Hukuk sistemimizde, Anayasa ya da herhangi bir vergi kanununda tanımlanmayan vergi[11], Doktrinde tanımlanmıştır:

---

[10] Anayasa Mahkemesi, 10.4.2013, E.2012/158, K.2013/55; ".. anayasallık denetiminde, Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirmeye ilişkin hükümler, mahalli idareler yönünden, Anayasa'nın 127. maddesinde belirtilen kurallarla birlikte ele alınıp yorumlanmalıdır. ….. Vergilendirme yetkisinin sahibi olan Devletin, bu yetkisini uygun göreceği sınırlar içinde ülke çapında uygulanan vergiler yönünden Bakanlar Kurulu eliyle kullanması Anayasa'nın 73. maddesinin gereğidir. Ancak yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından yerel idarelere kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde belirleme yetkisinin verilmesini öngören kuralda, Anayasa'nın 73. ve 127. maddelerine aykırı bir durumun bulunmadığı açıktır. Nitekim Türkiye'nin de onaylamış olduğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 9. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da, "Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır." biçiminde bir düzenleme yer almaktadır…".

[11] The Fiscal Code of Germany (Abgabenordnung), Second Chapter Tax definitions, Section 3 Taxes, ancillary tax payments (1) Taxes shall mean payments of money, other than payments made in consideration of the performance of a particular activity, which are collected by a public body for the purpose of raising revenue and imposed by the body on all persons to whom the characteristics on which the law bases liability for payment apply; the raising of revenue may be a secondary objective. (http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html).

"Vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarımdır"[12].

Bu tanımlamayı unsurlara dayalı bir ayrıma tabi tutarak kavramın içeriğini tespit edelim:

Doktrince tespit edilen bu unsurlar[13]:

a) Kamu giderlerini karşılamak üzere alınabilir.

b) Özel kesimden kamu kesimine yapılan bir aktarımdır.

c) Hukuksal zora dayanır.

d) Karşılıksızdır.

e) Kesin bir ödemedir.

f) Parasal bir ödemedir.

Verginin unsurları ve verginin ilkeleri birbirinin içinde ve ayrılması çok kolay olmayan kavramlardır. Biz burada bu kavramları ayırmaya çalıştık. Kavramların ayrıştırılarak içeriklerinin netleşmesi tartışma kolaylığı sağlayacaktır.

II. Resim, harç ve benzeri mali yükümlülük: Anayasa Madde 73

Resim, harç ve benzeri mali yükümlülük de vergi gibi anayasal adlandırmadır. Bu terimler için de kavram ve içerik tespiti yapılmalıdır. Yasa, yargı kararları ve Doktrinde yapılan tanımlamalar üzerinde birlikte düşünelim:

1. Resim

"Resim, kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlarca verilen iznin karşılığında alınan paradır"[14].

Günümüzde resim adı altındaki düzenlemelerin bir bölümü kaldırılmış bir bölümü de vergi olarak yeniden düzenlenmiştir.

---

12 KANETİ, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 2. Bası, İstanbul 1989, 4 ve dipnotu 6.

13 KANETİ, Vergi Hukuku, 4; unsurları değil, özellikleri kavramını kullanır. Belki burada "verginin ilkeleri" terimi kullanılabilir ama, bu vergi hukukunun yerleşik terimi "vergilendirme ilkeleri" ile karıştırılabileceği için unsur terimini kullanmayı tercih ettik.

14 KANETİ, Vergi Hukuku, 6 ve dipnotu 10; Anayasa Mahkemesi, 31.3.1987, 20/79.

2. Harç

"Harç, kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, kamu idaresinin belirli edimleri ya da belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında alınan paradır"[15].

Harçlar Kanunu 1 inci maddede yer alan harçların neler olduğuna belirleyelim:

1. Yargı harçları[16],

---

15 KANETİ, Vergi Hukuku, 5 ve dipnotu 9.

16 a) Ülger-Türkiye, Başvuru No: 25321/02, 26.6.2007,: "..Hükümet, kararın uygulanmama nedeninin, iç hukuk çerçevesinde kararın, ödenmesi gereken yargılama giderleri ödenmedikçe ilgili tarafa verilmesinin mümkün olmaması olduğunu belirtmiştir. Öte yandan, AIHM, Harçlar Kanunu'nun 28 (a) Maddesi'ne atıfta bulunarak, mahkemenin, başvurana, mali bir sorumluluk yüklemiş olduğunu, böylece karara erişimini ve kararın uygulanmasını engellediğini kaydeder. AIHM, bir kimsenin erişim hakkından yararlanıp yararlanmadığını belirlemek için, yargılama giderlerinin makullüğünün, başvuranın bu meblağı ödeme kapasitesi, davanın özel ayrıntıları ve bu sorumluluğun yüklendiği dava safhası ışığında değerlendirilmesi gerektiğini anımsar (bkz. *Kreuz*). Bu bağlamda, AIHM, başvuranın inşaat işçisi olduğunu gözlemler. Başvuran sorumlu şirkete, ödenmemiş maaşını alabilmek için dava açmıştır. Mahkeme başvuranın taleplerini kısmen kabul etmiş, tazminat olarak yaklaşık 10.000 Euro ödenmesine karar vermiştir. Geri kalan yargılama giderleri yaklaşık 598 Euro'dur. Başvuran, kendisine ödenecek meblağı alabilmek için harcı ödemeye istekli olmasına rağmen, bunu yapmak için yeterli kaynağa sahip değildir. AIHM, AIHS'nin 6 § 1. Maddesi kapsamındaki etkili hakları güvence altına alma yükümlülüğünün yerine getirilmesinin, yalnız müdahale olmaması anlamına gelmediğini, Devlet'in olumlu bir faaliyette bulunmasını gerektirebileceğini de yineler. Yargılama giderlerinin karşılanmasında tüm sorumluluğu başvurana yükleyerek, Devlet'in, kararların uygulanması için hem hukuken hem de uygulamada etkin bir yöntem belirleme yönünde genel ya da özel her türlü uygun tedbiri alma yükümlülüğünden (pozitif yükümlülük) kaçındığı kanısındadır (bkz. *Fuklev - Ukrayna*, 71186/01). Dolayısıyla, bu davada, yargılama giderlerinin miktarı ile bu giderlerin ödenmesi, başvuranın bu meblağları ödeme kapasitesi ve kararın bir kopyasının başvurana verilmesi arasındaki makul orantılılık ilişkisi de göz önünde bulundurulmalıdır. Yukarıda belirtilenler ışığında, AIHM, başvuranın kararın bir kopyasını alamadan mahkeme harcını ödemekle yükümlü tutulmasının, üzerinde aşırı bir yük oluşturduğu ve mahkemeye erişim hakkını bu hakkın özünü zedeleyecek derecede kısıtladığı kanısındadır. Dolayısıyla AIHS'nin 6 § 1. Maddesi ihlal edilmiştir.".

b) Anayasa Mahkemesi, 14.1.2010, E.2009/27, K.2010/9; "...Bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin birinci tümcesinde, karar ve ilam harçlarının dörtte birinin peşin, geri kalanın kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödeneceği, ikinci tümcede ise karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilamın verilmeyeceği belirtilmiştir.....Harç, idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan bu hizmet dolayısıyla alınan para, diğer bir deyimle verginin özel ve ayrık bir türüdür. Bu nedenle diğer harçlarda olduğu gibi, yargı harçlarında da kural; harcın, davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişi tarafından ödenmesidir. Ancak yargı yoluna başvurmak, başvuran kişiye bir harç yükümlülüğü yüklediği gibi, başvuranın haklı çıkması halinde bu yükümlülük yer değiştirmekte ve davada haksız çıkan tarafa yükletilmektedir. Bu nedenle nisbi harca tabi davalarda, yargılama sonunda ödenecek harç miktarıyla birlikte, harcın gerçek sorumlusu da mahkeme kararıyla belirlenmektedir....Anayasa'nın 36. maddesinde ifade edilen hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, sadece yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunmada bulunma hakkını değil, yargılama sonunda hakkı olanı elde etmeyi de kapsayan bir haktır. Dava açarken peşin harcı ödeyen ancak nisbi harca tabi davalarda işin niteliği gereği dava sonuna bırakılan bakiye harçtan yasal olarak sorumlu olmadığı mahkeme kararıyla belirlenen davacıya, sorumlusu olmadığı bir harcın tahsili koşuluyla ilamın verilmesi; bireylerin hak arama özgürlüğünü engelleyici nitelik taşımaktadır.. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.".

2. Noter harçları,

3. Vergi yargısı harçları,

4. Tapu ve kadastro harçları, [17]

5. Konsolosluk harçları,

6. Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,

7. Gemi ve liman harçları,

8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları,

9. Trafik harçları.

Belediye Gelirleri Kanunu İkinci Kısım Belediye Harçları başlığı altında düzenlenmiş olup devamında;

1. İşgal harcı (52 md),
2. Tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı (58 md),
3. Kaynak suları harcı (63 md),
4. Tellallık harcı (67),
5. Hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı (72 md),
6. Ölçü ve tartı aletleri muayene harcı (76 md),
7. Bina inşaat harcı (Ek md.1),
8. Kayıt ve suret harcı (79 md),
9. Alt yapı kazı izin harcı (Mük.md.79)
10. İmar ile ilgili harçlar (80 md.)
11. İşyeri açma izin harcı (81 md),
12. Muayene, ruhsat ve rapor harcı (82 md),
13. Sağlık belgesi harcı (83 md.),

yer alır.

---

[17] Anayasa Mahkemesi, 28.2.2018, E.2017/117, K.2018/28; "... Harç, kamu kurum ve kuruluşlarının sunduğu hizmetlerden yararlananlardan bu yararlanmaları karşılığı alınan bedeldir. Bir hizmetin harç konusu olabilmesi için kişilerin bir kamu kurumundan yararlanması, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekir. Tapu harcı da kişilere ait tapu işlemlerinin yerine getirilmesi karşılığında alınan bedeldir...".

Harcamalara katılma payı Anayasada yer alan terimlerden değildir, ancak Belediye Gelirleri Kanunu Üçüncü Kısım başlığı altında Harcamalara Katılma Payları düzenlenmiştir ve bunlar;

1. Yol harcamalarına katılma payı (86 md),

2. Kanalizasyon harcamalarına katılma payı (87 md),

3. Su tesisleri harcamalarına katılma payı (88 md),

olarak belirlenmiştir.

Bir başka katılma payı örneği, eğitime katkı payıdır. Yasada belirlenen bazı işlem ve kağıtlara; mükellef ve sorumlularca vergi dairelerine ve belediyelere verilen beyannameler ile Sosyal Sigortalar Kurumuna verilen sigorta prim bildirgeleri, Finansman Kanununa göre taşıt alım vergisine tabi olan motorlu taşıtların kayıt ve tescili ile devirlerinde, Spor-Toto, Spor-Loto ve Sayısal Loto oyunlarında her bir kolon için, at yarışlarında oynanan her bir bilet örnek idi. Daha sonra yasada yapılan değişiklikle, gider vergileri ve özel iletişim vergisi içinde yeniden yapılandırılmıştır[18].

Resim ve harç kavramlarına baktığımızda, bu iki kavramın çok farklı olmadığını, ikisinin de aslında kamu harcamalarının finansmanının amaçladığı ancak adlarının farklı olduğuna dikkat çekmekle yetiniyoruz.

3. Benzeri mali yükümlülük

a) Anayasa Mahkemesi

Benzeri mali yükümlülük; "Kamunun genel ihtiyaçlarının değil, belirli grupların belirli özel ihtiyaçların finansmanını sağlamak üzere alınmaktadır"[19]. Doktrindeki bu tanımlamayı Anayasa Mahkemesi(AYM)nin nasıl değerlendirdiğine bakalım:

Anayasa Mahkemesi, sağlık kütüğü primini zorunlulukla ölçmüş; borsada tescil ücretini benzeri mali yükümlük olarak tespit ederken, no-

---

18 a) 4306 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu, Milli Eğitim Temel Kanunu, Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu, Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 24.3.1988 Tarihli ve 3418 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması ve Bazı Kağıt ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hakkında Kanun (RG: 18.8.1997, 23084).
b) 5035 saylı yasa (RG: 2.1.2004, 25334 Mük.)

19 KANETİ, Vergi Hukuku, 7 ve dipnotu 12.

terlik gelirlerinden pay verilmesini, vergi, resim, harç ya da bunlara benzer mali yüküm saymaya olanak yoktur, biçiminde değerlendirmiştir. Yer altı sularından alınan paranın adının ücret olması onun niteliğini etkilemez. Anayasanın öngördüğü vergi ilke ve kurallarına uygun düzenlenmesi, zoralım özelliği taşıması şarttır, biçiminde değerlendirmiştir. Boğaziçi köprüsünden geçiş ücretleri içinde, altyapı tesislerinden doğrudan doğruya yararlanma karşılığı alınan para bu nitelikte olmadığından vergi ve benzeri yükümlülük olarak kabul edilemez, demiştir[20].

c) Anayasa Mahkemesi'nin "benzeri mali yükümlülük" tartışmalarında hukuk problemi: Nitelendirme

Anayasa Mahkemesi kararlarında; getirilen yükümlülüğün benzeri mali yükümlülük olup olmadığı değerlendirmesini yaparken, bir ölçü geliştiremediği görüldüğü gibi aynı zamanda içerik anlamında da bu ölçüsüzlüğe bağlı olarak tutarsızdır. Burada Anayasa Mahkemesinin ne yapması gerektiği sorusunun cevabını vermeliyiz:

AYM hukuksal nitelendirme yapmaktadır. "Hukuk normlarının belirli somut bir duruma uygulanabilmesi için, bu durumun normda soyut olan öngörülen gerekleri gerçekleştirip gerçekleştirmediği araştırılmalı, normun soyut olgularıyla hukuki olayın somut olguları karşılaştırılmalıdır"[21]. O halde öncelikli olarak bir karşılaştırma problemi olduğunun tespitini yapmalıyız. Karşılaştırma için de her zaman ortak bir ölçü bulunması gerekir. Yaklaşımımızı benzeri mali yükümlülük kavramına aktardığımızda, anayasal ya da yasal ölçü olarak böyle bir kavram tanımlamasının pozitif hukukta olmadığını görürüz. O halde bilim tarihinin ilke, düstur (maksim) ve kavramlarına[22] dayalı bir nitelendirme ölçüsü oluşturabiliriz ve bunu da varolan kavramların yol göstericiliğinde yapabiliriz. Anayasa kavramı vergi olduğuna ve bununla ilgili ölçüler anayasada verildiğine göre ölçümüz bunlar olacaktır.

---

[20] a) Sağlık kütüğü primi: Anayasa Mahkemesi, 19.4.1988, 16/8; b) Borsada tescil ücreti: Anayasa Mahkemesi, 27.1.1981, 27/9; c) Noterlik gelirlerinden pay verilmesi: Anayasa Mahkemesi, 19.6.1979, 5/29; d) Yeraltı sularından alınan para: Anayasa Mahkemesi, 31.3.1987, 20/9; d) Boğaz köprüsünden geçiş ücretleri: Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4.

[21] KANETİ, Hukuki İşlemlerin Çevrilmesi (Tahvili), İstanbul 1972, 26.

[22] JORGERSEN, Hukuk ve Toplum (Çeviri: Ülker YÜKSELBABA/Nazime BEYSAN, Yayına Hazırlayan: Mehmet Tevfik ÖZCAN), İstanbul 2001, 4.

Birinci ölçü: vergilendirme ilkeleri

Anayasanın 73 üncü maddesinde vergilendirme ilkelerinden yola çıktığımızda, bir mali yükümlülüğün adı vergi olmasa bile bu asgarileri taşıması gerektiği sonucuna varırız ve anayasal bir ölçü oluşturabiliriz.

İkinci ölçü: verginin tanımı ve/veya unsurları

Anayasada ya da diğer kanunlarımızda vergi tanımlaması olmamakla birlikte Doktrinde tanımlandığını önceki bölümlerde tespit etmiştik. Bu tanımın unsurlarına dayalı bir diğer karşılaştırma ölçütü oluşturabiliriz.

Anayasa Mahkemesi, vergilendirme ilkeleri ya da verginin unsurlarını hukuksal nitelendirme için ölçü olarak seçmediğinden el yordamı ile bazı kararlarda ilkeler ve unsurları, bazı kararlarda da unsurları sanki ilke gibi kullanmaktadır ve aslında bir hukuksal nitelendirme yaptığının da farkında değildir.

c) Terim seçimi: "vergi benzeri mali yükümlülük"

Yukarıdaki açıklamalarda, terimler farklılaştırılsa da aslında bu terimlerin devletin vergi dışında yükümlük yaratma, kamu harcamalarına yeni ortaklar bulma çabalarından başka bir şey olmadığını gördük. Yükümlülüklerin adlarının farklılaştırılmasıyla[23] meşrulaştırılmaya çalışıldığı, aslında amaçlarının da devletin vergilerle karşılamak zorunda olduğu görevler olduğunu biliyoruz. O halde bu yükümlülükler için sadece: vergi benzeri mali yükümlülük terimini kullanmak ve de vergilerin hukuk düzenine tabi olmaları gerektiğini söylemek dışındakiler, meşrulaştırmayı hukuksallaştırma çabalarından başka bir anlam taşımayacaktır.

III. Ek mali yükümlülük: Anayasa Madde 167, II

Anayasa 167, II'de vergilendirme ile bağlantılı bir başka anayasal terim yer alır:

> Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.

---

[23] Ad farklılaştırması: Amerikan Hukukundaki "toll", "tribute", "tailage", "gabel", impost", "duty", "customs", "excise", "subsidy", "aid" ve "supply" örneklerdir.

Bu düzenleme **dış ticarete ilişkin ek mali yükümler**[24] olarak nitelenirken, bunların da vergilendirme ile ilgili kurallara tabi olması gerekir.

IV. Mali yükümlülüğün özel biçimi: Fonlar

Anayasada vergi kavramıyla birlikte geçmeyen ama vergilendirme alanında önemli yeri olan bir başka kavram fondur.

> Anayasa Mahkemesi ".....Fon terimi çeşitli anlamlarda kullanılmakla beraber, genel olarak, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış olan ve gerektiğinde kullanılmak üzere bir hesapta tutulan parayı ifade etmektedir. Daha teknik bir anlatımla **fon, genel mevzuat ve kimi yönlerden bütçe prosedürü dışında, özelliği olan bazı devlet görevlerinin yürütülmesi ve gerçekleştirilmesi amacıyla bütçeden ya da bütçe dışı olanaklarla sağlanan para ve kıymetlerdir.** Anında karar alıp süratli harcama yapmak ve ek finansman sağlama zorunluluklarını gidermek, böylece bütçenin sınırlı ve kısıtlı olanakları ve kendisine özgü bürokrasisi içinde çözümlenemeyecek veya uzun sürede çözümlenecek sorunlara tezelden köklü ve kalıcı çözümler getirmek için, ihtiyaca göre, genel ve katma bütçeler dışında da fon tesisi yoluna gidilmiştir....fon tesisine Anayasanın 161, III fıkrası anayasal dayanak oluşturur....**uzun süreli işleri başarabilmek için bütçe prensiplerinden bazen ayrılmak, yeni idari ve mali önlemlere başvurmak gerekmektedir...**"[25].

> Danıştay "...Fon payının dayanağı olan 3824 sayılı Kanunun bu hükümlerinin birlikte incelenmesinden; fon payının gelir ve kurumlar vergilerinin %10'u oranında ya da Bakanlar Kurulunca (0) ile %10 arasında belirlenecek bir oranda hesaplanıp bu vergilerle birlikte ve bağlı oldukları gelir ve kurumlar vergileri gibi tarh ve tahakkuk ettirilecek **bir mali yüküm olduğu anlaşılmaktadır.** Bu nedenle fon payının dayanağı olan gelir ve kurumlar vergisini doğuran olay gerçekleştiğinde fon payı alacağı da doğmaktadır"[26].

Bu kavramları birlikte değerlendirdiğimizde, aslında hepsinin kamu giderlerini finanse etmek için oluşturulduğunu, devletin yeni finansman ihtiyacı doğduğu sürece farklı adlandırmalarla yeni enstrümanlara başvurduğunu, adlandırma farklılığının her zaman belirli ya da içeriği ile uyuşan bir özellik göstermediği, devletin egemenlik hakkına dayanarak bunları oluşturduğunu görmekteyiz. Burada sormak zorunda olduğumuz soru şudur:

Kamu giderleri bizim ödediğimiz vergilerle finanse edilmeyecek miydi?

---

24 KANETİ, Vergi Hukuku, 8. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bak: ÖZER, Vergi Hukukunda Ek Mali Yükümlülükler, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış doktora tezi), İstanbul 2009.

25 Anayasa Mahkemesi, 8.9.1989, 37/36.

26 Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 16.1.2001, 3/3 (Lebib Yalkın, VUK Cilt D, Danıştay Kararları, Sıra No: 420).

İKİNCİ KISIM
VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

1. KAVRAM

Hukukta kaynak kavramından, hukuku yapan, yaratan ve oluşturan varlık anlaşılır[27]. Vergilerin tarihsel süreç içindeki konumu, vergilendirme ile ilgili kuralların yazılı olmasını gerektirmiş, yani pozitif hukuk düzenlemeleri aranmıştır. Nitekim Vergi Ödevi 1982 Anayasasının İkinci Kısım, Dördüncü Bölüm, VI Vergi Ödevi başlığı altında düzenlenmiştir. Bugün kaynaklar ile ilgili bir değerlendirme yapmak, pozitif hukukta kaynaklar ve bunların sıralanması ile ilgili modelin vergi hukukuna aktarılması demek olacaktır. Burada kullanacağımız Kelsen'in normlar hiyerarşisi[28] olacaktır.

2. KURALLAR

I. Bağlayıcı kaynaklar

1. Anayasa

a) Vergi ödevi

aa) Anayasa

Vergi ödevi, hukuksal bir ödevdir ve vergi ödevini açıklamak için önce hukukta ödev kavramını açıklamamız gerekir. Hukuki ödev hak kavramı ile bağlantılı olarak çeşitli hukuk teorileri ve bunların temsilcileri tarafından farklı şekillerde açıklanmıştır[29].

> "Hak" kavramının karşıtı olarak "hukuki yükümlülük", "vecibe", "borç" ya da "ödev" kelimelerinin sık sık kullanıldığı dikkatimizi çeker..... Hukuk düzeninin belirli kişi için tanıdığı "hak", başka bir kişi için "hukuki yükümlülük", "borç" veya "ödev" doğurur....."[30].
>
> Aslında "Hak" kavramı ile "yetki" arasında yakın bir bağlılık bulunduğu..... "hak"

---

27 TEZİÇ, Anayasa Hukuku (Genel Esaslar), Gözden geçirilmiş ve geliştirilmiş Onaltıncı Bası, İstanbul 2013,9.; OĞUZMAN/ BARLAS, Medeni Hukuk, Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar, 19 Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013, 41.

28 ÇAĞLAR, Anayasa Bilimi, Bir çalışma taslağı, İstanbul 1989, 55; Hans KELSEN, Saf Hukuk Kuramı, Hukuk Kuramının Sorunlarına Giriş, Çev: Ertuğrul UZUN, Nora Kitap 2016; BERKOL GÜLGEÇ, Normlar Hiyerarşisi Türk, Alman ve İngiliz Hukuk Sistemlerinde Kural İşlemlerin ve Mahkeme Kararlarının Hiyerarşik Gücü, On İki Levha Yayıncılık, 2 Baskı Kasım 2018,İstanbul.

29 Ayrıntılı bilgi için Bak. GÜRİZ, Hukuk Felsefesi, Siyasal Kitabevi, 10 Baskı, Ankara 2014.

30 GÜRİZ, 120.

ancak "hak sahibi" tarafından kullanıldığı zaman "hukuki ödev" ya da "hukuki yükümlülük" doğduğu göze çarpar .....Şu halde bizim "hak" kavramı ile ifade ettiğimiz durumlarda hak sahibine aslında hukuk düzeninin tanıdığı bir yetki bulunduğu, bu "yetkinin" kullanılması yani talepte bulunulması halinde bir hukuki yükümlülük veya ödevden söz edilebileceği unutulmamalıdır..."[31].

Buradan hukuki ödeve geçtiğimizde; örneğin SAVIGNY[32], hukuki ödevi; "...bir kişinin davranışının onun "irade hürriyeti alanından çıkması ve başka birisinin egemenliği altına girmesidir."[33]. AUSTIN hukuki ödev "...egemen gücün bir kişiye yönelen emri demektir. Hak, egemen gücün belirlediği hukuki ödevin yerine getirilmesi durumunda oluşur..."[34]; "Modern hukuk sitemlerinde ise ödev fikri ile sorumluluk arasında bir özdeşlik durumu oluşmuştur. Yükümlülüğünü (hukuki ödevini) yerine getirmeyen sorumlu sayılmaktadır..."[35]

biçiminde tanımlar yapılmaktadır.

Bugün olduğumuz yer -hukuk devleti- den baktığımızda; devletin hak sahibi olarak vergilendirme yetkisini[36] kullanması durumunda, vergi mükellefi için vergi ödevi doğmaktadır.

Anayasadaki Vergi Ödevi başlığı vergi yükümlüsü açısından bir "ödev" oluştururken, anayasa pratiği açısından ne ifade eder? Bu sorunun cevabını vermeliyiz:

Anayasa Mahkemesinin 1961 Anayasası ile ilgili değerlendirmesi:

"...Anayasalar bir devletin dayandığı hukuki yapının belkemiği niteliğindedir. Devletin temel kuruluşlarının düzeni ile o kuruluşlara düşen görevler ve kişilerin hak ve ödevleri o hukuki yapının bütününü oluştururlar"[37].

1982 Anayasası ile ilgili değerlendirmesi ise

"...Anayasalar, Devletin şeklini, temel yapısını, işlevlerini, vatandaşın temel hak ve görevlerini düzenleyen temel kurallar bütünüdür. Anayasal düzen bu temel kurallara göre somutlaşır"[38].

---

31 GÜRİZ, 120.

32 Friedrich Carl Von SAVIGNY, Çağımızın Yasama ve Hukuk Bilimi Konusundaki Görevi Üzerine, Çeviri: Ali ACAR, Pinhan Kitabevi, Ekim 2018 İstanbul.

33 GÜRİZ, 122.

34 GÜRİZ, 125.

35 GÜRİZ, 320.

36 ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, 3 ve dipnotu 16.

37 Anayasa Mahkemesi, 13.4.1971, 41/37.

38 Anayasa Mahkemesi, 17.5.1983, 6/9.

Anayasa Mahkemesinin perspektifinden bakıldığında, **kişinin hak ve ödevlerine** karşılık, **devletin görevleri** söz konusudur[39].

Anayasanın 11 maddesi,

> "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz."

biçiminde düzenlenmiştir. Bu pozitif hukukta Anayasayı en üst norm olarak kabul etme zorunluluğunu getirir.

O halde Anayasa'nın 73 maddesinde düzenlenen vergilendirme ile ilgili kurallar, Anayasa kuralları olması gereğince üst norm olarak kabul edileceklerdir.

bb) "Anayasal değerdeki ilkeler" / "anayasallık bloku"

Anayasaya mahkemesi yargıcı, anayasa uygunluk denetiminde de kullanılacak normları sadece Anayasa'da yazılı ilkeler ile sınırlamayarak, bazı norm ve prensiplere "anayasal değer" tanımıştır[40]. Vergilendirme alanında "anayasal değerde normlara" gerek var mıdır? Bu sorunun yanıtı; anayasaların çerçeve normlar olması ve yer alan kuralların içeriğinin belirlenmesinde her zaman tartışmaların olmasının mümkün olduğudur.

Anayasa Mahkemesi hukuk devletini ".....yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet olarak...." tanımlarken vergilendirme alanında da bu ilkeden hareket ederek Anayasa ya da yasalarda yer alamayan bazı kavramları vergi hukukuna katarak bu kavramları "anayasallık bloku" içine almıştır. O halde Anayasa Mahkemesinin vergilendirme alanında ölçü normları nelerdir? Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevi ile ilgili kurallar, özellikle "vergilerin yasallığı", 2. maddesinde düzenlenen "hukuk devleti" 10. maddesinde düzenlenen "eşitlik" ve 7. maddesinde "yasama yetkisinin devredilmezliği" Anayasa Mahkemesinin kullandığı "temel ölçü normlar"a örnek verilebilir.

---

[39] AKAD, Teori ve Uygulamada Sosyal Güvenlik Hakkı, Anayasa Mahkemesi-Yargıtay Kararları- İlgili Mevzuat, İstanbul 1992, 35 vd.

[40] SABAN, Vergi Hukukunda" Ölçü Normlar Bloku" Üzerine Bir Deneme, Vergi Sorunları Dergisi, S.117, Haziran 1998, 92 vd.

Anayasanın Üçüncü Bölümü Yargı başlığı altında düzenlenmiş olup, Anayasa Mahkemesi de Yüksek Mahkemeler başlığı altında yer alır. Anayasanın 153 üncü maddesi Anayasa Mahkemesinin kararlarının niteliğini şöyle açıklar;

> Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz.
>
> Anayasa Mahkemesi bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez.
>
> Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.
>
> İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar.
>
> İptal kararları geriye yürümez.
>
> Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.

Anayasada yer alan bu kurallar, hukuk devletinin önemli bir kurumu olan Anayasa Mahkemesinin etkinliğini gösteren kurallardır. Hukuk devletinin içselleştirilemediği ülkemizde ise maddede düzenlenen pek çok kavramının içeriksizleşme süreci devam etmektedir.

cc) "Hukukun genel prensipleri" / "hukuka uygunluk bloku"

İdarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu denetlenmesinde ise karşımıza çıkan bir başka kavram: "Hukuka uygunluk bloku"dur. İdare yargıcının hukuka uygunluk denetiminde kullandığı "ölçü norm"lar "hukuka uygunluk bloku" olarak tanımlanmaktadır[41]. Yargıç, kamu hukukunun genel esaslarını, "hukukun genel prensipleri"ne dönüştürerek uygular ve hukuksal yaşama katar[42]. Fransız Danıştay'ının hukuk yaşamına kattığı "hukukun genel prensipleri"ne örnek olarak bireyin temel haklarının korunmasında "kanun önünde eşitlik", hukuk düzeninin korunmasında "kamu hizmetlerinin sürekliliği" verilebilir[43].

---

41 ERKUT, Hukuka Uygunluk Bloku, İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi, İstanbul 1996, 84; Kavramların eleştirisi için Bak: GÖZLER, İdare Hukuku, Cilt I, Güncellenmiş Üçüncü Baskı Mayıs 2019, 1111 vd.

42 ERKUT, Hukuka Uygunluk Bloku, 19.

43 ERKUT, Hukuka Uygunluk Bloku, 64-80.

Danıştay ise "hukukun genel ilkeleri"ni birçok kararında kullanarak, vergilendirme alanında zengin içtihatlarla bir yandan kavramları hayata geçirmiş diğer yandan kavramların içeriğini doldurarak "hukukun genel prensipleri"ne dönüştürmüştür. Anayasa Mahkemesi'nin oluşturduğu "anayasallık bloku" içindeki kavramlar Danıştay tarafından da benimsenerek "hukuka uygunluk bloku" içinde yer almıştır. Örneğin "geriye yürümezlik" ve "hukuki güvenlik" ilkeleri benzer biçimde ifade edilmektedir[44]. Bunun yanında Danıştay vergilendirme alanında idarenin takdir yetkisini kullanırken uymak zorunda olduğu genel ve objektif kurallar kavramının içeriğini, "idarenin hukukla bağlılığı prensibi" ile açıklamıştır[45].

---

[44] a) Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 5/3; ".... Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez...." (RG: 27.10.1989, 20325).

b) Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 299/63; Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (6) işaretli bendinde Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi tanıyan kural, Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasına dayanmaktadır. Maddenin üçüncü fıkrasında, vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, kanunla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasına ilişkin temel kural konulmuştur. Dolayısıyla son fıkra hükmü, üçüncü fıkradaki temel ilkeye bir istisna oluşturmaktadır. Bununla birlikte, Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi bırakılan alanlardaki tüm düzenlemelerin, vergilendirme ile ilgili anayasal ilkelere uygun düşmesi de zorunludur. Anayasa'nın 73 üncü maddesinin son fıkrası ile ilgili gerekçede; Bakanlar Kuruluna yetki devrinin, vergi yükünün muaflık ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere benimsediğini açıklamıştır. Bu açıklama karşısında anayasa yapıcının, düzenleme yetkisini koruyucu araç olarak kullanılmak üzere öngördüğü sonucuna varılmaktadır. Öte yandan düzenleme yetkisinin, belirlilik ve geçmişe yürümezlik öğelerini içeren hukuki güvenlik ilkesine de uygun kullanılması gereklidir. Anayasamızda, geçmişe yürür vergi yasaları yapılamayacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin birçok kararında belirtildiği üzere geçmişe yürümezlik, hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu sonucudur.....Her ne kadar temyiz dilekçesinde; Avrupa Topluluğu ülkeleri ile ilişkilerimizde topluluk tarafından uygulanmakta olan ihracat istisnasının bir tür sübvansiyon olarak nitelendiği, alıcı ülkelerin Türkiye'ye karşı antisübvansiyon uygulamasını öngördükleri ve istisna oranının 1995 yılında (0) olarak tespiti konusunda anlaşmaya varıldığı ve bu yıla değin oranın, giderek düşürülmesi amacıyla dava konusu Bakanlar Kurulu kararının yürürlüğe konulduğu ileri sürülmekteyse de, uluslararası ekonomik ilişkilerin zorlamasıyla da olsa bu düzenleme, koşulları evvelce belirlenmiş bulunan 1991 yılını da kapsayacak şekilde iç hukuktaki ihlallere hukuka uygunluk niteliği kazandırmayacağından, kararnamenin 1991 yılına ilişkin kısmının iptaline ilişkin kararda yasaya aykırılık görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine....." (Lebib Yalkın, KVK, Cilt B, Sıra No. 95).

[45] Danıştay 4D., 2669/1076; "...50 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki; menkul sermaye iradı üzerinden yapılacak tevkifatın hesaplanmasında, tevkifat matrahına dahil olmayan gelir unsurlarına

b) Siyasi hak ve ödev olarak vergi

1982 Anayasasında yer alan hak ve özgürlükler üstün korumalı ilk derece hak ve özgürlükler ile eksik korumalı ikinci derece hak ve özgürlükler olarak kategoriye ayrılır[46]. Üstün korumalı ilk derecede hak ve özgürlükler kategorisi olan klasik haklara ilişkin Anayasa kurallarının, eksik korumalı ikinci derecede hak ve özgürlükler kategorisi olan sosyal ve ekonomik haklara ilişkin Anayasa kurallarına üstünlüğü ortaya çıkmaktadır[47]. Bu tartışma İkinci Kısım'da düzenlenen temel haklar ve ödevlerle ilgili iki hak grubu açısından yapılmıştır. Peki vergi ödevi ile ilgili kurallar "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde düzenlenmiştir o halde yukarıdaki sıralamanın neresinde yer alacaktır?

Anayasadaki Siyasi Haklar ve Ödevler hangi grup haklar arasında yer alır? Öncelikle cevabı aranması gereken soru budur.

Jellinek'e göre siyasi haklar, "aktif statü hakları"dır[48]. Aktif statü hakları, kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan haklar olup,[49] katılma hakları olarak da nitelenmektedir[50]. Bu bölümde düzenlenen haklar açısından doğru olan nitelendirme, ödev niteliği taşıyan verginin, vatandaş-devlet arasında kurulan bir ilişki olmaması nedeniyle doğru değildir, çünkü vatandaş olmayanlarda vergi ödemektedir. Siyasal hak ve ödevlerin ayırtedici özelliğinin vatandaşlar için söz konusu olması, vergi ödevini istisna olarak mı değerlendirmemizi gerektirir?

---

isabet eden kurumlar vergisinin indirim konusu yapılamayacağı şeklindeki düzenleme, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 üncü bendine aykırı olarak ve tanınan yetkinin aşılması suretiyle düzenlenen 50 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin V/4-C bölümünün kurum kazancından indirilecek kurumlar vergisinin, gelir vergisi tevkifat matrahı içinde yer alan kazanç unsurlarına isabet eden kurumlar vergisi ile sınırlanacağını öngören hükümlerinde kanuna uygunluk bulunmamaktadır. Bu nedenle 50 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin V/4-C bölümünün iptaline..." (Lebib Yalkın, KVK, Cilt B, Sıra No).

46 ÇAĞLAR, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Demokrasi", Anayasa Mahkemesinin 28. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Tebliğ (Anayasa Yargısı, Ankara 1990, 74, 75).

47 KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku, İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 6. Baskı, Ankara 2002, 420 vd.; YÜZBAŞIOĞLU, Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İstanbul 1993, 110.

48 GÖZLER, Türk Anayasa Hukuku, 281.

49 KAPANİ, Kamu Hürriyetleri, AÜHFY No: 453, Yenilenmiş Altıncı Bası, Ankara 1981, 6.

50 TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, 1982 anayasasına göre Türk anayasa hukuku, YKY yayınları, cogito 102, 81.

Acaba vergi ödevi "kişi hakları ve ödevleri" ya da "sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler" başlıkları altında düzenlenmiş olsa ne olurdu? Kişi hakları ve ödevleri, negatif statü haklarıdır ve kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanının çizen hak ve özgürlüklerdir. Sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler, pozitif statü hakları olarak nitelenir ve bireylere devletten olumlu bir davranış, bir hizmet, bir yardım isteme hakkını tanır[51]. Vergi, niteliği itibariyle, sosyal ve ekonomik haklar bölümünde düzenlenebilirdi. Ama o zaman da kişilerin ödediği vergiler karşılığında devletten talep hakkı doğardı. Halbuki Anayasaya göre vergi karşılıksızdır, ödenen vergiler karşılığında somut, herhangi bir kamu hizmeti talep hakkı yoktur.

Anayasaya göre, maliye politikasının sosyal amacı olarak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı esas alınmak zorundadır. Bu hüküm olmasaydı, yani Anayasa bu madde ile devlete talimat vermeseydi, devlet acaba vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamayacak mıydı, ya da bu madde olduğu için mi devletin maliye politikasının sosyal amacını vergi yükünü dengeli ve adaletli dağıtmak zorundadır? Bu ifade biçimi anayasayı hazırlayanların özensizliği olarak nitelenmelidir, çünkü "sosyal hukuk devleti" zaten bunları içeren bir kavramdır. Yani 73 maddenin 2 fıkrası olmasaydı, vergi ödevi düzenlemesinde hiçbir eksiklik olmazdı.

> Anayasa Mahkemesi ".....Vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanması karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmeti giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması"[52].

nın söz konusu olduğunu tespit etmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu değerlendirmesi vergi ödevinin içeriğini tespit eder, ama bu ödevin karşılığı olarak devletin görevinden söz etmez. Ödevi, "kamu hizmeti giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması" olduğunu söylerken, vergilerin gerçekten kamu hizmeti giderlerine harcanıp harcanmadığı sorgulamasını hiç yapmaz. Anayasa Mahkemesinin bu geleneksel devlet yanlı suskunluğu, vergilendirme anlamında da devletin sorgulanmasını engellemiştir.

c) Mülkiyet hakkına müdahale olarak vergi

Yukarıdaki tespitlerimiz 1982 Anayasasının vergi ödevini koyduğu yer çerçevesinde bir değerlendirme idi. Biz vergilendirme yetkisini mülkiyet

---

51 TANÖR, Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar, 1 basım Şubat 1978.

52 Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4.

hakkına müdahale ile okuyorsak[53], Anayasa düzleminde Kişinin Hakları ve Ödevlerinden Temel Hak ve Ödevlere geliriz[54].

Birinci basamak

Anayasanın İkinci Kısmı Temel Haklar ve Ödevler başlığı altında düzenlenmiş ve Birinci Bölüm Genel Hükümler altında düzenlenen 12. madde Temel Hak ve Hürriyetlerin Niteliği başlığını taşımaktadır.

> Temel Haklar ve Ödevler
>
> Madde 12- Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.
>
> Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını ihtiva eder.
>
> Madde 13- Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması
>
> Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Bu iki maddeyi birlikte okuduğumuzda; temel hak ve hürriyetler ile ilgili sınırlamalar olduğunu ve bu sınırlamaların da sınırları olduğunu görürüz. Sınırlamanın sınırı nedir? Pozitif hukuk düzleminde anayasal çerçeve sınır oluşturur. Siyasal açıdan demokratik toplumun gerektirdiği, hakkın kendisi açısından özü sınır alınabilir[55].

Özgürlükler, anayasada öngörülen amaçlarla (nedenler) yasa ile sınırlanır. Yasa sınırlama aracıdır; ancak anayasaya uygunluk kaydı esastır[56]. Sınırlamayı öngören yasalar gelişi-güzel içeriklerle doldurulamaz[57].

---

53 YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınevi, İstanbul 2006, 43 vd.

54 Temel hakların sınırlanması için bak: SAĞLAM, Temel Hakların Sınırlanması ve Özü, AÜSBFY No: 506, Ankara 1982; ODER, "Anayasa Yargısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Yorumu: Düzenleme Biçimlei, Kanıtlama ve Somutlaştırma Sorunları - 2001 Anayasa Değişiklikleri Sonrasına İlişkin Gözlemler", 135-241, Kamu Hukukçuları Platformu, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr; Anayasa değişikliği sonrası temel haklar okuması için Bak: GÖZLER, Türk Anayasa Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 3. Baskı Ocak 2019, 274 vd.

55 KABOĞLU, Anayasa Hukuku Dersleri, Genel Esaslar, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 8. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul 2012, 259.

56 KABOĞLU, Anayasa Hukuku Dersleri, 258.

57 MUMCU/KÜZECİ, İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri, Yenilenmiş 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, 259.

-Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olacaktır,

-demokratik toplum düzeni ve laik cumhuriyetin gereklerine aykırı olamaz,

-hakkın özüne dokunulamaz[58],

-ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

İkinci basamak

Bu tespitler bize vergi ile ilgili bir açılım vermez. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS), Mülkiyetin Korunması Hakkında 1 Numaralı Ek Protokol'ün 1 maddesine (P1-1) gitmek zorundayız.

> "Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez."

Bu düzenleme devletin, vergi yoluyla mülkiyet hakkına müdahalesini meşru kılar. O halde Anayasadaki mülkiyet hakkı ve vergi kurallarının örtüşmesi gerekir.

> Mülkiyet hakkı
>
> Madde 35-Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.
>
> Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.
>
> Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olmaz.

Anayasa, mülkiyet hakkına müdahaleyi 2 şart ile meşru kılar:

1-Kamu yararı amacı ve

2-Kanunla sınırlanabilir.

Vergilendirme yetkisinin kullanılması mülkiyet hakkına müdahale ise o zaman Anayasa 73 maddeye gidip bu kavramların karşılığını aramamız gerekir. Biz Anayasa 73'de 2 vergilendirme ilkesi tespit etmiştik:

---

[58] Hakkın özü: -her hak ve özgürlük için ayrı ayrı tanımlanması gerekmekle beraber- genel olarak; bir hak/özgürlüğün "vazgeçilmez unsuru, dokunulduğu takdirde söz konusu özgürlüğü anlamsız kılacak olan asli çekirdeği" şeklinde açıklanması mümkündür. Aslında "hakkın özü" kriteri "demokratik toplum düzeninin ... gerekleri kavramı içinde yer almaktadır..." MUMCU/ KÜZECİ, 260.

1-Kamu giderlerini karşılamak (devlet yüzü kamu giderlerini karşılamak, mükellef yüzü kamu giderlerine mali gücü oranında katılmak yani: eşitliğin mali güç ile ölçülmesi)

2- Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlükler yasa ile konulabilir (yasa koyucu yüzü: verginin yasallığı ilkesi)

Yukarıdaki tespitler Anayasa 35. ve 73'üncü maddelerinin birbirini karşıladığını gösterir. O halde şimdi bakmamız gereken müdahalenin sınırının sınırı bir diğer deyişle bu düzenlemelerin yapıldığı yasalar düzeyinde ne olacaktır?

Bu sorunun cevabını Anayasa 13 verir: vergi yasaları aşağıdaki şartları karşılamalıdır yoksa Anayasa ve İHAS, P1-1'e aykırı olacaktır.

-Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olacaktır.

-demokratik toplum düzeni ve laik cumhuriyetin gereklerine aykırı olamaz.

-hakkın özüne dokunulamaz:

-ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Bu soyut kavramları somutlaştıralım: Vergilendirme yetkisi, nerede mülkiyet hakkının özüne[59] müdahale oluşturur diye sorduğumuzda, o hakkın kullanılabilirliğinin ortadan kalkması sorunun açık cevabı olacaktır.

Anayasa Mahkemesinin bu kavramları nasıl okuduğuna bakalım:

> "31.Mülkiyet hakkının sınırlamaları ve güvenceleri açısından Anayasa'nın 35. maddesinin 13. maddeyle birlikte değerlendirilmesinden doğan genel rejim yanında, Anayasa'nın başka maddelerinde de mülkiyete ilişkin ek güvence ve sınırlama hükümlerine yer verilmekle birlikte bunlardan en önemlisi şüphesiz mülkiyeti bir hak olarak tanımlayan 35. maddedir. Maddenin birinci fıkrasında genel olarak hak tanınmakta, ikinci ve üçüncü fıkralarda ise sınırlama ve güvence ölçütleri gösterilmektedir. **Belirtilen hüküm uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlanabilecek ve bu sınırlama kanunla yapılabilecektir.** Bu sınırlama ve güvence ölçütlerinin Anayasa'nın 13. maddesi ışığında yorumlanması gerekir. Zira belirtilen Anayasa hükmü, hak ve özgürlükleri sınırlama ve güvence rejimi bakımından temel öneme sahip olup Anayasa'da yer alan bütün hak ve özgürlüklerin yasa koyucu tarafından hangi ölçütler dikkate alınarak sınırlandırılabileceğini ortaya koymaktadır (Yunis Ağlar, B. No: 2013/1239, 20/3/2014, § 24).

---

[59] KABOĞLU, Anayasa Hukuku Dersleri, 259.

32.Anayasa'nın gerek 35. gerekse 13. maddesine göre, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Kanun dışında herhangi bir hukuk normu ile getirilen sınırlama, sınırlamada kamu yararı olsa dahi Anayasa'nın 35. ve 13. maddelerine aykırılık teşkil edecektir. Zira belirtilen hükümlerin ifade tarzı, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların mutlaka şekli anlamda kanun ile yapılması zorunluluğuna işaret etmektedir. Hak ya da özgürlüğe bir müdahale söz konusu olduğunda öncelikle tespiti gereken husus, müdahaleye yetki veren bir kanun hükmünün yani müdahalenin hukuki bir temelinin mevcut olup olmadığıdır. Hak ve özgürlüklerin yasayla sınırlanması ölçütü anayasal temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında vazgeçilmez bir unsur olup bu koşulun sağlanmaması durumunda diğer güvence ölçütlerinin değerlendirilmesinin bir anlamı yoktur (Yunis Ağlar, § 27).

33.Anayasa'nın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri tespit ederken, vergi ödevine ilişkin 73. maddesi, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) (1) No.lu Protokol hükmü ve Anayasa'nın 35. maddesiyle birlikte Anayasa'nın 13. ve 73. maddelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Türkiye İş Bankası A.Ş., B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 40)." [60]

Bir başka karar:

"22. Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca temel hak ve özgürlükler, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaksızın Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir.

23. Anayasa'nın 35. maddesi uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlanabilir. 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. Yapılacak imar uygulaması sonucunda kamu hizmet alanına ayrılan yerlerin müstakil parsel olarak Hazine adına tescil edilmesinde kamu yararı bulunduğu hususunda kuşku bulunmamaktadır.

24. İtiraz konusu kuralla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı amacına dönük olması yeterli olmayıp ayrıca ölçülü olması gerekir. Ölçülülük ilkesi "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. "Elverişlilik" öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, "gereklilik" ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, "orantılılık" ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Öngörülen tedbirin, ulaşılmak istenen kamu yararı karşısında maliki olağandışı ve aşırı bir yük altına sokması durumunda müdahalenin orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğundan söz edilemez."[61]

---

60 Anayasa Mahkemesi, BB No: 2012/3241, 16.12.2015.

61 Anayasa Mahkemesi, 18.1.2018, E.2017/89, K.2018/5.

2. Yasa-uluslararası sözleşmeler

a) Yasa

Anayasa 73,III "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklindeki düzenlemeye göre vergiler yasa ile konulacaktır ancak yasaya neler yazılacaktır ya da hangi kurallar yasa da yer alırsa vergi yasa ile konulmuş sayılacaktır? Ama önce yasa[62] kavramını hatırlayalım:

Kanunlar, Anayasanın öngördüğü yetkili organ tarafından, belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yürürlüğe konan yazılı hukuk kurallarıdır[63]. Anayasa, kanun teklif etmeye milletvekillerini yetkili kılarken, Cumhurbaşkanınca yayınlanması zorunluluğunu da getirmiştir[64].

Kanun, şekli ve maddi olmak üzere iki ayrı anlamda kullanılabilir. Şekli kanun, yetkili organca öngörülen usullere göre yapılan düzenleme, maddi kanun ise metnin, genel, soyut, kişisel olmayan kurallar içermesi durumunda söz konusu olur[65]. 1982 Anayasasına göre kanun, şekli anlamdadır[66].

Hukuk kuralı genel ve soyut niteliktedir[67] ve Anayasaların da içerdiği kurallar genel ve soyut niteliktedir[68]. Yasalar, Anayasanın yetkili kıldığı organ tarafından çıkarılan yazılı biçimde, genel ve sürekli ve soyut olma nite-

---

62 Yasa numaraları üç defa 1'den başlatılmıştır. Birincisi; 23 Nisan 1920- 6 Mayıs 1960, ikincisi; Milli Birlik Komitesi ve Kurucu Meclis döneminde çıkan yasalar tekrar birden başlamış ve son olarak da 9 Temmuz 1961 itibariyle tekrar birden başlamıştır. Düstur, Başbakanlık tarafından her yıl bir cilt olarak çıkarılır ve içinde yasa, tüzük, yönetmelik, içtihadı birleştirme kararları yer alır. Bu güne kadar 5 tertiptir. Birinci Tertip:1863-1908 dönemi, İkinci Tertip:1908-1920 Dönemi, Üçüncü Tertip: 23 Nisan 1920-27 Mayıs 1960 Dönemini, Dördüncü tertip: 27 Mayıs 1960-1 Kasım 1961 ve Beşinci tertip: 1 Kasım 1961'den günümüzü kapsar.

63 TEZİÇ, 15.

64 II. Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri A. Genel olarak MADDE 87- Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilânına karar vermek; milletlerarası andlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir.

65 TEZİÇ, 17.

66 TEZİÇ, 17.

67 İMRE, Medeni Hukuka Giriş, İstanbul 1971, 9.

68 TEZİÇ, 10.

liğini taşıyan hukuk kurallarıdır[69]. Bu genel tanımlamaları dayanağı "genellik" ve "soyutluk" kavramlarının içeriğini tespit edelim:

> "Hukuk kuralının genel ve soyut olması, aynı çeşit bütün olaylara ve herkese uygulanır. Burada, prensiplerde devamlılık ve hukuki eşitlik genel esasları caridir"[70].

Verginin yasallığı ilkesi neredeyse bütün alanların yasa ile düzenlenmesi zorunluluğu getirdiği için çok sayıda yasa vardır.

Burada tartışmamız gereken konu AY 73,IV fıkra ile Cumhurbaşkanına verilen yetkinin sınırları çizilmiştir. Ancak bazı vergi yasalarına baktığımızda Cumhurbaşkanına değil ama Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak belirlenen bakanlığın yasalarda Maliye Bakanlığı olarak geçmesi aslında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan tüm işlemlerin hukuka aykırı olduğunu gösterir.

Bu tartışmaya "yasa ile belirlenmiş" kavramı neyi içerir ile ilgili başka bir alandan bakmayı deneyecek olursak;

> İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Sunday Times-Birleşik Krallık davasında "....." hukuken öngörülmüş" ifadesinden şu iki koşul ortaya çıkmaktadır. Birincisi (uygulanacak olan) hukuk, yeterince ulaşılabilir (adequately accessible) olmalıdır;. ... İkincisi, vatandaşların davranışlarını düzenlemelerine olanak vermek için yeterli açıklıkta (precise) düzenlenmemiş bir norm, "hukuk" kuralı olarak kabul edilemez. Vatandaşlar belirli bir eylemin gerektirdiği sonuçları, durumun makul saydığı ölçüde ve eğer gerekiyorsa uygun bir danışmayla önceden görebilmelidir.."[71].

biçiminde değerlendirmiştir.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 9, 10 ve 11 maddelerinin ikinci fıkralarındaki "hukuken öngörülmüş" kavramını Common Law kuralları ile asgarileri belirlerken, bizim Anayasamızdaki 73 madde çerçevesindeki yasallık ilkesinin sınırlarının asgari düzeyde bu kavramlarla ölçülmesi gerekiyor. Yasa kavramı AY 87, 88 ve 89 maddelerde açık biçimde ifade edilmiş olup, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi(İHAM)'nin asgarilerinden daha katı kuralları içerir ve idari işlemlerle yapılan hiçbir düzenlemeyi içermez.

Yasa ile düzenlenme, verginin temel öğelerinin yasa ile belirlenmesini içerirken, yasaların uygulanması konusundaki idari düzenlemeler, yetki devri kapsamına girmez, çünkü yasanın uygulama alanını çizer.

---

69 DİNÇKOL, Hukuka Giriş, 10 Basım, Der Yayınları, İstanbul 2014, 50.

70 İMRE, 9.

71 DOĞRU, İnsan Hakları Avrupa İçtihatları, İstanbul 1977, 180-181.

Bir diğer konu; enflasyona karşı değer düzeltmeleri konusunda karşımıza çıkar. Çeşitli vergilerde vergi matrahının değer kaybının, tüketici endeksi ya da ulusal paradaki değer kayıpları ile ortaya çıkmasında, bu endekslere bağlı değer düzeltimleri yapılması gerekir. VUK Mük. 298 nci maddenin değiştirilmesiyle katılan enflasyon düzeltmesi, bir değer düzeltim modeli olarak sistemde yerini almıştır. Aynı maddede B fıkrasında yeniden değerleme oranı[72] yasa değil idari bir işlemle belirlenmeye devam etmektedir. Burada verginin yasallığının gerçekleştiğini söylemek herhalde mümkün değildir.

b) Uluslararası sözleşmeler

Vergilendirme alanında uluslararası sözleşmeler son derece yaygındır. İnsan hakları-serbest piyasa düzlemi, uluslararası sözleşmelerin anayasa hukuku çerçevesinde çeşitli biçimlerde tartışılmasını zorunlu kılmaktadır.

> Anayasa 90,V "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."

Anayasa Mahkemesi:

> "44. Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, sözleşmeler hukuk sistemimizin bir parçası olup, kanunlar gibi uygulanma özelliğine sahiptir. Yine aynı fıkraya göre, uygulamada bir kanun hükmü ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin olan sözleşme hükümleri arasında bir uyuşmazlığın bulunması halinde, sözleşme hükümlerinin esas alınması zorunludur. Bu kural bir zımni ilga kuralı olup, temel hak ve özgürlüklere ilişkin sözleşme hükümleriyle çatışan kanun hükümlerinin uygulanma kabiliyetini ortadan kaldırmaktadır (B. No. 2013/2187, 19/12/2013, § 45).
>
> 45. Başvuruya konu yargılama kapsamında, kararın 4721 sayılı Kanun'un 187. maddesine dayanarak verildiği anlaşılmaktadır. Ancak, yukarıda yer verilen tespitler ışığında, ilgili Kanun hükmünün sözü edilen Sözleşme hükümleri ile çatıştığı görülmektedir. Bu durumda, uyuşmazlığı karara bağlayan derece mahkemelerinin, AİHS ve diğer uluslararası insan hakları andlaşmaları ile çatışan 4721 sayılı Kanun'un 187. maddesini kararlarına esas almayarak, başvuru konusu uyuşmazlık açısından Anayasa'nın 90. maddesi uyarınca uygulanması gereken uluslararası sözleşme hükümlerini dikkate alması gerektiği sonucuna varılmaktadır (Sevim Akat Eşki, B. No. 2013/2187, 19/12/2013, § 46).

---

72 VUK Mük.2 98, B "Yeniden değerleme oranı, yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artışı oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca her yıl Aralık ayı içinde Resmi Gazete ile ilan edilir."

46. Somut başvuru açısından, başvurucunun temel hak ve özgürlüklere dair uluslararası andlaşmaların kanun hükümlerine nazaran öncelikle uygulanacağı ve bu kapsamda Sözleşme'nin ve AİHM içtihadının uyuşmazlığın karara bağlanmasında nazara alınması noktasındaki itirazlarının yargı mercilerince dikkate alınmadığı ve tartışılmadığı anlaşılmaktadır."[73]

Vergilendirme ile doğrudan ya da dolaylı bağlantılı pek çok uluslararası andlaşma vardır[74]. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi, Gümrük Birliği, GATT ve Avrupa Birliği ile uyum sürecinde yapılan düzenlemeler yanında OECD ve G20 üyesi ülkelerin öncülüğünde Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması (BEPS) çok taraflı vergi anlaşması modeli olarak[75] Bu süreçte tartışmanın kırılma noktasını oluşturan yetki devri bizi de vergilerin yasa ile konulması açısından ilgilendirmektedir[76]. Çünkü Anayasanın 7 maddesi;

"Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez."

Tartışmanın ana noktasını, uluslararası anlaşmaların üstünlüğü kabul edildiğinde TBMM'nin yasama yetkisini devretmek zorunda kalacağı ve bu yetkinin devredilemez olmasıdır. Yetki devri tartışmalarında ise; devredilen egemenliğin kaynağı değil, kullanılması olduğu ya da egemenliğin devredilmediği, ülkelerin mevzuatlarını kendi iradeleriyle değiştirdikleri yolunda farklı görüşler vardır. Bu teorik tartışmaların tarihsel bir döneme ait olduğu ve günümüz tartışmalarının İHAS kapsamında başka kavramlar üzerinden değerlendirildiğini görmekteyiz:

Anayasa Mahkemesi;

"1.Başvuru, yurt dışında mukim olan şirketin Türkiye'de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

---

73 Anayasa Mahkemesi, BB No: 2014/5836, 16.4.2015.

74 Uluslararası vergi hukukundaki güncel gelişmeler için bak: www.oecd.org

75 ÖZGENÇ, Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları –Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde- On İki Levha Yayıncılık, Mart 2019 İstanbul, 3.

76 a) Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından bak: YALTI SOYDAN, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayıncılık, İstanbul 1995; BAYAR, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye-İngiltere Andlaşması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.
b) Avrupa Birliği ile ilgili tartışmalar için bak: TEKİNALP/TEKİNALP/ ATAMER/ODER/ OKUTAN, Avrupa Birliği Hukuku, İstanbul 1997,10,103; GÜNUĞUR, Avrupa Birliğinin Hukuk Düzeni, Avrupa Ekonomik Danışma Merkezi, Ankara 2007; Avrupa Birliği Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3.Baskı, Avrupa Ekonomik Danışma Merkezi, Ankara 2014.

63.Türkiye Cumhuriyeti ile ABD arasında imzalanan ÇVÖA'nm 10. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, bir akit devlet mukimi tarafından diğer akit devletin bir mukimine ödenen temettülerin ödemeyi yapanın mukimi olduğu devlette ve bu devletin mevzuatına göre de vergilendirilebileceği hükme bağlanmış ancak gerçek lehdarın temettüyü ödeyen şirketin oy gücünü haiz hisselerinin en az %10'una sahip bir şirket olması durumunda alınacak verginin gayrisafi temettü tutarının % 15'ini aşmayacağı düzenlenmiştir.

70.Sonuç olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesi uyarmca uygulanan %19,8 oranındaki stopajın mahiyetine ilişkin farklı içtihatların bulunması ve Kanun'un yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri zedelenmiştir. Bu durumda vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı sonucuna ulaşılmaktadır." [77]

3. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerinin düzenlendiği Anayasa 104 maddeye göre:

> "Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez."

kuralı, vergilendirmenin yer aldığı siyasi haklar ve ödevler bölümünü de kapsadığı için, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile düzenleme yapılamaz.

4. Cumhurbaşkanı kararları

İdarenin düzenleyici işlemleri arasında anayasada sayılmayan, ancak idarenin yetkileri çerçevesinde yapılan düzenleyici işlemler de vardır. Vergi hukuku alanında en yaygın olanlarına baktığımızda "karar", "tebliğ", "sirküler" anayasada yer almayan örnekleri oluşturur. Bunlar "adsız düzenleyici işlemler" olarak nitelendirilmektedir[78]. Öncelikle üzerinde duracağımız cumhurbaşkanı kararlarıdır.

Vergilendirme alanında bazı konularda kararnameler çok yaygındır. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki 94 maddede yer alan tevkifat oranlarının düzenlendiği Kararname ve eki Kararlar önemli örneklerden birini oluşturmaktadır.

---

77 Anayasa Mahkemesi BB No: 2014/13518, 26.10.2017; Benzer kararlar: Anayasa Mahkemesi BB No: 2016/13456, 29.5.2019; Anayasa Mahkemesi BB No: 2015/12767, 9.5.2019,

78 ÖZAY, İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim, İstanbul 1994, 379; GÖZLER, Türk Anayasa Hukuku, 848 vd.

GVK 94 maddeye göre;

"Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir."

biçimindeki düzenleme, Cumhurbaşkanı Kararı ile uygulanır[79] ve AY 73,IV fıkrasındaki yetkiye uygundur. Cumhurbaşkanı kendisine verilen bu yetkiyi bir idari işlemle[80] kullanmakta olup, Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girer[81].

Burada ilginç olan Kararın yürütülmesi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir ancak vergi kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığı kavramı

---

79 Cumhurbaşkanı Kararı, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü ve Geçici 67 nci Maddeleri ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu Maddelerinde Yer Alan Tevkifat Oranları ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun 33 üncü Maddesinde Yer Alan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Nispetleri Hakkında Karar (Karar Sayısı: 842), (RG: 21.3.2019, 30721); Cumhurbaşkanı Kararı, Gelir Vergisi Kanunu 67 maddede yer alan tevkifat oranlarının belirlenmesi hakkında karar (Karar sayısı:1025) (RG: 1.5.2019, 30761)

80 1.2.1995 tarihinden itibaren %10'a çıkarılan fon oranının 1994 yılı gelirlerine uygulanmasına ilişkin Kararname hükmünün iptali ile ilgili olarak Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu 29.1.1999, 316/169; "...(Karar)....95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu kararının Eki Karar'ın 2 maddesinde, "Bu karar, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1994 takvim yılı gelir vergisine ilişkin olarak bu kararın yayımından itibaren yıllık, münferit, özel veya Gelir Vergisi Kanununun 94/6 ncı maddesi uyarınca verilen muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gereken gelirler üzerinden hesaplanan vergiler hakkında uygulanır" hükmü yer almıştır.....İdari işlemler yürürlüğe girdikleri andan itibaren hukuki etkilerini gösterirler ve idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi, gerek yargısal kararlar gerekse öğretide kabul edilmiş bir idare hukuk kuralıdır. Bakanlar Kuruluna yasayla tanınan düzenleme yetkisinin geçmişe yürümezlik ve belirlilik unsurlarını içeren hukuki güvenlik ilkesine uygun kullanılması hukuk devleti olmanın doğal ve zorunlu gereğidir.....Dava konusu kararname kapsamındaki fonların gelir ve kurumlar vergisi üzerinden, belirlenen oranlarda alınan mali yükümlülük olduğu dikkate alındığında vergilendirme dönemi sona erdikten sonra daha önce belirlenen ve duyurulan yükümlülüklerin artırılmasının geçmişe yürümezlik ve belirlilik unsurlarını içeren güvenlik ilkesiyle bağdaştırılmasına olanak bulunmamaktadır....." (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 332).

81 Yatırım indirimi istisnası üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmasına ilişkin 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın iptali ile ilgili Danıştay 4D., 3.5.2000, 5648/1914; ".... Karar)..... Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden Bakanlar Kurulunun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı, sadece Anayasa ve Kanunlarla tanınmış bulunan yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisinin bulunduğu açıkça anlaşılmaktadır. Diğer taraftan idare, kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyuşmazlıkları önlemek amacıyla bir düzenleme yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorundadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulunca vergi kanunlarında yer alan bir hükmün değiştirilmesi, kaldırılması veya vergi konusunda yeni bir hüküm konulması, kanunun bu yolla aşılması, Anayasa ve vergi mevzuatına aykırılık teşkil eder.....Sonuç olarak bütün bu hükümler ve Kanunun lafzı ve sistematiği birlikte incelendiğinde, ne Gelir vergisi ne de kurumlar vergisi Kanunlarında yatırım indirimi nedeniyle tevkifat yapılabileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmaması karşısında vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı anlaşılan yatırım indiriminden faydalanılan tutarın, bu konuda sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi bulunan Bakanlar kurulunca, tevkifata tabi tutulması yolunda yapılan düzenlemede yasaya uyarlık görülmemiştir..." (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 352); Kararın temyiz talebinin kabulü Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 1.12.2000, 196/409 (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 358).

yoktur. Örneğin Vergi Usul Kanunu (VUK) 4 maddede Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 5 maddede Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 94 maddeye göre; Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Cumhurbaşkanı kararlarının hukuksal niteliği nedir? Sürekli, soyut, nesnel, genel durumları belirleyen ve gösteren hükümler içerenler kimin tarafından yapılmış olursa olsun "düzenleyici-kural" işlemlerdir[82]. Vergilendirme alanında, Anayasal düzlemde verilmiş bir yetki, ilgili yasada somut olarak tekrarlanmıştır. Cumhurbaşkanının bu işlemleri düzenleyici niteliktedir[83].

5. İçtihadı birleştirme kararları

Mahkeme içtihatlarının her hukuk düzeninde önemli bir yeri vardır. Bunlar bazı hukuk sistemlerinde doğrudan kaynak, bazılarında ise yol gösterici etkiye sahiptir. "Mahkeme içtihadının sonraki mahkeme kararlarına önderlik edebilmesi için, bu içtihadın benimsenmiş, yerleşmiş ve doğruluğunun denenmiş bulunması şartı aranmaktadır. Bunun anlamı, mahkeme içtihadının getirdiği çözüm tarzının ve hukuk kuralının tatbikatta doğru olarak kabul edilmiş olması, belirli bir uygulama ve deneme devresinin geçmiş olması gerekir."[84]. Ülkemizde mahkeme içtihatları değil, ama içtihadı birleştirme kararları[85] bağlayıcı kaynak niteliğindedir. Danıştay Kanunu 40, 4'e göre;

> "Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır."

---

82 ÖZAY, Günışığında Yönetim, 373; "1961 Anayasamızın Türkiye'ye has bir sistem olarak kabul eylediği tartışma götürmez bir ANA KURAL da; Yürütme organının ancak "KANUNLAR ÇERÇEVESİNDE GÖREV"e sahip olabileceği, şu halde ancak - bu kanuni görev karşılılığında- gene kanun ile kendisine verilen, tanınan bir YETKİ'yi -kanunun öngördüğü oranda- haiz olunabileceği; velhasıl "KANUN OLMAYAN YERDE" "Yürütme Görev ve Yetkisi" mevcut olmak şöyle dursun; bizzat yürütmenin VARLIĞI'nın söz konusu olamayacağı" hususunda kuşku bulunmasa bile, İdarenin yapabileceği düzenleyici işlemlerden tüzük ve "adlı yönetmelikler"in kaynağının Anayasanın ilgili maddelerinde, buna karşılık diğer tüm "adsız yönetmelikler"in benzeri düzenleyici işlemlerin anayasal temelini Anayasanın 6 maddesi yasal temellerinin ise doğrudan veya dolaylı olarak ilgili kanunlarda bulunduğunu ifade yanlış olmasa gerektir...." (384).

83 GÖZLER, Türk Anayasa Hukuku, 853.

84 İMRE, 223.

85 Danıştay Kanunu 39 madde, İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir.

Danıştay'ın anlaşmazlıklarda sadece farklı uygulamaları gidermek anlamında değil, ama vergi hukukuna katkı olarak niteleyebileceğimiz önemli içtihadı birleştirme kararları vardır. Bunlara örnek, Kurumlar Vergisi Kanununa bağlı olarak derneklere bağlı iktisadi işletmeler[86], Gelir Vergisi Kanununa bağlı olarak, diş protezciliğini vergi uygulaması yönünden serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirdiği[87] kararları gösterilebilir. Ancak burada belirtilmesi gereken bir nokta, yasa koyucunun yargıyla oluşan hukuk anlayışından pek hoşlanmadığıdır. Danıştayın içtihadı birleştirme kararı ile serbest meslek faaliyeti olarak belirlediği diş protezciliği yapılan yasa değişikliği ile ticari kazanç olarak düzenlenmiştir[88].

6. Yönetmelik

MADDE 124- Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir.

Yönetmelik, vergi idaresinin yaygın olarak kullandığı bir enstrüman değildir. Vergilendirme alanında yönetmeliğe örnek olarak Vergi Usul Kanunundaki uzlaşma kurumu hakkındaki Maliye Bakanlığı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği[89] gösterilebilir. Uzlaşma Yönetmeliği VUK Ek 11'in verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi:

"1. Başvuru konusu olayda idare tarafından başvurucu şirkete ait otel bünyesinde talih oyunları salonu işletilmesinden dolayı 1993, 1994 ve 1995 yılları için katkı payı tahakkuk ettirilmiştir. Bu çerçevede idari ve yargısal makamlar müdahalenin kanuni dayanağı olarak idareye talih oyunları oynatılabilecek mekânları belirleme ve bu faaliyete izin verme yetkisi sağlayan 2634 sayılı Kanun'un olay tarihinde yürürlükte bulunan 19. maddesinin (b) bendi ile Yönetmeliğin olay tarihinde yürürlükte bulunan ve katkı payı alınmasına imkân veren değişik 20. maddesini gerekçe göstermektedir.

60.Kamu makamları talih oyunları oynanan mekânları denetim altına almak, anılan faaliyetlerin düzenli ve güvenli bir duruma gelmesini sağlamak gibi amaçlarla talih oyunları oynanan salonlara düzenleyici kurallar ve bu salonlar için tahdit ile ruhsat uygulaması getirebilir. Öte yandan bu faaliyetlerin ruhsatlandırılması karşılığında ruhsat

---

86 Danıştay Başkanlığı, 16.6.1994, 2/2 (Lebib Yalkın, KVK, Sıra No: 98).

87 Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı, 29.2.1996, 1/1 (Lebib Yalkın, GVK, Cilt, E, Sıra No: 276).

88 Yasa No: 4842 (RG: 24.4.2003, 25088).

89 RG: 3.2.1999, 23600.

sahipleri tarafından ödenmek üzere katkı payı veya benzeri adlar altında birtakım mali yükümlülükler de öngörülebilir. Ancak talih oyunları oynatma imtiyazı elde edenlerin mülkiyet hakkına müdahale edilmesi sonucunu doğuran bu tür mali yükümlülüklerin şeklî manada bir kanuna dayalı olması gerekir. Uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin detayların ikincil mevzuatla düzenlenmesi mümkün olmakla birlikte şeklî manada bir kanunla öngörülmeyen bir mali yükümlülüğün ilk elden yönetmelik veya benzeri idari düzenleyici işlemlerle getirilmesi kanunla öngörülme şartının ihlali sonucunu doğurur.

61. 2634 sayılı Kanun'un olay tarihinde yürürlükte bulunan 19. maddesinin (b) bendi ile Kültür ve Turizm Bakanlığına talih oyunları oynatılabilecek mekânları belirleme ve bu faaliyete izin verme yetkisi verilmiş olup anılan kanun hükmünde bir mali yükümlülük öngörülebileceğine dair herhangi bir ibare bulunmamaktadır. Söz konusu mali yükümlülük ilk elden Yönetmeliğin değişik 20. maddesi ile getirilmiştir. Kanuni bir dayanağı bulunmadan doğrudan Yönetmelik hükümleri ile mali yükümlülük öngörülmesinin ve bu suretle mülkiyet hakkına müdahale edilmesinin kanunilik unsurunu sağlamayacağı kuşkusuzdur..."[90]

II. Yardımcı kaynaklar

1. Tebliğ

Vergilendirme alanında Hazine ve Maliye Bakanlığı[91] (Gelir İdaresi Başkanlığı)'nın tercih ettiği ve sürekli kullandığı idari enstrümanlardan biridir. Bütün vergi kanunlarının ismi ve 1 sıra numarası ile başlayıp günümüze gelen tebliğ serileri vardır. Örneğin Vergi Usul Kanun ile ilgili olan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğidir. Tebliğler Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından hazırlanmakta ve Resmi Gazetede yayınlanmaktadır. O halde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tasarruf işlemleridir.

Tebliğlerin hukuksal niteliği nedir? Sorusunun cevabını aramalıyız:

Genel düzenleyici işlem mi, özel düzenleyici işlemi mi, ya da başka bir şey midir? Hukuksal nitelendirme, tebliğ ile yapılan düzenlemenin yargıya taşınması açısından önem taşımaktadır. Çünkü Danıştay Kanunu'nun 24 üncü maddesine göre Cumhurbaşkanı kararlarına, Cumhurbaşkanının kararnameler dışındaki düzenleyici işlemlerine ve Bakanlıkların düzenleyici işlemlerine karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da dava açılacaktır. O halde burada kriter tespiti yapmamız gerekmektedir. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilgili Tebliğlere bakalım:

---

90 Anayasa Mahkemesi, BB No: 2015/19953, 26.6.2019.

91 Hazine ve Maliye Bakanlığı (RG: 10 Temmuz 2018, 30474), 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.

Danıştay:

"67 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin dava konusu edilen bölümü ile getirilen düzenlemenin yasal bir dayanağının bulunmaması, gelirin elde edilmesi ve değerlemeye ilişkin mevcut düzenlemelere aykırı nitelik taşıması nedeniyle yürütmenin durdurulması için kanunda öngörülen iki koşulun da gerçekleştiği sonucuna varılmıştır;"[92].

"Genel düzenleyici işlemler sürekli, soyut ve nesnel durumları belirleyen, Anayasanın ve kanunların açıkça izin verdiği konu ve hallerde idare tarafından da kullanılabilen yetkilere dayalı kural işlemler olup, ilgili yasal düzenlemeleri yorumlamak ve açıklamak üzere hazırlanan Tebliğler genel düzenleyici işlemler arasında yer alır. Bu nedenle 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 ncü maddesi (d) bendinde ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar arasında sayılan ve ilgili bakanlığın genel düzenleyici işlemi olarak ülke çapında uygulanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, iptal davasına konu oluşturacağında hiçbir kuşku bulunmadığından, davanın usul yönünden reddi yolundaki davalı iddiasında hukuki isabet bulunmamaktadır.....Bu durumda, 50 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki; menkul sermaye iradı üzerinden yapılacak tevkifatın hesaplanmasında, tevkifat matrahına dahil olmayan gelir unsurlarına isabet eden kurumlar vergisinin indirim konusu yapılamayacağı şeklindeki düzenleme, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 üncü bendine aykırı olarak ve tanınan yetkinin aşılması suretiyle düzenlenen 50 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin V/4-C bölümünün kurum kazancından indirilecek kurumlar vergisinin, gelir vergisi tevkifatı matrahı içinde yer alan kazanç unsurlarına isabet eden kurumlar vergisi ile sınırlı olacağını öngören hükümlerinde kanuna uygunluk bulunmamaktadır....."[93].

"54 Seri No'lu (Kurumlar Vergisi) Genel Tebliğ idarenin görüş belirten bir işlemi olmayıp, dava konusu edilen bölümler davacı şirketin hukuki durumunu etkileyen yeni hükümler içermesi nedeniyle idari vaya konu olabileceğinden..." [94].

biçiminde karar vermiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının tebliğleri, idarenin görüşünü açıkladığı düzenlemelerdir. Her somut olayda böyle olup olmadığı araştırılması gereken bir konudur. Çünkü Danıştay kararlarına dayanarak bir ölçü çıkarılması mümkün olmadığı gibi gerekte yoktur, çünkü temel ölçü yasa olduğu için yasa kapsamı dışındaki ya da yasanın kapsamını genişleterek yapılan düzenlemeler adı yönetmelik ya da tebliğ olsun hukuka aykırıdır. Burada Danıştay'ın tutumu önemlidir. Çünkü Hazine ve Maliye Bakanlığı görüşünü açıklarken, genel düzenleyici nitelikteki düzenlemeler de yapıyor ise,

---

92 Danıştay 4D., 29.5.2000, E.2000/1320 (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 353).

93 Danıştay 4D., 10.4.1996,3804/1619 (Lebib Yalkın, KVK, Cilt B, Sıra No: 101).

94 Danıştay 4D., 27.10.1997, 636/3797, (Lebib Yalkın, KVK, Cilt B, Sıra No:104); Danıştay 4D., 27.10.1997, 771/3795 (Lebib Yalkın, KVK, Cilt B, Sıra No: 105).

Danıştay bunlara yargı yolunu açık tutarak vergi mükelleflerinin yasalara aykırı vergi yüklerine tabi olmalarına izin vermemekte, hak arama yolunun açık tutulmasına özen göstermektedir.

2. Sirküler

Adsız düzenleyici işlemlerdendir. Hiyerarşik amirlerin, özellikle bakanların, sahip oldukları hiyerarşi gücüne dayanarak, astlarına onların uygulamakla yükümlü oldukları kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yorumlanması ve uygulanması konusunda verdikleri emir, talimat ve görüşlerdir[95]. İcrai nitelikte değildir; hukuk düzeninde değişikliğe yol açmazlar; ilgililerin haklarını etkilemezler[96].

---

[95] GÖZLER/KAPLAN, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Basın Yayın, Dağıtım, 14. Baskı, Bursa 2013, 299, 300.

[96] a) GÖZLER/KAPLAN, 300.
b) DVDDGK, 18.4.2008, E. 2007/49, K. 2008/249; "KARAR : Maliye Bakanlığının, Bakan adına Gelir İdaresi Grup Başkanı tarafından imzalanan temyiz dilekçesindeki yürütmenin durdurulması istemi üzerine Kurulumuzca; Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel düzenleyici işlemlerin iptali istemiyle ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da açılan davalarda verilen kararlara karşı, Gelir İdaresi Başkanlığı Grup Başkanlarınca kanun yollarına başvurulabilmesi için Maliye Bakanı tarafından bu konuda yetki verilmiş olması gerekmesine karşın, yetki devri yapıldığını gösteren belgenin verilen sürede temyiz dilekçesine eklenmediği gerekçesiyle Maliye Bakanlığı'nın yürütmenin durdurulması isteminin incelenmeksizin reddine karar verilmiş ise de; yine Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 338 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin bir bölümünün iptali istemiyle Danıştay Dördüncü Dairesinde açılan E:2006/4523 numaralı dava dosyasına gönderilen 21.3.2008 tarihli yazı ekindeki 31.1.2008 tarihli yetki belgesinin incelenmesinden, Maliye Bakanı tarafından savunma, itiraz, temyiz, tashihi karar ve benzeri her tür dilekçenin Bakan adına imzalanması konusunda Gelir İdaresi Başkanı, Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı, Gelir İdaresi Daire Başkanı, 1. Hukuk Müşaviri ve Gelir İdaresi Grup Başkanına yetki verildiği anlaşıldığından, işin esasının incelenmesine geçildi. Uyuşmazlığa konu edilen sirküler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin 4962 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile değişik ikinci fıkrasının Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetki uyarınca yayımlanmış olup, anılan maddenin 1 inci fıkrasında; mükelleflerin, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kaldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri belirtilmiş, maddenin 2 nci fıkrasında da, yetkili makamların izahat isteğini yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetinde olduğu düzenlemesi yer almıştır. Maliye Bakanlığına sirküler yayımlama konusunda verilen yetkinin amacı, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları izahatın, her mükellefe ayrı ayrı verilmesi yerine, aynı durumda bulunan tüm mükelleflere aynı anda ve tek işlemle duyurulmasının sağlanmasıdır. Bu amaçla sirküler düzenlenirken, açıklama ile sınırlı olan yetki aşılıp Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuran yeni düzenlemeler yapılmasına olanak bulunmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda anılan 413'üncü maddesi uyarınca yayımlanan ve bilgilendirme mahiyetinde olan sirkülerlerin, hukuki sonuçlar doğuran, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken genel düzenleyici işlem niteliğinde olmadıkları kural olarak kabul edilse de; kanunu aşan nitelikte kural koyan sirkülerlerin, genel düzenleyici işlem mahiyetinde oldukları kabul edilerek, iptalleri için açılan davaların 2575 sayılı Yasanın 24 üncü maddesi uyarınca Danıştay'ca incelenerek

3. Mukteza: Maliye Bakanlığı'nın görüşü

a) Vergi Usul Kanunu

Mükelleflerin izahat talebi

VUK 413- "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.

b) Yönetmelik

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan: Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik[97]

Özelge talebinin kapsamı

MADDE 8 - (1) Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilir.

(2) Mükelleflerin aşağıdaki başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmez:

a) Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri.

b) Yargıya intikâl etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri.

c) Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri.

---

sonuçlandırılmalarında usule aykırılık bulunmamaktadır. Uyuşmazlık konusu Sirkülerin incelenmesinden, Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde Maliye Bakanlığına veya Bakanlığın yetkili kıldığı makama vergi uygulamaları ile ilgili olarak açıklama yapma konusunda verilen yetki aşılarak, yatırım indirimi ve özel maliyet bedeli uygulamaları yönünden Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuracak genel nitelikte düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, düzenlemenin yetki aşımı nedeniyle hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmıştır." (http://www.kazanci.com/).

97 RG: 28.8.2010, 27686.

ç) Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri.

d) Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkini, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler.

e) Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile Kanunun 122 nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124 üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaatlar.

f) Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler.

Öncelikle yasada "Mukteza", Yönetmelikte niçin "Özelge" kelimelerindeki farklılaştırmaya gidildiği ardından da niçin ortak bir terminoloji oluşturulmadığı sorulmalıdır.

İkinci olarak; VUK ve Yönetmeliğin oluşturduğu hukuk düzeni, mükelleflerin şüpheye düştükleri durumlarda mukteza isteyebileceklerini belirlerken aynı zamanda özelge kapsamında değerlendirilmeyecek konulara geniş yer ayırmıştır. Üzerinde durulması gereken önemli bir konu; özelge verilmeyecek durumlarda, özelge talep edilmesi ve vergi idaresince de bu talebin karşılanması durumunda ne olacağının belirlenmesi gerekir. Bu sorunun cevabı doğrudan hukuka aykırı delil olarak verilmelidir. Çünkü;

Anayasa 38, 6 "Kanuna aykırı olarak elde dilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez."[98]

İnsan Hakları Avrupa Sözleşme'sinin 6 maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı[99], hukuka aykırı biçimde toplanan delillerin davada kullanılamayacağına dair özel bir kural içermez. İHAM, hukuka aykırı bir delilin bir davada kullanılmasının yargılama bütün olarak değerlendirildiğinde o yargılamayı hakkaniyete aykırı hale getirebileceği biçiminde değerlendirir[100].

Türk Medeni Kanunu (TMK) 2. Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.

98 Yasa No: 4709 (RG: 17.10.2001, 24556 1. Mük.).

99 İNCEOĞLU, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Beta Yayınevi, İstanbul 2002, 277.

100 İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, Editör: Sibel İNCEOĞLU, Avrupa Konseyi, 2013, 248.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) Madde 189- (1) Taraflar, kanunda belirtilen süre ve usule uygun olarak ispat hakkına sahiptir.(2) Hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan deliller, mahkeme tarafından bir vakıanın ispatında dikkate alınamaz.

Üçüncü olarak; Yasanın değişiklik öncesi düzenlemesinde, özelge doğrultusunda işlem yapılması sonucunda bir ceza kesilmesi gerekirse vergi cezası kesilmez kuralı yer almaktaydı. Yeni düzenlemede bu ifade çıkarılmış ancak başka maddeye aktarılarak yine sistem içinde korunmuştur.

Yanılma ve Görüş Değişikliği

Madde-369 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 sirküler lerde 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."

Özelgeler, Resmi Gazetede yayınlanmaz. Gelir İdaresi Başkanlığı web sayfasında çeşitli konularda mukteza örnekleri yayınlanmaktadır.

4. Yargı kararları

Yargı kararları, hukuki bağlayıcılığı olmamasına ve sadece emsal gösterilebilmesine rağmen, hukuk devletinin gerçekleştirilmesinde önemli araçlardan biridir. Bağlayıcılığı olan Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay ve Yargıtay içtihadı birleştirme kararlarıdır.

5. Doktrin

Doktrin hukuk ilmidir[101]. Adalet idealini kendilerine önder olarak alan hukuk bilginleri ve hukukçular, hukukun çeşitli alanlarında yaptıkları çalışma ve araştırmalarla, hukuk kurallarını soyutlaştırarak ve sistematize ederek, geniş çerçeveli ve büyük tatbikatı olan hukuk esaslarını ilmi bir şekilde ortaya koymaktadırlar. Bunlar, genel prensiplerdir ve kanun koymada ve hukuk tatbikatında faydalı ve etkili olurlar[102].

---

[101] İMRE, 231.

[102] İMRE, 232.

ÜÇÜNCÜ KISIM
VERGİLENDİRME İLKELERİ

BİRİNCİ BÖLÜM
ANAYASAL İLKELER

1. KAVRAM

İlke- kurallar, içerikleri belirsiz, buna karşılık amaçları belli kurallardır[103]. Anayasalarda, genel olarak ilkeler yer alır ve ilkelerin yönetimindeki ayrıntılar yasa ile düzenlenir. Bu nedenle anayasal ilkeler,-bağlantılı olduğu sürece-, hukukun tüm alanlarının ilgilendirir. Anayasanın genel ilkeleri, hukuk devleti, eşitlik gibi; hukuk düzeninin kurucu ağlarını oluşturur.

2. KURALLAR

Anayasa, çerçeve kurallardan oluşuyorsa; üzerinde düşünmemiz gereken konu, anayasada yer alan normların kendi aralarında bir hiyerarşisi var mıdır? Örneğin Anayasanın Başlangıç hükümleri Anayasa metnine dahildir[104]. Acaba anayasa maddelerinin hepsi Başlangıç hükümleri ile birlikte

---

103 "....Hukuk bilimi açısından bakıldığında, 'ilke' kavramının, anlam ve gücünü objektif etik değerlerden aldığı ve herhangi bir bireysel ya da toplumsal davranış biçiminin değerlendirilmesine (yani haklı-haksız, doğru-yanlış, adil-adaletsiz vb biçiminde nitelendirilmesine) ilişkin temel yaklaşım biçimini/ölçütünü/kaynağını barındırdığı ileri sürülebilir. Dahası, 'ilke' kavramı; aynı zamanda kendisi aracılığıyla birçok hukuk kuralının yaratıldığı, hukuk kurallarının ve bir bütün olarak hukukun oluşmasını sağlayan, bu niteliği nedeniyle de ilk elden maddi bir esin kaynağı oluşturma özelliğine sahip bulunan temel bir yaklaşım tarzını barındırmaktadır. Bu anlamda 'ilke' kavramıyla pozitif hukuk düzeni arasında yadsınamaz bir bağ ve ilinti bulunduğu; 'ilkeler' aracılığıyla pozitif hukuk kurallarının temel niteliklerinin değersel irdelemeye tabi tutulabileceği; 'hukuk ilkelerinin', temel değersel yaklaşımları ortaya koyma, 'hukuk kurallarının' ise bu temel değersel yaklaşımları pratikleştirme/gerçekleştirme/uygulama işlevi gördüğü aşikârdır. Özellikle "hukuk düzeninin oluşması ve yapılaşması" açısından, kadim insanlık kültürünün ürünü olan 'soyut adalet inancının' ve bunun yansıması olan evrensel hukuk değerleri ve ilkelerinin temel ve genel yaklaşım tarzının, pozitif hukuk ilkeleri ve kuralları olarak yaşama geçirilmesi büyük önem taşımaktadır..." (GÜRBÜZ, Evrensel Hukuk Değerleri ve İlkelerinin Somut Hukuk Disiplinleri Bağlamında Detaylandırılması Sorunu, HFSA 23, Hazırlayanlar: Hayrettin ÖKÇESİZ, Gülriz UYGUR, Saim ÜYE, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2012, 222-223); "İnsan Haklarına Saygı" bu tür bir kuraldır. Bu ilke, insan hakları dalında düzenleyici, yönlendirici ve boşluk doldurucu işlevler görmektedir. İlke niteliğinde olmayan kurallarda amacın yanı sıra, belli bir konu bulunmaktadır. Buna "kural alanı" denir. Kural alanının belirlenmesi, temel hakların sınırlanmasında ve bundan doğabilecek anlaşmazlıkların çözülmesinde büyük önem taşır." (AKILLIOĞLU, İnsan Hakları –I- Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları No:17, Ankara 1995, 87).

104 Anayasaya başlangıç hükmü 1961 Anayasası ile konulmuştur. 1982 Anayasasında da Başlangıç hükmü yer alır. Bu Başlangıç hükümlerinin "hukuki değer" ya da "sembolik değer" mi taşıdığı tartışmasını gündeme getirmiştir. 1982 Anayasasının Başlangıç hükümleri 2 madde ve 176 madde ile "hukuki değer"e sahip olduğu Anayasa tarafından belirlenmiştir (YÜZBAŞIOĞLU, 116-118).

mi okunacaktır ya da Anayasanın sıra numarası önde olan maddelerin önceliği var mıdır? O halde önce Anayasa Mahkemesinin anayasa kurallarını nasıl okuduğunu tespit edelim:

> "...Anayasa hükümleri ister yalnız ilkeleri ana çizgileriyle, ister ele aldığı konuyu bütün ayrıntılarıyla tam olarak belirtmiş bulunsun etki ve değer bakımından hep aynı niteliktedir; yani bunlar üstün, bağlayıcı temel hukuk kurallarıdır."[105]. "....Anayasa ilkeleri etki ve değer bakımından eşit olup hangi nedenle olursa olsun birinin ötekine üstün tutulması mümkün olmadığından bir arada ve hukukun genel kuralları göz önünde tutulmak suretiyle uygulanmaları zorunludur"[106]. "....Anayasa kuralları... bir hukuki bütünün birbiriyle tutarlı, uyumlu parçalarıdır. Anayasa kuralları eşdeğerde olmakla birlikte, Devletin temel kuruluşlarına ilişkin ilkelerin herhangi bir kuralın yorumunda, öteki kurallarına üstün değerde tutulması zorunlu ve doğaldır"[107]. "...Anayasada belli bir konuyu düzenleyen özel bir ilke varken, o konuyu da kapsamı içine alabilecek nitelikte bir genel ilke bulunsa bile onun değil, konuya özgü Anayasa ilkesinin uygulanması zorunludur"[108]. "....Özel kural ile genel kuralın çatıştıkları durumlarda, genel kuralın değil, yalnız özel kuralın uygulanacağı hukukun genel ilkelerindendir."[109]

biçiminde kararlar vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin yukarıdaki kararları, Anayasa kuralları arasında bir kademelenme yapılmasına izin vermektedir. Bunlar yukarıdan aşağıya "Başlangıçtaki ilkeler, Cumhuriyetin niteliklerine ilişkin ilkeler, klasik haklara ilişkin Anayasa kuralları, sosyal ve ekonomik haklara ilişkin Anayasa kuralları,..."[110] dır.

Burada Anayasanın geçici maddelerinin de değerlendirmesini yapmak gerekiyor. Çünkü vergilendirme ile ilgili kuralların bir bölümü geçici maddeler nedeniyle Anayasa Mahkemesinin önüne getirilememiştir. Anayasa Mahkemesi VUK 367 ile ilgili 2686 sayılı yasanın aykırılık iddiası ile önüne geldiğinde, yasa koyucunun gerekli gördüğü maddeleri değiştirebileceği, bir yargı organının Anayasayı dışlayan bir yorumla Geçici 15 maddeyi etkisiz duruma getirmesi olanaksızdır,[111] değerlendirmesini yapmıştır.

---

[105] Anayasa Mahkemesi, 11.11.1963, 106/270.

[106] Anayasa Mahkemesi, 6.5.1982, 8/3.

[107] Anayasa Mahkemesi, 6.3.1973, 56/11.

[108] Anayasa Mahkemesi, 16.1.1969, 5/13.

[109] Anayasa Mahkemesi, 29.11.1966, 11/44.

[110] YÜZBAŞIOĞLU, 110.

[111] Anayasa Mahkemesi, 17.3.1992, 21/19, "...Anayasada genel nitelikleri belirli konuları düzenleyen kurallar yanında, belirli konuları düzenleyen özel kurallar da vardır. Bilindiği üzere bir konu, kendine

Anayasanın Geçici 15. maddesinin son fıkrasındaki "Bu dönem içinde çıkarılan kanunlar, kanun hükmünde kararnameler ile 2324 sayılı Anayasa Düzeni Hakkında Kanun uyarınca alınan karar ve tasarrufları Anayasaya aykırılığı iddia edilemez." biçimindeki düzenleme 2001 değişikliği ile kaldırılmıştır. Bunun anlamı, o dönemde çıkan kanunların itiraz yolu ile Anayasaya aykırılığının iddia olunabileceği ve Anayasa Mahkemesinin önüne getirilme yolunun açılmış olduğudur.

Anayasa değişikliği sonrası tartışılması gereken, Anayasa Mahkemesinin daha önce önüne getirilmiş olan aykırılık iddialarının anayasa değişikliği sonrası tekrar getirilip getirilemeyeceğidir.

Anayasa Mahkemesi:

"…. Anayasa'nın 153. maddesinin son fıkrasında, "Anayasa Mahkemesi kararları

özgü kurallarla düzenlenmemişse sorunların çözümünde genel kurallara gidilir, ancak o konuda özel düzenlemeler varsa ve bu düzenlemeler açık seçikse artık genel kurallara başvurulması düşünülemez. Anayasa kural ve ilkeleri, etki ve değer bakımından eşit olup hangi nedenle olursa olsun birinin ötekine üstün tutulmasına olanak bulunmadığından, bunların bir arada ve hukukun genel kuralları göz önünde tutularak uygulanmaları zorunludur. Sözü edilen Geçici 15 maddenin de bir Anayasa kuralı olarak, Anayasada yer almış bulunan diğer kurallarla etki ve değer bakımından eşit olduğunda kuşku yoktur. Bu bakımdan, Anayasada yer alan bu ve bunun gibi belli bir konuya ilişkin kuralların Anayasada varolan genel ilkelerden ayrı nitelikte oldukları ileri sürülerek Anayasaya aykırılıklarından söz edilemez. Anayasada belli bir konuyu düzenleyen özel ilke varken, o konuyu da kapsamı içine alabilecek nitelikte bir genel ilke bulunsa bile onun değil, konuya özgü Anayasa ilkelerinin uygulanması gerekir. Söz konusu maddenin "Geçici madde" olarak adlandırılmış bulunması etki ve değer bakımından Anayasanın öteki maddelerinden daha zayıf ve önemsiz olduğu biçiminde yorumlanmasına neden olamaz. Çünkü geçici maddeler, genellikle geçiş dönemlerine ilişkin işlemlerin uygulama yöntemini ve kapsamını gösteren ayrık hükümler içerirler. Hukukta genel kural olarak yasalar, yayımından sonraki olaylara ve durumlara uygulanır. Bu ilkenin en çarpıcı ayrıklığı, yasalardaki geçici kurallardır. Bu nedenle yasaların geçici maddeleri ile esas maddeleri arasında çelişiklik varsa, özel niteliği nedeniyle, esas maddeden önce uygulanırlar. Çünkü, yasakoyucu, kuralın ayrıklığında kamu yararı görmüştür. Bilindiği gibi, özel düzenlemenin genel düzenlemeden önce geleceği, hukukun genel bir ilkesidir. Bu nedenle, bir yasada öncelik alan geçici maddeler uygulanıp sonuçları tümüyle alındıktan sonra yürürlükten kalkmış olurlar. Aksi takdirde, yasalardaki geçici maddeler, yasanın bir ayrıklık olarak kapsadıkları konularla birlikte geçerliliklerini sürdürürler. Başka bir anlatımla, yasakoyucunun yasa tekniği, kamu hizmetinin niteliği, yasama politikasının gereği olarak ayrık kurallar koyabileceğinde duraksanamaz ….Geçici 15 maddenin tümü dikkatli olarak incelendiğinde, yapılan düzenlemede konu edilen yasalar için mutlak bir dokunulmazlığın sağlandığını söylemek güçtür. Her şeyden önce Anayasada yer alan hukuk devleti ilkesi buna olur vermez. Bu madde kapsamındaki, olağanüstü yönetimin olağanüstü koşulları altında çıkarılan yasa hükmündeki kararnamelerin geçilen demokratik düzen içinde değiştirilmesine ya da yürürlükten kaldırılmasına değin Anayasaya uygunluk denetimi yolu ile belirtilen dönemin tartışma konusu yapılamasında kamu yararı görülmüştür. Ancak yasakoyucu, siyasal ve sosyal gelişmelere gereksinmelere göre, söz konusu yasal kurallardan gerekli gördüklerini değiştireceği ya da kaldırabileceği gibi Anayasada öngörülen koşullara uyarak Anayasadaki geçici maddeleri de kaldırabilir. Bunlar dışında bir yargı organının Anayasayı dışlayan bir yorumla Geçici 15 maddeyi etkisiz duruma getirmesi olanaksızdır…".

Resmi Gazete'de hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar" denilmektedir.

Bir yasa kuralının Anayasa'nın 153. maddesinin son fıkrasına aykırılığından söz edilebilmesi için, kurallar farklı kanunlarda yer almış olsa bile iptal edilen önceki kuralla içeriği yönünden "aynı" ya da "benzeri" olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Burada iki kuralın özdeş olması yetmeyecek, kurallar arasında "teknik, içerik ve kapsam" bakımından da benzerlik aranacaktır.

Teknik, içerik ve kapsam bakımından benzerlik, iptal edilen kanun ile yeniden çıkarılan kanunun tümüyle aynı olması anlamına gelmez. Çünkü böyle bir anlayış 153. maddenin son fıkrasındaki kuralı anlamsız ve uygulanmaz kılar. Konu ve kapsam bakımından sözcüklerde farklılıklar olsa bile ikinci kanunun aynı amaç doğrultusunda Anayasa Mahkemesi kararına karşın onu etkisiz kılmak amacıyla çıkarıldığının saptanması aranan koşulun gerçekleşmiş sayılması için yeterlidir. "[112]

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. KAVRAM

Vergilendirme ilkeleri, münferit vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır[113].

Tarihsel süreçte hangi vergilendirme ilkeleri yol göstericilik yapmıştır diye baktığımızda:

A.Smith'in; Vergilemede eşitlik, belirlilik (kesinlik), uygunluk ve iktisadilik ilkeleri; A.Wagner'in: Maliye politikasına ilişkin vergi ilkeleri, iktisadi vergi ilkeleri, adaletin sağlanmasına ilişkin ilkeler ve teknik ve idari ilkeler ve H.Haller'in: Faydalanma ve iktidar ilkesi[114] üzerinden yapılan tartışmalarla günümüzdeki ilkelere ulaştığımızı görmek mümkündür.

---

[112] Anayasa Mahkemesi, 11.9.2014, E.2014/72, K.2014/141.

[113] a) TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul 1987, 215; Yazar "vergileme ilkeleri" terimini kullanmaktadır. b) "Vergileme ilkeleri bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, diğer yandan vergi kurumunun mahiyet ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak zamanın akışı içinde önemli değişmelere uğramıştır. Gerçekten "olan"dan çok, "olması gereken"i amaçlayan "normatif" nitelikteki bu ilkeler, ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik koşulları ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile sıkı ilişki halinde olup, bu unsurlarla birlikte değişirler. Bu nedenle, sadece belli zaman, mekan ve ideolojilere göre değer ifade eden vergileme ilkeleri, A. Wagner'in işaret ettiği gibi, sırf "lojik" değil, aynı zamanda tarihi kategorilerdir..." TURHAN, 215.

[114] TURHAN, 216-257.

2. KURALLAR

Anayasal ilkeler[115] ile vergilendirme ilkelerinin farklılığıdır. Vergilendirme ilkelerinden söz ettiğimizde Anayasa 73 üncü maddedeki bu alana özgü düzenlemelerden, anayasal ilkelerden söz ettiğimiz sürece örneğin hukuk devleti[116], eşitlik gibi ilkelere gönderme yapıyor olacağımızdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. KAVRAM

Anayasanın 73. maddesini tarihsel süreçteki vergilendirme ilkeleri ile okuyacak olursak; "verginin yasallığı", "verginin mali güç ile orantılı olması" gibi iki ilke çıkar ancak bunlar da pozitif hukuk içinde kendi başına bir anlam ifade etmez. Anayasanın diğer maddeleri ile birlikte okunabilir. Bu da bizi anayasal vergilendirme ilkeleri kavramına götürür.

---

115 Anayasa Mahkemesi, 13.1.2015, E.2014/183, K. 2015/122; "..Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin temel ilkeleri arasında *"hukuki güvenlik"* ve *"belirlilik"* ilkeleri yer almaktadır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır.".

116 Anayasa Mahkemesi, 1.11.2017, E.2016/43, K.2017/146; "..13.Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen 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, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.
14. Diğer taraftan hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi; hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.
15. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve Anayasa'nın 5. maddesinde belirtilen temel amaç ve görevlerin ifası için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal ve ekonomik bir zorunluluktur....".

2. KURALLAR

I. Verginin yasallığı ilkesi

İlkelerin normatif düzeye geçerek anayasalarda yer alması, anayasanın sözü ve özü-anayasal değerler (ya da anayasanın koruduğu değerler) çerçevesinde bu ilkelerin hayata geçirilmesinin dayanağını oluşturdu.

"Temsilsiz vergi olmaz" talebi, birkaç gönderme yapar. Bunlardan birisi, devlet ve devletin vergilendirme yetkisi, buna bağlı olarak da devletin vergilendirme yetkisini kullandığı alan, diğeri vatandaşın devletin karar alma mekanizmalarında temsili ve kendi temsilcilerinin çıkaracağı yasalarla vergi konulabileceğidir[117].

Bugün olduğumuz yere tarihsel bir süreç diye baktığımızda, Roma'da toprak sahiplerinin devleti kurdukları ve kendilerini vergilendirme alanı dışında bıraktıkları görülürken[118], günümüzde mülk sahiplerinin iktidar ilişkileri ve bazı rant gelirlerinin mümkün olduğunca vergilendirme alanı dışında bırakılması, gerçeği Türkiye'de Roma Hukukundan bu yana çok şeyin özünde değişmediğini düşündürürken, bir başka boyutta da vergi afları da vergiden vazgeçiş, siyasetin temsil yetkisini tüketirken, çağdaş demokrasilerin temel yaklaşımı olan "Vergisiz temsil olmaz"ın[119] da doğrulayıcısı pratiği olan ülke örneği olarak yerimizi korumaya devam ediyoruz.

1. Kural: Vergiler yasa ile konulur

a) Yasa kavramını hukuk devleti ile okumak

aa) Kanunla koyulmuş sayılmak

Anayasa 73, III "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklindeki düzenlemeye göre vergiler yasa ile konulacaktır. Vergi konulmasını keyfilikten çıkarıp, halkın temsilcilerinin kararı ile olmasına olanak veren bu ilke, insanlığın özgürlük mücadelesinin bir parçasıdır. Özgürlük bildirgelerindeki özgürlük, güvenlik

---

[117] BERKSOY, "Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi", Journal of Life Economics (3) 2016, 71-92.

[118] SOMER, "Roma Hukukunda Vergilendirme", Ergun Önen'e Armağan, İstanbul 2003. Roma Hukukunda vergilendirmeyi detay biçimde inceleyen bu makale için değerli dostum Prof.Dr. Pervin SOMER'e bir vergi hukukçusu olarak teşekkür borçluyum.

[119] HUNTINGTON, Üçüncü Dalga, Yirminci Yüzyıl Sonlarında Demokratlaşma (Çev: Ergun ÖZBUDUN), Ankara 1996, 62.

gibi kavramlar verginin yasa ile konulması ile birlikte durmaktadır. Bu ilkenin söylediği başka şeyler var mıdır?

Anayasa 73,I, "Herkes...." kavramı, anayasal düzlemde bir hukuk kuralının genelliğini[120], ".....vergi ödemekle yükümlüdür" şeklindeki ifade vergi ödevinin genelliğini içerir. Vergi ödemekle yükümlü olan herkes ile; vatandaş- yabancı, gerçek ya da tüzel kişi gibi, bütüne ulaşılabilecek parçalardan söz ediliyordur. **Bu açıklamalardan verginin genelliği diye bağımsız bir ilke olmadığını, bunun yasallık ilkesinin içeriğinde olduğunu söylemek gerekiyor**[121]. Belki de şöyle düşünmek gerekiyor; Anayasanın 10 maddesinde "Herkes.....kanun önünde eşittir." şeklindeki düzenleme, eşitlik ilkesi içinden, bağımsız bir genellik ilkesi çıkarmaz. Ayrıca hukuk devletinde bağımsız bir genellik ilkesinin verginin yasallığı ilkesinden ya da onun içeriğinden farklı bir şey söylemesi mümkün müdür diye düşündüğümüzde; hukuk devleti ile yasa devletinin karıştırıldığı bir süreçte, anayasanın da yasalar gibi her şeyi yazması, ülkemiz pratiği, böyle bir ilkenin belki maddi gerekçesini oluşturur ancak hukuksal gerekçesini oluşturmaz.

Anayasa Mahkemesi:

> "....Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu, her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir...."[122].

Anayasa Mahkemesine göre bir verginin yasa ile konulmuş sayılması için konu, matrah, oran, tarh, tahakkuk, zamanaşımı gibi verginin kurucu

---

[120] TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, 158 vd "Anayasadaki temel hak ve özgürlüklerle ödevlerin *özneleri* deyiminden, bunların *sahipleri* ya da *yükümlüleri* anlaşılır. ...Bazı hak ve özgürlükler ya da yükümlülükler *herkes* için öngörülmüştür. Bazıları sadece *vatandaşlar* için söz konusudur. Birtakım hak, özgürlük ve yükümlülükler ise *belli kategoriler* için sözkonusudur. Nihayet *yabancılar* ayrı bir statüdedir; hak ve özgürlükler bakımından kendilerine özgü durumları vardır..."

[121] Farklı görüş için karşılaştırınız: KANETİ, Vergi Hukuku, 31; İlkelerin çakıştığı biçimindeki değerlendirme için Bak. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, 40-41.

[122] Anayasa Mahkemesi, 31.3.1987, 20/9.; Verginin yasallığı ilkesinin içeriği için bak: Verginin yasallığı ilke için bak: GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, 15 vd.

öğelerinin belirlenmiş olması gerekir. Bu kurucu unsurları içermeyen bir düzenleme, biçimsel anlamda vergi yasası adını taşısa bile, maddi anlamda vergi yasası olarak nitelendirilmeyecektir.

bb) Hukuken öngörülmüş

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin çeşitli maddelerinde "hukuken öngörülmüş" (9, 10 ve 11 maddeleri)[123] kavramı geçer ve İHAM bu kavramı değerlendirirken yasa, hukuk kavramlarını da değerlendirmiştir.

Sunday Times-Birleşik Krallık davası:

"...Sözleşmenin 9, 10, ve 11 maddelerinin 2 fıkralarındaki "hukuken öngörülmüş" (prescribed by law) ifadesi, Fransızca metindeki "prevues par la loi" ifadesinin karşılığıdır. Sözleşmenin 8 maddesinin 2 fıkrasında, Sözleşmeye 1. Protokolün 1 maddesindeki ve Sözleşmeye 4 Protokolün 2 maddesinde yine aynı Fransızca ifade yer alırken, İngilizce metinde sırasıyla "hukuka uygun olarak", "hukukun öngördüğü koşullar" ve yine "hukuka uygun olarak" ifadeleriyle karşılanmıştır. Hukuk yaratan bir andlaşmanın güvenilirlik bakımından eşit, fakat tamamıyla aynı olmayan metinleri ile karşılaşan Mahkeme, bunları mümkün olduğu kadar uzlaştırıcı ve Sözleşmenin gayesini kavramaya ve amacını gerçekleştirmeye en uygun tarzda yorumlamalıdır. Mahkemenin görüşüne göre, "hukuken öngörülmüş" ifadesinden şu iki koşul ortaya çıkmaktadır. **Birincisi (uygulanacak olan) hukuk, yeterince ulaşılabilir (adequately accesible) olmalıdır;** eşdeyişle, vatandaşlar belirli bir olaya uygulanabilir nitelikteki hukuk kurallarının varlığı hakkında yeterli bilgiye sahip olabilmelidirler. **İkincisi, vatandaşların davranışlarını düzenlemelerine olanak vermek için yeterli açıklıkta (precise) düzenlenmemiş bir norm, "hukuk" kuralı olarak kabul edilemez:** Vatandaşlar belirli bir eylemin gerektirdiği sonuçları, durumun makul saydığı ölçüde ve eğer gerekiyorsa uygun bir danışmayla önceden görebilmelidir. Bu sonuçların mutlak bir belirginlikle önceden görülebilir (foreseeable) olması gerekmez; çünkü tecrübeler bunun olmadığını göstermektedir. Belirgin olması daha çok arzu edilir, ancak bu aşırı derecede bir katılığı beraberinde getirebilir; oysa hukuk, değişen koşullara ayak uydurabilmelidir. Bu nedenle birçok yasa az ya da çok, kaçınılmaz olarak muğlak terimlerle ifade edilir; bunların yorumu ve uygulanması, hukuk tatbikatının sorunudur....."[124].

---

[123] Madde 9- Düşünce, vicdan ve din özgürlüğü; .....2. Bir kimsenin dinini ya da inancını açıklama özgürlüğü ancak, kamu emniyeti yararı, kamu düzeninin, sağlığın ya da ahlakın korunması için, yahut başkalarının haklarının ve özgürlüklerinin korunması için, hukukun öngördüğü ve bir demokratik toplumda gerekli olan sınırlamalar tabi olacaktır. Madde 10-İfade özgürlüğü; .....2. Bu özgürlüklerin kullanımı, ödevler ve sorumluluklar ile yürütüleceğinden, ulusal güvenliğin, ülke bütünlüğünün ya da kamu emniyetinin yararı, düzensizliğin ya da suçun önlenmesi için, sağlığın ya da ahlakın korunması için, gizli bilginin edinilerek açığa çıkmasının önlenmesi için, yahut yargılama organlarının yetke ve tarafsızlığının muhafaza edilmesi için, hukukun öngördüğü ve demokratik toplumda gerekli bulunan türdeki formalitelere, koşullara, kayıtlamalara ya da cezalara tabi tutulabilir. Madde 11-Toplanma ve örgütlenme özgürlüğü;.....2. Bu hakların kullanımına, ulusal güvenliğin ya da kamu emniyetinin yararı, düzensizliğin ya da suçun önlenmesi için, sağlığın ya da ahlakın korunması için, hukukun öngördüğü ve bir demokratik toplumda gerekli olanlardan başka hiçbir kayıtlama getirmeyecektir.

[124] DOĞRU, İnsan Hakları Avrupa İçtihatları, 180-181; Kavramlar için Bak. HORRIS / BOYLE/ WORBRICK, Law of the European Convention on Human Rights, London, 1995, 285 vd.

cc) Yasada öngörülen koşullar

"6.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 alınırken (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesi mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararıyla, yasada öngörülen koşullarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceğini öngörmektedir. AİHM, yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken (bkz. Malonei/İngiltere, B. No: 8691/79,2/8/1984, §§ 66-68) Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır.

7.Ayrıca, **demokratik bir toplumun temel** ilkelerinden olan hukukun üstünlüğü AİHS'in bütün maddeleri için geçerlidir. Bunun içindir ki, kamu yararının ortaya çıkardığı talepler ile bireysel temel hakların korunması gerekliliği arasında adil bir denge kurulup kurulmadığı sorunu hakkındaki kıyaslama, sadece uyuşmazlık konusu müdahalenin hukuka uygun olması ve keyfi olmaması şartlarının gerçekleşmesinden sonra yapılabilir (bkz. lalridis/Yunanistan, B.No: 31107/96,25/3/1999, § 58).

8.AİHS'in (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesinde ifade **bulan "kanun"** kavramı Sözleşme'nin diğer maddelerinde yer alan kavramla aynı anlamdadır (bkz. Spacek s.r.o./ Çek Cumhuriyeti, B.No: 26449/95, 9/11/1999, § 54). Hukuka uygun olma ilkesi iç hukukun uygulanabilir hükümlerinin yeterli ölçüde ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir olduğunu varsayar (bkz. Beyeler/İtalya, B.No: 33202/96, 5/1/2000, § 109).

9.AİHM, ulusal mevzuatı yorumlama görevinin ilk elde ulusal makamlara; bilhassa da mahkeme ve yüksek mahkemelere düştüğünü (bkz. Brualla Gómez de la Torre İspanya, B. No: 26737/95, 19/12/1997, § 31, Saez Maeso/İspanya, B. No: 77837/01, 9/11/ 2004, § 22), kendi rolünün ise bu yorumların etkilerinin AİHS'e uygun olup olmadığını tespit etmekten ibaret olduğunu ifade etmektedir.

10.AİHM, iki ihtilaf hakkındaki farklı uygulamaların, ihtilaf konusu olaylardaki koşulların farklılığı nedeniyle haklı gösterilmesi durumunda, içtihat farklılığı olarak değerlendirilemeyeceğini (bkz. Erol Uçar/Türkiye, B. No: 12960/05, 29/9/2009), kendi bölgelerinde yetki sahibi olan mahkemelerden oluşan bir hukuk düzeninde çelişkili kararlar bulunması ihtimalinin doğal olduğunu ifade etmektedir (bkz. Santos Pinto/Portekiz, B. No: 39005/04,20/5/2008, §41).

11.AİHM kararlarında, iç hukuktaki farklı kararların, her ne kadar ilk bakışta benzer ihtilaflarla İlgili gibi görünseler dahi bağımsız mahkemeler tarafından verilmiş olmaları nedeniyle karşılaştıramayacağı belirtilmiştir (bkz. Gregório de Andrade/Portekiz, No: 41537/02,14 /11/2006, § 36).

12.Diğer taraftan, **hukuki güvenlik ilkesi**, Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının içinde zımnen mevcut bir ilkedir. 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 sonuçlan makul bir düzeyde öngörebilmesi gerekmektedir. Öngörülebilirliğin mutlak bir ölçüde olması gerekmez. Kanunun açıklığı arzu edilir bir

durum olmakla birlikte bazen aşırı bir katılığı da beraberinde getirebilir. Oysa hukukun ortaya çıkan değişikliklere uyarlanabilmesi gerekmektedir. Birçok kanun, işin doğası gereği, yorumlanması ve uygulanması pratik gerçekliğe bağlı olan yoruma açık formüllerdir (B. No: 2013/3063, 26/6/2014, §41).

13.AİHM'e göre, **öngörülebilirlik kavramının** kapsamı, kuralın anlamı, uygulanacak kişilerin sayısı ve statüsüne bağlı olup, yasa kuralına yönelik olarak birden fazla yorumunun yapılabiliyor olması tek başına kuralın AİHS'in aradığı anlamda "öngörülebilirlik" şartını karşılamada başarısız olduğu anlamına gelmez. Mahkemelerin görevi, kuralın, günlük yaşamdaki uygulamaları dikkate alarak, yoruma dair şüpheleri kesin olarak ortadan kaldırmaktır (bkz. Gorzelik ve Diğerleri/Polonya, B. No: 44158/98, 17/2/2004, § 65). Yüksek mahkemelerin yasanın tutarlı bir şekilde uygulanmasında güvence olması göz ardı edilemez (bkz. Tudor Tudor/Romanya, B. No: 21911/03, 24/3/2009, §§ 29-30, Ştefânicâ ve Diğerleri/Romanya, B. No: 38155/02,2/11/2010, §§ 36-37).

14.AİHM, Sözleşme ile güvence altına alman hak ve yükümlülüklere halel getirmedikçe, iç hukuktaki mahkemeler tarafından yapıldığı iddia edilen olay ve hukuk hatalarını incelemenin kendi görevi olmadığını, kararlarında bir yerel mahkemenin şu veya bu şekilde karar vermesine neden olan unsurlar hakkında değerlendirme yapma yetkisi bulunmadığını, zira bunun kendisini üçüncü ya da dördüncü derece yargı organı görmesi anlamına geleceğini ifade etmiştir (bkz. Kemmache/Fransa, B. No: 14992/89, 2/11/1993). Ancak, iç hukukun yorum ve uygulamasının, Mahkemenin içtihatları ışığında yorumlanan sözleşme ilkeleri ile uyumlu olup olmadığının değerlendirmesi için AİHM'in lüzumlu olduğunu da belirtmektedir (bkz. Scordina/İtalya, B. No:36813/97, 26/3/2006, §§ 190 ve 191).

15.Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri **"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. 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 (B. No: 2013/849,15/4/2013, § 34)"[125].

b) Verginin yasallığı ilkesi

Anayasa Mahkemesi:

""ii. Müdahalenin Varlığı ve Türü

48.Başvurucu şirkete katkı payı tahakkuk ettirilmesiyle mülkiyet hakkına müdahale edildiği tartışmasızdır. Müdahalenin ise belirli bir sektörün düzenlenmesi amacıyla

[125] Anayasa Mahkemesi BB No: 2013/3245, 11.12.2014.

yapıldığı anlaşıldığına göre mülkiyetin kamu yararına kullanılmasının düzenlenmesine ilişkin üçüncü kural çerçevesinde incelenmesi gerekir.

iii. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

49.Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir:

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

50.Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabileceği 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 ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (Recep Tarhan ve Afife Tarhan, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 62).

51.Bu bağlamda öncelikle müdahalenin kanuni dayanağının bulunup bulunmadığı incelenmelidir.

(1) Genel İlkeler

52.Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında, mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gereği ifade edilmiştir. Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesi de hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceğini temel bir ilke olarak benimsemiştir (FordMotor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49).

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

54.Anayasa'da münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması gerekmektedir (AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017, § 57).

55.Müdahalenin kanuna dayalı olması öncelikle şeklî manada bir kanunun varlığını zorunlu kılar. Şeklî manada kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir. Mülkiyet hakkına müdahale edilmesi ancak yasama organınca kanun adı altında çıkarılan düzenleyici işlemlerde müdahaleye imkân tanıyan bir hükmün bulunması şartına bağlıdır. TBMM tarafından çıkarılan şeklî anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır (Ali Hıdır Akyol ve diğerleri [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56).

56.Bununla beraber Anayasa Mahkemesinin daha önceki kararlarında da belirtildiği üzere kanunla düzenleme zorunluluğu, hakka yapılacak müdahalenin uygulamasının kanunun çerçevesini aşmayacak şekilde tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi yürütme

organının çıkaracağı ikincil düzenlemelerle yapılmasına mani değildir (Tahsin Erdoğan, § 60). Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin konularda temel esaslar, ilkeler ve genel çerçeve kanunla belirlendikten sonra uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususların, yürütme organınca çıkarılacak düzenleyici işlemlerle tanzim edilmesi mümkündür (AYM, E.2014/177, K.2015/49, 14/5/2015).

(2) İlkelerin Olaya Uygulanması

57.Somut olayda katkı payı tahakkuk ettirilmesi yoluyla başvurucu şirketin mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin mevcut olduğu kuşkusuzdur. Mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin genel ilkeler bölümünde değinildiği üzere öncelikle belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir bir kanuni temelinin bulunması gerekmektedir. Diğer bir deyişle somut başvuru bakımından Anayasa Mahkemesi, öncelikle mülkiyet hakkına müdahalenin belirtilen şekilde kanuni bir dayanağının olup olmadığını tespit etmek durumundadır (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 71).

58.Diğer taraftan bu aşamada belirtmek gerekir ki mülkiyetin kamu yararına kullanımının kontrolü veya düzenlenmesine ilişkin müdahale türü yönünden kamu makamlarının geniş bir takdir yetkisinin olması müdahalenin kanuna dayalı olması gerektiği olgusunu değiştirmemektedir. Diğer bir deyişle hangi müdahale türü olursa olsun mülkiyet hakkına ancak ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir bir kanun ile müdahale edilebileceği kuşkusuz olup müdahale türleri arasındaki farklılaşma ölçülülük yönünden önem taşımaktadır (İskenderunDemir ve ÇelikA.Ş., § 72)."[126]

c) Vergi yasalarında geriye yürüme yasağı

Anayasada yer almayan "vergilerin geriye yürümezliği ilkesi", Anayasa Mahkemesi tarafından, hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı olarak değerlendirilmiştir[127].

"Federal Almanya ve İsviçre yazın ve içtihatlarında vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak "gerçek geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme" ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. Bu ayrım çerçevesinde kural olarak gerçek geriye yürüme geçersiz, gerçek olmayan yürüme ise geçerli sayılmaktadır."[128]

Anayasa Mahkemesi:

"40. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Broniowski/Polonya (B. No:

---

126 Anayasa Mahkemesi, BB No: 2015/19953, 26.6.2019.

127 Vergi Hukukunda Geriye Yürümeme Esası, Derleyen: Prof.Dr.Billur YALTI, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr.Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, İstanbul 2011.

128 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN,

31443/96, 22/6/2004) kararında, Polonya Anayasa Mahkemesince hukuk devleti ilkesine ve mülkiyet hakkına ilişkin anayasal güvencelere aykırı olduğu tespit edilen bir kanuna dayanılarak mülkiyet hakkına yapılan müdahalede kanunilik ilkesi yönünden herhangi bir ihlal görmemiştir. AİHM, Polonya Anayasa Mahkemesi kararından sonra oluşan durumun ve özellikle kamu otoritelerinin uygulamalarının kabul edilemez olduğu, hukuk devleti ilkesine aykırılık taşıdığı ve tam kanunsuzluk hâlini oluşturduğu mahkemeler ve Anayasa Mahkemesi tarafından ifade edildiğini tespit etmesine rağmen bu meselenin Polonya kamu makamlarınca uygulanan tedbirlerin adil dengeyi bozup bozmadığına yönelik incelemede dikkate alınabileceği kanaatini açıklamıştır (Broniovvski/ Polonya, § 154). AİHM, Polonya Anayasa Mahkemesince hukuk devletine aykırı görülen kanuna dayanan uygulamayı ölçülülük başlığı altında incelemiştir (Bromowski/ Polonya, § 185).

41.AİHM'in A. Sz./Macaristan (B. No: 41838/11, 2/7/2013) kararma konu olayda kamuya ait bir şirketten ayrılan başvurucuya 2/7/2010 tarihinde dört aylık maaşına eşit kıdem tazminatı ödenmiştir (R. Sz./Macaristan, § 7). 1/10/2010 tarihinde yürürlüğe giren kanunla işten ayrılan kamu sektörü çalışanlarına ödenen kıdem tazminatlarının vergilendirilmesi öngörülmüştür. Kabul edilen kanun, bu kişilere ödenen tazminatın nihai olarak %98 oranında vergilendirilmesi sonucunu doğurmuştur. Söz konusu kanunun 1/1/2010 tarihinden itibaren elde edilen tazminatlara uygulanması öngörülmüştür. Eş zamanlı olarak geçmişe yönelik vergilendirme yapılmasına imkân tanıyan bir anayasal değişiklik de yapılmıştır (R. Sz./Macaristan, §§ 8, 9). Macaristan Anayasa Mahkemesi ilgili kanunun bazı hükümlerini iki kere iptal etmiş ancak Macaristan yasama organı aynı düzenlemeyi kısmi değişikliklerle üçüncü kez yasalaştırmıştır. Son kanun, 14/5/2011 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen ilk kanunda olduğu gibi 1/1/2010 tarihinden itibaren elde edilen tazminatların vergilendirilmesini öngörmüştür (R. Sz./Macaristan, § 10-17).

42.AİHM, verginin geriye yürütüldüğünü tespit etmiş bunun verginin yasallığı üzerinde bazı şüphelerin oluşmasına yol açtığını ifade etmiş ancak bu alanda yapılan ek bazı çabaların varlığını da gözeterek 14/5/2011 tarihinde yürürlüğe giren bu değişikliğin somut olaydaki müdahale bakımından yeterli bir yasal zemin teşkil edebileceğini kabul etmiştir. AİHM başvurucuya ödenen tazminatın vergilendirilmesiyle ilgili kanunun yürürlüğe girmesinden önce meydana gelen olaya uygulanmasının ölçülülük testinde gözönünde bulundurulacağını belirtmiş ve bu durumun yasallığının denetlenmesinin bu aşamada zorunlu olmadığını ifade etmiştir (R. Sz./Macaristan, § 43).

43.AİHM, keyfiliğe imkân vermeyecek şekilde bir kanuni dayanağı olsa ve meşru bir amaç taşısa bile mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde toplumun genel menfaatlerinin beklentileri ile bireyin temel haklarının korunmasının gerekleri arasında adil bir denge kurulması gerekliliğine işaret etmektedir. AİHM'e göre, uygulanan araç ile müdahaleyle hedeflenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmalıdır (R. Sz./ Macaristan, § 49).

44.AİHM, bu şartın yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesinde, gerek uygulanacak aracın seçiminde gerekse uygulamanın sonuçlarının söz konusu kanunun amacıyla ulaşılmak istenen kamu yararıyla meşrulaştırılıp meşrulaştırılmadığını tayin etmede devletin geniş takdir yetkisi bulunduğunu kabul etmektedir. Buna rağmen AİHM, 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi anlamında adil dengenin bireyin mülkiyetinden barışçıl

yararlanma hakkıyla uyumlu bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğinin denetlenmesi hususundaki yetkisini saklı tutmaktadır. AİHM, tedbirin ölçülülüğünü değerlendirirken başvurucunun iyi niyeti dâhil kişisel durumunu da dikkate almaktadır (R. Sz./ Macaristan, § 50).

45. Vergi toplama konusunda AİHM, yöntemin uygunluğunun da orantılılığın kurulmasında gözönünde bulundurulacak hususlardan biri olduğunu ifade etmektedir (R. Sz./Macaristan, § 52). AİHM, müdahalenin ölçülülüğünü değerlendirirken keyfiliğe karşı koruyucu önlemlerin ve özellikle usule ilişkin güvencelerin varlığını da gözetmektedir. Silahların eşitliği ilkesiyle uyumlu ve başvurucuya yargılamanın sonucunu etkileyen iddialarını sunabilme imkânının tanındığı bir çelişmeli yargı sürecinin yokluğunda müdahalenin meşru olduğu söylenemez (R. Sz./Macaristan, § 53)."[129]

Vergilerin geriye yürümezliği tartışmasının yanında kısaca değinilmesinde yarar görünen bir başka önemli tartışma da yargı kararlarının geriye yürüyüp yürümeyeceği tartışmasıdır[130]. Çünkü Anayasa Mahkemesi ya da Danıştay kararları ne zamandan itibaren uygulanacaktır, bu süreçte yargıç neye göre işlem yapacaktır? Sorularının cevabı vergi yasalarında geriye yürümemenin yargı kararının ne kadar geriye yürüyeceği ile yakından ilişkilidir. Bu konuda Danıştay ve Yargıtay farklı değerlendirmeler yaparken[131]

---

[129] Anayasa Mahkemesi, BB. No: 2014/109, 20.9.2017.

[130] Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27; ".....Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğunu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.....Hukuk devleti, tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca gerçeklik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu gerçekleştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlettir. Hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı duyma esas olmakla beraber, kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olmasını gerektirir. Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımına bakılmalıdır. Vergi Usul Yasası'na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddesindeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürüme söz konusu değildir....".

[131] a) Danıştay 1D., 25.5.1993, E.1991/2202, K.1993/557... "Mahkemelerce yapılan başvuru üzerine

Doktrinde[132] de farklı görüşler vardır.

Vergilendirme alanında AYM kararı yayınlanıncaya kadar her zaman ciddi kayıplar olmaktadır. Bu nedenle geriye yürümeme tartışmalarında yürütmeyi durdurma kararı önemli bir araç olarak görülmelidir[133].

AYM'ce verilen iptal kararları, yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar geriye yürür. AYM'nin iptal kararları ile doğan hukuksal boşluk karşısında yargıç önceki hükümleri uygulayarak davayı sonuçlandırmak zorundadır. (Anayasa Mahkemesi Bülteni, Nisan 1994, Yıl:1, S.2, 21). b) Danıştay 10 D., 16.6.1999, E.1996/8712, K.1999/3488... "Anayasa Mahkemesince bir kanunun iptaline karar verilirken iptal kararının bazı maddelerine ilişkin olarak yürürlüğünün ertelendiği hallerde, idarenin bu maddelere göre işlem tesisi edebileceği, bu şekilde tesis edilen idari işlemin, başka bir idarece yok sayılarak yeni işlem tesis edilemeyeceği" (Danıştay Dergisi, S.102, 2000, 666 vd.); Danıştay 10 D., 15.6.2000, E.1998/6838, K.2000/3402 sayılı kararındaki muhalefet şerhinde bir yasa boşluğu tespiti yapılırken kararda böylesi bir tespit yoktur.
b) Yargıtay 11.H.D., 15.10.1998, E.1998/2467, K.1998/6114 "Anayasa'nın 87 maddesinde Bakanlar Kuruluna belli konularda KHK çıkarma yetkisi vermek TBMM'nin görev ve yetkileri arasında sayılmış, 91 maddesinde ise bu yetkinin kapsamı ve verilme şartları düzenlenmiştir. Anayasal bu düzenleme uyarınca 4113 sayılı Yetki Kanununa dayanarak 558 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çıkarılmış, gerek yetki kanunu ve gerekse KHK Anayasa mahkemesince iptal edilmiştir. TBMM'nce aynen kabul edilinceye kadar bir idari işlem olan KHK kaldırdığı kanun hükmünün uygulanabilirliğini geçici olarak askıya aldığından bu KHK'nin Anayasa Mahkemesince iptal halinde bu KHK ile kaldırılan Kanun hükümleri kendiliğinden yürürlüğe girer. Bir başka deyişle, KHK'nin kaldırdığı Kanun Hükümleri (somut olayda 3794 sayılı Kanun ile değişik 46 ncı madde) tekrar yürürlük kazanır. Bu durumda, mahkemece; SPK'nun 558 sayılı KHK ile değişmeden önceki 46 ncı maddesine göre iflas koşullarının oluşup oluşmadığı üzerinde durularak varılacak sonuç çerçevesinde bir karar verilmesi gerekir (ÇEVİK, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Kanunlar, Yönetmelikler, Tebliğler, Yargı Kararları, Ankara 2001, 1092-1093). b) "Anayasa Mahkemesince TTK'nun 1297 maddesine ikinci fıkrayı getiren 537 sayılı KHK'nin iptali ve yine bu mahkemece iptalin yürürlüğe girebilmesi için tanınan sürenin dolmasını müteakip bu poliçelere dercedilen hükümlerin doğuracağı hukuki sonuçlar üzerinde durulması gerekir. Bu konuda öncelikle belirlenmesi gereken husus, bu aşamada bir yasa boşluğu oluşup oluşmadığıdır. TTK'nın 1264/1. Maddesi hükmüne göre, bu Kitap'ta (Sigorta Hukuku) hüküm bulunmadıkça, sigorta sözleşmeleri hakkında Borçlar Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alındığına göre, aynı konuyu düzenleyen BK'nun 101 ve onu izleyen maddelerindeki temerrüt ve fesih hükümlerinin uygulanması gerekecektir. Bu durum karşısında anılan KHK'nun iptali ile bir yasa boşluğunun oluşmasından söz edilemez..... Anılan düzenleme hükmü Anayasa mahkemesince iptal edilmiş bulunmasına göre, iptal edilen yasa hükmü uyarınca konulmuş hükmün sözleşme hükmü olarak korunmasının da hiçbir yasal dayanağı bulunmamaktadır." (Yargıtay Kararlar Dergisi, C.26, S.1, 55-58).

[132] CANSEL, "Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararlarından Doğan Kimi Sorunlar", Anayasa Yargısı, No:9 1992; AKILLIOĞLU, "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", Anayasa Yargısı No:4 aynı toplantıda Doç. Dr. Bakır ÇAĞLAR'ın Yorumu; AZRAK, "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği", Anayasa Yargısı No:4.

[133] Anayasa Mahkemesi, 36/1 (Yürürlüğü durdurma); "...I-Yürürlüğün durdurulması isteminin gerekçesi: 23.11.2000 günlü, 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun'un, dava konusu kurallarının uygulanmaları sonucu doğabilecek sakıncaların önlenebilmesi için yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi istenilmiştir. II- Yürürlüğün Durdurulması İsteminin İncelenmesi:Yürürlüğün durdurulması istemini de içeren dava dilekçesi ve ekleri, esas inceleme raporu, iptali

2. İstisna: Cumhurbaşkanına yetki verilmesi

AY 73,IV "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilebilir".

biçiminde düzenlenen istisna bir yetki devridir.

Anayasa Mahkemesi:

"9. Anayasa'da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmekle birlikte Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin kullanılabileceği alt ve üst sınırların da kanunda belirtilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulunun bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getirebilmesi olanaklı değildir. Bir başka deyişle Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki "koşullu ve sınırlı bir yetki"dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup kaldırılması ve değiştirilmesi olduğundan verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez. "[134]

biçiminde değerlendirmiştir.

II. Vergide eşitlik ilkesi

Vergide "eşitliği" "mali güç" ile ölçebilmek için kavramsal bir art plan tasarımı

Ayrımcılık yapılmaması; iki negatif kavramın bileşeni olmasına rağmen pozitif bir içerik taşıyor, alternatifi pozitif değil ama nötralize bir kavram: eşitlik. Önce eşitlik nedir sorusunun cevabını vermeliyiz. Ardından da eşit ya da adil vergi kavramlarının içeriğini belirleyelim.

"Adaletin özünü, eşitlik düşüncesi oluşturur. Aristo'dan beri adalet türlerine temel yapılmış bulunan eşitlik düşüncesi aslında matematiğe ilişkin bir kavramdır. Eşitlik düşüncesinin adaletin gereği ve istemi olacağı hiçbir yerde gösterilmemiştir; onun kendisinden çıkarıldığı bir üst ve büyük önerme yoktur; eşitliğin, adaletin gereği olacağı mantıki düşüncelerle kanıtlanamaz. Böyle olmakla birlikte eşitliğin adaleti temellendir-

---

istenilen kurallar, dayanılan Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ve öteki yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü.....Kanun'un; 1'inci maddesiyle değiştirilen 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi, 16.1.2003 günlü, E.2001/36, K.2003/3 sayılı kararla iptal edildiğinden bu bendin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğün durdurulmasına karar verilmesi gerekmiştir.....".

134 Anayasa Mahkemesi, 28.2.2018, E.2017/17, K.2018/28.

diği insanın hukuk duygusundan çıkmaktadır. İnsanları eşit bir işleme tabi tutmamanın haksızlık olacağı kesindir" [135].

Bu açıklamalarda adaletin özü olarak eşitlik[136] kavramının ölçü alınması eleştirilebilirse de, tarihsel zamanda adalet, eşitlik, ayrım yapılmaması gibi kavramların yan yana durduğu görüyoruz.

1. Eşitlik/ayrımcılık yasağı

a) Anayasa: Yasa önünde eşitlik

Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik,

"Herkes dil, ırk,cinsiyet,siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayrım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir" [137].

ayrımcılık yasağı ve yasa önünde eşitlik ilkesini birlikte düzenlemiştir. Düzenlemenin açılımını görelim:

Anayasa Mahkemesi:

"20. Anayasa'nın 10. maddesinde "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir./ ... /Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz./Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." denilmiştir. Anayasa Mahkemesinin yerleşik kararlarında da vurgulandığı üzere Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayrım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanunlar; eşitlik ilkesine uygun bir şekilde, aynı veya benzer durumda bulunanlara haklarda ve ödevlerde, yararlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranılmasını sağlayacak kurallar içermelidir. Ancak durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir." [138] "Aynı hukuksal durumlar aynı,

---

[135] ARAL, "Hukuki Değer Olarak Adalet", Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri, 48 HFSA1, (Haz: Hayrettin ÖKÇESİZ), İstanbul 1997, 352 ve dipnotu 48.

[136] TAMMELO, "Adaletin özü olarak eşitlik" (Çeviren:Murat ÖNDERMAN), HFSA 1, 394.

[137] a) 2004 değişikliği ile ilave edilen 2 fıkra; "Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür.". b)Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi 2 madde: Herkes ırk, renk, cins, siyasal ya da başkaca herhangi bir düşünce ya da sosyal köken, servet ya da herhangi bir durum gözetilmeksizin, Bildirge'de açıklanan haklardan ve tüm özgürlüklerden yararlanabilir. 2 Madde: Yasa önünde herkes eşittir ve ayrım yapılmaksızın, yasanın eşit korumasından yararlanma hakkına sahiptir.

[138] Anayasa Mahkemesi, 28.2.2018, E.2017/17, K.2018/28.

ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez."[139].

Anayasa Mahkemesi eşitliği; aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların değişik kurallara tabi tutulması biçiminde formüle ederken, aynı durumda olanların -eşit olanların- haklı nedene dayanarak farklı kurallara tabi tutulmasını da eşitliğe aykırı bulmaz. Altı çizilmesi gereken iki kavram; **"aynı"lığın ya da "farklı"lığın ölçüsü "hukuksal durum" olurken, "farklı hukuksal durum"un ölçüsü de "haklı neden"** dir.

Kimlerin aynı durumda ya da farklı durumda olduğu ise sınıflandırma problemini ortaya çıkarır. Eşitlik ilkesinin ihlali "benzer koşullarda olanların farklı sınıflandırılması" ya da "farklı olanların farklı sınıflandırılmaması" biçiminde ortaya çıkacaktır[140]. Benzer durumlarda olanların farklı sınıflandırılmasında ise, haklı neden olmadığı sürece eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır.

AYM, kamu yararı ya da haklı nedenin "anlaşılabilir", "amaçla ilgili", "makul ve adil" olmasını arar ve yapılan düzenleme bu üç ölçütten birine uymuyorsa eşitlik ilkesine aykırılık tespiti yapar. Burada karşımıza AYM'nin amaç-araç ilişkisi ve amaç-araç arasında ölçülü bir oran bulunması biçimindeki genel denetim şablonu çıkar[141].

---

139 Anayasa Mahkemesi, 14.3.2019, E. 2019/16, K.2019/15.

140 TRIBE, American Constitutional Law, Second Edition, Mineola, New York,1988, 1437.

141 a) Anayasa Mahkemesi, 18.1.2018, E. 2017/89, K. 2018/5; "24. İtiraz konusu kuralla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı amacına dönük olması yeterli olmayıp ayrıca ölçülü olması gerekir. Ölçülülük ilkesi "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. "Elverişlilik" öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, "gereklilik" ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, "orantılılık" ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Öngörülen tedbirin, ulaşılmak istenen kamu yararı karşısında maliki olağandışı ve aşırı bir yük altına sokması durumunda müdahalenin orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğundan söz edilemez.."

b)İNCEOĞLU," Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverilme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi" Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesinin 39. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara 2001, 41 vd.: Ölçülülük ilkesi için bak: METİN, Ölçülülük ilkesi, Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, Seçkin Yayınları, Ankara 2002.

b) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi: ayrımcılık yasağı

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi bağımsız bir eşitlik ilkesi içermez, ayrımcılık yasağı üzerine kuruludur.

İHAS 14 madde: Bu sözleşmede düzenlenen haklardan ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal ya da başka görüş, ulusal ya da toplumsal köken, bir ulusal azınlığa mensup olma, mülkiyet, doğum ya da diğer statüler gibi herhangi bir temelde ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınacaktır.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Sözleşmenin 14. maddesini nasıl okur?

Belçika'da Eğitim Dili Davası: "....Sözleşmenin 14 maddesinin anlamı: Sözleşmenin 14. Maddesindeki güvencenin bağımsız bir varlığı yoktur; çünkü bu güvence "Sözleşmede'de yer alan hak ve özgürlükler'le ilgilidir. Bir tasarruf, kendi başına Sözleşmede belirtilen hak ve özgürlüklere uygun olabilir; ancak bu tasarruf 14. madde ile birlikte okunduğunda, ayrımcılık niteliğine sahip olduğu gerekçesiyle Sözleşmede belirtilen bir hakkı ihlal edebilir. .....

Ele alınan hakkın niteliğine bakılmaksızın, aslında Sözleşme'nin 14. Maddesi hak ve özgürlükleri düzenleyen her bir maddenin bütünleyici bir parçasını oluşturur.

Haklı sebeplere dayanan farklı muamele: Sözleşmenin 14. Maddesi hak ve özgürlüklerin kullanılmasında her türlü farklı muameleyi yasaklayıcı bir biçimde yorumlanamaz. Belirli bir farklılaştırma, hiçbir objektif ve makul sebebe dayanmıyorsa, eşit muamele prensibinin ihlal edildiği kabul edilir.

Makul bir sebebin varolup olmadığı, a) ele alınan tasarrufun amacı ile sonucu arasındaki ilişki, b) kullanılan araçlar ile gerçekleştirilmek istenen hedef arasındaki orantılılık, c) söz konusu toplumun yaşamını belirleyen hukuki ve fiili unsurlara bakılarak değerlendirilebilir. Ancak Mahkeme bu değerlendirmenin yapılması sırasında yetkili ulusal makamların görevini üstlenemez; çünkü aksi takdirde Mahkeme, Sözleşme'yle kurulan ikincil (subsidiary) bir uluslararası mahkeme niteliğini yitirir"[142].

İHAM yukarıdaki ve benzer kararlarında, ayrımcılık yasağını, Sözleşmede yer alan herhangi **bir hakkın ihlal edilmesi, ya da hakka müdahalenin ayrımcılık yasağını ihlal etmesi** olarak okumaktadır.

142 İstanbul Barosu, İnsan Hakları Kararlar Derlemesi, C.1, Mayıs-1998 (Ed:.Osman DOĞRU), 40,41.

2. Vergide eşitlik

a) Vergide eşitliği mali güç ile ölçmek

AY 73 bize vergilendirmede eşitlik[143] ya da ayrımcılık yasağı[144] ile ilgili özel bir açılım vermez. Anayasa 73 "mali gücüne göre"[145] vergi ödemek ile ilgili kural koymuştur. Ancak mali güç bir ölçüt olması nedeniyle, ancak bir şeye göre okuma yapılmasına izin verir. O halde mali güç bir vergilendirme ilkesi değildir ve biz onu anayasal eşitlik ilkesi ile birlikte okuyarak bir vergilendirme ilkesi oluşturabiliriz. Mali gücü aynı olanlar eşit, mali gücü farklı olanlar farklı vergi ödemek durumundadır.

Anayasa Mahkemesi:

> ".....vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen "verginin mali güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğunu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. **Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir...**" [146].

---

[143] Anayasa Mahkemesi, 28.2.2018, E.2017/117, K.2018/28; "..Bu anlamda, devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözetecek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez....
25. Diğer yandan vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir. "

[144] a) ATEŞ, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul 2006; BUDAK, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2010.
b) YALTI, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, Beta Yayıncılık, İstanbul 2002; AŞÇI AKINCI, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Yayınevi, Aralık 2014, İstanbul.

[145] Anayasa Mahkemesi, 28.2.2018, E.2017/117, K.2018/28; "..22. Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç; ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır..."

[146] Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27.

Anayasa Mahkemesinin yukarıdaki kararını, yasa önünde eşitlik ile ilgili kararlarındaki ölçü ile okuyacak olursak; "aynı"lık -mali gücü aynı olanların aynı vergi yüküne, "farklı"lık- mali gücü farklı olanların farklı vergi yüküne tabi olması eşitlik gereğidir. "Farklı hukuksal durumların haklı nedeni" hukuksal yapı ve nitelik farklılığı, vergi konusunda nitelik farklılıkları, kamu yararı ve mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler"[147] olarak gruplandırılabilir. Ancak bu tüketici bir katalog olarak görülmemelidir, değişen ihtiyaçlar ya da koşullar doğrultusunda AYM, bunlara yenilerini ilave edebileceği gibi bazılarını da çıkarabilecektir.

AYM 10. maddeyi okurken, farklı hukuksal durumların haklı nedeninde "anlaşılabilir", "amaçla ilgili", "makul ve adil" olmasını gibi üç ölçüt arar ve bu da amaç- araç ilişkisi ve amaç-araç arasında ölçülü bir oran bulunması temelinde yapılan denetime uygundur. Bu düşünce sistemini vergilendirmeye aktardığımızda AYM, yasa denetiminde kullandığı genel denetim ölçülerini kullanmaz, sadece somut durum tespiti yapar.

AYM'nin vergide eşitliği okuma şablonu nasıl olmalıdır?

AYM, vergide eşitliği mali güç ile okumak zorundadır, çünkü vergilendirme ile ilgili Anayasanın verdiği ölçü budur. Sınıflandırma "mali güç"e yani büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Mali gücü benzer olanlar aynı sınıflandırmaya, farklı olanlar farklı sınıflandırmaya tabi olacaklardır. Mali gücü benzer olanlar farklı sınıflandırılır ya da farklı olanlar benzer sınıflandırılır ise burada haklı neden ya da kamu yararı gibi kavramlar gündeme gelecektir. Farklılığın haklı nedenini ne ile ölçebiliriz?

AYM'nin genel eşitlik şablonunu "mali güç-nicelik" üzerine koyarak; **anlaşılabilir, amaçla ilgili, makul ve adil** ölçülerini **amaç-araç ilişkisi ve amaç-araç arasında ölçülü oran bulunması** biçimindeki denetim şablonu; niteliğe bağlı yapılmış bir sınıflandırmayı değerlendirerek, sonunda yine "mali güç-nicelik"e bağlı bir sınıflandırmaya ulaşması gerekiyor.

Şimdi AYM'nin bir kararını böylesi bir yaklaşımla değerlendirelim:

> "Ücret gelirleri esas tarife ile artan oranlı vergilendirmeye tabi tutulurken diğer gelir unsurlarının tek oranla ve Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin kullanılması ve sıfır oranla tevkifata tabi tutulması anayasaya aykırı değildir. Çünkü Gelir Vergisine "esas tarife"

147 SOYDAN, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen" 14-16 Mayıs 1998, MÜMAUM. Yayın No:12, İst. 2000, 85.

üzerinden tabi tutulan ücret geliri çoğu mükellefler için devamlı gelir kaynağıdır. Ücret dışı stopaj usulü ile tevkifata tabi gelirlerin bir kısmı geçici gelir kaynağı niteliğindedir... Farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması için gereklidir"[148].

AYM'nin, Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki gelir unsurlarından "ücret geliri elde edenler" ile "diğer gelir unsurlarını elde edenler" biçimindeki sınıflandırmasında; iki gelir unsurunu da elde edenler GVK kapsamındadırlar ve GVK'da düzenlenmiş gelir unsurlarından birini elde etmeleri nedeniyle **mali güçleri aynı olduğu için - benzer hukuksal durum**dadırlar. "Ücret geliri elde edenler GVK'daki tarife üzerinden yasa ile vergilendirilmekte", "diğer gelir unsurlarını elde edenler yasanın Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanarak tek oranla ve sıfır oranla vergilendirmekte"; elde edilen gelir unsurlarının vergilendirilmesi açısından **mali güçleri farklı olduğu için - farklı hukuksal durum**dadırlar. **Farklılığın haklı nedeni, gelirin niteliğindeki farklılık**tır.

AYM'nin genel denetim ölçüleri ile bir okuma yaparsak; amaç-vergi adaletini sağlamak; araç-Bakanlar kuruluna verilen yetki; amaç ile araç arasında ölçülü oran- %15'den başlayan ve artan oranlı gelir vergisi esas tarifesine karşı-sıfır vergi oranı.

Bir kez daha AYM'nin eşitlik ölçüleri ile okuyalım: Anlaşılabilir-gereklilik; amaçla ilgili-vergi adaleti; makul ve adil olmalı-sıfır vergi oranı.

Biz vergileme ölçüleri ile okuyalım: GVK kapsamındaki gelir unsurlarını elde edenler **mali güç açısından-benzer** durumdadırlar. Elde edilen **gelirin niteliğinin farklı olması-mali gücün farklı olmasını** gerektirmez. Çünkü sıfır oranlı vergilendirme genellikle GVK kapsamında "irat" olarak sayılan gelir grupları açısından geçerlidir. AYM'nin karar gerekçesinde kullandığı ücret gelirinin düzenli olduğu, kararda sözü geçen gelirlerin sürekli olmadığı biçimindeki yaklaşımı Doktrinde tam tersi de savulan bir görüştür. Bunu mutlak bir doğru olarak vermesi anlaşılabilir değildir. Mali gücün farklı olması elde edilen gelirin büyüklüğünün farklı olması-nicelik- demektir. Varsayalım ki AYM'nin yaptığı niteliğe dayalı farklılığı kabul ettik; sonuçta ortaya çıkan mali güç farklılığının ölçülü olması gerekiyor, amacının olması gerekiyor. Kararda amacın vergi adaleti sağlamak olduğu söyleniyor, bu aynı zamanda ölçülü de kabul ediliyor herhalde. Biz sonuca baktığımızda 100 birim gelir elde eden iki kişiden biri 0 vergi ödüyor, diğeri varsayalım

[148] Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, 5/7.

% 15 ödüyor. Biri 100 birimde dururken diğeri 85 birime düşmüş oluyor. Bunun vergi adaletini sağlamak gibi bir amacının nasıl olabileceği hiç anlaşılır değildir. AYM'nin bize gereklilik olarak sunduğu sadece siyasetin rant gelirlerini vergi dışı bırakma tercihidir, AYM siyaset söylemini hukuksal söyleme dönüştürerek, sadece eşitsizliği meşrulaştırmıştır.

AYM'nin haklı neden ya da meşru saydığı durumlar için kullandığı meşruiyet kavramının içeriğini neyle doldurduğu önemlidir. AYM hukukilik denetimi yapıyorsa hukuki meşruiyet aramak zorundadır. Halbuki AYM'nin ölçü aldığı olgusal meşruiyete dayalı siyasal meşruiyet, mahkemeyi hukukilik denetiminden çıkarıp, yerindelik denetimine götürmektedir. Bu da AY 148 çerçevesinde şekil ve esas ile denetim çerçevesi çizilen AYM'nin görev alanı içinde değildir.

AYM'nin farklı muamelenin haklılığı için kullandığı ölçülere baktığımızda, hukuksal yapı farklılığı, vergi konusunda nitelik farklılığı, kamu yararı, mali, politik sosyal gerekler gibi kavramlar farklı "sınıflandırma nedenleri" değil "sınıflandırma sonuçları"dır.

Burada söylenmesi gereken, mali güç'ün bağımsız bir kavram olmadığı -ilke olmadığı- kendi başına okunmasının mümkün olmadığıdır. Çünkü, mali gücü eşitlik ile okuyabiliriz, sosyal devlet ile okuyabiliriz, demokratik devlet ve laiklik ile okuyabiliriz ama bağımsız bir ilke olarak okunamaz.

Yukarıdaki okuma örneği, dolaysız vergiler (gelir, kurumlar vergisi) için elverişli bir model olurken, dolaysız vergilerde aynı yöntemin elverişli olduğun söylemek mümkün değil. Dolaylı vergiler için, mali güç belirleyici olmadığı için, vergi yasasının, örneğin tüketimi vergilendirecek bir yasanın, mülkiyet hakkına müdahalesinin ölçülü olup olmadığını ölçmek daha elverişli bir araç olacaktır.

Bir başka altı çizilmesi gereken, belki de söylenmesi gereken, Anayasa Mahkemesi eşitsizliği meşrulaştırırken, olgusal ve siyasal meşruiyeti kullanırken, hukukilik denetiminin dışında alanlardadır. Vergi hukukunda eşitsizliği hukuksal olarak meşrulaştırmanın yolu, mali gücü ölçmede kullandığımız, gelir, servet ve tüketimin ölçülerek kararlara aktarılmasından geçmekte olup, hukukilik denetiminin yolunu açacaktır.

b) Vergilendirme yönünden ayrımcılık yasağı

Anayasa Mahkemesi:

"2.Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihadı

a.Mülkiyet Hakkı ile Bağlantılı Olarak Ayrımcılık Yasağına İlişkin Genel İlkeler

41.Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) yerleşik içtihadına göre Sözleşme'nin 14. maddesi, Sözleşme ve eki protokollerde yer alan diğer hak ve özgürlükleri tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla sadece güvence altına alınan diğer hak ve özgürlüklerden yararlanılması bağlamında uygulanan bu hakkın bağımsız bir şekilde uygulanabilmesi ise söz konusu değildir (Fâbian/Macaristan [BD], B. No: 78117/13, 15/12/2015, § 112; Rasmussen/Danimarka, B.

No: 8777/79, 28/11/1984, § 29). Zira 14. madde yalnızca Sözleşme'de bulunan hak ve özgürlüklerin kullanılması bakımından yapılan ayrımcılığı yasaklamaktadır (Gaygusuz/Avustralya, B. No: 17371/90, 16/9/1996, § 36). Bu sebeple bu hakkın ihlal edildiğine ilişkin şikâyet, Sözleşme'deki hangi hak veya özgürlük bakımından ayrımcılık yapıldığı iddiasını da içermelidir. Ancak başka bir Sözleşme maddesinin ihlal edildiğini iddia ve ispat etmek şart olmayıp başvurudaki uyuşmazlık konusunun Sözleşme'deki diğer maddelerin kapsamında olması gerekli ve yeterlidir (Rasmunssen/Danimarka, § 29).

42.AİHM'e göre, farklı muamele nesnel ve makul bir gerekçeye sahip olmaması hâlinde ayrımcı olarak nitelendirilir. Diğer bir deyişle meşru bir amaç taşımadığı veya kullanılan araçlarla gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmadığı tespit edilen farklı muamele, ayrımcılık oluşturur (Fabris/Fransa [BD], B. No: 16574/10,7/2/2013, § 56).

43.AİHM, taraf devletlerin başka koşullarda benzer durumlar teşkil eden farklılıkların farklı bir muameleyi gerektirip gerektirmediğinin ve ne ölçüde gerektirdiğinin değerlendirmesinde takdir yetkileri bulunduğunu kabul etmektedir. Bu takdir alanının kapsamı koşullara, olayın konusuna ve arka planına göre değişiklik gösterir (Stummer/Avusturya [BD], B. No: 37452/02, 7/7/2011, § 88). Özellikle ekonomik ve toplumsal stratejiye ilişkin genel tedbirlerin uygulanması söz konusu olduğunda devletin geniş bir takdir yetkisinin olduğu kabul edilmektedir (Hamalainen/Finlandiya, B. No: 37359/09, 16/7/2014, § 109).

44.AİHM; Sözleşme'nin 14. maddesine ilişkin başvurularda, ölçülülük kriteri çerçevesinde izlendiği iddia edilen amacın önemi, bu amaca özgülenen ayrımcı müdahalenin başvurucunun mülkiyet hakkına müdahalesinin ağırlığı, ayrımcı müdahalenin amacın gerçekleştirilebilmesi için uygun ve elverişli olup olmadığı, söz konusu amacın izlenebilmesi için ayrımcı müdahalenin yapılmasının zorunlu olup olmadığı, başvurucunun ayrımcı müdahaleden mağduriyetinin giderilmesi için devlet tarafından önlem alınıp alınmadığı gibi unsurları denetlemektedir. Ayrıca AİHM, meşru bir kamu politikasını destekleyen bir müdahalenin uygulamada kabul edilemez derecede geniş olup olmadığını veya bazı kişilere makul olanın ötesinde veya aşırı bir yük yükleyip yüklemediğini saptamaya çalışmaktadır (Inze/Avusturya, B. No: 8695/79, 28/10/1987, §§ 44, 45; Thlimmenos/Yunanistan, B. No: 34369/97, 6/4/2000, § 47; Guberina/Hırvatistan, B. No: 23682/13, 22/3/2016, §§ 66-74; Fâbian/Macaristan, §§ 112-117).

45.Chassagnou ve diğerleri/Fransa ([BD], B. No: 25088/94-28331/95-28443/95, 29/4/1999, §§ 86-95) kararma konu olayda belirli bir miktarın üzerindeki arazilerde mülk sahiplerinin rızası olmaksızın başka kişilerce avcılık yapılmasına izin verilmesi söz konusudur. AİHM, büyük ve küçük mülk sahipleri arasmda bu şekilde yapılan farklı muameleyi mülkiyet temelinde ayrımcılık olarak görmüş ve bu ayrımcılığın meşru bir amacının olmadığı gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir.

46.Pichkur/Ukrayna (B. No: 10441/06, 7/11/2013, §§ 45-54) kararına konu olayda başvurucunun yurt dışında yaşaması nedeniyle sosyal güvenlik ödemeleri kesilmiştir. AİHM, bu farklı muamelenin ayrımcı olduğu ve meşru bir temelinin ise bulunmadığı gerekçeleriyle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlaline karar vermiştir.

47.Megadat.com SRL/Moldova (B. No: 21151/04, 8/4/2008) kararma konu olayda, internet servis sağlayıcısı olan başvurucu şirket, yetkili denetim merciine adres değişikliğini bildirmemiş olduğu gerekçesiyle telekomünikasyon lisansının iptal edilmesinden şikâyetçi olmuştur. AİHM, diğer hususlar yanında kamu makamlarının doksan bir şirket arasından sadece başvurucu şirketin lisansını iptal edilmesini keyfî ve ayrımcı bir muamele olarak nitelendirerek ihlal sonucuna varmıştır (Megadat.com SRL/Moldova, § 63). Kjartan Asmundsson/îzlanda (B. No: 60669/00, 12/10/2004) kararında, balıkçı teknesinde ağır yaralanarak %100 engelli hâle gelen başvurucunun sonradan engellilik oranının değişerek emekli maaşı ödenmesinin durdurulması söz konusudur. AİHM, engelli maaşı alan 689 kişinin malullük aylığı almaya devam ettiği hâlde başvurucunun da aralarında olduğu 54 kişinin tüm emekli maaşı haklarını kaybetmek zorunda olduğuna dikkat çekmiştir. AİHM sonuç olarak mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı bir müdahalenin olduğunu ve bu müdahalenin ölçüsüz olduğunu kabul etmiştir (Kjartan Asmundsson/ îzlanda, §§ 44, 45, 47).

b. "Diğer Statü" Kavramı

48.Bir ihlal iddiasının Sözleşme'nin 14. maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için kıyaslanabilir ve görece benzer kişiler hakkında tesis edilen işlemler arasmda farklılıklar bulunmalıdır (D.H. ve diğerleri/Çek Cumhuriyeti, B. No: 57325-00, 13/11/2007, § 60; Fâbian/Macaristan, § 13). AİHM, Sözleşme'nin 14. maddesi bağlamında bir sorunun ortaya çıkabilmesi için aynı veya benzer durumlardaki kişiler yönünden farklı bir uygulamanın mevcut olması gerektiğini vurgulamıştır (X ve diğerleri/Avusturya [BD], B. No: 19010/07, 19/2/2013, § 98). AİHM ilk olarak sadece belirlenebilir bir özellik veya "statif'ye dayanan farklı muamelelerin Sözleşme'nin 14. maddesi anlamında ayrımcılık oluşturmaya müsait olduğunu vurgulamıştır (Carson ve diğerleri/Birleşik Krallık, B. No: 42184/05, 16/3/2010, § 61).

49.AİHM'e göre Sözleşme'nin 14. maddesi bütün muamele farklılıklarını değil yalnızca belirlenebilir nesnel veya kişisel vasıf farklılıklarını ya da biri diğerinden ayrılabilir "statü" farklılıklarını yasaklamaktadır. 14. madde, diğerlerinin yanında cinsiyet, ırk ve mülk de dâhil olmak üzere "statü" oluşturan belirli gerekçeleri saymaktadır. Bununla birlikte Sözleşme'nin 14. maddesinde yer alan listenin bu maddenin lafzında "herhangi başka bir durum" denilmekle sınırlı sayıda olmadığı kabul edilmektedir (Clift/Birleşik Krallık, B. No: 7205/07, 13/7/2010, § 55).

50.AİHM "diğer statü" kavrammın geniş bir anlamı olduğunu vurgulamıştır. Buna göre AİHM, öncelikli olarak Sözleşme'nin 14. maddesinde sayılan bazı belirgin örneklerin bireyin doğuştan getirdiği özellikleri olması veya doğaları gereği bireyin kimliği veya kişiliğiyle ilgili olması bakımından (cinsiyet, ırk ve din gibi) "kişisel" olarak değerlendirilebilecek özelliklere ilişkin olmasına rağmen sayılan tüm gerekçelerin bu şekilde nitelendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Bu bağlamda AİHM, mülkiyetin içeriğine göre olan farklılıkların da yasaklanmış ayrımcılık gerekçelerinden biri olduğunu değerlendirmektedir (Clift/Birleşik Krallık, § 56).

51.Pine Valley Developments Ltd. ve diğerleri/İrlanda (B. No: 12742/87, 29/11/1991, §§ 61-64) kararında başvurucular ve aynı kategoride olduğu hâlde planlama izni alan mülk sahipleri arasında ayrımcı bir muamele yapılması adil görülmemiştir. Bu kararda açıkça "statü" kavramma değinilmese de yeni bir kanun çerçevesinde planlama izni alanlar ile bu izni alamayan başvurucular arasında bir ayrımcılığın söz konusu olduğu ancak ayrımcılığı adil kılacak bir temelin bulunmadığı gerekçesiyle ihlal sonucuna varılmıştır. Cassar/Malta (B. No: 50570/13, 30/1/2018, §§ 77-82) kararında da mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden kira kontrolleri yönünden mülk sahiplerine farklı muamele yapılması Sözleşme'nin 14. maddesi kapsamında ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilmiş, haklı ve makul bir sebebin gösterilemediği gerekçesiyle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

52. James ve diğerleri/Birleşik Krallık ([GK], B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 74) kararında başvurucular, mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden kira reformuna ilişkin kanunun mülkü daha az değerli olan taşınmaz malikleri yönünden daha katı bir muamele öngördüğünü iddia etmişlerdir. AİHM, 14. maddede belirtilen yasaklanmış ayrımcılık sebeplerinin sayılanlarla sınırlı olmadığını vurguladıktan sonra ilgili kanun ile farklı kategorilerdeki mülk sahiplerinin Pl-l'de korunan haklarını kullanmalarında farklı bir muamele yapıldığını belirterek olayda 14. maddenin uygulanabilir olduğunu kabul etmiştir.

c. Vergilendirme Yönünden Ayrımcılık Yasağı

53.Bulves AD/Bulgaristan (B. No: 3991/03, 22/1/2009, §§ 72-75) kararma konu olayda başvurucu mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Başvurucu şirket, vergi makamlarınca tedarikçi firmaya KDV indirimi sağlanması hakkının kendisine tanınmaması nedeniyle ayrımcı muamele yapıldığını belirtmiştir. AİHM, KDV sisteminin finansal sürekliliğinin korunması kapsamında devletin geniş bir takdir yetkisi olduğunu ve bu alanda KDV mükelleflerinin ödeme yükümlülüklerini zorlaştıracak şekilde bu sistemin kötüye kullanılmasının önüne geçilmesi için devletlerin çeşitli tedbirler alabileceğini kabul etmiştir. Ancak bu geniş takdir yetkisine rağmen ölçülülük yönünden yapılan inceleme sonucunda somut olayın koşulları altında tedarikçisinin faaliyetlerini takip edebilme olanağı bulunmayan başvurucunun KDV indirimi talebinin reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir. AİHM ayrımcılık yasağı yönünden ise kabul edilebilir bulduğu başvuruda esas yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek olmadığı sonucuna varmıştır.

54.Darby/İsveç (B. No: 11581/85, 23/10/1990, §§ 28-34) kararma konu olayda başvurucunun İsveç vatandaşı olmamasına, İsveç'te resmî olarak ikamet etmemesine ve İsveç Kilisesi'ne üye olmamasına rağmen Kilise üyesi olmayan ancak İsveç'te resmî olarak ikamet eden kişilerin yararlandığı kilise vergisi muafiyetinden yararlandırılmaması, mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı çerçevesinde incelenmiştir. AİHM, farklı muamelenin meşru amacının ortaya konulamadığı gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir.

55.Guberina/Hırvatistan (Aynı kararda bkz. §§ 66-100) kararına konu olayda başvurucu, engelli çocuğunun doğumu sebebiyle bir apartmanın üçüncü katında olan dairesini satmış ve müstakil bir eve taşınmıştır. Başvurucunun iç hukukta mevcut olup aile ihtiyaçları için ev satışında geçerli olan vergi muafiyeti düzenlemesinden yararlanma talebi ise reddedilmiştir. AİHM, başvuruyu mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık ya-

sağı çerçevesinde incelemiş ve benzer statü kavramma girdiğini değerlendirdiği başvurucunun vergi muafiyetinden yararlandırılmamasının meşru bir amacının bulunmadığı gerekçesiyle ihlal sonucuna varmıştır..."[149]

[149] Anayasa Mahkemesi, BB No: 2015/6728, 1.2.2018.

İKİNCİ KİTAP

VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ

BİRİNCİ KISIM
VERGİ ALACAĞI

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİLENDİRME İLİŞKİSİNİN AŞAMALARI

1. KAVRAMLAR

Vergisel ilişki, kamusal bir borç ilişkisidir[1]. Bu ilişkinin bir tarafında vergi idaresi bulunurken, diğer yanında vergi mükellefi bulunmaktadır. Verginin kamusal bir borç olması, kamusal yanında devletin alacaklı olarak görünmesi olurken diğer yanda borçlu olarak da çeşitli sıfatlarla, özel hukuk kişisi ya da kamu gibi, vergi borçlusu yer alır.

2. KURALLAR

I. Vergiyi doğuran olay

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK 19). Bu düzenlemeye göre; vergiyi doğuran olay, hukuki durum, maddi bir fiil veya olaydan doğabilir[2].

Vergiyi doğuran olayı okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı

1. Vergi Usul Kanunu'nun nitelendirilmesinde iki deneme

VUK vergi kanunları içinde vergilendirme alanında bir usul kodu olarak nitelendirilir. Bunu söylediğimizde böyle bir nitelendirme var ise acaba niçin nitelendirme için tekrar bir deneme yapılıyor sorusu sorulabilir. VUK ile ilgili yapılan nitelendirmelerde genel olarak mükellefin ödevlerinin ve

---

1 KANETİ, Vergi Hukuku, 80.

2 FEYZİOĞLU, "Mükellefiyet Doğurucu Vaka (vergi doğuran olay), SBFD.C.7, Yıl: 1952, S.1-4, 63 vd; TUNCER/ŞANVER, "Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu-Vergi Mes'uliyeti", İMD, Şubat 1959, C.V, S.11,53.

haklarının yer aldığı gibi tespitlerden öte, bütüncül bir değerlendirme yapılmamıştır. O halde öncelikli olarak pozitif hukuktaki kavramlardan yola çıkarak bir nitelendirme yapmayı denemeliyiz.

a) Maddi hukuk-usul hukuku ayrımı

Öncelikli denememiz maddi hukuk-usul hukuku anlamında bir ayrıştırmaya dayalı olacaktır. VUK'nun içinde maddi hukuk ile ilgili birçok konuda düzenleme yer almaktadır. Ancak biz bir bütüncül değerlendirme yapmalıyız ki maddi hukukla ilgili olanlar da bu çerçevede değerlendirilebilsin.

Özel hukukta, medeni usul hukuku kavramları yardımıyla, usul hukuku kavramının içeriğini belirleyelim:

> "Maddi hukuk, fertler arasındaki ve fertlerle devlet arasındaki ilişkilerin hukuki bakımdan nasıl olması gerektiğini tayin eden kaideler bütünü olarak tanımlanırken, fert ile hakimiyete sahip olan devlet veya devlete ait fonksiyonları ifa eden kamu kuruluşları arasındaki veya bizzat bu kuruluşların birbirleri arasındaki münasebeti tanzim eden kaideler ise kamu maddi hukukunu ifade eder"[3].
>
> "Bir ihtilaf vukuunda hakların himayesi için uygulanması gerekli olan müeyyidenin nasıl işletileceğini usul hukuku hükümleri tayin edecektir[4]. Bu nedenle de klasik teoriye göre, usul hukukunun varlığı subjektif hakların hukuki himayesi zaruretinden doğmak-

---

3 ÜSTÜNDAĞ, Medeni Yargılama Hukuku, C. I-II, gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 7. Bası, İst. 2000, 24; KARSLI, Medeni Muhakeme Hukuku, 6100 Sayılı HMK Hükümlerine Göre Yargıtay Kararları İşlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı Alternatif Yayıncılık, İstanbul 2013, 58.

4 Burada usul hukukunun tarihsel süreçte hangi koşullar altında ortaya çıktığını hatırlamakta yarar vardır. "İlk devirlerde çok yaygın bir faraziyeye göre, usul hukuku tarihinin bizzat ihkakı hak(kendi kendine hak alma) ile başladığı ifade olunmaktadır. Bu sistemde hakların yerine getirilmesi doğrudan doğruya o hakkın sahiplerine ait bulunmaktadır. 16. Asra kadar devam eden bu müessese, başlangıçta arz ettiği bazı mahzurların giderilerek yine de muhafaza edilmesi tarzında meriyet göstermesine rağmen en sonunda tamamıyle ortadan kaldırılmıştır. Fakat eski devirlerde, bizzat ihkakı haktan, hemen devlet eliyle hakların yerine getirilmesi sistemine geçildiği isbat edilememiştir. Bu sebeple bazı müellifler her iki sistem arasında bir ara safhanın varlığını kabul ederler. Bu ara safhada, gerek ahlak kurallarının etkisi, gerekse hak sahibi tarafından yapılan tazyik ile, hukuki ihtilafın hasmın da muvafakati ile bir hakeme götürülerek gördürülmesi sistemi yer almıştır. Bu sistemler içindeki çeşitli tezahür şekillerinden sonra nihayet maddi hukukun tanıdığı hakların kabul ettirilmesi için, devletin yardımının istendiği döneme geçilmiş oldu. Devletin bizzat ihkakı hakkı yasaklayabilmesi ancak, onun yerine teşkilatlı bir organ yaratarak ihtilafların burada halline imkan hazırlanması ile mümkün olabilmiştir. İşte usul hukuku ancak bu dönemde hayatiyete kavuşmuş oldu. Gerçekten bu safhada devlet bizzat ihkakı hakkı kaparken, hakların yerine getirilmesini kendi sorumluluğu altına almaktadır. Modern hukuk nizamlarında bizzat ihkakı hak artık çok mahdut hallerde kabul edilmiş olup aksi hallerde buna başvurulması halinde cezai müeyyideler kabul edilmiştir. Demek ki son safha olan günümüzde; hakkın kabul ettirilmesi, bizzat ihkakı hak yerine, devletin mahkemeleri önünde kanunen düzenlenmiş bir muhakeme içinde ifa edilmektedir....." ÜSTÜNDAĞ, 36.

tadır. Başka bir deyişle, usul hukukunun esas amacı subjektif hakların (özel hakların) korunmasıdır"[5].

Yargıtay "Bilindiği gibi; usul hükümleri, daha geniş bir deyimle şekil hukuku, maddi hukukça belirlenen hak ve yükümlülüklerin nasıl gerçekleştirileceği konusunu düzenleyen bunun şartlarını, şekillerini ve yöntemini belirleyen çok önemli bir hukuk dalıdır. Şekil hukukunun başlıca fonksiyonu, hakların gerçekleşmesini ve yükümlülüklerin yerine getirilmesini mümkün olan en kısa sürede ve bir düzen içerisinde en az masrafla sağlamaktır. Şekli hukukun bir dalı olan Medeni Yargılama Hukuku da, kişiler arasındaki özel hukuk uyuşmazlıklarının, Devletin yargı organları önünde çözümlenmesine, haklı ve haksızın belirlenmesine ve adli gerçeğin sağlanmasına ilişkin yolları, usulü düzenleyen kurallardan ibarettir. O halde şekli hukuku ile ilgili hükümlerin daima gerçekleştirmek istediği bu amaç doğrultusunda uygulanmasında ve yorumlanmasında yarar, hatta zorunluluk vardır"[6].

Denemeye devam ediyoruz ve kamu hukukunda idare hukuku kavramları yardımıyla **idari usul** kavramının içeriğinin ne olduğunu belirlemeye çalışıyoruz.

"Modern anayasalar, faaliyet alanı çok genişlemiş bulunan idarenin karşısında fertleri daha etkili bir şekilde koruyabilmek için, temel hak ve hürriyetlerin mahiyet ve çevrelerini mümkün olduğu kadar açık ve kesin surette belirtmek ve idareyi en geniş şekilde kontrol altına almak çabasındadır[7]. Tarihsel süreç, idarenin tarafsız ve bağımsız bir yargı organı tarafından denetlenmesini gerektirirken, idarenin gittikçe artan müdahaleci faaliyeti karşısında, tatbikatta sadece bağımsız idare mahkemelerinin sağladıkları güvenliğin maksada uygunluğunu ileri sürmek, herhalde fazla iyimserlik olur. Çünkü idare yargıcına başvurmanın bazı hallerde imkansız oluşu, çok defa ağır masraflara yol açması, bazen da hakkın yerine getirilmesi bakımından neticesiz kalışı ve nihayet açılmış davaların yıllarca sıra bekleyişi, fert haklarının gerektiği şekilde korunamamasına sebep olmaktadır. Bu durum karşısında, tabiri caizse, fert haklarını çevreleyen garanti çemberini tamamlayarak, idarenin mevcut boşluklardan keyfi davranışlarla nüfuz etmesini, yahut acele hareket ederek hukuki ve maddi gerçeklere aykırı, sakat ve hatalı kararlar vermesini önlemek için, idari faaliyetlerin şekil ve usul kurallarıyla daha sıkı bağlanması gerektiği ve idarenin, faaliyetlerinde yargılama usullerini izlemesinin çok büyük faydalar sağlayacağı, içinde bulunduğumuz yüzyılın başından beri birçok müellifler tarafından ileri sürülmüştür"[8].

---

5 ÜSTÜNDAĞ, 25; KARSLI, Medeni Muhakeme Hukuku, 60.

6 HGK, 4.11.1981, E. 1979/11-214, K.1981/710, YKD, 1982/5, 620 (ÜSTÜNDAĞ, 25, dipnotu 1a; KARSLI, Medeni Muhakeme Hukuku, 60).

7 AZRAK, "Umumi İdari Usul Kodifikasyonu Meselesi", İstanbul Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XXXIII, 1967, 69.

8 AZRAK, "Umumi İdari Usul Kodifikasyonu Meselesi", 70.

Bütün bu bilgileri niçin verdik diye sorulabilir:

VUK'nu vergilendirme alanında bir idari usul kodu olarak nitelendirirken bunun ne anlama geldiği sorusunun cevabını bulmaya çalışıyoruz. Yukarıda verdiğimiz bilgileri şimdi de VUK'na aktaralım:

Devletin vergilendirme yetkisi ile ilgili kurallar anayasada yer alır, vergi idaresi idarenin bir parçası olması nedeniyle anayasadaki idare ile ilgili kurallar ve vergi mükellefinin korunması anlamında da vergi yargısı ile ilgili kurallar vardır. Ancak bunlar yetmez AZRAK'la birlikte garanti çemberi idari usulle tamamlanmalıdır diyoruz çünkü hala idari usul yasası çıkarılamamıştır. Ancak vergilendirme alanında bu işlevi gören VUK'nu vardır. O halde VUK, vergi idaresinin gittikçe artan müdahalesine karşı, fert haklarının gerektiği şekilde korunmasını, vergi idaresinin faaliyetlerinin şekil ve usul kuralları ile bağlanmasını sağlar. Böylesi bir yaklaşımla, VUK'nu, vergi idaresinin uymak zorunda olduğu kuralları belirlerken, fert haklarını da güvenceye alır. VUK'nu aynı zamanda usul kuralları içinde nitelendirmemizden dolayı ve vergi alacağı ile ilgili maddi hukukun gerçekleşmesine ve hakların elde edilmesine ilişkin hukuk[9] olması nedeniyle de, maddi vergi hukuku kurallarının şekli açıdan uygulanmasını sağlar.

O halde biz VUK'nu devletin vergi alacağının gerçekleşmesi ve vergi alacağının elde edilmesi için şekil kuralları olması yanında, vergi alacağının elde edilmesi sürecinde, fert haklarının gerektiği şekilde korunmasını sağlamak amacıyla vergi idaresinin faaliyetlerini şekil ve usul kurallarına bağlayan bir yasadır, şeklinde tanımlayabiliriz.

Bu nasıl olur?

VUK'nda vergi alacağı başlığının altlandırıldığı kitap; vergilendirme-anayasadaki vergilendirme yetkisi, genel esaslar; bu konuda yasama ve yürütmenin uymak zorunda olduğu kurallar, vergi alacağının tayini; vergi alacağının doğmasındaki şekil ve usul kurallarını belirler. Burada altını çizdiğimiz nokta vergi alacağı ile ilgili maddi hukuk kuralları değil, çünkü bunlar ilgili maddi hukuk yasalarında-örneğin GVK-ile belirlenmiştir, şekil ve usul kurallarının belirlenmiş olmasıdır. Yukarıdaki bölümlerde usul hukukunun esas amacı subjektif hakların (özel hakların) korunması olduğunun tespitini yapmıştık. Burada mükellefin anayasal düzeyde korunması gereken subjektif haklarını mülkiyet hakkı, vergilendirme yetkisini de mülkiyet hakkına müdahale olarak daha önceki bölümlerde tespit etmiştik.

---

[9] İMRE, 51.

Tekrar kaldığımız yere dönüyoruz:

VUK 19'da vergi idaresine vergi alacağını tayin ederken uyması gerekli şekil ve usul kuralları gösterilmiştir. Bu şekil ve usul kuralları da vergi mükellefinin haklarını koruyacaktır. İdare hukuku anlamında "izlenen usul" "ortaya çıkan şekil" tespitine dayanarak vergi idaresinin vergi alacağının tespitinde "izlemesi gereken usul" ve "ortaya çıkacak şekil" VUK'nun 19. maddesi ile belirlenmiştir.

VUK'nun 19 uncu maddesine göre vergi alacağı-idareye, vergi borcu-mükellefe düşer. Vergi alacağının doğumunda izlenmesi gereken usul; vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olay ya da hukuki durumun tekemmül edip etmediğinin tespitidir. Ortaya çıkacak şekil ise, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın tekemmül etmiş olması durumunda vergilendirme işlemidir. Tekemmül etmiş olduğu aşama ise -elde etme kavramı ile- maddi vergi kanunlarına geçer. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ya da VUK'nun idari usul kodu olarak önemi, verginin bağlandığı olayın ya da hukuki durumun tekemmül edip etmediğinin tespitini idareye yüklemiş olması ve bunu bir hak koruma mekanizması olarak düzenlemiş olmasıdır.

Peki bu kural işliyor mu ya da nasıl işleyecek?

Mekanizmanın şöyle işlemesi gerekiyor:

Herhangi bir vergilendirme işleminde VUK'nun 19. maddesine göre ilgili kanunda vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen herhangi bir olay ya da işlemin vergilendirilmesinde o hukuki olay ya da işlemin geldiği alandaki kurallara göre tamamlanmış olması gerekiyor. Örneğin GVK satış işlemini ticari kazanç (TK) olarak vergilendiriyorsa, satış işleminin önce Türk Borçlar Kanunu (TBK)'daki satış ile ilgili kurallara göre tamamlanmış olması gerekir. Bu tamamlanmaya bağlı olan ya da içinde olan gelirin elde edilmesidir. Tekemmül etme geldiği alandaki tamamlanmayı ifade eder ki gelir bundan sonra ya da bununla elde edilebilir. Satış sözleşmesinin koşulları gerçekleşmeden bedelli-gelir elde edilmesi mümkün olmayacağına göre satış sözleşmesinin koşulları gerçekleştiğinde gelir de elde edilecektir. Burada VUK'nda vergiyi doğuran olay, VUK'nun yapısı gereği ilgili alandaki tekemmülün izlenmesini gerektirirken, GVK'na geçildiğinde de elde etme-şekil ortaya çıkmış olur. O halde vergiyi doğuran olay VUK'nda idareye izlemesi gereken yolu gösterirken, GVK'nda vergilendirmeyi göstermektedir.

b) Vergiyi doğuran olayın ön şart olması

Anayasa Mahkemesinin, "vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterli"[10] biçimindeki tespitindeki "gerekli ve yeterli" kavramlarına dayalı olarak KANETİ bunun bir ön şart[11] olduğunun tespitini yapar. Bütün bunların niçin tespitini yapıyoruz? Vergiyi doğuran olayın ön şart olması ne ifade eder ve bir okuma modeli için nasıl bir katkı getirebilir diye düşünüyoruz. Hatta Anayasa Mahkemesi ve Doktrin tarafından yapılmış böylesi tespitler var ise zaten bu konu vergi hukukunda yeterince incelenmiş ve yapacağı bir katkı yoktur diye de düşünülebilir. Gerçekten böyle mi? Böylesi tespitler yapılmış olmasına rağmen bu soru doğru sorulmadığı gibi aynı zamanda cevabı da verilmemiştir. Şöyle ki;

Önce hukukta ön şart nedir? Sorusunun cevabını araştıralım:

Bu sorunun cevabını bulmak için hukukta bir tarama yapıyoruz.

Ceza hukukunda ön şart: "Failin, suç tanımındaki fiili işlemesinden önce var olması gereken unsurlar öğretide "ön şart" biçiminde isimlendirilmektedir. Ön şart olarak isimlendirilen ve mantıken fiilin işlenmesinden önce gerçekleşen bu hususlar, maddi, hukuki, olumlu ya da olumsuz nitelikte olabilirler.

Bir görüşe göre, ön şartlar temelde suçun unsurlarından farklı değildir; mantıken fiilden önce geldiklerinden suçu inceleme bakımından varlıklarını kabulde ve suçun unsurlarından ayrı olarak incelemekte fayda vardır. Suçun oluşması için, failin iradi hareketinin kasıtlı ve taksirli olması aranırken, ön şartlarda varlığının bilinmesi yeterli olup bunun istenmesi aranmaz. Unsur, hem bilmeyi hem de istemeyi gerektirdiği halde, ön şartın genellikle varlığının bilinmiş olması yeterlidir, iradi bir surette gerçekleştirilmiş olması gerekmez. Bir görüşe göre ise ön şart diye suçun unsurlarından ayrı bir unsurdan söz etmeye gerek yoktur"[12].

Ceza Muhakemesi Hukukunda ön şart kavramı, "... yargılamanın yapılabilmesi veya ileride verilecek hükmün yerine getirilebilmesi amacıyla bazı önlemlere başvurulması gerekebilir, bunlar koruma tedbirleri örnek verilebilir"[13].

İdare hukukunda, belirli "... şartları taşımayan bir iptal davası "ön koşullardan" yani iptidaen reddedir"[14].

---

10 Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988, 9/28, 16/29.

11 KANETİ, Vergi Hukuku, 107.

12 ZAFER, Ceza Hukuku Genel Hükümler TCK m.1-75, Ders Kitabı, 3. BASKI, Beta Yayınevi, İstanbul 2013, 140.

13 CENTEL/ZAFER, Ceza Muhakemesi Hukuku, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2013, 309.

14 GÖZLER/KAPLAN, 829.

Bu açıklamalar bize, hukukta ön şart kavramının maddi hukukta ve usul hukukunda, kendi içinde, bir basamak olduğunu göstermektedir. Halbuki biz **usul hukukundan maddi hukuka geçmek için bir basamak** aramaktayız. Bu bize ikinci bir soru kurmamız gerektiğini göstermektedir. Bu soruyu şöyle kurmayı deniyoruz. **Usul hukukundaki bir** ön şart **maddi hukukta ne ifade eder?** Şimdi bu sorunun cevabını arıyoruz:

> Medeni Yargılama Hukukunda: "Şekli hukuk, iki kategoriden ibarettir: Biri hakkın tespiti, hükme bağlanması prosedürü; diğeri ise hakkın gerçekleştirilmesi yani hükmün icrası ve hakkın teslimi prosedürüdür. Bunlar ise, muhakeme ve tespiti sonuç veren Medeni Muhakeme Hukuku ile takip ve teslimi sonuç veren İcra ve İflas Hukukunu akla getirir. Maddi Hukuk üzerine inşa edilen şekli hukuk, bu yönü, yani özel hukuktan kaynaklanan hakların tespiti ve teslimi ile uğraşması itibariyle özel hukuk alanında yer alan hukuk dallarından sayılmalıdır"[15].
>
> ÜSTÜNDAĞ usul hukuku ve maddi hukuk ilişkisini; "..bir ihtilaf vukuunda, hakların himayesi için uygulanması gerekli olan müeyyidenin nasıl işletileceğini usul hukuku hükümleri tayin edecektir. Bu nedenle de klasik teoriye göre, usul hukukunun varlığı sübjektif hakların hukuki himayesi zaruretinden doğmaktadır....."[16].

Biz usul hukukundan yargılama usulü değil idari usul kodunu nasıl kullanacağımızı tespit etmeye çalışıyoruz:

> İdari usul kavramının içeriği AZRAK tarafından; "İdarenin kamu yararını süratli ve rasyonel şekilde gerçekleştirebilmesi için gerekli hukuki şartların sağlanması ve idari kararların tarafsız ve dikkatli bir araştırma ve soruşturmaya dayandırılması suretiyle, idare edilenlerin hak ve menfaatlerinin de teminat alınması amacına yönelmiştir...."[17].

Bütün bu tespitlerden sonra şöyle bir düşünce sistemi oluşturmaya çalışıyoruz;

> "Hakların himayesi için uygulanması gerekli olan müeyyidenin nasıl işletileceğini usul hukuku hükümleri tayin edecek ise ve idari usul "İdarenin kamu yararını süratli ve rasyonel şekilde gerçekleştirebilmesi için gerekli hukuki şartların sağlanması ve idari kararların tarafsız ve dikkatli bir araştırma ve soruşturmaya dayandırılması suretiyle, idare edilenlerin hak ve menfaatlerinin de teminat alınması amacına yönelmiş"

ise ve VUK da vergilendirme alanında bir idari usul kodu olduğuna göre;

VUK'ndaki vergiyi doğuran olay ile ilgili usul kuralı idareye vergilendirme ile ilgili olayın tespitinde yol gösterici olurken aynı zamanda vergi mükelleflerinin de hak ve menfaatlerini teminat altına almayı amaçlamaktadır.

---

15 KARSLI, Medeni Muhakeme Hukuku, 57.

16 ÜSTÜNDAĞ, 25 ve dipnotu 1a.

17 AZRAK, , "Umumi İdari Usul Kodifikasyonu Meselesi", 73.

Vergiyi doğuran olay VUK.'nun 19. maddesine göre "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."

Nitekim düzenlemeyi okuduğumuzda idareye verilen emir, devletin vergi alacağının ne zaman doğduğu, vergilendirme işlemlerinin başlaması için "vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın tamamlanmasını" ön şart olarak koyarken, vergi mükellefinin haklarını da "vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın tamamlanmasından önce işlem yapamayacağını" kuralı ile garanti altına alır.

Şimdi ikinci basamağa geçelim: Usul kanundaki vergiyi doğuran olay bir ön şart ise maddi hukuka geçmek için bu ön şartın maddi hukuka nasıl aktarılacağını tespit etmemiz gerekiyor.

Vergiyi doğuran olay VUK'nun 19. maddesine göre "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder." ise vergiyi doğuran olay; hukuk içinde hukuki olay ya da hukuki fiil olmak zorundadır. Vergiyi doğuran olayın işaret ettiği hukuki olay-hukuki fiil ise maddi olay-yaşam olayıdır. Ve ön şart hukuki olay-hukuki fiilin tamamlanmış olmasıdır. Tamamlanmış olmaktan ne anlamayız diye düşündüğümüzde; hukuki olay ya da fiil hangi alandan geliyorsa o alanın gerekli gördüğü yapının tamamlanmış olmasıdır. Çünkü idareye verilen talimat, tamamlanmış işlem ile vergilendirme ilişkisinin başlayacağıdır.

VUK'nun seçtiğimiz iki kavram ile nitelendirmesini yapmaya çalıştığımızda aynı sonucu verdiğini görüyoruz.

2. Vergi Usul Kanunu'ndaki yanlış yasa kenar başlığı "vergiyi doğuran olay"- doğru kavram "vergi alacağı hakkı"

VUK 19. maddenin bölüm başlığı vergi alacağının tayinidir. VUK 19. maddenin metni ise vergiyi doğuran olay değil vergi alacağı üzerine kurulmuştur. Burada ilk sorumuz **vergiyi doğuran olay** ile **vergi alacağı** aynı kavramlar mıdır? (henüz kavramın içeriği ve terim tartışmasına girmiyoruz) Cevabımız evet olursa problem yoktur kanun başlığı ile metni aynı kavram üzerine kurulmuştur diyeceğiz yok cevabımız hayır ise o zaman kanun başlığı ile metnin içindeki kavramları ayrıştırarak bir değerlendirme yapmamız gerekecektir.

VUK'nun 19. maddesi vergi alacağı başlığını taşıdığına göre devletin vergi alacağının doğmasının koşullarını belirliyordur, diye düşünüyoruz. Vergiyi doğuran olay vergi alacağının doğmasını sağlayan hukuksal ilişkidir. Çünkü biz vergilendirme ilişkisini, kamusal bir borç ilişkisi olarak tanımlıyoruz.

Burada ilk olarak ayrıştırılması gereken **vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi ile üçüncü kişi arasında kurulan hukuksal ilişkidir.** İkinci olarak: bu ilişki gerçekleştiğinde vergi idaresinin alacak hakkı doğar. O halde **vergi alacağı, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında kurulan hukuksal ilişkidir.**

Yukarıdaki yaklaşımla VUK'nun 19. maddesindeki vergiyi doğuran olay başlığı ile metnin içindeki vergi alacağı aynı durum ve kavramları ifade etmez. Birbirini bütünlemez. Bu tespitin ardından şunu söyleyebiliriz: Önce vergiyi doğuran olay gerçekleşmeli ve buna bağlı olarak vergi alacağı hakkını doğuran olay gerçekleşsin ki bu anlamda vergiyi doğuran olay vergi alacağının hukuksal sebebini oluşturduğu gibi aynı zamanda ön şartını da oluşturacaktır.

3. Vergi Usul Kanunu'ndaki yanlış yasa metni "vergi alacağı" -doğru kavram "vergilendirilecek olay"da "alacak hakkının doğması"

VUK 19'un "vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü.." yazımı aslında düzgün bir ifadeyle ve çeşitli hukuk sistemlerinde de kullanıldığı biçimde "**vergilendirilecek olay**" (taxable event) terimi ile ifade edeceğimiz kavramdır. Terimi böyle tespit ettiğimizde cümlenin devamındaki "olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü" de aslında hukuki olayın ya da işlemin hukuksal tamamlanmasına yani "**alacak hakkına**" gönderme yapar. Böylesi bir yaklaşımla yukarıda tanımladığımız yasa başlığı ile birlikte okuduğumuzda başlığı ve metni birbirini tamamlayan bir yasa maddesine dönüşür.

4. Vergi Usul Kanunu'na göre vergi alacağı ilişkisinin hukuksal olarak kurulması

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK 19). Bu düzenlemeye göre; vergiyi doğuran olay, hukuki durum, maddi bir fiil veya olaydan doğabilecek ise kavramların içeriğini medeni hukukun bazı kavramları ile belirleyelim.

Hukuki olay, insan iradesinin etkili olmadığı kendiliğinden doğan ve hukuksal sonuçlar doğuran olaylardır. Doğum kişiliğin başlamasına neden olur ve gerçek kişi dediğimiz insanlar için kişilik sağ ve tam doğum ile başlar (TMK 28).[18]

Hukuki fiil ise, insan iradesinden veya insan hareketinden meydana gelen ve hukuk düzeni tarafından kendilerine hukuki sonuç bağlanan olaylardır. Hukuki fiiller; hukuka uygun ve hukuka aykırı olmak üzere ikiye ayrılır. Hukuka uygun fiillerden en önemli grubu sözleşmeler oluştururken, hukuka aykırı fiiller de haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmedir[19].

Yukarıda genel çizgileriyle açıkladığımız kavramlar vergi hukukunda da anlamını bulur. Vergi kanunları vergiyi doğuran olay olarak hem hukuksal olayları hem de hukuksal işlemleri kabul etmiştir.

Anayasa Mahkemesi:

"...vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile meydana gelir. Bu olayın gerçekleşmesi, vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması vergi yükümlülüğünün bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergiyi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır"[20].

Danıştay ise, gayrimenkul satışlarında vergiyi doğuran olay için, tescil işleminin varlığını mutlaka gerekli saymamış ve tapu dışı sözleşme ile de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini kabul etmiştir[21].

Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder (VUK 19). Bu ilişki kamusal bir borç ilişkisi olması nedeniyle de yasa ile düzenlenmek zorundadır.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağı ilişkisi hukuksal olarak kurulmuş olur[22]. Vergiyi doğuran olay daha sonraki işlemlerin ön şartıdır[23] ve vergilendirme işleminin sebep unsurudur[24].

---

18 KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, 38.

19 KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, 38, 39.

20 Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988, 9/28; 16/29.

21 Danıştay 3D., 23.5.1986, 641/1396 (Danıştay Dergisi S. 64/65, 95,98).

22 KANETİ, Vergi Hukuku, 106.

23 KANETİ, Vergi Hukuku, 107.

24 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 87.

VUK'ndaki vergiyi doğuran olay ile bireysel vergi kanunlarındaki vergiyi doğuran olay kavramını birlikte okuyarak somutlaştıralım:

a) Gelir Vergisi Kanunu

GVK'nun 1 maddesine göre; gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir takvim yılı içinde (GVK.2);

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai Kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar,

olarak belirlenen kazanç ve iratların gerçek kişiler tarafından elde edilmesidir. O halde gelir vergisi kapsamında yukarıdaki gelir türleri çerçevesinde elde etmeye bağlı vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Vergiyi doğuran olayın bağlandığı elde etme ise gelir türlerine göre farklıdır. Bu tahakkuk ya da tahsil biçiminde olabilir[25].

b) Kurumlar Vergisi Kanunu

KVK, 1(1)'e göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları biçimindeki kurumların kazanç elde etmesidir. Kurum kazancı, gelir vergisi kanunun ticari kazanç ile ilgili kurallarına göre belirleneceği için vergiyi doğuran olay, kurum kazancının elde edilmesidir[26].

c) Katma Değer Vergisi Kanunu

KDVK'nun 10. maddesine göre; vergiyi doğuran olay mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelir.

---

25 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 333; KANETİ, Vergi Hukuku, 108.

26 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 250-255; KANETİ, Vergi Hukuku, 108.

5. Vergiyi doğuran olayın yasaklanmış olması

Vergiyi doğuran olayın yasaklanmış olması ya da başka kanunlarda suç sayılması durumunda ne olacaktır? Sorusunun cevabını VUK'nun 9,II fıkrası verir: "Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." Vergilendirilecek eylem ve işlemlerin yasal olması ile ceza kanunlarına göre bir suçun konusunu oluşturması ya da diğer hukuk kolları tarafından yasaklanmış olması arasında herhangi bir farklılık yoktur[27].

Danıştay,

> "kaçak eşya ticareti yapan ya da kumar oynayarak gelir elde eden kişilerin bu faaliyetlerini, ilgili kanunlarla yasak edilmiş olup, adli ve idari yönden suç işlemekle beraber, faaliyeti nedeniyle elde ettikleri gelirlerden dolayı, mükellef veya vergi sorumlusu sayılacaklarına"

karar vermiştir[28].

II. Verginin tarhı

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden Vergi Dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir (VUK 20).

1. Tarh işleminin hukuksal niteliği

Tarh işlemi bir idari işlemdir. Tek yanlılık ve kanuniliğin doğal uzantısı idarenin bir irade açıklaması şeklinde ortaya çıkan işleminin, "uygulanabilir" olma yeteneğini içinde saklamasıdır[29]. Tarh, bir idari işlem olarak yürütülmesi zorunlu (yürütülebilir[30]-lazımülicra) işlem niteliğindedir[31].

2. Tarh işleminin unsurları

Bir idari işlem olarak nitelendirdiğimiz tarh işleminin kurulmasında

---

27 ÇAĞAN, "Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler", Prof.Dr. Bülent EREN'e Armağan, Ankara 1977, 83.

28 Danıştay 4D., 10.3.1973, 3259/1115 (ARICA, Vergi Usul Kanunu, Ankara 1989, 78).

29 ÖZAY, Günışığında Yönetim, 342.

30 ÖZAY, Günışığında Yönetim, 342.

31 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 89.

hukuka aykırılık olup olmadığının belirlenebilmesi için, unsurlarını idare hukukundaki idari işlemin unsurları ile eşleştirmek gerekmektedir. İYUK 2,1,a'da idari işlemin denetlenmesindeki yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırılıkları nedeniyle iptalleri mümkündür.

Tarh işleminin amacı, anayasaya uygun olarak kamu giderlerini finanse etmek bir diğer deyişle kamu yararıdır.

İdari işlemler, kendilerinden önce var olan ve nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş bulunan bir sebebe dayanmak zorundadır. Bu anlamda, bir idari işlemin sebebi, o idari işlemden önce gelen, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden ve nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş bir etkendir. İdari işlemin yapılabilmesi için, kamu yararının gerçekleşmesine elverişli ve yeterli bir nedenin varlığı yeterlidir[32].

İdari işlemin esas unsuru kendi içinde iki alt başlıkla: sebep ve konu, incelenir. Sebep hukuki sebep ve maddi sebeptir. Hukuki sebep; soyut yasa olayı, maddi sebep; somut yaşam olayıdır. Hukuki sebep ile maddi sebep arasındaki tipiklik ilişkisinin doğru kurulmaması işlemi sakatlar[33]. Konu: İşlemin doğurduğu hukuki sonuçtur ki bu da vergilendirme işleminin bağlandığı sonuç, yükümlü olmak/ olmamak olarak belirlenebilir[34]. Sebep ve konu unsurları arasında illiyet bağı vardır, bu ilişki doğru kurulmadığında, o işlem hem sebep hem de konu unsuru bakımından hukuka aykırı hale gelir[35].

İdari işlemin usul unsuru ise, yetki ve şekil alt başlıklarını içerir. Yetki, bir idari makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyeti olarak tanımlanırken[36] usul, idari işlemin yapılmasında izlenen yollar demektir[37].

---

32 GÜNDAY, İdare Hukuku, Güncellenmiş ve Gözden geçirilmiş 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2013, 152; GÖZLER/KAPLAN, 344; KARAHANOĞULLARI, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme) Turhan Kitabevi, Ankara 2011, 97 (Bu kitaptan beni haberdar etmekten öte alıp gönderdiği için Sayın SMMM Yalçın ÖNDER'e teşekkür borçluyum).

33 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 92.

34 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 92.

35 GÜNDAY, 378; GÖZLER/KAPLAN, 348.

36 GÖZLER/KAPLAN, 352; Bu konuda bak: ULU, İdari İşlemin Yetki Unsuru, Seçkin Yayınları, Ankara 2012.

37 GÖZLER/KAPLAN, 305.

Vergi idaresi ilke olarak bağlı yetki ile donatılmış olduğundan, sınırlı takdir yetkisinin[38] de kamu yararı doğrultusunda kullanılması gerekir[39].

3. Tarh yöntemleri

VUK. dört tarhiyat yöntemi belirlemiştir. Bunlar;

1. Beyannameye dayanan tarh,
2. İkmalen vergi tarhı,
3. Re'sen vergi tarhı,
4. Verginin idarece tarhı.

Bu tarhiyat yöntemlerini ayrı ayrı inceleyelim.

a) Beyannameye dayanan tarh

Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilirler (VUK 25).

Bu esasa göre vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına Vergi dairesine tevdi edilene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer Tahakkuk fişinde aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Fişin sıra numarası;
2. Tanzim tarihi;
3. Verginin nevi;
4. Vergi beyannamesinin tarihi;

---

38 GÖZLER/KAPLAN, 331; Bu konuda bak: ÜSTÜN, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007; CANYAŞ, Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012;

39 a) ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 93, 94.
b) Takdir yetkisi: İdari işlemin konu unsuruna ilişkin olarak idareye tanınmış bir seçme hakkıdır. Bu durumda, kanunla tespit edilen sebep unsuru mevcut olsa bile, idare bir kararı alıp almama, karar alacaksa hangi kararı alacağı konusunda bir seçim yapma imkanına sahiptir. Takdir yetkisi idari işlemin yerindeliği sorunu ile ilgilidir. Bu nedenle, idarenin takdir yetkisi yargısal denetime tabi değildir (GÖZLER/KAPLAN, 357.).
Değerlendirme marjı: ..idarenin idari işlemin sebep unsurunda sahip olduğu bir yetkidir. İdare bu yetkisini, kanunun idari işlemin sebep unsurunu ifade etmek için kullandığı belirsiz kavramı yorumlayarak ve sebebin bu belirsiz kavram açısından hukuki tavsifini yapmak suretiyle kullanır. Bu nedenle, değerlendirme marjı idari işlemin hukukiliği ile ilgili bir sorundur. Dolayısıyla idarenin değerlendirme marjının yargısal denetimi mümkündür (GÖZLER/KAPLAN, 357.).

5. Beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi;

6. Mükellefin soyadı ve adı (Tüzel kişilerde unvanı);

7. Mükellefin açık adresi;

8. Verginin matrahı;

9. Verginin hesabı;

10. Verginin miktarı;

11. Vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi (VUK 26).

b) İkmalen vergi tarhı

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir (VUK 29).

c) Re'sen vergi tarhı

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarıyla belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır (VUK 30)[40].

---

[40] DVDDK, 3.7.2019, E.2019/522, K.2019/438; "Davacı adına, 2009 takvim yılı hesap ve işlemlerinin POS tefecilik yönünden incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi tekniği raporunu dayanak alan vergi inceleme raporuna istinaden re'sen tarh edilen 2009 yılı gelir vergisi, aynı yılın Ocak-Mart dönemine ait geçici vergi ile bir kat kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Dava açılmadan önce 14/12/2014 tarihinde idare kayıtlarına giren dilekçe ile bahsi geçen vergi tekniği raporunun bir örneği davacı tarafından istenmiş, ancak idare 25/12/2014 tarih ve 40134 sayılı işlem ile vergi mahremiyetini gerekçe göstererek talebi reddetmiştir. İhbarnamelerin tebliğine ilişkin süreçte ise, vergi inceleme raporu ihbarname ekinde davacıya tebliğ edildiği halde, anılan raporun atıfta bulunduğu davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmemiştir.

Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu **kararlarının** tebliğ edildiği ancak, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkan verilmek su-

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süre süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak

---

retiyle, bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde; re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlandıktan sonra maddenin devamında, re'sen tarh nedenleri sayılmıştır. Kanunun 108. maddesinde ise vergi ihbarı ile ilgili hangi hallerin vesikayı hükümsüz kılacağı gösterilmiştir. Bu kurala göre mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vergi ihbarı ile ilgili vesikayı hükümsüz kılacaktır. Bu durumda, yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak, davacı adına yapılan tarhiyatın hukuka uygun olup olmadığı yönünden yapılacak inceleme ve değerlendirmede varılacak sonuca göre yeniden karar verilmek üzere, ısrar kararının bozulması gerekmiştir."

Danıştay 7D., 6.6.2002, 6454/2293; "...VUK 30'uncu maddesi.....Bu hükümler, idareye verilmiş olan yetkinin kullanılması ve görevin eksiksiz olarak yerine getirilmesi suretiyle, öncelikle, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların incelenmesini; bu kayıt ve vesikalarda vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitini engelleyen noksanlık, usulsüzlük ve karışıklıklar veya tutulması zorunlu olan defterlerin ve verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması durumunda, bu hususların açık ve sağlıklı biçimde saptanmasından sonra, matrahın takdirine geçilmesini öngörmüştür. Olayda ise; davacı Şirket tarafından düzenlenen satış faturalarında yer alan klima birim fiyatlarının, kurumun toptan klima alımı yaptığı firma tarafından düzenlenip bayilere gönderilen "Klimaların Perakende Birim Satış Kampanya Fiyatlarına İlişkin Listeler" de yer alan ortalama birim fiyatlarından düşük olduğundan söz edilerek, satışların tamamının, orta vadeli kampanya fiyatlarından ve taksitli olarak gerçekleştirildiği varsayımından hareketle yapılan hesaplama sonucuna göre, kayıt dışı satış hasılatı hesaplanarak, bu durumun defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığının kanıtı olduğu kabul edilmek suretiyle re'sen tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda, satışlarını garanti belgesi düzenleyerek faturalı olarak peşin, orta ve uzun vadeli olmak üzere yapan davacı Şirketin, satış yaptığı alıcı kişiler nezdinde karşıt inceleme yapılarak, davacının defter ve belgelerinin gerçek mahiyeti yansıtmadığı ortaya konulmaksızın, sadece kampanya satış listelerinde yer alan birim fiyatlardan hareketle ve bu fiyatlardan daha düşük birim fiyatı ile emtia satışı yapıldığı görüşüyle, vergi salınmasında ve ceza kesilmesinde yasaya uyarlık bulunmadığından, davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir..." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:429).

tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,

5...

6. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

8. Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalattırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

Yukarıda 2 nci bent de yazılı halin vukuunda mükellefe, Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz.

Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelenmesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.[41]

---

41 DVDDK, 3.7.2019, E.2019/377, K:2019/454; "HUKUKİ DEĞERLENDİRME:
Hukukun üstünlüğüne bağlı demokratik toplumun temel değerlerini yansıtan ve yargılama sürecine yönelik usule ilişkin güvenceler içeren "Adil yargılanma hakkının" bir unsurunu hakkaniyete uygun yargılama hakkı oluşturmaktadır. Yargılama sürecinin bizzat kendisinin sorgulandığı adil yargılanma hakkının hayata geçirilebilmesi, ilgililerin dava açabilme hakkına sahip olmasını gerektirmektedir. Bu yolla, medeni hak ve yükümlülüklere ilişkin hukuk davaları ile idari davalarda tarafların (AİHS, madde 6/1), ceza yargılamasında suç isnad edilen şüphelinin (AİHS, madde 6/1, 2 ve 3) usulden kaynaklanan hakları garanti altına alınmakta; yargılama süreci ve usulünün adil olup olmadığının denetlenmesi imkanı sağlanmaktadır.
"Savunma hakkı" ceza yargılamasında suç isnad edilen şüphelinin adil yargılanma hakkı kapsamında yararlandığı bir haktır. İdari davalar yönünden ise tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflara diğer tarafın sunduğu kanıtlar ve görüşlerden bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanının tanınması "hakkaniyete uygun yargılama hakkı" kapsamında değerlendirilmektedir.
Adil yargılanmaya ilişkin iddiaların incelenebilmesi için yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delil ve iddialarını sunamadığı ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi hususlarda; karara etkisi olacak unsurların değerlendirilmediği, eksik değerlendirildiği, ihmali ya da açıkça keyfi davranıldığı yolunda bir bilgi ya da belge sunulmuş olması gerekmektedir.
Adil yargılanma hakkı kapsamında yapılacak inceleme, başvuru konusu yargılamanın bir bütün olarak adil olup olmadığının değerlendirilmesine yöneliktir. (AYM, Yüksel Hançer, B.No:2013/2116, 23/1/2014, §19) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) bir yargılamanın adil olup olmadığını değerlendirirken, usule aykırılıkların yargılamanın ileri aşamalarında giderilip giderilmediğini incelemektedir. (AİHM, Miailhe/Fransa (No:2), B.No:18978/91, 26/9/1996, §§45-46) "Adillik" şartının, 6. maddenin tüm diğer unsurlarından temel farkı, yar-

gılamayı bir bütün olarak kapsaması ve kişinin "adil" yargılanıp yargılanmadığına ilişkin meseleyi sadece belirli bir hadise veya usul ihlali açısından değil tüm aşamalara ilişkin kümülatif bir analizle ele almasıdır. Bunun bir sonucu olarak bir aşamadaki kusur sonraki bir aşamada telafi edilebilir. (AİHM, Monnell ve Morris / Birleşik Krallık, B.No:9562181, 9818182, 2/3/1987, §§55-70) "Hakkaniyete uygun yargılanma"nın temel unsurları, yargılamanın "çelişmeli" olması ve taraflar arasında "silahların eşitliği"nin sağlanmasıdır. (Rowe ve Davis/Birleşik Krallık [BD], B. No:28901/95, 16/2/2000, § 60; Ruiz-Mateos/İspanya [GK], B. No: 12952/87, 23/6/1993, § 63).

Genel anlamda hakkaniyete uygun bir yargılamanın yürütülebilmesi, silahların eşitliği ilkesi ışığında tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulmasını ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olmasını gerekli kılar. (AYM, Mustafa Kupal, B. No: 2013/7727, 4/2/2016, §§ 50, 51, 52).

Silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılama ilkesi ise kural olarak bir davada taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanı vermektedir (AYM, Faik Gümüş, B. No: 2012/603, 20/2/2014, § 47; Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. J.J./Hollanda, B. No: 21351/93, 27/3/1998, § 43; Vermeulen/Belçika, B. No: 19075/91, 20/2/1996, § 33). Bu nedenle çelişmeli yargılama ilkesi, tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir. Bu anlamda mahkemece tarafların dinlenilmemesi ve taraflara delillere karşı çıkma imkanı verilmemesi yargılama faaliyetinin hakkaniyete aykırı hale gelmesine neden olabilecektir (Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. Ruiz-Mateos/İspanya [GK], B. No: 12952/87, 23/6/1993, § 63; Feldbrugge/Hollanda, B. No: 8562/79, 29/05/1986, § 44). Yukarıda da belirtildiği üzere çelişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ile yakından ilişkili olup bu iki ilke birbirini tamamlar niteliktedir. Zira çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi durumunda iddialarını savunabilmesi açısından taraflar arasındaki denge bozulacaktır. (AYM, Abdullah Özen, B. No: 2013/4424, 6/3/2014, § 21).

Vergilendirme alanında idare, tesis ettiği tek yanlı ve icrai nitelikteki idari işlemlerle vergi mükelleflerinin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale edebilmektedir. Dolayısıyla bu üstün kamu gücü yetkisi kullanımı karşısında davacıların vergi uyuşmazlığı doğuran idari işlemlerin hukuka aykırılığı yolundaki iddialarını etkili bir biçimde ileri sürebilme hakkının kural olarak yargılama sürecinin bütünü içinde korunması gerekir. Bu korumanın sağlanması öncelikle idarenin işlemi tesis etme nedenine ilişkin maddi olay ve olgular ile hukuksal nedenlerin bilinebilir olmasına bağlıdır. Adil yargılanma hakkı yargılama sürecinin tamamının hakkaniyete uygun yürütülmesini güvence altına aldığından davacıya etkili bir biçimde iddialarını ileri sürme imkanı tanındığı müddetçe idari işlemin tesis edilme nedeninin idari dava açıldıktan sonra ortaya konulmuş olması tek başına bu hakkın ihlal edildiği anlamına gelmez.

Uyuşmazlığı; dava konusu ederek ya da şartların varlığı halinde idareye başvurarak çözüme kavuşturma hakkına sahip olanların, seçimlik haklarını dava açmak yönünde kullanmaları halinde; idareye başvurma ve uzlaşma, ceza indirimi v.b. gibi uygulamalardan yararlanma imkanının kısıtlandığını ve bu durumun adil yargılanma hakkına engel teşkil ettiğini söylemek mümkün değildir. Zira, yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere adil yargılanma hakkı ve bu hakkın bünyesinde barındırdığı diğer haklar, açılmış ve görülmekte olan bir davada kullanılabilecek nitelikte olup, mahkemece yerine getirilen yargılama faaliyetinin bu ilkelere uygun olup olmadığının, istinaf/temyiz mercii; bireysel başvuru yolunun kullanılması halinde ise Anayasa Mahkemesi/AİHM tarafından denetlenmesini sağlayan araçlardır.

Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu kararlarının tebliğ edildiği ancak, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını

Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhı sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir.

Bir parantez bilgi: Takdir komisyonları ve kararlarının hukuki niteliği

aa) Takdir komisyonun oluşumu ve görevleri

VUK'nun 72 nci maddesine göre,

"Takdir komisyonları, illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur.

Arsalara ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur. Araziye ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur.

Takdir komisyonları daimi veya geçici olurlar. Takdir komisyonlarının kurulacağı yerler ile bu madde uyarınca kurulan komisyonların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

---

ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkan verilmek suretiyle, bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde; re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlandıktan sonra maddenin devamında, re'sen tarh nedenleri sayılmıştır. Kanunun 108. maddesinde ise vergi ihbarı ile ilgili hangi hallerin vesikayı hükümsüz kılacağı gösterilmiştir. Bu kurala göre mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vergi ihbarı ile ilgili vesikayı hükümsüz kılacaktır.

Bu durumda, yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak, davacı adına yapılan tarhiyatın hukuka uygun olup olmadığı yönünden yapılacak inceleme ve değerlendirmede varılacak sonuca göre yeniden karar verilmek üzere, ısrar kararının bozulması gerekmiştir..."

Takdir komisyonları hala merkezi idare hiyerarşisi dışında ve idare edilenlerin kamu hizmetine katılmalarına da örnek oluşturan kurumlardan biridir (VUK 72-76). Takdir komisyonlarının iki tür görevi vardır. Bunlar: 1) Genel objektif nitelikte matrah takdiri yapmak, 2) Bireysel-subjektif nitelikte matrah takdiri yapmaktır[42]. Genel nitelikteki matrah takdirine örnek olarak, Emlak Vergisi Kanununa göre arsalar, arsa sayılacak parsellenmiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri itibariyle asgari ölçüde birim değer tespit etmekle ilgili görevlerini verebiliriz (VUK.72,74, Mük.49[43]). Bireysel nitelikteki matrah takdirine örnek olarak da vergi mükellefleri ile ilgili matrah takdirini[44] (VUK.74) yapmalarını verebiliriz.

bb) Takdir komisyonu kararlarının hukuksal niteliği

Takdir komisyonları kendilerinden istenen matrah takdirini yaparlar. Takdir komisyonu kararları, vergi idaresinin tarh işlemine hazırlık niteliğindeki ön işlemler grubu içinde yer alırlar. Ancak idarenin işlemlerinden hangi grubu oluşturduğunu tespit etmek zordur, çünkü komisyon olarak karma niteliklidir, bu yüzden idarenin iç işlemleri denilemeyecektir. İdarenin tek

---

42 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 103.

43 Anayasa Mahkemesi, 31.5.2012, E.2011/38, K.2012/89; "....VUK mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan "Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler." cümlesinin, Anayasa'nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.....Kanun koyucu itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkanı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir....".

44 Danıştay 4D., 23.3.1999, 3514/825; "....213 sayılı Vergi usul Kanunu'nun 3/B maddesinde "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmüne yer verilmiştir. Yine aynı Kanun'un 31 inci maddesinde ise takdir komisyonu kararlarında takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahatın yer alacağı belirtilmiştir. Söz konusu hükümlerden amaçlanan, vergiyi doğuran olayın gerçek veya gerçeğe an yakın biçimde ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtlarında ortaya konulmasıdır. Olayda, davacının yat işletmeciliği faaliyeti ile ilgili beyannamesini vermediği sabit olduğundan re'sen takdir yoluna gidilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Ancak, davacının ilgili dönem faaliyeti ve matrahın tespiti amacıyla davalı İdare tarafından hiçbir inceleme ve araştırma yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda takdir komisyonunca somut bir tespite dayanmadan belirlenen matrahta hukuka uyarlık bulunmadığından davanın kısmen reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir" (TERLEMEZ/ BAHTİYAR, 425-426.).

yanlı, ancak kollektif işlemi olarak nitelenebilir. Çünkü, yukarıda verdiğimiz yasa maddesinde yer alan birden fazla taraf bir araya gelir ve ortak bir karar verilir. Burada üzerinde durulması gereken konu, takdir komisyonun kararları nihai ve kesin işlem midir? İdari karar alma sürecinde bir işlemin nihai olarak nitelenmesi ile ilgili iki ayrı teori vardır. Bunlardan birincisi zincir işlemler diğeri ise ayrılabilir işlemler teorisidir. Takdir komisyonu kararlarını bu iki teori açısından ayrı ayrı inceleyelim.

Zincir işlemler teorisi, belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden tamamlayıcı bir dizi işlem olarak tanımlanır ve zinciri oluşturan halka işleminin amacının nihai işlemden ibaret bulunduğu, halka işlemler hakkında dava açılamayacağı, bu konudaki hukuka aykırılık iddialarının ise ancak nihai işleme karşı açılacak bir iptal davası ile birlikte ileri sürülmesi mümkündür[45]. Takdir komisyonu kararlarını bu teori çerçevesinde değerlendirdiğimizde kesin ve yürütülebilir işlem vasfına haiz olan vergi idaresinin tarh işlemidir. O halde mükellef açısından, vergi idaresinin tarh işlemi bir zincir işlemdir, takdir komisyonu kararı bu zincir işlemin bir halkasını oluşturur ve hukuka aykırılık iddiası ancak vergi idaresinin tarh işlemi olan nihai işlemine karşı açılacak iptal davasında ileri sürülebilir. Örneğin takdir kararında takdirin dayanağı ve takdirin neye dayalı olarak yapıldığına dair bir açıklama yok ise (VUK 31,8), zincirin bir halkası olan takdir komisyonu kararındaki hukuka aykırılık, tarh işlemine karşı açılan davada ileri sürülebilecektir.

Ayrılabilir işlemler teorisine göre ise, hukuksal prosedür ve statüler içinde yer alan ama doğurdukları hukuksal sonuçlar açısından farklı özelliklere sahip olan işlemlerin iptal davasına konu olabilecekleri kabul edilir ve zincir işlemi meydana getiren işlemlerin ayrı olarak iptal davasına konu olabilmeleri için de hukuksal sonuçlar doğurabilir nitelikte işlemler olması gerekir[46]. Takdir komisyonu kararlarına karşı vergi idaresi dava açabilir. O halde takdir komisyonu kararlarına dayanılarak yapılan tarh işleminde, idari işlem bir zincir işlemdir ve takdir komisyonu kararı olan halka, ayrılabilir işlemdir ve iptal davası açılabilir. Bu sadece vergi idaresi tarafından yapılabilir. Yasa koyucu, zincir işlem ve ayrılabilir işlemleri, nihai ve kesin işlemin bağlandığı hukuki sonuçlar açısından vergi mükellefi ve vergi idaresi açısından ayrı ayrı gruplandırmıştır.

---

45 ERKUT, İptal davasının konusunu oluşturma bakımından idari işlemin kimliği, Danıştay Yayınları No:51, Ankara 1990, 122-123.

46 ÖZAY, Günışığında Yönetim, 415; ERKUT, İdari İşlemin Kimliği, 128-129.

d) Verginin idarece tarhı

İkmalen ve re'sen vergi tarhı dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir (VUK Mük. Madde 30).

Bu takdirde vergi, 131 inci madde mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur.

Tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan Vergi dairesinin ilan koymaya mahsusu mahalline asılır.

İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit olunur.

Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar.

III. Tebliğ

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir (VUK 21)[47].

Tahakkuk fişinden gayrı, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan

---

47 Danıştay 4D., 7.10.1999,4783/3374; "...İdari işlemin ilgililere duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usulü işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari dayaya konu edilmeleri söz konusu olamaz. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır. Olayda davacının ortağı bulunduğu Limited şirket adına 1996 yılı için yapılan tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen ihbarname davacının eşine tebliğ edilmiş ise de, uyuşmazlık konusu dönemde şirketin ortağı olmadığı anlaşılan davacının hukukunu etkilemeyen tebligat işleminin idari davaya konu edilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak kabulü mümkün değildir..." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 428-429).

yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir (VUK 93).

1. Tebliğ yapılacak kimseler

Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır (VUK 94).

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır[48]. Tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir.

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerinde memur ya da müstahdemlerden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.) Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir (VUK 95). Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır.

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkum olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır (VUK 96).

---

48 Danıştay 4D., 2.6.1998, 4159/2365; ".....2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7....., 213 sayılı VUK 94....., Tebligat Kanunu 32 .....Olayda, dava konusu ihbarnamelere ilişkin tebligat "Madencilik, Kimya Sanayi Ticaret...adlı firmanın kaşesi basılarak, ismi yazılmayan bir şahsın imzasına yapılmıştır. Bu durumda usulüne uygun yapılmış bir tebligattan söz edilemeyeceğinden, ıttıla tarihine göre 30 gün içinde açılan davanın süresinde olduğunun kabulü gerekir. Dolayısıyla davanın esasının incelenmesi gerekirken, usulsüz tebligata dayanılarak davanın süre aşımı yönünden reddinde isabet bulunmamaktadır..." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:386).Danıştay 3D., 9.4.2012, E. 2010/6347, K. 2012/1146; "..ÖZET : Ltd. Ştd.nden tahsil imkanı kalmayan amme alacağı için ortak sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Asıl borçlu şirket adına düzenlenen ve ilk vergi ceza ihbarnamelerinin şirket müdürüne tebliğ edildiği adres davalı idarenin bilgisi dahilinde olup 213 sayılı Yasanın 101. maddesi uyarınca şirketin kanuni temsilcisinin adresi bilinen adres kapsamında sayılır. Vergi borçlusu şirkete ait 2 no.lu ihbarnamelerin söz konusu adreste tebliğine çalışılmadan şirketin ticaret siciline kayıtlı adresinde tebliğ edilememesi nedeniyle ilan yoluyla tebliğinde hukuka uygunluk bulunmadığından davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali gerekir....". (http://www.kazancı.com/). Danıştay 9D., 15.5.2012, E. 2010/8939, K. 2012/2645; "..ÖZET: Uyuşmazlık, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı süre aşımı nedeniyle reddeden Vergi Mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istemine ilişkindir. Tebliğ yapılan tarihte 15 yaşını dahi bitirmemiş, aynı adreste oturan kişiye yapılan tebligat geçersizdir." (http://www.kazancı.com/). Danıştay 11D., 24.11.1997, E. 1996/5661, K. 1997/4199; ÖZET: Vergi ve ceza ihbarının tebliğe çıkarıldığı tarihte askerde olan kişiye tebligatın kıta komutanı veya kurum amiri aracılığıyla tebligat yapılması gereklidir. Tebligat bu düzenlemeye aykırı biçimde yapılmışsa tebliğ tarihi olarak öğrenme tarihi esas alınması gerektiği hakkında. (http://www.kazancı.com/).

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir. Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır (VUK 97).

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirlerin yetkili kılacağı memurlara yapılır (VUK 98).

2. Posta ile tebliğ

Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için şekilleri Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar kullanılır (VUK 99).

Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır[49] (VUK 100). Bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,

2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,

3. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

Birinci fıkranın (1) ve (2) numaralı bentlerinde yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır.

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

---

49 Danıştay 3D., 16.2.2017, E.2016/15452, K.2017/898; Özeti : Tebliğ mazbatası üzerindeki "Teslim Alan" bölümündeki imzanın aksi kanıtlanıncaya kadar muhatabına ait olduğunun kabulü gerektiği hakkında.

Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır.

VUK'nun 102. maddesinde Tebliğ evrakının teslimi ile ilgili kurallar düzenlenmiştir:

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.

Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda bu Kanunun 101 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılır.

Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan adrese tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3. İlan yolu ile tebliğ

Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır:

1. Muhatabın bu Kanunun 101 inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa[50],

[50] Danıştay 4D., 21.2.1995, 3621/816; "....Uyuşmazlık konusu olayda ise, ödeme emrinin ihbarnamelerinin tebliğ edilmediği belirtilen adreste tebliğ olunmasına karşılık, tarhiyata ilişkin ihbarnameleri içeren zarfın tebliğ memuru tarafından "firma bir yıl evvel kapanmıştır" denilmek suretiyle iade edildiği ve mahalle muhtarına veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine veya zabıta memuruna ya da

2. Bu Kanunun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,

3. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,

4. Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa.

VUK 104'e göre ilan aşağıda yazılı şekilde yapılır:

1. İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilan çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, 2.200.-TL. az vergi ve vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıktığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.
2. İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir[51].
3. İlan ile yapılan tebliğin konusu 2.200.- TL. ila 220.000.-TL. arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın 220.000.-TL ve üzeri aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.

Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir.

İlanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle adları (Tüzel kişilerde unvanları) yazılı muhataplara aşağıdaki hususlar ihtar olunur (VUK 105):

1. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bilvekale müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerine bildirmeleri;

---

komşulardan herhangi birine imzalatılmamış olduğu anlaşıldığından söz konusu zarf yükümlü adresinin bilinmediğini saptayacak nitelikte bir tutanak haline getirilmemiştir. Kaldı ki, davacının bilinen adresinde şirketi temsile yetkili şahsın bulunduğu dosyadaki belgelerden anlaşılmaktadır. İlan yolu ile tebliğ, mükellef adresinin bilinmemesi halinde başvurulacak bir tebliğ şekli olduğuna göre, adreste bulunmadığı usulen uygun şekilde saptanmadıkça yükümlülere bu yolla yapılacak tebliğin hüküm ifade etmeyeceği açıktır. Tebligattaki bu usulsüzlük nedeniyle kesinleşmiş bir kamu alacağından bahsedilemeyeceğinden Vergi Mahkemesince ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmesinde isabet bulunmamaktadır" (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:308).

51 Danıştay 9D., 17.3.1998, 4664/1221; "...ilanen tebligatın usulüne uygun olarak tamamlanabilmesi için yukarıda sözü edilen Kanun hükmüne uygun olarak, gazetede çıkan ilan yazısının tebliğ yapan dairenin ilan koymaya mahsus mahalline asılması ve bir suretinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi gerekmektedir. Bu durumda, vergi dairesi müdürlüğünün anılan şekil şartlarına uymadığı ve tebligatın usulüne uygun yapılmadığı anlaşıldığından ihbarnamelerin tebliğ edildiği ve kesinleşmiş bir amme alacağı bulunduğu kabul görmemiştir. Kaldı ki, ...sayılı yoklama fişleri ile yükümlü şirketin gösterdiği adreste herhangi bir faaliyetinin bulunmadığı da tespit edildiğinden ödeme emri ile istenen amme alacaklarının 6183 sayılı Kanunun 58 maddesinin 1 fıkrasına göre "borcum yoktur" kapsamında görülmesi gerekmektedir..." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 401).

2. Kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı.

İlan üzerine bizzat veya bilvekale müracaat edenlere yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. Posta ile yapılan bu tebliğ hakkında da 100 üncü madde hükmü cari olur. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır (VUK 106).

Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir. Bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur (VUK 107).

Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekli hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar (VUK 108)[52].

4. Elektronik ortamda tebliğ

Elektronik ortamda tebliğ Madde 107/A'da düzenlenmiş olup[53] şöyledir:

"Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir[54].

---

52 Danıştay 7D., 12.2.1998, 2709/404; ".....108 maddesinde....., tebliğ olunan vesikalardaki şekil hatalarının hukuki sonuçları düzenlenmiştir. Olayda, ihbarnameye takdir komisyonu kararının eklenmemesi, esasa müessir olmayan bir şekil hatası olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu bu maddenin olaya uygulanması da mümkün değildir. Bu durumda; takdir komisyonu kararının tebliğ edildiği tarihe göre süresinde olduğu anlaşılan davanın, vergi mahkemesince süre aşımı yönünden reddedilmesinde isabet görülmemiştir" (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 394).

53 VUK 456 No.lu Tebliğ ile elektronik ortamda tebligat ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

54 DVDDK 14.11.2018, E.2018/1016, K.2018/833; Dava konusu düzenlemede, elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı; ceza uygulaması sonrasında re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresinin gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edileceği ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılacağı düzenlemelerine yer verilmiştir.
Anayasanın 38'inci maddesinin birinci fıkrasında, "Kimse, ... kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz" ifadesiyle "suçta kanunilik"; üçüncü fıkrasında da "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri, ancak kanunla konulur" ifadesiyle de "cezada kanunilik" ilkeleri güvence altına alınmıştır. Anayasada öngörülen "suçta ve cezada kanunilik ilkesi", insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir anlayışın öne çıktığı günümüzde, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Anayasaya paralel şekilde 5326 sayılı Kabahatler Kanununun "Kanunilik İlkesi" başlıklı 4'üncü maddesinde hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin, idarenin genel ve düzen-

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

5. Hatalı tebliğler

Hatalı tebliğler konusundaki kurallar Madde 108'de düzenlenmiştir:

Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.

---

leyici işlemleriyle de doldurulabileceği; kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının, ancak kanunla belirlenebileceği kurala bağlanmıştır.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, hukuk devletinin kurucu unsurlarındandır. Kanunilik ilkesi, genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanısıra, suç ve cezaların belirlenmesi bakımından özel bir anlam ve öneme sahip olup, bu kapsamda kişilerin kanunen yasaklanmamış veya yaptırıma bağlanmamış fiillerden dolayı keyfi bir şekilde suçlanmaları ve cezalandırılmaları önlenmekte, buna ek olarak, suçlanan kişinin lehine olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanması sağlanmaktadır. (AYM, B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32).

Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenebilmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda, kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin, bu ilkeye saygılı hareket etmeleri; suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının, yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın, düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir. (B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32)

Vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek amacıyla getirilen Tebliğin davaya konu ceza hükümlerine ilişkin bölümünde bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı yolunda düzenleme yapılmışsa da mükerrer 355'inci maddede, 107/A maddesinden bahsedilmemektedir. 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde de Tebliğin getiriliş amacıyla doğrudan bağlantılı durumlar düzenlenmemiştir. Bu durumda, davalı idare tarafından sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmiş olması karşısında söz konusu düzenlemenin "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi"ne aykırılık teşkil ettiği açıktır. Ayrıca, 213 sayılı Kanuna 107/A maddesinin eklenmesine ilişkin 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 7'nci maddesiyle ilgili olarak komisyon raporunda, bu maddede tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme konusunda na yetki verildiği ancak, bu zorunluluğa uymayanlara ne tür ceza kesileceği konusunda tasarıda bir belirleme yer almadığı, bu nedenle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesinin 1'inci fıkrasına 107/A madde numarası eklenerek belirleme yapılması gerektiği yolunda düşülen muhalefet şerhi de yapılan tespiti destekler mahiyette olup bu gerekçeyle kaldırılması gereken özel usulsüzlük cezasını, Kurulun ... gün E:..., K:... sayılı bozma kararına atıf yaparak kaldıran Daire kararının anılan hüküm fıkrasında, sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

IV. Tahakkuk

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir (VUK 22).

Tahakkuk aşaması verginin talep edilebilir bir alacak haline gelmesini sağlarken[55] hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem kimliği yoktur[56].

Tebliğ edilen vergiler ya yasada belirtilen süre içinde ödenir ya da yükümlü tarafından hukuka aykırılık gerekçesiyle yargıya taşınır. Yargı yolu kullanılacak ise tebliğden itibaren İYUK çerçevesinde 30 gün, ödeme yapılacak ise 1 ay (AATUHK 37) verginin kesinleşmesi ile ilgili genel kural olarak belirlenmiştir.

V. Tahsil

1. Ödeme

Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir (VUK 23). Tahsil vergilendirme işlemleri zincirinin son halkasıdır ve ayrı idari işlem niteliği taşır[57]. Bu aşamaya kadar, tarh, tebliğ ve tahakkuk, VUK kuralları ile belirlenen vergilendirme işlemi tahsil aşamasında, kamu alacağı[58] olarak AATUHK geçer ve kesinleşen vergi için yükümlüye ödeme emri tebliğ edilerek tahsil süreci başlar (AATUHK 55).

Vergi borcu, mükellefin bu bakımdan bağlı olduğu vergi dairesine ödenir. Mükellef vergi borcunu vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırlarının dışındaki vergi dairelerine de yatırabilir. Bu takdirde ödemenin hangi vergi dairesi hesabına yapıldığının bildirilmesi şarttır (VUK 110).

Vergi kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir (VUK 111).

2. Özel ödeme zamanları

Özel ödeme zamanları VUK 112. maddede şöyle belirlenmiştir:

---

55 KANETİ, Vergi Hukuku, 139.

56 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 105.

57 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 108.

58 BAHÇECİ, Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.

1. İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.
2. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkur süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzer haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Bu fıkrada yazılı tahsil süreleri AATUHK mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.
3. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İYUK 27,3 fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda;
   a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;
   b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı[59] oranında gecikme faizi[60]

---

59 "...Gecikme zammı, ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacaklarına uygulanmaktadır. Vadesinde ödenen kamu alacağı için bir zam söz konusu olmayıp, gecikme zammı vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına uygulanan fer'i bir kamu alacağıdır. Bu niteliğiyle özel hukuktaki temerrüt faizine benzemektedir. Gecikme zammı bağlı olduğu kamu alacağının üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülüktür. Yani, fer'i bir borçtur. 6183 sayılı yasanın 1 maddesi gereğince, genel olarak bağlı olduğu kamu alacağının.....vergi alacağının eklentisi olan gecikme zammı fer'i amme alacağıdır..." (SONSUZOĞLU, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, İstanbul 2001, 22).

60 a) "....Gecikme faizi, zamanında tahakkuk ettirilmeyen verginin tazmini amacını taşıyan, ancak cezai nitelik taşımayan ek bir mali yükümlülüktür..." (SONSUZOĞLU, 72-73). b) Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988, 7/27; "...Anayasanın 2 maddesi yönünden:...Anayasa"ın 73 maddesi herkesi kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü" kıldığından, **usulüne uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen "vergi mükellefiyetini" kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. "Gecikme zammı" ve "Gecikme faizi" yükümlülüğü ise, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir.** Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan "paranın fiatı"dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir sürede kullandığında, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran bir kimse "bugünkü" ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük" olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parası ödenmeyen kimse ise bu imkanlardan yararlanmaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur. Bu temel neden paranın değerini sürekli olarak kaybettiği enflasyon dönemlerinde ayrı bir önem kazanır. **Dönem başında, kullanmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satın alma**

uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.
5. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.
6. İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faiz[61] oranında gecikme faizi hesaplanır.

---

gücü, dönem sonunda, enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine ödenmesi gereken faiz, sadece belli bir dönem için yapılan fedakarlığın karşılığından ibaret olmayacak, aynı zamanda söz konusu dönemde paranın satın alma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. İtiraz konusu gecikme faizinin dayandığı mantık budur. Devlete ödenmesi gereken vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri, devlet cari harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasını ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerinde kaynağını oluşturmaktadır.....**Mevduat faizinin % 100'leri aştığı enflasyonist ortamda vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi vergisini zamanında ödeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır....bu nedenle "sosyal devlet" ve "hukuk devleti" ilkelerine aykırı bir yönü yoktur...."** (RG: 26.12.1988,20031). c) Danıştay 4D., 20.10.1987,2529/2961; ".....Anayasanın, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin kanunla konulup, değiştirilip kaldırılmasını kurala bağlayan 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrası metninin doğal sonucu olarak, **vergi benzeri mali yüküm olduğunda kuşku bulunmayan gecikme faizi uygulamasının.....**"(İSPİR, 292).

61 "... Tecil faizi de asıl borca bağlı olarak alınmakta olan fer'i nitelikte bir mali yüktür. Tecil faizi asıl borcun ertelenmesi dolayısıyla, borçlunun devlete ait bir parayı kullanması karşılığında devlete öde-

3. Gecikme faizi ve haksız vergi tahsilatı

a) Gecikme faizinin hukuksal niteliği

Ödemeler zamanında yapılmadığında karşımıza gecikme faizi ve gecikme zammı gibi kavramlar çıkar ki bunların hukuksal niteliği nedir, diye sormak gerekir. Gecikme faizi, gecikme zammı, temerrüt faizi gibi kavramlar aslında birer ek yükümlülük olarak anayasal adlandırmada benzeri mali yükümlülüktür.

Anayasa Mahkemesi:

"...Anayasanın 2 maddesi yönünden:...Anayasa'nın 73 maddesi herkesi kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü" kıldığından, usulüne uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen "vergi mükellefiyetini" kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. "Gecikme zammı" ve "Gecikme faizi" yükümlülüğü ise, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir..... mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir"[62].

Anayasa Mahkemesinin kararından anlayamadığımız ek mali yükümlülük kavramını Danıştay netleştirir:

".....Anayasanın, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin kanunla konulup, değiştirilip kaldırılmasını kurala bağlayan 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrası metninin doğal sonucu olarak, vergi benzeri mali yüküm olduğunda kuşku bulunmayan gecikme faizi uygulamasının....."[63].

b) Haksız vergi tahsilatında faiz ödemesi

Benzeri mali yükümlülük olarak belirlediğimiz bu kavramların devlet alacağında olan karşılığı, vergi mükellefi açısından yine mülkiyet hakkına müdahaleye gelir[64].

Anayasa Mahkemesi:

"...Vergi, devletin vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil ettiği bedel olsa da idarece yapılmış olan vergi tahsilâtının fazla veya yersiz olduğu tespit edildik-

---

mek zorunda kalacağı asıl borca eklenen fer'i bir borçtur. Zira, 6183 sayılı yasanın 1 maddesinde de, faizlerin fer'i borç olduğu belirtilmiştir..." (SONSUZOĞLU, 50-51).

62 Anayasa Mahkemesi; 21.9.1988, 7/27.

63 Danıştay 4D., 20.10.1987, 2529/2961 (İSPİR, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Gelir, Kurumlar, Vergi Usul ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında, İstanbul 1991, 292).

64 YALTI, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", Danıştay 2007 İdari Yargı Sempozyumu, http://www.danistay.gov.tr/insan_haklari_avrupa.htm.

ten sonra bu tahsilât, mükellefler için bir "alacak" haline gelmektedir.... İtiraz konusu düzenleme ile devlet fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu meblağı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile talep tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizi ödemektedir. Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir..... Bu kural uyarınca Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Eko-Elda Avee/Yunanistan davasında (9.3.2006 günlü, Başvuru No: 10162/02); haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olunduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiş ve mülkiyet hakkı çiğnenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir..." [65]

Danıştay:

"İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Birinci Dairesi de, 9 Mart 2006 gün ve 100162/02 sayılı Eko-Elda Avee/Yunanistan kararında, vergi olarak haksız tahsil edilen ve beş yıl beş ay sonra geri verilen meblağdan yararlanma hakkından uzunca süre mahrum kalınmasının, ilgilinin mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğunu; bu durumun da, 1 Nolu Protokolun 1'inci maddesini ihlal ettiğini kabul etmiştir. Görüldüğü üzere; gerek İç Hukukta, gerekse Uluslararası Hukukta, faizin hukuki nitelemesi; amacı, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın giderilmesi olan, "**tazminat**"tır... İç hukukta, idarenin hukuka aykırı faaliyetleri dolayısıyla idare edilenlerin uğradığı benzer zararların tazmini; Adli Rejimi kabul eden ülkelerde, özel hukuk kurallarına; İdari Rejimi kabul eden ülkelerde ise, İdare Hukukunun idari yargı yerlerince geliştirilen idarenin sorumluluğuna ilişkin ilkelerine dayanılarak sağlanır. Esasen; hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki zararların **faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla** karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması da düşünülemez. Aksine anlayış; Devletin ve ona bağlı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan her türlü zararın tazmini için de, açık yasa hükmü aranması sonucuna götürür ki; böyle bir anlayış, İç Hukukumuzda, Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrasında yer alan, "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür." amir hükmü ile bağdaştırılamaz. Yukarıda açıklandığı üzere; Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, Devletin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması **sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme** öngörülmüştür. Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; **hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre**, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için

---

65 Anayasa Mahkemesi, 10.2.2011, E. 2008/58, K. 2011737.

hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir."[66]

Danıştay:

"Danıştay 4. D'nin 6.10.2011 tarih ve E. 2011/5499, K. 2011/6892 sayılı kararında "Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye ekli 1 No'lu Ek Protokol'ün 1. maddesinde; her gerçek veya tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkının bulunduğu, herhangi bir kimsenin, ancak kamu yararı sebebiyle ve kanunda öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabileceği hususu düzenlenmiştir. Anılan sözleşme hükmü gereğince, bir kişinin mülkiyet hakkından mahrum bırakılabilmesi, bu durumun, uluslararası hukukun genel ilkelerine aykırı bulunmaması, kamu yararına ve kanunun açık hükmüne uygun olması şartlarının bir arada gerçekleşmesine bağlıdır. Dolayısıyla, Anayasal ve kanuni dayanağı bulunmayan bir şekilde kişilerin mülkiyet hakkından mahrum bırakılması mümkün olmayıp, aksi durum, yukarıda sözü edilen ve Anayasa ile kanun hükmünde olduğu belirtilen sözleşmeye de aykırılık teşkil edecektir... Anayasa Mahkemesinin bu kararı nedeniyle hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi karşısında, 1 no'lu Ek Protokolün 1. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yukarıda bahsi geçen kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlal edildiğinden, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi gerekmekte olup, aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Öte yandan, Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerekeceği tabiidir."[67]

Bu kararlar vergi mükellefinin de devletin haksız tahsilatı sonucunda yapılan iadelerde faiz alabileceğini geç de olsa göstermiştir.

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ ALACAĞINDA ZAMAN

1. KAVRAM

Hukukta zamanın etkisi önemlidir ve bu vergi hukukunda da kendisini gösterir. Borç ve alacağın sonsuz olmaması, bu alandaki işlemlerin de zaman ölçeğinde sınırlanmasını gerektirir.

---

66 Danıştay 7D., 24.2.2005, E.2001/1208, K.2005/239, Danıştay Dergisi, S.110.

67 Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu: 26.1.2007, E. 2006/182, K. 2007/3, Danıştay Dergisi, S.116.

2. KURALLAR

I. Süreler

Vergi hukukunda süreler yasalarla belirlenmiştir. Maddi vergi hukukuna ilişkin süreler vergi borcunun esasını etkileyen, şekli vergi hukuku ile ilgili olanlar ise, usul kurallarıyla ilgili olanlardır[68].

Kanuni ve idari süreler VUK'nun 14. maddesinde söyle düzenlenmiştir:

> Madde 14 - Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.
>
> Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.

Kural sürelerin yasa ile belirlenmiş olması ise de, yasalarda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder (VUK 14). Buna göre VUK'da yer alan düzenlemelerin kendi içindeki gruplandırması; öncelikle yasada yer alan süreler yani yasal süreler diğeri ise yasada açıkça belirlenmemiş olan hallerde de idare tarafından belirlenen idari süreler olarak yapılabilir.

Yasal süreler, yasanın açıkça başlangıcını ve bitişini de tarihlerini belirterek[69] düzenlediği yani idarenin hiçbir biçimde üzerinde takdir hakkı olmayan sürelerdir. İdari süreler ise yasa belirli bir işlem ya da eylemin süreye bağlı olduğunu belirtmiş fakat süreyi belli etmemiştir[70]. Burada idarenin takdir hakkı vardır fakat bunu kullanırken 15 günden az olmamak üzere kullanmak zorundadır.

1. Sürelerin hesaplanması

Vergi kanunlarında yazılı süreler şöyle hesaplanır (VUK 18);

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son gün tatil saatinde biter;
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta ve ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter.

---

68 ÇAĞAN, Vergi Hukukunda Süreler, AÜHF Yayınları No: 389, Ankara 1975, 4-5.

69 KANETİ, Vergi Hukuku, 101.

70 KANETİ, Vergi Hukuku, 101.

3. Sonu belli olan bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;
4. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatil takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter.

2. Mücbir sebeplerle gecikme

a) Mücbir sebep

Bütün tedbirlere, sahip olunan her türlü imkan ve araca rağmen bir olayın sonuçlarının önlenmesi mümkün değil ise, o olay mücbir sebep teşkil eder. Burada mutlak veya objektif bir karşı konulmazlık (kaçınılmazlık) söz konusudur[71].

VUK 13'de mücbir sebepler şöyle belirlenmiştir:

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık[72] ve tutukluluk[73];
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su baskını gibi afetler;[74]

---

71 Yargıtay 4HD., 16.1.1981, 14082/217 (TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 539, dipnotu 55).

72 Danıştay 9D., 16.12.1998, 2060/4906; "İstemin Özeti: ...Hastalığı nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısına katılamadığını ileri süren yükümlü şirket yetkilisi tarafından, yeniden tarhiyat öncesi uzlaşma günü verilmesine ilişkin olarak yapılan başvurunun reddine dair....defterdarlığının.....sayılı işleminin iptali istemiyle açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13 maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinin, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili bulunduğu, 21.7.1997 tarihinde tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısına icabet etmeyen yükümlü şirket temsilcisi tarafından ayrı ayrı tarihlerde olmak üzere... Devlet Hastanesinden alınan 4 ve 20 günlük raporlarla yeniden tarhiyat öncesi uzlaşma günü verilmesinin defterdarlıktan istendiği, söz konusu başvuruların reddolunduğu, ileri sürülen hastalık hallerinin ağır hastalık sayılıp sayılmayacağının da davalı idarece T.C. Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı....Devlet Hastanesi Baştabibliğinden sorulduğu,.....Sağlık Kurulu Raporunda, söz konusu hastalıkların Vergi usul Kanununda açıklanan ağır hastalıklardan sayılamayacağının belirtildiği yükümlü şirket temsilcisinin resmi vekaletini haiz vekili eliyle de toplantıya katılmasının hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddederek dava konusu işlemi onayan...Vergi Mahkemesinin....kararının; tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna gitmesini engelleyen hastalığın yatarak istirahati gerektirdiği, amacının uzlaşma hakkından yararlanmak olduğu öne sürülerek bozulması istenilmektedir. ..Savcı ....'ın Düşüncesi:....213 sayılı VUK 13 maddesinde (ağır hastalık) hali, Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak mücbir sebep sayılmıştır. Uzlaşma hükümlerinden yararlanmak, bir hakkın kullanılması ile ilgili olup, bir vergi ödevinin yerine getirilmesi ile ilgili bulunmadığından, anlaşmazlık konusu olayda, sözü geçen 13 maddenin dikkate alınması mümkün değildir....temyiz talebinin reddine" (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:408).

73 Yargıtay 11 CD., 27.6.2001, 6324/7355; "Sanık ...nın 26.12.1992 tarihinde cezaevine girdiği ve defter ve belgelerin ibrazına ilişkin tebligat tarihinde cezaevinde olduğunun anlaşılması karşısında müdahil vekilinin suçun sübut bulduğuna yönelen ve yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddi..." (OK/GÜNDEL, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2002, 115).

74 DVDDK 13.12.2017, E.2017/428, K.2017/636; Özeti: Defter ve belgelerin zayi olduğu hususunun,

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler[75];
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

b) Gecikme

VUK'nda yer alan mücbir sebeplerden (VUK 13) herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar (VUK 15).

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibariyle mücbir sebep hali ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibariyle; beyannamelerin toplu-

---

Ticaret Mahkemelerinden alınacak zayi belgesi ile ispat edilebileceği gibi Jandarma Komutanlığı, Zabıta Amirliği, İtfaiye Müdürlüğü gibi diğer resmi makamlardan alınacak hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edilebileceği, dava konusu olayda mücbir sebebin varlığının bu belgelerle ortaya konulduğu hakkında.

75 Danıştay 9D., 27.11.1997,4407/4513; "...Dövizli ihracat kredisi kullanmak için ipotek tesis ettiren davacı adına, ihracatın gerçekleşmemesi nedeniyle tahsil edilen damga vergisi ve tapu harcı üzerinden kesilen kusur cezasının terkini istemiyle açılan davayı, dosyadaki belgelerin incelenmesinden yükümlünün yağan doludan dolayı narenciye ürünlerinin zarar görmesi nedeniyle ihracatı gerçekleştiremediği ve başlangıçta alınan ihracat kredisinin teminatı amacıyla tesisi edilen ipotek işlemi sırasında uygulanan damga vergisi ve tapu harcı istisnasının ihracatın gerçekleşmemesi nedeniyle kaldırıldığı ve tahakkuk eden vergi ve harcın zamanında ödendiği anlaşıldığı, 213 sayılı Kanunun 13 maddesinde kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetlerin mücbir sebep olarak sayıldığı, bu durumda davacının mücbir sebep nedeniyle ürününü ihraç edemediği sonucuna ulaşıldığı, aynı Kanunun 373 maddesinde yeralan bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği yönündeki hüküm karşısında kesilen cezanın yerinde olmadığı, kaldıki tahakkuk eden vergi ve harç süresinde ödendiğine göre bir vergi ziyaının da olduğunun kabul edilmeyeceği gerekçesiyle kabul ederek cezayı terkin eden... Vergi Mahkemesinin ...kararının; ihracatın gerçekleşmemesi nedeniyle kesilen cezanın yerinde olduğu ve onanması gerektiği ileri sürülerek bozulması istemidir....temyiz isteminin reddine..." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 361).Danıştay 9D., 8.11.2012, E. 2009/7114, K. 2012/6565; "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 373. maddesinde yer alan "Bu Kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Dava dosyasının incelenmesinden, davacının 2003 ve 2004 yıllarına ilişkin defter ve belgelerinin aracından çalındığını ileri sürerek başvurduğu Kadıköy 4. Asliye Hukuk Mahkemesi'nce söz konusu defter ve belgelerin zayi olduğunun davacı tarafından kanıtlandığı gerekçesiyle zayi belgesi verilmesine karar verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda, yukarıda anılan 213 sayılı Yasanın 373. maddesi hükmü uyarınca, davacının defter ve belgelerini mücbir sebep nedeniyle ibraz edemediğinin kabulü gerektiği sonucuna varıldığından, kesilen vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezasının terkini icap etmektedir....". (http://www.kazanci.com/).

laştırılmasına, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

3. Ölüm halinde sürenin uzaması

Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir (VUK 16). Bu, Türk Medeni Kanunu (TMK) 606'daki mirasın reddolunabileceği üç aylık süre ile de uyumludur.

4. Mühlet verme

Zor durumda bulunmaları sebebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir (VUK 17). Bu mühletin verilebilmesi için;

1. Mühlet isteyen, süresinin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibariyle yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir.

II. Zamanaşımı

1. Kavram

Zamanaşımı, alacak hakkının, belli bir süre kullanılmaması yüzünden "dava edilebilme" niteliğinden yoksun kalmasını ifade eder. Bu tariften de anlaşılacağı gibi zamanaşımı alacak hakkına son vermemekte sadece onu eksik bir borç haline getirmektedir[76].

Borçlar hukukundaki bu tanımlamadan vergi hukukuna geçtiğimizde, VUK 113'e göre, zamanaşımının mahiyeti:

---

[76] HATEMİ/GÖKYAYLA, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Vedat Yayıncılık, İstanbul 2012, 316.

"Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.

Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder."

süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Borçlar hukukunda bir defi olarak ileri sürülebilen zamanaşımı, vergi hukukunda mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Bu anlamda da borçlar hukukundaki zamanaşımından amaçsal farklılığı olduğunu belirtmek gerekir[77] VUK'a göre zamanaşımı nedeniyle vergi alacağı ortadan kalkar. Bu da hukuki sonuçları itibariyle hak düşümüne denk sonuçlar yaratır[78].

Zamanaşımının kesilmesi ve durması vergi hukukunda da kabul edilmiştir.

"Alacaklının alacağını izleme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı süresi durur; zamanaşımı, sürenin işlemesine engel durumun kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeye başlar. Kesilmesi durumunda ise kesme nedeninin meydana geldiği ana kadar işlemiş olan süreler nazara alınmaz. Zamanaşımı süresi kesme nedeninin ortadan kalkmasından sonra yeniden işlemeye başlar"[79].

Anayasa Mahkemesi:

"63. Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir (AYM, E.2006/124, K.2009/146,15/10/2009).

65. Bu husus, Anayasa Mahkemesince "Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur." denmek suretiyle açıklığa kavuşturulmuştur (AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011).

66. Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenler ile durma süresinin ve

77 ÇAĞAN, Vergi Hukukunda Süreler, 107 vd.

78 KANETİ, Vergi Hukuku, 146.

79 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 136.

duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir (AYM, E.2006/124, K.2009/146, 15/10/2009).

67.Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55)

68.Hukuk güvenliği, ilke olarak kanunların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu ilke uyarınca kamu yararı, kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Vergi alanındaki düzenlemeler de kanunlarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur (AYM, E.2011/74, K.2012/15, 26/1/2012).[80]

2. Türleri

Vergi hukukunda iki tür zamanaşımı vardır; tarh ve tahsil zamanaşımı. Bunları diğer hukuk alanlarıyla yakınlıkları çerçevesinde değerlendirecek olursa; tarh zamanaşımı, dava zamanaşımına, tahsil zamanaşımı ise ceza zamanaşımına benzemektedir[81]. VUK'da tarh zamanaşımı, AATUHK'da tahsil zamanaşımı düzenlenmiştir.

Zamanaşımının durması: Bazı hallerde, zamanaşımının işlemeye başlaması ya da işlemekte olan zamanaşımının işlemeye devam etmesine izin verilmemiştir. İşte bu hallerde zamanaşımının durmasından söz edilir (TBK 153/1). Durma sebebinin ortadan kalkmasından sonra zamanaşımı başlar ya da kaldığı yerden işlemeye devam eder[82].

Zamanaşımının kesilmesi: Bazı sebeplerin varlığı, zamanaşımının başından itibaren yeniden hesaplanmasına yol açar (TBK 154). Kanunda belirlenen sebebin gerçekleşmesi üzerine, o ana kadar işlemiş sürenin hiçbir etkisi olmaz. Bu hallerde zamanaşımının kesilmesinden söz edilir[83].

a) Tarh zamanaşımı

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından baş-

---

80 Anayasa Mahkemesi, BB No: 2014/19, 20.9.2017.

81 ÇAĞAN, Vergi Hukukunda Süreler, 115.

82 HATEMİ/GÖKYAYLA, 321.

83 HATEMİ/GÖKYAYLA, 322.

layarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar (VUK 114).

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder[84]. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkür evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.

Bir diğer durma nedeni de mücbir sebeplerdir (VUK 15).

Tarh zamanaşımın kesilmesi ile ilgili VUK herhangi bir genel kural içermez. VUK 374'de vergi cezalarında tebliğ ile ilgili zamanaşımının kesi-

---

84 a) *VUK 114,II fıkrada yer alan: "Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder." biçimindeki düzenleme, bakılmakta olan bir dava nedeniyle Anayasaya Mahkemesine taşınmış ve Anayasa Mahkemesi,* Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bularak düzenlemeyi 15.10.2009 tarihli E.2006/124, K.2009/146 sayılı kararı ile iptal etmiştir (RG: 8.01.2010, 274569). Karar, 08.07.2010 tarihinde de yürürlüğe girmiştir. Ortaya çıkan boşluğu gidermek üzere 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hakkında Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG: 1.8.2010, 27659) ile düzenleme yapılmış ve Anayasa Mahkemesi, 6009 sayılı Kanun'un 62. maddesinin (d) bendinin 8. ve 16. Maddeler Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bularak, 26.1.2012, E.2011/74, K.2012/15 sayılı kararı ile iptal etmiştir.

b) Danıştay 9D., 18.12.2012, E. 2009/4775, K. 2012/9766; ÖZET: Tarh zamanaşımını, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması şeklinde tanımlayan Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesini izleyen 114 üncü maddenin birinci fıkrasında bu süre, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yıl başından başlayarak beş yıl olarak belirlenmişse de ikinci fıkradaki matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasını, zamanaşımını durduran bir neden olarak düzenleyen kural, Anayasa Mahkemesinin 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü ve E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararıyla iptal edilmiş ve iptal kararının yayımından altı ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır. Beş yıllık zamanaşımı süresi içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. (http://www.kazanci.com/). Danıştay 3D., 24.12.2012, E. 2011/228, K. 2012/4813; ÖZET: Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararıyla ortadan kaldırılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin 2. fıkrasının, zamanaşımının tespitinde uygulanamayacağı dikkate alındığında, tarh zamanaşımının dolduğu tarihe kadar tebliğ edilmesi gereken cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerin davacıya tebliğ edildiği tarihe göre cezalı tarhiyatın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle kaldırılması gerekir.. (http://www.kazanci.com/).

leceği kuralı vardır[85]. Ancak, tarh zamanaşımın kesilmesi zamanaşımı süresinin yeniden işlemeye başlaması gibi bir sonuç yaratmaz çünkü zamanaşımın kesilmesinden sonra vergi tahakkuk aşamasına girer[86].

b) Tahsil zamanaşımı

AATUHK'nun 102. maddesinde tahsil zamanaşımını düzenlemiştir. Buna göre; amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olur.

Zamanaşımının kesilmesi AATUHK'nun 103. maddesine göre şu hallerde mümkündür:

1. Ödeme,
2. Haciz tatbiki,
3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan çeşitli tahsilat,
4. Ödeme emri tebliği,
5. Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
6. Yukarıdaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
7. İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
8. Amme alacağının teminata bağlanması,
9. Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,
10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.
11. Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracattta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması

Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.

Zamanaşımın durması ise AATUHK 104 maddesine göre şu hallerde mümkündür.

---

85 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 138.

86 KANETİ, Vergi Hukuku, 150.

"Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez. Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder."

III. Terkin

Verginin terkini, vergi alacağını hukuki sonuçları ile ortadan kaldıran idari işlemdir[87].

Doğal afetler nedeniyle terkin VUK'nun 115. maddesinde şöyle düzenlenmiştir:

"Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması[88], kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;
2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

---

87 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 149; KANETİ, Vergi Hukuku, 151.

88 a) Danıştay 4D., 29.11.2000,126/4968; "..... dosyanın incelenmesinden; davacı şirketin fabrikasının bulunduğu ...İli....İlçesinde 5.6.1998 tarihinde meydana gelen sel felaketi nedeniyle uğradığı zararın tesbiti için ilgili Asliye Hukuk Mahkemesine başvurduğu anlaşılan ve mahkemenin bilirkişi vasıtasıyla yaptırdığı incelemede zararın 412.548.000.000 lira olarak hesaplandığı, yine davacı şirketin başvurusu üzerine İlçe İdare Kurulu ve takdir komisyonu tarafından incelenerek 17.5.1998 tarihinde mevcut zararın 412.548.000.000 lira olarak belirlenmesi nedeniyle tespit edilen zararın varlığının üçte birinden fazla olması sonucu davacı şirketçe vergi borçlarının terkini talep edildiği ancak, davalı İdarece olay tarihindeki varlığın tespiti yönünden yaptırılan inceleme sonucu düzenlenen raporda sel felaketinden doğan zararın varlığının üçte birden az olduğunun saptandığı belirtilerek terkin isteminin uygun görülmediği anlaşılmakta ise de; mahkemece bilirkişilere tespit ettirilen, aynı bakanlığın yetkili birimi olan takdir komisyonunca takdir edilen ve ilçe idare kurulu tarafından kabul gören zararın, varsayıma dayalı yeni zarar tespiti yoluna gidilerek geçersiz sayılması suretiyle terkin talebinin kabul edilmemesi yolunda tesis edilen işlemde isabet görülmediği gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar vermiştir... Vergi Dairesi Müdürlüğü kararın bozulmasını istemektedir...temyiz isteminin reddine..." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 451, 452).
b) Ayrıca ülkemizdeki çeşitli doğal afetler nedeniylede çıkarılan yasalarla vergiler terkin edilmektedir. Yasa ile yapılan terkine örnek olarak: 17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borları Ve Vergi Cezalarının Terkini İle Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu Ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Yasa No: 4731, RG: 30.12.2001, 24626). Yasadan kısa bir bölüm verelim: Madde1-2) 17.8.1999 ile 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerde varlıklarının % 10 veya daha fazlasını kaybeden mükelleflerin (1) numaralı fıkra kapsamına giren borçlarının tamamı terkin olunur.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idari heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder."

IV. Eşitsizliğin metastazı: Vergi afları

Ülkemizde af yaygın bir siyasal tercihtir[89]. Toplumsal söylemde "hoşgörü"[90] ile başlayan affı meşrulaştırma çabaları, bir tarafta aftan yararlananları diğer tarafta mağdurları her zaman karşı karşıya getirmiştir.

1. Anayasa

Anayasanın 87 inci maddesinde TBMM'nin "genel ve özel af ilanı", 104 üncü maddesinde de Cumhurbaşkanının af yetkisi belirlenmiştir. TBMM'nin af çıkarma yetkisini sınırlayan düzenleme Anayasa 169 maddede yer alırken, Cumhurbaşkanının af çıkarabilme yetkisi de maddenin kendisinde sınırlandırılmıştır. Anayasada vergi afları ile ilgili özel bir düzenleme yer almamaktadır. Vergi ile ilgili af çıkarılamayacağı konusunda bir yasak yoktur. TBMM cezalar konusunda genel af çıkarıyorsa, vergi suç ve cezaları konusunda da af çıkarabilir[91]. Anayasanın 73,3 fıkrasındaki verginin yasallığı ilkesi gereğince; vergi afları da verginin konulup kaldırılmasıyla bağlantılı olduğu için bu konuda yetki TBMM'ne aittir, yasa ile vergi afları getirilebilir.

2. Vergi Usul Kanunu

Vergi cezalarının affından söz edildiğinde, ceza hukukundakine ben-

---

89 SABAN, "Vergi Suçlarında Affi Anayasa ile Sorunsallaştırmak", Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi'nin 39. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Ankara 2001, 451 vd.; "Adaletsiz Hak Kurgusu: Güncel Performans Örneği" Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Cilt 1, Ankara Üniversitesi Yayınları, No: 243, Ankara 2009, 493 vd.

90 SAN, "Düşman İmgeleri ve Hoşgörü", Prof.Dr. Hamide TOPÇUOĞLU'na Armağan, AÜHFY No:498, Ankara 1995, 76.

91 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (Kabul T: 22.2.1963, Yayım T:23.2.1963, 1339 (ERGİNAY, Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim Harç ve Kanunları 1920-1977, C.2, Kanun 4700-2026, Ankara 1977, 1396); 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun (RG: 9.8.1966, 12370 Mük.); 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50 Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun (RG: 18.5.1975, 14890 Mük.) (Burada Cumhuriyet Dönemine ait, ancak acıları hala kapanmayan ve günümüzde çeşitli boyutları ile tartışılan bir verginin anılması ve vergi yasalarının ayrımcılık üzerine kurulmasının toplumun sosyal dokusuna nasıl ciddi zararlar verdiği, bugün de göz önünde bulundurulması zorunlu bir gerçek: Varlık Vergisi (Bu konuda bir vergiyi anlama adına bak. AKTAR, Varlık Vergisi ve 'Türkleştirme' Politikaları, 4 Baskı, İstanbul 2000; AKAR, Aşkale Yolcuları, Varlık Vergisi ve Çalışma Kampları, 2. Baskı Ocak 2000).

zer bir yöntemle düşünebiliriz. Anayasa çerçeve kurallar koyar, bunların alt düzenlemeleri yasalardadır. Anayasa'da af ile ilgili kurallar yer alır ve Ceza Kanunda da bununla ilgili kurallar vardır[92]. Vergi suç ve cezaları ile ilgili kurallar VUK'da düzenlenmiştir. Af ile ilgili bir düzenlemenin VUK ya da af-vergi borcu ilişkisini ortadan kaldırdığı için belki Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'nda düzenlenmiş olabilir diyoruz, ancak iki yasada da af konusunda bir kural yoktur. O halde biz vergi hukukunda vergi aflarını okumak için bir düzenlemeye sahip değiliz ve ilgili af yasasını anayasa, vergi ve ceza yasalarının genel kuralları ile okumak zorundayız.

3. Anayasa Mahkemesi-İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi

Anayasa Mahkemesi vergi affı niteliği taşıyan yasalardan çoğunu anayasaya aykırı bulmamıştır[93].

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi:

"1845 sayılı yasanın 16/3 maddesi, vergi idaresine vergi alacağını fiilen borçlunun zilyetliğinde olmasına rağmen hukuki olarak bir başkasına ait olan mallardan tahsil etme yetkisi vermektedir. Bu durum, vergi idaresini malların gerçekten vergi borçlusunun

---

92 TCK MADDE 65.- (1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. (2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir. (3) Cezaya bağlı olan veya hükmedilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini sürdürebilir.

93 a) Anayasa Mahkemesi,19.3.1987, E. 1986/5, 1987/7; "Ancak maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, **aftan yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada**; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir. **Kanun koyucunun amacı, ayrım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir afla bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir.** Bu nedenle söz konusu maddenin Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı yönü yoktur....".

b) Anayasa Mahkemesi, 24.6.1993, E.1992/29, K. 1993/23; "Aynı hukuksal konumda olmalarına karşın vergi borcunu ve diğer yükümlülüklerini zamanında yerine getirenlerle, getirmeyenlerin kamu yararı amacıyla farklı kurallara bağlı tutuldukları anlaşıldığından iptali istenen kurallar eşitlik ilkesine aykırı görülmemiştir.....**Maddelerde vazgeçilen kamu alacağına ilişkin düzenlemeler verginin aslıyla ilgili olmayıp bunun fer'i nitelikteki uzantıları olan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarıyla ilgilidir. Belirlenen kamu alacaklarında indirim yapılabilmesi, vergi aslının tamamen ödenmesi koşuluna bağlanmıştır. Başka anlatımla,** mali güce göre alınan vergi aslının, bir bölümünden vazgeçilmesi ya da affedilmesi söz konusu değildir. **Yukarıda** açıklandığı gibi gecikme zammı ve gecikme faizi ile vergi cezaları, verginin zamanında ödenmesini sağlayan yaptırımlardır. İptali istenen maddelerde vergi aslında herhangi bir indirim öngörülmemekte aksine tamamının ödenmesi koşuluyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının bir bölümünden vazgeçilmektedir. **İptali istenen kurallarla Anayasa'nın 73 maddesinde belirtilen mali güç ilkesi ile yürütme yetkisi ve görevine ilişkin 8 madde ve TBMM'nin görev ve yetkilerine ilişkin 87 maddesi arasında bir ilgi kurulamamıştır".**

mülkiyeti altında bulunup bulunmadığını araştırmaktan kurtarmaktadır. Hükmün amacı, vergi borçlarının tahsilini açıkça kolaylaştırmaktadır ki bu da kendi başına bir kamu yararınadır. 1961 tarihli Genelgenin, vergi idaresinin 16/3 maddeye göre sahip olduğu yetkiyi sınırladığı doğrudur. Bu Genelgeye göre, 16/3 madde vergi idaresine vergi borçlarını -Atlas şirketinin borçları gibi- üçüncü kişilere ait "mefruşat" tan tahsil etme yetkisini sadece belirli şartlar altında vermektedir. Bunun için, üçüncü kişinin mallar üzerindeki mülkiyet hakkının, münhasıran vergi borcunun borçludan tahsilini engelleme veya mallar üzerinde imtiyazlı bir tahsil hakkı sağlama amacı ile tahsil edilmiş olması gerekir. Ancak bu durum, 16/3 maddenin ana amacını, yani Hükümetin de ısrarla belirttiği gibi, genel kamu yararına uygun olarak hazineyi koruma amacını etkilemez" [94].

biçimindeki değerlendirmesiyle alacağın tahsilini kolaylaştıran yasanın başlı başına kamu yararına olduğunu ancak hazineyi koruma amacı da olduğunu söyleyerek afları onaylar.

Anayasa Mahkemesi:

"B. İtirazın Gerekçesi

8. Başvuru kararında özetle, itiraz konusu kural gereğince vergi ve vergilere ilişkin zam ve cezalar ile gecikme faizlerini ödedikleri hâlde dava açma yoluna gidenlerin, açmış oldukları davalardan vazgeçmeleri durumunda yapılandırma sürecinden yararlandırılmamalarının bu kişilerle vergi ve vergilere ilişkin zam, ceza ve gecikme faizlerini ödemeyenler arasında eşitsizlik oluşturduğu; bu durumun aynı şartlardaki mükellefler arasında farklı uygulamalara yol açması nedeniyle eşitlik ve vergide adalet ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

14. 6736 sayılı Kanun başta vergiler, sosyal güvenlik primleri, vergi cezaları, gecikme zam ve cezaları ve Kabahatler Kanunu kapsamında uygulanan idari para cezaları olmak üzere uzun süredir tahsil edilemeyen kamu alacaklarına ilişkin bir yapılandırma süreci öngörmektedir. Kanun'un 3. maddesi, kesinleşmemiş veya dava safhasında olan alacaklara ilişkin süreci düzenlemekte olup söz konusu maddenin birinci fıkrasına göre Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda vergilerin veya gümrük vergilerinin yarısı ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın ödenmesi şartıyla vergilerin/gümrük vergilerinin yarısı ile faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları veya idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

15. Kanun'un gerekçesinden ve TBMM'de yapılan görüşmelerden Kanun'un ülke çapında yatırımların artarak kalkınmanın sağlanabilmesi ve bu anlamda gerekli sermayenin sağlanabilmesi için özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilmesi ve bu borçlara ilişkin taksitlendirme imkânı getirilmesi, ihtilafların sulh yoluyla sonlandırıl-

[94] *Gasus Dosier-und Fördertechnick GmbH v. The Netherlands*, 23.2.1995, Series A, 306-B (SOYDAN, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 51).

ması, vergi incelemesi safhasında olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözülmesi ve bazı kaynakların ekonomiye kazandırılması amacıyla yürürlüğe konulduğu anlaşılmaktadır. Kanun koyucunun kamu giderlerinin daha etkin, ekonomik ve toplumun genel refahını dikkate alacak bir şekilde karşılanması amacıyla çeşitli önlemler alması ve bu amaçla kamunun birtakım alacaklarını yapılandırmak suretiyle bu alacaklara tahsil edilebilir nitelik kazandırmasında üstün bir kamu yararı bulunmadığı söylenemez.

16. Kanun kapsamına giren alacakları herhangi bir şekilde ödeyenlerin kamuyla borç ilişkileri nihayete ermiş olmakla birlikte borçlarını ödemeyenlerin borç ilişkileri devam etmektedir. Dolayısıyla başlangıçta aynı hukuksal konumda olsalar dahi Kanun'un yayımı tarihinden önce vergilerini ödeyenler ile vergilerini ödemeyenler Kanun'un yayımlandığı tarihte aynı hukuksal konumda değillerdir. Farklı hukuksal konumda olmaları nedeniyle vergi borcunu ve diğer yükümlülüklerini zamanında yerine getirenler ile getirmeyenler farklı kurallara bağlı tutulduklarından itiraz konusu kural eşitlik ilkesine aykırı değildir.

17. Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmek suretiyle vergi ödevi kişilerin mali güçlerine göre bir yükümlülük olarak belirlenmiştir.

18. Vergi ödevi, verginin salınıp tahsil edilmesi süreciyle ilgili olup bu yükün adaletli bir şekilde dağıtılması da kanun koyucunun görevidir. Vergi borçlarını ödemiş olan kişilerin yapılandırma kapsamına alınmak suretiyle fazladan ödedikleri tutarların kendilerine iade edilmemesi, kamu giderlerinin karşılanmasını teminen kişilere Anayasa'yla yüklenen vergi ödevi yükümlülüğüne ve bu yükümlülüğün adaletli dağılımı ilkesine aykırı değildir.

19. Diğer taraftan vergi borçlarını ödemiş olan kişilere iade yapılması, kamuya gelir sağlanması amacıyla çıkarıldığı anlaşılan Kanun'un amacına aykırı olup kamunun daha fazla giderle karşı karşıya kalmasına neden olacaktır ki böyle bir durum yapılandırma süreciyle amaçlanan yararının oluşmasına engel teşkil edecektir.

20. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir."[95]

[95] Anayasa Mahkemesi, 24.1.2018, E.2017/150, K.2017/162.

İKİNCİ KISIM
VERGİ BORCU

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ BORÇLUSU

1. KAVRAMLAR

Vergisel ilişki, kamusal bir borç ilişkisidir[96]. Bu ilişkinin bir tarafında vergi idaresi bulunurken, diğer yanında vergi mükellefi bulunmaktadır.

I. Vergi yükümlülüğü

VUK 8, I "Vergi yükümlüsü, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişidir."

Bu tanımlamada vergi yükümlüsünün ödevi iki boyutlu olup, maddi ve şekli ödevleri içeren iki unsur vardı;

1) Kişinin bir vergi borcunu ödemek zorunda olması,

2) Vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş bulunması[97].

Vergi yükümlüsü (yükümlülüğü) yanında ikinci kavram vergi sorumlusu (sorumluluğu)dur.

II. Vergi sorumluluğu

VUK 8, II "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."

Bu tanımlama da, vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan, devlet alacağına ilişkin maddi-şekli ödevlerin asıl vergi borçlusu yanında, üçüncü kişilerden istenebilmesi vergi sorumluluğu müessesesi[98] ile açıklanırken, üçüncü kişi vergi sorumlusudur.

---

96 KANETİ, Vergi Hukuku, 80.

97 ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. SUR'un Anısına Armağan, AÜSBFY. 522, Ankara 1984, 40.

98 ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 41.

Vergi Usul Kanununun sorumlulukla ilgili kısmı yükümlü-sorumlu kavramı üzerine kurulmuştur[99]. Bu kanunun mütaakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

Vergi hukukunda sorumluluk, bir kimsenin kendi borcundan sorumluluğunu değil, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişinin başkasının borcunu ödemek, ya da şekli ödevlerini yerine getirmek zorunda tutulmasını öngören anlamı ifade eder[100].

2. KURALLAR

Anayasa 73'de "ödev" olarak düzenlenen kurallar, Vergi Usul Kanunu'na geçtiğimizde bir borç ilişkisine dönüşür ve özne vergi borçlusu adı altında, kamusal ilişkinin borçlu tarafını oluşturur. Bu ilişki hukuksal olarak şu açılardan nitelenmektedir:

I. Sorumluluğun kamu hukuk ilişkisinden doğması

Vergi, kamu hukuku borç ilişkisidir[101] ve tek yanlı ödeme yükümlülüğü getirmesi nedeniyle yasalarla yapılır. Vergi sorumluluğu da vergi yükümlülüğü gibi kamu hukuku ilişkisinden doğar ve yükümlülük gibi sorumlulukla ilgili kurallar da yasalarla belirlenir.

---

99 Sorumluluk kurumu bağlamında kullanılan kavramlar vergi hukukundaki gerçek bataklıklardan bir tanesidir. VUK., GVK, KVK ve KDV.nun da birbirinden farklı kavram kullanılmıştır ve bunlar ayrı ayrı durdukları yerde bir anlam ifade ederler ancak bir araya geldiklerinde hangisinin hangi anlamda olduğunu, neden ya da niçin kullanıldıklarını anlamak pek mümkün olmamaktadır. Birkaç örneklemeye bakalım: VUK 8,II'de ".....muhatap..." teriminin tarhiyatın muhatabı mı yoksa sadece borçluluk kavramıyla mı eşdeğer kullanıldığı belli değildir. "Tarhiyatın muhatabı" ise kural olarak fiil ehliyetinin olması gerekir, halbuki VUK. 9,I "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir." şeklindeki düzenlemeye göre tarhiyatın muhatabı da olması mümkün değildir. VUK. 8,I "Mükellef..." tanımlamasında vergi borçlusu mükelleftir. Yine VUK. 8,II'de "....verginin ödenmesi bakımından...." ifadesi vergi sorumlusunun sadece verginin ödenmesi ile ilgili maddi ödevini ifade etmektedir. Halbuki yine aynı başlık altında düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve vergi kesenlerin sorumluluğu şekli ödevlere yönelik olup, belli koşulların varlığı altında maddi ödeve dönüşmektedir. Bir başka örnekleme ise, VUK 10,I'de "....mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir" ve VUK 10,II'de "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır." şeklindeki düzenlemeler ile VUK 8,II'yi karşılaştırdığımızda, vergi sorumlusu ve kanuni temsilcilerin ayrı ayrı kişiler mi yoksa aynı kişi mi olduğu anlaşılmamaktadır. Çünkü VUK'a göre, kanuni temsilciler, vergi kesenler ve mirasçılar ile düzenlemeler vergi sorumluluğunu ifade eder.

100 ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 45.

101 ÖNCEL," Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 49.

> Vergi Usul Kanunu 8,III'de "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."

biçimindeki düzenleme; sözleşme ile sorumluluk yaratılamayacağı veya sözleşme ile sorumluluktan kurtulunamayacağını yasal düzene bağlanmıştır.

Mükellefiyet ve sorumlulukla ilgili olarak yapılan sözleşmelerin geçersiz sayılması, kamu alacağını güvence altına almak amacıyla kabul edilmiştir ki bu da, vergi borcunun ödeme gücü olmayanlara geçmesini engellemeyi amaçlamaktadır.

VUK'nun bu hükmü karşısında, yükümlü ya da sorumlu sözleşme esasları çerçevesinde vergi yasaları uyarınca, kendilerine düşen yükümlülüklerin devri ya da üçüncü kişi tarafından yerine getirilmesini mümkün kılan bir sözleşme yapabilirler mi, yaptıkları takdirde sözleşmenin taraflar ve vergi dairesi açısından hükmü ne olacaktır?

Anayasanın 48 maddesinde "Herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir." şeklinde ifade edilen sözleşme özgürlüğü, kişilerin diledikleri sözleşmeyi geçerli olarak yapabilmek konusunda sahip oldukları özgürlüktür. Türk Borçlar Kanunu 26 madde de "Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler" şeklindeki düzenleme ile sözleşme özgürlüğünün sınırlarını çizilmiştir. Taraflar bu hukuksal sınır çerçevesinde sözleşme yapabilirler. Vergilendirme alanına geçtiğimizde, kamu düzenine ve verginin konulmasındaki amaca aykırı olmamak koşuluyla, vergi sorumluluğu ve vergi yükümlülüğü ile ilgili sözleşmeler geçerlidir. Çünkü sözleşmeler iç ilişkide belirleyicidir[102].

Vergi idaresi açısından ise, kanundaki özel haller dışında hüküm ifade etmeyecektir. VUK 8,III. fıkraya göre taraflar kendi aralarında yükümlülük ya da sorumluluğu düzenlemiş olsalar bile, vergi idaresi vergi yasaları kimi sorumlu ya da yükümlü tutmuşsa ondan yükümlülüğü ya da sorumluluğu yerine getirmesini isteyecektir.

VUK 8, III. fıkra vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu ile ilgili özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı yolundaki hükmü ile, vergi yükümlülüğü ya da sorumluluğunu doğuran olay kimde gerçekleşmişse, onun vergi dairesine muhataplığının sözleşmeyle değiştirilemeyeceğini ifade eder,

---

[102] KANETİ, Vergi Hukuku, 97.

bir başka deyişle, vergiyi doğuran olayla gerçekleşmiş bulunan yükümlülük ya da sorumluluğun bir başkası tarafından üstlenilmesinin vergi dairesine karşı etkisiz olduğu açıklanmıştır.

Danıştay:

"vergi yükümlüleri ile üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmelerin vergi yükümlüsünün vergi kanunları karşısındaki durumu yönünden bir değişiklik meydana getirmesi mümkün değildir."

şeklinde okumuştur[103].

Genel kural vergi yükümlülüğü ya da sorumluluğunun devri ile ilgili sözleşmeler yapılamayacağı iken, VUK 8, III "Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere." şeklindeki düzenleme ile istisnaya yer verdiğini göstermektedir. Örnek Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 39 maddesindeki devir ve bölünme hallerinde vergilendirme ile ilgili hükümler gösterilebilir[104].

II. Sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğması

Sorumluluk, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar, bir diğer deyişle, sorumluluk talebi, kanunun sorumluluğu bağladığı olay gerçekleştiği anda oluşur ve borcun ödenmesi ile son bulur[105]. Sorumluluğun vergi borcu ile birlikte doğup, borcun edimi ile ortadan kalkmasına sorumluluğun bağımlılık niteliği denir[106]. Örneğin, işveren ücret ödemesi yapmadığı müddetçe vergi kesme ödevi yoktur. Ödeme yaptığı zaman ve ilgili süre içinde muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırma ödevi vardır. Ücret ödemesi ile başlayan sorumluluk, borcun ödenmesi ile son bulur.

---

103 Danıştay 3.D.,14.1.1987, 1175/106, (DD. S.68-69).

104 Bu maddenin eski düzenlemesinde Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, 5/7 devir olayını şöyle değerlendirmiştir; ".....Kurumlar Vergisi Kanunun getirdiği düzenlemeye göre, zarar eden bir kurumun diğer bir kurum tarafından devir alınması halinde kurumun mameleki bir bedel mukabilinde satın alınmamaktadır. Devir alınan kurumun mameleki ve ortakları ile devir alan kurumun mameleki ve ortakları arasında bir katılma meydana gelmektedir. Bu katılma KVK 19 maddesinde öngörülen "tasfiye biçiminde değil, 37 maddede öngörülmüş şartlarda gerçekleşmektedir. KVK bu tür katılmaya devir adını vermektedir. Devir işleminden sonra devir alınan kurum infisah etmekte, devir alan kurum zarar eden kurumu bir bütün halinde devralmakta ve devir aldığı kurumun hissedarlarına veya sahiplerine devraldığı servet nispetinde hisse senedi vermektedir. Böylece zararlı kurumun hisse sahipleri, devralan kuruma hukukça ortak olmaktadırlar....." (RG:12.11.1987, 19632).

105 ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 50.

106 ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 50, dipnotu 21.

Vergi borcunun ödeme dışında hallerde ortadan kalkması durumunda, örneğin takas, terkin, zamanaşımı gibi hallerde, vergi borcu ortadan kalktığında vergi yükümlüsüne başvurulamadığı gibi, vergi sorumlusuna da başvurulamaz.

Sorumluluk yalnız doğumu açısından değil, miktar olarakta asıl borçla bağımlıdır. Yani sorumluluğun kapsamı ile asıl borç miktarının kapsamı birbirine uyar[107].

III. Sorumluluğun fer'i nitelikte olması

Sorumluluğun bu niteliği, önce asıl yükümlüden istenmesi, sonradan sorumludan istenmesini ifade eder. Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe, sorumluya başvurulamaması gerektiği ilkesine sorumluluğun fer'iliği ilkesi denir[108]. Fer'i haklar alacağın unsurları değildir, hususi ve alacaktan ayrı ve onun gayesine hizmet eden ve bu suretle onunla hukuki bir ilişkiye sahip olan haklardır[109]. Vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi mal varlığından ödeyecek sorumluya fer'i borçlu da denir[110]. Nitekim VUK 10,II. fıkra kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda yükümlü ve sorumlunun malvarlığından alınamayan vergi ve alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.

IV. Sorumluluğun sınırsız yani bütün malvarlığı ile olması

Borçlunun, kural olarak bütün "malvarlığı" ile sorumluluğu olması prensibi Anayasanın 38. maddesinde "Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulmaz." biçimindeki ifadede dayanağını bulmaktadır[111].

Vergi hukukunda sorumluluk, vergi borcuna karşı belli güvenceler sağlamayı hedeflemektedir. Bu iktisadi anlamda mal olurken, hukuki anlamda da eşyadır. O halde bu kavramları eşya hukuku ve borçlar hukuku ile açıklamalıyız.

---

[107] ÖNCEL, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 50.

[108] ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 50.

[109] VON TUHR, Borçlar Hukuku, C.1-2, (Çev: Cevat EDEGE), Yargıtay Yayınları No: 115, Ankara 1983, 22.

[110] ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 45.

[111] REİSOĞLU, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yirmiikinci Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2011, 35.

Eşya hukukunda, eşya üzerinde doğrudan doğruya hakimiyet sağlayan haklara ayni haklar denir. Unsurları ise; eşya üzerinde söz konusu olur, eşya üzerinde doğrudan doğruya hakimiyet sağlar ve eşya üzerinde sağladığı hakimiyet dolayısıyla herkese dermeyan edilebilen bir haktır[112]. Borçlar Hukukunda ayni sorumluluk, borçlu, edimi ifa etmediği takdirde alacaklı sadece onun malvarlığına başvurabilir. Alacaklının, borçlunun şahsına (vücuduna) el koyması mümkün değildir[113].

Vergi hukukunda, devlet vergi alacağı için eşyanın kendi bünyesine sıkı sıkıya bağlı ayni hakka sahip olurken ayni sorumluluk da bir malın, o mala ilişkin bir vergi alacağının güvencesini oluşturması anlamını taşır[114].

VUK'nda ayni sorumlulukla ilgili bir hüküm yoktur ve bu konuda kurallar Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun yer alır (AATUHK 21). Maddi hukuk ile ilgili;

> Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nun 55 maddesi: "Mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur".

şeklindeki düzenlemeyi verebiliriz.

V. Sorumluluğun süresiz olmaması

Sorumlulukta yükümlülük gibi sınırsız değildir. Kamu yararı düşüncesi ile yükümlülüğe zaman yönünden getirilen sınırlamalar, vergi sorumluluğu içinde geçerlidir[115].

Ana borcun ödenmesi, takası gibi hallerde sorumluluk borcu da silinmektedir. Ancak zamanaşımı ile borç ortadan kalkmaz takip edilebilirliği ortadan kalkar ve vergi ile ilgili ödevlerin sona ermesini gerektirir.

---

112 SİRMEN, Eşya Hukuku, Yetkin Yayınları, 2 Baskı, Ankara 2013, 4.

113 EREN, Mülkiyet Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara 2014, 78,79.

114 ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 51.

115 ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 52.

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ BORÇLULUĞUNU ÖZNE-NESNE BAĞLAMINDA OKUMAK: "..DEN SORUMLULUK", "....İLE SORUMLULUK"

I. KAVRAM

Hukukta sorumluluk iki ayrı anlam taşır; tazminat ödeme ve malvarlığına el koyabilmedir. Bu kavramlar hukukun bir parçası olan vergi hukukunda da geçerlidir. Önce bu kavramların geldiği hukuk alanındaki daha sonrada vergi hukukundaki içeriklerini tespit edelim:

Bir: Tazminat ödeme yükümlülüğü anlamında sorumluluk; Bir zarardan doğan tazmin yükümünü ifade eder. Sorumluluk bir haksız fiilden doğabileceği gibi sözleşmeye aykırılıktan da doğabilir. Kaynağını dikkate alarak sorumluluğu ifade etmek üzere **"....den sorumluluğu"** tabiri kullanılır[116].

İki: Alacaklının borçluya ait malvarlığına el koyabilme iktidarı anlamında sorumluluk; Bir taraftan alacaklının hakkını alabilmesi için borçluya ait mal varlığına cebri icra yoluyla el koyabilme yetkisi, diğer taraftan da borçlunun bunlara katlanmak zorunda olması anlatılmaktadır25. Tazminat alacağı netice itibariyle sorumlunun malvarlığından karşılanır, başka bir ifade ile tazminat yükümlüsü kendi malvarlığı ile sorumludur. Buna da **"...ile sorumluluğu"** denir[117].

Hukukun temel sorumluluk biçimi vergi hukukunun hangi alanında hayata geçebilir diye düşündüğümüzde sorunun cevabı sorumluluğun olması gereken alanlarda yani vergi borcunda olacaktır. VUK 10. maddede düzenlenen sorumluluk "....bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzün **"den.."** ve kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır ifadesi ise varlıkları **"ile"** sorumluluk biçiminde düzenlenmiştir. Yukarıda verdiğimiz bilgilere bakıldığında VUK'nda "den sorumluluk" düzenlenmiş ise, "ile sorumluluk" AATUHK'nda düzenlenmesi (Medeni Hukuk-İcra İflas Hukuku bağlamında) gerekir diye düşünüyoruz. Çünkü sorumluluğun bu biçimi takip hukukuna ilişkindir. Nitekim son değişikliklerde de AATUHK'nda

---

116 NOMER, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş Onüçüncü Bası Beta Yayınevi, İstanbul 2013,19.

117 NOMER, 19.

konu ile ilgili düzenlemeler yapılmış ve işlemez bir sistemin temellerini atmıştır. Niçin?

VUK Alman Hukukundan alınmıştır ve içinde takip hukuku ile ilgili kurallar vardır. Bu nedenle de "den sorumluluk" ve "ile sorumluluk" aynı kanunda düzenlenmiştir. Bizim sistemimizde VUK dışında ayrıca AATUHK'da yer alır[118]. Bu da vergi idaresini kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda kronik tahsil problemiyle karşı karşıya bırakmıştır. Aşağıda bu konunun sistem yaklaşımıyla ele alınmayışının sonuçları anlatılacaktır.

2. KURALLAR

Yükümlülük ve sorumluluğa bağlı, VUK'nda üç ayrı ve temel kavram yer alır. Bunlar:

1) Kanuni temsilcilerin ödevi (VUK.10),

2) Vergi kesenlerin sorumluluğu (VUK.11),

3) Mirasçıların sorumluluğu (VUK. 12)[119].

olup, sırasıyla inceleyelim:

I. KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

1. Vergi Usul Kanunu: kanuni temsilcilerin ödevi

VUK 10 "Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef ve sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler."

---

[118] AATUHK'nun birçok maddesi İİK'nun tekrarı biçimindedir. İİK'nu İsviçre'den alınmıştır bu da bizi tekrar farklı sistemler sorununa götürür (POSTACIOĞLU, İcra Hukuku Esasları, İstanbul 1973, 20, dipnotu 22).

[119] ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", 47, Mirasçılar, vergi sorumluluğuna girmeyen durumlar altında incelenmiş, mirasçının hukuki durumu sorumluluk olarak nitelendirilmesi gerektiğini tespit eder.

> Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.
>
> Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.

şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme şu alt başlıkları içermektedir:

1. Küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri
2. Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri,
3. Tüzel kişiliği olmayan toplulukların yöneticileri,
4. Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin Türkiye'deki temsilcilerinin sorumluluğu,
5. Kanuni temsilcilerin değişmesi halinde sorumluluk.

Bu başlıkları sırasıyla inceleyelim.

a) Küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin ödevi

aa) Küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri

Küçük ve kısıtlı kavramlarını geldikleri hukuk, medeni hukuk içinde belirlemek gerekiyor. TMK 28,II. fıkraya göre, herkes sağ ve tam olarak doğmak koşuluyla hatta ana rahmine düştüğü andan itibaren bir takım hakları elde eder. Bu koşullar kişiye TMK 8 madde anlamında hak ehliyeti sağlar[120].

---

120 OĞUZMAN/SELİÇİ/OKTAY ÖZDEMİR, Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler) Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 12.Bası'dan 13. (Tıpkı) bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2013, 40.; AKİPEK/AKINTÜRK/ATEŞ/KARAMAN, Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku, 6098 Sayılı Yeni Borçlar Kanununa Uyarlanmış -Birinci Cilt-, Beta Yayınevi, Yenilenmiş 10. Baskı, İstanbul 2013, 267.

Fiil ehliyet ise, bir kimsenin kendi fiilleriyle hak edinebilme ve borç altına girebilmesidir[121] (TMK 9). TMK 10. maddede fiil ehliyetinin genel koşulları "Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır." biçiminde belirlenirken, fiil ehliyeti için aranan koşullar ise şöyle tespit edilmiştir:

a) Ayırt etme gücü; TMK 13. madde "Yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes, bu Kanuna göre ayırt etme gücüne sahiptir." Bu düzenleme, bir kişinin davranışlarının, eylem ve işlemlerinin sebep ve sonuçlarını, oluşturduğu sorumluluğu anlayabilme, ayırt edebilme, değerlendirebilme yeteneğini değerlendirmektedir.

b) Erginlik; genellikle kişinin belli bir yaşta tüm eylem ve işlemlerinin sebeplerini, sonuçlarını ve oluşturduğu sorumluluğu gereği gibi değerlendirebilecek bir olgunluğa eriştiği konusunda kanuni bir varsayımdır. Ayırt etme gücü gibi, kişilerin genellikle biyolojik ve psikolojik özelliklerine dayanan bir yetenek değil, kanunda herkes için objektif olarak tespit edilen belli bir olgunluk noktasıdır. TMK 11. madde bu konudaki genel kuralı "Erginlik on sekiz yaşın doldurulmasıyla başlar. Evlenme kişiyi ergin kılar." şeklinde koymuştur. İstisna ise TMK 12. maddde mahkeme kararıyla-yargısal ergin kılınmanın yaşı tespit edilmiştir.

c) Kısıtlı olmamak; Fiil ehliyetinin sonuncu şartıdır. Kısıtlı kılınmak, bir kişiye kanunda belirlenen nedenlerle (TMK 405, Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı; 406, Savurganlık, alkol veya uyuşturucu bağımlılığı, kötü yaşama tarzı, kötü yönetim; 407; özgürlüğü bağlayıcı ceza; 408, istek üzerine) kanuni temsilci (vasi) tayin edilmesi suretiyle fiil ehliyetinin kaldırılması ve sınırlanmasıdır[122].

Sınırlı ehliyetsizler ayırt etme gücüne sahip küçükler ve ayırt etme gücüne sahip kısıtlılardır. Bunlar ehliyetsizdirler, fakat bazı hususlarda ehliyetsizlikleri sınırlandırılmıştır. Bu nedenle "sınırlı ehliyetsiz" terimi bu gruba giren kişilerin bazı alanlarda tek başlarına işlem yapabilme ehliyetine sahip olmalarını iyi ifade etmektedir[123].

---

[121] OĞUZMAN/SELİÇİ/OKTAY ÖZDEMİR, 47; AKİPEK/AKINTÜRK/ATEŞ/KARAMAN, 279.

[122] OĞUZMAN/SELİÇİ/OKTAY ÖZDEMİR, 86.

[123] OĞUZMAN/SELİÇİ/OKTAY ÖZDEMİR, 86-87.

TMK16,I. fıkraya göre, "Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça, kendi işlemleriyle borç altına giremezler. Karşılıksız kazanmada ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada bu rıza gerekli değildir."

Sınırlı ehliyetsizler için kanun tarafından temsilciler öngörülmüştür. Küçükler için velayet kurumu kısıtlılar içinde vesayet kurumu kanunda düzenlenmiştir[124].

Velayet altındakilerin kanuni temsilcileri bu hakka sahip olan ana ve babalarıdır (TMK 335). Hacir, israf, ayyaşlık, suihal ve suiidare, hapis, istem üzerine kısıtlama gibi nedenlerle vesayet altına alınan kişilerin kanuni temsilcileri vasidir. Nitekim TMK 448. madde vesayet dairelerinin yetkilerine ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla vasi, vesayet altındaki kişiyi bütün hukuki işlemlerinde temsil eder. Ancak vasi, belli hallerde mahkemeden izin almak zorundadır.

Ayrıca burada vesayet organları tarafından sağlanan ve denetlenen kamusal bir yardım kurumu olan kayyımlıktan da söz etmek gerekiyor. Kayyımlık, ilke olarak kişinin ehliyetini etkilemez (TMK 458). Gerçek ya da tüzel kişinin menfaati nedeniyle tayin edilir. Belli bir iş (TMK 459) ya da malvarlığının yönetimi (TMK 460) şeklinde olabilir.

Küçüklerin ve kısıtlıların Medeni Kanun çerçevesinde kanuni temsilci gerektiren durumları böylece tespit edildikten sonra, vergisel ödevleri incelenecektir.

bb) Küçükler ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu

Kanuni temsilciler, vergi kanunları ile kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmedikleri takdirde sorumlu olacaklardır. Temsilcilik kurumundaki sorumluluk kusur sorumluluğudur[125]. Yasanın lafzi ifadesi kusur şartı içermez. Yapılan değişikliklerle yasanın ifadesindeki kusur şartı kaldırıldı-

---

[124] OĞUZMAN/SELİÇİ/OKTAY ÖZDEMİR, 86-87.

[125] 3505 sayılı değişiklikten önce Danıştay'ın yerleşik içtihadı; "..kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için şirket tüzel kişiliğinden **vergi alacağının** tahsil olanağının kalmamış olması ve temsilcilerin ödevlerini **ihmal veya kasıt** sonucu yerine getirmemelerine bağlıdır" (İSPİR/YAĞMURLU/ ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, En son Kararlar-1985-, Ankara, 20) biçimindeydi.

ğında acaba kusursuz sorumluluk (objektif sorumluluk)[126] düzenlemesine mi geçildi şeklindeki düşünce sistemi kuramsal olarak doğru değildir. Çünkü yasadaki "**yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden....alınamayan vergi ve buna alacaklar.....kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.**" biçimindeki ifade değişmemiştir. Sadece yasadaki "**bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle...**"[127] terimi kaldırılmıştır. Bunun anlamı "**yasal temsilcinin sorumlu olması için, onun vergisel ödevlerini yerine getirmemesiyle, verginin küçük ya da kısıtlının mal varlığından alınamaması arasında illiyet bağının bulunması yeterlidir.**"[128]. Nitekim Danıştay vergi borcunun ödenmemesi fiili ile yönetim kurulunun tutumu arasında nedensellik bağı (illiyet bağı) bulunması yönünde karar vermiştir[129]. O halde illiyet bağı kavramının ne olduğuna bakmamız gerekir.

İlliyet bağı, haksız fiilde kusura dayalı ve kusursuz sorumluluk kavramıyla bağlantılı tartışılır.

Sorumluluğun hukuki şartları içinde değerlendirilen uygun illiyet bağı; genel hayat deneylerine ve olayların alışılmış akışına göre, bir zarar, belli bir fiilin uygun ve normal bir sonucu gibi karşılanabiliyorsa, bu ikisi arasında

---

126 "Haksız fiil sorumluğunda kural, kusur sorumluluğudur... Kural bu olmakla birlikte, bazı sosyal düşünceler ve hakkaniyet gerekleri, doğan zarar nedeniyle kusurlu bulunmayan bazı kişilerin sorumlu tutulmalarını gerektirmiştir. Bu nedenle, yasa koyucu zararın doğumunda kusuru bulunmayan bazı kişilerin de sorumlu tutulmalarını kabul etmiştir..... Kusursuz sorumluluk da bir haksız fiili sorumluluğudur. Ancak, kusursa dayanan haksız fiil sorumluluğundan farklı olarak burada haksız fiilin kusur dışında kalan diğer unsurları sorumluluk için yeterli bulunmaktadır. O halde, kusursuz sorumluluk hallerinde de fiil, hukuka aykırılık, zarar ve illiyet bağı unsurları aranacaktır..." (KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku Genel Hükümler (Yeni Borçlar Kanununa'na göre Hazırlanmış), Turhan Kitabevi, 18 Baskı, Ankara 2014, 313).

127 DVDDGK., 31.3.1995,239/117; ".... Farklı kusurluluk hallerini gösteren kasıt ve ihmalin aynı eylemde birlikte bulunmasına olanak bulunmadığından, yasal temsilcilerin şirket borçlarından sorumlu tutulabilmesi için vergiye ilişkin ödevlerin kasten veya ihmal sonucu yerine getirilmemiş olması yeterlidir. Kasıt, yasanın suç saydığı bir eylemi, bu eylemin sonuçlarını bilerek ve isteyerek işleme istemidir. Buna karşılık ihmal, kişinin bir konuda göstermekle yükümlü olduğu özeni göstermemesini anlatan taksirli bir davranıştır. Vergi yasalarının belirli bir sürede veya biçimde yapılmasını öngördüğü yükümlü ve sorumlulara düşen ödevlerin, öngörülen sürede veya biçimde yerine getirilmemesinin, hukuken kabul edilebilir bir özüre dayanmadıkça, yükümlünün veya sorumlunun kendisinden beklenen özeni göstermediğini ortaya koyduğunun kabulü gerekir. Bu gibi durumlarda vergi borcunun süresinde ve tam olarak ödenmemesinde kusurları olmadığını, başka bir anlatımla borcun ödenmemesinde kendi istemlerinin etkili olmadığını ya da özensizlik bulunmadığını kanıtlama yükü yasal temsilcilere düşmektedir..." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:311).

128 KANETİ, Vergi Hukuku, 88.

129 Danıştay 3D., 22.11.2000, 4600/3832 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:416).

hukuki bir illiyet bağı vardır[130] yaklaşımının olduğu teoridir. Haksız fiilde sorumluluğun objektif şartı hukuka aykırılık, subjektif şartı ise kusurdur. Eğer uygun illiyet bağı aranıyorsa, bir "kusur" olup olmadığını, kusursuz sorumlulukta "gerekli özenin" gösterilip gösterilmediği aranmaktadır. Bir diğer boyutta neden-sonuç ilişkisinde aranan ise hakkaniyettir[131]. Önemli olan kusura dayalı sorumlulukta kusursuzluk ispat edildiğinde sorumluluktan kurtulunması, kusursuz sorumlulukta ise, gerekli özenin gösterdiğinin ispatlanması ile uygun illiyet bağının kesilmesi ve sorumluluğun kaldırılmasının mümkün olmasıdır. Buradan vergi hukukuna geçtiğimizde, VUK 10. maddenin lafzi anlamına dayalı yapılacak yorum, hukuktaki kanuni temsilcilerin sorumluluğu kuralları çerçevesinde kusura dayalı sorumluluk olacaktır. Vergi hukukunda kusursuz sorumluluk, sistemin yapısına aykırı olduğu için, bu sorumluluk kusura dayalı olmalıdır. Danıştay son kararlarında buna yaklaşıyorsa da, bu maddedeki sorumluluğu nasıl ve hangi gerekçelerle değerlendirdiğini karalarından anlamak mümkün olmamaktadır.

Vergi ve buna bağlı alacaklar, vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülük çerçevesinde, gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizi gibi kavramları kapsar.

Vergi cezaları, vergi ve buna bağlı alacaklar kapsamı içinde midir? Evet. Çünkü VUK kanuni temsilcilerin ceza sorumluluğu ile ilgili özel hüküm vardır. Bu da Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller başlığı altında VUK 332 maddede;

> "Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır."

şeklinde düzenlenmiştir.

b) Tüzel kişilerle tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcilerinin ödevi

aa) Tüzel kişilerde temsil organları

Tüzel kişilerde gerçek kişiler gibi vergi yükümlüsü ya da sorumlusu

---

130 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 573; KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, 301.

131 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 573; KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, 314.

olabilirler. Tüzel kişilerin vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusu olmaları halinde, bunların vergisel ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Temsil organları, tüzel kişilik adına bunları temsile yetkili organlardır ve yasalarla belirlenmiştir.

TMK'nun 47 maddesinde tüzel kişiliğin kazanılması hakkında bir genel kural yer alır. Buna göre, başlı başına bir malvarlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar.

Kişi topluluğunun tüzel kişiliğe sahip olması, onu meydana getiren kişilerden ayrı olarak hak ve borçlar üstlenebilmesidir (TMK 47). Tüzel kişiler organları vasıtasıyla faaliyette bulunurlar (TMK 50,I) ve ortaklık borçlarından tüzel kişilik sorumludur (TMK 50,II).

aaa) Tüzel kişiliği olan şirketler

aaaa) Kollektif şirket

Türk Ticaret Kanunu (TTK) 211- (1) Kollektif şirket ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir, şeklinde tanımlanmıştır. Tüzel kişiliğe sahiptir (TTK 125/1).

Ortakların kişisel sorumluluğu, TTK 236- (1) Ortaklar, şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı müteselsilen ve bütün malvarlığı ile sorumludur.(2) Şirkete yeni giren kişi, girme tarihinden evvel doğmuş olsa bile, şirketin borçlarından ve taahhütlerinden diğer ortaklarla birlikte müteselsilen ve bütün malvarlığı ile sorumludur

Sorumluluğun derecesi, TTK 237- (1) Şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket sorumludur. Ancak, şirkete karşı yapılan icra takibi semeresiz kalmış veya şirket herhangi bir sebeple sona ermiş ise, yalnız ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhine dava açılabilir ve takip yapılabilir.

TTK 215 gereğince de temsilciler tescil ve ilan edilecektir. Şirket sözleşmesinin ticaret sicili müdürü veya yardımcısı huzurunda imzalanması hâlinde de sureti ticaret sicili müdürlüğü tarafından saklanarak yukarıda öngörülen tescil ve ilan sağlanır.

bbbb) Komandit şirket

TTK 304- (1) Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir. (2) Sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara komanditer denir. (3) Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilirler, şeklinde tanımlanmıştır.

Şirketin temsili TTK 318- (1) Komandit şirketler, kural olarak, komandite ortaklar tarafından temsil edilir. Kollektif şirketin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri komandit şirkete de uygulanır.

(2) Komanditer ortaklar, ortak sıfatıyla şirketi temsile yetkili olamazlar. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmamak şartıyla, komanditer ortak ticari mümessil, ticari vekil veya seyyar tacir memuru olarak atanabilir.

Komanditer ortağın sorumluluğu, genel olarak TTK 319- (1) Bir komanditerin sorumluluğu koyduğu veya taahhüt ettiği sermaye miktarını aşamaz.

cccc) Anonim şirket

TTK'da anonim şirket:

TTK 329- (1) Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. (2) Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur,

şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetim ve temsil, genel olarak TTK 365- (1) Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.

Temsil yetkisi, 370- (1) Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir

Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğu, TTK 553- (1) Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, (...) hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. (2) Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar. (3) Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz.

TTK'nda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, kusura dayalı sorumluluk olarak düzenlenmiştir. Eski Ticaret Kanununda yönetim kurulu üyelerinin kusurlu olduğu karine olarak kabul edilmiştir ancak yeni Ticaret Kanununda 553. maddeye "kusurlarıyla" kelimesi ilave edilerek, kusurlu sorumluluk ilkesi kabul edilmiştir[132].

TTK'ya göre, tek kişilik anonim şirket yapılanması mümkündür[133].

---

[132] POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, ORTAKLIKLAR Hukuku I, Yeniden Yazılmış 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014, 389; AKDAĞ GÜNEY, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, 127 vd.

[133] TEKİNALP, Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012.

TTK 338- (1) Anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır. 330 uncu madde hükmü saklıdır. (2) Pay sahibi sayısı bire düşerse, durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilir. Yönetim kurulu bildirimi aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde, şirketin tek pay sahipli bir anonim şirket olduğunu tescil ve ilan ettirir. Ayrıca, hem şirketin tek pay sahipli olarak kurulması hem de payların tek kişide toplanması hâlinde tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da tescil ve ilan edilir. Aksi hâlde doğacak zarardan, bildirimde bulunmayan pay sahibi ve tescil ve ilanı yaptırmayan yönetim kurulu sorumludur. (3) Şirket, tek pay sahibi olacak şekilde kendi payını iktisap edemez; ettiremez.

dddd) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket

TTK 564- (1) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır.

TTK 565- (1) Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. (2) Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır.

eeee) Limited şirket

TTK 573- (1) Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. (2) Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. (3) Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.

Ortakların sorumluluğu, TTK 602- (1) Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumludur.

ffff) Kooperatifler

Kooperatifler Kanunu Madde 1- "Tüzel kişiliği haiz olmak üzere, ortaklarının belirli ekonomik menfaatleri ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler, dernekler tarafından kurulan değişir ortaklık ve döner sermayeli teşekküllere kooperatif denir."

Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadıkça kooperatif alacaklılara karşı yalnız malvarlığı ile sorumludur (KoopK 28). Ortaklar sorumluluk

kabul etmek istiyorlarsa ana sözleşmede öngörülecek kuraldan farklı olan ve kanunda yer alan sorumluluk tiplerinden biri getirilebilir. Bu sınırsız veya sınırlı olabilir. Alacaklılar sadece kooperatifin mal varlığı değil, ortaklarınkine de başvurabilirler. Sorumluluğun niteliği zincirleme olduğu için istediğini takip edebilir (KoopK 29). Sınırlı sorumluluk ise bir ek sorumluluktur. Belirli bir miktarla sınırlıdır. İkinci derecede bir sorumluluktur.

gggg) Dernekler

TMK Madde 56- Dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. Hukuka veya ahlaka aykırı amaçlarla dernek kurulamaz.

Dernekler Kanunu Madde 2- Bu Kanunun uygulanmasında; a) Dernek: Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını, ifade eder.

TMK 85 ve Dernekler Kanunu 4. maddeye göre yönetim kurulu, derneğin yürütme ve temsil organı olarak nitelendirilir.

hhhh) Vakıflar

TMK 101. maddeye göre vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Vakıf, kanunun aradığı şartlar çerçevesinde, bir malvarlığını genellikle sürekli ve belirli bir amaca tahsis ederek ona bir kişilik sağlamaktadır, bir diğer deyişle onu tüzel kişi haline getirmektedir (TMK 102).

Vakıflarda yönetim organı bulunmak zorundadır (TMK 109) ve bu organ tarafından temsil edilir.

TMK dışında, Vakıflar Kanunu 3. maddeye göre Vakıflar: Mazbut, mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları ile yeni vakıflar olarak gruplandırılmıştır.

"Mazbut vakıf: Bu Kanun uyarınca Genel Müdürlükçe yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıfları,

Mülhak vakıf: Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıfları,

Cemaat vakfı: Vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince tüzel kişilik kazanmış, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıfları,

Esnaf vakfı: 2762 sayılı Vakıflar Kanununun yürürlüğünden önce kurulmuş ve esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilen vakıfları,

Yeni vakıf: Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi ile 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıfları."

TMK 102, I. fıkraya göre; vakıf kurma iradesi resmi senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır ve vakfedenin yerleşim yeri asliye mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.

bbb) Tüzel kişiliği olmayan teşekküller

aaaa) Adi şirket

Türk Borçlar Kanunu 620. maddeye göre:

> "Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir."

Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımıyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır[134].

---

[134] Danıştay 3D., 8.11.2012, E. 2012/3285, K. 2012/3591; "... 818 sayılı Borçlar Kanununun 520'nci maddesinde yer alan düzenlemede iki veya daha çok kişinin emeğini ya da malını bir amaca ulaşmak için birleştirdikleri bir sözleşme türü olarak tanımlanan adi ortaklığın amacı, ortakların sorumlulukları, sermayesi, borçları ve alacakları da bu Kanunda düzenlenmiştir. Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulan ve son bulan adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Borçlar Kanununun 534-538 madde hükümleri kapsamında iştirak halinde mülkiyet esasına göre faaliyet sürdüren adi ortaklıkların elde ettikleri gelir, ortakların kendi paylarına düşen karlarını ticari kazanç olarak münferiden beyan etmeleri üzerine vergilendirilmekte ancak, adi ortaklık katma değer vergisi yönünden vergi mükellefi, gelir stopaj vergisi yönünden ise vergi sorumlusu olarak kabul edilmektedir... Tüzel kişiliği olmayan adi ortaklık adına kesilen cezaya karşı, mecburi dava arkadaşı durumunda bulunan tüm ortaklar tarafından veya ortaklarca vekalet yetkisi verilen bir avukat tarafından imzalanmış dilekçe ile dava açılması yerine, ortaklardan biri tarafından vekalet yetkisi verilen avukat tarafından imzalanan dilekçeyle açılan davanın bu nedenle ehliyet yönünden reddi gerekirken davanın esasının incelenmesi suretiyle verilen vergi mahkemesi kararına karşı yapılan itirazı ve karar düzeltme istemini yine işin esasına girmek suretiyle reddeden Bölge İdare Mahkemesi Kararının bozulması gerekmiştir.". (http://www.kazanci.com/).

Ortakların üçüncü kişilerle ilişkisinde temsil, TBK 637- Kendi adına ve ortaklık hesabına bir üçüncü kişi ile işlemde bulunan ortak, bu kişiye karşı bizzat kendisi alacaklı ve borçlu olur. Ortaklardan biri, ortaklık veya bütün ortaklar adına bir üçüncü kişi ile işlem yaparsa, diğer ortaklar ancak temsile ilişkin hükümler uyarınca, bu kişinin alacaklısı veya borçlusu olurlar. Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılır. Ancak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması şarttır.

Temsilin sonuçları, TBK 638- Ortaklık için edinilen veya ortaklığa devredilen şeyler, alacaklar ve ayni haklar, ortaklık sözleşmesi çerçevesinde elbirliği hâlinde bütün ortaklara ait olur. Ortaklık sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça, bir ortağın alacakları, haklarını ancak o ortağın tasfiyedeki payı üzerinde kullanabilirler. Ortaklar, birlikte veya bir temsilci aracılığı ile, bir üçüncü kişiye karşı, ortaklık ilişkisi çerçevesinde üstlendikleri borçlardan, aksi kararlaştırılmamışsa müteselsilen sorumlu olurlar.

bbbb) Cemaatler

Osmanlı İmparatorluğundan kalan kurumlar olup, birtakım ayrıcalıkları vardır. Yetkiler topluluk başınca, din adamlarıyla, dinsel niteliği olmayan topluluklarda kişilerden kurulu meclislerin yardımıyla kullanılmaktadır[135].

bb) Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu

Danıştay:

"...yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatıyla takip edilebilmeleri için sadece yönetim kurulu üyesi olmaları yeterli bulunmamakta, aynı zamanda bu kişilerin görevde bulundukları sırada tüzel kişiliği fiilen temsil yetkisine ve tüzel kişiliğe ait vergi borcunu da ödeme iktidarına sahip olmaları, ayrıca vergi borcunun ödenmemesi fiili ile bunların tutumu arasında nedensellik bağı bulunması gerekmektedir....Bu durumda yükümlü kooperatifin ödenmeyen borçlarından dolayı yukarıda adı geçen ve fiilen kanuni temsilcilik yetkilerini taşıyan kişilerin takibi gerekirken, söz konusu borçların vade tarihinden önce yönetimden ayrılan, görevde bulunduğu dönemde ise kooperatif yönetiminde etkin olmadığı anlaşılan ve borcun ödenmemesine sebebiyet verecek şekilde davrandığı yolunda hakkında herhangi bir tespit de bulunmayan davacı adına düzenlenen ödeme emrinde ve bu ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir..." [136].

---

[135] Lozan Barış Konferansı, Tutanaklar, Belgeler, Takım, VC.I, Kitap 2 (Çev: MERAY), AÜSBFY No:300,224.

[136] a)Danıştay 3D., 22.11.2000, 4600/3832 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:416).
DVDDGK., 13.11.2013, E. 2012/353, K. 2013/546; "A.Ş.'nin vadesinde ödenmeyen ve şirketten tahsil olanağı kalmayan ... ila ... yıllarına ilişkin katma değer vergisi, geçici vergi, gelir (stopaj) vergisi ve damga verisinden oluşan kamu alacağının tahsili amacıyla davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ... tarih ve ... ila ... takip numaralı ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı, davacı tarafından temyiz edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanu-

nu'nun 10. maddesinde,... .... hükme bağlanmıştır. Sözü edilen düzenleme uyarınca, kanuni temsilcilerin, tüzel kişilerin vergi ve buna bağlı alacaklardan dolayı sorumlu tutularak takip edilebilmeleri için bu kişilerin borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olmaları gerekmekte olup, sorumlulukları kanuni temsilci oldukları süre ile sınırlıdır. Öte yandan uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesinde, anonim şirketin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil edileceği, 319. maddesinde, yönetim kurulunun en az bir üyesine şirketi temsil yetkisi verileceği, esas sözleşme ile temsil yetkisinin ve idare işlerinin hepsinin veya bazılarının yönetim kurulu üyesi olan murahhaslara veya pay sahibi olmaları zorunlu bulunmayan müdürlere bırakılabilmesi için genel kurula veya yönetim kuruluna yetki verilebileceği, 321. maddesinde ise, temsile yetkili olanların şirketin amaç ve konusuna dahil olan her nevi işleri ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haiz oldukları hükme bağlanmıştır. Belirtilen yasal düzenleme gereğince, anonim şirketin genel olarak yönetim kurulu tarafından temsil ve idare edileceği ancak esas sözleşmede yer almak şartıyla genel kurul veya yönetim kurulu tarafından temsil ve idare yetkisinin tamamının ya da bir kısmının yönetim kurulu üyesi olan murahhaslara veya pay sahibi olmayan müdürlere devredilebilmesi mümkündür. Dosyadaki belgelerden, ... tarihli noter senedinde yer alan aynı tarihli yönetim kurulu kararıyla, şirketin, en az birisi 1. derece imzaya yetkili olmak üzere iki kişinin imzasıyla temsil ve ilzam edileceğinin kararlaştırıldığı ve davacının genel müdür yardımcısı sıfatıyla 2. derece imzaya yetkili kılındığı; ... tarihli noter senedinde yer alan... tarihli yönetim kurulu kararıyla, şirketin, en az birisi 1. grup imzaya yetkili olmak üzere iki kişinin imzasıyla temsil ve ilzam edileceğinin kararlaştırıldığı ve davacının yönetim kurulu üyesi ve genel müdür yardımcısı sıfatıyla 2. grup imzaya yetkili kılındığı; ... tarihinde tescil edilerek ... tarihinde Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan ... tarihli yönetim kurulu kararında, şirketin, yine en az birisi 1. grup imzaya yetkili olmak üzere iki kişinin imzasıyla temsil ve ilzam edileceğinin kararlaştırıldığı ve davacının üç yıl süre ile yönetim kurulu üyesi olarak 2. derece imzaya yetkili kılındığı; ... tarihinde davacının yönetim kurulu üyeliğinden istifasının yönetim kurulunca kabul edildiği; ... tarihli noter senedindeki ... tarihli yönetim kurulu kararıyla yeniden seçilen yönetim kurulu üyeleri arasında bulunmayan davacının 2. grup imzaya yetkili kılındığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının bazı dönemlerde yönetim kurulu üyesi olarak şirketi temsil ve ilzama yetkili kılındığı açık olmakla birlikte, yönetim kurulu üyeliği sıfatının bulunmadığı dönemlerde genel müdür yardımcılığı unvanı ile kendisine tanınan 2. derece ve 2. grup imza yetkisinin davacıya kanuni temsilcilik sıfatı kazandırması mümkün olmadığından, kamu alacağının ilgili olduğu dönemler dikkate alınarak, Ticaret Sicili Memurluğundan ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinden edinilecek bilgiler doğrultusunda şirketin vergi borçlarından sorumlu olunan tarihler saptanmak suretiyle hangi vergi ödevinin ne şekilde yerine getirilmediği araştırılarak ulaşılacak sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden yazılı gerekçeyle davanın reddi yolunda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir. ....". (http://www.kazanci.com/).

b) Danıştay 9D., 19.2.2013, E. 2009/9941, K. 2013/835; A.Ş.'den tahsil edilemeyen 1997/Şubat-Eylül, Kasım, Aralık dönemlerine ait kamu alacağının tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davanın temyizen incelenerek bozulmasına ilişkindir. Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, ...hükme bağlanmıştır. Olay tarihinde yürürlükte bulunan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesinde anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunacağı; 300. maddesinin 8. bendinde, yönetim kurulu üyeleriyle şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, ikametgahları ve tabiyetlerinin ticaret siciline tescil ve ilan edileceği, 33. maddesinde tescil edilmiş hususlarda ortaya çıkacak her türlü değişikliğin de tescil edileceği, 38. maddesinde ise ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişiler hakkında kaydın gazete ile ilan edildiği günü izleyen iş gününden başlayarak hüküm ifade edeceği kurala bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden ödeme emirleri içeriği vergi borçlarının 1997/Şubat-Eylül, Kasım ve Aralık dönemlerine dair olduğu ve davacının ... Noterliğinde onaylı 6.6.1997 tarih ve 24985 Sayılı istifaname ile yönetim kurulu üyeliğinden istifa ettiği anlaşılmaktadır. Yönetim kurulu üyeliğinden tek taraflı olarak çekilmeyi ifade eden istifa, bozucu yenilik doğuran bir hakkın kullanılmasıdır. İstifa, irade beyanının şirkete ulaşması ile hukuki sonuçlarını doğuracağından ve yönetim kurulu üyesi sıfatı isti-

"Dava konusu ödeme emri VUK. 10 maddesine dayanarak davacı adına düzenlenmiş olup, bu husus ödeme emrinden açıkça anlaşılmaktadır. Kanuni temsilci sıfatıyla, borçlu şirketin alacağının davacıdan tahsile çalışıldığı hususu açık olup, söz konusu ödeme emrinin, borcun şirketten tahsili amacıyla düzenlendiğinin kabulü mümkün değildir. Bu durumda, davacının kendi adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emrine karşı dava açma ehliyeti mevcut olup, davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır..." [137].

".....İdarece, amme alacağının şirketten tahsilinin mümkün olmadığı ileri sürülerek şirket ortağı davacı adına ödeme emri düzenlenmiştir. Dosyanın incelenmesinden, ödeme emrine konu verginin borçlusu limited şirketin ihracattan doğan katma değer vergisi alacakları bulunduğu, süresinde verilen dilekçelerle tahakkuk eden vergi borçlarına mahsubu ve iadesi istendiği halde borçlu şirket hakkında yapılan incelemenin sonuçlanmaması nedeniyle taleplerinin yerine getirilmediği anlaşılmaktadır. Şirket borçlarından

---

fanın şirkete ulaşması ve kabulüyle sona ereceğinden istifa tarihinden sonraki işlemlerden ve kamusal yükümlülüklerden yönetim kurulu üyesi olarak sorumluluk söz konusu olamayacaktır. Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi gerektiği yolundaki kural sebebiyle yönetim kurulu üyeliği herhangi bir sebeple sona eren kişinin üyelikten ayrılışı ticaret sicilinde tescil ve gazeteyle ilan edilmezse, şirket borçlarından iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak yönetim kurulundan istifa ederek fiilen ayrılmak suretiyle şirketin borçlarının ödenmesi konusunda yetkisi kalmayan davacının, şirketin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu alacaklarından sorumlu tutulması hukuka uygun bulunmamaktadır. Bu itibarla, davacının ... A.Ş.'nin kanuni temsilciliğinden ayrıldığı 6.6.1997 tarihinden önceki dönemlere ait kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı, kanuni temsilcilikten ayrıldığı 6.6.1997 tarihinden sonraki dönemlere ait kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinde ise hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. ....". (http://www.kazanci.com/).

c)DVDDGK., 26.9.2012, E. 2012/168, K. 2012/322; "...Kanuni temsilcilerin ödevini ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde sorumluluklarını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için öncelikle asıl borçlu tüzel kişilik adına hukuka uygun olarak yapılmış bir vergilendirme bulunması, bu vergilendirmenin kesinleşmesi ve tüzel kişiden usulüne uygun şekilde aranmasına karşın borcun tamamı veya bir kısmının tahsil edilememiş olması gerekmektedir. Bu sorumluluk tüzel kişiliğin tasfiyeye girmesi ya da tasfiye edilmesi halinde tasfiyeden önceki dönemlere ait olan vergilendirmeler açısından devam etmekle birlikte, tasfiyesi tamamlandıktan sonra yapılacak vergilendirmeleri ise; tasfiyesi tamamlanarak hukuk aleminden kalkan tüzel kişilik adına vergilendirme yapılamaması nedeniyle kapsamamaktadır. Dosyada bulunan belgelerden, davacı adına düzenlenen ödeme emri içeriği vergi borçlarının asıl borçlusu olan ... .Tarihi Mehter Folklor Koruma ve Yaşatma Derneğinin 30.04.2005 tarihinde yapılan genel kurulunda feshine karar verildiği ve 13.06.2005 tarihinde düzenlenen tutanak ile fesih işlemlerinin tamamlandığı anlaşılmaktadır. Ödeme emirlerine konu borçların ait olduğu dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin yasal süresinde verilmemesi nedeniyle takdire sevki üzerine 08.07.2005 tarihli takdir komisyonu kararlarına dayanılarak dernek adına yapılan cezalı tarhiyatı bildiren 22.07.2005 tarihli vergi ceza ihbarnamelerinin 27.03.2006 tarihinde dernek başkanı olan davacıya tebliğ edildiği dikkate alındığında borçlu derneğin tasfiyesi tamamlanıp hukuk aleminden kalktıktan sonra adına vergileme yapıldığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda; tüzel kişiliği sona eren dernek adına yapılan vergilendirmeye dayalı kamu alacağının dernekten tahsil olanağının bulunmadığı ileri sürülerek kanuni temsilcisi olan davacıdan tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde ve düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir... ...". (http://www.kazanci.com/).

[137] Danıştay 4D., 10.4.1997, 4723/1227 (Lebib Yalkın, AATUHK, Sıra No:122).

dolayı kanuni temsilcilerin takip edilebilmesi için borcun şirketten tahsilinin imkansız hale gelmesi gerekmektedir. Bu durumda borçlu şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmeden kanuni temsilciye gidilmesinde isabet bulunmamaktadır. Kaldı ki, 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35. maddesi hükmünün 213 sayılı Yasa kapsamı dışındaki amme alacakları yönünden takibi için getirilmiş olduğundan olaya uygulanması mümkün bulunmadığından davayı kısmen reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir....."[138].

Tüzel kişilerin sorumluluğu;

VUK 333 "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.

şeklinde düzenlenmiştir.

Bu iki düzenleme kanuni temsilcilerin vergi cezalarından sorumluluğunun niteliğini tespit eder. Küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri cezadan sorumludurlar, küçük ya da kısıtlıya rücu etmesi mümkün değildir. Tüzel kişilerde ise cezanın muhatabı tüzel kişilerdir. Tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi vergi cezalarını ödemiş ise, tüzel kişiliğe rücu edebilir.

O halde vergi ve buna bağlı alacaklar kavramına vergi cezalarını da özel düzenlemeler nedeniyle katabiliyoruz ve kavramın içeriğini belirlemiş oluyoruz.

c) Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin Türkiye'deki temsilcilerinin ödevi

VUK 10,2. fikrada Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin temsilcilerinin sorumluluğu hakkında özel bir hükme yer vermiş bulunmaktadır. *"Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır."* Bu düzenlemeye göre, Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin temsilcileri vergi yasalarına aykırı davranışlarıyla verginin tamamen veya kısmen yükümlünün malvarlığından alınmamasına neden olmuşlarsa, vergi borcundan sorumlu olurlar. Yükümlünün Türkiye'de bulunmaması, temsilciyi, vergi yasalarına aykırı davranışlarından ötürü, vergiden sorumlu hale getirir[139].

---

[138] Danıştay 4D., 15.6.1998, 5918/2653 (Lebib Yalkın, AATUHK, Sıra No:123).

[139] KANETİ, Vergi Hukuku, 91.

d) Kanuni temsilcilerin değişmesi halinde sorumluluk

Kanuni temsilcilerin zaman içinde değişmesi söz konusu olabilir. Kanuni temsilci değişikliği cari hesap dönemi içerisinde yapılmışsa, cari dönem sonuçlarından sorumluluk, yeni kanuni temsilciye ait olacaktır. Değişiklikten önceki döneme ait sorumluluk ise, o dönemde yetkili bulunan kanuni temsilciye ait olacak ve yeni temsilcinin eski dönemden dolayı sorumlu tutulması mümkün olmayacaktır.

2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

VUK'nu bir idari usul kodu olarak niteledigimizde, tahsil ile ilgili düzenlemelerin de AATUHK'nda da paralel bir şekilde yer alması gerekir. Nitekim sorumluluk konusu ile ilgili değerlendirdiğimizde, VUK'nda ki üç kavrama karşılık olarak AATUK'nda da tahsil hükümleri olduğunu görürüz. Bunlar;

1) Kanuni temsilcilerin sorumluluğu (AATUHK Mük.35) ve Limited şirketlerin amme borçları (AATUHK 35),

2) Amme alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar (AATUHK 22),

3) Borçlunun ölümü (AATUHK 7).

a) Kanuni temsilcilerin sorumluluğu

AATUHK'da Kanuni temsilcilerin sorumluluğu başlığı altında düzenlenen Mükerrer Madde 35;

> "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.
>
> Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.
>
> Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.
>
> Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

amme borçlarından dolayı kanuni temsilcilerin takibi/tahsil kurallarını belirlerken aynı zamanda sorumluluklarının da kurallarını düzenlemiştir.

AATUHK, Tahsilat Genel Tebliği[140] bu konuda ayrıntılı hükümler içerir.

Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ile ilgili kurallar şöyle belirlenmiştir;

1. 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde kanuni temsilcilerin sorumlulukları düzenlenmiştir. Madde başlığında yer alan "kanuni temsilciler" ifadesi; tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessillerini kapsamaktadır.

6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde, Kanunun 1 ve 2 nci maddeleri kapsamına giren alacaklar amme alacağı olarak tanımlanmış, amme borçlusu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilcilerini veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

6183 sayılı Kanunun amme borçlusu saydığı kanuni temsilcilerin kimler olduğu ve sorumluluklarının şekli Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirlenmiştir.

Buna göre, ilgili mevzuatta belirlenen tüzel kişiliği haiz kuruluşlar için ayrıca ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmelerinde ve bu sözleşmelerde aynı usulle yapılan değişikliklerde tayin edilen kanuni temsilciler, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi ile amme alacağının ödenmesinden de sorumlu tutulmuşlardır.

Diğer taraftan, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin olarak 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde de aynı içerikte hükümler yer almaktadır[141].

---

[140] AATUHK Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği (RG: 30.6.2007, 25568).

[141] DVDDGK., 13.11.2013, E. 2012/353, K. 2013/546; "A.Ş.'nin vadesinde ödenmeyen ve şirketten tahsil olanağı kalmayan ... ila ... yıllarına ilişkin katma değer vergisi, geçici vergi, gelir (stopaj) vergisi ve damga verisinden oluşan kamu alacağının tahsili amacıyla davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ... tarih ve ... ila ... takip numaralı ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı, davacı tarafından temyiz edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, ... hükme bağlanmıştır. Sözü edilen düzenleme uyarınca, kanuni temsilcilerin, tüzel kişilerin vergi ve buna bağlı alacaklardan dolayı sorumlu tutularak takip edilebilmeleri için bu kişilerin borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olmaları gerekmekte olup, sorumlulukları kanuni temsilci oldukları süre ile sınırlıdır. Öte yandan uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesinde, anonim şirketin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil edileceği, 319. maddesinde, yönetim kurulunun en az bir üyesine şirketi temsil yetkisi verileceği, esas sözleşme ile temsil yetkisinin ve idare işlerinin hepsinin veya bazılarının yönetim kurulu üyesi olan murahhaslara veya pay sahibi olmaları zorunlu bulunmayan müdürlere bırakılabilmesi için genel kurula veya yönetim kuruluna yetki verilebileceği, 321. maddesinde ise, temsile yetkili olanların şirketin amaç ve konusuna dahil olan her nevi işleri ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haiz oldukları hükme bağlanmıştır. Belirtilen yasal düzenleme gereğince, anonim şirketin genel olarak yönetim kurulu tarafından temsil ve idare edileceği ancak

b) Limited şirketlerin amme borçları

AATUHK'nun 35 maddesinde Limited Şirketlerin Amme Borçları ile ilgili kurallar düzenlenmiştir.

"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

Ortağın şirketteki sermaye payının devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne müteselsilen sorumlu tutulur."

Danıştay:

"Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır."[142]

biçiminde değerlendirmiştir.

esas sözleşmede yer almak şartıyla genel kurul veya yönetim kurulu tarafından temsil ve idare yetkisinin tamamının ya da bir kısmının yönetim kurulu üyesi olan murahhaslara veya pay sahibi olmayan müdürlere devredilebilmesi mümkündür. Dosyadaki belgelerden, ... tarihli noter senedinde yer alan aynı tarihli yönetim kurulu kararıyla, şirketin, en az birisi 1. derece imzaya yetkili olmak üzere iki kişinin imzasıyla temsil ve ilzam edileceğinin kararlaştırıldığı ve davacının genel müdür yardımcısı sıfatıyla 2. derece imzaya yetkili kılındığı; ... tarihli noter senedinde yer alan... tarihli yönetim kurulu kararıyla, şirketin, en az birisi 1. grup imzaya yetkili olmak üzere iki kişinin imzasıyla temsil ve ilzam edileceğinin kararlaştırıldığı ve davacının yönetim kurulu üyesi ve genel müdür yardımcısı sıfatıyla 2. grup imzaya yetkili kılındığı; ... tarihinde tescil edilerek ... tarihinde Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan ... tarihli yönetim kurulu kararında, şirketin, yine en az birisi 1. grup imzaya yetkili olmak üzere iki kişinin imzasıyla temsil ve ilzam edileceğinin kararlaştırıldığı ve davacının üç yıl süre ile yönetim kurulu üyesi olarak 2. derece imzaya yetkili kılındığı; ... tarihinde davacının yönetim kurulu üyeliğinden istifasının yönetim kurulunca kabul edildiği; ... tarihli noter senedindeki ... tarihli yönetim kurulu kararıyla yeniden seçilen yönetim kurulu üyeleri arasında bulunmayan davacının 2. grup imzaya yetkili kılındığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının bazı dönemlerde yönetim kurulu üyesi olarak şirketi temsil ve ilzama yetkili kılındığı açık olmakla birlikte, yönetim kurulu üyeliği sıfatının bulunmadığı dönemlerde genel müdür yardımcılığı unvanı ile kendisine tanınan 2. derece ve 2. grup imza yetkisinin davacıya kanuni temsilcilik sıfatı kazandırması mümkün olmadığından, kamu alacağının ilgili olduğu dönemler dikkate alınarak, Ticaret Sicili Memurluğundan ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinden edinilecek bilgiler doğrultusunda şirketin vergi borçlarından sorumlu olunan tarihler saptanmak suretiyle hangi vergi ödevinin ne şekilde yerine getirilmediği araştırılarak ulaşılacak sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden yazılı gerekçeyle davanın reddi yolunda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir. ....". (http://www.kazanci.com/).

142 Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, 11.12.2018, E. 2013/1, K:2018/1 (RG: 20.6.2019, 30807).

AATUHK ile ilgili Tahsilat Genel Tebliği bu konuda ayrıntılı hükümler içerir:

> 2. Maddenin birinci fıkrası hükmüne göre, limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulacaklardır. Limited şirket borçlarından sorumlu olan gerçek veya tüzel kişi ortaklar, 6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi uyarınca amme borçlusu olup, bu Kanun hükümlerine göre takip edilecektir[143].

3. Vergi Usul Kanunu: "vergi ve buna bağlı alacaklar"-Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun: "diğer amme alacakları"

Bu düzenlemenin ardından AATUHK'ndaki "amme borcu", VUK'daki "vergi ve buna bağlı alacaklar" kavramını içerir mi tartışılması gereken bir konu olarak karşımıza çıkıyor. Çünkü bu maddeden önceki dönemde kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile ilgili özel bir düzenleme yoktu ve Danıştay'ın yerleşik içtihadı; VUK 10, II ve AATUHK 3. maddeye dayalı AATUHK 55. madde çerçevesinde ödeme emri gönderilebileceği biçimindeydi[144]. AATUHK Mükerrer 35 maddenin ilavesiyle kanuni temsilcilerin

---

[143] Limited şirket ortaklarının sorumluluğu: 4. 6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesi uyarınca limited şirket ortakları hakkında takibe geçilebilmesi için, Kanunun 54 ve müteakip maddelerine göre şirket hakkında yapılan takip muameleleri sonucunda amme alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.
5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yapılan değişiklikle;
-Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi; *"Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını,"*
-Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi; *"Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını,"* şeklinde tanımlanmıştır. Bu düzenleme çerçevesinde limited şirket ortaklarının sorumluluğuna başvurulmadan önce alacaklı tahsil dairelerince Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan tanımlardaki hususlar dikkate alınmak suretiyle yapılacak işlemlere dayanılarak amme alacağının şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

[144] a) SABAN, "AATUHK Madde 35: Bir Yersizlik Yurtsuzluk Hali", Prof. Dr. Mehmet Akad'a Armağan, Der Yayınları, İstanbul 2012, 739 vd; YALTI, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, Cilt –I, Ankara 2009, 507 vd. Saban Nihal, "Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesi'nin Bir Kararı Işığı Altında Alter Ego Doktrini ve AATUHK 35 ve Mük. 35 md" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:90, Mart 1996.
b) Danıştay 4D., 400/3995; "....Vergi hukuku yönünden tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğunu düzenleyen 213 sayılı VUK'nun 10 maddesinde tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorum-

bu maddeye dayalı takip edileceği düşünülmüştü. Ancak Danıştay'ın anlaşılmaz bir gerekçeyle verdiği kararlar yerleşik biçime dönüşmeye başladı:

"".....Türk Milleti Adına.....6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35. Maddesi..... Anılan madde mevzuatımıza 4108 sayılı Kanun'un 11 inci maddesiyle girmiş olup, maddenin gerekçesinde: "Bilindiği üzere 213 sayılı VUK'nun 10 uncu maddesiyle.....Bu hükümden hareketle, tüzel kişilerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden 6183 sayılı Kanun'un cebri takibata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili cihetine gidilmektedir. Öte yandan, 213 sayılı VUK kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığında da kanuni temsilciler hakkında takibata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 sayılı VUK kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkur maddenin tatbik imkanı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır. VUK kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda da sağlamayacaktır. Bu itibarla, amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs ve kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 nci madde eklenmiştir." denilmektedir.

Söz konusu gerekçeden de anlaşılacağı üzere, 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci maddenin eklenmesiyle, VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden bu kanunun 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu olan kanuni temsilcilerin, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de bu esaslara göre sorumlu olmaları amaçlanmıştır.

6183 sayılı Kanun 1 maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, VUK 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35 inci maddenin uygulama olanağı yoktur. Nitekim kanunun gerekçesinde de VUK 10 uncu maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35 inci maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayrıma gidilmiş olmaktadır. Bu durumda vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan VUK 10 maddesi olup, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir. Bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni temsilci olan davacı, 6183 sayılı Kanunun

---

lusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, temsilcilerin bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağının öngörülmüş, 333 maddede de 10 madde hükmünün cezalar hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. ..... 6183 sayılı Kanunun 3 maddesinde, "amme borçlusu veya borçlu terimi"nin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve "bunların kanuni temsilci"lerini ifade ettiği açıkça belirtildiğine göre....." (ÖZBALCI, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, İkinci Baskı, Ankara 1988, 82, 84).

mükerrer 35 inci maddesine göre düzenlenen ödeme emri ile takip edilemeyeceğinden davanın reddine ilişkin mahkeme kararında isabet görülmemiştir...." [145].

VUK ve AATUHK'nun birlikte oluşturduğu sistemde, VUK'nu idari usul kodu, AATUHK'nu tahsil kodu olarak nitelendiriyoruz. Bunun anlamı VUK'daki kurallara göre vergi mükellefi ile ilgili işlemler yapılır, tahsil AATUHK'na aktarılır. Öncelikle bu yasal düzenleme niçin yapıldı sorusunu sormamız gerekiyor? Vergi idaresinin hukuka uygun davranarak yasanın gösterdiği süreçleri izleyememesi nedeniyle bir türlü başaramadığı kanuni temsilcileri izleme ve vergi alacağını tahsil etme konusundaki başarısızlığı, sürekli biçimde VUK 10'nun değiştirilmesiyle sonuçlanmıştır. Her yasa değişikliği ardından verilen yargı kararları ile başka problemler oluşmuştur. Nitekim son değişiklilerde hemen kanuni temsilcilerin malvarlığına el koyabileceğini düşünen idare, bu sefer de Danıştay engeline takılmıştır.

Danıştay Mük 35. maddeyi değerlendirirken, sanki daha önce kanuni temsilciler sadece VUK 10'a göre takip ediliyormuşçasına, AATUHK'nun 3 maddesi yokmuş gibi, VUK'nun 10. maddesini özel nitelikli bir tahsil hükmü olarak nitelemiştir. Halbuki daha önceki Danıştay kararlarında, kanuni temsilciler için VUK 10 ve AATUHK'nun 3 maddesinin birlikte olduğunu söyleyen yine Danıştay'dı. Şimdi özel tahsil hükmü olduğunu söyleyen de Danıştay. Danıştay VUK'nun 10. maddesini AATUHK'nun 3 maddesi ile okuyabilirdi.

Sade bir öneri: Bu kadar yasa değişikliği yerine sadece zihniyet değişikliği; hukuk kurallarının uygulanması.

II. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

1. Vergi Usul Kanunu

Bu konudaki düzenlemeler VUK 11. maddede yer alır ve şöyledir:

"Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım satımı veya hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine

[145] a) Danıştay 4D.,29.4.1997, 3659/1325 (Lebib Yalkın, AATUHK, Sıra No: 109 ve 124).
b) Bu konudaki kararlar konusunda bak: YARALI, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010.

yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludur.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir."

Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bu maddede 3 ayrı konu başlığı vardır. Bunlar; GVK ve KVK ve KDVK kapsamında vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar ile ilgili kurallardır[146].

---

[146] Danıştay 3D., 16.4.2013, E. 2013/980, K. 2013/1371;213 sayılı Kanun'un vergi kesenlerin sorumluluğu başlığını taşıyan 11'inci maddesinin birinci fıkrasında, ... hükme bağlanmış ve 4369 sayılı Kanunun 81/A-28'inci maddesiyle üçüncü fıkrada geçen .....şeklinde değiştirilmiştir. Maddenin başlığı ve metnin birlikte değerlendirilmesinden, üçüncü fıkrada geçen müteselsil sorumluluk, Kanunun 8'inci maddesinde verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanan ve yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olan vergi sorumlularının vergi yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde söz konusu olacağından, 213 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi kapsamında özel tüketim vergisi uygulaması bakımından müteselsil sorumluluk doğabilmesi için kendisine mal teslim eden kişinin 4760 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde tanımlanan özel tüketim vergisi sorumlusu sayılması ve sorumlu tarafından vergi hukukundan doğan yükümlülüğünün yerine getirilmemiş olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, üçüncü fıkrada sayılanların müteselsil sorumluluğu sadece vergi sorumlusunun kestiği vergilerle sınırlı olup, söz konusu fıkranın 4760 sayılı Yasa'nın 4'üncü maddesi dışında özel tüketim vergisi açısından uygulanma olanağı bulunmamaktadır. 4760 sayılı Yasanın 4'üncü maddesinin vergi sorumlusu başlığını taşıyan 2'nci fıkrasında, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağını emniyet altına alması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabi-

Verdiğimiz yasa maddesini konu başlıkları ile bağlantılı kanun maddelerini vererek birlikte okuyalım.

a) Gelir Vergisi Kanunu

aa) Vergi kesmek zorunda olanlar

"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."

Bu düzenleme;

a. Kamu idare ve müesseseleri,

b. İktisadi kamu müesseseleri,

c. Sair kurumlar,

d. Ticaret şirketleri Kolektif şirket, adi komandit şirket, anonim şirket, limited şirket ve kooperatifler),

e. İş ortaklıkları,

---

leceği hükmüne yer verilmiş, bu maddeyle verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 1 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde özel tüketim vergisi mükelleflerinin Türkiye'de ikametgahının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde verginin konusuna giren malları mükelleften teslim alanların veya adına hareket edenlerin verginin beyanı ve ödenmesinden mükellef gibi sorumlu olacakları açıklanmıştır. Maliye Bakanlığınca bunun dışındaki durumlar için vergiye tabi işlemlere taraf olanlar sorumlu tutulmamıştır. Olayda, 2007 yılına ilişkin P.O. S. cihazıyla gerçekleştirilen satışa konu akaryakıt ürünlerinin bir kısmının belgesiz alındığının kabulüyle saptanan ürün miktarları üzerinden hesaplanan ve hazineye intikal ettirilmediği ileri sürülen özel tüketim vergilerinden davacı, mal teslim edenlerin kimler olduğu bilinmediğinden bahisle sorumlu tutulmuştur. Bu durumda davacıya mal teslimi edenlerin mükellef olması halinde davacıya 11'inci madde uygulanamayacağı gibi malı teslim aldığı kişi veya kişilerin 1 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Tebliğiyle vergi sorumlusu kılınanlardan olduğu yolunda tespit bulunmadığından, hazineye intikal ettirilmediği ileri sürülen vergilerden davacının 11'inci madde kapsamında sorumlu tutulması mümkün değildir. Öte yandan vergilendirmeye konu malları Türkiye'de ikametgahı iş yeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan özel tüketim vergisi mükellefi veya mükelleflerinden aldığı yolunda bir iddia ileri sürülmediğinden, davacının 4760 sayılı Yasa'nın 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında vergi sorumlusu da sayılamayacağı açıktır. Bu nedenle verginin mükellefi veya sorumlusu olmayan ve tarhiyata neden olan malları vergi sorumlusundan aldığı da tespit edilemeyen davacı adına yapılan tarhiyatta yasaya uygunluk görülmediğinden, davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının bozulması gerekmiştir." (http://www.kazanci.com/).

f. Dernekler, vakıflar ve bunların iktisadi işletmeleri,

g. Yatırım fonu yönetenler,

i. Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,

j. Zirai kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Bu düzenlemede sayılanların kendi içinde tasnif edilebilir bir mantığı var mı diye baktığımızda bu sorunun yanıtını hayır diye vermek gerekiyor. Burada önce gelirin niteliği belirlenmeli, ardından kurumsal bir tasnif yapılması gerekirdi. Kimlerin vergi kesintisi yapmak zorunda olduğunu belirledikten sonra; maddeyi yukarıda verdiğimiz vergi kesenlerin sorumluluğu ile tekrar okursak;

> VUK 11 "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar."

GVK 94 maddede sayılanların yapacakları vergi kesintisinden sorumluluğu, verginin tam olarak kesilmemesi ve zamanında ödenmemesinden doğar.

GVK 94 son fıkrada yer alan "Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." biçimindeki düzenlemenin Anayasaya aykırı olduğu iddia edilmiş ancak Anayasa Mahkemesi reddetmiştir[147].

---

[147] Anayasa Mahkemesi, 30.12.2015, E.2014/183, K.2015/122; 5. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin temel ilkeleri arasında "hukuki güvenlik" ve "belirlilik" ilkeleri yer almaktadır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır.
10. Vergilerin zamanında ödenmesini ve kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamaya yönelik bir kurum olan "vergi sorumluluğu", vergi türünün özelliği de gözetilerek değişik kanunlarda farklı şekillerde öngörülmüştür. İtiraz konusu kuralın yer aldığı Gelir Vergisi Kanunu'nda kaynaktan kesinti yapılması suretiyle verginin ödenmesi esası kabul edilmiş, kesinti yapmakla yükümlü kılınanlar "vergi sorumlusu" sayılmışlardır.
13. Gelir vergisinde vergi sorumluluğuna ilişkin temel düzenlemelere Kanun'un 94. maddesinde yer

bb) Zirai ürünler

"Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığının yasanın verdiği yetkiye dayanarak yayınlandığı tebliğler ve bunlara göre yapılan işlemleri değerlendiren Danıştay 3239 sayılı yasa bağlantılı 153[148] ve 3418 sayılı yasa bağlantılı 164 no'lu Gelir

---

verildikten sonra, Maliye Bakanlığına bu çerçevede ve yukarıda belirtildiği üzere sınırlı ve istisnai nitelikte bir yetki verilmesi, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.
14. Maliye Bakanlığının, itiraz konusu kuralla verilen yetkiyi düzenleyici işlemlerle kullanacağı kuşkusuzdur. Söz konusu düzenleyici işlemlerin Resmî Gazetede yayımlanacak olmaları nedeniyle de gelir vergisine tâbi işlemlere taraf veya aracı olanların vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerden önceden haberdar olmaları sağlanacağından, ilgililerin uymakla yükümlü oldukları kuralların öngörülemezliğinden ya da belirsizliğinden söz edilebilmesi de olanaklı değildir.".

148 a) DVDDK, 22.31996, 76/82 "...Türk Milleti Adına....Gerçek usulde gelir vergisi yükümlüsü olan iki tüccardan kütlü pamuk satın alan davacı adına, VUK 11 maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeye dayanılarak ve söz konusu ürünün çiftçiden satın alınması sırasında vergi kesintisi yapılmamış olması nedeniyle salınan gelir (stopaj) vergisini onayan, kesilen kaçakçılık cezasını kusura çeviren vergi mahkemesi direnme kararı temyiz edilmiştir. VUK 11 maddesinin 3239 sayılı yasayla eklenen..... **Kanunun tanıdığı bu yetki uyarınca müteselsil sorumlulukla ilgili olarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 151,152 ve 153 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde, konunun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş, kapsamı, sınırları ve uygulamanın nasıl yapılacağına dair açıklamalara yer verilmiştir.** Buna göre müteselsil sorumluluk uyarınca alım satıma taraf olan veya hizmetten yararlanan mükellefler hakkında müteselsil sorumluluk esasına göre işlem yapılabilmesi ve ziyaa uğratılan veya beyan edildiği halde ödenmeyen bir vergi ile buna bağlı ceza ve gecikme faizinin, müteselsil sorumludan istenebilmesi için **müteselsilen sorumlu tutulacak kişinin ve bu sorumluluğu gerektiren olayın,bir vergi inceleme raporuyla tespiti gereklidir.** Bir inceleme raporu olmaksızın müteselsil sorumluluğa dayanılarak bir işlem yapılmasına olanak bulunmadığı gibi söz konusu gelir vergisi tevkifatı, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden yapılacağından, müteselsilen sorumlu tutulacak kişinin ödenmemiş vergiden nasıl ve hangi nedenlerle sorumlu olacağının açık bir şekilde ortaya konulmasının zorunlu olduğu da zaten sözü edilen tebliğlerde açıklanmış bulunmaktadır. Olayda, tacir

Vergisi Genel Tebliğlerini değerlendirerek müteselsil sorumluluğun sınırlarını vergiyi doğuran olaya taraf olmaları ile çizilmiştir[149].

b) Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunda da vergi kesintisi kurumu vardır ve vergi kesintisini yapmak zorunda olanlar KVK'nun 15. ve 30. maddelerinde belirlenmiştir:

---

sıfatıyla zirai ürün alım satımıyla uğraşan davacının, ihtilaflı dönemde.... Malmüdürlüğün de gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyet kayıtları bulunan....ve...isimli tacirlerden VUK'a uygun düzenlenmiş faturalarla satın aldığı kütlü pamuklar nedeniyle, adı geçen şahısların söz konusu ürünlerin çiftçiden alımı sırasında vergi tevkifatı yapıp vergi dairesine yatırmadıkları kabul edilerek düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak müteselsilen sorumlu tutulduğu ve adına dava konusu tarhiyatın yapıldığı anlaşılmaktadır. Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda olay incelendiğinde, davacının kütlü pamuk satın aldığı kişilerin bu ürünleri doğrudan üreticiden alıp almadıkları, bu ürünlerin çiftçiden alış bedeli üzerinden vergi tevkifatı yapılıp yapılmadığı ve ihtilaflı dönemde davacıya satılan zirai ürünün bu şahıslarca hangi dönemde alınmış olduğu hususlarının, bu şahıslar nezdinde yapılmış bir incelemeyle tespit edilmediği ve dolayısıyla davacının müteselsilen sorumlu tutulabilmesi için gereken koşulların oluşturulmadığı saptanmaktadır. Bu durumda, **müteselsil sorumluluk esasına göre işlem yapılabilmesi için kanunda ve kanuna dayanılarak yayımlanan genel tebliğlerde yapılan açıklamaların gerekli kıldığı saptamalar yapılmadan davacı adına müteselsil sorumluluk esasına göre vergi salınması mümkün değildir.....**" (Lebib Yalkın VUK, Cilt D, Sıra No:312). b) Danıştay 3D., 2.12.1997, 4613/4242 "..Türk Milleti Adına.....Olayda, davacı kiralayan olarak sahibi olduğu fabrikayı kiraya vermiş olup, sözü edilen fabrikanın kiracısı tarafından yapılan zirai ürün alımlarında alımlara aracılık etmediği, taraf olmadığı, hizmetten yararlanmadığı gibi bu alımlar nedeniyle kiracısı ile arasında, zımnen de olsa irtibat bulunduğunun saptanmadığı tartışmasız olduğundan, kiracı şirketin ödenmeyen gelir (stopaj) vergilerinden davacının müteselsil sorumlu tutulmasına hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda davacı adına ödeme emri tanzim ve tebliğinde hukuka uygunluk bulunmadığından, davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:415).

149 Danıştay 4D., 25.12.1995, 752/5799; "VUK'nun 11 maddesinden açıkça anlaşılacağı üzere, Kanun Koyucunun müteselsilen sorumluluk kapsamına aldığı kişi ve kuruluşların ya söz konusu tevkifatı yapmak ve vergi dairesine yatırmakla yükümlü bulunmaları ya da tevkifatın konusunu oluşturan alım satıma taraf olmaları bağlayıcı koşul olarak öngörülmüştür. **Buna göre kişi ve kuruluşu vergi tevkifatının ödenmemesinden ötürü müteselsilen sorumlu tutabilmek, ancak bunların vergiyi doğuran olayda taraf olmaları halinde mümkündür.....**VUK'nun 11 maddesinde 3418 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki, ancak borsalarda yapılacak alım satım sırasında vergi tevkifatı yapılıp vergi dairesine yatırılmasının gerekli olması ya da borsaların da vergi tevkifatı yapmak ve vergi dairesine yatırmakla yükümlü bulunmaları halinde kullanılması mümkündür. Görevleri yalnızca ""tescil""den ibaret olan ticaret borsalarının alım ve satımı tescil görevi yapması, zirai ürünlerin alım ve satımına aracı durumuna getirmez. Borsalar idare adına vergi tahsiliyle görevlendirilen noter ve tapu dairesi gibi bir kuruluş da değildir. Bu haliyle söz konusu hükmün borsalar yönünden uygulanabilmesi ancak, borsada zirai ürünlerin alım satımı anında tahsil edilebilecek bir vergi tevkifatının mevcudiyeti halinde mümkün olacaktır. Borsada ya da borsa dışında yapılmış işlemler nedeniyle yapılacak vergi tevkifatının vergi dairesine beyan ve yatırılması, işlem tarihini takip eden ayın 20 günü akşamına kadar mümkün olduğundan, söz konusu tevkifatın ödenmemiş olmasından dolayı borsaları ve borsa yöneticilerini, **bu vergilerden ve cezalardan müteselsilen sorumlu tutmaya fıkranın ne lafzı ne de amacı uygun bulunmaktadır..... Böyle bir düzenleme yapılabilmesi borsadaki işlemlerin vergiye tabi olması ve bu vergi yatırılmadıkça tescil işleminin yapılmayacağının Kanunda öngörülmesiyle mümkün olabilir.** Açıklanan nedenlerle 164 seri numaralı gelir vergisi genel Tebliğinin 4 numaralı bendinin iptaline oybirliğiyle karar verildi" (DD., S.91, 351).

KVK 15. maddede;

"Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar: ..."

KVK 30. maddede:

"Dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır: ..."

Kurumlar Vergisi Kanundaki vergi kesmek zorunda olanların sorumluluğu da VUK 11. maddedeki;

"Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar."

düzenleme ile okunmak zorunda olup aynı biçimde tam olarak kesilmeme ve zamanında ödenmeme halinde doğar.

c) Katma Değer Vergisi Kanunu

KDVK'nda vergi sorumluluğu kurumu düzenlenmiştir. Vergi Sorumlusu başlığını taşıyan 9. madde;

"1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2. Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal veya hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilmemesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan

katma değer vergisi, alışlarını belgelemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyaı cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcıdan aranmaz."

3. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

Burada anlaşılmaz olan ikinci fıkraya geçildiğinde, sorumlulukla bağlantısı olmayan vergi yükümlülüğü kapsamında bir düzenlemeyle karşılaşıyoruz. Belgesiz mal alım satımı vergi mükellefiyeti ile bağlantılı bir kavramdır. Bu tespiti yaptıktan sonra KDVK'ndaki bu düzenlemeyi VUK'na 3239 sayılı yasa ile eklenen ve çeşitli tartışmalara yol açan 11,3 fıkra ile okuyalım: VUK 11,3;

"Mal alım satımı veya hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludur.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir."

3239 sayılı yasanın bu maddesinin, Anayasaya aykırılık iddiasının Anayasa Mahkemesince reddedilmesi[150] ve Doktrinde yapılan eleştiriler[151] nedeniyle önem kazanmıştır.

---

[150] Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, E: 1986/5, K: 1987/7; "Kanun koyucu bu nedenle vergi tahsilatını güvence altına almak için vergiyi doğuran işlemle doğrudan veya dolaylı olarak, açık ve zımni ilişkisi olan kimselerin verginin ödenmesi açısından müteselsilen sorumlu tutulmalarını gerekli ve yararlı görmüştür. Gerçi vergisini ödemiş bulunan bir kimsenin, kendi bilgisi ve isteği dışında; ödediği verginin vergi dairesine ulaşmamış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması, ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk hükümlerine aykırı görünmekteyse de, vergi sisteminin verimli, etkin ve düzenli bir biçimde işlemesini sağlamak için bu tür bir "otokontrol" mekanizmasının getirilmesi Yasa Koyucu tarafından gerekli görülmüştür. Burada kamu yararının korunması açısından zaruret vardır. "Objektif sorumluluk" adı verilen böyle bir sorumluluk, pek çok ülkenin vergi hukukunda yer almış olduğu gibi, 1950 yılından beri Türk Vergi Usul Kanunu'nda mevcuttur. Görülüyor ki, yasa Koyucu, "müteselsil sorumluluk" ilkesini düzenlerken, vergi tahsilatını güvence altına alacak bir "otokontrol" mekanizmasını çalıştırmayı amaçlamış, bir "ceza" uygulamasını düşünmemiştir. Bunun içindir ki müteselsil sorumluluk, Vergi Usul Kanunu'nun "ceza hükümleri" ile ilgili 4 Kitap'ında değil; "genel esaslar" başlığını taşıyan 1. Kitap'ta yer almıştır. Bu nedenlerle müteselsil sorumluluğun bir ceza olarak nitelendirilmesi görüşü yerinde değildir. Müteselsil sorumluluk ceza olarak nitelendirilmeyeceğine göre birinci ek fıkranın, Anayasa'nın 38 maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen "Ceza sorumluluğu şahsidir." İlkesine aykırılığından söz edilemeyeceği gibi, üçüncü ek fıkranın Anayasa'nın 38 maddesinin üçüncü fıkrasına ve 7 maddesine aykırı bir yanı yoktur. Aynı nedenlerle ek ikinci fıkranın da Anayasa'ya aykırılığından söz edilemeyeceği açıktır.".

[151] KUMRULU, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl:1988, S.3.

Bu maddeye dayalı yapılan işlemlerde ortaya çıkan problemler[152] ve KDV ile ilgili yayınlanan 70 no'lu Tebliğde[153] müteselsil sorumluluğun içeriğinin ne olduğunun anlaşılmadığı ya da Maliye Bakanlığının bilerek işlemeyecek bir mekanizmayı vergi mükelleflerine dayatmaya çalıştığı görülmüş olmakla birlikte yeni yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin[154] de aynı yaklaşımı sergilediğini söylemek mümkün görünmektedir.

Burada problem alanı ya da Maliye Bakanlığının probleme dönüştürdüğü alan, denetim yetersizliğini kurum çarpıtması ile kapatmaya çalışmasıdır. Yukarıda katma değer vergisi kurumunda sorumluluğun ne olduğunun tespitini yaptık. VUK 11,3 bir sorumluluk kurumu düzenlemez, ayrıca tüketime dayalı vergilerde vergi sorumluluğu kurumu da yoktur[155]. Vergiyi ödemek yükümlülüğü ile kesmek sorumluluğu farklı kavramlardır. Bu nedenle de vergi kesmek zorunda olanlar ile ilgili kurum katma değer vergisinde işletilebilecek bir mekanizma değildir, çünkü tüketiciler verginin yasal yükümlüsü olmadıkları gibi, verginin yasal yükümlüsü de sorumlu değildir. Katma değer vergisindeki 8 madde ve 29 maddede yer alan indirim ile ilgili kurallar vergi mükellefinin ödevleri olup, vergi mükellefinin bunları hukuka uygun biçimde yerine getirmemesi durumunda nihai tüketicilerin aranması hukuka uygun değildir.

Üzerinde durulması gereken bir başka konu ise, yasal yükümlünün ödevlerini yerine getirmemesi durumunda verginin kimden alınacağı sorusunun cevabını veren aynı maddedir. Maddeye göre şöyle bir düşünce sistemi oluşturabiliriz:

---

[152] Danıştay 11D., 12.10.2000, 3761/3902; "**Bu durumda yasaların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin mal aldığı kişilerin vergiyi ödeyip ödemediklerini takip etmesi ve onları bu yönde icrai bir güçle zorlaması mümkün olmayıp bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşeceğinden, yükümlü şirketin mal alımlarıyla ilgili olarak hazineye intikal ettirilmediği ileri sürülen katma değer vergilerinden 213 sayılı Yasanın 11/3 maddesi uyarınca sorumlu tutularak vergi dairesine vermiş olduğu banka teminat mektubunun iade edilmemesine ilişkin işlemde yasal isabet bulunmamaktadır...**" (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:414).

[153] Danıştay, 11 D., 27.3.2000, 4856/1115; "Bu durumda, iptali istenen **tebliğ hükmüyle, müteselsil sorumluluk kapsamına girmeyen bir mükellefin, herhangi bir nedenle hazineye intikal etmeyen vergi dolayısıyla indirim ve iadelerinin kabul edilmemesi suretiyle müteselsil sorumluluk kapsamının genişletildiği, böylece Kanunun öngördüğü yetki sınırlarının aşılarak Kanun'da öngörülmeyen bir yükümlülük yaratıldığı sonucuna ulaşılmaktadır.** Açıklanan nedenlerle, davanın kabulüne, 70 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin 5 inci bölümünde yer alan sondan bir önceki paragrafın iptaline..... ...".(Lebib Yalkın, KDV, Cilt C, Sıra No:132).

[154] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (RG: 26.4.2014, 28983).

[155] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 77.

Birinci koşul: Mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların (vergi yükümlüsü) bu ödevlerini yerine getirmemiş olmaları gerekir.

İkinci koşul: Vergi yükümlüsü bu ödevini yerine getirmemiş ise kimlerle birlikte müteselsil sorumludur?

a) alım satıma taraf olanlar (ve/veya hizmetten yararlananlar) ile arasında doğrudan bir ilişki var ise (bu tanımlanmamıştır ama hısımlığı da buraya dahil diye düşünürsek kişisel ilişkiler biçiminde değerlendirebiliriz),

b) alım satıma taraf olanlar (ve/veya hizmetten yararlananlar) ile arasında dolaylı bir ilişki var ise (bu sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı ilişkide bulunduğu biçimindeki sayım maddi ilişkiler olarak değerlendirilebilir).

Bu tespitlerden sonra sorulması gereken ve bizim de sorduğumuz soru şudur: Bu şema ne anlatmaya çalışıyor, Maliye Bakanlığının amacı nedir? Maliye Bakanlığının amacının vergi güvenliği olduğunu biliyoruz. Ancak vergi güvenliği böyle bir yasa maddesi ile sağlanabilir mi?

Öncelikle yasanın lafzi ifadesini anlamak için bir sistem oluşturmaya çalışıyoruz. Bir paragraflık cümlede anlaşılmaz biçimde "veya", "ya da", "ve" cümleleri kullanılmıştır. Hem "veya" hem de "ya da" kelimelerinin aynı cümle içinde kullanılması anlaşılmazdır. Dilbilgisi kurallarına göre ya da, veya, ve kelimelerinin kullanılmasına göre bir sistem oluşturmaya çalıştığımızda buna da izin vermiyor. Sadece bir takım kelimelerinin yan yana geldiği, ancak hukuksal anlamda ifade yeteneği olmayan bir cümleyi düzenlediğimizde yukarıdaki gibi sonucu olmayan bir şema ortaya çıkar. Sorumluluğun düzenlendiği bir alanda, doğrudan dolaylı diye aslında tasnif edilemeyen bir ilişkinin objektif koşullarının bunlar olduğunu varsaydığımızda subjektif unsuru yok mudur? Açık bir biçimde hileli anlaşmanın kurgulanmaya çalışıldığı bu yasa maddesinde, acaba tarafların niyetinin anlamı yok mudur ya da Anayasa Mahkemesinin söylediği gibi bu bir objektif sorumluluk mudur? Aslında bu madde ile ilgili soruları artırmak mümkündür. Verginin yasallığı ilkesi müteselsil sorumluluğun Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesine izin verir mi? Belki son soru verginin yasallığı ilkesi, vergi yükümlüsü varken, ekonomik yaşamda onunla ilişkide olanları vergi yükümlüsü yerine koyarak vergi yükümlülüğünün değiştirilmesine izin verir mi?

Yukarıdaki bir dizi sorunun cevabı hukuksal olarak hayırdır. Burada KDV de bir vergi sorumluluğu olmadığı, bu nedenle de oluşturulan modellerin sistem tarafından reddedildiğini idare ve yasama görmelidir.

Diğer önemli nokta, oluşturulan teselsül karinesinin ekonomik hayata ve verginin yapısına uymadığı görülmelidir, yukarıdaki gerekçelerle. "Zira karineler hayatın doğal akışını takip etmeli ve hukuki olay ve ilişkilerin normal icapları gibi karşılanabilmelidir"[156]. Teselsül önemli bir şahsi teminattır[157]. Yasa koyucu taaddüt eden borçlular arasında sıkı bir menfaat iştirakinin varlığı farz edilebilecek bazı ilişkilerde ana kuraldan ayrılarak teselsül karinesi kabul etmektedir[158]. Vergi hukukunda teselsül yasadan doğar, verginin yasallığı ilkesi, müteselsil sorumluluk ile vergi borcunun yer değiştirmesine izin vermez.

2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Vergi kesenler bu ödevlerini yerine getirmediklerinde tahsil için AATUHK'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır. AATUHK'nun 22. maddesi amme alacağı üzerine kurulmuştur, bu vergi alacağını da kapsar. Madde;

> "Amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu vazifeleri kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur."

şeklinde düzenlenmiştir.

AATUHK Tahsilat Genel Tebliği, bu konuda ayrıntılı açıklamalara yer vermiştir.

Amme alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler ile işlem yapanların sorumlulukları

> Madde 22/A - Maliye Bakanı, aşağıdaki ödeme ve işlemlerde, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması ve yapılacak ödemelerden istihkak sahiplerinin amme borçlarının kesilerek ilgili tahsil dairesine aktarılması zorunluluğu ile kesintilere asgari tutar ve oran getirmeye, kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar, ödeme ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen ödeme ve işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

---

156 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 292.

157 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 293.

158 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 295.

1.10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin yapacağı her türlü ödemelerde,

2.4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kurum ve kuruluşların (meslekî kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumlan hariç) mal veya hizmet alımları ile yapım işleri nedeniyle hak sahiplerine yapacakları ödemelerde,

3.Kanun ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde,

4.2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli tarifelerde yer alan ticaret sicil harçlarından kayıt ve tescil harçları, noter harçlarından senet, mukavelename ve kâğıtlardan alınan harçlar, tapu ve kadastro harçlarından tapu işlemlerine ilişkin alınan harçlar, gemi ve liman harçları ile (8) sayılı tarifeye konu harçlar (diploma harçları hariç) ve trafik harçlarına mevzu işlemlerde,

5.26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemlerde.

Bu madde kapsamında zorunluluk getirilen ödemelere ilişkin olarak işçi ücreti alacakları hariç olmak üzere, yapılacak her türlü devir, temlik ve el değiştirme, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcu karşılayacak kısım ayrıldıktan sonra kalan kısım üzerinde hüküm ifade eder. Şu kadar ki bu hükmün uygulanmasında diğer kamu idarelerinin alacaklarına karşılık kesinti yapılması gereken hallerde kesinti tutarı garameten taksim olunur.

Takibata selahiyetli tahsil dairesince, bu madde kapsamında getirilen zorunluluğa rağmen borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın ödeme yapanlara ve işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara dört bin Türk lirası idari para cezası verilir. İdari para cezası, ilgilisine tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasına karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde idare mahkemesinde dava açılabilir.

Vergi kesenlerle ilgili yasal düzenlemeler ve uygulamalar birçok problem taşımasına rağmen, bu konuda çok az yargı kararı olduğu görülmektedir[159]. Belki de burada bu konudaki anlaşmazlıkların tahsil aşamasına gelemediği ya da daha iyimser bir yaklaşımla ödendiği gibi bir değerlendirme yapabiliriz.

---

159 Danıştay 4D., 3865/2123; "Uyuşmazlık, amme alacağı için haczedilen taşınmazın daha sonra üçüncü bir şahıs tarafından haczedilerek satışın yapılmaması üzerine, vergi borçlarının satış bedelinden kesilip ödenmediği gerekçesiyle sorumlu sıfatıyla icranın memuru adına düzenlenen ödeme emrinin yasal olup olmadığına ilişkindir. 6183 sayılı yasanın, Amme alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar başlıklı 22 maddesinde; Amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu vazifeleri kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunacağı hükme bağlanmıştır. 6183 sayılı Kanunun 22 inci maddesi, amme alacağını kesip tahsil dairesine yatırmak için görevli kılınan hakiki ve hükmi şahıslar için aynı kanunun 1 maddesinde yazılı olan ve bu kanunla takip edilen kamu alacakları için uygulanabilir..." (İSPİR, 373).

III. MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU

1. Vergi Usul Kanunu

a) Mirasçıların sorumluluğu

Miras hukukunda tereke ve mirasçılar ile ilgili kuralları belirleyelim:

TMK 599- Mirasçılar, miras bırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereği kazanırlar. Mirasın geçişine "küllü halefiyet" denir. Prensibin özelliği ve sonucu, terekenin bir bütün halinde mirasçılara geçmesidir. Terekedeki bütün mallar, gerek eşya, gerek alacak ve haklar ve borçlar, miras bırakanın ölümü ile birlikte, mirasçılara geçer[160].

Taksimden önce, mirasçıların miras malları üzerinde, iştirak halinde ve birlikte hakları vardır. İştirak halinde bulunan mallar üzerinde mirasçı tek başına tasarruf edemez, bütün mirasçılar birlikte hareket etmek zorundadır. Miras şirketi ya da miras ortaklığı, mirasçıların tereke malları ve eşyası üzerinde iştirak halinde mülkiyet hakkından doğan ortaklık halini ifade eder[161]. Miras ortaklığının hak sahipleri arasında "elbirliği prensibi geçerlidir[162].

TMK 681- Mirasçılar, bölünmesine veya nakline alacaklı tarafından açık veya örtülü olarak rıza gösterilmemiş olan tereke borçlarından dolayı, paylaşmadan sonra da bütün malvarlıklarıyla müteselsilen sorumludurlar.

Mirasçılar kimlerdir? Yasal mirasçılar; miras bırakanla aralarında kan bağı bulunan kan hısımları (TMK 495, altsoy; 496, ana ve baba; 497, büyük ana ve büyük baba; 498, evlilik dışı hısımlar; sağ kalan eş 499), 500 evlatlık ve devlet 501).

Mirasçı ataması ile miras bırakanın vasiyetname veya miras sözleşmesi ile mirasçı tayin etmesi anlaşılır (TMK 516). Belirli mal vasiyeti ise mirasçı ataması niteliğinde olmayan, ölüme bağlı bir bağıştır (TMK 517)[163].

Miras bırakanın mirası külli halefiyet biçiminde geçebileceği gibi, kendisinin mirasçısı olmayan kimseleri de kendisine mirasçı tayin (nasb) edebilir.

---

160 İMRE/ERMAN, Miras Hukuku, Yasal Mirasçılık- Ölüme Bağlı Tasarruflar-Mirasın Geçmesi-Mirasın Taksimi, Gözden Geçirilmiş 9. Basım, Der Yayınları, İstanbul 2013, 11; SEROZAN/ENGİN, Miras Hukuku, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2012,65.

161 İMRE/ERMAN, 427; KILIÇOĞLU, Miras Hukuku, Genişletilmiş 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, 289.

162 İMRE/ERMAN, 426; KILIÇOĞLU, Miras Hukuku, 142; SEROZAN/ENGİN,79.

163 İMRE/ERMAN, 121; KILIÇOĞLU, Miras Hukuku, 142.

TMK'nun 641,I. fıkrasına göre, mirasçılar, tereke borçlarından müteselsilen sorumludurlar. Bu düzenlemelerin vergi hukukuna nasıl yansıma bulduğunu belirleyelim.

TMK'nun 606. maddesine göre mirası red süresi üç aydır ve bu süre hak düşürücü süredir[164] ve 615. maddesine göre de belli koşulların varlığı halinde yargıç bu süreyi uzatabilir.

b) Mirasçıların vergi sorumluluğu

Mirasçılar da vergilendirme alanında yükümlülükleri olan kişilerdir. VUK 12. maddede Mirasçıların sorumluluğu başlığı altında şöyle düzenlenmiştir;

> "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar."

Mirasçıların sorumluluğunu, vergi sorumluluğu kurumu içinde değerlendirmek mümkün müdür? Vergi sorumluluğu ile ilgili ölçülere göre değerlendirdiğimizde mirasçılar vergi sorumlusu değildirler[165]. Mirasçıların kendi malvarlıklarına geçen borç ya da alacak ile bağlantılı bir sorumlulukları vardır. Vergi cezalarından sorumlu olmamaları da kurumun yapısına aykırılık oluşturmaktadır. Diğer yandan AY 38,7 . fıkradaki ceza sorumluluğunun şahsiliği, VUK 372. maddedeki ölüm halinde cezaların düşeceği kuralına uygunluk taşımaktadır.

Danıştayın mirasçıların sorumluluğu yönündeki yerleşik içtihatlarında[166], sorumluluğun vergi sorumluluğu mu yoksa mirasçının ölenin vergi

---

164 KILIÇOĞLU, Miras Hukuku, 142.

165 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, kavramların tam yerleşmediğini ancak vergi sorumlusu olarak kabul edilmeleri gerektiğinin tespitini yapar.

166 a)Danıştay 3D., 6.3.1996, 4820/630; "....İstemin özeti: ....8.2.1990 tarihinde öldüğü davalı idare tarafından bilindiği halde, düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesinin yukarıda anılan kanun hükmü gereğince, mirasçıların mirastan aldıkları hisse oranında sorumlu tutulup ayrı vergi ceza ihbarnameleri düzenlenmesi gerekirken "...Mirasçıları" yazılarak ihbarname düzenlenmesinde yasaya uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabul edilerek gelir vergisi tarhiyatını kaldıran... Mahkemesinin .... sayılı kararının tarhiyatın muris yerine geçen mirasçılar adına yapılmasının 213 sayılı VUK 8 maddesine ve verginin şahsiliği prensibine aykırı olacağı, en azından tebligatın yapıldığı varislerden" ın hissesine isabet eden verginin terkin edilmesi gerektiği ileri sürülerek bozulması istenmektedir.....Danıştay savcısının düşüncesi: VUK'un anılan maddesinde: ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği; ancak mirasçılardan her birinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacakları açıklanmıştır. Olayda da, murislerinin vergi borcundan dolayı davacılar adına, mirasçı sıfatıyla vergi tarh edilerek vergi cezası kesilmiş ve

borçlarından dolayı kendine ait olan vergi borcunun sorumluluğu mu olduğu konusunda bir tartışma yoktur.

---

salınan vergi ile kesilen vergi cezası aynı ihbarname ile duyurulmuş olup; davacılar söz konusu tarh ve ceza kesme işlemini müşterek dilekçe ile dava konusu etmişlerdir. Maddede; ölenin vergi borcundan dolayı mirasçıların sorumluluğu düzenlenmiş olup; anılan sorumluluğun mirasçılara ayrı ayrı ihbarname ile duyurulması gerektiğine dair bir koşul öngörülmemiştir. Öte yandan; vergi ve cezaların aynı ihbarname ile duyurulmuş olması, ödeme aşamasında, mirasçıların miras hisseleri oranında sorumlu tutulmalarını engellemeyeceği gibi, müşterek dilekçe ile süresinde idari dava açılmış bulunması nedeniyle, davacıların dava hakları yönünden de aleyhe bir sonuç doğurmamıştır.....Bu durumda; murisin vergi borcunun müşterek ihbarname ile mirasçılara duyurulmuş olması, **önemsiz bir şekil noksanlığı oluşturduğundan, tarh işleminin iptalini gerektirecek nitelikte değildir.** Dolayısıyla, dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinin hukukilikleri yönünden yapılacak inceleme sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, açıklanan gerekçeyle verilen kararda isabet bulunmadığından, bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.....iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından..." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:326).

b)Danıştay 4D., 25.11.2010, E. 2010/2602, K. 2010/5736; "..Kıyı bankacılığından elde ettiği faiz gelirini beyan etmediği ileri sürülen muris adına 1999 yılı için re'sen salınan gelir vergisi, hesaplanan fon payı ve kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle varisleri tarafından dava açılmıştır. İstanbul 2.Vergi Mahkemesi, 28.7.2009 günlü ve E:2008/2371, K:2009/3463 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12 nci maddesi uyarınca mirasçıların herbiri murisin vergi borçlarından miras hissesi oranında sorumlu olacağından, murisin vergi borcundan dolayı varisler adına hisseleri oranında ayrı ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi gerektiği, muris ...'nun 8.5.2008 tarihinde vefat ettiği ve Sarıyer Sulh Hukuk Mahkemesince mirasın dağıtımına karar verildiğinden, 1999 yılına ilişkin tarhiyat için varisler adına, miras hisseleri oranında ihbarname düzenlenmediği gerekçesiyle vergi, fon payı ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir... ...temyiz isteminin reddine...". (http://www.kazancı.com/).

c)Danıştay 4D., 7.10.2011, E. 2008/6079, K. 2011/7112; "....213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12 nci maddesinde; "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar." hükmü yer almaktadır. Yukarıda belirtilen Yasa hükmü uyarınca miras bırakanın vergi borçları için her bir mirasçı adına hissesi oranında ihbarname düzenlenmesi gerektiği açık olduğundan bu usule uyulmaksızın yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir. ...". (http://www.kazancı.com/).

d)Yargıtay 11CD., 4.6.2013, E. 2012/3241, K. 2013/9319; "...KARAR : Hükmün gerekçe ve hüküm bölümünde uygulama maddesinin 213 Sayılı Kanunun 359/a-2 yerine 259/a-2. fıkrası olarak gösterilmesi mahallinde düzeltilmesi mümkün yazım hatası olarak kabul edildiğinden bozma nedeni yapılmamıştır. 1-) Vergi inceleme raporuna dayanak oluşturan defter ve belgeleri isteme yazısında 2006 yılında vefat eden M. U.'ın, mirası reddetmemiş mirasçısı A. U.'a intikal eden 2004, 2005 ve 2006 yılı dahil defter ve belgelerin ibraz edilmesinin istenildiğinin belirtilmesi, sanığın savunmasında, ölen kardeşinin yasal mirasçılarının kendisiyle birlikte diğer 3 kardeşi olduğunu beyan etmesi karşısında; gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenebilmesi amacıyla; öncelikle asıl mükellefe ait veraset ilamı getirtilerek, diğer mirasçıların dinlenilmesinden sonra, defter ve belgelerin sanığa intikal edip etmediği araştırılıp sanığın atılı suçtan sorumluluğunun bulunup bulunmadığı belirlenerek toplanan tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi ve sonucuna göre hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik incelemeyle yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi, 2-) Sanık hakkında 2006 takvim yılında muhteviyatı itibariyle sahte yanıltıcı fatura düzenlemek, defter ve belge ibraz etmemek eylemleri sebebiyle cezalandırılması istemiyle kamu davası açıldığı ve mahkemece de sübut bu şekilde kabul edildiği halde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemek, defter ve belge ibraz etmemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilmeden tek suçtan hüküm kurulması, ..". (http://www.kazancı.com/).

2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Borçlunun ölümü halinde tahsil işlemleriyle ilgili kurallar AATUHK düzenlenmiştir. Borçlunun ölümü başlığı altında düzenlenen 7. maddedeki;

> "Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir. Borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır.
>
> Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür.
>
> Defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılamaz."

şeklinde yapılan düzenleme, VUK'nun 12. maddesinin bütünlerini oluşturacak biçimde aynı esaslar üzerine kurularak, AATUHK Tahsilat Tebliğinde de konunun ayrıntılı açıklaması yapılmıştır[167].

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ BORÇLUSUNUN ÖDEVLERİ

1. KAVRAM

Vergi yasalarında ağırlıklı olarak, "Vergi borçlusunun ödevleri" düzenlenmiştir. Günümüzde önemli bir gelişme kaydeden "Vergi mükellefinin hakları"[168] konusunda, Anayasanın oluşturduğu haklar temelinde bir güvence zincirinden söz etmek mümkündür. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi

---

167 AATUHK Tebliğ III- Borçlunun Ölümü ve Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması 3. Mirasçıların sorumluluğu; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 912 nci ve 4721 sayılı Kanunun 681 inci maddesinde düzenlenmiştir.
213 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde, *"Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nisbetinde sorumlu olurlar."* hükmüne yer verilmek suretiyle ölen kişinin vergi borçlarından her mirasçının kendi miras hissesi nispetinde sorumlu olması esası getirilmiştir.
Bu itibarla, ölen amme borçlusundan aranılan amme alacaklarının 213 sayılı Kanun kapsamına giren alacaklar olması halinde mirasçılar hakkında yapılacak takiplerde mirasçıların sorumlu oldukları tutarların 213 sayılı Kanunun anılan maddesi uyarınca tespit edilmesi gerekmektedir.
4721 sayılı Kanunun 641 ve 681 inci maddelerinde ise; mirasçıların tereke borçlarından paylaştırılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede geçerli olup, bu sürenin bitiminden sonra mirasçılar miras hisseleri oranında miras bırakanın borçlarından sorumlu olacaklardır.
Miras bırakandan aranılan amme alacaklarının 213 sayılı Kanun kapsamında olmayan alacaklardan olması halinde mirasçılar hakkında yapılacak takipte 4721 sayılı Kanunun hükümleri esas alınacaktır. Buna göre, mirasçılar müteselsil sorumluluğun sona erdiği tarihe kadar borcun tamamından müteselsilen, bu tarihten itibaren ise miras hisseleri oranında sorumlu tutularak takip edilecektir.

168 YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1.

Başkanlığı tarafından yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'ni[169], mükellef haklarına katkı getirecek değil ama Maliye Bakanlığının, kendisinin, hukuka uygun davranacağına dair bir taahhüt olarak değerlendirmek gerekir.

Mükellef hakları kavramının içeriğini hangi konular oluşturur? Kavramın içeriğini, vergi bilgilerinin doğru kaydedildiğine dair güven, vergi denetiminin makul zaman ve yerde yapılması, verginin hangi yolla belirlendiğinin açıklanması, danışma, bildirme, dinlenilme, itiraz gibi kurallar ile mükellefin korunması oluşturmaktadır. Bu bir yanda maddi hukuk kuralları diğer yanda ise usul kurallarından oluşan bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Sistemimizde, Anayasa, Vergi Usul Kanunu, İdari Yargı ile ilgili kanunlarda çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Ancak sistemimizin temel problemi, hakların kullanımının "etkinliği"nin olmayışı olduğu için, Anayasa ve çeşitli yasa değişiklikleri çerçevesinde sürecin değişmesi vergi hukukuna da yansıyacaktır. Bu sürece dair en önemli beklentimiz vergi mükellefinin vatandaş olarak haklarının yanında ödediği vergilerin de korunmasıdır.

Vergi yükümlüsünün ödevleri nelerdir? Bunlar ayrıntılı biçimde Vergi Usul Kanunu'nda sayılmıştır.

2. KURALLAR

Vergi Usul Kanununda İkinci Kitap Mükellefin Ödevleri Başlığını taşır ve altı kısımdan oluşmaktadır. Buna göre yükümlülerin ödevleri:

1. Bildirimde bulunma ödevi,
2. Defter tutma ödevi,
3. Belge düzenine uyma ödevi,
4. Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi,
5. Vergi kimlik numarası kullanma ödevi.

Bu başlıkları ayrı ayrı inceleyeceğiz.

I. Bildirimde bulunma ödevi

1. İşe başlama

[169] (http://www.gib.gov.tr/index.php?id=115).

Mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bunlar;

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;
2. Serbest meslek erbabı;
3. Kurumlar Vergisi mükellefleri;
4. Kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları (VUK 153).

Ayrıca, Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanunun 30 uncu maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyen ticaret sicil memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası uygulanır. Başvuru evraklarının elektronik ortamda intikaline ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenir.

Ayrıca, VUK 153/A ile teminat uygulaması getirilmiştir.

VUK Tüccarlarda işe başlamanın belirtileri ile serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerini ayırmıştır.

Tüccarlar için "işe başlama":

1. Bir işyeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez);
2. İşyeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak;
3. Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak (VUK 154).

Serbest meslek erbabı için işe başlama:

1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel işyerleri açmak;
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere teşekküllere kaydolunmak (VUK 155).

VUK 154 ve 155. maddelerdeki ortak kavram işyeridir. VUK 156'da işyeri şöyle tanımlanmıştır: Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel,

kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

2. Değişiklikler

Bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni, adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdur (VUK 157).

İşe başladıklarını bildiren mükelleflerden;

a) Yeni bir vergiye tabi olmayı;

b) Mükellefiyet şeklinde değişikliği;

c) Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi; gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar (VUK 158).

Aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında vukua gelen artış veya azalışları mükellefler vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar (VUK 159).

3. İşi bırakma

İşi bırakma, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz (VUK 161). Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder (VUK 162). Nakil, iş ve teşebbüsün bir yerden diğer bir yere nakledilmesi olarak tanımlanmış ve bu da adres değişikliği sayılır (VUK 163). Ölüm işi bırakma hükmündedir (VUK 164). Ayrıca tahrirde unutulan bina ve arazi (VUK 165), yeni inşaat (VUK 166) ve bina ve arazideki değişiklikleri bildirmek zorundadırlar (VUK 167).

İşi bırakan mükellefler bu durumu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar (VUK 160).

İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işini bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.

Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğunun tespiti halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulamasına da engel etmez.

Bu madde kapsamında mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

4. Bildirmelerde süre

Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicil memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.

Bina ve arazi değişikliklerinde bildirme süresi ise; yeni inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde (müstesnalığın sukutu dahil) tadili gerektiren halin vukuu tarihinden başlayarak iki aydır (VUK 168).

II. Defter tutma ödevi

1. Genel esaslar

a) Amacı

Vergi uygulaması bakımından defter tutmanın amacı;

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek olarak belirlenmiştir (VUK 171).

b) Defter tutacaklar

1. Ticaret ve sanat erbabı;

2. Ticaret şirketleri;

3. İktisadi kamu müesseseleri;

4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;

5. Serbest meslek erbabı;

6. Çiftçiler olarak belirlenmiştir (VUK 172).

Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, kazançları basit usulde tespit edilenler ile kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler istisna olarak tespit edilmiştir (VUK 173).

Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.

c) Muhasebe usulünü seçmekte serbestlik

Vergi mükellefleri defter tutarken muhasebe ile ilgili kuralları uygulamak zorundadır. Muhasebe usulleri içinde dilediklerini kullanabilirler mi sorusunun cevabını VUK 175 ve Mük. 257. maddeler birlikte okunarak verilmelidir.

"Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttir."

Burada kural olarak muhasebe usulü ile ilgili bir serbesti vardır. Ancak maddenin devamında vergi yasalarının büyük bir bölümünde gördüğümüz ancak ile başlayan ve istisnayı düzenleyen fıkra gelmektedir ki bu da istisna olmaktan çıkmıştır.

"Ancak Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Bu madde Maliye Bakanlığı için özel bir yetki yasası ile desteklenmiştir. VUK Mükerrer madde 257- "Maliye Bakanlığı;

1. Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etme-

ye, bu kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeyi ve kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya,

2. Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumlan veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye,

3. Tutulması, düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendirileceği kurumlarda saklanması zorunluluğunu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,

4. Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya ya da belirlemeye, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnameleri, mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarını internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya,

5. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya,

6. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, mükelleflere bandrol, pul,

barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin verilmesinde, mükelleflerin Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine vadesi geçmiş borcu bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirmeye, bu zorunluluk kapsamına girecek amme alacaklarını tür ve tutar itibarıyla tespit etmeye ve hangi hâllerde bu zorunluluğun aranılmayacağına, bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin basımı, dağıtımı ile sistemin kurulması ve işletilmesi hizmetlerinin, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi olmaksızın, süresi 5 yılı geçmemek üzere ve 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (5 inci maddesinin beşinci fıkrası hariç) hükümleri çerçevesinde; yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilmesine, bu hizmetlerde ve yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişilerde bulunması gereken özellikleri, yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişilerin faaliyetlerinin yönlendirilmesi, izlenmesi, denetlenmesi, yetkilendirmenin sonlandırılması ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

7. Elektronik ticarette vergi güvenliğini sağlamak amacıyla elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan gerçek ya da tüzel kişi hizmet sağlayıcılara ve/veya başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılara ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü getirmeye, bildirimin içerik, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü iş hacmi, sektör, mükellef grupları, alış-satış tutarı, alım satıma konu mal ve hizmet türleri itibarıyla belirlemeye, başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirime konu bilgilerin aracı hizmet sağlayıcıları tarafından alınması zorunluluğunu getirmeye, bu bent kapsamındaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye,

Yetkilidir."

Maddenin devamında Maliye Bakanlığını verilen yetkinin hangi idari enstrümanla kullanılacağını da ayrıca belirlemiştir:

"Bu kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmi Gazetede yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.

Maliye Bakanlığı, birinci fıkrada yazılı belge tasdik işlemini; noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluş veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticari kazançları basit usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturmaya ve bu konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlemek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyannameler ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur.

Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçer."

Bu kadar yetki maddesi acaba niçin düzenlendi ve amacı nedir, diye düşündüğümüzde; Maliye Bakanlığının hazırladığı pek çok tebliğin dayanağını bu maddenin oluşturduğunu görürüz.

2. Defter tutma bakımından tüccarlar

Defter tutma bakımından tüccarlar iki sınıfa ayrılmıştır. Bunlar:

1) Birinci sınıf tüccarlar;

2) İkinci sınıf tüccarlar.

Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına tabidirler (VUK 176).

3. Kayıt nizamı

Tutulacak defterlerin kayıt nizamı ve kullanılacak para ile ilgili kurallar şöyle sıralanabilir:

1. Tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur (VUK 215,1).

Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz (VUK. 215,2,a)

İlgili dönem defter tasdik tarihi itibariyle ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgahı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibariyle ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlal edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar (VUK, 215,2,b).

Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadi kıymetlerin değerleri ile ilgili vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır (VUK 215, 2,ba).

Bu mükellefler, diğer para birimleriyle kayıt tuttukları sürece mükerrer 298 inci

maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar (VUK 215, bb).

2. Tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulabilir. Hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar kurşun kalem ile yapılabilir (VUK 216).

3. Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunmaz şekilde çizilmek, üst ve yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirmek yasaktır (VUK 217).

4. Defterler ile kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz (VUK 218).

5. Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki;

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla gecikmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas deftere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

c) Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir (VUK 219).

III. Belge düzenine uyma ödevi

1. Vesikalar

VUK'nda tanımlanmayan belge kavramı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK)'nda tanımlanmıştır:

> HMK 199 - (1) Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir.

VUK 227,I "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." biçimindeki düzenlemeyi, yasa koyucunun vergiyi doğuran olayı kavramak adına, vergi mükellefinin düzenlemek zorunda oldukları birtakım belgeleri yasada saymış olduğunu ve ispatında bu belgeler-

le yapılacağını kurala bağlamış diye düşünüyoruz.

Vergi mükellefinin düzenlemek zorunda olduğu ve ayrıca ispat vasıtası olarak da kullanacağı bu belgelerin niteliği nedir? Soracağımız soru vergi kanunlarında yer alan bu belgeler acaba resmi belge mi yoksa özel belge midir? Resmi belge; resmi memur tarafından görevin yapılması sırasında ve bu görev gereğince olmak üzere düzenlenen[170] ve özel evrak ise; resmi belgeden sayılmayan bütün yazılar hususi belge sayılır[171] şeklindeki ceza hukuku kavramlarından yararlanarak bu belgelerin özel belge olduğu[172] tespitini yapabiliriz. Bu belgelerin neler olduğunu inceleyelim.

2. Fatura ve fatura yerine geçen vesikalar

a) Faturanın tarifi

VUK 229. maddeye göre; Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır[173].

> Fatura ve teyit mektubu, TTK 21- (1) Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.
>
> (2) Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.
>
> (3) Telefonla, telgrafla, herhangi bir iletişim veya bilişim aracıyla veya diğer bir teknik araçla ya da sözlü olarak kurulan sözleşmelerle yapılan açıklamaların içeriğini doğrulayan bir yazıyı alan kişi, bunu aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde itirazda bulunmamışsa, söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır.

TTK ve VUK benzer içerik taşımaktadır.

---

170 ERMAN, Sahtekarlık Cürümleri, yeniden gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 3. Bası, İstanbul 1970, 325,326.; TCK Madde 204 Gerekçe: Belge, eski dilimizdeki "evrak" kelimesi karşılığında kullanılmakta olup, yazılı kağıt anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, yazılı kağıt niteliğinde olmayan şey, ispat kuvveti ne olursa olsun, belge niteliği taşımamaktadır.....Resmi belge, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenen yazıyı ifade etmektedir. Bu itibarla, düzenlenen belge ile kamu görevlisinin ifa ettiği görev arasında bir irtibatın bulunması gerekmektedir..."

171 ERMAN, Sahtekarlık Cürümleri, 448.

172 ERMAN, Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku, VI, İstanbul 1988, 53.

173 Danıştay 4D., 23.5.1996,3857/1376; Acentelerin yaptıkları hizmet karşılığı sigorta şirketince ödenen komisyon tutarları için fatura düzenleme zorunluluğu bulunduğu (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 333).

b) Faturanın şekli

TTK'ndakinden daha kapsamlı bilgilerin yer aldığı bir düzenleme yapılmıştır. VUK 230. maddeye göre, faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;
2. Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
4. Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;
5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır[174].

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir alıcıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.)

TTK'ndaki düzenleme ile yetinmeyerek tanımlanan başka kavram:

Bono, poliçe; VUK Mükerrer 241. maddeye göre;

Mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkacak alacak ve borçları için bono ve poliçe düzenlemeleri halinde, bu poliçe veya bonoların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanı sıra aşağıdaki hususları da ihtiva etmesi zorunludur.

1. Müteselsil seri ve sıra numarası.

---

[174] a) DVDDGK, 20.6.1997, 75/347; "....İşyeri kapatma işlemine dayanak alınan tutanaklara istinaden özel usulsüzlük cezası kesilip kesilmemesi, bu cezalara karşı dava açılıp açılmamasının söz konusu tutanaklarla yapılan tespitlerin hukukiliğinin mahkeme tarafından incelenmesini etkilemeyeceği, söz konusu tutanaklarla yapılan tespitler nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı dava açılıp açılmamasının tutanakların kesinleştiğini göstermeyeceği gibi dava açılmayarak kesinleşen tespitlerin de yasaya uygun olduğunun kabulünü gerektirmeyeceği, olayda işyeri kapatma işlemine dayanak alınan ...günlü tutanakla toplu sevk irsaliyesinin tek nüsha düzenlendiği....tarihli tutanakla da toplu sevk irsaliyesinin düzenlendiği tarihte, fatura düzenlenmediğinin tespit edildiği, toplu sevk irsaliyesinin tek örnek düzenlenmesinin bir şekil noksanlığı olduğunu, bu noksanlığın tek başına toplu sevk irsaliyesinin tümden yok sayılmasına neden olamayacağı, toplu sevk irsaliyesi ile yapılan satışlarda da, fatura 10 günlük yasal sürede düzenlenebileceğinden 10 günlük süre geçmeden, faturanın düzenlenmediği görüşüyle işlem tesis edilmesi olanağının bulunmadığı,....." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 350). b) Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 24.1.1987, 434/84; Sevk irsaliyesinin, sevkedilen emtia miktarı itibariyle eksik düzenlenmesinin irsaliyenin düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 343).

2. Alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası.

Bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

c) Fatura nizamı

VUK 231'e göre; Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur:

1. Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.

2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kuşun kalem ile doldurulur.

3. Faturalar en az bir asil ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçıncı örnek olduğu işaret edilir.

4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır[175].

6. Bu Kanunun 232 nci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2 nci fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz.) fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

d) Fatura kullanma mecburiyeti

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2. Serbest meslek erbabına;

3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

---

[175] Danıştay 4D., 16.10.2000, 3530/4076; ".....Olayda, 19.2.1998 tarihinde sevk edilen makine için on günlük yasal süreden sonra olmakla beraber denetim tarihinden önce 18.3.1998 günlü faturanın düzenlendiği tespit edildiğinden anılan Kanun hükmünde belirtilen fatura verilmemesi halinin söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır...." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Arthur Anderson, Temmuz 2001 İstanbul, 531).

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 1000 lirayı geçmesi veya bedeli 1000 liradan az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir. (VUK 232).

e) Perakende satış vesikaları

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur:

1. Perakende satış fişleri;
2. Makineli kasaların kayıt ruloları;
3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir (VUK 233).

f) Gider pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin: vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarın, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya içinde tanzim edilir[176].

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerin unvanlarını) ve adreslerini ve tarihini ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

---

[176] Danıştay 4D., 30.3.2000, 2389/1242; ".....Bu maddelere göre müzisyenlere ödenen ücret karşılığı gider pusulası düzenlenmediğinden söz edebilmek için ödeme yapıldığının somut ve geçerli kanıtlarla ortaya konulması gerekir. Olayda, 6.9.1998 tarihinde tutulan tutanakla iş yerinde çalışan müzisyenlere sadece 50.000.000 lira ücret ödendiği belirlenmiş, bu paranın davacı tarafından ödenip ödenmediği belirlenmemiştir. Bu durumda ücret ödendiği halde belge düzenlenmediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için davacı limited şirketin defter ve belgeleri incelenip tutanak tarihinde müzisyenlere ödenme yapıldığına ilişkin bir kaydın varlığının tespiti gerekir. İdarece bu yönde bir araştırma ve inceleme yapılmadan gider pusulası düzenleme zorunluluğundan söz etmek mümkün olamayacağından....." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 532,533).

g) Müstahsil makbuzu

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur (VUK 235).

Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz malın teslimi sırasında verilir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer. Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

1. Makbuzun tarihi;
2. Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi;
3. Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgah adresi;
4. Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli.

Bu maddede yazılı makbuzlar hiçbir resim ve harca tabi değildir. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir[177].

3. Serbest meslek makbuzları

[177] a)Danıştay 3D., 4.7.2001, E. 1999/5234, K. 2001/2686; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, maddede belirtilen kişilere sattıkları emtia veya yaptıkları işleri çin fatura vermek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Zirai kazancın tespit şekillerine ilişkin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 202 sayılı Kanunun 22. maddesiyle değişen 53. maddesinde, 3946 sayılı Kanunun 26. maddesiyle 30.12.1993 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere belirlenen, yıllık hasılat tutarı yüzyirmi milyon liradan aşağı olan çiftçilerin kazançlarının götürü gider esasına, yüzyirmi milyon lira veya daha fazla olan çiftçilerin kazançlarının ise gerçek kazanç usulüne göre tespit olunacağı, ancak satış hasılatının tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi alınmış olan çiftçilerin, yıllık satış hasılatları tutarına bakılmaksızın diledikleri takdirde götürü gider usulüne geçebilecekleri belirtilmiş olup aynı Kanunun 54. maddesinde ise götürü gider usulünde safi zirai kazancın, mükellefin beyan edeceği hasılattan götürü olarak hesaplanan gider tutarının indirilmesi suretiyle vergi dairesince tespit olunacağı hükme bağlanmıştır. Olayda, davacının zirai ürün alımı yaptığı ...'ın canlı hayvan ticaretinden dolayı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmakla birlikte, 1994 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde zirai kazancını götürü gider usulüne göre beyan ettiği ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün 7.4.1995 tarihli yazısından anlaşıldığından, bu şahsın sattığı zirai ürünler için fatura düzenleme zorunluluğundan bahsedilemez. Kaldı ki davacının, yaptığı bu alımlar nedeniyle müstahsil makbuzu düzenlediği 24.1.1995 tarihli tutanakla tespit edilmiştir. Bu durumda davacı, üzerine düşen kanuni yükümlülüğü yerine getirmiş olup, ...'tan satın aldığı buğdaylar nedeniyle fatura alması gerekmediğinden aksi görüşle kesilen özel usulsüzlük cezasında ve verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir. (http://www.kazanci.com/).
b)Yargıtay 19 HD., 6.3.2013, E. 2013/652, K. 2013/4224;ÖZET : Dava, alacak davasına ilişkindir. Dosya içeriğine göre davalının dava dışı işletmeninin muhasebecisi olmasına karşın önceki takip ve itirazın iptali davası ile kesilen müstahsil makbuzunun dava dışı işletme adına olduğu gözetilip, davacının dava konusu malı dava dışı işletmeye sattığı ve bu malı dava dışı işletmenin muhasebecisi olan davalının onun adına malı teslim aldığının kabulü gerekmektedir. Bu durumda mahkemece taraflar arasında bir ticari ilişki bulunmadığı gözetilerek bir karar verilmesi gerekir. (http://www.kazanci.com/).

Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir (VUK 236).

Serbest meslek makbuzlarında aşağıdaki bilgiler yer alır:

1. Makbuzu verenin soyadı, adı ve unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
3. Alınan paranın miktarı;
4. Paranın alındığı tarihi;

Makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

4. Ücretlere ait kayıt ve vesikalar

İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz. Bordrolarda en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü;
2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;
3. Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);
4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;
5. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır (VUK 238).

5. Diğer evrak ve vesikalar

a) Taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler

Taşıma işletmeleri ile otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil)aşağıda yazılı belgeleri düzenlemek zorundadırlar (VUK 240).

A) Taşıma irsaliyeleri: Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için 209 uncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıttırana, bir nüshası eşyayı taşıyana aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Bu bent hükmü nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar.

B) Yolcu listeleri: Şehirler arasında yapılan yolcu taşımalarında 233 ncü madde gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundururlar. Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu ve acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri 3 nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kimseler tarafından saklanır.

Yolcu listelerinde aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı ve unvanı ile adresi,
2. Taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,
3. Taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati,
4. Bilet numaraları ve işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı.

C) Günlük müşteri listeleri: Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenler ve işletmede bulundururlar. Şu bilgiler yer alır:

1. Mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi,
2. Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti,
3. Düzenlenme tarihi.

b) Muhabere evrakı

Tüccarların her nevi ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (telgraflar ve hesap hulasaları da dahil) muhabere evrakını teşkil eder. Gönderilen veya gelen muhabere evrakının, işlerinin icabına göre dosyada muhafaza edilmesi mecburidir (VUK 241).

c) Diğer vesikalar

VUK 242- Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar.

d) Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme

VUK Mükerrer madde 242 ile kağıt kalemden farklı bir ortama ait kayıt ve belgeler ile ilgili kurallar düzenlenmiştir[178]. VUK'nda yer alan kurallar:

[178] Elektronik ticaretin vergilendirilmesi için bak: YALTI, Elektronik Ticarette Vergilendirme, İstanbul 2003; EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU, Küreselleşme ve vergilendirmede yeni eğilimler, Kazancı Yayınevi, İstanbul 2003; AKÇAOĞLU, Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2012.

1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir.

Elektronik cihazların belirlenen niteliklere uygunluğu 6.12.1984 gün ve 3100 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre kurulan komisyonun görüşü alınarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca onaylanır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, elektronik cihazlarla veya kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları ekletmek suretiyle belge düzenletmek yetkisini; iş grupları, sektörler, bölgeler, yerleşim birimleri, yıllık hasılat tutarları itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyet gösterilip gösterilmediğine göre ayrı ayrı veya topluca kullanabilir.

Mükellefler, 3100 sayılı Kanuna göre nitelikleri belirlenen ödeme kaydedici cihazlar ile birinci fıkrada belirtilen cihazları piyasadan temin edebilecekleri gibi, Maliye ve Gümrük Bakanlığından da temin edebilirler. Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu cihazları temin etmeye, zimmet karşılığı vermeye bu konularla ilgili bütçe işlemlerini yapmaya ve diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Bakanlıkça zimmet karşılığı verilen cihazların bozulması, çalınması gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelmesi halinde cihaz bedelinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre mükelleften tahsili yoluna gidilir.

2. Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür[179].

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi öğesini ifade eder.

Bu kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğunu getirmeye, bilgi aktarımında uygulanacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve

[179] Elektronik defter uygulaması için bkz. http://www.edefterler.gov.tr

esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır.

Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanarak, çeşitli tebliğler yayınlanmıştır.

IV. Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi

1. Defter ve vesikaları muhafaza

Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK 253). Bu süre TTK'ndaki tacirin tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri saklama müddeti 10 yıldan (TTK. 82/5) kısa olmakla birlikte AATUHK'nda yer alan beş yıllık zamanaşımı süreleriyle uyumludur.

VUK'na göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK 254).

2. İbraz mecburiyeti

Gerçek ve tüzel kişiler ile VUK Mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurun talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır[180].

[180] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 8.2.2019, E. 2013/3, K.2019/1; 1. SONUÇ: Bu durumda, mücbir sebebin varlığı halinde;1-Defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesinin re'sen tarh nedeni olduğuna oyçokluğuyla, 2-İspat külfeti açısından ise, içtihatların; mücbir sebebin varlığı halinde mükelleflerin ibraz ödevini yerine getirmelerinin beklenemeyeceği ve indirim konusu yapılan vergilerin, alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını ispatlama yükümlülüğünün de bulunmadığı yolundaki Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/428, K:2017/636 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 11.12.2018 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi. 2. SONUÇ: Belirtilen hukuksal nedenlerle, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal

Bu zorunluluk, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir (VUK 256)[181].

---

defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, bu konuda oluşan içtihat aykırılığının, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine, 12.12.2018 tarihli birinci toplantıda karar yeter sayısı sağlanamadığından 08.02.2019 tarihli ikinci toplantıda mevcudun oyçokluğuyla karar verildi." (RG: 25.7.2019, 30842).

[181] Danıştay 4D.., 18.12.2012, E. 2011/6946, K. 2012/8937; KARAR : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin birinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve işlemlerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında ise "Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar" denilmiş ve benzer bir düzenlemeye 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde de yer verilerek yeminli malî müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yeminli malî müşavirlerin yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hükme bağlanmıştır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesine dayanılarak düzenlenen, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Yönetmeliğin 1 inci maddesinde amaç ve kapsam açıklanmış, 4 üncü maddesinde ise tasdikle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddede tasdik, "gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlara göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması" olarak tanımlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise, tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkililerince tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edileceği, 20 nci maddesinde tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamları ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları belirtilmiştir. 18 Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi inceleme raporunda tespit edileceği ve takibatın vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra tahsile yönelik olarak başlayacağı belirtilmiştir. Anılan düzenlemelerin birlikte incelenmesinden, yeminli mali müşavirlerin işlemlerini tasdik ettikleri mükelleflerle ilgili olarak her türlü inceleme ve araştırma yetkilerinin bulunduğu, tasdik edilmiş işlemlerin bu tasdik kapsamında kamu idarelerince de incelenmiş olarak kabul edileceği, ancak tasdik esnasında kasten veya mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmemesi sonucu vergi ziyaı bulunması halinde ise, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların kesinleşmesinden sonra vadesinde ödenmemesi durumunda bu vergi ve cezalardan dolayı mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla ödeme emri ile takip edileceği sonucuna varılmaktadır. Davacının tam

V. Vergi kimlik numarası kullanma ödevi

1. Vergi Usul Kanunu

Vergi kimlik numarası (Taxpayer Identification Number-TIN) otomatik bilgi işlem süreçleri için mükellefin tanımlanmasına yönelik[182] olup vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde bağlantıyı sağlar[183]. Ülkemizde, ekonomide meydana gelen değişiklikleri zamanında kavramak, ekonomik olayları ve faaliyetleri maddi delillere dayandırmak vergi kimlik numarası uygulamasının amacı olmuştur[184].

VUK 8,5 fıkrada Mükellef ve vergi sorumlusu, Birinci Kitap Vergilendirme, Birinci Kısım Genel Esaslar, İkinci Bölüm Vergi Sorumluluğu başlığı altında düzenlenmiştir. 4008 sayılı yasa[185] ile eklenen ve 4108 sayılı

---

tasdik sözleşmesi imzalayarak kurumlar vergisi yönünden işlemlerini tasdik ettiği ... Yapı Endüstrisi Anonim Şirketi'nin 2004 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, sahte fatura kullandığı ileri sürülerek bu faturalarda yer alan katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle katma değer vergisi tarhiyatı yapılmış, kesinleşen vergi ve cezalar şirket tarafından ödenmemiştir. Davacı, tam tasdik sözleşmesi gereğince ... Yapı Endüstrisi Anonim Şirketinin 2004 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ve ekleri ile bildirimlerinin doğruluğunu tasdik etmiş olup, katma değer vergisi yönünden düzenlenmiş bir tasdik sözleşmesi ve tasdik raporu bulunmamaktadır. Bu nedenle yukarıda belirtilen kanun ve yönetmelik hükümleri gereği tasdik kapsamıyla sınırlı olan davacının sorumluluğu, katma değer vergisini de kapsar şekilde genişletilemez. Bu durumda, katma değer vergisi yönünden sorumluluğu bulunmayan davacının, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takip edilmesine olanak bulunmadığından, ödeme emirlerini iptal eden Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir. (http://www.kazanci.com/). DVDDK, 21.11.2008, E. 2008/522, K. 2008/738; ÖZET: Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumluluktur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan vergi yükümlüleri tarafından ödeme yapılması, bu sorumluluğun miktarını azaltıcı veya kaldırıcı etki yaratmaktadır. Bir vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, kesinleşmiş kamu alacağından
Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenle yapılan takibe ödeme emri düzenlenerek başlanması yasa gereğidir. Meslek mensuplarının; kendileri yönünden sorumluluğun bulunmadığı ya da kalktığı yönündeki iddiaların Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi ve bu konuda yürürlüğe konulmuş genel tebliğler ile sorumluluğu gerektiren hukuksal durum da gözetilerek ödeme emrine karşı açılacak davada incelenmesi gerekirken, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin, meslek mensubu adına ihbarname düzenlenmemesi nedeniyle iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir. (http://www.kazanci.com/).

182 SALTZMAN, IRS Practice and Procedure, Student Edition, USA 2002, 4.02 [2].

183 International Tax Glossary, 251.

184 VUK. Genel Tebliğ Sıra No: 262 (RG: 6.2.1998, 23250). Tebliğde niçin maddi delil kavramı kullanıldığını anlamak mümkün değil, çünkü vergi hukukunda artık maddi delil kavramı kullanılmamaktadır (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 204).

185 RG: 6.7.1994, 21982.

yasa[186] ile değişik madde;

> "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

şeklinde düzenlenmiştir[187]. Yasa, bir yetki yasasıdır ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi çeşitli tebliğlerle kullanmıştır. 240 No'lu VUK Genel Tebliği[188] tek vergi numarası uygulamasının 3 Temmuz 1995 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacağını, 244 No'lu Genel Tebliğ[189] de nüfus hüviyet cüzdanının onaylı örneğini verme süresi 31 Ekim 1995 gününe kadar uzatılmış, 247 No'lu Genel Tebliğde[190] vergi numarası alınması ile ilgili bilgiler, 260 No'lu Genel Tebliğde[191] 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere durdurulmuş, 262 No'lu Genel Tebliğ ile vergi numarası uygulaması başlamıştır. Bu Tebliğe göre, Türkiye genelinde Merkezi Mükellef Sicil Kütüğü oluşturularak öncelikle vergi dairesinde kayıtlı bulunan mevcut mükellefler ile vergi mükellefi olmayıp ithalat yapmak isteyen bütün gerçek ve tüzel kişilere vergi numarası verildiği belirtilerek,

a) Mevcut ve yeni kurulacak sermaye şirketlerinin ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile genel müdürleri 1.3.1998,

b) Motorlu taşıt alan ve satan gerçek ve tüzel kişiler 1.3.1998,

c) Gayrimenkul alan ve satan, lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişilerin,

1.5.1998 tarihinden itibaren vergi numarası alma zorunluluğunda oldukları belirlenmiştir.

264 No'lu Tebliğde[192] de vergi numarası alma zorunluluğu bulunan şirket temsilcilerinin temsilcilik sıfatının kanundan doğması veya şirket

---

186 RG: 2.6.1995, 22301.

187 Internal Revenue Code-IRC Sec. 6109 (a)(1)- 6109(a)3, Reg.301.6109-1(a): TIN vergi mükelleflerinin beyanname verirken veya onlarla ilgili bilgi aktarımlarında kullanılmakta olup, gerçek kişiler ve mirasçılar sosyal güvenlik numaralarını (indivicual account number), şirketler, ortaklıklar, vakıflar ise Internal Revenue Service (IRS) tarafından verilen (employer ıdentification number-EIN) numaralarını kullanırlar.

188 RG: 28.6.1995, 22327.

189 RG: 7.9.1995, 22397.

190 RG: 10.1.1996, 22519.

191 RG: 16.12.1997, 23202 Mük.

192 RG: 28.3.1998, 23300.

sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden almış bulunması ve bununla ilgili TTK hükümleri verilmiştir.

2. Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun

Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun[193] amacı 1 maddede "..... vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin yapılması sırasında gerçek ve tüzel kişilerden vergi kimlik numaralarının aranılması, düzenlenecek belge ve tutulacak kayıtlarda vergi kimlik numarasına yer verilmesi suretiyle vergi ziyaının önlenmesinin sağlanmasıdır." şeklinde tespit edilmiş ve amacına uygun olarak çeşitli kanunlarda vergi kimlik numarasının uygulanmasını sağlamak için değişiklikler yapılmıştır. Burada sormamız gereken, yasanın amacı vergiyi doğuran olay ve mükelleflerin tespit edilmesi ise, ekonomik yaşamın önemli iki yasası; Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu acaba niçin bu yapının dışında bırakıldı? Birinci olasılık bu alanda vergi ziyaı yoktur, ikinci olasılık baskı grupları. İki gerekçeden hangisi olursa olsun, Maliye Bakanlığının söylemlerini siyasi arenada kendisinin tükettiğini göstermektedir.

Yasanın genel yapısı; Vergi Usul Kanunundaki 8,5'de düzenlenen vergi kimlik numarası üzerine kurulmuş ve yapılan işlemlerde vergi kimlik numarası kullanımını zorunlu kılmaktadır. Yasanın 4 maddesi yetki maddesi olup Maliye Bakanlığına belge ve işlem ile ilgili yetki vermiştir. Yasanın 5 maddesi vergi kimlik numarasını bildirmeyen vergi mükellefleri ile bu numaraya dayalı işlem yapmak zorunda olup tespit yapmayan kamu görevlilerine uygulanacak ceza kurallarını Vergi Usul Kanununa atıf yaparak düzenlemiştir.

Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği Sıra No:1[194], 4358 sayılı yasa ile uygulamaya konulan tek vergi numarası uygulamasının alt yapı çalışmaları tamamlanamadığı için uygulamasının ileri bir tarihe ertelenmesini öngörmektedir. Burada sorulması gereken alt yapı çalışmaları tamamlanmamış bir yasanın yürürlük tarihinin yayımı tarihi olarak niçin konulduğudur?

---

[193] Yasa No: 4358 (RG: 4.4.1998, 23307).

[194] RG: 18.4.1998, 23317.

Tebliğ ile yasanın yürürlük tarihinin ileriye atılması, yeni bir yasanın uygulama pratiğini göstermesi açısından önemlidir. Daha sonra Maliye Bakanlığı Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği Sıra No:2[195], vergi kimlik numarasının tespiti ve kullanımı ile ilgili açıklamalara yer verirken aynı zamanda "Bu tebliğ ile müşterilerinin vergi kimlik numarasını tespit etme ve kullanma yükümlülüğü getirilen gerçek ve tüzel kişiler bu Tebliğde belirtilen ve uygulamanın başlangıcından önce yapılmış ve hüküm ifade işlemlerin sahibi, muhatabı veya tarafı olan kişilerin vergi kimlik numaralarının tespiti ve kullanımı ile ilgili işlemlerine 1.9.2001 tarihinden itibaren başlayacaklar ve 31.3.2002 tarihine kadar tamamlayacaklardır." denilerek ikinci bir erteleme yapmıştır[196]. Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği Sıra No:3[197] ile Nüfus Hizmetleri Kanununda yer alan Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasının, vergi kimlik numarası ile eşleştirilerek 1.7.2006 tarihinden vergi dairelerince Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasının kullanılacağı ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Tebliği Sıra No:4[198] yabancı kimlik numarası bulunan yabancıların yabancı kimlik numaralarının vergi kimlik numarası olarak kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

---

195 RG: 19.6.2001, 24437 (Mük.).

196 Bu konu ile ilgili olarak bak: Vergi Yükümlülerinin Denetlenmesi.

197 RG: 29.8.2006, 26274.

198 RG: 22.5.2010, 27588.

ÜÇÜNCÜ KİTAP

VERGİLENDİRME

BİRİNCİ KISIM
GELİR VERGİSİ KANUNU

BİRİNCİ BÖLÜM
GELİR VERGİSİ

1. KAVRAM

I. Gelir vergisi

Küresel süreçlere siyasi ve hukuki olarak damgasını vuran ve ulus devletin temel göstergelerinden olan gelir ve kurumlar vergilerinde vergilendirilecek gelir kavramı önemini korumaktadır, çünkü hiçbir devlet vergilendirme yetkisini terk etmek istememektedir[1]. Ülkemiz açısından bakıldığında bir vergi tartışması olmakla birlikte, vergi dışında tüm yaşamın çizgilerini taşımaktadır. Hangi gruplar, hangi tür gelir vergilendirilecek, kimler vergi ödemek istemiyor, konulan vergiler hangi grupları rahatsız ediyor. Sonuçta devlet siyasi iktidar olarak hangi grupları temsil ediyor, çıkarılan yasalar hangi grupların lehine. Bunlar "gelir " kavramının belirleyen önemli konulardır.

II. İki tartışma

Gelir ya da tüketimin vergilendirilmesi, vergilendirilecek gelirin kapsamı ile ilgili tartışmalar eskiye dayanmakla birlikte günümüzde hiç hız kesmeden tartışılmaya devam edilen vergi konularının başında gelmeye devam etmektedir[2].

---

1 Bu çalışma Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi ile Kondrad Adenauer Vakfı tarafından ortaklaşa düzenlenen "21. Yüzyıl'a Doğru Nasıl Bir Gelir Vergilemesi" konulu panelde sunduğum "Küresel süreçlerde vergilendirilecek gelir kavramı: Postmodern Retorik ve Pozitif Hukuk (ABD ve Fransa)", 4 Kasım 1999, Rektörlük Sultanahmet Konferans Salonu (yayınlanmamıştır) tebliğden aktarılmıştır.

2 HOLMES, The Concept of Income A Multi-Disciplinary Analysis, IBFD Publications, February

1. Tartışma bir: gelir ya da tüketimin vergilendirilmesi

Kapsamlı gelir vergisi görüşü; "mükellefin gücü" ne önem verir ancak bu "vergiyi ödeme gücü" nden çok "geliri harcama gücü" dür. Vergiye tabi gelir "net artış kavramı" ile bağlantılıdır. Bu yaklaşımda vergiye tabi gelir, ilgili hesap döneminde mükelleflerin tüketim ve tasarruflarının toplamı olarak tanımlanır. Ya da "iki zaman noktası arasında, bir kişinin ekonomik gücündeki net artış" vergiye tabi gelirdir[3].

Harcama vergisi görüşü; Kişisel tüketim vergisi ve masraf vergisi olarak bilinir. Tüketim ya da bir ferdin kıt ekonomik kaynak birikiminden, vergiye tabi gelir matrahı olarak ne aldığı üzerinde durmaktadır. Bunun sonucu bir bireyin "geçim standardı" fiilen vergi matrahı olmaktadır. Bütün tüketim, vergi matrahına dahil edilir, kişisel indirim ve istisnalara da imkan verir. Vergi matrahı, (tercihan toplam artış anlamında) tasarruflardaki net artış düşülerek hesaplanmaktadır. Arta kalan bölüm, harcama vergisi kavramını oluştururken, kişisel tüketimin de matrahıdır[4].

Bu iki teoride gelirin kullanımına yöneliktir. Bu yöndeki çalışmalar İngiltere'de Meade Raporu[5], Amerika'da Hazine Raporu[6], Brooking Institution[7] ve Almanya'da Manfred ROSE[8] ve araştırma grubu tarafından son zamanların vergi reformu tartışmalarının odak noktasını oluşturmaktadır. Harcama ya da tüketimin vergilendirilmesi tartışmalarında odak noktası "tasarrufun vergi dışı bırakılması" dır.

2000; van THIEL, EU Case Law on Income Tax, IBFD Publications, Amsterdam 2000; Tax Law Design and Drafting (Ed: THURONYI), IMF Kluwer Law International, The Netherlands, 2000.

3 HERBER, "II, Gelir Vergisi Reformu", Ord.Prof.Dr. Nihad S.SAYAR'a Armağan, Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler (Derleme ve Çeviriler), NADAROĞLU/BATIREL/ALGANER/ BERKSOY/ ÖZBUDUN, İstanbul 1980, 2.

4 HERBER, 23.

5 HERBER, 27 vd.

6 HERBER, 31.

7 BLANKART, "Income Taxation, Consumtion Taxation, Intergenerational Tarnsfers, and Goverment Behavior", Public Finance, On the Role Budgetary Policy During Demografic Changes, Proceedings of the 48 th International Institute of Public Finance Seoul 1992, Edited by Barbara L. WOLFE, Supplement Vol. 1993 48, 8.

8 BLANKART, 8.

2. Tartışma iki: gelirin vergilendirilmesinde kaynak teorisi ve net artış teorisi

Kaynak teorisi: Alman iktisatçı von Herman tarafından ileri sürülen ve daha sonra Alman vergi hukukçusu Fuisting tarafından geliştirilen bu teoriye göre, belirli bir kaynaktan düzenli bir şekilde sağlanan ve üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması sonucunda elde edilen varidatı ifade eder. Bu görüşe göre, elde edilen ve esas itibariyle bir üretim erkinin devreye sokulmasının karşılığı olmayan değerler ve varlıklar gelir kavramı içine girmez[9].

Safi artış teorisi: Alman iktisatçısı Schanz tarafından kurulmuştur. Mali gelir kavramının belirlenmesi bakımından "kaynak" "devamlılık" vs. gibi kriterlerin kullanılmasına ihtiyaç olmadığı için, servette fiili bir artma meydana getiren her türlü varidat gelir kavramı içine girer. Başka bir deyişle, bir kimsenin geliri belli bir dönemde tüketime ayırdığı harcamaların tümü ile ilgili dönemin başlangıç ve sonu arasında servetinde meydana gelen net artışın toplamından oluşur[10]. Bu iki teori gelir kavramını belirlemeye yönelik olup, hiçbir ülkede safi biçimde uygulanmamaktadır.

2. KURALLAR

I. Gelir

GVK. 1'de gelir; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." biçiminde belirlenmiştir.

II. Yükümlülük

1. Gelir vergisinde yükümlü: gerçek kişi

GVK kapsamındaki yükümlü kural olarak gerçek kişi ya da gerçek kişi gibi muameleye tabi tutulacak ortaklıkların ortaklarıdır. Gerçek kişi kimdir sorusunun cevabı için kavramların geldiği alana bakmak gerekiyor. TMK'nın Birinci Kitabı Kişiler Hukuku başlığını taşır ve Birinci Kısımda Gerçek Kişiler ile ilgili kurallar düzenlenmiştir. TMK 28. maddde "Kişilik, çocuğun sağ olarak doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ

[9] TURHAN, 130.

[10] TURHAN, 131.

doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder.". Bu tanımlamaya göre biz GVK'ndaki gerçek kişiden söz ettiğimiz sürece referans olarak TMK' ndaki bu tanımlamayı alıyor olacağız. Ancak gerçek kişinin GVK kapsamında yükümlü olarak nitelenmesi için de yasa kapsamındaki gelir türlerinden birini elde ediyor olması gerektiğini belirtiyoruz.

2. Yükümlülük türleri

GVK'nda vergiye tabi gelirin, yükümlüler ve yer itibariyle kapsamını belirlemek amacıyla tam yükümlülük ve dar yükümlülük olmak üzere ikili bir ayrım yapılmıştır[11]. Bunun anlamı Türkiye'de yerleşik olanlar kişisellik esasına göre tam yükümlü, yerleşik olmayanlar ise elde ettikleri gelirlere bağlı olarak kaynak esasına göre dar yükümlü olarak vergilendirilirler[12]. Bu kavramları ayrı ayrı inceleyelim:

a) Tam yükümlülük

GVK'nun 3. maddesine göre; tam yükümlü gerçek kişiler;

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları,

Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Bu düzenleme GVK'nun tam yükümlülükte "kişisellik ilkesi"ni benimsediğini göstermektedir. Kişisellik ilkesi iki temel kavrama dayalı uygulanır. Bunlar ikametgah ve uyrukluktur[13].

İkametgah kavramı MK'ndaki yerleşme esasına dayalı olarak GVK.4. maddede belirlenmiştir. Buna göre;

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir[14].);

---

11 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 253; KANETİ, Vergi Hukuku, 319.

12 KANETİ, Vergi Hukuku, 320.

13 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 253.

14 Yasa No: 4721 (RG: 8.12.2001, 24607) 19. maddenin başlığında "ikametgah" yerine "yerleşim yeri" terimi kullanılmış ve şöyle tanımlanmıştır: "Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz. Bu kural ticari ve sınai kuruluşlar hakkında uygulanır."

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)[15]

GVK'nun 3. maddesi getirilen bir diğer esas ise uyrukluk esasıdır. Türk vatandaşlığına bağlanmıştır[16].

GVK'nun 5. maddesi ise; yabancıların belli koşulların varlığı halinde memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacaklarını belirlemiştir. Bu kişiler ise;

---

[15] Danıştay 4D., 14.12.2000, 1032/5300 (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 8).

[16] a) TC. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:112 (RG: 14.3.1973, 14476): "..... 1- Çalışmak amacıyla Yabancı memleketlere giden Türk işçileri aşağıda yazılı sebeplerle Türkiye'de yerleşmiş gerçek kişilerdir: a) Medeni Kanunun 19 uncu maddesi uyarınca bir yerin ikametgah sayılabilmesi için o yerde yerleşmek niyetiyle oturulması şarttır. b) Bu işçiler yurt dışına yerleşmek için değil, geçici olarak çalışmak kaydıyla gitmişlerdir. C) Öte yandan, Türk işçileri, gittikleri ülke kanunlarına göre orada mukim sayılmamakta; izinle oturabilmekte; şu veya bu nedenle çalışma izinleri iptal edilerek Türkiye'ye geri gönderilebilmektedirler. d) Diğer mevzuat uygulamalarında, yabancı ülkelerde çalışan Türk işçileri Türkiye'de mukim sayılmakta ve bunun, lehlerine olan sonuçlarından yararlandırılmaktadırlar.2- Ancak GVK 3/2 nci maddesinde istisnai olarak tam mükellef sayılan bazı Türk vatandaşlarının, bulundukları yabancı ülkelerde gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlarının Türkiye'de ayrıca vergilendirilmeyeceği belirtildiğine göre; bu hükümden, yabancı ülkelerde çalışan Türk işçilerinin de yararlandırılmaları, Kanunun ruhuna uygun düşecektir. Bu açıklamalar uyarınca, yabancı ülkelerde çalışan Türk işçilerinin "tam mükellefiyete tabi gerçek kişi" sayılmaları; ancak, bulundukları memleketlerde vergilendirilen ücretlerinin, ötedenberi olduğu gibi, Türkiye'de ayrıca vergiye tabi tutulmaması gerekmektedir...."b) Seri No:210 (RG: 6.3.1998, 23278); ".....Yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşlarımızın büyük çoğunluğu ailelerini de yanlarına alarak uzun bir süreden beri bulundukları yabancı ülkelerde yaşamaktaydılar. Dolayısıyla bu vatandaşlarımızın kişisel ve ekonomik ilişkileri Türkiye'den ziyade bulundukları ülkelerde yoğunlaşmıştır. Öyle ki bunların önemli bir kısmı bulundukları ülkenin vatandaşlığına geçmiştir. Bu durumda, gelir vergisi uygulaması açısından, yurt dışında oturma ve çalışma izni bulunan vatandaşlarımızın ikametgahlarının bulundukları ülkede olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Öte yandan, yurt dışında yaşayan vatandaşlarımızın bulundukları ülkelerin çok büyük kısmıyla yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yürürlüktedir. Yabancı ülkelerde yaşayan Türk vatandaşları bu anlaşmalar uyarınca, daimi meskene sahip bulunduğu ülkenin, gerek Türkiye'de gerekse yabancı ülkede daimi meskeninin bulunması halinde ise kişisel ve ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı yer, bulundukları yabancı ülkeler olduğundan, bu ülkeler anlaşmaların uygulanması bakımından mukim ülke olarak vergileme hakkına sahip olmakta, Türkiye ise ancak kaynak ülke olarak vergileme hakkını sürdürebilmektedir. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, GVK 3/2 bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma ve oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan fazla süreyle Türkiye'de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir. Buna göre GVK 86/2 bendi uyarınca, dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek söz konusu vatandaşlarımızın Türkiye'de elde ettiği gelirin sadece; -tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından; -değer artış kazançları veya arızi kazançlardan;-yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından; ibaret olması halinde, gelir toplanmayacak ve beyanname verilmeyecektir...."

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basım ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyle gelenler;

2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlardır.

b) Dar yükümlülük

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. GVK'nun 6. maddesinde yapılan bu tanımlama dar mükellefiyette "mülkilik ilkesi"nin[17] kabul edildiğini göstermektedir.

İKİNCİ BÖLÜM
GELİR TÜRLERİ VE ELDE EDİLMESİ

1. KAVRAM

I. Gelir Türleri

GVK 1nci maddede;

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

biçimindeki düzenleme; gelir vergisinin konusu yanında vergilendirilecek gelir kavramının da unsurlarını vermektedir. Burada altı çizilmesi gereken konu, GVK 1. maddenin gelir tanımı değil, vergilendirilecek gelirin unsurlarını[18] verdiğidir. Bunlarda;

1. Gerçek kişi tarafından,

---

17 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 258. Danıştay 3D., 4.12.2007, E. 2006/2966, K. 2007/3284; "... Almanya'da ikamet eden Türk asıllı Alman vatandaşı olan davacının Türkiye'de elde ettiği bu gelirden dolayı vergilendirilmesi gereken dar mükellef olduğu ve dar mükelleflerin ne şekilde beyanname verecekleri, Gelir Vergisi Kanununun 101. maddesinde düzenlenmiş olup, menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarılması halinde münferit beyanname ile beyan edecekleri belirtilmiş olduğundan 2003 yılında Devlet tahvili ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından, elde ettiği değer artışı kazancının istisna oranı düştükten sonra kalan kısmının münferit beyanname ile beyanı gerekirken herhangi bir beyanda bulunmayan davacı adına yapılan tarhiyatı yazılı gerekçeyle kaldıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.". (http://www.kazanci.com/).

18 KANETİ, gelirin özellikleri (Vergi Hukuku, 314), ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, nitelikleri (245 vd) kavramlarını kullanırlar.

2. Bir takvim yılı içinde,

3. Elde edilmiş,

4. Kazanç ve iratların safi tutarı olmalıdır.

GVK 2. madde gelirin unsurları başlığını taşımaktadır. Burada kavramsal[19] bir yanlışlık vardır. Unsur[20], birleşik bir şeyi oluşturan elemanlara gönderme yapar. O halde gelir unsurları terimini kullandığımızda bu yedi elemanın oluşturduğu bir bütünden söz ediyoruz, demektir ve yedisi birlikte olmadığında vergilendirilecek gelir olmayacak diye düşünmemiz gerekir. Bu da doğru değildir. Burada terim yanlışlığı olduğu tespitini yaparak, doğru terimin çeşitli hukuk sitemlerinde de olduğu gibi "gelirin sınıflandırması-türleri[21] (classification)" olduğunu belirliyoruz. Bu yaptığımız tespite dayalı olarak da GVK 2. maddede yer alan düzenlemeyi "**gelirin sınıflandırılması**" başlığı altında yer alan "**gelir türleri**"ni:

1. Ticari kazançlar,

2. Zirai kazançlar,

3. Ücretler,

4. Serbest meslek kazançları,

5. Gayrimenkul sermaye iratları,

6. Menkul sermaye iratları,

7. Diğer kazanç ve iratlar.

olarak okuyoruz.

GVK 2. maddede sayılan gelir türlerini kendi içinde bir gruplandırmaya[22] tabi tutarsak;

a) Teşebbüs gelirleri; ticari kazanç ve zirai kazanç,

---

19 Bu çalışmada kavramdan söz ettiğimiz sürece; bir içerik ve içeriği de ifade eden terime gönderme yapıyor olacağız.

20 TDK sözlüğünde unsur kelimesinin anlamı; öğe, ilke, eleman olarak verilmektedir.

21 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN; gelir türleri kavramını kullanır ancak bunu iktisat kavramını kullanarak yapar (242) GVK'ndaki gelir türlerini açıklarken unsurları terimini kullanır (261).

22 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 242.

b) Emek gelirleri; ücret ve serbest meslek kazancı,

c) Servet gelirleri; gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları,

d) Sui generis gelirler; diğer kazanç ve iratlar,

olarak belirleyebiliriz.

II. Gelir Vergisi Kanunu'nu okuma problemleri: yanlış yasa kenar başlığı: "gelirin unsurları" – doğru kavram: gelirin sınıflandırılması- terim: "gelir türleri"

Gelir Vergisi Kanunu'nun birçok bölümünde okuma problemleri vardır. Mehazı Alman Gelir Vergisi Kanunu olmakla birlikte bazı maddelerinde o kadar çok değişiklik yapılmıştır ki geriye Alman Hukukundaki sistem kavramını kaybetmiş yasa maddeleri yığını kalmıştır. Çeviri, yasa yazım tekniği ya da hukuk kavramlarının içeriğinin ne olduğu endişesi taşınmadan, sadece vergi alma ya da bazı grupları dışarıda bırakma çabaları sonucunda bugün olduğumuz yer; vergi yasalarının hukuk ile okunamamasıdır. Çalışmanın bu bölümünde, diğer bölümlerin hukuk kavramlarıyla okunabilmesini sağlayacak bir sistem/model oluşturmayı hedeflemekteyim.

2. KURALLAR

I. Gelir türlerinin elde edilmesini okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı

1. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki "gelirin elde edilmesi"ni Vergi Usul Kanunu'ndaki "vergiyi doğuran olay" ile oku (yama) mak

Vergi hukukundaki problemli konulardan bir tanesini de vergiyi doğuran olay kavramı ve bunun bireysel vergi kanunlarındaki kavramlarla birlikte okunmasının zorluğu oluşturmaktadır.

Problem alanı:

VUK Birinci Kitap-Vergilendirme, Birinci Kısım-Genel Esaslar, Dördüncü Bölüm-Vergi alacağının tayini olup, Vergiyi doğuran olay VUK 19. maddede tanımlanmıştır.

"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."

Birinci Kısım-Mükellefiyet, Birinci Bölüm-Verginin Mevzuu olup, Mevzu GVK 1. maddede:

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

şeklinde düzenlenmiştir.

Bu iki yasa maddesini birlikte okuma gereği olduğuna göre ilk soru VUK ve GVK nasıl birlikte okunabilir?

2. Gelir Vergisi Kanunu- "gelirin elde edilmesi" -Vergi Usul Kanunu "alacak hakkı"- "talep hakkı"

VUK'ndaki vergi alacağı, borç ilişkisinin doğumuyla bağlantılıdır ve "vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" ifadesi, doğrudan maddi vergi kanunlarına gönderme yapar. VUK bir usul kodu olarak, ilgili maddi vergi kanunundaki olayın tamamlanmış olmasını arayacaktır. Peki ilgili vergi kanunundaki olay ne zaman tamamlanmış olacaktır sorusunu geleneksel biçimiyle soralım: gelir ne zaman elde edilmiş olacaktır? Cevabı tahakkuk ettiği ya da yargı kararlarında kullanıldığı biçimiyle kesinleştiği zaman.

"Gelirin elde edilmesi" (realisation) vergi hukuku terminolojisine hukuk terminolojisi ile aktarılamamıştır. Bu alanın hukuksallaştırılma zorunluluğu vardır. Bu sadece bizim hukuk sistemimiz değil pek çok hukuk sisteminin problemli konularından biridir. Çatışma ya da dualite gelirin elde edilmesinde ekonomik zaman ile hukuksal zamanın örtüşmemesinden ortaya çıkmaktadır[23]. Problemin çözümü ya da çözümsüzlüğü yargı kararlarıyla sürmektedir. Yargı kararları diyoruz çünkü yasanın her şeyi tanımlaması mümkün olmadığına göre kavramların içeriği, pek çok ülkede olduğu gibi bizde de yargının yorumuna bağlı olarak yapılmak zorundadır.

Böylesi bir yaklaşımla pozitif hukukta varolan yapıyı tespit ettikten sonra, kavramların hukuksallaştırılma sürecine bir bakalım:

---

[23] *Eisner v. Macomber 252 U.S. 189 (1920)* (ANDREWS, Basic Federal Income Taxation, Fourth Edition, Law School Casebook Series, Little, Brown and Company, Boston, Toronto, London 1991, 227); *Helvering v. Bruun, 309 U.S. 461 (1940)* (ANDREWS, 267); *Federal Commissioner of Taxation v. Myer Emporium Limited (1987) 18 ATR 693* (HOLMES, 291, ayrıca bak: 116, 173).

Uygulamadan önce TURGAY[24] ve ardındanda ÖZBALCI'yı veriyo-

[24] TURGAY, GVK, 1 Cilt, Dördüncü Bası, N.Uycan Basım San. İstanbul 1979, 10; "...**Gelirin elde edilmesi** *Kazanç ve iradın elde edilme şekilleri*: Bir gelirin elde edilip edilmediğinin, elde edilmişse bunun hangi yılda ve tarihte vaki olduğunun tespitinin uygulama bakımından büyük önemi vardır. Zira elde edilmeyen bir gelirden vergi alınmadığı gibi, elde edilen gelir mükellefin hangi yıldaki matrahına dahil olursa, o yıldaki vergi miktarına tesir eder. **Elde etme** muhasebe tatbikatında nakden ve hesaben olmak üzere iki türlü vaki olur. **Nakden elde etme** kazanç ve iradın fiilen para olarak tahsile edilmesi demektir. Örneğin bir memurun ay sonunda maaş alması gibi. **Hesaben elde etme** ise; para olarak ödenmemiş olmakla beraber geliri elde edenin hesabına kaydedilmesini ifade eder. Örneğin bankalarda mevduat faizlerinin ilgililerin hesaplarına işaret edilmesi gibi. Bundan başka anonim şirket hissedarlarından birinin şirket karından alacağı miktarın nakden kendisine ödenmeyerek şirket nezdinde açılan hesabın alacağa kaydedilmesi halinde de hesaben elde edilmiş bir gelir mevcut bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanununda elde etme deyiminden neyin anlaşılacağı bir prensibe bağlanmış değildir. Ancak bazı maddelerinde gelirin özelliklerine göre elde etme deyimi tarif edilmiştir. Örneğin işletme hesabı esasında defter tutanlarla, serbest meslek kazancı (GVK Mad.67) ve gayrimenkul sermaye iratlarında (GVK. Mad.72) tahsil esası kabul edilmiştir. Kanun tahsil şartını aramadığı diğer gelir kategorilerinde (elde etme) bazen doğan, alınan, sağlanan, bazen de doğrudan doğruya (elde edilen) deyimleriyle ifade edilmiştir. Bu deyimlerin herbiri elde etmenin özel bir şeklini göstermekte tahsilden daha şümullü bir mana taşımaktadır. Bu itibarla genel olarak elde etmeden ne anlaşılması gerektiğinin bütün unsurları belirtilmek suretiyle tayin ve tespiti icap eder. Maliye Bakanlığı tarafından 1949 yılında yayınlanan Gelir vergisi Kanunun İzahnamesinde "bir kazanç ve iradın bir şahsın mamelekine dahil olması" elde etme olarak açıklanmış ise de bu tabir çok şümullüdür. Zira, hukuken mameleke dahil olmanın elde etme için kafi olup olmadığı veya mameleke fiilen geçmenin zaruri bulunup bulunmadığı açıklanmamıştır. Başka bir deyimle mükellefin ihtiyarında olmayan sebeplerle tasarruf edemediği kazançların da vergilendirilmesi lazımdır. Örneğin yabancı memlekette doğan gelirin o memleketin Hükümeti tarafından bloke edildiği için tasarruf edemeyen bir vergi mükellefi Türkiye'de vergilendirmenin adaletsizliği aşikardır. Bunun içindir ki batı memleketlerinde tasarrufa amade olan gelirler vergi konusuna alınmıştır. Örneğin İsviçre'de "tasarrufa amade olmak", Fransa'da "mükellefin emrine amade olmak" gelirin en belli başlı karakterlerindendir. Amerika Vergi Hukuku elde etme yerine "gerçekleşme" deyimini kullanmıştır. Bu deyime nazaran ihtilaflı gelirlerle, şarta bağlı alacaklar elde edilmiş sayılmazlar. Yurdumuzda mali kaza mercilerinin ve Danıştayın görüşleri olaylara göre değişmekle beraber ekseri ahvalde "elde etme" deyiminin tasarruf imkanının mevcudiyeti olarak ele alındığını görmekteyiz. Nitekim Danıştay birçok kararında (bir kazanç ve iradın elde edilmiş gibi addolunmasını, bu kazanç ve iratlar üzerinde fiilen tasarruf, başka bir tabirle iktisaden istifade edebilme imkanının mevcut bulunması) esasına bağlamıştır. Bu itibarla Gelir vergisi Kanununda elde edilmenin sarahaten tespit edildiği haller dışında elde etme tabirinden "kazanç ve irada iktisaden istifade edebilme imkanının mevcudiyetini" anlamak icabedecektir. Ancak bir gelirin elde edilmiş olup olmadığının tesbiti bakımından tatbikatta içtihatlarla beliren şu hususların da gözönünde bulundurulmasının yerinde olacağı kanısındayız. Bir kazanç ve iradın gelir addedilebilmesi için bu geliri doğuran hadise kat'i olarak vukua gelmiş ve gelirin miktarı açıkça belli olmuş bulunmalıdır. Bu noktadan hareket edildiği takdirde henüz doğmamış veya ihtilaflı ve hatta şarta bağlı, miktarı belli olmayan gelirleri elde edilmiş saymaya imkan yoktur. Bundan başka gelir mükellefin emrine amade bir duruma yani mükellefin istifade veya tasarruf edebileceği bir hale gelmiş olmalıdır. Yani ondan istifade imkanı mükellefin arzu ve iradesine bağlı olmalıdır. Örneğin anonim şirketlerin veya diğer bir kısım müesseselerin ihraç ettikleri tahvillerin faizleri bu tahvillere bağlı kuponlarda yazılı tarihlerde sahipleri için bir gelir mahiyetini alılar. Bu faizler kuponlarında yazılı vadelerinde kupon sahipleri için amade hale geldiklerinden elde edilmiş sayılırlar. Ve o yılın gelirleri meyanında vergilendirilirler. Kupon sahiplerinin bu faiz kuponları muhtevalarını vadelerinin tesadüf ettiği yılda değil de daha sonraki yıllarda tahsil etmiş olmaları ve hatta hiç tahsil etmemiş bulunmaları durumu değiştirmez...".

ruz[25].

---

25 ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanununun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1988, 76; "...**Elde etme**, gelir vergisinde, vergiyi doğuran olaydır. Bu yönden, bir gelir unsurunun ne zaman elde edilmiş olduğunun tayini, vergilemede büyük önem taşır. Gelir Vergisi Kanunu, elde etmeyi vergiye tabi gelir unsurunun niteliğine göre farklı esaslara bağlamıştır....Burada, elde etmenin genel ilkelerini belirlemekle yetineceğiz. Bir gelirin elde edilmesinde şu safhalar söz konusu olur: ***a) Tahakkuk:*** Gelir önce tahakkuk eder. Tahakkuk gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesidir. Bunun için, geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tekemmül etmiş bulunması gerekir. Tahakkuk gelire hak kesbedilmiş olmasını da doğal olarak içerir. Başka bir ifadeyle, hak kesbedilmeyen gelirin tahakkuk etmesi söz konusu olamaz..... ***b) Hukuki tasarruf:*** İkinci safha, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir. Gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinlik kazanıp, tahakkuk etmesi, sahibinin talep hakkını mutlaka beraberinde getirmez. Talepte bulunabilmek için, tespit edilmişse, ödeme devresi veya süresinin dolması gereklidir. Örneğin, gündelik esasında çalışan hizmet erbabının ücreti günlük devreler itibariyle hesaplanır. Yani mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşerek tahakkuk eder. Ancak, ödemenin haftalık veya aylık dönemler itibariyle yapılacağı kararlaştırılmışsa, bu devreler dolmadan, ücret üzerinde hizmet erbabının talep hakkı doğmaz. İşte hukuki tasarruf, sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkının doğuşunu ifade eder. Elde etmede, genel olarak, en önemli aşama, hukuki tasarruf hakkının doğuşudur. ***c) Ekonomik tasarruf:*** Gelir üzerinde ekonomik tasarruf ödemeyi yapacak olan tarafından, gelir sahibinin emrine amade kılınmasıdır. Emre amade kılınmadan kasıt, istihkakın istendiği anda, sahibine ödenecek hale gelmiş olmasıdır. Ekonomik tasarruf, teorik olarak, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesini, yani hukuki tasarrufu izleyen üçüncü aşamadır. Ancak, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eden ekonomik tasarruf, belirli olmayan bir ölçüdür. Ödemeyi yapacak olanın, hangi anda, ödeme yapmaya hazır hale gelmiş olduğunu belirleyecek ölçüleri bulmak mümkün değildir. Bu nedenle ekonomik tasarrufun karine olarak, hukuki tasarruf imkanı ile birlikte doğduğu kabul edilir. Bunun önemi şuradadır. Ölçüleri, belirli olan, hukuki tasarruf imkanının doğmuş olmasına rağmen, gelire ekonomik bakımdan tasarruf edilememiş olduğu iddia edildiğinde, bunun isbatı mükellefe düşer. Aksi halde, hukuki tasarrufla birlikte, yani gelirin hukuken talep edilebilir hale geldiği anda, ekonomik tasarruf imkanına da kavuştuğu, fakat bu imkanın, gelir sahibinin arzu ve iradesi ile karşı tarafa bırakılmış olduğu kabul edilir. Bu noktada, ticari, zirai kazançtaki tahakkuk esasında elde edilmiş sayılan gelirin, sonradan tahsil edilememesi halinde şüpheli veya değersiz alacak yolu ile zarar yazılması ile hukuki ve ekonomik tasarruf arasında bir paralellik vardır. Ticari ve zirai kazançta gelir, tahakkuk esasında, fakat sonradan tahsil edileceği için vergilenir. Tahsil imkanı kaybedildiği veya kısıtlandığında değersiz yahut şüpheli hale geldiğini ispat külfeti mükellefe aittir. Kanunen öngörülen belli işlemlerin yapılıp sonuç alınmadığı ispat edilmedikçe zarar kaydı mümkün değildir. Hukuki tasarruf hakkının doğuşu ile geliri elde ettiği kabul edilen mükellefin, geliri elde etmediğini ileri sürmesi halinde de aynı şekilde ispat külfeti kendisine düşer. Gerekli fiili ve hukuki girişimleri yaptığı halde, geliri tahsil edemediğini isbat etmedikçe elde etmenin tekemmül etmiş olduğu kabul edilir. Bu konuda, ticari ve zirai kazançta şüpheli ve değersiz alacakların zarar kaydı ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununda konmuş olan ölçülerden yararlanılması da mümkündür. Kısaca, hukuki ve ekonomik tasarruf iç-içedir. Fakat ekonomik tasarruf bir başka yönü ile de fiili tasarrufla birleşir. Çünkü gelirin, gelir doğuran muamelenin karşı tarafınca, sahibinin emrine amade kılınması fiili tasarrufun da gerçekleşmiş olduğunu gösterir. Bu yönü ile gelire hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve fiili tasarruf birbiri ile bir anlamda özdeşlerdir. Elde etmede hukuki tasarrufun (talep hakkının doğuşunun) önemi buradadır. ***d) Fiili tasarruf:*** Fiili tasarruf, gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayrimaddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dahil olmasını ifade eder. Gelir, geliri doğuran muamelenin karşı tarafın tasarrufundan, bütün unsurları ile çıkmış, ilgilinin mal varlığına girmiştir. Fiili tasarruf, normal olarak, hukuki ve ekonomik tasarrufu izleyen sonuncu safhadır. Ancak bazı hallerde gelir, hukuken talep edilebilme imkanı bulunmamakla beraber, fiilen elde edilmiş olabilir.....".

Doktrinde de ŞANVER[26], Mehazdan yola çıkarak değerlendirme yapmıştır. KANETİ[27] ve ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN [28] da kavramları hukuksallaştırmaya çalışmışlardır.

---

26 ŞANVER, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, İstanbul 1972, 16,17; "...**Elde Etme**; elde etme deyimi vergi kanunlarımızda tanımlanmamıştır. GVK'muz, ayrıca, gelir unsurlarının herbirinde söz konusu deyim yerine geçtiği öne sürülebilecek terimler kullanmıştır. Ticari ve zirai kazançlarında **doğan**, ücretlerde **verilen**, serbest meslek kazançlarında **doğan-tahsil edilen**, gayrimenkul sermaye iratlarında **elde edilen-tahsil edilen**, menkul sermaye iratlarında **elde edilen-doğan-nakden veya hesaben ödenen**, sair kazanç ve iratlarda **doğan-elde edilen-sağlanan**, yurt dışı gelirlerinde **intikal eden-tasarruf** gibi terimler vardır. Elde etme deyimi, vergi kanunlarımızda genellikle gelirin zamanının göstermektedir. Gelir, faaliyetin yapıldığı anda mı, yoksa işin karşılığının ödendiği anda mı meydana gelmiştir? Muhasebe dili ile gelir tahakkuka mı, yoksa tahsile mi bağlıdır?.....Mehaz kanunda elde etme terimine **izafe edilme** terimi karşılaşır. İzafe edilme teriminin iki anlamı vardır. Terimin birinci anlamı, gelirin zamanıdır. Kazanç esasına dayanan gelir unsurlarında (ticari, zirai, serbest meslek) yıl sonu, fazlalık esasına dayanan gelir unsurlarında (diğer dört unsur) tahsil prensibini mehaz kanun açıkça koymuştur. Terimin ikinci anlamı gelirin kime mal edileceğidir. Bu anlamda gelir, hukuki ilişkiler ne olursa olsun, işin iktisadi neticeleri taşıyana mal edilir. Örneğin bir işletmenin mülkiyet hakkı başka kişide intifa hakkı başka kişide ise gelir ikinci kişiye ait olur.....Elde etme kavramı üzerine teorik olarak şunlar söylenebilir. Bu kavram, temelde, gerçekleşme (realizasyon) prensibine bağlıdır. Bu prensip dolayısile, kıymeti artan bir iktisadi değer için, kıymet farkı gerçekleşmedikçe gelir doğmaz.....VUK muzun **vergi doğuran olay**....."Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK 19).Bu maddenin başlıca tefsiri, vergi idaresinin tarh ve tahakkuk işlemlerinin vergi borcunun zamanını değiştirmeyeceği, vergi borcunun olay ile veya hukuki durum ile doğacağı şeklindedir. Bu madde, gelir vergisi ile ilgilendirildiğinde, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir, yorumuna varılmıştır. Elde etme deyimini vergiyi doğuran olay ile eşitleyen veya elde etme deyimini sebep, vergiyi doğuran olayı netice sayan son yorum vergiyi doğuran olay deyimini muhtevasız kılacak gibidir. Tersine bir yorum, vergiyi doğuran olaya vergi konusu bir faaliyetin yapılması muhtevasının verilmesi ile başlar. Böyle olunca, elde etme için açık hüküm bulunmayan hallerde, vergiyi doğuran olay hükmüne dayanılabilir....."

27 KANETİ, Vergi Hukuku, 316, 317; "**1) Gelir önce tahakkuk eder.** Gelirin tahakkuku, nitelik ve tutar olarak kesinleşmesidir. Bunun için geliri doğuran işlemin gerçekleşmesi gerekir. **2) Bundan sonraki aşama gelir üzerindeki hukuksal tasarruftur.** Gelire hukuksal yönden tasarruf edilebilmesi, onun sahibi tarafından talep edilebilir duruma gelmesidir. **3) Hukuksal tasarrufun bir sonraki aşaması, ekonomik tasarruftur.** Gelir üzerinde ekonomik tasarruf, ödemeyi yapacak olan gelir sahibinin geliri sahibinin emrine hazır bulundurmasıdır; bir diğer deyişle, talep edilebilir durumda olan gelirin, ödemeyi yapacak olan tarafça da eylemli ödemeye hazır tutulmasıdır. Hukuksal tasarruf karine olarak, ekonomik tasarrufu da kapsar; ancak talep edilebilir durumda olan bir gelirin, ödeyecek tarafça red veya inkar edilmesi, ya da ödemenin geciktirilmesi durumunda, hukuksal tasarrufun gerçekleşmesine karşılık, ekonomik tasarruf gerçekleşmiş değildir. Olayın özelliklerinden ötürü, hukuksal tasarrufa rağmen, ekonomik tasarrufun gerçekleşmediğini ispat yükü, gelir sahibine düşer. **4) Gelirin elde edilmesinde son aşama eylemli tasarruftur.** Eylemli tasarruf hak sahibine ödenmiş olması ve haksahibinin kazanç ve irat üzerinde eylemli egemenlik sağlamasıdır...".

28 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 251, 252; "**Muhasebeleştirme kavramları tahakkuk ilkesi (alacak hakkı olarak doğmak) ve tahsil ilkesi (edim) de malvarlığındaki değişik artış biçimlerini yansıtan kavramları oluşturmaktadırlar.** Böylelikle gerçekleşen elde etme kavramını hukuki kategoriler itibariyle ifade etmek gerektiğinde, çok büyük ölçüde yukarıdaki tahakkuk-tahsil ayrımına koşut olmakla birlikte şu hukuki bölümleme dikkate alınabilir. **1) Alacak olarak doğma, 2) Talep edilebilir hale gelme, 3) Edimin gerçekleşmesi.** Alacak olarak doğma aşaması ilke olarak tahakkuk esasına tekabül etmektedir. Edim kavramı ise yine ilke olarak tahsil aşamasını karşılamaktadır. Edim kavramı da değişik biçimlerde düşünülebilir. Bunu hukuki anlamda ifa, ödeme, yerine getirme şeklinde ifade edebiliriz. Ancak edim fiilen ya da hukuken gerçekleştirilebilir. Edimin fiilen gerçekleşmesi ise nakden veya aynen verme, ödeme ile ortaya çıkar."

Aslında bütün bu değerlendirmeleri okuduğumuzda gelirin elde edilmesinde muhasebe terminolojisindeki tahakkuk esası çevresinde dolaştığını görmekle birlikte gerçek problemin bu olmadığı, vergide temel kavramlar olarak belirlediğimiz vergilendirilecek olay-alacak hakkı-talep hakkı kavramlarının vergi hukuku terminolojisinde içeriğinin doldurulamadığını görmekteyiz.

O halde tekrar aynı soru: "Gelir ne zaman elde edilmiş olacaktır?". Cevabını bulmaya çalışalım:

Gelirin elde edilmesi borcun ifasıyla, ifa zamanıyla bağlantılıdır. Borcun ifası, yasayla ya da taraflarca belirlenebilir. A ile B arasında bir borç ilişkisi -satım sözleşmesiyle- kurulduğunu varsayalım. Satım sözleşmesinde A malı teslim, B bedeli ödeme borcu altındadır. Borç ilişkisi nedeniyle doğan asli haklar, alacak haklarıdır[29]. Bir borç ilişkinin alacaklıya temin ettiği en önemli yetki, alacaklının, borçludan alacağını talep etme yetkisidir. Bu yönüyle alacak hakkının bir talep ile kullanıldığı açıktır[30]. Bu kavramlardan sonra tekrar örneğimize dönersek; A malı teslim ettiğinde bedel için alacak hakkı doğar. B bedeli, ifa zamanına göre- hemen ya da vade sonunda- ödeyecektir. Ödemediğinde A'nın B'den bedelin ödenmesi ile ilgili talep hakkı doğacaktır. Burada gelir ne zaman elde dilmiş olacaktır? Sorusunun cevabını, VUK'un gönderme yaptığı "ilgili vergi kanunundaki hukuki durumun tekemmülü" verecektir. GVK'nda, ticari kazançta gelirin elde edilmesini alacak hakkı üzerine kurmuştur. Borçlar Kanununa göre alacak hakkı ne zaman doğacaktır? A malı teslim ettiğinde. Talep hakkı ne zaman doğacaktır? İfa zamanına bağlı olarak doğacaktır. Alacak ve talep hakkının birleştiği durumlarda örneğin satışta malı teslimi ile bedelin ödenmesi gerekir. Alacak ve talep hakları birleşir. Ancak alacak vadeli ise ya da kira da olduğu gibi belli zaman dilimlerine bağlanmış ise o zaman dilimlerine bağlı olarak talep hakkı doğacaktır.

Düşüncemizi bir kez daha düzenlediğimizde:

VUK'ndaki vergilendirilecek olay (vergiyi doğuran olay) vergi mükellefi ile üçüncü kişi arasında, herhangi bir hukuksal olay ya da işlemdir. Bu anlamda yasa başlığı ile yasa metni arasında bir bağlantı yoktur.

---

29 KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, 19.

30 KILIÇOĞLU, Borçlar Hukuku, 26.

VUK'ndaki "vergi alacağı" borçların doğumu ile ilgilidir. Vergi borcunun oluşumu ile ilgili olması nedeniyle de vergi alacağından doğan haklar, alacak ve talep hakkı olarak "vergi alacağı" açısından işleyecektir.

GVK'ndaki "elde etme" borçların ifa zamanı ile ilgilidir. Borçların ifası "hemen ya da vadeli" olabileceği için borcun muacceliyet kazanması gerekir. Bu da vergi mükellefinin alacak hakkı ile birlikte talep hakkının da işlemesini gerektirir.

Peki GVK'ndaki "elde etme" ile VUK'ndaki "vergi alacağı hakkı" ne zaman karşılaşır? Diye sorduğumuzda, vergi alacağı hakkı, mükellefin alacak hakkı ile vergi alacağını talep hakkı da, mükellefin alacağını talep hakkı ile karşılaşır. Alacak ve talep haklarının örtüştüğü durumlarda ikisi birlikte işleyecektir. Her ne kadar GVK'nda ticari kazanç ve zirai kazanç tahakkuk diğerleri tahsil esasına bağlanmış ise de, alacak ifa zamanıyla bağlantılı olduğunda talep hakkı doğurmayacağı için ifa zamanın beklenmesi gerekmektedir.

II. Gelir türlerinin elde edilmesinin özne-nesne bağlamında bir okuma modeli

GVK'nda gelir türleri ile ilgili yasa maddelerinin yazımında belirli bir düzen vardır. Bu kanun okumayı kolaylaştıran bir yazım tekniğidir. Önce ilgili gelir türünün tanımı verilmiş, bu tanım genellikle unsurları içerir bir biçimdedir, sonra ise örneklemeler verilmiştir.

Bu yapı içerisinde şöyle bir şablonla okuma yapacağız:

I. Özne: vergi yükümlüsü-gerçek kişi/ilgili gelir türünü elde eden: toplumsal varlık olarak birey/vatandaş-vatandaş olmayan/ vergi mükellefi/ gelir vergisi mükellefi.

II. Nesne: verginin konusu/ilgili gelir türü: ticari kazanç, zirai kazanç vs.

1. Hukuksal mekan: işyeri-fiziksel/doğal/varsayımsal: ilgili gelir türünün elde edildiği "yer"

Buradaki mekan kavramı aslında hukukun kabul ettiği bir mekan olması nedeniyle bu TTK'nda ticarethane veya fabrika olurken, gayrimenkul sermaye iradında işyerine karşılık gelen varsayımsal hukuksal bir mekana dönüşecektir.

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

Vergilendirilecek gelirin nitelendirmesi için hukuk-vergi hukuku dayanaklı, iki basamaklı bir analiz gerekmektedir[31].

Birinci basamak: vergilendirilecek olay

a) Yasa olayı: ilgili gelir türü için yapılan faaliyet

Herhangi bir gelir türünün elde edilmesi için yasa koyucu ilgili faaliyetin ne olduğunu, kapsamını belirlemiştir. Bu soyut çerçevenin içeriği yaşam olayı ile doldurulacaktır. GVK'nda gelir türleri ile ilgili faaliyetler konusunda genelde açık örneklemelerin yer aldığını söylemek mümkündür. Örneğin GVK'na göre ticari kazanç, ticari ya da sınai faaliyetten elde edilebilir.

b) Yaşam olayı: ilgili gelir türü için yapılan faaliyetin dayanağı hukuk ilişkileri

Vergilendirme, genellikle özel hukuk ya da kamu hukuku ilişkileri üzerine kuruludur. Gündelik hayatın ilişkileri adlandırılsın ya da adlandırılmasın hukuk sistemi içinde var olduğu için kurulan ilişkiler de doğal olarak hukuk ilişkileridir. Vergilendirme alanından baktığımızda vergilendirme ilişkisi kurulmadan var olan hukuksal ilişkiler olduğunu görürüz. O halde vergi hukukunda yaşam olayı diye adlandırdığımız aslında geldiği alanın hukuk ilişkileridir. Nitekim GVK'ndaki gelir türlerinde ilgili faaliyetle ilgili verilen örneklemeler yasa koyucunun seçtiği yaşam olayı örnekleridir. Bunlarda çeşitli hukuk alanlarınca düzenlenmiştir.

Yaşam olayı içinde kurulan hukuksal ilişkiler tamamlanır ya da tamamlanmaz. Tarafların vazgeçmesi, birinin ediminin ifasından sonra yargıya taşınma, ödeme güçlüğü gibi kavramlar sözleşmelerin ifasını farklılaştırabilmektedir. Bu basamakta önemli olan varolan hukuksal ilişkinin nitelendirilmesidir. Örneğin GVK'ndaki ticari kazanç, satım ya da iş görme sözleşmelerine dayalı (ağırlıklı olarak) elde edilebilir. Önce bunun geldiği alanda doğru olarak adlandırılması, hukuksal nitelendirme, gerekmektedir. Niçin böyle bir nitelendirmeye gerek var diye düşünülebilir? Yaşam olayına ait

---

31 *United States v. Davız, 370 U.S. 65 (1962);* "... The determination of the income tax consequances of the stock transfer described above is basically a two-step analysis: (1) Was the transaction a taxable event? (2) If so, how much taxable gain resulted therefrom?...." (ANDREWS, 272); *Knetsch v. United States, 364 U.S. 361 (1960)* (ANDREWS, 448).
b) Kararla ilgili değerlendirme için bakınız HOLMES,227.

tamamlanmış hukuk ilişkileri (altını çiziyoruz burada adlandırmanın mükellef tarafından yapılıp yapılmaması önemli değildir) olmadan vergi hukukuna aktarma yapmak mümkün değildir. Örneğin ticari işletmesi için kredi alan vergi mükellefinin bunu gider yazabilmesi için banka ile yapılmış bir kredi sözleşmesi ve buna dayalı tahakkuk ettirilmiş kredi faizi olması gerekir. Ya da faiz gelirinden söz edebilmek için bankada açılmış bir vadeli mevduat hesabı ve buna dayalı tahakkuk etmiş faiz geliri olmalıdır.

Özel hukuk ya da kamu hukuku sözleşmelerinin bazıları vergi hukukunda aynen kabul edilmekle birlikte bazı kavramlar da vergi hukukuna özgü tanımlamalar içerir. Vergi hukukunun kendine özgü tanımları da aslında hukukun bir kavramını diğer kavrama aktarmaktan başka anlam taşımadığı için (örneğin gayrimenkul kavramıyla ilgili özel tanım bazı menkul, gayrimenkul ve gayrimaddi hakları içerir). Bu da kavram aktarmasından başka bir anlam taşımaz) yaşam olayındaki hukuk ilişkisinin nitelendirmesinin doğru yapılması, yaşam gerçeğinin, vergilendirilecek gelirin nitelendirmesinin doğru yapılamasını sağlayacaktır.

İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

a) Yasa olayı: ilgili gelir türünün varlığı

Birinci basamakta, vergilendirilecek olayın nitelendirmesi yapıldıktan sonra bu olaya dayalı **"vergilendirilecek gelir"** (taxable income)[32] olup

[32] *Eisener v. Macomber, 252 U.S. 189 (1920);* "....The fundemantal relation of "capital" to "income" has been much discussed by economists, the former being likened to the tree or the land, the latter to the fruit or the crop; the former depicted as a reservoir supplied rom springs, the latter as the outlet stream, to be measured by its flow during a period of time. For the present purpose we require only a clear definition of the term "income", as used in common speech, inorder to determine its meaning in the Amendement; ad, having formed also a correct judgment as to the nature of a stock divident, we shall find it easy to decide the matter at issue. After examining dictionaries in common use (Bouv. L.D.; Standard Dict.; Webster's İnternat Dict.; Century Dict.), we find little to add to the succinct definition adopted in two cases arising under the Corporation Tax Act of 1909 (Statton's Independence v. Howbert, 231 U.S. 399, 415; Doyle v. Mitchell Bros. Co., 247 U.S. 179, 185)- éIncome may be defined as the gain derived from capital, from labor, or from both combined," provided it be understood to include profit gained through sale or conversion of capital assets, to which it was applied in the *Doyle* Case (pp. 183,185). Brief as it is, it indicates the characteristic and distinguishing attribute of income essential for a correct solution of the present controversy. The Government, althought basing its argument upon the definition as quoted, placed chief emphasis upon the word "gain," which was extended to include a variety of meanings; while the significance of the next three words was either overlooked or misconceived. "*Derived – from – capital*"; - "the *gain – derived – from-capital*" etc. Here we have the essential matter: *not* a gain *accuring to* capital, not a *growht* or *increment* of value *in* the investment; but a gain, a profit, something of exchangeable value *proceeding from* the property, *severed from* the capital however invested or employed, and *coming in,* being *"derived,"* that is *received* or *drawn by* the recipient (the taxpayer) for his *separete* use, benefit and disposal; - *that is* income derived from property. Nothing else answers the description..." (ANDREWS, 232).

olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için temel soru vergilendirilecek olaya dayalı bir gelir var mıdır? Ya da bir gelir elde edilmiş midir? Sorunun cevabı vergilendirilecek olaya bağlı gelir elde edilip edilmediği ile ilgilidir. Örneğin GVK'nda ticari faaliyet sonucu bir gelir elde edilmiş midir? Ticari kazancın elde edilmesini yasa koyucu hangi olaya bağlamıştır ve bu olaya göre gelir elde edilmiş midir? Cevabımız evet olduğunda bu GVK'na göre ticari kazanç olarak nitelendireceğimiz gelir olacaktır. Burada belirleyici çizgiyi verginin yasallığı taşıyacaktır. Doğrudan vergi hukuku ile ilgili bir nitelendirmedir.

b) Yaşam olayı: ilgili gelir türünün varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

Yasa koyucunun vergilendirilecek gelir için belirlediği ölçülerin yaşam olayı da olması gerekir. Örneğin bir gelirin varlığı, vergilendirilecek bir gelir olduğu gibi kavramlar da yasa koyucunun belirlediği yaşam olayına bağlıdır. Gelir elde edilmiş midir? Sorusu yasa koyucunun bağladığı olaya göre gerçekleş midir? Elde etme nakden ya da alacak hakkı olarak mı doğmuştur, mükellefin kayıtları, yaşam standardı incelenerek mi varlığı ortaya çıkarılmıştır. Bunlar yaşam olayı ile tespit edilebilecek hukuk ilişkileridir.

Değerlendirme: Bütün bunların ardından bütüncül bir değerlendirme yapmamız gerekiyor. Aslında verdiğimiz bilgiler birden fazla nitelendirme yapılıyormuş izlenimi veriyorsa da aslında sonuç olarak yapılan tek bir nitelendirme vardır. Vergilendirilecek olay yasa koyucunun belirlediği yaşam olayı (maddi sebep)'dır. Elde edilen gelir ise yasa koyucunun belirlediği yasa olayı (hukuki sebep)'dır. Tipiklik ilişkisinin doğru kurulmasına dayalı hukuki sonuç vergilendirme olacaktır. Bu düşünce dizgesinde bir yandan idari işlemin sebep ve buna bağlı konu unsuru gerçekleşirken diğer yandan VUK'nda tespitini yaptığımız vergilendirilecek olay (vergiyi doğuran olay)'ın ön şart olması ve aynı zamanda da işlemlerin tamamlanmadan vergilendirme yapılamayacağı ile ilgili tespitlerimizde gerçekleşmiş olur.

3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması/"vergi alacağı"nın talep hakkı olarak doğması

Vergilendirilecek olay ve gelirin kavramsal tespitinden sonra vergilendirme ilişkisinin kurulabilmesi için gelirin elde edildiği ya da vergi idaresinin alacak ya da talep hakkının doğduğu "zaman" sorularının cevabını, vergi yükümlüsünün geliri ne zaman elde ettiği sorusunun cevabı verecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GELİR TÜRLERİNİN ELDE EDİLMESİ

1. TİCARİ KAZANÇ

I. Özne: vergi yükümlüsü/tacir

Ticari kazanç ile ilgili verilen düzenlemelerde ticari kazancı elde edenin kim olduğuna dair bir açıklama yoktur. Ancak TTK'ndaki tanımdan yararlanabiliriz:

> Tacir, TTK 12- (1) Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.
>
> (2) Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.
>
> (3) Bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur.
>
> Küçük ve kısıtlılar, TTK 13- (1) Küçük ve kısıtlılara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten yasal temsilci, tacir sayılmaz. Tacir sıfatı, temsil edilene aittir. Ancak, yasal temsilci ceza hükümlerinin uygulanması yönünden tacir gibi sorumlu olur.

GVK'nda ticari kazançta merkez kavram olarak tacir alınmıştır ancak esnaf ve şahıs ortaklıklarının ortaklarının da kavramın kapsamında olduğunu belirtmek gerekiyor.

Ortaklıklar açısından baktığımızda;

a) Kollektif ortaklıklarda ortaklar (GVK 37,III),

b) Adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortaklar (GVK 75,2),

ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç olarak nitelenir ve GVK yükümlüsüdürler.

Alt başlık: öznenin vergilendirme alanı dışında kalması: muafiyet

Muafiyet; Vergi kanunlarında, esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğmasının öngörülmüş olmasına rağmen, belirli kişilerin veya grupların

vergi yükümlülüğü dışında tutulmalarını anlatır[33]. Muafiyet, yükümlüyü esas aldığı için subjektif bir kavramdır[34].

Esnaf muaflığı GVK'nda yer almasına rağmen esnaf ile ilgili bir tanımlama yoktur. TTK 15 (1)'den yararlanabiliriz:

> "İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır. Ancak, tacirlere özgü 20 ve 53 üncü maddeler ile Türk Medenî Kanununun 950 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü bunlara da uygulanır."

Bu tanımlamanın GVK'nda muafiyet oluşturulurken esas alındığı görülmektedir.

GVK 9. madde belli koşulların varlığı halinde ticaret ve sanat erbabından gelir vergisinden muaf olacağını belirlemiştir.

II. Nesne: verginin konusu/ticari kazanç

GVK'nun 37. maddesi Ticari kazancın tarifi başlığını taşır ve şöyle düzenlenmiştir: "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Bu Kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır".

1. Fiziksel/sanal mekan: ticari işletme

TTK'nu 11. madde Tacir başlığı altında düzenlenmiş ve ticari işletme ile başlar.

> TTK. 11- (1) Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.
>
> (2) Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenir.
>
> (3) Ticari işletme, içerdiği malvarlığı unsurlarının devri için zorunlu tasarruf işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasına gerek olmaksızın bir bütün hâlinde devredilebilir ve diğer hukuki işlemlere konu olabilir. Aksi öngörülmemişse, devir sözleşmesinin duran malvarlığını, işletme değerini, kiracılık hakkını, ticaret unvanı ile diğer fikrî mülkiyet haklarını ve sürekli olarak işletmeye özgülenen malvarlığı unsurlarını içerdiği kabul olunur. Bu devir sözleşmesiyle ticari işletmeyi bir bütün hâlinde konu alan diğer sözleşmeler yazılı olarak yapılır, ticaret siciline tescil ve ilan edilir.

---

33 NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul 1998, 237.

34 NADAROĞLU, 237.

Bu düzenleme GVK ile kavramsal örtüşme sağlamaz[35] ancak sağlaması gerekir mi sorusunun sorulması gerekir çünkü TTK yeni bir kanun ve pek çok gelişmeyi kapsamına almıştır halbuki GVK için bu söylenemez. TTK'da ticari işletme kavramı yer almaz[36].

Ticari işletme gelir temin etmek için emek ve sermayenin organize edilmesidir[37]. Bu tanımlama ticari işletmenin unsurlarını: 1. Şahıs unsuru,

---

35 TTK 11 madde ticari işletme kıstaslarını: Esnaf işletmesi için öngörülen sınırları aşan düzeyde gelir sağlamak, devamlılık ve bağımsızlık. (POROY/YASAMAN, Ticari işletme Hukuku, 6102 sayılı TTK Nazara Alınarak Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 14 Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, 37).

36 Eski TTK'da ticari işletmenin tanımı verilmemiş ve ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır demiştir. Eski TK'nın 12 maddesinde 12 bend halinde ticarethaneler sayılmıştır. Aynı maddesinin ikinci fıkrasında ise fabrika tanımlanmıştır. 13 madde ise, ticari işletme sayılan müessesenin ne olduğunu belirlemiştir. Buna göre, işlem hacim ve öneminin ticari müesseseyi gerektirmesi ve ona ticari ve sınai bir müessese niteliği vermesidir. Eski TTK'nunda tanımın olmaması ve sadece bazı niteliklerin sayılması sebebiyle ticari işletmenin unsurları ve kıstasları Ticaret Sicili Tüzüğünün 14 maddesinin 2 fıkrasındaki kıstasların 12 ve 13 madde ile birlikte nazara alınması ile tamamlanmıştır. Tüzükte gelir sağlamayı hedef tutma, devamlılık ve esnaf faaliyetini aşma kıstasları vardır. Buna göre, eski TK'nın 12 maddesinde sayılan bir ticarethane veya fabrika yahut 13 madde anlamında işlerin önemi ticari muhasebe tutulmasını gerektiren bir müessese var ise, bunların ticari işletme sayılabilmesi için Tüzüğün 14 maddesinde sayılan gelir sağlamayı hedef tutar, devamlılık arz eden ve esnaf faaliyetini aşan kıstasa sahip olması gerekir (POROY/YASAMAN, 36.). TTK 11. Madde, Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir. Görüldüğü üzere, Ticaret Sicili Tüzüğü kıstasları, yeni Ticaret Kanununda esas alınmış ve ticari işletmenin tanımı bu esas üzerinden yapılmıştır. Ticari işletmenin sayma metodu ile belirlenmesi terk edilmiştir (POROY/YASAMAN, 37.).

37 Mehaz İsviçre Ticaret Sicil Nizamnamesi 52/3'de "Bu Tüzük anlamında ticari işletme: bağımsız, devamlı ve kazanca yönelmiş iktisadi faaliyet olarak mütalaa edilir." (TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Türk Ticaret Kanunu ve Kooperatifler Kanunu, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş üçüncü bası, İstanbul 1977).

b)Danıştay 3D., 11.6.2009, E. 2007/3751, K. 2009/2092; "...Gelir Vergisi Kanununda bir kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilebilmesi, bir faaliyetten kazanç sağlanması ve faaliyetin devamlılığı koşullarına bağlanmıştır. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olup, bir işlemin devamlılığı, işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer. 2003 yılında satın alınan 4 taşıtı 2004 ve 2005 yıllarında, 2004 yılında alınan 2 taşıtı 2005 ve 2006 yıllarında, 2006 yılında satın alınan 4 taşıttan üçünü 2007 yılında sattığı ve adına kayıtlı 2 taşıt daha bulunduğu saptanan davacının bu alım-satım faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleşmiştir. Bu alım-satımların ticari kazanç sağlama amacı dışında nedenlerle yapıldığı iddiasını kanıtlaması gereken davacı tarafından, yoklama üzerine idareye yapılan başvuru sırasında araçların ticari amaçlı alınıp satılmadığı, yakınlarının isteği üzerine geçici olarak adına tescil ettirildiğinin, dava dilekçesinde ise alım-satımdan kar değil zarar elde edildiğinin, ileri sürülmekle yetinildiği, ancak birden fazla kamyon, kamyonet ve otomobilin ticari amaçla alınıp satılmadığı iddiasını kanıtlayan hukuken geçerli herhangi bir bilgi ya da belge bulunamadığı

anlaşıldığından, faaliyetin kazanç elde etmek amacıyla yürütüldüğü sonucuna varılmıştır. Bu nedenle vergi mahkemesi kararının, davacı adına faaliyetin saptandığı 20.2.2007 tarihi itibarıyla mükellefiyet tesis edilebileceği de göz önünde bulundurularak yeniden karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir." (http://www.kazanci.com/).

c) DVDDGK, 31.1.2003, E. 2002/498, K. 2003/1; "....Limited Şirketinin ortağı ve müdürü olan davacının kişisel olarak borç para vermek suretiyle elde ettiği faiz gelirini beyan etmediğinden bahisle yapılan incelemede, ifadesine başvurulan ticaret erbabı 12 kişinin; müşteri çek ve senetlerini ciro etmek suretiyle davacıdan borç para aldıklarını, davacının da ciro edilen senetlere karşılık olarak şirkete ait faturaları altın satışı olarak düzenlediğini, aslında şirketten altın satın almadıklarını ifade etmeleri üzerine inceleme elemanınca ciro edilen çek ve senetlerin davacıdan alınan borç paraya karşılık verildiği, davacının bu eylemini gizlemek için şirketin faturalarını kullanarak altın satışı gibi gösterdiği kabul edilerek, faturada gösterilen bu altınların şirkete ne şekilde girdiğinin tespiti amacıyla şirket işlemlerinin altın alım satımı yönünden incelendiği, şirket kayıtlarında, altın alımlarının büyük bölümünün gider pusulasıyla vergi mükellefi olmayan kişilerden yapıldığının görüldüğü, adına gider pusulaları düzenlenen kişilerin ifadelerine başvurulması üzerine, bu kişilerin büyük çoğunluğunun adı geçen şirkete altın satmadıklarını ifade ettikleri, bir kısmının da adresinde bulunmadığı tespit edildikten sonra, şirketin emtia dengesini hayali gider pusulaları düzenlemek suretiyle sağladığı sonucuna varıldığı, dolayısıyla düzenlenen altın faturalarının gerçeği yansıtmadığı, davacının kişisel olarak yürüttüğü ikrazatçılık faaliyetinin gizlenmesine yönelik olarak düzenlendiği kabul edilip hesaplanan faiz tutarına göre adına cezalı tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, olayda, inceleme elemanınca, faaliyetin davacı tarafından kişisel olarak gerçekleştirildiği şeklinde değerlendirmede bulunulmuş ise de, dosyada örnekleri mevcut müşteri çek ve senetlerinin şirket tüzel kişiliği adına ciro edildiği, altın satışlarını gösteren faturaların ve altın alımına ilişkin olarak düzenlenen gider pusulalarının şirket adına basılı belgeler olduğunun görüldüğü, öte yandan ifade veren şahısların da işlemlerin kişisel olarak davacı ile değil de şirketle gerçekleştirildiğini belirtmiş olmaları hususu dikkate alındığında, incelemeye konu olan işlemlerin şirket adına yürütüldüğü, hak ve borçların şirket tüzel kişiliği adına doğduğu, dolayısıyla elde edilen gelir varsa şirket kazancı olarak değerlendirilmesi ve tarhiyatın da şirket tüzel kişiliği adına yapılması gerekirken davacı adına tarhiyat yapılmasının mükellefin şahsında hata olduğunu gösterdiğinden davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur. Bozma kararına uymayan ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; davacı tarafından, Asliye Ceza Mahkemesinde verilen ifadelerle noterde düzenlenen tespit tutanaklarındaki ifadelerin sahiplerince değiştirildiği ileri sürülmekte ise de, sonradan değiştirilmiş olması ilk ifadeyi geçersiz kılmayacağından bu ifadelere itibar edilmesinin zorunlu olduğu, altın ticareti ile uğraşmayan kişiler adına kısa sürelerde çok yüksek miktarda altın faturası düzenlenmesinin iktisadi icaplara uygun olmadığı, davacının, muhtelif şahıslara birden çok kez borç para vererek karşılığında çek ve senet aldığı, vadesinde ödenmeyen borçların tahsili amacıyla icraya başvurduğu, borç alanların faiz ödediklerinin ifadeleri ile sabit olduğu, ifade sahipleri ile davacı arasında akrabalık, husumet ve sıkı bir iş ilişkisi bulunmadığı, bu nedenle davacının faiz karşılığı borç para verme işini mutad meslek haline getirdiğinin kabulü gerektiği gerekçesiyle kararında direnmiştir... ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş...". (http://www.kazanci.com/).

d)Danıştay 3D., 25.2.2003, E. 2001/4681, K. 2003/933; ÖZET: Kendi imkanlarıyla yaptığı arktan geçen atık suyu belirli bir para veya ürün karşılığında diğer çiftçilere kullandıran davacının bu faaliyetin ve elde ettiğinin gelirinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. (http://www.kazanci.com/).

e)Danıştay 3D., 28.11.2012, E. 2010/2303, K. 2012/3985; ÖZET: İnternet servis sağlayıcılarından sanal alan kiralamak suretiyle kurulan internet sitesinde yazılımı yapılan bilgisayar programındaki oyunun belli bir bedel karşılığı internet kullanıcılarına sunularak elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliğindedir. Söz konusu faaliyet ticari bir organizasyona dayalı olup, işlemin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi veya bilgisayar oyununun yazılımının Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser niteliği taşıması faaliyetin ticari niteliğini değiştirmez. (http://www.kazanci.com/).

2. Mamelek unsuru[38] olarak ikili bir yapı içinde verirken işletmenin niteliklerini de 1. Devamlılık, 2. Gelir sağlama gayesi, 3. İşletmenin ticari muhasebeyi gerektirecek hacimde olması[39] biçiminde belirler.

Ticari işletme kavramı üzerine kurulu TTK, ticari işletmeyi tanımlamamıştır. eTTK ticari işletmeyi ikili bir yapıya ayırır. Bunlardan biri ticarethane diğeri de fabrikadır. eTTK 12. maddedeki 'deki faaliyetin belirlenerek bunların yapıldığı yer[40] ticarethane sayılmıştır. Yine aynı maddede fabrikacılık, hammadde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller vücuda getirilmesidir, biçiminde ayrıca tanımlanmıştır.

GVK'nda işyeri kavramı verilmediği için ve ayrıca gündelik yaşamda insanlar vergi ödemek için ayrı bir mekan oluşturmayacaklarına göre iş ilişkilerini yürüttükleri mekanın düzenlendiği alandan kavram bulmak zorundayız. Böylesi bir yaklaşımla TTK'nun ticari işletme kavramı üzerine GVK'ndaki bu işletmeden elde edilen gelir kavramını yerleştireceğiz. GVK'nun ilkesel yaklaşımının da bu olduğunu görüyoruz.

---

f)Danıştay 4D., 16.3.2009, E. 2008/2968, K. 2009/1232; ÖZET : Gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettiği kazançların da ticari kazanç olduğu hükmüne yer verildiği, bu durumda, dava konusu gelirin ticari kazanç olup olmadığının tespiti için faaliyetin devamlılık unsurunun irdelenmesi gerekir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararlarında da açıklandığı üzere, kişinin arsasını kat karşılığında müteahhide vermesi ve devamında bağımsız bölüm elde etmesinin servetin biçim değiştirmesi niteliğinde olduğu, faaliyetin, arsanın alınması ve sonunda elde edilen dairelerin satılması şeklinde tanımlanması gerektiği, arsa karşılığında alınan her bir bağımsız bölümün satışını tek başına ticari faaliyet olarak nitelendirmemek gerektiği, dairelerin sayısı, bir yıl veya değişik sürelerde, ya da birden fazla veya tek kişiye satılmasının faaliyetin devamlı olduğu anlamına gelmeyeceği, zira faaliyetin arsanın alınması ve dairelerin satılması olduğu, bu durumda davacının birden fazla kere arsa alıp müteahhide verme ve karşılığında bağımsız bölüm alma faaliyetinin devamlılığının incelenmesi gerekir (http://www.kazanci.com/).

38 DOMANİÇ, Ticaret Hukukunun Umumi Esasları, Üçüncü Bası, İstanbul 1987, 74.

39 DOMANİÇ, 75.

40 1. Menkul mallarla satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka şekle sokularak satılması yahut kiraya verilmesi; 2. Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması; 3.Her çeşit imal veya inşa; 4. Madencilik; 5. Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat; 6. Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastahane ve açık satış yerlerinin işletilmesi; 7. Umumi mağazalar ve sair depo ve ambarların işletilmesi; 8. Borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık; 9. İçtimai sigortalar hariç olmak üzere sigortacılık; 10. Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak; 11. Su, gaz ve elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın; 12. Acentacılık, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işleri.

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

aa) Yasa olayı: ticari ya da sınai faaliyet

GVK'nun ticari kazanç olarak kabul ettiği gelirlerin oluşması için ardında birtakım hukuksal ilişkilerin kurulması zorunluluğu vardır. Bu ilişkilerin kurulup tamamlanmasından sonra ticari kazancın elde edilmesi söz konusu olacaktır. GVK 37, II. fıkrasının düzenlemesine bakalım:

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

2. Coberlik işlerinden[41];

3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;

4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden[42];

6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha

---

41 a) Coberlik; borsaya kayıtlı olarak ve kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılmasıdır, Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi (2007). (http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1072).
b) "...Coberler başkası hesabına alım satımdan ve mutlak olarak kambiyo ve nakit işlemlerinden memnudurlar. Bizim sistemimizde borsa bankeri diye adlandırılan aracı kurumun aksine coberler menkul kıymetleri halka arzedemezler. Ancak borsa bankerleri pazarlamalarını coberler aracılığı ile yaparlar. Çünkü coberler menkul kıymet satıcılığında uzmanlaşmışlardır. Coberler bir aracı kurum veya banka tarafından halka arz edilen menkul değerleri bunlardan satın alıp satan toptancılara benzerler. İngiltere'de "Jobber" menkul kıymetlerin arz ve talebinde en büyük rolü oynar. Elindeki menkul kıymetleri satmak isteyenler veya menkul kıymet satın alma arzusunda bulunanlar jobber'e broker aracılığı ile başvurur. Başka bir deyişle satıcı ve alıcı doğrudan coberle karşılaşmaz. Cober broker'a, kendisine bildirilen bir menkul değer ile ilgili olarak en yüksek ve en düşük fiyatı bildirir. En yüksek fiat jobber'in, o menkul değeri satış fiyatıdır, en düşüğü ise alış fiyatını, ifade eder. Bu açıklamasına rağmen jobber bağlı değildir; fakat çoğu kez bağlıymış gibi hareket eder. Broker'ın fiatı uygun bulması halinde bunu deftere kaydederler. Kayıt bir sözleşme yapıldığı anlamına gelmez. Jobber söz konusu menkul değerleri satıp aradaki farkı kazanacağı bir aracı arar; bunları bir diğer broker'e veya jobber'e devredebilir. Ülkemizde bu anlamda bir coberlik faaliyetinin varlığından söz edilemez." (TEKİNALP, Sermaye Piyasası Hukukunun Esasları, İstanbul 1982, 99-100).

42 Menkul kıymet alım satımı ile devamlı uğraşanların coberlerden farkı bu gibi kimselerin kendilerinin borsada kayıtlı bulunmamasıdır (TURGAY, GVK, 1. Cilt, 450).

sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar[43].

7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar[44].

bb) Yaşam olayı: ticari ya da sınai faaliyetin dayanağı hukuk ilişkileri/ satış ya da iş görme sözleşmeleri

GVK 37, II'deki kavramlara baktığımızda; "1. "...işletilmesinden", 2. "... işlerinden", 3. "...benzeri yerlerin işletilmesinden", 4."... alım, satım ve inşa işleriyle ....bu işlerinden; 5. ".....menkul kıymet alım-satımı .....bu faaliyetlerinden; 6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan..... kısmen veya tamamen satılmasından"; ticari kazancın elde edileceği hukuksal ilişkiler TBK anlamında satış ya da iş görme sözleşmeleri olacaktır. Bu sözleşme ilişkileri vergilendirilecek olaydır. Örneğin menkul ve gayrimenkul satımları, satış sözleşmeleri içinde menkul ya da gayrimenkul satışı içinde yer alacaktır.

b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

aa) Yasa olayı: ticari kazancın varlığı

GVK'nun 37. maddesinde "....doğan kazanç...", "....elde edilen...." ve "...

---

43 Danıştay 9D., 10.10.1994, 3110/3746; Arazinin toplu konut alanına alınmış olması parselasyon işleminin fiilen yapıldığını göstermeyeceğinden satın alınan arazinin beş yıl içinde yapı kooperatifine satışından elde edilen gelirin 193 sayılı kanunun 37 maddesine göre ticari kazanç sayılamayacağı ve katma değer vergisine tabi olmayacağı hk.(Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No:280).

44 a) 4842 sayılı yasa ile ilave dilmiştir. Daha önce serbest meslek kazancı olarak düzenlenmiştir. Danıştay 4D., 18.1.1988, 2794/227; "Yükümlü şirketin yurt çapında pazarlama yaptığı hesap makinalarının satışı için görevlendirdiği satış elemanlarına yapılan ödeme serbest meslek ödemesidir. Ücret ödemesi olarak kabul edilemeyeceği (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No:200). b) Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 29.2.1996, 1/1; Diş protezciliği faaliyetini "ticari faaliyet" olarak kabul eden Danıştay Dördüncü Dairesinin.....kararı ve aynı faaliyeti "serbest meslek faaliyeti" olarak niteleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin ....kararı arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi istemi;....İçtihatların birleştirilmesindeki amaç, kararlar arasındaki aykırılıkları gidererek hukuki istikrarı sağlamaktır. Kararlar arasında aykırılıktan söz edilebilmesi için, maddi olay ve hukuki dayanaklarının aynı olmasına karşın, aykırı kararlar verilmiş olması gerekmektedir.....diş protezciliği, sermayesi ne olursa olsun gerek düzenli ve disiplinli bir eğitim, gerekse usta-çırak ilişkisi sonucu elde edilmiş ilmi veya mesleki bilgi sahibi olunmadıkça ifa edilebilecek bir meslek değildir.....Her ne kadar diş protezcilerinde sermaye unsuru önemli bir yer tutmakta ise de, serbest meslek kazancını tanımlayan 65 inci madde de ifade edilen şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve hattı ihtisas gibi unsurlar da aynı oranda önemli bir yer tutmaktadır ve sermaye unsuru faaliyetin niteliğini değiştirmemektedir. .....Bu nedenle içtihadın, diş protezciliği faaliyetini serbest meslek faaliyeti olarak niteleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin.....kararı doğrultusunda birleştirilmesine" (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 276).

aldıkları paylar..." gibi terimler elde etmenin tahakkuk esasına bağlı olduğunu gösterdiği kabul edilir[45].

bb) Yaşam olayı: ticari kazancın varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

Yasa koyucunun tahakkuk esasına bağladığı gelirin elde edilmesi, "kesinleşmesi", yükümlünün malvarlığında bir artışa dönüştüğünü gösteren bir yaşam olayı olmadığı sürece hukuksal bir değer taşımayacaktır. Yaşam olayında, gelirin varlığının dayanağı hukuk ilişkileri gösterge olacaktır. Örneğin elde edilen gelir, nakden ya da hesaben ise banka da ya da kayıtlarında görünüyor mu ya da bir hak olarak doğmuşsa malvarlığında bir artışa dönüş mü gibi soru ve cevaplar burada aranmalıdır.

3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

Kurulan sözleşme kural olarak tarafların edimlerini ifa ile son bulur. Tarafların edimlerini ifaları her zaman aynı anda olmayabilir. Ama biri ifa ettiğinde diğerinin de sözleşme kuralları gereğince ifası gerekir. O halde vergi mükellefinin alacak hakkı doğduğunda vergi idaresinin de vergilendirilecek olayın tamamlanması nedeniyle vergi alacağı hakkı doğar.

Alacak hakkının doğması bunun her zaman talep edilebilir olması anlamına gelmez. Vergi mükellefinin alacak hakkı doğduğunda vade söz konusu ise ancak vade sonunda talep edilebilirliği söz konusu olacaktır. Bu vergi alacaklısı idare içinde geçerlidir. Vergi mükellefinin talep hakkı doğmadığı sürece vergi idaresinin de talep hakkı doğmayacaktır.

Bir okuma modeli: satım sözleşmeleri

Yukarıda ayrıntılı biçimde verdiğimiz vergilendirilecek olay/alacak hakkının doğması/talep hakkının doğması kavramlarını somutlaştıralım:

a) Taşınır satımı

Bir kişi herhangi bir satış yaptığında kurulan ilişki: öncelikli olarak bir

---

[45] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 248; ŞANVER, Gelir ve Kurumlar Vergisi, ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olduğunu ancak bunun GVK 37 maddedeki deyimlerden değil, değerlemenin dönem sonunda bütün aktif ve pasif kalemleri için yapılmasından, sonra da VUK 283 ve 287 maddelerinde yer alan aktifleştirme ve pasifleştirme hükümlerinden ileri geldiğinin tespitini yapar (85).

satış sözleşmesini gerektirir. TBK 207,I. fıkraya göre "Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir.". Bu tanımlama satım akdindeki unsurları, mal, bedel ve mal ve bedelin birbiriyle değiştirilmesi konusunda anlaşmadır[46]. Anlaşma malın teslimi ve bedelin ödenmesi üzerine kuruludur. Borcun konusunu edim oluşturur. Edim, alacaklının borçludan elde etmek hakkına sahip bulunduğu davranış borcun muhtevasını veya konusunu teşkil eder[47]. Buradan borç ilişkisinden doğan haklara geçtiğimizde, herhangi bir kimseden bir şeyin verilmesini bir işin yapılmasını veya yapılmamasını isteyebilmek hakkı talep hakkıdır[48]. Alacak, bir edimi borçludan elde etme hakkıdır[49]. Borçlar hukukunun bu temel kavramlarından modeli oluşturalım: A ile B bir satış sözleşmesi yaparlar. A malın teslimi, B bedeli ödeme borcu altındadır.

Satıcının satılanın zilyetliğini alıcıya devir ve mülkiyeti geçirme borçları birbirine çok sıkı şekilde bağlı fakat muhtevaları yönünden birbirinden bağımsız duran iki borç niteliğindedir[50]. Şöyle ki: Zilyetliğin teslim yoluyla devrini esas alırsak, satılanın alıcıya teslimi mülkiyeti geçirme borcunun maddi unsurudur[51]. İlki fiili bir ilişki, ikincisi ise hukuki ilişkidir[52]. Mülkiyeti geçirme borcu, zilyetlik alıcıya devredilmeksizin ifa edilmiş olmaz[53]. Sözleşmenin ifası malın teslimiyle gerçekleşiyorsa, A malı teslim ettiğinde yani edimini ifa ettiğinde, vergilendirilecek olay gerçekleşmiş olur. Çünkü A malı teslim ettiğinde B'nin bedeli ödeme borcu doğar ya da bir diğer deyişle A'nın bedelin ödenmesi ile ilgili alacak hakkı doğar (burada vadeli bir satış söz konusu ise, alacak hakkı doğar ancak talep hakkı doğmaz, talep hakkı vade sonunda doğar). Vergilendirilecek olay gerçekleştiğinde, vergi mükellefinin vergi borcu- vergi idaresinin vergi alacağı doğar. Çünkü gelir elde edilmiş sayılır. Ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmıştır. TBK anlamında sözleşmenin ifası malın teslimiyle gerçekleştiği için iki kavram birbirini bütünler.

---

46 ZEVKLİLER/GÖKYAYLA, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 13. Bası, Ankara 2013, Tuhan Kitabevi, 32 vd.

47 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 8.

48 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 13.

49 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 13.

50 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 6098 SAYILI Türk Borçlar Kanununa göre güncellenmiş ve yenilenmiş 9. Baskı, İstanbul 2004, 84.

51 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 84.

52 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 84.

53 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 84.

b) Taşınmaz satımı

Taşınmaz satımı TBK 237,I. fıkraya göre; "Taşınmaz satışının geçerli olabilmesi için, sözleşmenin resmi şekilde düzenlenmesi şarttır." biçiminde düzenlenmiştir. TMK 706,I. fıkraya göre de taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olması, resmi şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlıdır. Resmi şekil esası, TMK 706,1. fıkrada taşınmaz mülkiyetini geçirme borcunu doğuran sözleşmelerin geçerlilik şartı olarak ifade edilmiş bulunmaktadır[54]. Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, TMK 705,I. fıkraya göre, tapu siciline tescil ile olur. O halde taşınmaz satımı sözleşmesinde, sözleşmenin ifası tescil ile tamamlanır[55]. Vergilendirilecek olay, satım sözleşmesi ile gerçekleşir ancak alacak hakkı tescil ile doğar. Bir diğer deyişle vergilendirilecek olay alacak hakkının doğmasına yetmez.

Aşağıdaki karar taşınmaz satım vaadi ile ilgilidir. Taşınmaz satış vaadi, bir tarafa veya iki tarafa bir taşınmazın satışına ilişkin sözleşmenin yapılmasını istemek hakkını sağlayan bir ön sözleşmedir[56]. TBK 237,II. fıkraya göre; "Taşınmaz satışı vaadi, geri alım ve alım sözleşmeleri, resmi şekilde düzenlenmedikçe geçerli olmaz. Şimdi Danıştay kararını inceleyelim.

> "Uyuşmazlığın esası, tapuda kayıtlı gayrimenkulün özel sözleşme ile ve hisseli olarak satışa konu edilmesi suretiyle bedelinin ödenmesi veya ödenmeye başlaması halinde, 193 sayılı GVK 37 nci maddesinde yer alan devamlı olarak gayrimenkul alım satımı ile uğraşılması veya alınan bir gayrimenkulün 5 yıl içinde parsellenerek satılması nedeniyle ticari faaliyetin oluşup oluşmayacağına, diğer bir ifade ile bu olayın söz konusu hüküm kapsamında mütalaa edilerek olayın meydana gelip gelmiyeceği hususuna ilişkindir. 193 sayılı GVK 37 maddesinin konuyla ilgili hükümlerinde gayrimenkullerin alım satımı veya parsellenerek satılmaları ifadelerine yer verilmiştir. Bu hükümlerdeki söz konusu ifadelere göre ticari faaliyetin ve bunun sonucunda ticari bir kazancın varlığından söz edebilmek için öncelikle gayrimenkul alım satımının gerçekleşmesi gerekmektedir. Türk Medeni Kanununun konuya ilişkin 633 üncü maddesinde "Gayrimenkul mülkiyetini iktisap için tapu sicilinde kayıt şarttır. Bununla beraber işgal, miras, istimlak, cebri icra tarikleriyle veya mahkeme ilamı ile bir gayrimenkulü iktisap eden kimse tescilden evvel dahi ona malik olur." denilmektedir. 634 üncü maddesinde de, mülkiyeti nakleden akitlerin geçerli olması için resmi şekilde yapılmaları gerektiğine dair hüküm vazedilmiş bulunmaktadır. Borçlar Kanununun gayrimenkul satımlarına ilişkin hükümlerinin yer aldığı Altıncı Bab-Üçüncü Faslındaki 213 üncü maddesinin birinci fıkrasında aynen "Gayrimenkul satımı muteber olmak için resmi senede raptedilmek şarttır. Gayrimenkule dair satım vaadi ve beyi bilvefa ve istimlak mukavelesi resmi senede rap-

54 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 229.

55 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 240.

56 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 244.

tedilmedikçe muteber değildir." denilmektedir. Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden gayrimenkul alım satımının tapu siciline kayıtla vücut bulacağı ve ayrıca resmi senede bağlanmasının gerekli olduğu anlaşılmaktadır. İşgal, miras, istimlak, cebri icra yoluyla veya mahkeme ilamıyla gayrimenkul iktisabında tescilden evvel dahi ona malik olunabileceği bir istisna olarak getirilmiştir. Diğer taraftan Borçlar Kanunun yukarıda metnine yer verilen 213 maddesinde söz konusu edilen ve satış vaadolunan kanunda yazılı bazı şartlarla gayrimenkulün tapuda tescil isteme hakkı veren satış vaadi sözleşmelerinin de yine, resmi senede bağlanması bir zorunluluk olarak ortaya konulmuş ise de, bu senedin Noterlik Kanununun 44 maddesi uyarınca Noterlerce düzenlenmesi kabul edilmiştir. Böylece resmi senet yerine kaim olan noterlikçe düzenlenmiş satış vaadi sözleşmelerinin, tarafların isteği üzerine tapu siciline şerh verileceği konusunda Tapu Kanununun 26 ncı maddesinde hüküm vazedilmiştir. Bu durumda, haricen düzenlenen sözleşmelere dayanılarak tapulu bir gayrimenkulün satıldığı veya en azından satış vaadine dahi konu edildiğini söylemek mümkün değildir. Gerçekten satış vaadi sözleşmesiyle bir gayrimenkulün el değiştirmesi söz konusu değilse de, bahsedilen hükümler çerçevesinde gayrimenkul devrine resmi olarak zemin hazırlayan ve ülke gerçekleri karşısında kabul edilebilirliğinde birleşilebilecek olan böyle bir akit dahi vücut bulmamıştır. O halde, vergilendirme döneminde GVK 37 nci maddesindeki "..gayrimenkul alım ve satımı..." veya "..parsellenerek satılması..." ifadelerinde ortaya çıkması gereken ticari faaliyetin varlığından, diğer bir anlatımla vergiyi doğuran olayın vukuundan söz edebilmek için yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde resmi senede bağlı olarak gerçekleşmiş bir gayrimenkul satışının bulunması gerekli iken böyle bir satışın yapılıp yapılmadığı araştırılmaksızın ve bu konuda yükümlü iddiaları değerlendirilmeksizin, salt inceleme raporuna ekli ifade tutanaklarındaki beyanlardan hareketle yapılan vergilemenin onanması yolundaki Vergi Mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır....."[57]

Danıştay kararında doğru olarak önce gayrimenkul satımı, satış vaadi kavramlarının geldikleri hukuk alanındaki özelliklerini tespit etmiş sonra bu kavramlara bağlı vergilendirilecek olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini aramış ve hukuksal olarak gerçekleşmeyen ya da ispat edilemeyen olay nedeniyle vergilendirilecek olayın gerçekleşmediğine karar vermiştir.

c) Taksitli satım

TBK 253,I. fıkraya göre; Taksitle satış, satıcının, satılan taşınırı alıcıya satış bedelinin ödenmesinden önce teslim etmeyi, alıcının da satış bedelini kısım kısım ödemeyi üstlendikleri satıştır. Taksitli satış sözleşmesini, satış sözleşmesinden ayıran en önemli husus sözleşme konusunun taşınırlarla sınırlı olmasıdır[58]. Taksitle satışta satıcı, satılanı satış bedelinin ödenmesinden önce alıcıya teslim etmektedir. Bunun sonucu olarak satılanı kullanma

[57] Danıştay 4D., 19.3.1990, 3855/977 (İSPİR, 40,42).

[58] YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 273.

ve satılandan yararlanma imkanı alıcıya sunulmaktadır. Alıcı ise bedelini, sözleşmede belirlenen taksit tutarlarına uygun olarak kısım kısım ödemeyi üstlenmektedir[59].

Taksitle satımda vergilendirilecek olay, satıcı, alıcıya menkul bir malı satış parasının ödenmesinden önce devretmesine ve vergilendirilecek gelir de alıcı satış parasını taksitler halinde ödeme yükümlülüğüne bağlıdır. O halde A satıcı, B alıcı ise, A malı teslim, B ön ödemenin de olabileceği taksitleri ödeme yükümlülüğündedir. A malı teslim ettiğinde taksitler kadar (vergi alacak hakkı olarak doğar) taksitlerin vadesi dolduğunda (vergi alacağını talep hakkı doğar) geliri elde etmiş olur.

Alt başlık: Nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: İstisna

Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası: GVK 20. madde ve Genç girişimcilerde kazanç istisnası GVK mükerrer 20. maddede düzenlenmiştir.

III. Vergilendirilecek gelir: matrah/ticari kazancın tespiti

1. Gerçek usul

a) Bilanço usulü

Bilânço esasına göre ticari kazanç GVK'nun 38. maddesine göre;

"Teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilâve olunan değerler bu farktan indirilir;

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilâve olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye[60] ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur."

---

59 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 273.

60 a) Değerleme: aa) VUK 258-Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. bb) Değerleme günü; VUK.259-Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. cc) Değerlemede esas; VUK.260- Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir. dd) Değerleme ölçüleri:VUK.261- Değerleme, iktisadi kıymetin nev'i ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır: aaa) VUK.262-Maliyet bedeli: iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. bbb) VUK.265-Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. ccc) VUK.266-İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı

b) İşletme hesabı usulü

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç GVK'nun 39. maddesine göre:

"Bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. (Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblâğları ifade eder.)

Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılata, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilâve olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur."

c) İndirilecek giderler

Safi kazancın tespit edilmesi için, GVK 40. madde gider olarak indirilebilecek kavramlara yer vermiştir. Bunlar:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler[61].

---

olan değerlerdir. ddd) VUK. Mükerrer Madde 266- Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir. eee) VUK.267- Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. fff) VUK.268- Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değerdir.

b) Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerleme oranı aaa) VUK.Mükerrer Madde 298- Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. bbb) VUK.263- Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. ccc)VUK. 264-Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde % 100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer. Yeniden değerleme oranı, yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmi Gazete ile ilan edilir.

61 Danıştay 3D., 24.3.1998, 6564/1037; Nakit ihtiyacını karşılamak amacıyla kullanılan kredi faizlerinin gider yazılabileceği (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 307); Danıştay 3D., 29.9.1998,3421/3194; Mükelleflerin kullandıkları kredilere ait faizleri, maliyetlere ekleyebilecekleri gelirden de yazabilecekleri (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 309); Danıştay 4D., 1.3.1996,1061/684; Vade farklarının mal maliyetine dahil edilmek yerine doğrudan gider yazılmasında kanuna aykırılık bulunmadığı (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 312); İhraç edilen malın niteliğindeki eksikliklere veya hasara ilişkin reklamasyon giderlerinin tespit edildiği tarihte gider yazılabileceği (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 313); Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 19.6.1998, 357/120; Pazarlama faa-

(İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)[62]

---

liyetinde kullanılmak üzere ve akaryakıt harcamaları kiracı tarafından karşılanmak şartıyla kiralanan minibüslere ait akaryakıt harcamalarının pazarlama faaliyetinin devamı için zorunlu giderler kapsamında olduğu (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 334); Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 23.10.1998, 85/300; İşletmenin aktifinde kayıtlı olmayan ancak işletmede kullanıldığı ihtilafsız olan kamyonete ait harcamaların gider yazılabileceği (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 335).

62 a) Finansal Kiralama Kanunu (Yasa No: 3226, RG: 28.6.1985,18795) Madde 4: Sözleşme; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle temin ettiği bir malın zilyedliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre fesh edilmemek şartı ile kira bedeli karşılığında kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşmedir (Atilla ALTOP, Finansal Kiralama (Leasing) Sözleşmesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 238, 79).
b) DVDDGK,24.1.1997, 337/81; ".....İnceleme raporunda ise KVK 193 sayılı GVK'na gönderme yapan 13 üncü maddesinin 2 nci bendi, 193 sayılı Kanunun 70 inci maddesinin 8 inci fıkrası ve 72 nci maddelerinden hareketle finansal kiralama dolayısıyla ödenen kiraların, gelecek yıllara ait olup, peşin ödenen kiralar sayılması nedeniyle kiralayanın düzenlendiği faturaların tamamının ödemenin yapıldığı dönemde bir defada gider yazılamayacağı, ödemenin sadece cari yıla tekabül eden kısmının gider yazılabileceği, aksi takdirde iktisadi kıymetin iktisap edilmesinde 4 yıl olan amortisman yoluyla itfa süresinden daha avantajlı bir durum doğacağı ve kira bedellerinin kiralama süresine bölünmek suretiyle eşit olarak gider kaydedilmesi gerektiği görüşüyle matrah farkı bulunmuştur. Finansal Kiralama Kanununun 9 uncu maddesi uyarınca finansal kiralamaya konu malın mülkiyeti sözleşme süresince kiralayana ait olduğundan, 213 sayılı Yasa hükümleri gereğince amortismanları da kiralayan tarafından ayrılacak, kiracı tarafından ödenen kira bedelleri kiralayan tarafından gelir kaydedilecek, kiracı ise kira bedellerini gider kaydedecektir. 3226 sayılı Yasanın 6 ncı maddesine göre, finansal kiralama bedeli ve sözleşme süresi taraflarca akit serbestisi ve piyasa ekonomisi şartları çerçevesinde yapılan sözleşme ile belirlenmekte ve genellikle kira bedelleri, sözleşme dönemi itibariyle tespit edildiğinden aylık ve yıllık kira bedelinin ne olacağı hususu sözleşmelerde yer almamaktadır. Doğal olarak kiralayan, sözleşme şartlarını saptarken kira süresinde kiralama konusu makine, araç ve gereçlerin maliyet bedelinin tamamının geri alınmasını ve her yıl kendisine amorti edilmemiş kalıntı değer üzerinden normal bir gelir sağlamasını dikkate alacaktır. Ayrıca enflasyonun kira bedeli üzerindeki aşındırıcı etkisi dikkate alındığında kira parasının kiracı tarafından paraya ait faiz yükünden kurtulmak amacıyla en kısa sürede ödenmesi ve kiralayan açısından da en kısa sürede tahsil edilmesinin amaçlanması ekonomik rasyonalitenin gereği olduğundan, niteliği itibariyle adi kiradan farklı ve finansman temini amacı taşıdığı yasaca vurgulanan finansal kiralama bedellerinin sözleşme gereği tahakkuk ettiği dönemde gider kaydedilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır...." (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No:286).
c) Danıştay 3D., 5.2.1997, 2843/4441; "Temyiz başvurusu; finansal kiralama yöntemiyle kiralanan taşıtlara ödenen kiranın kira süresine bölünerek ilgili yıllarda gider yazılması ve banka kredi faizlerinin maliyete eklenmesi gerektiğinden bahisle aksi yoldaki uygulamalara ilişkin tespitlere dayanarak tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerini iptal eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.....Vergi ile ilgili muameleler hakkında uygulanacak işlemler VUK ile ilgili madde de vergi kanunlarında öngörülmüştür. GVK gayrimenkul sermaye iradı ve kira ödemelerinin niteliği bakımından yer alan düzenlemelerde adi kira sözleşmeleri ile finansal kira sözleşmesi arasında bu sözleşmeler dolayısıyla tahsil edilen veya ödenen kiranın niteliği bakımından herhangi bir farklılık öngörülmüş değildir. GVK, Finansal Kiralama Kanununun kararda açıklanan amacına uygun paralel düzenlemeler yapılmadıkça da, herhangi bir farklılık söz konusu olmayacaktır. Bu yüzden; salt, kira ödeme dönemlerinde ödenen kiranın miktar olarak farklılığından ve kira müddetinin asgari süreye bağlanmış bulunmasından hareketle iki kira sözleşmesi arasında Vergi Hukuku bakımından farklılık yaratılmaya çalışılması, kanunilik ilkesinin ihlali sonucunu doğuran genişletici yorum niteliğindedir....." (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No:300).

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilâtında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilâç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartiyle), 27 nci maddede yazılı giyim giderleri[63].

3. İşle ilgili olmak şartiyle, mukavelenameye veya ilâma veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartiyle);

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynî vergi, resim ve harçlar;

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar[64],

8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz).

---

63 Danıştay 3D., 21.10.1997, 5163/3535; ".....hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderlerinin safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmış, ancak hizmet erbabına verilen yemeklerin işveren tarafından işyerinde hazırlatılması koşulu aranmamıştır. Buna göre, dava konusu olayda, işyeri ile aynı sokakta bulunan lokantadan getirtilerek işçilere verilen yemek bedellerinin gider yazılmasında yasal isabetsizlik bulunmadığından aksi yolda verilen vergi mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir" (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No.303).

64 a) VUK.313- İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunun teşkil eder. a) VUK. 315-Normal amortisman, mükellefler amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. b) VUK. Mükerrer Madde 315- Azalan bakiyeler usulüyle amortisman, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde; 1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. 2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. 3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir. c) VUK. 317- Fevkalade amortisman, amortismana tabi olup; 1. yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısman kaybeden, 2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen, 3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan, Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.
b) Bu konuda bak: BARLASS, Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2011.

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.).

Cumhurbaşkanı bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

11. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.).

d) Gider kabul edilmeyen ödemeler

GVK'nun 41. maddesinde bazı ödemelerin gider olarak indirilmesini kabul edilmemiştir:

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlenerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilâve olunur.)

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si (0) sıfır (Cumhurbaşkanı, bu oranı % 100'ekadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

9. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı.

Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

2. Basit usul

Bu gurupta yer alan mükelleflere bakıldığında gerçek usulde vergilendirilemeyen ama esnaf muaflığından yararlanma olanağı olmayan ticari kazanç elde edenleri kapsadığı görülmektedir. Basit bir vergilendirme yöntemi getirilerek sistemin içinde kalmaları sağlanmaktadır.

GVK 46. madde basit usulle ilgili genel bir çerçeve verir. GVK 47 ve 48 inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanlarında ticari kazançlarının basit usulde tespit olunacağını belirler.

3. Özel durumlar

a) Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri

Ticari kazançta özelliği olan alanlardan birini de birden fazla yılda tamamlanan inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazancın vergilendiril-

mesi oluşturmaktadır. Bu konuda ayrı bir sistem -özel kazanç rejimi[65] oluşturulmuştur.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde[66] kâr veya zarar işin bittiği yıl[67] kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir (GVK 42)[68].

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

---

65 Danıştay 4D., 20.4.2000, 4327/1675; "....**GVK 42 ve 44 maddeleri ile düzenlenen özel kazanç rejimi kapsamına girmesi için faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması, işin resmi veya özel taahhüde bağlı olarak yapılması ve yıllara sirayet etmesi şartları birlikte gerçekleşmesi gerektiği,** olayda ise, davacı şirket ile yüklenici firma arasında düzenlenen sözleşmenin incelenmesinden; taahhüdün konusunu, davacıya ait fabrika sahası içinde yer alacak....ve....hatları montajının oluşturduğu, tüm imalat ve montaj projelerinin davacı şirketçe hazırlanacağı, işin süresi bölümünde montaj işinin hangi sürede tamamlanacağının belirtildiği, taahhüdün konusu bölümünde, yüklenici firmanın montaj işi ile birlikte ayrıca ücret almadan bazı beton doldurma işlerini de yüklendiğinin anlaşıldığı, bu durumda, sözleşme kapsamının montaj olduğu sonucuna ulaşıldığından işin yıllara sari onarım işi olarak değerlendirilip avans ve hakediş ödemelerinden tevkifat yapılmaması nedeniyle yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı idare.....kararın bozulmasını istemektedir. ...temyiz isteminin reddine....." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 111).

66 Danıştay 4D., 26.3.1998,304/1203; ".....davacı kooperatifin, müteahhide yaptığı ödemelerden **tevkifat yapma ön şartı yapılan inşaat işinin yıllara sari olmasıdır.** İnceleme raporu ekinde yer alan .....yıllarına ait inşaat sözleşmelerinden ise kooperatifle müteahhit arasında her yıl için ayrı sözleşme imzalandığı görülmektedir...." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 106).

67 Danıştay 4D., 1611.2000; "Yıllara sari inşaat işi nedeniyle elde edilen hakedişlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan kazanç, inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmediğinden, işin bitim tarihi itibariyle vergilendirilmesi gerektiği" (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 108).

68 Danıştay 3D., 5.12.1996,1427/5119; "...Satış akdi özü itibariyle satıcının satışa konu olan malı alıcıya teslim etmek borcu ile alıcının bu malın bedelini ödemek borcu üzerine kurulmuş bulunduğundan, kendi nam ve hesabına inşaat yap-sat.lığı ile uğraşanların arsa payı üzerinden yaptıkları satışlar nedeniyle tapu sicilinde yapılan intikalleri vergiyi doğuran olay olarak kabul etmeye olanak bulunmamaktadır. Bu tür alım-satımda aslolan iktisadi tasarruf hakkının doğması, malın fiilen alıcının kullanımına girmesi olup bu da satıcının malı teslim etmek borcunun yerine getirilmesi suretiyle olmakta ve vergiyi doğuran olay da bu teslim ile meydana gelmektedir. Esasen inşaat tamamlanmadan maliyet bedelinin tespiti ve satış fiyatı ile mukayesesi suretiyle vergiye tabi gelirin belirlenmesi mümkün olmayacağından teslimden önce alınan bedellerin avans olarak işleme tabi tutulması ve bu aşamada fatura düzenlenmesine de ihtiyaç bulunmamaktadır. Uyuşmazlık konusu olayda da davacı 23.9.1994 tarihinde 3 ve 4 no'lu bağımsız bölümlerin arsa payı satışlarından elde edilen hasılatı 1994 takvim yılı matrahına dahil etmemekle beraber söz konusu satışlar için inşaat tamamlandıktan sonra 30.6.1995 tarihinde, fatura düzenlenmek suretiyle bu hasılatı kayıtlarına almış ve bu hasılattan maliyet bedelini düşmek suretiyle vergilendirilmesi gereken matrahı da 1995 yılında beyan etmiştir. Bu nedenlerle satışın yapıldığı yılda tespiti ve beyanı gerekeceği yolundaki mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir..." (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No: 299).

Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması ile ilgili kurallar GVK 43. maddede yer alır. Buna göre;

> Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır.
>
> 1.Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
>
> 2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;
>
> 3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.
>
> İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi ile ilgili kurallar GVK 44'de düzenlenmiştir. Buna göre; İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir[69]. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

b) Ulaştırma işlerinde matrah

Dar mükellefiyete tâbi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar, Kurumlar Vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunur (GVK 45).

---

69 Danıştay 4D., 20.10.1999,3676/3627; "...olayda da; davacı şirketin .....Genel Müdürlüğü, ... ve.... Daire Başkanlığına karşı uygulama çalışmaları...firması tarafından yürütülen....projesini taşeron firma olarak yüklendiği, **iki firma arasında imzalanan protokolle işin bitim tarihinin**,...ile....arasında yapılacak olan **kesin kabul tarihi olarak belirlendiği** ve işin 1994 yılında biterek kesin kabulünün yapılması üzerine bu işten elde edilen gelirin ilgili yılda beyan edildiği, dolayısıyla davalı idarece işin bitim tarihinin, geçici kabul tarihi olan 24.2.1992 olarak kabulü suretiyle gelirin 1992 yılında beyan edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. **Davalı idare, elde edilen gelirin, yasal değeri olmayan protokole göre değil, işin özelliğine göre kanun hükümleri çerçevesinde belirlenen geçici kabul tarihine göre beyan edilmesi gerektiğini** ileri sürmekte ve kararın bozulmasını istemektedir....temyiz isteminin reddine..." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 110).

2. ZİRAİ KAZANÇ

I. Özne: vergi yükümlüsü/çiftçi

GVK'nun 52. maddesinde, Zirai işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi Şirketler dâhil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar çiftçi denir. Bu tanımlamayı yöntem açısından değerlendirirsek; Ticari kazançta, tacirin tanımı yoktur biz ticari işletme kavramından yola çıkarak taciri tanımlamayı deneriz, halbuki zirai kazançta zirai işletmeye bağlı olarak çiftçi tanımlaması da verilmiştir.

II. Nesne: verginin konusu/zirai kazanç

GVK 52,I. fıkrada "zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır."[70] biçiminde tanımlamıştır.

1. Doğal mekan: zirai işletme

GVK 52,VII. fıkraya göre, zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeler zirai işletmedir.

> Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.
>
> Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz.
>
> Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

aa) Yasa olayı: zirai faaliyet

GVK 52, II. fıkraya göre zirai faaliyet;

---

70 GVK 52-Kollektif şirketlerle âdi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

"Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder[71]."

Ayrıca zirai faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelerin de mahsul olduğu tanımlanmıştır (GVK 52,VII).

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır[72].

bb) Yaşam olayı: zirai faaliyetin dayanağı hukuk ilişkileri/ satış ya da iş görme sözleşmeleri

Zirai faaliyette kural olarak doğadan elde edilen ürünler söz konusu olduğu için bu faaliyet ya ürünlerin elde edilmesiyle ilgili GVK 52, II. fıkradaki kavramlara baktığımızda; "..... ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle ..... istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya .....sair bir şekilde faydalanılmasını..." iş görme sözleşmeleri ya da satılmasıyla bağlantılı satım sözleşmesi söz ko-

---

71 Danıştay 3D., 18.3.2003, 2727/1165; "...yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan tabiattan istifade etmek suretiyle elde edilen ham zeytin, birtakım kimyasal reaksiyonlardan geçirilerek zeytinyağı ve zeytin artığı prina olarak ayrıştırılmakta, bu işlem sonucu zirai ürün olan ham zeytin mahiyet değiştirerek sınai ürün olan zeytinyağı ve prinaya dönüşmektedir. ..." (Lebib Yalkın, GVK. Cilt E., Sıra No:383).

72 Danıştay 4D., 15.1.1987,1688/154; ".....çekişme konusu olayın çözümü, yükümlünün faaliyet sahası olan besiciliğin niteliği itibariyle hangi gelir unsuru kapsamında olduğunun belirlenmesine bağlıdır. GVK 52 .....Yükümlünün faaliyetinin besicilik olduğu dosyadaki beyanname ve ekleri ile vergi dairesi cevap dilekçelerinden ve bu dilekçeler ekinde bulunan tarh evraklarından açık bir şekilde anlaşılmakta olup, bu husus taraflar arasında da çekişmesiz bulunduğu gibi, yükümlüce söz konusu faaliyetin şeker fabrikasından alınan kredilerle yapıldığı ve kredi ile satın alınan hayvanların 8 ay kadar bakılıp kilolandırıldıktan sonra yine aynı işletmeye satıldığı ileri sürülmesine karşın, bu iddianın aksi vergi dairesince tespit ve tevsik edilememiştir. Söz konusu kredilerin yalnızca tarımsal faaliyette bulunanlara verildiği ve zirai kredi niteliğinde olduğu husus da, Türkiye Şeker Fabrikaları AŞ'nin amaçlarını ve faaliyet konularını belirleyen Ana Sözleşmesinin 4 üncü maddesinde kesin bir şekilde belirtilmiştir. Bu konuda yükümlünün besicilik faaliyetinin yapılış biçimi ve özelliği itibariyle zirai faaliyet olduğu kuşkusuz olup VK zira kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi zorunludur..." (İSPİR, 61).

nusu olacaktır. Ancak diğer sözleşmelerin de bu alanın yapısıyla bağlantılı formlarda geçerli olabileceğini belirtmek gerekiyor. Bir örnek verelim:

Danıştay:

"Kullanma hakkı ortaklığa ait üzüm bağının bir sene müddetle tarımsal faaliyette kullanılmak, bu faaliyetin gerektirdiği giderlere katılmamak ve elde edilen ürünün belli kısmını ayın olarak almak koşuluyla başkasına devredilmesi sonucunda, sağlanan mahsulün satışından elde edilen gelirin zirai kazanç mı yoksa gayrimenkul sermaye iradı mı olduğu uyuşmazlığın konusunu oluşturmaktadır.

....GVK 52....zirai faaliyette bulunan kimsenin emek sarfının ve masraflara iştirakini zorunlu kılmıştır. Bir tarafın emeğini diğer tarafın tarlasını veya olayda olduğu gibi üzüm bağını sermaye olarak koymaları suretiyle kurulan adi ortaklıklarda, BK 527 maddesinde açıklanan "şeriklerden birinin şirket işleri için yaptıkları masraflar veya iltizam edeceği borçlardan dolayı diğer şerikler ona karşı mesul olurlar." Hükmü göz önüne alındığında, ortakların karşılıklı olarak masraflara katılmanın zorunlu olduğu açıktır.

Olayda, üzüm bağını devrettiği kişilerle yaptığı sözleşmelerde, işin muhakkak kendi denetim ve direktifleriyle yürütülmesi, yapılacak pek çok masrafın müştereken karşılanacağı, konusunda açık hükümlerin bulunduğu ileri sürülmekte ve gerçekten bir miktar ilaç ve gübre temini yoluna gidildiği, hususu vergi dairesince savunma dilekçesinde kabul edilmekte ise de, zirai faaliyetin gerektirdiği anlamda hiçbir gidere katılınmadığının ve bilahare gübre ve ilaç bedellerinin tamamının ya da yarısının geri alındığının inceleme raporuna ekli ve yükümlüce ihtirazi kaydı konulmaksızın imzalanmış tutanaklarla sabit olduğu vergi dairesince savunulmuş ve yükümlüce aksine bir iddia ve delil ileri sürülmemiştir. Kaldı ki, mahalli örf ve adetlere göre ortaklıktaki yükümlülüklerin yerine getirilmediği hususunda da inandırıcı bir belge gösterilmemiş bulunmaktadır.

Borçlar Kanununda hasılat kirası "Hasılat kirası bir akittir ki onunla kiralayan kiracıya ücret mukabilinde hasılat veren bir malın veya hakkın kullanılmasını veya semarelerinin iktitafını terketmeyi iltizam eder. Kira ya nakit yahut devşirilecek semere veya hasılatın bir hissesi olabilir. İkinci surete iştirakli kira denir. İştirakli kirada, kiralayanın semereler üzerindeki hakkı noktasından mahalli adeta riayet olunur" şeklinde tanımlanmıştır. Bu hüküm de, bağını kiraya veren kişi ile çiftçi arasındaki aktin kira akti olduğunu göstermektedir"[73].

b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

aa) Yasa olayı: zirai kazancın varlığı

GVK 55. maddede, ".....tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler..." biçimindeki ifade, zirai kazançta tahakkuk esasının kabul edildiğini göstermektedir[74].

---

[73] Danıştay 4D., 20.1.1983, 2659/188 (İSPİR, 63).

[74] ŞANVER, Gelir ve Kurumlar Vergisi, 114; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 250.

bb) Yaşam olayı: zirai kazancın varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

Zirai kazançta da, gelir elde edildiğinin yasa koyucunun bağladığı yaşam olaylarında görünmesi gerekir.

3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

Zirai kazancın elde edilmesinde de hangi hukuksal ilişki kurulmuşsa o ilişkiye bağlı olarak doğan alacak ve talep hakkı vergi idaresi içinde geçerli olacaktır.

III. Vergilendirilecek gelir: matrah/zirai kazancın tespiti

1. Zirai kazancın tespiti: temel ölçü olarak işletme büyüklüğü

Zirai kazançta vergileme işletme büyüklüğü ölçüsüne bağlı olarak oluşturulmuştur. GVK 53'e göre;

> Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usule (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tesbit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.
>
> Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. 52 nci maddede yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.
>
> 54 üncü maddede yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.
>
> Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payların toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.
>
> Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden

istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54 üncü maddede yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usuller, ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüleri GVK 54 maddede A) Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde ve B) Arazi üzerinde yapılamayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında yapılanlar olmak üzere gruplandırılmıştır.

Cumhurbaşkanı bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya veya kanuni hadden az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

Yukarıda (A) bendinde zikredilen meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı ile (B) bendinde işletme büyüklüğü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsü Tarım, Orman ve Maliye Bakanlıklarınca müştereken tespit olunur.

2. Gerçek usul

a) Zirai işletme hesabı usulü

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç; hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır (GVK 55).

Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hâsılata ilave olunur.

GVK 56. maddeye göre zirai işletme hesabı esasına göre hasılat aşağıda yazılı unsurlardan oluşur:

1. Evvelki yıllardan devredilenler de dâhil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan

veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil);

2. Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller;

3. Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri;

4. Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları;

5. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan hasılat.

Zirai mahsullerin, istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlâk maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hâsılat sayılır.

Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hâsılat sayılır. Bu hâsılatın sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.

b) İndirilecek giderler

Tediye edilen veya borçlanılan meblâğları ihtiva eden giderlerin hangi unsurlardan oluştuğu GVK 57. maddede belirlenmiştir. Buna göre;

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilâç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;

2. Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;

3. İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;

4. İşçilerin iaşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;

5. Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri;

6. Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar;

7. Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;

8. Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;

a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;

b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynî vergi, resim ve harçlar;

c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak üzere);

d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;

e) Genel mahiyetteki sair giderler;

9. İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

10. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan zararlar;

11. İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.)

Gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan devreden ürünleri Vergi Usul Kanununun 45 inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

c) İndirilemeyecek giderler

İşletmede istihsal olunan mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından istihlâk edilenler hariç olmak üzere GVK 41. maddedeki giderler indirim konusu yapılamaz (GVK 58).

d) Bilanço usulü

Çiftçiler, diledikleri takdirde, işletme hesabı yerine bilânço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler (GVK 59).

Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade eder. Bu suretle bilânço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Zirai kazancın bilânço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58'inci maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticari kazancın bu hususlaki hükümleri uygulanır.

3. Verginin kaynakta kesilmesi (stopaj)

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir (GVK 53).

3. ÜCRET

I. Özne: vergi yükümlüsü/çalışan/ücretli

GVK'nun 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı yapılan ödemeler olarak belirlenmiştir. Bu tanımlamaya göre ücret geliri çalışan tarafından elde edileceği için yükümlü çalışandır.

II. Nesne: verginin konusu/ücret

Ücret GVK 61. maddede şöyle tanımlanmıştır:

"...işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir"[75].

GVK 61. maddeye göre kural olarak bir gelirin ücret sayıldığı haller şunlardır:

Ücretin ödenek, tazminat; kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Bu Kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır.

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

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;[76]

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

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

---

75 Danıştay 3D., 21.12.1995, 1760/4379; Serbest avukatlık faaliyeti yapan avukat yazıhanesinde çalışan baroya kayıtlı avukatların ücretli-sigortalı olarak çalışmalarında hukuka aykırılık bulunmadığından bu şekilde çalışan avukatların serbest meslek mensubu olarak vergi mükellefi sayılamayacakları hk.(-Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Sıra No:273).

76 Anayasa Mahkemesi, 12.11.2014, BB No: 2014/6192; Başvurucu Türkiye İş Bankası AŞ (Banka), çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan Türkiye İş Bankası AŞ Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına (Vakıf) şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyaı cezalarına karşı açtığı davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.
15.12015, BB. No.2014/6193; 8.3.2016, BB. No: 2015/6691

5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

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

7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.[77]

GVK dışında Devlet Memurları Kanununda aylık[78], İş Kanununda ise ücret[79] tanımları yer alır.

1. Fiziksel mekan: işverenin gösterdiği (belirli) işyeri

GVK 61. maddede "belirli bir işyeri" kavramını kullanır. Bu işverenin gösterdiği ve hizmetin üretildiği yerdir ancak bu bir tanım değildir.

İş Kanunu (İK) işyerini;

Madde 2 - Bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye işçi, işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren, işçi ile işveren arasında kurulan ilişkiye iş ilişkisi denir. İşveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birime işyeri denir.

İşverenin işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan

---

77 Bu maddede ikale sözleşmeleri kapsamında yapılan ödemeler düzenlenmiştir. Bu konu ile ilgili düzenlemeler sırasıyla şöyledir: 7103 sayılı yasa ile (RG: 27.32018, 30373 2. Mük.) No'lu yasa ile GVK 61,3 fıkraya 7 bend eklenmiştir. Konu ile ilgili açıklamalar 303 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (RG:11.6.2018, 30448) yapılmıştır. 7162 sayılı yasa (RG: 18.1.2019, 30659) ile GVK 25,1 değiştirilmiş ve Geçici Madde 89 ilave edilmiştir: "GEÇİCİ MADDE 89 – 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilir. Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez. Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir." Konu ile ilgili açıklamalar 306 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (RG: 15.3.2019, 30715) ile yapılmıştır. Bu konudaki hukuksal tartışma için bak. Selçuk Özgenç, "Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi", http://dspace.marmara.edu.tr/bitstream/handle/11424/5882/

78 Devlet Memurları Kanunu 147 maddeye göre aylık: Bu kanuna tabi kurumlarda görevlendirilen Devlet memurlarına, hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibariyle ödenen parayı ifade eder.

79 İş Kanunu 32 maddeye göre ücretin tanımı: Genel anlamda ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.

ve aynı yönetim altında örgütlenen yerler (işyerine bağlı yerler) ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve meslekî eğitim ve avlu gibi diğer eklentiler ve araçlar da işyerinden sayılır.

İşyeri, işyerine bağlı yerler, eklentiler ve araçlar ile oluşturulan iş organizasyonu kapsamında bir bütündür.

işin yapıldığı yer olarak tanımlar (İK 2) İş Kanunu ayrıca, İşin niteliği ve yürütümü bakımından işyerine bağlı bulunan yerlerle, dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden veya mesleki eğitim yerleri ve avlu gibi sair eklentiler ve araçlar da işyerinden sayılır, biçimindeki düzenleme ile işyerine bağlı yerleri de işyeri içinde saymıştır.

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

aa) Yasa olayı: işverene tabi sunulan hizmet

Ücret geliri; işveren-çalışan ve işyeri unsurlarına bağlı olarak tanımlanmıştır. GVK 61,I. fıkrasında ücretin unsurları içinde yer alan çalışan;

a) işverene tabi,

b) belirli bir işyerine bağlı,

c) hizmet üreten,

kişidir. Çeşitli kanunlarda işçi, memur biçiminde yer alan bağımlı hizmet akdine dayalı işçi-işveren ilişkileri GVK da en geniş biçimiyle yer almıştır.

GVK 62'de iş vereni ayrıca tanımlamıştır: İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Ayrıca GVK 61 inci maddenin 1 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu Kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.

bb) Yaşam olayı: İşverene tabi sunulan hizmetin dayanağı hukuk ilişkileri/ hizmet veya iş görme sözleşmeleri

Ücret gelirlerine baktığımızda verilen örneklerin aynı kavramları içerdiğini görüyoruz. GVK 61. maddede yer alan kavramlara bakalım: GVK 61,I. fıkra "....hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile

temsil edilebilen menfaatlerdir", 61,II. fıkra "....gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması..... kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması..." 2. "Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler"; 3. ".... bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler"; 4. "..... bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler; 5. "..... ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler"; 6. "....transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler".

Çeşitli kanunlarda sözleşme tipleri verilmiştir:

İş sözleşmesi, İK 8 - İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir. İş sözleşmesi, Kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tâbi değildir.

Süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunludur.

Genel hizmet sözleşmesi, TBK 393- Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.

İşçinin işverene bir hizmeti kısmi süreli olarak düzenli biçimde yerine getirmeyi üstlendiği sözleşmeler de hizmet sözleşmesidir.

DMK, İstihdam şekilleri başlığı altında;

Madde 4 - Kamu hizmetleri; memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle gördürülür.

A) Memur:

Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır.

Yukarıdaki tanımlananlar dışındaki kurumlarda genel politika tespiti, araştırma, planlama, programlama, yönetim ve denetim gibi işlerde görevli ve yetkili olanlar da memur sayılır.

B) Sözleşmeli personel:

Kalkınma planı, yıllık program ve iş programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi, işletilmesi ve işlerliği için şart olan, zaruri ve istisnai hallere münhasır olmak üzere özel bir meslek bilgisine ve ihtisasına ihtiyaç gösteren geçici işlerde, Cumhurbaşkanınca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde kurumun teklifi ve Devlet Personel Başkanlığının görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca vizelenen pozisyonlarda, mali yılla sınırlı olarak sözleşme ile çalıştırılmasına karar verilen ve işçi sayılmayan kamu hizmeti görevlileridir."

TBK'nda genel çerçevesi çizilen hizmet sözleşmelerini, kamu hizmetinde devlet memurluğu, özel sektörde işçi olarak adlandırabiliriz. Devlet memurluğunda ilgili usule göre atama, işçilikte ise hizmet sözleşmesinde-

ki koşulların kabul edilmesiyle hizmet ilişkisi kurulur. Buna bağlı olarak da ücret geliri elde edilir. O halde vergilendirilecek olayın dayanağı, hizmet sözleşmeleridir[80].

---

[80] Danıştay 3D., 22.3.2005, E. 2004/1554, K. 2005/694; "KARAR : Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde, ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlandıktan sonra, ücretin, ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat zam ve avans, aidat huzur hakkı, pirim ikramiye gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş olmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükmüne yer verilmiş olup beyanname verilmeyen hallerin düzenlendiği aynı Kanunun 86. maddesinin, (a) bendinin olay tarihinde yürürlükte olan şeklinde, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek gelirler arasında sayılmıştır. Aynı Kanunun "Vergi Tevkifatı"nı düzenleyen 94. maddesinde, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmakla yükümlü tutularak, maddenin 1. bendinde hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden 103 ve 104. maddelere göre tevkifat yapılacağı öngörülmüştür. Dosyanın incelenmesinden, yarış atı antrenörü olan davacıya kazanılan ikramiyeden Türkiye Jokey Kulübü tarafından at sahibi adına yapılan ve tevkif suretiyle vergilendirilmeyen ödemenin beyan edilmemesi nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak davacı adına resen salınan vergi ziyaı cezalı gelir vergisinin vergi mahkemesince, yarış atına sahip olan kişinin faaliyeti zirai faaliyet olarak kabul edilip bu faaliyetine ilişkin olarak gerçek usulde vergilendirilmediği, dolayısıyla yanında çalışan antrenöre ödediği ücretin de Gelir Vergisi Kanununun 23. maddesinde düzenlenen istisna kapsamında olduğu ve vergilendirilmeyeceği gerekçesiyle kaldırılmasına karar verildiği anlaşılmıştır. 9 Aralık 1999 günlü ve 21783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 93/5043 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Ankara, İstanbul, İzmir, Adana ve Konya'da at yarışları yapmak ve bu yarışlar üzerinden müşterek bahisler tertip etmek yetkisi 20 yıl süreyle Türkiye Jokey Kulübüne devredilmiştir. Bu karar uyarınca, at yarışlarıyla ilgili organizasyonun Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılıp yarışlar onun idaresi altında gerçekleşmektedir. 6132 sayılı At Yarışları Hakkındaki Kanun hükümlerine göre yapılan at yarışlarının tertip tanzim ve idaresine ilişkin olarak çıkarılan ve 23.8.1955 gün ve 9085 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan At Yarışları Tüzüğünün 94 ve devamı maddelerinde Türkiye Jokey Kulübü tarafından, atların kazandıkları ikramiyelerden, jokeylere, seyislere ve antrenörlere belli oranlarda prim, ücret ve ikramiye adı altında at sahipleri adına ödeme yapılacağı öngörülmüştür. Adı geçen kulüp tarafından yasal düzenlemeler dahilinde organize edilip büyük bir kitlenin katılımıyla gerçekleştirilen at yarışlarında, bu kulübün kuralları ve otoritesi altında yarış atı antrenörü olarak faaliyette bulunan davacının, gelir vergisinden muaf çiftçinin yanında ücretli çalışan bir işçi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Yapılan bu açıklamalar dikkate alındığında, Türkiye Jokey Kulübü tarafından davacıya antrenör primi adı altında yapılan ödemenin, Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde ücret sayılan ödemelerden olduğu ve Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, uyuşmazlık konusu ödemenin vergiden müstesna tutulan ücretlerden olduğu yönünde verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır." (http://www.kazanci.com/). DVDDGK, 21.11.2008, E. 2007/880, K. 2008/733; "...Yarış atı antrenörü olan davacıya Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılan ödeme için gelir vergisi beyannamesini vermemesi nedeniyle adına Ocak ila Aralık 2000 dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi davaya konu yapılmıştır. Davayı inceleyen Vergi Mahkemesi, tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi idaresinin temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 05.04.2006 günlü ve E. 2005/3068, K. 2006/955 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde, ücretin tanımı yapıldıktan sonra, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsilat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile

kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş olmasının, onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükmüne yer verildiği, beyanname verilmeyen hallerin düzenlendiği aynı Kanun'un 86. maddesinin (a) bendinin, olay tarihinde yürürlükte olan şeklinde, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerin, yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek gelirler arasında sayıldığı, aynı Kanun'un Vergi Tevkifatını düzenleyen 94. maddesinde ise, maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmakla sorumlu tutularak, maddenin 1. bendinde hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden 103 ve 104. maddelerine göre tevkifat yapılacağının öngörüldüğü, 9 Aralık 1993 günlü ve 21783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 93/5043 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Ankara, İstanbul, İzmir, Adana ve Konya'da at yarışları yapmak ve bu yarışlar üzerinden müşterek bahisler tertip etmek yetkisinin 20 yıl süreyle Türkiye Jokey Kulübüne devredildiği, 6132 sayılı At Yarışları Hakkındaki Kanun Hükümlerine göre yapılan at yarışlarının tertip, tanzim ve idaresine ilişkin olarak yürürlüğe konulan ve 23.08.1955 gün ve 9085 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan At Yarışları Tüzüğünün 94 ve devamı maddelerinde Türkiye Jokey Kulübü tarafından, atların kazandıkları ikramiyelerden jokeylere, seyislere ve antrenörlere belli oranlarda prim, ücret ve ikramiye adı altında at sahipleri adına ödeme yapılacağının öngörüldüğü, adı geçen kulüp tarafından yasal düzenlemeler dahilinde organize edilen at yarışlarında, bu kulübün kuralları ve otoritesi altında yarış atı antrenörü olarak faaliyette bulunan davacının, gelir vergisinden muaf çiftçinin yanında ücretli çalışan bir işçi olarak değerlendirilemeyeceği, bu bakımdan, Türkiye Jokey Kulübü tarafından davacıya antrenör pirimi adı altında yapılan ödemenin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücret sayılan ödemelerden olduğu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, uyuşmazlık konusu ödemenin vergiden müstesna tutulan ücretlerden olduğu yönünde verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle bozmuştur. Bozma kararına uyan Vergi Mahkemesi; ödemenin ücretin vergilendirilmesine göre vergiye tabi olacağını belirtmekle birlikte, tevkif yoluyla vergilendirilmemiş ücretin durumu hakkında bir değerlendirme yapmaksızın davanın gelir vergisine ilişkin kısmını reddetmiş, bozma kararındaki gerekçeye ek olarak, ücret ödemelerinden gelir vergisinin vergi sorumlularınca ilgililerin gelir vergisine mahsuben tevkif yoluyla beyan edilerek ödenmesi öngörüldüğünden, davacının vergilendirme ile ilgili ödevini yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi hali söz konusu olamayacağından, vergi ziyaı cezasının davacıdan aranmasında yasaya uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılmasına karar vermiştir. Davacı tarafından temyiz edilmeyen bu karara karşı vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 26.06.2007 günlü ve E. 2006/3410, K. 2007/2140 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi ziyaını düzenleyen 341. maddesinde, vergi ziyaının mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği, sözü edilen Kanun'un vergi ziyaı suçu ve cezasını düzenleyen ve 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle, madde başlığı ile birlikte değişen 344. maddesinde, vergi ziyaı suçu işleyenlere vergi ziyaı cezası kesileceğinin hükme bağlandığı, olayda, Türkiye Jokey Kulübü tarafından davacıya yapılan ödemeye ilişkin olarak gelir vergisi beyannamesi vermeyerek gelir vergisini tahakkuk ettirmemek suretiyle vergilendirme ile ilgili ödevini yerine getirmeyen davacı adına kesilen vergi ziyaı cezasında yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle mahkeme kararının vergi ziyaı cezasının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasını bozmuştur. Bozma kararına uymayan Vergi Mahkemesi; vergi ziyaı cezasının kaldırılması yolundaki kararında ısrar etmiştir. Israr kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiş,.... temyiz isteminin reddine..." (http://www.kazanci.com/). Danıştay 4D., 10.3.2010, E. 2009/6951, K. 2010/1232; "... Üniversitesi Hukuk Fakültesinde devamlı statüde öğretim üyesi olarak görev yapan davacının, bu üniversite dışında ayrıca birden fazla üniversiteden de gelir elde etti halde gelir vergisi beyannamesini vermediği ileri sürülerek düzenlenen rapor uyarınca 2004 yılı için gelir vergisi salınmış, vergi ziyaı cezası kesilmiştir. İstanbul 10. Vergi Mahkemesinin 13.5.2009 günlü ve E:2008/1165, K:2009/1284 sayılı kararıyla; ... Üniversitesi Hukuk Fakültesinde öğretim üyesi olarak görev yapan davacının, sözkonusu üniversiteden elde ettiği gelirinin dışında görevlendirildiği çeşitli üniversitelerden elde ettiği ücretlerin toplamının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir dilimindeki tutarı aştığının tespit edildiği, bu nedenle davacının kadrolu olarak çalıştığı üniversitedeki geliri de dikkate alınmak suretiyle verilmesi

b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

aa) Yasa olayı: ücretin varlığı

GVK 61. maddede "..verilen para ve ayınlar..." ve GVK 94. maddede "ödemeler" terimleri ücretin elde edilmesinde tahsil esasının kabul edildiğini göstermektedir[81].

bb) Yaşam olayı: ücretin varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

GVK'nda ödemeler terimi kullanılmakla birlikte bunun ödemenin ya-

---

gereken gelir vergisi beyannamesinin verilmediği, davacının görevlendirilme suretiyle ders verdiği çeşitli üniversitelerden elde ettiği gelirin tespit edildiği, sözkonusu üniversiteler tarafından yapılan tevkifat tutarlarının da tenzili sonucu ödenmesi gereken gelir vergisine ulaşılarak tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, 193 sayılı Kanunun 62 nci maddesinin 1 nci bendinde işverenin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlandığı, 2 nci bendinde de, 61. maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanların, bu Kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmünde olduğunun hüküm altına alındığı, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 36/a-l maddesinde, üniversitede devamlı statüde görev yapan profesör ve doçentlerin, bütün mesailerini üniversite ile ilgili çalışmalara hasredecekleri, bunların, özel kanunlarla belirlenen görevler ve telif hakları hariç olmak üzere, yükseköğretim kurumlarından başka yerlerde ücretli veya ücretsiz, resmi veya özel başkaca herhangi bir iş göremeyecekleri, ek görev alamayacakları, serbest meslek icra edemeyecekleri hükmüne yer verildiği, 38. maddesinde, öğretim elemanlarının; ilgili kurumlar ile kendisinin isteği, üniversite yönetim kurulunun uygun görmesi ve rektörün onayı ile ihtiyaç duyulan konularda, özlük işlemleri kendi kurumlarınca yürütülmek kaydıyla, maddede sayılan diğer kamu kurumları ve yükseköğretim kurumlarında geçici olarak görevlendirilebileceğinin belirtildiği, aynı Kanunun 40/a maddesinde ise; yüksek öğretim kurumlarında görevli öğretim üyeleri ile ders vermekle görevli öğretim yardımcılarının bağlı bulundukları fakülte veya yüksekokulda haftalık ders yükünü dolduramadıkları takdirde, kendi üniversitelerinin diğer birimlerinde veya o şehirdeki yükseköğretim kurumlarında ders yükünü doldurmak üzere rektör tarafından görevlendirilebilecekleri, ders yükü içindeki çalışmalar karşılığında ek ders ücreti ödenmeyeceği, haftalık ders yükünün üstünde başka bir yüksek öğretim kurumunda görevlendirilen öğretim elemanlarına görev aldıkları kurum bütçesinden ek ders ücreti ödeneceğinin hükme bağlandığı, sözkonusu hükümlere göre, devamlı statüde görev yapan öğretim elemanlarının kadrosunda bulundukları yükseköğretim kurumunca diğer kamu kuruluşu ve yükseköğretim kurumlarında geçici olarak veya ders vermek üzere görevlendirilebileceği, bu tür görevlendirmeler nedeniyle yapılan faaliyetlerin kendi üniversitesinde sürdürülmüş sayılacağı ve bunun karşılığında yapılan ödemelerin ikinci görev ücreti ve ek ders ücreti niteliğinde olduğu sonucuna ulaşıldığı, öte yandan, 193 sayılı Kanunun 61 ve 62 nci maddeleri dikkate alındığında, davacının devamlı statüde görev yaptığı üniversite dışında görevlendirildiği diğer üniversiteler bakımından işverene tabi olmak ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışmak koşullarının gerçekleşmediğinin anlaşıldığı, bu durumda, davacının devamlı statüde görev yaptığı üniversite dışında görevlendirildiği üniversitelerin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinde bahsi geçen ikinci işveren olarak değerlendirilmesine hukuken olanak bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı İdare, davacının devamlı statüde görev yaptığı üniversite dışında aldığı ücretlerin ek ders ücreti sayılamayacağını, sözkonusu üniversitelerin ikinci işveren niteliğinde olduğunu, bu ödemelerin bizzat davacıya yapıldığını ve davacı tarafından artan oranlı tarife esaslarına göre beyanının gerektiğini ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir..... temyiz isteminin reddine.." (http://www.kazanci.com/).

81 ŞANVER, Gelir ve Kurumlar Vergisi, 145; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 250.

pılmış olmasına dönüşmesi, örneğin ücretlinin banka hesabında görünmesi gerekir.

3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

Hizmet sözleşmelerine dayalı elde edilen ücret geliri, Devlet memurları için aylığın ödeme zamanı ve esasları:

> DMK 164 - Memurlara aylıkları her ayın başında peşin ödenir. Emekliye ayrılma ve ölüm hallerinde o aya ait peşin ödenen aylık, geri alınmaz.
>
> Sözleşmeli personelin ücretleri sözleşme şartlarına göre; geçici personelin gündelikleri gün hesabıyla hafta veya ay sonlarında ödenir.

TBK 406,I. fıkraya göre, "işçi-işveren arasındaki sözleşme varsa sözleşme hükümletine göre belirlenen zamanda yoksa her ayın sonunda ödenir." biçiminde belirlenmiştir. Devlet memurları aylıklarını peşin-çalışmadan alıyorlar olmalarına rağmen özel sektördekilerin çoğunluğu çalıştıktan sonra alıyorlardır. Burada hukuksal statüye göre değişen ödeme ve elde etme zamanı farklılığı ortaya çıkmaktadır.

Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna

İstisna; Vergi kanunlarında esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasını ifade eder[82]. İstisna konudan hareket ettiği için objektiftir[83].

GVK 23 Maaş ve ücretlerde, GVK 24 Gider karşılıklarında, GVK 25 Tazminat ve yardımlarda, GVK 26 Vatan hizmet ve yardımlarından, GVK 27 Teçhizat ve tayin bedellerinde, GVK 28 Tahsil ve tatbikat ödemelerinde, GVK 29 Teşvik ikramiye ve mükafatları düzenlemiştir.

III. Vergilendirilecek gelir: matrah/ücretin tespiti

1. Gerçek usul: gerçek ücretler

a) İndirimler

GVK 63. maddede ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen

---

82 NADAROĞLU, 237.

83 NADAROĞLU, 237.

para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190 ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;

2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;

3. Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).

4. Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.),

Ücretin gerçek değerinin tâyininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez.

Yabancı parasıyla ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir.

Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlenir.

GVK 94. maddeye göre ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili benimsenen yöntem kaynakta kesinti (stopaj) yöntemidir. Nihai bir vergilendirme yöntemi olarak kullanılır ve gerçek usulde uygulanır.

b) Engellilik indirimi

GVK'nun 31. maddesinde yer alan engellilik indirimi, ücret gelirlerindeki özel indirimin bir çeşididir. Sistem, vergiden indirimi[84] biçiminde çalışmakta olup, verginin düşülmesi esası şeklindedir.

Engellilik indiriminin kuralları GVK 31. maddede; Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve

84 TURGAY, GVK, 1 Cilt, 320.

aşağıda engellilik dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Engellilik indirimindeki derecelendirme ise;

- Birinci derece sakatlar için 1200 TL.,

- İkinci derece sakatlar için 650 TL.,

- Üçüncü derece sakatlar için 290 TL. dır.

Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile tespit edilir[85]. İlgili yönetmelik yayınlanmış olup işlemler buna göre yapılmaktadır[86]. Ayrıca indirimden yararlanmak isteyenler karne almak zorundadır (GVK 35). İndirimin uygulanacağı ücret bu karneyi muhafaza eden işverenden aldığı ücrettir (GVK 36).

---

[85] Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Millî Eğitim Bakanlığı ve Sağlık Bakanlığından yayınlanan Yönetmelik (RG: 30.3.2013, 28603)

[86] Danıştay 4 D., 25.1.2000, 3422/178; "..13.2.1992 tarihinde sakat pozisyonunda 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi olarak....Kurumu Genel Müdürlüğüne bağlı ...Bölge Müdürlüğünde çalışmaya başlayan davacı 193 sayılı GVK 31 maddesi uyarınca sakatlık indiriminden yararlanmak için yaptığı başvurunun reddine ilişkin Maliye bakanlığı işleminin iptali istemiyle dava açmıştır. Bu açıdan davacının çalıştığı kurumun hasım mevkiinden çıkartılması gerekmektedir....Bu yönetmelikte, sakatlık indiriminden yararlanmak için başvuruların nasıl yapılacağı, başvurular üzerine yapılacak işlemler, sağlık kurulu raporunu düzenlemeye yetkili sağlık kuruluşlarının nereleri olduğu, yetkili sağlık kuruluşlarınca yapılacak işlemlerle, bu kuruluşların düzenledikleri raporlar üzerine Merkez Sağlık Kurulunca yapılacak işlemler belirlenmiştir. Merkez sağlık kuruluşlarınca düzenlenen raporlarda yer alan laboratuar bulgularını, klinik muayene bulgularını, sakatlık bulgularını ve teşhisi inceleyerek raporun "karar" bölümüne yönetmeliğe bağlı cetvellerde yer alan sakatlık arızalarına göre kayıp organlarını dikkate alarak hizmet erbabının sakatlığı nedeniyle çalışma gücünün yüzde kaçını kaybettiği hususunda karar verecektir. Ayrıca Merkez Sağlık Kurulu gerekli gördüğü hallerde raporu düzenleyen veya yönetmeliğin 6 ncı maddesinde belirtilen başka bir hastanenin sağlık kuruluşundan hizmet erbabının tekrar muayenesi ile ek veya yeniden sağlık kurulu raporu düzenlemesini isteyebilecektir. Davacı hakkında....Numune Hastanesi Baştabibliğince düzenlenen.....sayılı sağlık kurulu raporu Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulunca incelenmiş ve davacının çalışma gücünün % 34'ünü kaybettiği sonucuna ulaşmış olup, dava konusu edilen ...günlü işlemle davacıya Merkez Sağlık Kurulunca bu raporlardaki bulguların yeniden incelenmesi sonucu sakatlık derecesinin değişmeyeceği bildirilmiştir...İdare Mahkemesince davacının....Numune Hastanesine sevk edilmesi üzerine hazırlanan ...tarihli raporda davacının % 50 sakat olduğuna karar verilmişse de bu sakatlık oranı, Yönetmelikte belirlenen arıza çeşitlerine göre belirlenmiş bir oran niteliği taşımamaktadır. Sakatlık derecesinin tespitinde sadece Yönetmelikle belirlenen şekilde alınan raporlara itibar edilmesi gerekmektedir. Söz konusu düzenlemelere uyulmadan alınan raporu dikkate alarak dava konusu işlemin iptaline karar veren mahkeme kararında isabet görülmemiştir....davalı idare temyiz isteminin kabulüyle..." (TERLEMEZ/ BAHTİYAR, 29-32).

c) Asgari geçim indirimi

Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. GVK 32 inci maddeye göre;

Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

Net ücretleri, bu Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle bu maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (ilgili yılda geçerli asgarî ücretin dönemsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, yeni asgarî ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücretin) altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kalındığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgarî geçim indirimine ayrıca ilave edilir. Bu fıkrada geçen net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgarî geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade eder.

Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır.

Cumhurbaşkanı, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgarî ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla ikinci fıkrada belirtilen asgarî geçim indirimi oranlarını artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.

Asgarî geçim indiriminin uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş

torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

Cumhurbaşkanı, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgarî ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla ikinci fıkrada belirtilen asgarî geçim indirimi oranlarını artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.

Asgarî geçim indiriminin uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

2. Diğer ücretler

GVK'nun 64. maddesinde diğer ücretler olarak adlandırılan geliri elde eden hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir.

1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar;
2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;
3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;
4. Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;
5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müsbet mütâlaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilemez.

4. SERBEST MESLEK KAZANCI

I. Özne: vergi yükümlüsü/serbest meslek erbabı

GVK'nun 66. maddesinde;

"Serbest meslek faaliyetini mûtad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez."

Ayrıca maddenin uygulanmasında aşağıdaki faaliyetleri ifa edenlerin de serbest meslek erbabı olarak kabul edileceğini belirtmiştir. Bunlar:

1. Gümrük komisyoncuları, bilûmum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilât kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve âdi şirketlerde ortaklar, âdi komandit şirketlerde komanditeler;

4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

5. Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye için nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır).

II. Nesne: verginin konusu/serbest meslek kazancı

Serbest meslek kazancı GVK 65. maddede;

"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç, olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır."

1. Fiziksel mekan: kendine ait işyeri

Serbest meslek faaliyeti bağımsız emek grubu içinde yer aldığı için, bağımlı hizmet grubu içinde yer alan ücret gelirinde işverenin gösterdiği işyeri kavramına karşılık, yasada yer almamasına karşılık, kendine ait işyeri kavramı yer alacaktır.

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

aa) Yasa olayı: serbest meslek faaliyeti

GVK 65, II. fıkrasında serbest meslek faaliyeti;

"Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."

Tanımın unsurlarını ayrıştıracak olursak;

a) Sermayeden ziyade şahsi mesaiye,

b) İlmi, mesleki bilgi veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan,

c) İşlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması.

bb) Yaşam olayı: serbest meslek faaliyetinin dayanağı hukuk ilişkileri/ istisna ve vekalet sözleşmeleri

GVK 65. maddede yer alan serbest meslek faaliyeti tanımında; "...ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması..." serbest meslek faaliyetinin konusunun bağımsız emek çerçevesinde iş görme sözleşmeleri[87] oluşturduğunu göstermektedir. TBK'nda iş görme sözleşmelerinin en önemli örneklerini istisna ve vekalet akitleri oluşturmaktadır. Bu iki konuyla ilgili örnek verelim.

aaa) Vekalet sözleşmesi

Avukatlık hizmeti, GVK kapsamında serbest meslek faaliyetidir[88] ve TBK'ya göre vekalet sözleşmesi kapsamındadır.

> TBK 502- Vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir.
>
> Vekâlete ilişkin hükümler, niteliklerine uygun düştükleri ölçüde, bu Kanunda düzenlenmemiş olan işgörme sözleşmelerine de uygulanır.
>
> Sözleşme veya teamül varsa vekil, ücrete hak kazanır.
>
> TBK 510-Vekâlet verenin borçları
>
> Vekâlet veren, vekâletin gereği gibi ifası için vekilin yaptığı giderleri ve verdiği avansları faiziyle birlikte ödemek ve yüklendiği borçlardan onu kurtarmakla yükümlüdür.
>
> Vekil, vekâletin ifası sebebiyle uğradığı zararın giderilmesini vekâlet verenden isteyebilir. Ancak vekâlet veren, kusuru bulunmadığını ispat ederek bu sorumluluktan kurtulabilir.

Vekilin sözleşmeye veya teamüle göre hak kazanacağı ücret alacağının doğması için, diğer actio contraria mandati çeşitlerinde özellikle masrafla-

---

87 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 294.

88 Danıştay 3D., 21.12.1995,1760/4379; Serbest avukatlık faaliyeti yapan avukat yazıhanesinde çalışan baroya kayıtlı avukatların ücretli-sigortalı olarak çalışmalarında hukuka aykırılık bulunmadığından bu şekilde çalışan avukatların serbest meslek mensubu olarak vergi mükellefi sayılamayacakları hk. (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E., Sıra No:273).

rın ödenmesi talebinde olduğu gibi kural olarak geçerli bir vekalet sözleşmesinin bulunması ve vekaletin gereği gibi (usulü dairesinde) ifa edilmiş bulunması gerekir[89].

Avukatlık ücreti Avukatlık Kanununa göre belirlenir[90] ve asgari ücret tarifesi de Türkiye Barolar Birliği tarafından belirlenir[91].

bbb) İstisna sözleşmesi

TBK 470- Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, işsahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.

TBK 479- İşsahibinin bedel ödeme borcu, eserin teslimi anında muaccel olur.

Eserin parça parça teslim edilmesi kararlaştırılmış ve bedel parçalara göre belirlenmişse, her parçanın bedeli onun teslimi anında muaccel olur.

Bedel, iki ayrı maddede düzenlenmiştir:

Götürü bedel, TBK 480- Bedel götürü olarak belirlenmişse yüklenici, eseri o bedelle meydana getirmekle yükümlüdür. Eser, öngörülenden fazla emek ve masrafı gerektirmiş olsa bile yüklenici, belirlenen bedelin artırılmasını isteyemez.

Ancak, başlangıçta öngörülemeyen veya öngörülebilip de taraflarca göz önünde tutulmayan durumlar, taraflarca belirlenen götürü bedel ile eserin yapılmasına engel olur veya son derece güçleştirirse yüklenici, hâkimden sözleşmenin yeni koşullara uyarlanmasını isteme, bu mümkün olmadığı veya karşı taraftan beklenemediği takdirde sözleş-

---

89 SUNGURTEKİN ÖZKAN, Avukatlık Mesleği, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi İzmir 2013, 37.

90 Madde 163 – Avukatlık sözleşmesi serbestçe düzenlenir. Madde 164-... ..... Avukatlık ücretinin kararlaştırılmamış olduğu veya taraflar arasında yazılı ücret sözleşmesinin bulunmadığı yahut ücret sözleşmesinin belirgin olmadığı veya tartışmalı olduğu veya ücret sözleşmesinin ücrete ilişkin hükmünün geçersiz sayıldığı hallerde; değeri para ile ölçülebilen dava ve işlerde asgari ücret tarifelerinin altında olmamak koşuluyla ücret itirazlarını incelemeye yetkili merci tarafından davanın kazanılan bölümü için avukatın emeğine göre ilâmın kesinleştiği tarihteki müddeabihin değerinin yüzde onu ile yüzde yirmisi arasındaki bir miktar avukatlık ücreti olarak belirlenir. Değeri para ile ölçülemeyen dava ve işlerde ise avukatlık asgari ücret tarifesi uygulanır. Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.

91 168- Avukatlık ücret tarifesinin hazırlanması: Baronun yönetim kurulları, her yıl Eylül ayı içerisinde, yargı yerlerindeki işlemler ile diğer işlemlerden alınacak avukatlık ücretinin asgari hadlerini gösteren bir tarife hazırlayarak Türkiye Barolar Birliğine gönderirler. Türkiye Barolar Birliği Yönetim Kurulunca, baro yönetim kurullarının teklifleri de göz önüne alınmak suretiyle uygulanacak tarife o yılın Ekim ayı sonuna kadar hazırlanarak Adalet Bakanlığına gönderilir. Şu kadar ki hazırlanan tarifede; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan her türlü davalar için avukatlık ücreti tutarı maktu olarak belirlenir. Bu tarife Adalet Bakanlığına ulaştığı tarihten itibaren bir ay içinde Bakanlıkça karar verilmediği veya tarife onaylandığı takdirde kesinleşir. Ancak Adalet Bakanlığı uygun bulmadığı tarifeyi bir daha görüşülmek üzere gösterdiği gerekçesi ile Türkiye Barolar Birliğine geri gönderir.

meden dönme hakkına sahiptir. Dürüstlük kurallarının gerektirdiği durumlarda yüklenici, ancak fesih hakkını kullanabilir.

Eser, öngörülenden az emek ve masrafı gerektirmiş olsa bile işsahibi, belirlenen bedelin tamamını ödemekle yükümlüdür.

Değere göre bedel, TBK 481- Eserin bedeli önceden belirlenmemiş veya yaklaşık olarak belirlenmişse bedel, yapıldığı yer ve zamanda eserin değerine ve yüklenicinin giderine bakılarak belirlenir.

Bu düzenlemelere göre, ücret alacağı eserin teslimi anında muaccel olacaktır[92].

b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

aa) Yasa olayı: serbest meslek kazancının varlığı

GVK 67. maddede "...tahsil edilen paralar ve ayınlar..." ifadesi, gelirin elde edilmesini tahsil esasına bağlamıştır[93].

---

92 SUNGURTEKİN ÖZKAN, 234 vd.

93 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 249; ŞANVER, Gelir ve Kurumlar Vergisi, 136. Danıştay 3D., 27.10.2010, E. 2008/4530, K. 2010/3328; "....Sigorta eksperliğinden dolayı serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefi olan davacıya 30.11.2007 tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydının kapatıldığını, faaliyetinden elde ettiği kazancının ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğini duyuran ve belgelerin ibrazının istendiği 5.12.2007 gün ve 51969 sayılı yazıyla kurulan işlemi; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesi uyarınca, bir işverene tabi olmaksızın, mutad meslek halinde ve şahsi sorumluluk atında, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, mesleki bilgi ve beceriye dayanılarak yürütülen sigorta eksperliği faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olduğu ve elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekliliği karşısında, faaliyetini bir işverene bağlı olarak yürütmeyen ve bu nedenle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücretin tanımlandığı 61'inci maddesindeki koşulları taşımayan davacının elde ettiği kazancın ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden bahisle mükellefiyet kaydının kapatılması yolunda kurulan işlemde yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle iptal eden İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 5.6.2008 gün ve E:2007/1552, K:2008/748 sayılı kararının; Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde altı bent halinde sayılan ödemelerin, ücretin unsurlarını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın ücret kabul edildiği ve eksperlere ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin bu ödemeler arasında yer aldığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir. .... Temyiz isteminin reddine..." (http://www.kazanci.com/). Danıştay 3D., 4.12.2008, E. 2007/62, K. 2008/3883; KARAR : Özel bir hastanede gerçekleştirdiği ameliyatlar karşılığı elde ettiği gelir serbest meslek kazancı sayılan davacı adına bu gelirini kayıt ve beyan dışı bırakması nedeniyle yapılan tarhiyatı, elde edilen gelirin niteliğinin ücret olduğu ve ücretin tabi olduğu hükümlere göre vergilendirme yapılmadığı gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz istemine konu yapılmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, ikinci fıkrasında, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasının serbest meslek faaliyeti olduğu kuralına yer verilmiştir. Aynı Kanunun 61 ve devamı maddelerinde, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir iş yerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde, elde edilen gelirin ücret olarak vergilendirileceği, bu durumdaki bir mükellefin def-

bb) Yaşam olayı: serbest meslek kazancının varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

Tahsilin hukuk ilişkilerinde de gerçekleşmesi gerekir.

3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

Vekalet sözleşmesinde işin usulüne uygun biçimde ifa edilmiş olması, istisna sözleşmesinde de eserin teslimi anında, serbest meslek erbabı ücrete hak kazanacaktır ya da ücret alacağı hakkı doğacaktır. Nitekim GVK 67,I. fıkrasında "..serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen paralar..", kavramı da parça ya da eser teslimi karşılığında alınan paralar olarak anlaşılmalıdır. Burada yasa koyucu tahsil olarak belirtmişse de tahsil gerçekleşmediğinde yükümlünün alacak hakkı doğduğunda ne olacaktır sorusu üzerinde düşünmeyi gerektirmektedir.

Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna

GVK 18. madde:

"Müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının, şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araş-

---

ter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri olmayacağı, gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğünün ise ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin kurallara göre yerine getirileceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Limited şirket şeklinde faaliyet gösteren özel bir hastanede gerçekleştirdiği ameliyatlar karşılığında, hastane tarafından tahsil edilen bedelin %40'ının hizmet bedeli olarak kendisine ödendiğini beyan eden davacı, sözü edilen hastanede ücretli olarak çalıştığını, elde ettiği gelirin net ücret olduğu, bu ücret ödemesi üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamasının sorumluluğunun işverene ait olduğunu ileri sürerek ücret bordrosu ile iş sözleşmesini sunmuştur. Vergi mahkemesince de gelirin niteliğinin ücret olduğuna karar verilmiş ise de, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesindeki; vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu kuralı gereğince, şekli özellikleri taşımasına karşın, taraflar arasında işçi-işveren ilişkisi bulunmadığı yolunda inceleme raporu ve ekli belgelerdeki tespitlerin aksinin davacı tarafından kanıtlanması gerektiği gözetilmemiştir. Vergi inceleme elemanınca; davacının tam gün ücretli hekim olarak çalıştığının delili olarak sunduğu ücret sözleşmesinin 01.09.2003 tarihli olduğu tespit edilmiş ve ücret bordrosuna göre de aylık brüt 100.00 YTL ücret almış görünen davacının uyuşmazlık konusu 2002 yılında 222,00 YTL civarında olan asgari ücretin altında işçi çalıştırılamayacağı için hastanede tam gün değil parça zamanlı çalıştığı sonucuna varılmış olup, Sosyal Sigortalar Kurumu ile el ve mikrocerrahi ameliyatlarıyla ilgili olarak protokol imzalamış olan hastanenin, bu protokol gereğince tam zamanlı hekim çalıştırma zorunluluğu bulunması; davacının şekilen tam gün ücretli çalışan hekim olarak gösterildiği tespitini doğrulamaktadır. Başka bir özel hastanede ameliyatlar yaptığı, Üçok Özel Sağlık Hizmetleri Limited Şirketinin de ortağı olduğu saptanan davacının serbest meslek faaliyetinden kaynaklandığı anlaşılan ve kayıt ve beyan dışı bırakılan bu kazancı üzerinden yapılan tarhiyatı aksi gerekçeyle kaldıran vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir (http://www.kazanci.com/).

tırma ve incelemeleri[94], bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

---

94 Danıştay 4D, 28.12.1999,1346/5194; "..Bankasına müşavirlik hizmeti vermek suretiyle serbest meslek kazancı elde ettiği halde mükellefiyet tesis ettirmeyen ve beyanda bulunmayan davacı adına, 1995 yılı için gelir vergisi ve geçici vergi salınmış, fon payı hesaplanıp, ağır kusur cezası kesilmiştir.....Davacının,.....Bankasına verdiği hizmetin, banka murahhas üyelik kararlarında müşavirlik hizmeti olarak adlandırıldığının saptandığı, davacının bankaya sunduğu raporların gazete, dergi ve televizyonda yayınlanması koşulunun gerçekleşmediği ve eserlerin FSEK göre bizzat davacı tarafından yaratılan eserler olmadığından davacının bankaya müşavirlik hizmeti verdiği ve serbest kazancı elde ettiği, dolayısıyla gelirinin vergiden müstesna olmadığı ileri sürülerek tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, ara kararı ile istenen belgelerin incelenmesinden ise, davacıya yapılan ödemelere ilişkin makbuzlarda ücretin, telif ücreti olarak belirtildiği, davacı ile banka arasında yapılan sözleşmenin telif hakkı sözleşmesi olarak adlandırıldığı, bu sözleşmede; yapılan çalışmalar sonucunda düzenlenen ve bankanın telif ücretini ödediği ekonomik raporların ve projelerin mülkiyetine bankanın sahip olacağı, bunların davacıdan izin almaya gerek olmaksızın kısmen veya tamamen yayınlanabileceği veya başka bir şekilde kullanılabileceğinin ifade edildiği anlaşıldığından davacının müellif sıfatıyla bilimsel inceleme ve araştırmalar sonucu düzenlediği raporlarla verdiği hizmetin serbest meslek kazancı istisnasına girdiği, bu eserlerin henüz yayınlanmamış olması hizmetin statüsünü değiştirmeyeceğinden yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.....Bu kazanç istisnasının uygulanabilmesi için, maddede yer alan fikri ürünlerin serbest meslek faaliyeti olarak meydana getirilmesi, dolayısıyla elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması gerekmektedir. Bunun yanısıra, serbest meslek faaliyeti sonucu ortaya konulan çalışmaların istisna kapsamında olabilmesi için bu çalışma, 5846 sayılı FSEK uyarınca eser sayılmalıdır. Sözü edilen Kanun'un 1 inci maddesinde eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlanmış, bu Kanun kapsamına giren her nevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlanmış, bu Kanun kapsamına giren eserler ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır. Bir fikir ürününün eser sayılmasındaki önem, onun korunmasıyla sıkı sıkıya ilgilidir. Koruma, ancak toplumun kültürünü geliştiren, zenginleştiren ve ona katkıda bulunan fikri ürünler için sağlanmaktadır. İşte GVK 18 maddesiyle getirilen istisnanın amacı da; bu şekilde toplum kültürüne katkıda bulunan, müellif, mütercim, heykeltraş, ressam, bestekarlar ve mucitlerin, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserlerinin devamını sağlamak, teşvik etmektir. Bu anlamda; .....Üniversitesi'nde Öğretim Üyesi olarak görev yapan davacının,..... Ekonomisinin durumuna ilişkin olarak düzenlediği raporların, davacının bilgi ve tecrübesine dayanılarak hazırlanması, bunlar için telif sözleşmesi yapılması ve bunların karşılığında ödenen ücretin telif ücreti olarak adlandırılması, bu çalışmaların eser niteliğinde olduğunu ve 193 sayılı GVK 18 maddesinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini göstermez.....kararın bozulmasına..." (TERLEMEZ/ BAHTİYAR, 12,14). Danıştay 4D., 14.5.2002, E. 2001/1831, K. 2002/1996; ÖZET : Sanatçının kendisine ait olan müzik eserlerinin telif hakkının satışından sağlanan kazanç vergiden müstesna olup, bu eserlerin sahnede veya konserde okunması, çoğaltılarak satılması suretiyle elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. (http://www.kazanci.com/). Danıştay 4D., 17.5.2004, E. 2003/1481, K. 2004/1088; ÖZET: Davacının ses sanatçısı olarak yaptığı anlaşma sonucu kaset çıkarma ve konser verme çalışmalarının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde belirtilen istisna kapsamında sayılamaz (http://www.kazanci.com/).

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez."

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur[95].

III. Vergilendirilecek gelir: matrah/serbest meslek kazancının tespiti

1. Gerçek usul

Serbest meslek kazancı GVK 67. maddede;

"Bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilâve edilir.

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan müspet fark kazanca eklenir.

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz."

---

95 Danıştay 4D., 18.11.1998, 2246/4348; "1994 yılı işlemleri incelenen davacının, özel televizyon kanallarında yapımcılığını ve sunuculuğunu üstlendiği programlardan elde ettiği kazancın GVK 18 de yer alan istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği ileri sürülerek, serbest meslek kazancının beyan edilmemesi nedeniyle re'sen gelir vergisi ve geçici vergi salınmış, fon hesaplanmış ve kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezaları kesilmiştir.....Bu kazanç istisnasının uygulanabilmesi için, maddede yer alan fikri ürünlerin serbest meslek faaliyeti olarak meydana getirilmesi, dolayısıyla elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması gerekmektedir. Bunun yanısıra, serbest meslek faaliyeti sonucu ortaya konulan çalışmaların istisna kapsamında olabilmesi için bu çalışma, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uyarınca eser sayılmalıdır.....Bir fikir ürününün eser sayılmasındaki önem, onun korunmasıyla sıkı sıkıya ilgilidir. Koruma, ancak toplumun kültürünü geliştiren, zenginleştiren ve ona katkıda bulunan fikri ürünler için sağlanmaktadır. İşte GVK 18 maddesiyle getirilen istisnanın amacı da, bu şekilde toplum kültürüne katkıda bulunan, müellif, mütercim, heykeltraş, ressam, bestekarlar ve mucitlerin, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri güzel sanat ve sinema eserlerinin devamını sağlamak, teşvik etmektir. Bu anlamda, davacının yapımcılığını ve sunuculuğunu üstlendiği programın kendisinin özgün yaratıcılığını içermesi ve bu program nedeniyle maddi haklar açısından korunması, bu çalışmanın eser niteliğinde olduğunu ve GVK 18 de yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini göstermez. Davacının iddia ettiği üzere benzer programlar nedeniyle idarenin farklı uygulamalar yapması da bu gerçeği değiştirmez. Zira yukarıda belirtilen kanun hükümleri karşısında fiili bazı durumların veya hatalı uygulamaların davacıya bir hak sağlamayacağı açıktır. Bu nedenle davacının serbest meslek faaliyetinden elde ettiği kazancın GVK 18 de yer alan istisna kapsamında değerlendirilmemesi ve bu gelirin beyan edilmemesi nedeniyle hesaplanan matrah üzerinden salınan gelir vergisi yasaya uygun bulunmuştur..." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 9,12).

Serbest meslek erbabı, mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunun hükümlerine göre tuttukları "Serbest meslek kazanç defteri" ne istinaden tespit ederler.

65 inci maddenin son fıkrasında yazılı şirketler de mesleki kazançlarını "Serbest meslek kazanç defteri" üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilânço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer.

Serbest meslek erbabı için,

1. Ittılâ hâsıl etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada, rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

Biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı sâfi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.

2. İndirilecek giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde GVK 68. maddede yer alan giderler hasılattan indirilebilir. Bunlar:

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilir. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.).

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri.

3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla)[96].

---

96 Danıştay 3D., 28.2.1990,3961/739; "....Olayda yükümlünün kendisinin dahiliye mütehassısı olmasına karşın eşinin davetli olduğu oftolmoloji kongresine katılmak amacıyla eşiyle birlikte ABD'ne gitmesi nedeniyle Merkez Bankasından aldığı döviz ile uçak bileti bedellerini gider olarak serbest meslek kazanç defterine intikal ettirmiş ise de oftolmoloji kongresi göz mütehassısını ilgilendirmesi yükümlünün uzmanlık alanı ile ilgili olmaması, kendisinin de davet edildiğini gösteren belge ibraz

4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya veya envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil)[97].

5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

7. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.

8. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.

9. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar.

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilâm ve mukavelenameye göre ödenen tazminâtlar;

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

---

etmemesi karşısında sözü edilen giderlerin mesleki faaliyetle ilgili olduğunu kabul etmek mümkün değildir..." (İSPİR, 67).

97 Danıştay 4D., 28.9.2000, 949/3892; ".....Olayda davacının müşterilere ait ticari defter alımına ilişkin giderler ile damga pulu, taksi ücreti, yedek parça, elektrik malzemesi, inşaat malzemesi ve hırdavat alımlarına ilişkin giderlerin gelir vergisi yönünden gider kabul edilmediği, ayrıca amortisman ayrılması gereken bir kısım demirbaşların doğrudan gider olarak kaydedildiği belirtilerek bulunan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, ancak davacının faaliyet konusu itibariyle müşteri ile yapılan anlaşma veya işin gereği muhasebede kullanılan defter bedelleri ile damga pulu bedellerinin davacı tarafından karşılanmasının olağan bir durum olduğu, ayrıca işyerinde elektrik, sıhhi tesisat ve demirbaşların bakım ve onarım giderleri, büroya ait mutfak malzemesi harcamaları ile şehir içi ulaşımda kullanılan taksi giderlerinin işle ilgili olacağının açık olduğu, bu nedenle GVK 68 uyarınca faaliyet için yapılması zorunlu olan ve gelirle bağlantısı bulunan gider olarak kabul edilmesi gerektiği, öte yandan iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arzetmeyen soba, müzik seti, süpürge, tost makinası, telefon, vantilatör ve koltuk alımları için amortisman ayrılması bakımından 5.000.000 lira olarak belirlenen sınırın demirbaşların toplam bedellerine göre değil, ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği, bu durumda soba ve koltuk alımları belirlenen haddi aştığından doğrudan gider yazılmayıp amortismana tabi tutulması gerektiği gerekçesiyle matrahın azaltılmasına, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda geçici vergi salınmayacağından geçici vergi cezasının kaldırılmasına, olayda usulsüzlük fiili ve re'sen takdir nedeni bulunmadığından kesilen usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, yapılan tarhiyatın yasal olduğunu, davacı ise tarhiyatta isabet bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.. temyiz isteminin reddine..." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 122).

5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI

I. Özne: vergi yükümlüsü/mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifa ve intifa hakkı sahipleri veya kiracılar

Mal ve hak sahipleri[98], mutasarrıfları[99], zilyedleri[100], irtifak hakkı sahipleri[101], intifa hakkı[102] sahipleri[103] veya kiracılarıdır. Aslında bu kavram-

98 Türk hukuk öğretisinde "eşya", "şey" ve " mal" sözcükleri çoğu kez eş anlamda kullanılmaktadır (SİRMEN, 5 Dipnotu 9). "Hukuki anlamda eşya işlevsel bir kavramdır. Nitekim, bir şeyin hukuk düzenince eşya olarak kabul edilmesinde, onun yalnız fiziki yapısı değil, aynı zamanda ekonomik işlevi, iş hayatındaki düşünceler ve ahlaki görüşler de etkili olmaktadır. Hukuki anlamda eşya, cismani, sınırlandırılmış, üzerinde fiili ve hukuki hakimiyet kurmaya elverişli şeyler olarak tanımlanabilir. (SİRMEN, 5).
a)Anayasanın 35 inci maddesinde yer alan temel haklardan olan mülkiyet hakkı, MK.683.- "Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir. Malik, malını haksız olarak elinde bulunduran kimselere karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız el atmanın önlenmesini de dava edebilir." Mülkiyet hakkı, en geniş kapsamlı yetki veren, mal olma değeri kabul edilen eşya üzerindeki ayni haktır. (AYBAY/HATEMİ, Eşya Hukuku, Vedat Yayıncılık, 2 Bası, İstanbul 2010, 122).
b)MK 638 malikin hak konusu nesne üzerinde, yasa çerçevesinde, dilediğince tasarruf edebileceğini açıklamıştır. Çok geniş anlamda kullanılan "tasarruf" deyimi, nesneyi zilyetliğinde bulundurma, kullanma, yararlanma, semereleri alma, tüketme ve yoketme gibi maddi fiilleri ve nesnenin mülkiyetinin başkasına geçirilmesi ya da sınırlı ayni haklarla yüklenmesi gibi hukuki işlemleri kapsar" (KÖPRÜLÜ/KANETİ, Sınırlı Ayni Haklar, İ.Ü. Yayınlarından No:1821, İstanbul 1972-1973,1).

99 Kendinde kullanma hakkı olan veya elinde bulundurandır.

100 TMK 973 .- Bir şey üzerinde fiili hakimiyeti bulunan kimse onun zilyedidir. Taşınmaz üzerindeki irtifak haklarında ve taşınmaz yüklerinde hakkın fiilen kullanılması zilyetlik sayılır. "Ziyetlik, genellikle eşya üzerinde fiili hakimiyet biçiminde ortaya çıkar. Hayat deneyimlerinden edinilen bilgilere göre, bir kimsenin fiili hakimiyetinde bulunan şeyler üzerinde, genellikle o kimsenin, ona bu fiili hakimiyeti kurma yetkisini veren bir hakkı bulunmaktadır. Bu bakımdan hukuk düzeni taşınırlar üzerindeki hakları dışa açıklama işlevini "zilyetlik" olarak ifade eder." (SİRMEN, 45).

101 TMK 779.- Taşınmaz lehine irtifak hakkı, bir taşınmaz üzerinde diğer taşınmaz lehine konulmuş bir yük olup, yüklü taşınmazın malikini mülkiyet hakkının sağladığı bazı yetkileri kullanmaktan kaçınmaya veya yararlanan taşınmazın malikinin yüklü taşınmazı belirli şekilde kullanılmasına katlanmaya mecbur kılar. Yapma borçları, irtifaka başlı başına konu olamaz; ona ancak yan edim olarak bağlanabilir (SİRMEN, 547). TMK 779 irtifak hakkı, hak sahibine eşya üzerinde kullanmayla ve yararlanmaya ilgili yetkilerin bir bölümünü veya tümünü sağlayan ya da malikin mülkiyetle ilgili yetkilerinin bazılarının kullanılmasını, hak sahibi yararına yasaklayan sınırlı bir ayni haktır (SİRMEN, 557).

102 TMK 794.- İntifa hakkı, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerine kurulabilir. Aksine düzenleme olmadıkça bu hak, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlar. İntifa hakkı, el değiştiremeyen kişiye bağlı irtifak haklarındandır (SİRMEN, 578). Hak sahibinin kişi olarak (şahsen) belli olduğu haktır (AYBAY/HATEMİ, 262); Belirli bir gerçek veya tüzel kişiye, hakkın konusu olan şey üzerinde tam bir yararlanma yetkisi veren, devredilemeyen ve miras yoluyla geçmeyen bir irtifak hakkıdır. İntifa hakkının kurulmasıyla malik hakkın konusu olan eşya ve hak üzerinde tasarruf yetkisini kendinde tutmakta, ondan yararlanma yetkisini hak sahibine tanımaktadır. İntifa hakkı, hakkın konusunun ekonomik yararlarını tümüyle kapsadığından, malike yalnız çıplak (kuru) mülkiyet kalmaktadır; malik mal üzerinde yalnız hukuki tasarruf yetkisini korumaktadır (SİRMEN, 578).

103 Danıştay 4D., 10.2.1982, 4060/4519; "Yükümlünün sahibi bulunduğu gayrimenkulün "intifa hakkını" ...liralık kredi karşılığında 20 yıl süreyle devrettiği konusunda uyuşmazlık yoktur. Türk Medeni

lar mal ve hak ile vergi yükümlüsü arasında kurulan hukuksal ilişkiye dayalı kiralayan kavramına gönderme yapar.

II. Nesne: verginin konusu/gayrimenkul sermaye iradı

Gayrimenkul sermaye iradının tarifi GVK'nu 70. maddede belirlenen mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratlar olarak belirlenmiştir.

1. Fiziksel ve varsayımsal mekan: mal veya hak/ gayrimenkul sermaye

Gayrimenkul sermaye iradının elde edileceği gayrimenkul sermayenin ne olduğu yasada belirlenmiştir. Burada dikkate edilmesi gereken Medeni Kanundaki "gayrimenkul" kavramı değil, farklılaştırılmış "gayrimenkul sermaye" kavramının seçilmiş olmasıdır.

GVK 70 inci madde de gayrimenkul sermaye olarak nitelendirilen mal ve haklar kendi içinde;

a) Gayrimenkuller (GVK 70,1,2,3),

b) Gayrimenkul niteliğindeki ayni haklar (GVK 4),

c) Fıkri ve sınai haklar (GVK 5,6)

d) Bazı menkul mallar (GVK 7,8),

olarak gruplandırılabilir[104].

GVK 70 inci madde;

Kanununun 717 maddesiyle "intifa hakkı" ayni bir hak olarak nitelenmiş, sahiplerine üzerine tesisi olunduğu şeyden tamamıyle istifade etmek hakkını bahşedeceği belirtilmiştir. Ayrıca 718 madde "Hilafına bir kayıt bulunmadıkça, mülkiyete dair hükümler menkul ve gayrimenkul intifa haklarının iktisabında ve tescilinde tatbik olunur denilmektedir. GVK 73 maddesinde "kira" gibi tamamen şahsi bir hakkı ifade amacıyla kullanılan "intifaına bırakılma"nın, bir gayrimenkul üzerinde ayni bir hak olan "intifa hakkı" tesisiyle ayni anlamda kabulü mümkün değildir. Bu nedenle bir gayrimenkul üzerinde tesis edilen "intifa hakkı" karşılığında alınan bedelin GVK 70,72 maddeleri karşısında gayrimenkul sermaye iradı sayılması ve bedelsiz devirlerde ise ilgileri 73 madde uyarınca emsal kira bedeli esasına göre vergilendirmesi söz konusu olamaz...Vergi Dairesi temyiz isteminin reddine..." (İSPİR, 68).

104 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 302.

1. Arazi[105], bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar[106];

3. Gayrimenkullerin[107], ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri[108] ve teferruatı[109] ile bilûmum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar[110];

---

105 Medeni kanunda tanımı yoktur. 1930 tarihli Tapu Sicil Nizamnamesi 3 maddesine; "hudutları tefrika kafi vasıtalar ile tahdit ve tayin edilmiş bilumum sathı zemindir" (SİRMEN, 159).
a) Arazi: Emlak Vergisi Kanunu 12 maddeye göre "Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır." Parsellenmemiş arazinin hangi koşullarda arsa sayılacağı ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmiştir. b) Bina: Emlak Vergisi Kanunu 2 madde "Bu kanundaki bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar.....Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz."

106 Voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde balık avlamaya mahsus, su altında ve üstünde herhangi sabit veya muvakkat manialarla çevrilmiş olmayan tabii su sahalarına denir. Şayet bu mahaller, çit, çubuk, taş, kazık, beton gibi tabii veya sun'i manialarla çevrilmiş olursa dalyan denir. (TURGAY, GVK, 2.Cilt, N.Uycan Matbaası, İstanbul 1976, 983).

107 Taşınmaz mülkiyeti TMK 704.- Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır: 1. Arazi, 2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, 3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler. (SİRMEN, 337 vd.); (AYBAY/HATEMİ, 163 vd.).

108 Bütünleyici parça: TMK 684/II'de; Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır. "Asıl şey ile bütünleyici parça arasında maddi bir bağlılığa gerek vardır. Böylelikle, bütünleyici parçayı teşkil eden şey, asıl şeyin bir kısmı haline gelmeli, bütünleyici parçaların asıl şeyle birleşmesi sonucu meydana gelen "bütün" tek bir şey gibi görünmelidir. Örneğin, gözlük camının ve çerçevesinin gözlüğe, kapı ve pencerelerin binaya, fren ve direksiyonun otomobile bağlantısında, bu maddi bağlılık açıkça görülmektedir." (SİRMEN, 281). "Bütünleyici parçadan söz edebilmek için, asıl şey ile ona bağlanan parça arasında sadece dışarıdan görülebilen maddi bir bağlılık yeterli değildir; ayrıca içten, sürekli bir bağlılık da aranır. İç bağlılıktan kastedilen, ekonomik anlamda işlevsel bağlılıktır.... Örneğin, çatı, odalar, merdivenler, kapılar bir binanın bütünleyici parçalarıdır. Bunlar olmadan bir yapıyı bina olarak tanımlamak mümkün değildir". (SİRMEN, 283).

109 Eklenti: TMK 686/II- Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması ve yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez. "Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, bir şeyin bütünleyici parçası bağımsız bir şey olarak varlık arzetmediği halde, bir şeyin eklentisi bağımsız bir şey olarak varlığını korumaktadır. Bununla birlikte, asıl şey ile eklenti arasında bir ekonomik bağlılık, bir amaç ilişiği vardır." (SİRMEN, 291).

110 a) Sınırlı ayni haklar: "Mülkiyetin dışındaki ayni haklar, mülkiyet hakkına bağlanan bu yetkilerden ancak bazılarını tam olarak veya belirli kısıtlamalarla (sınırlamalarla) sağladıklarından, bunlara "sı-

5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı[111] (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika[112], marka[113], ticaret unvanı[114], her türlü teknik resim, desen[115], model, plan ile sinema ve

---

nırlı (mahdut) ayni haklar" denmektedir. Bunlarda *sınırlılık hakkın ayni etkililiğine değil, sağlanan hakimiyetin kapsamına ilişkindir.*" (KÖPRÜLÜ/KANETİ, Sınırlı Ayni Haklar, 1). TMK'da üç çeşit sınırlı ayni hak yer alır: (SİRMEN, 547 vd.); (AYBAY/HATEMİ, 247 vd.;1).İrtifak hakkı-MK.779.; 2.Taşınmaz yükü TMK 839.- Taşınmaz yükü, bir taşınmazın malikini yalnız o taşınmazla sorumlu olmak üzere diğer bir kimseye bir şey vermek veya yapmakla yükümlü kılar. Hak sahibi olarak, bir başka taşınmazın maliki de gösterilebilir. İrat senedi ve kamu hukukuna ilişkin taşınmaz yükleri saklı kalmak kaydıyla, taşınmaz yükünün konusu ancak yüklü taşınmazın ekonomik niteliğinden doğan veya yararlanan taşınmazın ekonomik ihtiyaçlarını karşılayan bir edim olabilir.; 3.Taşınmaz rehni TMK.850.-Taşınmaz rehni, ancak ipotek, ipotekli borç senedi veya irat senedi şeklinde kurulabilir.
b) İpotek: TMK 881.- Halen mevcut olan veya henüz doğmamış olmakla beraber doğması kesin veya olası bulunan herhangi bir alacak, ipotekle güvence altına alınabilir. İpoteğe konu olacak taşınmazın, borçlunun mülkiyetinde bulunması gerekmez. İpotekli borç senedi: TMK 898.-İpotekli borç senedi, taşınmaz rehniyle güvence altına alınmış kişisel bir alacak meydana getirir. İrat senedi: TMK 903.- İrat senedi, bir taşınmaz üzerinde taşınmaz yükü şeklinde kurulmuş bir alacak hakkı meydana getirir. İrat senedinin güvencesini ancak tarım arazisi, konutlar ve üzerinde bina yapılabilecek arsalar oluşturabilir. İrat senedi, kişisel borç doğurmaz ve borcun sebebini de göstermez.

111 Patent Haklarının Korunması Hakkında 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG: 27.6.1995, 22326) İhtira beratı, Madde 5- Yeni, tekniğin bilinen durumunu aşan ve sanayiye uygulanabilir olan buluşlar patent verilerek korunur. "Patent hakkı, buluş sahiplerini korumak için verilmiş bir haktır" (KILIÇOĞLU, Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar, Turhan Kitabevi, Genişletilmiş-Gözden geçirilmiş 2. Bası, Ankara 2013, 7). "Patentin konusunu buluş oluşturur. Birçok ülkenin kanunu gibi PatKHK da "buluş" u tanımlamamış, onu biliniyor kabul etmiş ve birçok hükmünü buluş üzerine kurmuştur....Buna göre buluş, *bir beşeri geresinim olarak ortaya çıkan soruna teknik alana giren, uygulanabilir bir öğreti ile çözüm getiren, fikri bir üründür... ...* ", (TEKİNALP, Fikri Mülkiyet Hukuku, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, 529-530).

112 Alameti farika: "Marka aynı cins malları bunları imal veya istihsal eden veyahut piyasaya süren müesseselere atfen, birbirinden ayırmaya yarayan işaretlerdir. Dilimizdeki eski terim "alamet-i farika" söz konusu ayırma fonksiyonunun daha iyi belirtmekte idi..."(POROY, Ticari İşletme Hukuku, 5.Bası, İstanbul 1987, 225). Burada yasada "alamet-i farika" ve "marka" terimlerinin peşpeşe kullanılarak aslında iki farklı terimle aynı kavrama gönderme yapıldığının farkında olunmadığını düşündürüyor.

113 Markaların Korunması Hakkında 556 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG: 27.6.1995, 22326) Madde 5 – Marka, bir teşebbüsün mal veya hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar malların biçimi veya ambalajları gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayınlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir. "Marka, ürünleri biribirinden ayırt eden işaretler ya da adlardır" (KILIÇOĞLU, Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar, 11). Kanuni tanım iki unsurdan oluşmaktadır. Birincisi "işaret"tir. İkinci unsur ise işaretin "ayırt edici" nitelik taşımasıdır" (TEKİNALP, Fikri Mülkiyet Hukuku, 360).

114 Ticaret unvanı: TTK 41, Her tacir, ticari işletmesine müteallik muameleleri ticaret ünvanıyla yapmaya ve işletmesiyle ilgili senet ve sair evrakı bu unvan altında imzalamaya mecburdur...TTK 43, Hakiki şahıs olan tacirin ticaret unvanı, 48 inci maddeye uygun olarak yapabileceği ilaveler ile kısaltmadan yazılacak ad ve soyadından terekküb eder... " Ticari işletmenin sahiplerini birbirinden ayırt eden bir addır". (KILIÇOĞLU, Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar, 15).

115 a) Coğrafi İşaretlerin Korunması Hakkında 555 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (RG:

televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar[116] (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır);

6. Telif hakları[117] (Bu hakların müellifleri veya bunların kanuni miras-

27.6.1995, 22326); Madde 3- Bu Kanun Hükmünde Kararname anlamında coğrafi işaret, belirgin bir niteliği, ünü veya diğer özellikleri itibariyle kökenin bulunduğu bir yöre, alan, bölge veya ülke ile özdeşlemiş bir ürünü gösteren işaretlerdir. b) Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (RG: 27.6.1995, 22326); Madde 3- Bu KHK de geçen; a) "Tasarım", bir ürünün tümü, veya bir parçası veya üzerindeki süslemenin, çizgi, şekil, biçim, renk, doku, malzeme veya esneklik gibi insan duyuları ile algılanan çeşitli unsur veya özelliklerinin oluşturduğu bütünü, b) "Ürün", bilgisayar programları veya yarı iletkenlerin topoğrafyaları hariç olmak üzere, endüstriyel yolla veya elle üretilen herhangi bir nesnenin yanısıra bileşik bir sistem veya bunu oluşturan parçaları, setler, takımlar, ambalajlar gibi nesneleri, birden çok nesnenin veya sunuşun bir arada algılanabilen bileşimlerini, grafik semboller ve tipografik karakterleri, c) "Tasarımcı, korumaya konu olan tasarımı tasarlayan kişi.

116 Know-how; Tecrübe ve testlerle edinilen, patentli olmayan, gizli, önemli ve tanımlanmış pratik bilgilerdir.

117 a) Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) (RG: 5.12.1951, 7981) Madde 1'e göre "Bu kanuna göre eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve aşağıdaki hükümler uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulüdür.". Fikir ve sanat eserlerinin çeşitleri şunlardır: Madde 2-İlim ve edebiyat eserleri şunlardır: 1. Herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları, 2. Her nevi rakıslar, yazılı koreografi eserleri, pandomimalar ve buna benzer sözsüz sahne eserleri, 3. Bedii vasfı bulunmayan her nevi teknik ve ilmi mahiyette fotoğraf eserleriyle, her nevi haritalar, planlar, projeler, krokiler, resimler, coğrafya ve topoğrafyaya ait maket ve benzerleri, herçeşit mimarlık ve şehircilik tasarım ve projeleri, mimari maketler, endüstri, çevre ve sahne tasarım ve projeleri. Madde 3-Musiki eserleri, her nevi sözlü ve sözsüz bestelerdir. Madde 4- Güzel sanat eserleri, estetik değere sahip olan;1. Yağlı ve suluboya tablolar; her türlü resimler, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar ve tezhipler, kazıma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden, taş, ağaç veya diğer maddelerle çizilen veya tespit edilen eserler, kaligrafi, serigrafi, 2. Heykeller, kabartmalar ve oymalar, 3. Mimarlık eserleri, 4. El işleri ve küçük sanat eserleri, minyatürler ve süsleme sanatı ürünleri ile tekstil, moda tasarımı, 5. Fotoğrafik eserler ve slaytlar, 6. Grafik eserler, 7. Karikatür eserleri, Her türlü tiplemeler. Madde 5- Sinema eserleri şunlardır: 1.Sinema filmleri; 2. Öğretici ve teknik mahiyette olan veya günlük olayları tespit eden filmler; 3. Her nevi ilmi, teknik veya bedii mahiyette projeksiyon diyapozitifleri.
b)"Fikir ve sanat eserleri hukukunun konusunu "eser" ve bu "eser" üzerindeki fikri haklar ve bunların korunması oluşturur. Bu koruma ile eser sahibi özendirilir, fikri ürün meydana getirmesi teşvik edilir. Fikri ürün üzerinde tanınan ve adına fikri hak dediğimiz haklar, birtakım gayrimaddi mallar üzerindeki mutlak haklardandır; diğer bir ifadeyle eser sahibi bu haklarını herkese karşı ileri sürebildiği gibi, bu haklar herkes tarafından da ihlal edilebilen haklardır." (BOZBEL, Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Aralık 2012,1-2).
c) Mali haklar: Madde 20- Henüz alenileşmemiş bir eserden her ne şekil ve tarzda olursa olsun faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir. Alenileşmiş bir eserden eser sahibine münhasıran tanınan faydalanma hakkı, bu Kanunda mali hak olarak gösterilenlerden ibarettir. Mali haklar birbirine bağlı değildir. Bunlardan birinin tasarrufu ve kullanılması diğerine tesir etmez. Eser sahibinin meslek birliğine üye olması halinde, yazılı yetki belgesinde belirttiği eseri ve ona ilişkin mali haklarının takibi, telif ücretlerinin tahsili, bu ücretlerin ve eserin dağıtımı meslek birliği tarafından yapılır.

çıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

7. Gemi ve gemi payları[118] (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilâtolarına bakılmaz) ile bilûmum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları[119], her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya ziraî bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır. Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır. Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu Kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

aa) Yasa olayı: gayrimenkul sermayenin kiraya verilmesi

GVK 70,I. fıkra: vergilendirilecek yasa olayını gayrimenkul sermayenin kiraya verilmesi olarak belirlemiştir. Bu gelir türünde yasa koyucu yaşam olayını da yasa ile belirlemiştir.

bb) Yaşam olayı: gayrimenkul sermayenin kiraya verilmesinin dayanağı hukuk ilişkileri/ kira sözleşmeleri

GVK 70, I. fıkrada gayrimenkul sermaye iradının elde edileceği hukuksal ilişkiyi kira olarak belirlemiştir[120]. TBK 299;

---

[118] Gemi ve gemi payları: TMK 997- (1) Türk Gemi Siciline kayıtlı bulunmayan Türk gemileri üzerindeki mülkiyet ve sınırlı ayni haklara, Türk Medeni Kanununun taşınırlara ilişkin hükümleri uygulanır. Niteliği itibariyle cismani, taşınabilen bir şey olan gemi, gemi siciline kayıtlıysa, taşınmazlarınkine benzeyen özel bir rejime tabi kılınmıştır (TTK 996) (SİRMEN, 528).

[119] Cer vasıtaları: çekici

[120] Alman Gelir Vergisi Kanunu adi kiralama ve hasılat kirası terimlerini kullanır (ŞANVER, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, 153, dipnotu 2). Bu anlamda Mehazda MK ve GVK'nın uyum içinde olduğunun tespitini yaparken MK'daki GVK'daki kavramların bir bütünlük oluşturmadığının tespitini yapabiliriz.

"Kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir"

biçiminde tanımlanmıştır. Bu düzenleme genel hükümlerdendir çünkü TBK 339'da konut ve çatılı işyeri kiraları, TBK 358'de ürün kiraları düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere baktığımızda; birden farklı kira türü kabul edilmiş gibi görünmekle birlikte, TBK adi kira-ürün kirası ayrımını kaldırmamış, hatta 6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun (GKHK)'un düzenleme alanına giren (konut ve çatılı işyerlerine ilişkin) kira sözleşmeleri ayrı kısım olarak TBK'nun bünyesine dahil edilmiş, fakat kavramsal içerik olarak konut ve çatılı işyeri kirası varlığını sürdürmüştür[121].

TBK'nun 299 uncu maddesindeki düzenleme, adi kira ile ilgilidir.

Gayrimenkul sermayeden elde edilen iraddan söz edildiği için GVK'ndaki "kiraya verme"den anlaşılması gereken TBK 357. maddede düzenlenen ürün kirası olmalıdır:

"Ürün kirası kiraya verenin, kiracıya, ürün veren bir şeyin veya hakkın kullanılmasını ve ürünlerin devşirilmesini bedel karşılığında bırakmayı üstlendiği sözleşmedir.

Ürüne katılmalı kira, kira bedelinin devşirilecek ürünün belli bir oranı olarak kararlaştırıldığı ürün kirasıdır. Bu oran sözleşmeyle kararlaştırılmamışsa, yerel âdete göre belirlenir."

Ürün kirasının konusu olan maddi mallar genellikle tabii semere getiren mallardır. TBK 357,I. fıkrasındaki ürün kavramı ile TMK 685. maddesindeki doğal ürün kavramı bir birinin aynıdır[122]. Bilindiği gibi tabii ürün, zaman zaman tekrarlanan ürünlerle bir malın tahsis gayesine uygun olarak örfün o maldan elde edilmesini caiz saydığı ürünlerdir. Medeni ürün ise, bir mal veya haktan gelir elde edilmesine yöneltilmiş bir hukuki ilişkiye dayanılarak toplanan gelirlerdir. Örneğin bir ticari işletmenin veya bir hakkın kiraya verilmesi halinde kiracının bu işletmenin yürütülmesinden veya hakkın kullanılmasından elde ettiği kar medeni semere niteliğindedir[123].

Haklar da ürün kirasında kiralanan olabilir. Ürün kirasının konusunu haklar teşkil ettiği durumlara örnek olarak ihtira hakkının işletilmesinin devri (lisans sözleşmesi), fikir ve sanat eserleri işletme hakkının devri, deniz, göl ve kara havnalarının avlanması hakkının, intifa hakkının, bir maden

---

121 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 359.

122 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 699.

123 YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 699.

imtiyazının veya kamuya ait bir sudan faydalanma imtiyazının kirası gösterilebilir[124].

> "Kira sözleşmelerinde, sözleşmenin konusu sadece "eşya niteliğindeki kiralanın kullanımı" iken, ürün (hasılat) kirası, sözleşme konusu olarak ürün getiren eşya veya hakların "kullanımı" yanında, "(semerelerden) yararlanma" unsurunu da içerir. Ürün getiren bir eşya, kira veya ürün kirasının konusu olabilirken, ürün getirmeyen bir eşya sadece kira sözleşmesinin konusu olabilir. Bunun yanında ürün kirasının konusunu "ürün getiren eşya" kadar aynı zamanda "ürün getiren haklar" da oluşturabilir."[125]

---

[124] YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 700; GÜMÜŞ, "Yeni" 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na göre Kira Sözleşmesi (TBK m.299-356), 04.07.2012 Tarihli ve 6353 Sayılı Kanun'a Göre Güncellenmiş 2. Bası, Vedat Kitapçılık İstanbul 2012, 3,33; ZEVKLİLER/GÖKYAYLA, 183.

[125] YAVUZ/ACAR/ÖZEN, 700; GÜMÜŞ, 3; Danıştay 3D., 15.6.2010, E. 2008/1341, K. 2010/2131; KARAR: Davacı vakfın vakfiye uyarınca vakfedenin yaşayan alt soylarına yaptığı ödemelerden tevkif edilerek ihtirazi kayıtla beyan edilen gelir vergisi ve damga vergisini kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 1. fıkrasında, gayrimenkul sermaye iradı, maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar olarak tanımlanmış; son fıkrasında da, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisselerin Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre Vakıflar Kanununun 3. maddesinde "galle fazlası" olarak tanımlanan ve vakfın hayrat ve akarlarının onarımı ile vakfiyelerindeki hayrat hizmetlerin ifasından sonra kalan miktarın vakfiye uyarınca vakfedenin yaşayan altsoylarına dağıtımı, Gelir Vergisi Kanununda gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla galle fazlasının dağıtımından elde edilen payın da Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrasında, vakıfların, madde bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmış, sözü edilen maddenin 5. fıkrasının (a) bendinde de, 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerin tevkifata tabi olduğu belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununa göre galle fazlasından dağıtılan pay gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edildiğinden, vakıflar tarafından galle fazlasının vakfedenin yaşayan altsoylarına dağıtımı sırasında tevkifata tabi tutulması, anılan Kanunun 94'üncü maddesinin 5'inci fıkrasının (a) bendi gereğince zorunlu bulunduğundan, yazılı gerekçeyle verilen kararın bozulması gerekmiştir (http://www.kazanci.com/). Danıştay 4D., 8.4.2010, E. 2009/5053, K. 2010/1965;KARAR : Vergi Mahkemesi; 193 sayılı Gelir vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan 70. maddesinde; arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahil) maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları ve bunların mütemmim cüzi ve teferruatının sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğunun belirtildiği, dosya içeriğinden, davacı işlemlerinin gelir (stopaj) vergisi yönünden incelenmesi sonucu düzenlenen raporda; davacı şirketin bir kısım akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulmasından dolayı ödeme yapması nedeniyle intifa hakkı bedelinin kiralama bedeli gibi değerlendirilmesi ve bu nedenle gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilerek dava konusu ikmalen tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı, ancak, intifa hakkı mal ve haklar üzerinde sahibine tam yararlanma yetkisi sağlayan ve taşınmazlar üzerinde tesis edilebilmesi için tapu kütüğüne tescili zorunlu ve kurucu nitelikte olan, herkese karşı ileri sürülebilen ve Türk Medeni Kanunu'nda yer alan sınırlı ayni haklardan olmasına karşın kiralamanın ise, kiralayana, ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belirli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılmasını sağlayan ve taraflarca birbirine karşı ileri sürülebilen, Borçlar Kanunu'na ya da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir hak olduğu, bu itibarla, intifa hakkı tesis ile kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesisi, taraf-

lara konusu üzerinde tanıdığı haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle ilişkisi yönünden doğurduğu sonuçları, akde uygulanacak hükümleri ile birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle intifa hakkı tesis işleminin bir kiralama işlemi olarak değerlendirilmesinin hukuken mümkün bulunmadığı, öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemede de, sözü edilen mal ve haklar üzerinde sahipleri, zilyetleri, intifa hakkı sahipleri tarafından yapılan kiralama işlemleri denilmek suretiyle esasında intifa hakkı ile kiralama işleminin farklı olarak değerlendirilerek intifa hakkının kiralama olarak nitelendirilmeyip intifa hakkı sahibinin bu hakkın konusu olan şeyi başkasına kiralamasının gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlandığının görüldüğü, bununla birlikte, yasada intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması nedeniyle intifa hakkı bedelinin bir nevi kiralama bedeli olarak kabulü gerektiği belirtilerek kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının vergilerin yasallığı ilkesi gereğince hukuka aykırı olduğu, bu durumda; kiralama bedeli olarak kabulüne hukuken imkan bulunmayan ve kanunda gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı idare tarhiyatın hukuka uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Davacı şirketin, bir kısım akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulması nedeniyle ödediği bedellerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-a maddesi uyarınca gelir (stopaj) vergisine tabi olduğu ileri sürülerek 2007/11. dönemi için adına ikmalen salınan gelir (stopaj) vergisi ile kesilen vergi ziyaı cezasını kaldıran Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. Davalı idarenin vergi aslına ilişkin olarak ileri sürdüğü iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir (http://www.kazanci.com/). Danıştay 4D., 12.6.2008, E. 2006/778, K. 2008/2304;"... 13.3.2004 - 12.3.2005 dönemlerine ilişkin olarak ihtirazi kayıtla ödenen katma değer vergisinin kaldırılarak iadesi istemiyle dava açılmıştır. Tekirdağ Vergi Mahkemesinin 12.11.2004 günlü ve E:2004/97, K:2004/361 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde gayrimenkul sahiplerinin yanı sıra, gayrimenkul üzerinden irtifak hakkı sahiplerinin de kiralama nedeniyle elde edecekleri iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak sayıldığı, bu kapsamda, irtifak hakkı tesisinin de katma değer vergisi kapsamında olduğu, uyuşmazlık konusu olayda; Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki dolgu alanı ile iskele alanının noter tasdikli taahhüt senedi ile 49 yıllığına kullanımına izin verildiği ve Maliye Hazinesi adına kayıtlı ... parsel numaralı taşınmaz için de davacı lehine 49 yıllığına irtifak hakkı tesis edildiği, bu işlemler karşılığında davacıdan tahsil edilen bedelin yanında ayrıca katma değer vergisi tahsil edildiği ve bu verginin dava konusu edildiğinin anlaşıldığı, söz konusu taşınmazlar üzerine irtifak hakkı tesisi ve kullanma izni verilmesi nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı elde edildiğinden, bu işlemler üzerinden katma değer vergisi ödenmesinin yasaya uygun olduğu, öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda dava konusu işlemlerle ilgili muafiyet veya istisna hükmünün bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Davacı, irtifak hakkı tesis edilen taşınmaz üzerine liman tesis kurularak zeminin kullanıldığını, ... no'lu parsel üzerine kurulan irtifak hakkının tapuya tescil edildiğini, tahakkukun Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün yazısı uyarınca yapıldığını, oysa verginin ancak kanunla alınabileceğini, sözkonusu işlemler üzerinden katma değer vergisi tahakkuk ettirilmesinin yasal olmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. .... temyiz isteminin reddine." (http://www.kazanci.com/). Danıştay 3D., 29.11.2007, E. 2006/2035, K. 2007/3245; KARAR: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin son fıkrasında, zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirlerinin bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı kurala bağlanmıştır. Davacının maliki olduğu toplam 354.335 m2 olan muhtelif yerlerdeki tarım arazilerinde pamuk üretimi yaptırmak üzere 01.12.2001 tarihinde yaptığı sözleşmede, davacının sadece ilaç, gübre ve tohum masraflarının 1/2 sine katlanacağı ve üretilen zirai mahsulden pay alacağı açıkça belirtilmiştir. Payına düşen 102 kg çiğitli pamuğu satan davacı buna ilişkin adına düzenlenen müstahsil makbuzlarını dosyaya sunmuştur. Arazilerindeki zirai faaliyete bilfiil iştirak etmediği ve üründen pay aldığı tartışmasız olan davacının elde ettiği gelirin 193 sayılı Yasa'nın 70. maddesinin son fıkrası uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır (http://www.kazanci.com/).

Vergi ve benzeri yükümlülüklere katlanma borcu; TBK 302-Kiralananla ilgili zorunlu sigorta, vergi ve benzeri yükümlülüklere, aksi kararlaştırılmamış veya kanunda öngörülmemiş ise, kiraya veren katlanır.

b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

aa) Yasa olayı: gayrimenkul sermaye iradının varlığı

GVK'nun 70. maddesinde "...elde edilen iratlar...", "aynen tahsil...", "..para yatırılması", "takası; tahsil hükmündedir..." GVK 72. maddesinde "... nakden veya aynen tahsil..." kavramları gayrimenkul sermaye iradında tahsil esasının benimsendiğini göstermektedir[126].

bb) Yaşam olayı: gayrimenkul sermaye iradının varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

GVK 70. ve 72. maddelerinde yer alan tahsilin hukuksal olarak da gerçekleşmesi gerekir.

3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

Kira, kullandırma amacını güden sözleşmelerin başında gelir ve bu çeşitli sözleşmelerin içinde, ivazlı (karşılıklı) olan bir sözleşmedir[127]. Bunun anlamı hakkın devri bir bedel karşılığında gerçekleşecektir. Ancak önce kiralayan teslim yükümlülüğünü yerine getirmeli ardından kira alacağı doğacaktır[128]. Ürün kirasında, ödediği bedel karşısında, kiracının kiralananı kullanarak, işleterek ürün elde etmesi amacıyla yapılır. Ürün kirası da, kiraya verene ödenecek ücretin cinsine göre ikiye ayrılır. Eğer kiralanan şey karşılığı ücret olarak para ödenecekse; olağan ürün kirası (TBK 357,I), buna karşılık kira ücreti, kiralanan şeyin getirdiği ürünün bir bölümünün kiraya verene verilmesi biçiminde ödeniyorsa, ürüne katılmalı kiradan (TBK 357,II) den söz edilir[129].

Ayrıca taraflar sözleşmede kira alacağının ödenme zamanını belirleyebilirler. O halde vergi alacağı hakkı kiralayanın teslim borcunu yerine getirmesine bağlı olarak doğacaktır.

---

[126] ŞANVER, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, 155; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 249.

[127] ZEVKLİLER/GÖKYAYLA, 249.

[128] ZEVKLİLER/GÖKYAYLA, 191.

[129] ZEVKLİLER/GÖKYAYLA, 211.

Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna

GVK 21. maddeye göre;

"Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 5.400 lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanmazlar."

III. Vergilendirilecek gelir: matrah/gayrimenkul sermaye iradının tespiti

1. Gerçek usul

Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisâfi hasılat GVK 72. maddeye göre;

"GVK 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır.

Ayın olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilâve edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takibeden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı addolunur.

Gayrimenkul iradı sahipleri için,

1. Ittılâ hâsıl etmeleri kaydıyla namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler; ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir."

2. Götürü gider usulü

GVK 74,III. fıkrasına göre; mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarında % 25'ini götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

3. Emsal kira bedeli esası

GVK 73. maddeye göre;

"kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz[130]. Bedelsiz olarak başkalarının intifaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlenmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

2. Binaların mal sahiplerinin usul, füru ve kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füru veya kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz);

3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

4. Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda."

4. Safi irat: indirilecek giderler

Gayrimenkul sermaye iradından sâfi irat GVK 71. maddeye göre, gay-

---

[130] Danıştay 4D., 21.4.1999, 2033/1585; "...Davacı şirketin, işyerine ait kira bedelini kira sözleşmesine uygun olarak ödediği tarihte vergi tevkifatını yaparak, muhtasar beyannamelerini süresinde verdiği ve vergi mükellefiyetini yerine getirdiği anlaşılmaktadır. Öte yandan, davacı şirketin ödediği kira bedelini 5 yıllık kira sözleşmesi ile açıkladığı, beyanının gerçek olduğunu kanıtladığı görülmektedir. İş yeri olarak kiralanan gayrimenkulün kira bedelinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu gibi belgelerle ispat edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli uygulaması yoluna gidilemeyeceği açıktır. Öte yandan ödenen kira bedeli davacı şirket yönünden gider olarak defter ve belgelere yansıdığından bu yolla da gerçek bedelin tespiti her zaman mümkündür. Bu durumda emsal kira bedeli esasının uygulaması suretiyle bulunan matrah farkı üzerinde yapılan tarhiyatın kaldırılması istemini reddeden mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır...." (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E., Sıra No: 345).

risâfi hâsılattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır.

İndirilebilecek giderler ise GVK 74. maddede belirlenmiştir. Buna göre; Safi iradın bulunması için, 21 inci maddeye göre istisna edilen gayri sâfi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsılattan aşağıda yazılı giderler indirilir.

1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri;

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri;

3. Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri;

4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanır. Ancak, indirilemeyen kısım 88 inci maddenin 3 üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.),

5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları;

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortismana tabi değer, malûm ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin 3 üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.);

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz);

8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri;

9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler;

10. Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hasılattan bu maddenin 1 ilâ 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88 inci maddenin 3 üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz);

11. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılattan indirilebilir.

Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %25'ini götürü olarak indirilebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Bu madde hükmünün uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hâsılattan gider olarak indirilemez.

6. MENKUL SERMAYE İRADI

I. Özne: vergi yükümlüsü/ticari, zirai ve mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye sahibi

GVK'nun 75. maddesinde menkul sermaye iradı elde edeni, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışındaki sermaye sahibi -kişi- olarak belirlemiştir. Bu tanımlama aslında tasarruf sahibi ya da sermaye yatırımcısı kavramlarına gönderme yapar.

II. Nesne: verginin konusu/menkul sermaye iradı

GVK 75. maddeye göre; nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermayeden elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

1. Varsayımsal mekan: nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye/menkul sermaye

GVK 75. maddeye göre aşağıdaki kavramlar, menkul sermayedir;

1. Her nevi hisse senetleri[131]... (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse[132] ....Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım

---

[131] Hisse senetleri: TTK 484-pay senetleri- (1) Pay senetleri, hamiline veya nama yazılı olur. (2) Bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar için hamiline yazılı pay senetleri çıkarılamaz. Bu hükme aykırı olarak çıkarılanlar geçersizdir. İyiniyet sahiplerinin tazminat hakları saklıdır.

[132] İntifa hisse senetleri: TTK 502- (1) Genel kurul, esas sözleşme uyarınca veya esas sözleşmeyi değiştirerek, bedeli kanuna uygun olarak yok edilen payların sahipleri, alacaklılar veya bunlara benzer bir sebeple şirketle ilgili olanlar lehine intifa senetleri çıkarılmasına karar verebilir. Bu senetlere 348 inci madde hükümleri uygulanır. (2) Kurucular için çıkarılan da dahil olmak üzere, intifa senetleri emre ve hamiline yazılı olabilir. TTK 503- (1) İntifa senedi sahiplerine pay sahipliği hakları verilemez; ancak bu kişilere, net kara, tasfiye sonucunda kalan tutara katılma veya yeni çıkarılacak payları alma hakkı tanınabilir.

fonları[133] katılma belgeleri[134] .... ile konut finansmanı fonlarını[135] temsilen

[133] Yatırım fonları: Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) 52 – (1) Bu Kanun hükümleri uyarınca tasarruf sahiplerinden fon katılma payı karşılığında toplanan para ya da diğer varlıklarla, tasarruf sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre Kurulca belirlenen varlık ve haklardan oluşan portföy veya portföyleri işletmek amacıyla portföy yönetim şirketleri tarafından fon iç tüzüğü ile kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığına yatırım fonu adı verilir. (2) Yatırım fonlarının kuruluş izni alabilmesi için, kurucunun portföy saklama hizmetini yürütmek üzere Kurulca yetkilendirilmiş bir kuruluş ile anlaşmış olması ve fon iç tüzüğünün Kurulca onaylanması gereklidir. Yatırım fonu kuruluş başvuruları, gerekli belgelerin Kurula eksiksiz olarak sunulmasından itibaren iki ay içinde Kurul tarafından karara bağlanır ve keyfiyet ilgililere bildirilir. (3) Portföy yönetim şirketi, fonu, yatırım fonu katılma payı sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde temsil eder, yönetir veya yönetimini denetler. Portföy yönetim şirketi yatırım fonuna ait varlıklar üzerinde kendi adına ve fon hesabına mevzuat ve fon iç tüzüğüne uygun olarak tasarrufta bulunmaya ve bundan doğan hakları kullanmaya yetkilidir. (4) Portföy yönetim şirketi ile katılma payı sahipleri arasındaki ilişkilere bu Kanunda, ilgili mevzuatta ve fon iç tüzüğünde hüküm bulunmayan hâllerde 11/1/2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 502 ila 514 üncü maddeleri hükümleri kıyasen uygulanır. (5) Fon, tapuya tescil işlemleri ile sınırlı olarak tüzel kişiliği haiz addolunur. Yatırım fonu portföyünde bulunan taşınmazlar, taşınmaza dayalı haklar ve taşınmaza dayalı senetler tapu kütüğüne fon adına tescil edilir. Tapuda fon adına yapılacak işlemler, portföy yönetim şirketi ile portföy saklama hizmetini yürüten kuruluş yetkililerinin müşterek imzalarıyla gerçekleştirilir. (6) Kurul, TCMB ve Hazine Müsteşarlığının görüşünü alarak fon katılma paylarının alım satımının TCMB tarafından günlük alım satım kurları ilan edilen yabancı para birimleri üzerinden yapılmasına izin verebilir.

[134] Katılma belgeleri: Çeşitli malvarlığı unsurlarını yapısında barındıran bir fonun/portfoyün (yatırım fonu) belirli bir yüzdesini temsil ederek sahiplerine fon karı ile tasfiye sonucunda artan tutara katılma ve katılma belgesinin geri alınması haklarını sağlar. (ÜLGEN/HELVACI/KENDİGELEN/KAYA, Kıymetli Evrak Hukuku Yeni Türk Ticaret Kanunu'na, Yeni Çek Kanunu'na ve Yeni Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre, Güncellenmiş Yedinci Basıdan Sekizinci (Tıpkı) Bası, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, 38).

[135] Konut ve varlık finansmanı fonları: SPK MADDE 58 – (1) Konut finansmanı fonu, ipoteğe dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteğe dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına; varlık finansmanı fonu, varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre fon iç tüzüğü ile kurulan ve tüzel kişiliği olmayan mal varlığıdır. İpoteğe ve varlığa dayalı menkul kıymetler, ilgili fonların veya ipotek finansmanı kuruluşlarının portföyündeki varlıklar karşılık gösterilerek ihraç edilen sermaye piyasası araçlarıdır. (2) Bu maddede yer alan fonların mal varlığı, fon hesabına olması ve fon iç tüzüğünde hüküm bulunması şartıyla kredi almak, türev araç işlemleri, açığa satış işlemleri veya fon adına taraf olunan benzer nitelikteki işlemlerde bulunmak haricinde teminat gösterilemez ve rehnedilemez. Fonun mal varlığı, kurucunun, fona hizmet sağlayanların ve fon portföyüne alacaklarını veya varlıklarını devredenlerin mal varlığından ayrıdır. Fon mal varlığı, ipoteğe veya varlığa dayalı menkul kıymetler itfa edilinceye kadar; kurucunun, fona hizmet sağlayanların ve fon portföyüne alacak veya varlıklarını devredenlerin yönetiminin veya denetiminin kamu kurumlarına devredilmesi hâlinde dahi başka bir amaçla tasarruf edilemez, kamu alacaklarının tahsili amacı da dâhil olmak üzere haczedilemez, ihtiyati tedbir konulamaz ve iflas masasına dâhil edilemez. (3) Fon kurulu, ipoteğe veya varlığa dayalı menkul kıymetlerin sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde fonu temsil eder ve yönetir. Fon portföyüne alınan varlıkların kayıtlarının doğruluğundan ve bu varlıkların korunması ve saklanmasından fon kurulu sorumludur. (4) Kurucu, fon kurulu ve ihraç edilen ipoteğe veya varlığa dayalı menkul kıymetlerin sahipleri arasındaki ilişkilere bu Kanunda, ilgili mevzuatta ve fon iç tüzüğünde hüküm bulunmayan hâllerde 6098 sayılı Kanunun 502 ila 514 üncü maddeleri hükümleri kıyasen uygulanır. (5) İpotekle teminat altına alınmış bir varlığın fon portföyüne alınması hâlinde, bu varlığın fona dev-

ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını[136] temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler.....);

2. İştirak hisseleri.....

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları.....

3.....

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç

---

redildiği hususu ilgili sicilde beyanlar hanesine kaydedilir. Kurul, bu hâlde, ipoteğin veya mülkiyetin; fon adına ilgili sicile tescil ettirilmesini zorunlu tutabilir. (6) Fonun kuruluşu, kurucuları, faaliyet şartları, yönetimi ve sona ermesi ile ipoteğe veya varlığa dayalı menkul kıymet ihracına ilişkin usul ve esaslar Kurulca belirlenir. (7) İpotek finansmanı kuruluşları, konut veya varlık finansmanı fonu kurmaksızın ipoteğe veya varlığa dayalı sermaye piyasası aracı ihraç edebilir. Bu ihraçlara ilişkin usul ve esaslar Kurulca belirlenir.

[136] İpotek ve varlık teminatlı menkul kıymetler: SPK MADDE 59 – (1) İpotek ve varlık teminatlı menkul kıymetler, ihraççıların genel yükümlülüğü niteliğinde olan ve teminatlar karşılık gösterilerek ihraç edilen sermaye piyasası araçlarıdır. (2) İhraççılar, ipotek ve varlık teminatlı menkul kıymetlerin teminatı olan varlıkları, diğer varlıklarından ayrı olarak izlemekle yükümlüdür. Kurul, teminat varlıklara ilişkin kayıtların ihraççının yanı sıra ayrı bir kuruluş nezdinde de tutulmasını zorunlu tutabilir. (3) İpotek ve varlık teminatlı menkul kıymetler itfa edilinceye kadar; teminat varlıklar, ihraççının yönetiminin veya denetiminin kamu kurumlarına devredilmesi hâlinde dahi teminat amacı dışında tasarruf edilemez, rehnedilemez, teminat gösterilemez, kamu alacaklarının tahsili amacı da dâhil olmak üzere haczedilemez, iflas masasına dâhil edilemez, ayrıca bunlar hakkında ihtiyati tedbir kararı verilemez. (4) İhraççının ipotek ve varlık teminatlı menkul kıymetlerden kaynaklanan yükümlülüklerini vadesinde yerine getirememesi, yönetiminin veya denetiminin kamu kurumlarına devredilmesi, faaliyet izninin kaldırılması veya iflası hâlinde teminat varlıklardan elde edilen gelir, öncelikle ipotek ve varlık teminatlı menkul kıymet sahiplerine ve teminat varlıkların riskten korunması amacıyla yapılmış olan sözleşmelerin karşı taraflarına yapılacak ödemelerde kullanılır. Alacağı teminat varlıklarla karşılanmayan ipotek ve varlık teminatlı menkul kıymet sahipleri ve teminat varlıkların riskten korunması amacıyla yapılmış olan sözleşmelerin karşı tarafları, ihraççının diğer mal varlığına başvurabilir. (5) İpotek ve varlık teminatlı menkul kıymetlerin ihraççıları, ihracı, ihraç limiti, ihraç şartları, teminat varlıkların türleri ve nitelikleri, ipotek ve varlık teminatlı menkul kıymetler ile teminat varlıklar arasındaki teminat uyumu, teminat varlıklara ilişkin kayıtların tutulması, teminat sorumlusunun sahip olması gereken nitelikler ve sorumlulukları, YTM'ye hizmetleri karşılığında teminat varlıklardan ödeme yapılması hâlinde bu ödemenin hesaplanmasına ilişkin usul ve esaslar ile ipotek ve varlık teminatlı menkul kıymetlerle ilgili diğer hususlar Kurulca belirlenir.

ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu..... Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler..... ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları....

6. Her nevi alacak[137] (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacakları... ... ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar .....);

7. Mevduat[138]... (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralar..., bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralar....;

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponları[139]....;

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar payları... ... ...;

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi[140]....;

---

137 Alacak senetleri: Bu senetler, bir alacak hakkını içerir. Bu alacak hakkının konusu para olabileceği gibi, olmayabilir de. Konusu para olan alacak hakkı ise, bir miktar paranın ödenmesine (tediyesine); konusu para olmayan alacak hakkı ise, bir miktar paranın ödenmesinden başka bir edimin yerine getirilmesi talebine yöneliktir (örneğin bir taşınırın teslimini talep). Bunlardan birinci gruba "para alacağı senetleri" ya da kısaca "para senetleri"; ikinci gruba ise, "diğer alacak senetleri" diyebiliriz. ...Para senetlerinin en tipik örnekleri kambiyo senetleri denilen poliçe, bono/emre yazılı senet ve çektir. Aynı biçimde anonim ortaklıkların çıkardıkları tahviller (TTK 504 vd.), emre yazılı havaleler (TTK 826), emre yazılı ödeme vaatleri (TTK 830) de para senetleri grubuna girer. Diğer alacak senetlerine örnek olarak sadece konişmento (TTK 1228 vd.) gösterilebilir". (ÜLGEN/HELVACI/KENDİGELEN/KAYA, 21).

138 Mevduat: Bankacılık Kanunu madde 3'e göre: "Mevduat: Yazılı ya da sözlü olarak veya herhangi bir şekilde halka duyurulmak suretiyle ivazsız veya bir ivaz karşılığında, istendiğinde ya da belli bir vadede geri ödenmek üzere kabul edilen parayı" ifade eder.

139 Kupon: Sahibine kar payı, hazırlık dönemi faizi ve rüçhan hakkı verir, pay senedine bağlı veya ondan ayrı olarak düzenlenebilir. Talon, kuponlar tükendiğinde yeni kupon alma hakkı veren senettir. Kupon TK 660/1'de de açıkça ifade edildiği gibi, hamiline yazılı senettir. (ÜLGEN/HELVACI/KENDİGELEN/KAYA, 34).

140 Bazı para senetlerinde senedin ihraç fiyatı, üzerinde yazılı tutardır; senedi ihraççıdan satın almak isteyen bu bedeli öder (örnek: tahvil). Bazı para senetlerinde ise senedin üzerinde yazılı olan bedel (meblağ) anapara+vadeye kadar olan faizi içerir. Bu senetlerde ihraç fiyatı (çıplak bedel) iskonto işlemi ile bulunur (örnek: finansman bonosu/banka bonosu/varlığa dayalı menkul kıymet). İskonto esasına tabi bir senedi ihraççıdan satın alırken senedin çıkarıldığı gün ile satın alındığı gün arasında işlemiş olan faiz düşülür ve faizin düşülmesi ile buluna rakam ödenir (senet ihraç edildiği gün satın alınıyorsa faizin tamamı düşülür); ihraççı vade sonunda senedi itfa ederken senet üzerinden yazılı bedelin tamamını öder. (ÜLGEN/HELVACI/KENDİGELEN/KAYA, 30).

12. Faizsiz olarak kredi verenlere.... kar ve zarar ortaklığı belgesi.... ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı.....

14. Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması....

15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara... ... .

16. Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ... ... (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına... ... ...),

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin... ... ... (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına... ... .),

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin... ... ... (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına... ... ...)

17. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından... ... ...

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır.

Bu maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (16) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri

dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

aa) Yasa olayı: menkul sermayenin kullandırılması

GVK 75. maddeye göre, vergilendirilecek olay, yasa koyucunun menkul sermaye olarak belirlediği kavramlara dayalı, kar payı, faiz gibi irat edilmesine yönelik faaliyetlerdir.

bb) Yaşam olayı: menkul sermayenin kullandırılmasının dayanağı hukuk ilişkileri/ kullandırma/ortaklık ya da alacak hakkı doğuran sözleşmeler

Menkul sermaye iradının elde edilebilmesi için kural olarak kullandırma, ortaklık ya da alacak hakkı doğuran sözleşmelerin olduğunu görüyoruz. Örneğin bankada faiz getirili hesap açılmışsa TBK 386. maddeye göre, tüketim ödüncü sözleşmesi, hisse senedi alınıyorsa TTK'na göre bir ortaklık ilişkisi kurulmuş olacaktır.

b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

aa) Yasa olayı: menkul sermaye iradının varlığı

GVK 75. maddede "....elde ettiği..." kavramı, menkul sermaye iratlarında tahsil ve tahakkuk esaslarının kabul edildiğini göstermektedir[141].

---

[141] a) ŞANVER, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, 163.; Bu konuda bak: ATEŞAĞAOĞLU, Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2012.
b) Danıştay 4D., 24.1.2011, E. 2009/8882, K. 2011/269; ÖZET: Davacı ile sigorta şirketi arasında düzenlenen hayat sigortası poliçesi uyarınca davacının 3 yıl süreyle prim ödediği, poliçenin davacının isteği ile sonlandırılması üzerine sigorta şirketi tarafından davacıya 3 yıl boyunca ödediği ana para ve getirisinin iade edildiği, ancak ödeme yapılırken anapara ve getiriden oluşan toplam tutar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 15/a bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapıldığı fazladan yapılan kesintinin iadesi istemiyle dava açıldığı Vergi Mahkemesincede sigorta şirketince davacıya ödenen tutarın tamamının değil, elde edilen gelirin tevkifata tabi olduğu gerekçesiyle fazladan yapılan kesintilerin iadesine karar verildiği anlaşılmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yukarıda belirtilen 75. maddesinin ilk fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı yapılmış ve açıkça nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dola-

GVK 75.maddeye göre; nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermayeden elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratları yasa koyucu menkul sermaye iradı saymaktadır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine. verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.);

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

---

yısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Buna göre davacının sigorta şirketine üç yıl boyunca nakden yaptığı ödemeler dolayısıyla elde ettiği gelir, menkul sermaye iradı sayılacağından, sigorta şirketince yapılan ödemelerin tamamı değil bu ödemenin ana para dışında kalan kısmı menkul sermaye iradı niteliğindedir. Bu nedenle davacıya iade edilen toplam ödeme üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 15/a bendi uyarınca yapılan tevkifatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır (http://www.kazanci.com/).

3. Kurumların idare meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları;

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.);

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.);

7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır.);

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller;

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar;

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;

11.....

12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları.

13..... .....

14. Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.

15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.

16. Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.)

17. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler.

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır.

Bu maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (16) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri

dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

bb) Yaşam olayı: menkul sermaye iradının varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

Menkul sermaye iratlarında da tahsil ve tahakkukta dayandığı hukuk ilişkilerine göre elde edilmiş olmak gerekir.

3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

Verginin alacak hakkı olarak doğması ve vergi alacağının talep edilebilir hale gelmesi için ilgili hukuksal sürecin tamamlanması gerekir[142].

Danıştay:

"...Danıştay Dördüncü Dairesi 6.12.2000 günlü ve E.2000/2098, K:2000/5056 sayılı kararıyla; ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası benimsenerek, gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinlik kazanmasının arandığı, ticari kazancın tespitinde önemli başka bir hususun ise dönemsellik ilkesi olduğu, Gelir Vergisi Kanununun 38 ve 39 uncu maddeleri ile Kurumlar Vergisi kanunun 13 üncü maddesinde kazancın hesap dönemleri itibariyle tespit edileceğinin belirtildiği, hesap döneminin takvim yılı olduğu, vadeli mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirine bu iki ilke açısından bakıldığında, dönem sonunda vadesi dolmamış mevduat hesaplarında bu şartların yerine geldiğini ve yıl sonuna kadar işlemiş faizin gelir yazılması gerektiğini söylemenin mümkün olmadığı, faiz gelirini oluşturacak vadeli mevduat işleminin henüz tamamlanmadığı, vadeli mevduat sahibi vade dolmadan para çekmek istediğinde ana para ile birlikte, şayet banka vadesiz mevduata faiz uyguluyorsa bu kadar bir faiz geliri elde edeceği, faiz gelirinin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesinin, yani tahakkukun yıl sonunda gerçekleşmediğini, ancak vadenin dolmasıyla söz konusu olabildiğini, bu açıdan bakıldığında 67 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel tebliğinin iptali istenen bölümdeki düzenlemeye dayanak gösterilen Gelir Vergisi Kanununun 38 ve 39 uncu maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin, bu maddelere konu ilkeler nedeniyle vadesi dolmamış faiz gelirinin değerleme günü esas alınarak gelir kaydına olanak vermediği, diğer yandan söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak gerek Vergi Usul Kanununda gerekse Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Maliye Bakanlığına düzenleme yapma yetkisi veren herhangi bir maddede bulunmadığı, vergilerin kanunla konulup, değiştirileceği veya kaldırılacağı yolundaki Anayasa hükmünün bu düzenlemeyle bertaraf edilmiş olduğu, konu-

---

142 Danıştay 4D., 20.4.1993, 68/1725; "..... Menkul sermaye iradından gelirin elde edilmesi, gelirin ekonomik yönden tasarruf edilebilmesi şartına bağlıdır. Bunun içinde ödemeyi yapacak olanın gelirin sahibinin emrine hazır bulundurması gerekmektedir.....Yukarıda açıklanan ilkeye göre menkul sermaye iradı nedeniyle bulunan bu gelirin borcun verildiği tarihte, vade tahakkuk etmeden elde ettiğinin kabulü mümkün değildir..." (Lebib Yalkın, GVK, Cilt E., Sıra No:264). Danıştayın burada niçin "gelirin ekonomik yönden tasarrufu" ve "vade tahakkuk etmeden" kavramlarını alacak hakkı ile talep hakkına bağlamadığını anlamak mümkün değildir.

ya menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi yönünden bakılacak olursa, menkul kıymetin tamamının Sermaye Piyasası Kanununun 3/b maddesinde yapıldığı, buna göre ortaklık ve alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları kurulca belirlenen kıymetli evrakın menkul kıymet olduğu, Sermaye Piyasası Kurulunun V ve 2 seri No.lu Tebliğlerinde Sermaye Piyasası kanununun uygulamasında menkul kıymet kabul edilen evrak türlerinin sayıldığı, vadeli mevduatın menkul kıymet niteliği taşımadığının açık olduğu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin 7 numaralı bendinde mevduat faizlerinin (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır) menkul sermaye iradı olarak vergilendirileceklerinin hükme bağlandığı, bu durumda menkul kıymet niteliği taşımayan vadeli mevduatın menkul kıymetlerle ilgili düzenlemeden esinlenerek değerlemeye tabi tutulmasının söz konusu edilemeyeceği,..... faiz gelirinin elde edilebilmesi için vadeli mevduat hesabının vadesinin dolması gerektiğinden ..... Tebliğle getirilen düzenlemenin Kanunun diğer hükümleriyle de uyumsuzluğunun açık olduğu ve yasal dayanağının bulunmadığı, gelirin elde edilmesi değerlemeye ilişkin mevcut düzenlemelere aykırı nitelik taşıdığı sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle dava konusu 67 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 7 nci bölümünün son paragrafında yer alan "vadeli mevduat hesapları ile ilgili olarak değerleme gününe kadar tahakkuk eden faiz tutarlarının da repo ve ters repo işlemlerinde olduğu gibi ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili yukarıda belirtilen kanun hükümleri çerçevesinde elde edenler tarafından gelir olarak dikkate alınacağı"na ilişkin düzenlemenin iptaline karar verilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından Tebliğin mevcut düzenlemelere aykırı olmadığı ileri sürülerek karar temyiz edilmiştir.....temyiz isteminin reddine"[143].

Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna

Menkul sermaye iratlarında ilgili istisna GVK 22. maddede düzenlenmiştir.

---

[143] DVDDGK, 12.10.2001, 172/311, Lebib Yalkın, GVK, Cilt E, Seri No:373; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 12.10.2001, 89/301; "...Uygulamada repo işlemleri para piyasasında bankalar ve aracı kurumların kısa vadeli nakit ihtiyacını karşılayan bir işlemdir. Ödünç para toplama yollarından biri olan repo mevduat gibi para toplama fonksiyonunu yerine getirmektedir. Repo ve ters repo işlemlerinde işleme konu menkul kıymetin fiziki transferi söz konusu olmayıp defter kayıtları ile yetinilmekte ancak borçlu konumundaki banka veya aracı kurum bu menkul kıymeti teminat göstererek borç altına girmekte, **ödünç paranın faiz oranı menkul kıymetin getirisinden bağımsız olarak günün piyasa koşullarına göre belirlenmekte menkul kıymet itfa tarihini aşmamak koşuluyla birden fazla işleme konu olabilmekte ve vade tarihinden repo yapan kuruma dönmektedir.** Repo işlemlerinde menkul kıymet mülkiyetinin intikali repo yapan müşterinin menkul kıymetin zilyetliğine sahip olması veya bu menkul kıymeti elden çıkarması söz konusu değildir. Repo işlemlerinin açıklanan özellikleri gerçek bir satış işlemi olmadığını gösterdiğinden ve 213 sayılı Yasanın 3 üncü maddesindeki düzenleme dikkate alındığında değerlemenin menkul kıymeti her zaman geri almak zorunda olan kurum tarafından yapılması gerektiği sonucuna varıldığından...temyiz isteminin kabulü....."(Lebib Yalkın, GVK, Cilt E., Sıra No:372).

III. Vergilendirilecek gelir: matrah/menkul sermaye iradının tespiti

1. İrat sayılmayan haller

Menkul kıymetin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temliki, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfâ olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler menkul sermaye iradı sayılmaz (GVK 76).

2. Safi irat: indirilecek giderler

Sâfi iradın bulunması için menkul sermaye iradından indirilecek giderler GVK 78. maddede belirlenmiştir. Buna göre;

1. Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler;

2. Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri (Şirket toplantılarına bizzat veya bilvekâle iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilmez);

3. Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar (Gelir vergisi irattan indirilmez).

3. Yabancı parası ile ödenen faiz ve temettüler

Menkul sermaye iratları, yabancı parası ile tahsil edildiği veya yabancı parası olarak kayıtlara intikal ettirildiği veya bu iratlara yabancı parası olarak tasarruf edildiği takdirde mezkûr iratlar, tahsil edildikleri veya kayıtlara intikal ettirildikleri veya tasarruf olundukları günün borsa rayici üzerinden, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tâyin olunacak kur üzerinden Türk parasına çevrilir (GVK 79).

7. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

GVK'nda sayılan altı gelir türü dışında yer alan "diğer kazanç ve iratlar", bir torba gelir türü olmayıp, ilgili gelirin yasada varolan koşulları taşıması halinde vergilendirilecek geliri oluşturur. Çünkü GVK 80. madde "Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire dahildir", biçiminde düzenlenmiştir. Gelire giren diğer kazanç ve iratlar başlığı altındaki GVK 80 inci maddeye göre iki ayrı gelir türü;

1. Değer artışı kazançları,

2. Arızi kazançlardır.

I. Değer artışı kazançları

1. Özne: vergi yükümlüsü/gayrimenkul ve menkul mal ve hakları elden çıkaran

GVK 70. maddede mal ve haklardan elde edilen iratlardan söz ediliyordu, GVK Mükerrer Madde 80'de düzenlenen değer artış kazançlarında yine mal ve haklardan ancak bu sefer elden çıkarılmasından söz ediliyor. Vergi yükümlüsü yasada sayılan mal ve hakları elden çıkarandır.

2. Nesne: verginin konusu/değer artışı kazancı

GVK Mükerrer Madde 80'de yer alan gayrimenkul ve menkul mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak belirlenmiştir. Bunlar;

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının patent müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandık-

ları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri, gayrimenkulleri, tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

a) Fiziksel ve varsayımsal mekan: gayrimenkul ve menkul sermaye

GVK Mük. Madde 80'de yer alan kavramlar menkul ve gayrimenkul sermayedir.

b) Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

aa) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

aaa) Yasa olayı: gayrimenkul ve menkul sermayenin devri ya da satışı

GVK Mük.80. maddede yer alan menkul ve gayrimenkul sermayenin devri ya da satışı vergilendirilecek olaydır.

bbb) Yaşam olayı: gayrimenkul ve menkul sermayenin devri ya da satışının dayanağı hukuk ilişkileri/ satın alma, bir ivaz karşılığı devir ve temlik, trampa edilme, takas, kamulaştırma, devletleştirme, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulma

GVK Mükerrer 80 maddeye göre kurulan ilişki "elden çıkarma" üzerine kuruludur. Yasada "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. Bunlarda devir borcu ve ortaklık hakkı doğuran sözleşmelere dayanmaktadır.

Danıştay:

"Uyuşmazlığın esası, miras yoluyla intikal eden otel işletmesindeki hissenin diğer mirasçıya devri nedeniyle terekeye dahil olmayan bir kısım menkul ve gayrimenkul malın karşılık olarak alınması suretiyle mirasın rızaen taksiminin gerçekleştirilmesi halinde, gelir vergisine giren bir kazançtan söz edilip edilemeyeceğine ilişkin olup, bu şekilde sağlanan kazancın sair kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşüyle tarhiyatı terkin eden Vergi Mahkemesi kararı Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından terkin edilmiştir.

Uyuşmazlığın vergi hukuku kuralları esas alınarak çözüme kavuşturulabilmesi için öncelikle, maddi olayın en önemli ögesini oluşturan mirasın taksiminin hukuksal niteliğinin ortaya konulması gerekir. Türk Medeni Kanununun üçüncü kitabının mirasın taksimini düzenleyen onyedinci babında yer alan 581 maddesinde, mirasçının birden fazla olması halinde terekedeki haklar ve borçların taksime kadar hisseli kalacağına, terekenin mirasçıların mülkü olup, sözleşme veya yasa ile belirli temsil ve idare hakları saklı kalmak üzere mirasçıların bunda müştereken tasarruf edeceklerine ve mirasçılardan birinin istemi üzerine hakimin, taksimin icrasına kadar miras şirketine bir mümessil tayin edebileceğine, 583 üncü maddesinde, her mirasçının dilediği zaman terekenin taksimini isteyebileceğine ve 586 ıncı maddesinde de, bazı sınırlamalar saklı kalmak kaydıyla mirasçıların terekeyi diledikleri gibi taksim edebileceklerine değinmiş ve anılan babta yer alan müteakip maddelerde, mirasın taksiminde uyulacak kuralları gösteren düzenlemelere yer verilmiştir. Belirtilen bu hükümlerin Yasaya hakim olan temel ilkelerde nazara alınarak incelenmesinden anlaşılacağı üzere, murisin ölümü anında onun mamelekini meydana getiren ve mirasçılara geçmeye elverişli olan hak ve borçları, mirasçılar birden fazla da olsa bir tür halinde kalır ve bölünüp mirasçıların mameleklerine kesin olarak geçinceye kadar bir hususi mamelek olarak varlığını sürdürür. Bu safhada mirasçılar arasında, herbirinin murisin bölünmemiş mamelek üzerinde hak sahibi olmaları dolayısıyla bir ortaklık ilişkisi vardır ve Yasa bu ortaklığa "miras şirketi" adını vermektedir. Miras şirketini meydana getiren mirasçıların tereke karşısındaki durumları Yasada "el birliği" prensibine göre düzenlenmiş olup, mirasın açılması anında, mirasçılar ister istemez, hatta mirasçı olduklarını öğrenmeden mirası iktisap ettikleri gibi yine Yasadan ötürü kendilerini bir ortaklık ilişkisi içinde bulurlar, Yasadan doğan bu ortaklığın tek bir amacı vardır ve amaç terekenin taksimi olup, bu niteliği itibariyle Borçlar Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda düzenlenen ortaklık türlerine hiç benzemediği açıktır. Amacı terekenin taksimi olan bu ortaklıkta taksimin ne zaman yapılacağına ilişkin kısıtlayıcı bir süre söz konusu olmayıp, mirasçılardan herbirinin istediği anda taksim talebinde bulunmasını engelleyen yasal bir hüküm bulunmamaktadır. Taksimi gereken mal ve hak bulunduğu sürece miras şirketinin devam edeceği ve taksimin tümüyle bitirildiği anda kendiliğinden sona ereceği tabiidir. Taksim amacının gerçekleştirilmesinde prensip olarak mirasçıların serbestliği ilkesi geçerlidir ve murisin ölüme bağlı tasarrufları ile değişik hükümler koyması hali ile mirasçıların ihtilafı yahut talepte bulunması durumu haricinde hakimin taksime müdahalesi söz konusu değildir. Buna göre, mirasçılar kendi kişisel durumlarına en uygun gelen taksim şeklini seçebilirler. Malları ister aynen bölerler, ister satıp parasını bölüşürler veya isterlerse yaşadıkları yerdeki örf ve adetlere, ailelerinde geçerli olan düzene uygun bir paylaşma yapabilirler. Yani istisnalar dışında, taksim işlemini diledikleri gibi yürütmek hususunda kendilerine tam bir özgürlük tanınmıştır. Ancak taksim sırasında mirasçıların eşitliği ilkesine uygulanacağı ise kuşkusuzdur. Bu nedenle, bölüşülen mal ve haklar arasında değer farklılıklarının ortaya çıkması durumunda eşitliğin sağlanması için, bu farklılıkların hesaplanıp para veya başka mallarla kapatılması gerekeceği açıktır. .....olayda, 193 sayılı Yasanın 81 inci maddesinin öngördüğü anlamda ortaklık hakkının değil, ancak, mirasın taksimi çerçevesinde karşılıklı bir anlaşmadan söz edilebilir. Esasen miras şirketinde mirasçıların mülkiyet hakkından değil, mirastan pay isteme hakkından söz edilebileceği cihetle, devredilen hakkın ortaklık hakkı olarak mütalaa edilmesi de mümkün değildir. Kaldı ki gelir üzerinden vergi alınmasını amaçlayan GVK'nın sözü edilen maddesiyle, ivazsız intikal eden servetlerin paylaşımının vergilendirilmesinin amaçlandığından bahsetmeye de anılan Yasanın lafzı ve amacı itibariyle olanak bulunmamaktadır. Öte yandan, vergi Dairesi Müdürlüğünün temyiz dilekçesinde

ileri sürüldüğü gibi mirasın alelade bir gayrimenkul olarak değil, ticari bir mal olarak intikal etmiş olması ve varislerin ticari işletmeyi çalıştırmaya devam etmiş olmaları da miras şirketinin yukarıda açıklanan hukuki niteliğini ve GVK karşısındaki durumunu etkiler nitelikte bulunmamaktadır....temyiz isteminin reddine."[144].

---

[144] Danıştay 4D.,29.1.1988, 6203/386 (İSPİR, 80-83). Danıştay 4D., 21.5.2009, E. 2008/4394, K. 2009/2552;"..Dosyanın incelenmesinden; 21.7.2003 tarihinde uyuşmazlık konusu taşınmazın çıplak mülkiyetini 28.500.000.000 TL, daha sonra 14.4.2004 tarihinde başka bir kişiye ait olan aynı taşınmazın intifa hakkını 73.5000.0000.000 TL bedelle satın alan davacının 3.5.2004 tarihinde gayrimenkulü satması nedeniyle elde edilen gelirin değer artışı kazancı olduğu ileri sürülerek dava konusu tarhiyatın yapıldığı, Vergi Mahkemesince, taşınmazın dört yıl içinde elden çıkarılması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesinin 6 ncı bendi uyarınca değer artışı kazancının oluştuğu ve aynı Kanunun mükerrer 81 inci maddesine uygun olarak değer artışında safi kazancın bulunduğu, bu durumda yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verildiği anlaşılmıştır. Ancak, uyuşmazlık konusu gayrimenkulün satışından elde edilen gelir hesaplanırken taşınmazın alış bedeli olarak sadece çıplak mülkiyetin alış tutarı esas alınmış, gayrimenkulün maliyetinin hesaplanmasında davacı tarafından daha sonra satın alınan intifa hakkının bedeli dikkate alınmamıştır. Gayrimenkul alış maliyetinde intifa hakkın bedeli de dikkate alındığında 102.000.000.000 TL maliyeti olan taşınmazın 3.5.2004 tarihinde 110.000.000.000 TL bedelle satılması karşısında elde edilen gelirin 2004 yılı için geçerli olan 12.000.000.000 TL'lik değer artışı kazancı istisna haddi içinde kaldığı görülmektedir. Bu durumda, anılan Kanunda yer alan istisna tutarı dikkate alındığında ödenecek vergi çıkmadığı anlaşıldığından davacı adına yapılan tarhiyatta ve tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir." (http://www.kazanci.com/). Danıştay 3D., 5.7.2005, E. 2004/2711, K. 2005/1657;"KARAR: Davacı tarafından 2002 vergilendirme döneminde satılan bir bağımsız bölümün, diğer mirasçılarla birlikte davacıya babasının ölümü nedeniyle veraset yoluyla intikal eden yarım kalmış inşaatın, tamamlanıp, ortaklığın giderilmesine ilişkin yargı kararı uyarınca intikal eden binada bulunduğunda tartışma yoktur. Gelir Vergisi Kanununun vergilendirme döneminde yürürlükte olan ve bu davada uygulanması gereken 80 inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı (7) işaretli bentte, veraset yoluyla intikal edilen taşınmaz satışından doğan kazançlar, değer artış kazancının konusu dışında bırakılmıştır. Davacı tarafından satılan taşınmazın bulunduğu bina henüz tamamlanmadan murisi tarafından inşa aşamasındayken davacıya miras yoluyla intikal ettiğinde tartışma bulunmamaktadır. Dosyadaki belgelerden; inşaatın, miras şirketinin paydaşları tarafından tamamlandığı, mirasçılar arasında taksiminin ise ortaklığın giderilmesi hakkındaki yargı kararı uyarınca yapıldığı da anlaşılmaktadır. Tüm belgeler, satılan taşınmazın bir kısmının veraseten intikal eden ve değer artış kazancına konu oluşturmayan değerlerden ibaret olduğunu kanıtlamaktadır. Değer artış kazancına konu olduğu kabul edilen bu taşınmazın satışı nedeniyle vergi matrahının, olayın özelliği gözetilmeksizin ve gerçek değer artışının saptanması amacıyla muristen intikal eden değer göz önüne alınmaksızın saptanması karşısında, tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir...." (http://www.kazanci.com/). Danıştay 4D., 20.5.2013, E. 2012/2826, K. 2013/3617; "..Dosyanın incelenmesinden, davacının 1/3 hissesi miras yoluyla tarafına intikal eden gayrimenkulün 1/3 hissesini de 26.10.2007 tarihinde alarak 2/3 hisseye sahip olduğu ve gayrimenkulü diğer hissedarla birlikte % 50 kat karşılığında müteahhide vererek, karşılığında 22 daire aldığı, sonrasında 7 dairenin 2/3 hissesini 28.12.2010 tarihinde ... TL'ye sattığı, değer artış kazancına dair 2010 yılı gelir vergisi beyannamesini 25.03.2011 tarihinde verdiği, ancak Maliye Bakanlığı'nın GVK-76/2011-2 sirküleri uyarınca mirastan gelen paya isabet eden değer artış kazancına vergi hesaplanamayacağı gerekçesiyle 31.03.2011 tarihinde düzeltme beyannamesi verildiği, davalı idarece ilk verilen beyannameye göre tahakkuk eden verginin ödenmediğinden bahisle dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmaktadır. Uyuşmazlığa konu olayda; 2/3 hissesine sahip olduğu taşınmazını, kat karşılığı inşaat sözleşmesine konu edip elde ettiği bağımsız bölümleri, taşınmazını iktisap ettiği tarihten itibaren beş yıl içinde elden çıkarması halinde oluşmuş ise değer artışına dair kazancını gelir vergisi beyannamesi kapsamında beyan edeceği hususu yukarıda yer bulan 193 sayılı Yasa'nın mükerrer 80. maddesi gereği olmakla birlikte, Yasa hükmünde de ortaya konulduğu üzere ivazsız olarak iktisap edilenlerin bu kapsam dışında kalacağı hususu ihtilafsız olup, bu haliyle satışa konu

bb) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

aaa) Yasa olayı: değer artış kazancının varlığı

GVK Mük. 81 inci maddede "....para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat...." ifadesi, değer artış kazancında elde etmenin tahsil esasına bağlandığını göstermektedir[145].

bbb) Yaşam olayı: değer artış kazancının varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

GVK Mük. 80. maddede yer alan "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi[146], takası[147], kamulaştırılması[148], devletleştirilmesi[149], ticaret

---

taşınmazların ivazsız olarak iktisap ettiği 1/3 hissesine isabet eden kısmının gelir vergisi beyanında matrah kısmında yer almayacağı tabiidir. Bu durum karşısında davacı tarafından 31.03.2011 gününde verilen düzeltme beyanı çerçevesinde işlem yapılması yasa gereği iken öncesinde 25.03.2011 gününde vermiş olduğu ilk beyan uyarınca tahakkuk eden gelir vergisi tutarı esas alınmak suretiyle düzenlenen ödeme emrinin 1/3 hisseye isabet eden kısmının "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden aksi yönde verilen mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır (http://www.kazanci.com/).

145 ŞANVER, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, 172.

146 TBK 282- Mal değişim sözleşmesi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşmedir. MADDE 283- Satış sözleşmesine ilişkin hükümler, mal değişim sözleşmesine de uygulanır; buna göre taraflardan her biri, vermeyi üstlendiği şey bakımından satıcı, kendisine verilmesi üstlenilen şey bakımından alıcı durumundadır.

147 TBK 139- İki kişi, karşılıklı olarak bir miktar para veya özdeş diğer edimleri birbirine borçlu oldukları takdirde, her iki borç muaccel ise her biri alacağını borcuyla takas edebilir. Alacaklardan biri çekişmeli olsa bile takas ileri sürülebilir. Zamanaşımına uğramış bir alacağın takası, ancak takas edilebileceği anda henüz zamanaşımına uğramamış olması koşuluyla ileri sürülebilir.

148 Anayasa D. Kamulaştırma
Madde 46- Devlet ve kamu tüzel kişileri; kamu yararının gerektirdiği hallerde, gerçek karşılıklarını peşin ödemek şartıyla, özel mülkiyette bulunan taşınmaz malların tamamını veya bir kısmını, kanunla gösterilen esas ve usullere göre, kamulaştırmaya ve bunlar üzerinde idarî irtifaklar kurmaya yetkilidir.
Kamulaştırma kanunu Madde 1 – Bu Kanun; kamu yararının gerektirdiği hallerde gerçek ve özel hukuk tüzelkişilerinin mülkiyetinde bulunan taşınmaz malların, Devlet ve kamu tüzelkişilerince kamulaştırılmasında yapılacak işlemleri, kamulaştırma bedelinin hesaplanmasını, taşınmaz malın ve irtifak hakkının idare adına tescilini, kullanılmayan taşınmaz malın geri alınmasını, idareler arasında taşınmaz malların devir işlemlerini, karşılıklı hak ve yükümlülükler ile bunlara dayalı uyuşmazlıkların çözüm usul ve yöntemlerini düzenler. Özel kanunlarına dayanılarak gerçek ve özel hukuk tüzelkişileri adına yapılacak kamulaştırmalarda da, bu Kanun hükümleri uygulanır.

149 Anayasa E. Devletleştirme ve Özelleştirme
Madde 47- Kamu hizmeti niteliği taşıyan özel teşebbüsler, kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde devletleştirilebilir. Devletleştirme gerçek karşılığı üzerinden yapılır. Gerçek karşılığın hesaplanma

şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. Bu kavramlara dayalı değer artış kazancının elde edildiğinin dayanağı hukuk ilişkisine göre de görülmesi gerekir.

c) Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

GVK Mük. Madde 81. maddede, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlar, ancak devir ya da ortaklık gerçekleştirdikten sonra söz konusu olacağı için ilgili sözleşmenin hükümlerini gerçekleşmesi ile vergi alacağı hakkı doğacaktır.

Alt başlık: Nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: İstisna

1) GVK Mük. Madde 80'de düzenlenen istisna:

Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 14.800 TL. gelir vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismana tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

2) GVK 81 inci maddede vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları şöyle belirlenmiştir:

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilânço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması;

2. Kazancı bilânço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devr olunması, devralan şirketin bilânçosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirket ten, devir bilânçosuna göre hesaplanan özsermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.);

3. Kollektif ve âdi komandit şirketlerin bu maddenin 2 numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi

tarzı ve usulleri kanunla düzenlenir. Devletin, kamu iktisadî teşebbüslerinin ve diğer kamu tüzelkişilerinin mülkiyetinde bulunan işletme ve varlıkların özelleştirilmesine ilişkin esas ve usuller kanunla gösterilir. Devlet, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişileri tarafından yürütülen yatırım ve hizmetlerden hangilerinin özel hukuk sözleşmeleri ile gerçek veya tüzelkişilere yaptırılabileceği veya devredilebileceği kanunla belirlenir.

komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komândit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

3. Vergilendirilecek gelir: matrah/değer artış kazancının tespiti

Değer artışı kazançlarında safi değer artışı Mükerrer Madde 81'e göre şöyle hesaplanacaktır:

Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilânço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilânçoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

İşletmeye dahil amortismana tabi iktisadî kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadî kıymetlerin maliyet bedeli yerine, amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde, Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticari kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin, bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen üretici fiyatları genel endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.

II. Arızi kazançlar

1. Özne: vergi yükümlüsü/hasılat, kazanç elde eden

GVK 82. maddeye göre arızi olarak GVK'nda yer alan faaliyetleri; ticari faaliyet, serbest meslek faaliyeti, yapan kişilerdir. Sürekliliği yoktur, ilgili faaliyetin zaman zaman ya da bir defa yapılması ilgili kişiyi yükümlü statüsüne sokabilir.

2. Nesne: verginin konusu/arızi kazanç

GVK 82. maddeye göre yasa koyucunun belirlediği faaliyetlerden, mal ve haklardan hasılat elde edilmesi arızi kazançları oluşturur.

1. Arızi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.

2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat.

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar[150] (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayana veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil).

---

150 a) Kiracılık hakkının devri: TBK 322,I, konut ve çatılı işyeri TBK 322,II.
b) TTK 11 madde: 1. Bütünlük ilkesi- MADDE 11- (3) Ticari işletme, içerdiği malvarlığı unsurlarının devri için zorunlu tasarruf işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasına gerek olmaksızın bir bütün hâlinde devredilebilir ve diğer hukuki işlemlere konu olabilir. Aksi öngörülmemişse, devir sözleşmesinin duran malvarlığını, işletme değerini, kiracılık hakkını, ticaret unvanı ile diğer fikrî mülkiyet haklarını ve sürekli olarak işletmeye özgülenen malvarlığı unsurlarını içerdiği kabul olunur. Bu devir sözleşmesiyle ticari işletmeyi bir bütün hâlinde konu alan diğer sözleşmeler yazılı olarak yapılır, ticaret siciline tescil ve ilan edilir.
Gerekçe: 6762 sayılı Kanun gibi, Tasarının da devir sözleşmesine dahil saydığı malvarlığı unsurları, bir ticarî işletmeyi "bütün" bakımından, yani malvarlıksal yönden tanımlar. Bunların başında duran malvarlığı gelir. 6762 sayılı Kanun, duran malvarlığını, tartışmalara ve tereddütlere yol açan "tesisat" sözcüğü ile ifade etmişti. İkinci önemli unsur, işletmeye bağlı müşteri çevresini de kapsayan ve işletmenin, teker teker malvarlığı unsurlarının değerleri toplamını aşan değeri şeklinde anlaşılan işletme değeridir. Buna hukukumuzda peştemaliye ve bazen de good-will denilmektedir. Tasarı işletme değerinin yanında, parantez içinde ticaret ve ticaret hukuku tarihimizden gelen ve kavramı çok iyi ifade eden peştemaliye sözcüğünü de kullanmıştır. Bütünün bir diğer vazgeçilmez önemde unsuru ticaret unvanıdır. Ticaret unvanı işlevi sebebiyle, fikrî mülkiyet haklarından ayrı olarak Tasarıda zikredilmiştir. Nihayet, "kiracılık hakkı" da işletme için malvarlıksal bir değer olarak önem taşıdığından bütün içinde yerini almıştır. Ancak "kiracılık hakkı"nın günümüzde önemini yitirdiğini, bir işletmenin bulunduğu adres ile tanınmasının dünyamızda sadece tarihsel bir anlam taşıdığını da unutmamak gerekir. Kiracılık hakkı bir işletmenin, meselâ, dondurmacının, ayakkabıcının, perükçunun, şapkacının, şekercinin, ticaretini yaptığı mahal (adres) ile tanınması, ancak o mahalde de kiracı olması halinde, ticarî işletmenin devrinde kiracılık hakkının (kira sözleşmesinin) de devrini ve mal sahibinin buna bazı şartlarla onay vermesi zorunluğunu ifade eder. Bütünü tanımlayan bu malvarlığı unsurları, bütünün doğal parçalarıdır. Devir ile devralana geçerler. Devir sözleşmesinde bunlardan bazıları ismen veya hiçbiri zikredilmemiş bile olsa bu bütünü tanımlayan unsurlar devir sözleşmesine dahil kabul olunur. Ancak, taraflar bu unsurlardan bazılarını devrin dışında tutabilirler... ...

4. Arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).

6. Dar mükellefiyete tabi olanların 45'inci maddede yazılı işleri arızi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

a) Fiziksel ve varsayımsal mekan: işletme ve gayrimenkul sermaye

GVK 82 nci maddede yer alan kavramlara baktığımızda bunlar ticari işletme, zirai işletme ve gayrimenkul sermaye olarak görülebilmektedir.

b) Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

aa) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

aaa) Yasa olayı: arızi olarak yapılan faaliyetler

GVK 82 nci maddede bazı faaliyetlerin sürekli değil ancak zaman zaman yapılması vergilendirilecek olay olarak kabul edilmiştir. Örneğin, ticari faaliyet, serbest meslek kazancı faaliyetlerinin arızi olarak yapılması.

bbb) Yaşam olayı: arızi olarak yapılan faaliyetlerin dayanağı hukuk ilişkileri/satış, kira, iş görme sözleşmeleri

Vergilendirilecek olay GVK 82. maddeye göre satış olabilir, iş görme sözleşmesi olabilir. Bu sözleşme ilişkilerinin kurulması vergilendirilecek olay olarak nitelenebilir.

bb) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

aaa) Yasa olayı: arızi kazancın varlığı

GVK 82. maddede "....alınan para ve ayınlarla diğer suretle elde edilen ve para ile temsil edilen menfaatler...." biçimindeki ifade ile, arızi kazançların elde edilmesinde tahsil esasını kabul etmiştir[151].

---

[151] ŞANVER, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, 172.

bbb) Yaşam olayı: arızi kazancın varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

Arızi kazancın elde edildiğinin dayanağı hukuk ilişkilerinde de görülmesi gerekir.

c) Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

GVK 82,III. fıkraya göre "hâsılat" deyimi, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder. Yukarıda tespit ettiğimiz sözleşmelerin tekemmülü vergi alacağı hakkını doğuran olay olacaktır.

Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna

GVK 82,II. fıkra bir istisnayı düzenler. Buna göre;

"Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 33.000 liralık kısmı gelir vergisinden müstesnadır."

3. Vergilendirilecek gelir: matrah/arızi kazancın tespiti

GVK 82, IV. fıkraya göre; arızi kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

1. Bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yazılı işlerde satış bedelinden, maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir.

2. Bu maddenin birinci fıkrasının (2), (3), (4) ve (5) numaralı bentlerinde yazılı işlerde elde edilen hâsılattan tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilir.

3. Bu maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yazılı işlerde, 45 inci madde hükümleri uygulanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
DAR MÜKELLEFİYETTE GELİR TÜRLERİNİN ELDE EDİLMESİ

I. Özne: vergi yükümlüsü/dar mükellef gerçek kişi

GVK 6. maddeye göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirileceğini belirlemiştir. O halde Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler verginin yükümlüsü olacaktır.

Alt başlık: öznenin vergilendirme alanı dışında kalması: muafiyet

Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartiyle Gelir Vergisinden muaftırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur (GVK 15).

II. Nesne: verginin konusu/gelir türleri

Dar mükellef gerçek kişiler, tam mükellef gerçek kişiler gibi GVK'nda yer alan gelir türlerinden herhangi birini elde edebilirler.

GVK 7'nci maddede hangi gelir türlerinin hangi hallerde dar mükellefiyet olarak vergilendirileceğini göstermektedir[152]. Bu gelir türleri:

1. Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden mâksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

2. Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi;

3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;

---

[152] ŞANVER, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, 175.

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

5. Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve haklarının Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

6. Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması;

7. Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi

1. Coğrafi mekan: Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci

GVK 8'inci maddede işyeri ve daimi temsilci şöyle belirlenmiştir: 7'nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur.

Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifâsına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimî temsilcilik vasfını değiştirmez.

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

Dar mükellef yükümlüler Türkiye'de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirileceğine göre tam mükelleflerin gelir elde etmek için kullandığı bütün sözleşme tiplerini kullanabileceklerdir.

b) İkinci basamak: vergilendirilecek gelir

GVK 7. maddeye göre elde edilen kazanç ve iratlardır. GVK 7. maddede Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Bu da tahsil ve tahakkuk esasının benimsendiğini göstermektedir[153].

3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

GVK 7'nci madde belirlenmiş olan tahakkuk ve tahsile bağlı olarak doğacaktır.

Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna

Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15'inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartiyle Gelir Vergisinden istisna edilir (GVK 16).

GVK 30. maddede Dar mükellefiyete tabi olanların:

1. Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartiyle);

2. Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar; Gelir Vergisinden müstesnadır.

BEŞİNCİ BÖLÜM
ORAN

Gelir Vergisine tabi gelirler için uygulanacak tarife belirli bir rakamsal değere kadar artan oranlı ondan sonra ise düz oranlı bir tarifedir. GVK 103. maddeye göre 2019 yılında uygulanacak tarife;

Esas tarife

Madde 103 – Gelir vergisine tabi gelirler;

18.000 TL'ye kadar %15

---

153 ŞANVER, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, 175.

40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası %20

98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL

(ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası %27

98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL

(ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL fazlası %35

oranında vergilendirilir.

Oranında vergilendirilir.

Yıllık Gelir Vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31 inci maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103 üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır. Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi; yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanır (GVK 104).

ALTINCI BÖLÜM
TARH

1. BEYAN ESASI VE BEYANNAME ÇEŞİTLERİ

Aksine hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur (GVK 83). Bu düzenleme GVK'nun beyan esasını kabul ettiğini göstermektedir.

Gelir Vergisi beyanları: 1. Yıllık; 2. Muhtasar; 3. Münferit beyanname ile yapılır (GVK 84).

1. Yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taalluk etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez.

2. Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

3. Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.

I. Gelirin toplanması: yıllık beyanname

1. Toplama yapılacak haller

GVK. Gelirin toplanması esasını kabul etmiştir ve bununla ilgili kurallar da GVK 85'inci maddede düzenlenmiştir. Mükellefler;

"GVK ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine bir hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile koman diteler hakkında da uygulanır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar: 1. Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda; 2. Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan haller de, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda; elde edilmiş sayılır."

2. Toplama yapılmayacak haller

Yıllık beyanname verilmeyecek gelirleri GVK 86. maddede belirlenmiştir. Buna göre;

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tabi gelir toplamının [(a) ve (b)] bentlerinde belirtilenler hariç 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan, birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2.200 lirayı aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.

3. Zararların karlara takas ve mahsubu

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan za-

rarlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz (GVK 88).

4. Diğer indirimler

Mükellefler yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden GVK 89. maddede yazan aşağıdaki indirimleri yapabilirler.

5. Matrahtan ve gelir unsurlarından indirilmeyecek giderler

Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler Gelir Vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez (GVK 90).

6. Yıllık beyannamenin şekil ve muhtevası

Yıllık beyannamelerin şekil, muhteva ve ekleri Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tayin ve tespit olunur. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmaya veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere mütenazır olarak bildirmeye mecburdurlar (GVK 91).

7. Yıllık beyannamenin verilmesi

Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının yirmibeşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir. Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir (GVK 92).

II. Vergi tevkifatı: muhtasar beyanname

1. Vergi tevkifatı

GVK. Madde 94 – Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

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

2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

a) 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden,

b) Diğerlerinden,

3. 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden,

4. Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden,

5. a) 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden,

b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,

c) Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,

d) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,

6. a) Dağıtılsın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinin;

i) (a), (c) ve (d) bentlerinde yazılı kazançlardan,

ii) (b) alt bendinde yazılı kazançlardan,

b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin

ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),

iii) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,

c) ....

7. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil),

a) Devlet tahvili faizlerinden,

b) Hazine bonosu faizlerinden,

c) Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden,

d) Nama yazılı tahvil faizlerinden,

e) Hamiline yazılı tahvil faizlerinden,

f) İpotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr payı ve faiz gelirlerinden,

g) Diğerlerinden,

8. Mevduat faizlerinden (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)

a) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından,

b) Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden,

c) Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden,

d) Diğerlerinden,

9) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 12 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil).

a) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarından,

b) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından,

c) Özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından,

10. a) Başbayiler hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden,

b) 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden,

11. Çiftçilerden satın alınan zirai mahsüller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsülleri için,

b) Diğer zirai mahsuller için,

c) Ziraai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir destekli ve alternatif ürün ödemeleri için,

12. PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden,

13. Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,

14. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 14 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)

15. a) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından

b) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından

c) ... ...

16. a) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından,

b) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından,

c) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (c) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından,

17. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (17) numaralı bendi kapsamındaki menkul sermaye iratlarından,

18. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden,

% 25 vergi tevkifatı yapılır.

Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme ka-

pasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Cumhurbaşkanınca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye'de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

Tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin yukarıdaki hükümlere göre yapacakları tevkifat; ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemelerine münhasırdır.

Yukarıdaki bentlerde yazılı vergi tevkifatının yapılmasında 96 ncı madde hükmü göz önünde tutulur.

Bu maddenin (6) numaralı bendinin (a) alt bendine göre üzerinden vergi tevfikatı yapılan kurum kazancından kar payı alanlara, tevkif suretiyle alınan vergi red ve iade olunmaz.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki;

– Tam ve dar mükellefler ile gerçek ve tüzel kişiler itibariyle,

– 6, 7, 8, 9 ve 17 numaralı bentlerde yer alan kazanç ve iratlardan; mevduat veya menkul kıymetin vadesi, menkul kıymetlerin türleri ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için,

– 6 numaralı bendin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratları kapsamına giren Devlet tahvili, Hazine bonosu faizleri ve Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı idaresince çıkartılan menkul kıymetlerin gelirlerine isabet eden kısım için (bu kısım, bu faiz ve gelirlerin toplam kurum hasılatı içindeki payına göre hesaplanır),

– 11 numaralı bent gereğince zirai mahsul bedelleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatında, zirai mahsulün ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılıp satılmadığına veya destekleme kapsamında alım yapan kurumlar ile diğerlerine, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için de faaliyetin türü ve niteliğine, münhasıran zirai alet ve makinalarla verilen hizmetlere veya zirai işletmenin başka kişilerin işlerinde kullandırılmak suretiyle yapılmasına göre,

– 13 numaralı bentte yer alan ödemelerde ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadıklarına, ödemenin konusunun emtia veya hizmet alımı, emtia ve hizmet alımının birlikte olmasına, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia gruplarına göre,

– Birinci fıkranın (15) ve (16) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarından; prim ve katkı paylarının, ücretin safi tutarı ile ticari kazancın tespitinde veya diğer gelir unsurlarına ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılıp yapılmadığına, indirim konusu yapılması halinde indirime esas süreye, Devlet katkısı elde edilip edilmediğine veya Devlet katkısı elde edilen süreye, sigortalı ve katılımcıların kalış sürelerine ve ayrılma biçimlerine göre,

Farklı oranlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, kara, deniz ve hava ulaştırması işiyle iştigal eden dar mükellefler için, ülkeler itibariyle ve karşılıklı olmak şartıyla, ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

2. Tevkifata tabi olmayan ücretler

GVK 95-Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz.

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki iş verenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;

2. 16 ncı Maddede yazılı istisnadan faydalanmıyan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri:

3. Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2 nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler.

3. Vergi tevkifatında uyulacak esaslar

Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder (GVK 96).

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

4. Vergi tevkifatının gösterilmesi

İşverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden 94 üncü madde gereğince yaptıkları vergi tevkifatını Vergi Usul Kanununda yazılı ücret bordrosunda veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermeye mecburdurlar. 94 üncü maddede yazılı ödemelerden

yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir. 94 üncü maddede yazılı mevduat faizlerinden yapılan vergi tevkifatı takvim yılının sonunda mevduat hesabı yılı içinde kapatılmışsa, hesabın kapatıldığı tarihte vergi kesenin kayıt ve hesaplarında gösterilir (GVK 97).

5. Muhtasar beyanname

a) Verilme zamanı

94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır. Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir. Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94 üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmiüçüncü günü akşamına kadar verebilirler (GVK 98).

b) Muhteviyatı

GVK 99. maddeye göre; Muhtasar beyannamenin şekil, içerik ve ekleri ile üçer aylık verilen beyannamelerin dönemini aylık olarak belirlemeye ve tevkifat konuları itibarıyla ayrı ayrı beyanname verme mecburiyeti getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

c) Muhtasar beyanname verilmeyecek haller

Genel bütçeye dâhil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler (GVK 100).

III. Özel durumlar: münferit beyanname

1. Münferit beyannamenin verilmesi

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar (GVK 101):

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,

2. Menkul mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,

4. Arızi olarak ticari işlemlerin yapıldığı veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızi olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arazi olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,

Yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.

2. Münferit beyannamenin muhteviyatı

Münferit beyannamede aşağıda yazılı malûmatın gösterilmesi lâzımdır (GVK 102):

1. Mükellefin adı ve soyadı, varsa unvanı ile adresi ve bağlı bulunduğu vergi dairesi ile mükellef hesap numarası,

2. Beyanname mükellef adına Türkiye'de başka bir kimse tarafından verilmişse, beyannameyi verenin adı ve soyadı, varsa unvanı ile adresi;

3. Muamelenin yapıldığı tarih veya tarihler;

4. Elde edilen kazançların nev'i;

5. Elde edilen kazançların tutarı.

2. GEÇİCİ VERGİ

Geçici vergi ile ilgili kurallar GVK Mükerrer Madde 120'de düzenlenmiştir. Buna göre;

"Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanununun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile

noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

Cumhurbaşkanı geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü, ödeme süresini ise onyedinci günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir.

Hesaplanan geçici vergi, altı aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında altışar aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin usuller Maliye Bakanlığınca tespit edilir."

Anayasa Mahkemesi:

"11. Hukuk devletinin temel ilkeleri arasında yer alan *aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (ne bis in idem)* ilkesi gereğince kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılamaz.

12. Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen *kanun önünde eşitlik ilkesi* ise hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı; aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişilere ayrım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

13. Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında *"Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz"* denilerek *suçun kanuniliği*; üçüncü fıkrasında da *"Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur"* ifadesine yer verilerek *cezanın kanuniliği* ilkesi güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan *suçta ve cezada kanunilik* ilkesi uyarınca hangi eylemlerin yasaklandığının ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli

olması gerekmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından vergi suç ve cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tabidir.

16. Söz konusu kurallar birlikte değerlendirildiğinde vergi ziyaı suçunun şekli bir suç olduğu ve vergi ziyaı cezasının, vergi tahakkukunun kanuni süresinden sonra veya eksik olarak gerçekleştirilmesi fiiline caydırıcı bir müeyyidenin bağlanması amacıyla öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Kanun'da cezanın uygulanmasına yol açan fiil, cezanın uygulanma yöntemi, muhatabı ve miktarı belirli ve öngörülebilir bir biçimde düzenlenmiştir. Buna göre geçici verginin eksik tahakkuk etmesi hâlinde mali düzenin korunmasını sağlayıcı bir tedbir olarak vergi ziyaı cezasının uygulanacağı açık olduğundan bu konuda bir belirsizliğin bulunduğu söylenemez.

22. Gecikme zammı ve gecikme faizinin amacı, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı Hazinenin uğradığı zararı karşılamak iken vergi cezalarının amacı vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmak ve caydırıcılığı sağlamaktır. Bu cezalar, vergi idareleri tarafından idari usullerle ve yargı kararı gerekmeksizin uygulanan mali ve idari nitelikli yaptırımlar olabileceği gibi yargı organlarınca ceza yargılama usulleri uygulanarak hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindeki yaptırımlar da olabilir.

24. Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil dengenin kurulabilmesi için bunun ölçülülük ilkesine uygun olması gerekir. Bu ilkenin alt ilkelerinden olan *elverişlilik ilkesi* öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, *zorunluluk ilkesi* öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmasını ve *orantılılık ilkesi* ise öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı ifade etmektedir.

25. Geçici vergi, gelir elde eden mükellefler arasında verginin ödeme zamanının farklılığından doğan eşitsizlikleri ortadan kaldırmak ve devletin vergi alacağına cari yılda kavuşarak enflasyon nedeniyle oluşabilecek zararını gidermek amacıyla öngörülmüştür. İtiraz konusu kuralda resen ya da ikmalen tarh edilen ve mahsup dönemi geçtikten sonra kesinleşen geçici verginin terkin edileceği ancak cezanın tahsil edileceği belirtilmiştir. Ceza, geçici verginin kanunda gösterilen süresi içinde ve eksiksiz tahakkuk ettirilmesi ile gelir vergisinde cari yılda ödemeye dayalı vergilendirme sisteminin devamlılığının sağlanması amacıyla öngörülmüştür. Ayrıca söz konusu cezanın, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini eksik yerine getirmesi sebebiyle verginin eksik tahakkuk ettirilmesinden doğan vergi ziyaı suçunun işlenmesini ve yaygınlaşmasını önlemeye elverişli bir yaptırım olmadığı söylenemez. Geçici verginin öngörülmesine ilişkin mali, hukuki ve ekonomik amaçlar gözönünde bulundurulduğunda geçmiş dönemler için yapılan inceleme sonucunda ziyaa uğratılan gelir vergisi için kesilen cezanın yanında eksik tahakkuk ettirilmesi suretiyle işlenen vergi ziyaı suçu nedeniyle geçici vergi yönünden de cezai tedbire başvurulmasının ağır ya da orantısız olduğu da savunulamaz. Bu itibarla kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında öngörmüş olduğu söz konusu cezai tedbirde hukuk devleti ilkesiyle çelişen bir yön bulunmamaktadır." [154]

[154] Anayasa Mahkemesi, 14.3.2019, E. 2019/16, K.2019/15.

3. TARH İŞLEMİ

I. Tarh yeri

Gelir Vergisi, mükellefin ikametgâhının bulunduğu mahal dairesince tarh edilir (GVK 106). Şu kadar ki;

1. İşyeri ve ikametgâhı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu;

2. Diğer ücretlerle, gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının vergileri, bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgâhlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri;

3. Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri, beyannamelerini vermeye mecbur oldukları; yerin vergi dairesince tarh olunur.

II. Tarhiyatın muhatabı

Gelir Vergisi, bu vergiyle mükellef olan gerçek kişiler namına tarh edilir (GVK 107). Şu kadar ki;

1. Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri;

3. Verginin tevkif suretiyle alınması halinde, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar;

4. Dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye'de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye'de birden fazla daimî temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi), daimî temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar; tarhiyata muhatap tutulurlar.

III. Vergilendirme dönemi

Gelir Vergisinde vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır (GVK 108). Şu kadar ki:

1. Mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder;

3. Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi hizmetin ifa olunduğu takvim yılıdır.

4. Tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi icabeden vergiler yıllık verginin yerine geçer.

5. Münferit beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerin vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine gelirin iktisap tarihi esas tutulur.

IV. Tarh zamanı

Gelir Vergisinde tarh zamanı GVK 109. maddede şöyle düzenlenmiştir:

1. Beyanname verilmesi icabeden hallerde, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takibeden yedi gün içinde;

2. Diğer ücretlerde, hizmetin ifa olunduğu bütçe yılının ikinci ayında, bütçe yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde; tarh edilir.

2 numaralı bette yazılı diğer ücret sahiplerinden bu bentlerde belirtilen tarh zamanlarının hitamından evvel memleketi terk edenlerin vergileri, memleketi terke tekaddüm eden 15 gün içinde tarh olunur. 2 numaralı bette yazılı diğer ücret sahipleri, tarh zamanlarında, vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar.

V. Vergilendirme dönemi içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı ve vergileri

Takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı, yıllık diğer ücret matrahından, işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadar ki aylara isabet eden miktardır. Takvim yılının birinci yarısı içinde işini bırakan götürü ücret sahiplerinden, keyfiyeti bütçe yılının ikinci yarısı girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergileri terkin olunur (GVK 110).

VI. Talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi

GVK Mükerrer Madde 111, talih oyunlarından elde edilen kazançlarla ilgili asgari vergileri belirlemiştir. Buna göre;

"2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'na göre talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri; cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, talih oyunları salonlarında bulundurdukları ilk 6 oyun masasının her biri için aylık 800.000.000 lira, sonra gelen her oyun masası için ise 600.000.000 lira ve ilk 60 oyun makinesinin her biri için 80.000.000 lira, sonra gelen her oyun makinesi için ise 60.000.000 lira asgari vergi öderler.

Yukarıda yer alan tutarlar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerleme oranı ile çarpılmak suretiyle yeniden tespit edilir ve izleyen yılda bu tutarlar esas alınır. Cumhurbaşkanı bu tutarları 10 katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu yetki, talih oyunları salonlarının bulunduğu turizm bölge, alan ve merkezleri itibariyle farklı miktarlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir.

Aylık dönemler itibariyle hesaplanan bu vergi, müteakip ayın 20 nci günü akşamına kadar gelir vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesine bir beyanname ile beyan

edilir ve aynı süre içinde ödenir. Bir önceki yıl içinde tahakkuk eden bu vergiler, yıllık beyanname üzerinden bu faaliyete ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir, mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez.

Cari vergilendirme dönemine ilişkin ödenmemiş geçici verginin talih oyunları salonlarından elde edilen kazanca isabet eden kısmının; bu madde gereğince ödenen asgari vergi kadar ki kısmı terkin edilir. Geçici verginin talih oyunları salonlarından elde edilen kazanca isabet eden kısmı, talih oyunları salonlarından sağlanan hâsılatın toplam hâsılat içindeki payına göre hesaplanır.

Yapılan incelemeler sonucunda bu madde gereğince ödenmesi gereken, geçmiş dönemlere ait asgari verginin eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen asgari vergi tarh edilir ve tarh edilen bu vergiye ceza ve gecikme faizi tatbik edilir. Yıllık beyanname verme süresi geçtikten sonra bu tarhiyat, yıllık beyannamede beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiyi aşan vergi farkı için yapılır. Bir önceki dönemde ödenmesi gereken verginin yıllık beyannamede mahsup edilen tutarı için ise ceza ve mahsup tarihine kadar gecikme faizi aranır.

Talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde asgari vergi öderler.

Bu uygulamanın usul ve esasları Maliye Bakanlığınca tayin ve tesbit olunur."

4. ÖDEME

I. Yıllık beyana tabi gelirler üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödeme

GVK 117. maddede farklı dönemlerde verilen yıllık beyannamelerdeki ödeme zamanları ile ilgili kuralları belirlemiştir. Buna göre;

1- Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında;

2- Mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında; olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Maliye Bakanlığı, gelirlerin büyük bir kısmını zirai kazançtan oluşan mükellefler hakkında gerekli görülen hallerde, iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre, özel ödeme zamanları tayin edebilir.

II. Diğer ücretler üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödeme

GVK 118. maddede ise diğer ücretlerin vergisinde ödeme zamanları ile ilgili kuralları düzenlemiştir Buna göre:

1. Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci, diğer yarısı sekizinci ayında;

2. Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda; diğer yarısı takvim yılının sekizinci ayında;

3. Takvim yılının ikinci yarısı içinde ise başlayanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda; ödenir.

III. Vergi tevkifatının yatırılması

94 üncü madde gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır (GVK 119).

IV. Münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisi

Münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisi, beyanname verme süresi içinde vergi dairesine ödenir (GVK 120).

5. MAHSUP

I. Vergi tevkifatının mahsubu

Yıllık beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir (GVK 121).

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi ile ilgili kurallar Mük. Mad. 121'de düzenlenmiştir.

II. Diğer ücret vergisinin mahsubu

Diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunur (GVK 122).

III. Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu

Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde

ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir (GVK 123).

İKİNCİ KISIM
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

BİRİNCİ BÖLÜM
KURUMLAR VERGİSİ

1. KAVRAM

I. Kurumlar vergisi

1950 reformu ile kabul edilen Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)[155] ile, gerçek kişi ve kurum gelirleri ayrıştırılarak gelir üzerinden alınan vergiler ikili yapı içinde düzenlenmiştir. 2006 yılında yeni kavramlarla Kurumlar Vergisi Kanunu[156] yeniden düzenlenmiştir.

II. İki tartışma

1. Ayrı bir kurumlar vergisi gerekli mi?

Kurumlar vergisinin ayrı bir yasa ile düzenlenmesi bu konuda var olan tartışmaların meşruiyetinin kabul edildiği anlamına gelmektedir. O halde önce bu tartışma neydi onun tespitini yapalım.

Gerçek kişileri vergilendiren yasa gelir vergisidir. Kurum dediğimiz hukuksal yapılar, şirketler ve özellikle tüzel kişiler, gerçek kişilerden oluşmaktadır. Bunlar farklı bir çatı altında birleştiğinde ayrıcalıkları olur mu? Acaba sahip oldukları şirket statüsü onlara gerçek kişilerden farklı avantajlar sağlar mı? Bu soruların cevabı evet olarak verilmelidir. Çünkü bir gerçek kişi ile birden fazla gerçek kişinin bir araya gelerek oluşturduğu yapılar farklı olanaklara sahip olmaktadırlar. En somut örneği ise, sermaye bulma, kredi alma oluşturur. Bu yaklaşım kurumların aynı zamanda farklı gelir elde etme gücüne sahip olduğunu da göstermektedir[157].

---

[155] Yasa No: 5422 (RG: 10.6.1949,7229).

[156] Yasa No: 5520 (RG: 21.6.2006, 26205); Yasanın uygulanması ile ilgili bak: ÜREL, Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2014.

[157] BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, İstanbul 1978, 273 vd.

2. Ekonomik çifte vergilendirmenin giderilmesi

Ayrı bir kurumlar vergisinin kabulü başka bir sorunu gündeme getirmiştir. Çünkü gelir önce kurum ya da sermaye şirketi içinde vergilendirilmekte, ancak ortaklara kar dağıtıldığında bu seferde ortaklar gerçek kişi sıfatıyla gelir vergisine tabi olmaktadırlar. Burada da ekonomik çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır[158]. O zaman da bunun giderilmesi için yöntemler aranmaya başlanmış ve bu ikiliği gidermek üzere vergi alacağı benzeri müesseselerle bu olumsuzluk giderilmeye çalışılmıştır.

2. KURALLAR

I. Kurum kazancı

KVK 1. maddesinde; "Aşağıda sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir" biçiminde düzenlenmiştir.

II. Yükümlülük

1. Kurumlar vergisi yükümlüsü: kurum

KVK 1. maddesinde; "Aşağıd a sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir" biçimindeki düzenlemeye göre "kurum" terimi yükümlülüğün kavramsal taşıyıcısıdır.

2. Yükümlülük türleri

a) Tam yükümlülük

Kurumlar vergisinde gelir vergisinde olduğu gibi tam ve dar yükümlülük esasları yer almaktadır.

MADDE 3- (1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kuramlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Yasa kanuni merkez ve iş merkezi kavramlarını da ayrı ayrı tanımlamıştır. Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir (KVK 3(5)).

---

158 SOYDAN, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, 2.

İş merkezi ise, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir (KVK 3(6)).

b) Dar yükümlülük

MADDE 3- (2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kuramlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

İKİNCİ BÖLÜM
KURUM KAZANCININ ELDE EDİLMESİ

1. ÖZNE: VERGİ YÜKÜMLÜSÜ/KURUM KİMLİĞİNİN AÇILIMI

KVK 1. maddede kazançları kurumlar vergisine tabi olan kurumlar sayılırken aynı zamanda kurumlar vergisinin yükümlüleri de verilmiş olmaktadır. Bunlar;

A) Sermaye şirketleri.

B) Kooperatifler.

C) İktisadi kamu kuruluşları.

D) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

E) İş ortaklıkları.

KVK'nda yer alan kavramların yasada açıklanmasının yanında, önce 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği[159] ile başlayan ve sonra devam eden çeşitli tebliğler ile de kavramlara açıklık getirilmeye çalışılmaktadır[160].

I. Sermaye şirketleri

29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş ko-

[159] Maliye Bakanlığı, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:1 (RG: 3.4.2007, 26482).

[160] KVK'da "grup şirketi" kavramı hala yer almamaktadır. Kavram için Bak. GEDİK, Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesi Sistemleri Ve Konsolidasyon (Amerika ve Hollanda Mevzuatları Bakımından Değerlendirmeler ve Türkiye İçin Öneriler) On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mart 2019.

mandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketidir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır (KVK 2 (1)).

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Yatırım Fonları bu Kanunun ve Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında sermaye şirketi addolunur (KVK 2,I).

Yatırım fonları, Sermaye Piyasası Kanunu'nun[161] 52. maddesinde düzenlenmiştir. Bu Kanun hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet[162] esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığına Yatırım Fonu adı verilir.

Fonun tüzel kişiliği yoktur; ancak malvarlığı kurucunun malvarlığından ayrıdır. Kurucu, fonu, yatırım fonu katılma belgesi sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde temsil eder, yönetir veya yönetimini denetler. Fon varlığının korunması ve saklanmasından kurucu sorumludur. Kurucu ile katılma belgesi sahipleri arasındaki ilişkilere bu Kanunda ve ilgili mevzuatta hüküm bulunmayan hallerde Borçlar Kanununun Vekalet Akdi hükümleri uygulanır.

Yatırım fonu ve yatırım ortaklığı portföylerinde bulunan taşınmazlarla, taşınmaza dayalı senetlerin tescil, şerh ve diğer tapu işlemlerinin yerine getirilmesine ilişkin esaslar, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu bakanlık tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

---

[161] Yasa No: 6362 (RG: 30.12.2012, 28513).

[162] İnançlı işlem, taraflarca kararlaştırılan amaca göre kullanılmak ve gerektiğinde tekrar devredene devredilmek üzere bir hakkın bir kimseye devridir. (SİRMEN, 354). İnanç konusu hakkın bir üçüncü kişinin malvarlığından inanılanın mal varlığına geçmiş olduğu durumlarda da inançlı işlemin varlığı kabul edilmektedir. İnançlı işlemler iki unsurdan oluşmaktadır. Bunlardan birincisi, inançlı devir işlemidir. Bu işlem bir hakkın inançlı olarak bir kimseden diğerine geçmesini sağlayan taraf işlemdir. İnançlı işlemin ikinci unsuru ise hakkın devrinin hukuki sebebini oluşturan inanç sözleşmesidir. İnanç sözleşmesi, taraflar arasındaki temel borç ilişkisinin kaynağını teşkil eder. Taraflar karşılıklı hakları ve borçlarını, özellikle inananlara devredilen hakkın kullanılma amacını ve sınırlarını hakkın inanana ne zaman ve hangi koşulların gerçekleşmesi halinde devredileceği inanç sözleşmesi kararlaştırırlar. Bu bakımdan inanç sözleşmesi, hakkın önce inananlara devrini, sonra da inanana geri verilmesini düzenleyen bir borçlandırıcı işlemdir (SİRMEN, 355).

II. Kooperatifler

24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder (KVK 2 (2)).

III. İktisadi kamu müesseseleri

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur (KVK 2 (3)).

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir (KVK 2 (4)).

İktisadî kamu kuruluşlarının 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 (KVK 2(6))[163].

IV. Derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî

---

163 Danıştay 3D., 2.4.1996,1641/1098; ".....tüzel kişiliği olan, müstakil muhasebesi ve sermayesi bulunan davacı ziraat odasının çiftçilere ilaç, alet ve gübre gibi malları alıp sattığı ve bu satıştan da belli oranda kar sağladığı anlaşıldığından, bu faaliyetinden dolayı KVK 4 kapsamında iktisadi kamu müessesesi olduğu açıktır.." (Lebib Yalkın, KVK, Cilt B, Sıra No:115). Danıştay 3D., 24.11.2008, E. 2007/3869, K. 2008/3718; ÖZET : Uyuşmazlık davacı kurum şubesinin çeşitli firma ve şahıslara yaptığı topraklama testi ve düzenlediği raporlar karşılığında elde ettiği kazancı beyan dışı bırakması nedeniyle adına re'sen salınan bir kat vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi ve fon payı ile tüm dönemleri için hesaplanan geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyaı cezası ve ayrıca kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkindir. Davacı odanın devamlılık arzeden bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması, bu nedenle elde ettiği gelirin de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir. Faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının mükellefiyete tesir etmeyeceği açıktır hükmü karşısında, Odanın Yasada öngörülen amaçlara uygun olarak faaliyette bulunması, iktisadi kamu müessesesi olarak vergilendirilmesine engel teşkil etmeyeceğinden, vergi mahkemesince tarhiyatın kaldırılması isabetsizdir (http://www.kazanci.com/).

işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır (KVK 2(5)).

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 (KVK 2(6))[164].

---

[164] a) Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 11.12.1995, 2/2; "Derneklerin, üye ödentileri, bağışlar, bazen kamu yardımı ve üyelerin bizzat çalışmaları gibi öz kaynakları dışındaki gelir sağlayıcı faaliyetleri ile vakıfların, ziraat odasının ve Polis Bakım ve Yardım Sandığının işlettiği polis pazarlarının benzer nitelikteki faaliyetlerinin, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun hükümleri karşısında iktisadi işletme niteliğinde sayılıp sayılmayacağı ve elde edilen gelirin Kurumlar Vergisine tabi tutulup tutulmayacağı konularında Danıştay Dördüncü Dairesinin kendi kararları ile Danıştay Dördüncü ve Üçüncü Daire kararları arasındaki aykırılığın içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesi Danıştay Dördüncü Dairesince istenilmiş bulunduğundan....İsteme konu olan kararlar: A) Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, Türkiye'ye geçici olarak giren taşıtların triptik belgelerini düzenlemek ve yurtdışına geçici çıkışlarda gümrüklerden çıkış karneleri vermek faaliyetinden elde ettiği gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulamayacağı.....B) Türk Amerikan Üniversiteliler Derneğinin, yabancı dil kurslarından elde ettiği kazancın Kurumlar Vergisine tabi olup olmadığı konusunda çıkan uyuşmazlıklarda...."Eğitim ve öğretim hizmeti yapan davacı derneğin, dil kursları ile ilgili faaliyetinin iktisadi işletme sayılmasında ve bu nedenle elde edilen gelirin vergilendirilmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı....C) Polis Bakım ve Yardım Sandığının, Kurumlar Vergisi Kanununun 7/5 maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulması gerektiğinin dairelerince kabul edildiği, sandığa bağlı bir yan kuruluş olan polis pazarları ise ticari usullere ve hükümlere göre faaliyet gösteren iktisadi işletmeler olduğundan 5442 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (D) bendi ve 5inci maddeleri hükümleri uyarınca kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği.....D) Tevfik Ağazade Özal Vakfına ait taşınmazların kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul sermaye iradının beyan edilmemesi nedeniyle vakıf adına yapılan ....tarhiyatı.....sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden vakfın bu faaliyetinin ticari faaliyet olarak kabulüne olanak bulunmadığı gerekçesiyle.....E) Tavşanlı Ziraat Odasının çiftçilere zirai ilaç, alet ve gübre satışı sonucu elde ettiği gelir nedeniyle adı geçen oda adına tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi.....ziraat odasının bu faaliyeti ticaretle iştigal anlamına gelmiyeceği, kaldı ki odanın kurumlar vergisinden muaf olduğu.....Şoförler ve Otomobilciler Derneğinin basılı evrak alım satımı ve plaka yaptırıp satması kuruluş amacı doğrultusunda ortaklar arası yardımlaşmaya yönelik faaliyetler olup, bu tür faaliyetlerin ticari bir işletme olarak kabulüne olanak bulunmadığı.....F) İzmir Spor Gençlik ve Spor Kulübü Derneğinin işlettiği kafeterya ve düğün salonu ile fotoğrafçılık faaliyeti iktisadi işletme niteliği taşımadığı.....Görüldüğü üzere Kurumlar Vergisi kanunun 1 inci maddesinin D bendiyle doğrudan doğruya dernekler değil bunlara bağlı iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi kapsamına alınmıştır. 2908 sayılı Dernekler Kanununun 1 inci maddesinde, derneklerin, kazanç paylaştırma dışında kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere gerçek kişilerin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle kurulacağı öngörülmüştür. Dernekler amaçlarına ulaşmak için üye ödentileri, bağışlar, kamu yardımı ve üyelerinin bizzat çalışmalarından yararlanırlar. Derneklerin, kar elde edip paylaştırma amacı gütmemelerinden dolayı Kurumlar Vergisi kapsamı dışında tutuldukları anlaşılmaktadır. İktisadi bir karakter taşımadıkları için Kurumlar Vergisi kapsamı dışında bırakılan derneklerin, iktisadi işletmeleri, iktisadi kamu müesseselerinin vergileme şartları uyarınca Kurumlar Vergisine tabi olmaktadırlar. İktisadi kamu müesseselerinin, dolayısıyla derneklerin iktisadi işletmelerinin vergi kapsamı dışında bırakılması halinde, kar amaçlı

işletmelere göre, vergi miktarı kadar, avantaj sağlamış olur. Bu durumda rekabet eşitliği bozulur. Ayrıca ferdi teşebbüslerle, özel hukuk kişilerine ait işletmelerin gelişmeleri önlenir. Bu sakıncayı gidermek ve rekabet eşitliğini korumak amacıyla derneklere bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi yoluna gidildiği Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısının gerekçesinde açıklanmış bulunmaktadır. İnsanların ihtiyaçlarını doğrudan doğruya veya dolayısıyla karşılamak amacıyla işleyen veya işletilen her iktisadi birime işletme, gelir sağlamak amacıyla yapılan bütün işlere ise iktisadi faaliyet denilmektedir. İktisadi işletme ise, gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız bir organizasyon teşkil edecek şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunun iktisadi kamu müesseseleriyle ilgili gerekçesinde, iktisadi mahiyetteki işletmelerin karakteristik vasıfları işletmenin mevzuunun ve faaliyetinin "tedavül ekonomisine" iştiraki tazammum etmesi, (satış veya ücret karşılığı iş yapılması gibi) ve faaliyetin devamlı olması şeklinde açıklanmıştır. Kanunun 4 ve 5 inci maddelerinin incelenmesinden anlaşılacağı üzere derneklere ait veya bağlı olan sermaye şirketi ve kooperatif statüsü dışındaki iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisine tabi tutulabilmesi için bu işletmelerin faaliyetlerinin devamlı olması, işletmenin uğraşısının ticari, sınai ve zirai nitelik taşıması gerekmektedir. İçtihatların birleştirilmesi istemine konu olan kararlarda belirtilen derneklerin gelir sağlayıcı faaliyetlerinin bu nitelikleri taşıyıp taşımadığının saptanması kararlar arasındaki aykırılığın giderilmesi bakımından önem arzettiğinden ticari, sınai ve zirai işletme kavramlarının anlamlarının açıklanması zorunludur. Zirai işletme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52 maddesinde.....Türk Ticaret Kanununun 3, 11, 12,13 .....Türk Ticaret Kanununa göre ticari işletmeye bağlı olarak ticari sayılan faaliyetler, Gelir Vergisi Kanunu yönünden de kural olarak ticari ve sınai faaliyet olarak kabul edilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtildikten sonra bu kanunun uygulanmasında hangi kazançların ticari kazanç sayılacağı maddenin devamında sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun yukarıda belirtilen hükümlerine göre ticari ve sınai faaliyetin sermaye-emek karışımı bir kaynağa dayandığı anlaşılmaktadır. Ticari faaliyetin en önemli özelliği gelir sağlama amacına yönelik faaliyetin olması, faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve faaliyetin devamlılık arzetmesidir. Gelir elde etmek ve devamlılık unsurları iktisadi işletmenin de en önemli özelliğidir. İktisadi işletmeyi ticari işletmeden ayıran en önemli nitelik işletmenin ticari muhasebeyi gerektirecek genişlikte olmasıdır. Bu şart yoksa ticari işletme de meydana gelmemektedir. Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiş bulunan iktisadi işletme kavramının kıstaslarının ise Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiş bulunan ticari işletmenin kapsadığı alandan daha geniş bir alanı iktisadi işletme kapsamına aldığı anlaşılmaktadır. Derneklere bağlı iktisadi işletmelerin kar elde etme amaçlarının olup olmaması, yürütülen faaliyetin Kanunla verilmiş görevler arasında bulunması iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisine tabi tutulmalarına engel teşkil etmemektedir. Bu husus Kurumlar Vergisi Kanununun 2362 sayılı Kanunla değişik 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında açıkça belirtilmiş bulunmaktadır. Ayrıca, derneklere bağlı iktisadi işletmelerin, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin ve iş yerlerinin bulunmaması de mükellefiyetlerini etkilememektedir. Kurumlar Vergisi Kanunun uygulamasında iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi esas olmakla beraber kamu yararına yönelik faaliyetlerde bulunan bir kısım iktisadi işletmeler için vergileme yapmak istenmediğinde özel muafiyet ve istisna hükümleri getirilmek suretiyle bazı faaliyetleri vergi dışı bırakılmıştır. Yukarıda açıklanan hukuki durum karşısında, içtihatların birleştirilmesi istemine konu olan kararlardaki uyuşmazlıklar incelendiğinde: Sonuç: 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında içtihatların, Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, Türkiye'ye geçici olarak gelen taşıtların triptik belgelerini düzenlemek, Türkiye'den geçici olarak çıkarılan taşıtların gümrük çıkış karnelerini vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetlerin, yabancı dil kursları düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneklerin bu faaliyetlerinin, bir spor kulübünün işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle de elde ettikleri gelirlerinden dolayı Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları gerektiği sonucuna varan Danıştay Dördüncü ve Üçüncü Dairesi kararları doğrultusunda birleştirilmesine....." (Lebib Yalkın, KVK, Cilt B, Sıra 98).

b) Bu konuda özel bir örnek olan vakıf üniversitelerinin vergilendirilmesi konusunda bak: YİĞİT ŞAKAR, Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversitelerinin Vergilendirilmesi, Beta Yayınevi, İstanbul 2011.

V. İş ortaklıkları

Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez (KVK, 2 (7)).

İş ortaklığı kavramı 5422 sayılı KVK'na Mük. 6. madde ile girmiş ve 5520 sayılı yasada da korunmuştur. Hukuksal yapı itibariyle Borçlar Kanunundaki adi ortaklık ile eşdeğer olan kavramın içeriği, KVK kapsamına alındığında gerçek kişi ortaklığından kurum statüsüne geçmiştir.

Kavramın açılımı,1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile detaylandırılmıştır. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2 nci maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2 nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilecektir. Bu durumda, mükelleflerce talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir. Unsurları:

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi

ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Yukarıda belirtilen genel unsurlar dikkate alındığında, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklendiği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da "konsorsiyum" olarak kabul edilecektir[165].

Alt başlık: öznenin vergilendirme alanı dışında kalması: muafiyet

KVK geniş bir muafiyet yelpazesine sahiptir. KVK 4 (1)'de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

2. NESNE: VERGİNİN KONUSU/KURUM KAZANCI

Kurumlar Vergisi KVK 1 (2)'ye göre, kurum kazancı Gelir Vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Bunun anlamı kurumlar GVK'ndaki ticari kazanç, zirai kazanç, menkul sermaye iradı gibi gelir türlerinden herhangi birini elde edebilirler. Ancak KVK 6 (2)'ye göre, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır.

---

[165] YHGK, 8.2.2012, E. 2011/13-568, K. 2012/47; ÖZET: Dava, Hakem Mahkemesi kararının tenfizi istemine dair olup, uyuşmazlığın çözümü içim öncelikle, olaya uygulanması gereken mevzuat hükümleriyle hakem kararının niteliğinin belirlenmesi gereklidir. Taraflar arasındaki sözleşmenin uygulanması aşamasında. Hakem kararıyla davacı Ortak Girişime iadesine karar verilen vergilerin, sorumlusu, yükümlüsü, ödenip ödenmediği, olayda vergi mevzuatına aykırılık, vergi kaçırmaya, hileli ve muvazaalı işlemlere ve örtülü kazanç elde etmeye yönelik bir durumun söz konusu olup olmadığı, davacıların kendi aralarında akdetmiş oldukları Ortak Girişim sözleşmesinin resmi ve onaylı Türkçe tercümesinin dosyaya ibrazının sağlanması ve davalının itirazında değindiği sözleşmenin 16. maddesiyle ilgili hükmün, sözleşmenin resmi onaylı Türkçe tercümesinde de bulunup bulunmadığının denetlenmesinden sonra, vergilerin ödenmesiyle ilgili bu kararlaştırmanın, taraflar arasındaki sözleşmenin icrası aşamasında da uygulanıp uygulanmadığı, davalı itirazları ve dosyaya ibraz edilen bilirkişi raporları ile tüm belgeler dikkate alınmak suretiyle, vergi hukuku konusunda uzman bilirkişinin de bulunduğu akademik kariyere sahip üç kişilik bilirkişi kurulundan, nedenlerini açıklayıcı, gerekçeli, taraf, mahkeme ve Yargıtay denetimine elverişli rapor alınarak, olayda yabancı hakem kararının tenfizinin Türk kamu düzenine aykırı olup olmadığı değerlendirilmek suretiyle sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, eksik inceleme ve yetersiz bilirkişi raporuna göre yazılı şekilde hüküm kurulmuş olması, usul ve yasaya aykırı olup, bozmayı gerektirir (http://www.kazanci.com/).

I. Hukuksal mekan: işyeri

KVK kapsamında yer alan şirketlerin işyeri GVK'ndaki gibi ticari işletme olabileceği gibi, acente, büro da olabilir.

II. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

1. Birinci basamak: vergilendirilecek olay

KVK kapsamındaki kurumların kurum kazancını elde etmek için hangi sözleşme tiplerini kullanabileceğini, KVK'nun gönderme yaptığı ticari kazanç ile tespit edebiliriz. Örneğin bir kurum, mimarlık projesi üretiyorsa, gerçek kişi olsaydı yapacağı sözleşme istisna sözleşmesi, kurum olarak bu işi yaptığında da yaptığı sözleşme istisna sözleşmesi olacaktır. Burada farklılık sadece kazancın nitelendirilmesindedir. Yoksa kazancın elde edilmesinde kurulacak hukuksal ilişkilerde önemli değişiklik olmayacaktır. Bu nedenle GVK'nda yaptığımız açıklamalara gönderme yapmakla yetiniyoruz.

2. İkinci basamak: vergilendirilecek kurum kazancı

a) Safi kurum kazancı

KVK 6 (2)'ye göre, sâfi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır. Bunun anlamı GVK'ndaki ticari kazançtaki tahakkuk esası geçerli olacaktır.

Zirai faaliyetle iştigal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkrası hükmü de nazara alınır (KVK 6(2)).

b) Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir (KVK 7(1))[166].

[166] Kavramla ilgili ayrıntılı bilgi için: GEDİK, Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2014.

a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir (KVK 7(2)).

Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır (KVK 7(3)).

Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir. (KVK 7(4)).

Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur (KVK 7(5)).

III. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

GVK'ndaki ticari kazanç ile ilgili bölüme gönderme yapmakla yetiniyoruz.

Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna

KVK'nda muafiyette olduğu gibi geniş bir istisna yelpazesi oluşturulmuştur. KVK 5/A'da yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi ve 5/B'de sınai mülkiyet haklarında istisna düzenlenmiştir.

3. VERGİLENDİRİLECEK GELİR: MATRAH/KURUM KAZANCININ TESPİTİ

I. Matrah tespiti

1. İndirilecek giderler

KVK vergilendirilecek gelirin tespitinde GVK'ndaki ticari kazanç ile ilgili giderlerin yanında, kurumsal yapı nedeniyle ortaya çıkan bazı giderlerin de indirilmesine izin vermiştir (KVK 8 (1)):

a) Menkul kıymet ihraç giderleri.

b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

d) Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;

1) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

2) Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilânço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

4) Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

5) Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenir.

2. Zarar mahsubu ve diğer indirimler

KVK 9 (1)'e göre zarar mahsubu;

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (KVK 9 (2)).

KVK 10. maddeye göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde; ku-

rumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılabileceği belirlenmiştir:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Cumhurbaşkanınca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı.

f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

g) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

ğ) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve

esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

h) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre % 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

ı) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanılır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutan, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulatmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut

değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

3. Kabul edilmeyen indirimler

Kurum kazancının tespitinde bazı indirimlerin yapılması kabul edilmemiştir. KVK 11 (1)'e göre bunlar;

a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerine, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).

d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

e) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

f) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.

h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

ı) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si. Cumhurbaşkanı bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.

i) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklı-

laştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

a) Örtülü sermaye

KVK 12 (1)'e göre örtülü sermaye tanımlaması yapar: Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır[167].

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini,

ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

---

167 ÖNCEL, Kurumlar vergisi açısından sermaye şirketlerinde örtülü kazanç ve örtülü sermaye, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1978, 173 vd.: Eski yasa ile ilgili değerlendirmesi söyledir: "Yasanın lafzi ifadesinden çıkan unsurlar; objektif ve subjektif olarak gruplandırılmaktadır. Objektif unsurlar, ortaklık sıfatı, alınan krediler ile kurumun öz sermayesi arasındaki oranın emsali kurumlarınkine göre göze çarpar bir fazlalık görülmesi ve kredi olarak alınan fonların teşebbüste sürekli olarak kullanılmasıdır."

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

b) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret[168] ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir (KVK 13 (1))[169].

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hu-

---

168 Danıştay 3D., 9.10.2017, E.2016/318, K.2017/6678; Olayda, inceleme elemanınca yönetim kurulu başkan ve üyelerinin şirkette bilfiil çalışıp çalışmadığına dair herhangi bir tespit ve araştırma yapılmadığı, şirkette bu şahıslar dışında başka işçi çalışıp çalışmadığı hususunun değerlendirilmediği ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde belirtilen emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde herhangi bir emsal araştırması da yapılmadığı anlaşılmaktadır.
Ayrıca Vergi Mahkemesi kararında ücret bordrolarının sunulmadığı belirtilmişse de; davacı tarafından dava dilekçesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen tutarlara ilişkin ücret bordrolarının da sunulduğu görülmüştür.
Bu durumda, davacı şirketin yaptığı ödemelerin ücret ödemesi olmadığına ilişkin somut bir tespit bulunmadığından eksik incelemeyle varsayıma dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta ve davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

169 a) Kavramla ilgili ayrıntılı bilgi için: ATEŞ, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
b) Maliye Bakanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1 (RG:18.11.2007, 26704), Seri No:2 (RG: 22.4.2008, 26855).

susunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır. (KVK 13 (2)).

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur (KVK 13 (3)).

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder (KVK 13 (4)).

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemden doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

(4) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır. Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hü-

kümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez (KVK 13 (5)).

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır (KVK 13 (6)).

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir (KVK 13 (7)).

(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyaı cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.

(9) Cumhurbaşkanı; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

II. Özel durumlar

KVK, kurumların yapı değişikliğinin[170] vergisel sonuçları ile ilgilidir. Ortaya çıkan yapılar vergilendirme alanı içinde ya da dışında olacaktır.

"Kurumların tasfiyesinde ve birleşmesinde tasfiye karı ve birleşme karı vergi matrahını oluşturur. Belli koşulların yerine getirilmesi durumunda ise birleşmeden doğan kar vergi dışı bırakılır. Yasada bu durum "devir" ve "bölünme" başlıkları altında hükme bağlanmıştır"[171].

---

[170] Kavramla ilgili ayrıntılı bilgi için: KAĞITÇIOĞLU, Anonim Şirketlerde Kısmi Bölünme (6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre), XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2012; GÖKTUNA, Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri, Legal Yayınevi, İstanbul 2013.

[171] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 343.

1. Vergilendirme alanı içinde sona erme

a) Tasfiye

Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur (KVK 17 (1)).

b) Birleşme

Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur (KVK 18 (1)).

2. Vergilendirme alanı dışında sona erme

a) Devir, bölünme ve hisse değişimi

KVK 19 uncu madde yasada varolan koşulların gerçekleşmesi halinde, bölünme ve hisse değişimini devir olarak kabul etmiştir. Yasanın bunun için getirdiği şartlar (KVK 19 (1)):

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Münfesih kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.

aa) Tam bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir (KVK 19 (3) a).

bb) Kısmi bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki

bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur (KVK 19 (3) b).

cc) Hisse değişimi

Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir (KVK 19 (3) c).

Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur (KVK 19 (4)).

Maliye Bakanlığı devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili usûlleri belirlemeye yetkilidir (KVK 19 (5))[172].

[172] Danıştay 4D., 14.3.2013, E. 2012/2729, K. 2013/1376; ÖZET : Birleşmenin ilişkili şirketler arasında gerçekleştirilmiş olmasının tek başına kanunda yer alan teşviklerden yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği, bununla birlikte kanunda belirtildiği şekilde birleşmenin istihdamın veya faaliyetin kaydırılması gibi sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapıldığının tespitinin gerekli olduğu, olayda bu yönde yapılmış bir tespit olmadığı gibi davacı tarafından ibraz edilen yeminli mali müşavir tespit raporunda, birleşme sonucunda karlılığın ve istihdamın arttığına ilişkin tespit ve değerlendirmelere yer verildiği, bu nedenle eksik incelemeye dayalı olarak davacının ihtirazi kaydının kabul edilmemesi suretiyle yapılan işlem kanuna uygun olmadığından, aksi yöndeki mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir (http://www.kazanci.com/).

b) Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme

aa) Genel kurallar

Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez (KVK 20 (1)):

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesih kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

bb) Tam bölünme

Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesih kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez (KVK 20 (2)):

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

cc) Kısmi bölünme, hisse değişimi

Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar (KVK 20 (3)):

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ORAN

Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı

MADDE 32- (1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TARH

1. BEYAN ESASI VE BEYANNAME ÇEŞİTLERİ

I. Beyan esası: yıllık beyanname

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir (KVK 14 (1)). Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir (KVK 14 (2)).

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir (KVK 14 (3)).

Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez (KVK 14 (4)).

Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez (KVK 14 (5)).

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir (KVK 14 (6)).

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanunî veya iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkilidir (KVK 14 (7)).

Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır (KVK 14 (8)).

II. Vergi kesintisi: muhtasar beyanname

Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar (KVK 15 (1)):

a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.

c) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.).

ç) Mevduat faizleri.

d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları.

f) Birinci fıkranın (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler.

g) Başbayiler hariç olmak üzere 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden.

ğ) Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden.

(2) Vergiden muaf olan kuramlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(3) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(4) Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetkilidir.

(5) Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.

(6) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

(7) Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar usulleri tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

(8) Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir.

2. TARH İŞLEMLERİ

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir (KVK 16 (1)).

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır (KVK 16 (2)).

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur (KVK 14 (3)).

Kurumlar vergisi, bu Kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur (KVK 14 (4)).

Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir (KVK 14 (5)).

3. ÖDEME

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir (KVK 21 (1)).

(2) Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir(KVK 21 (2)).

Kanunun 20 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesih kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesih veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde, devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir (KVK 21 (3)).

(4) Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir (KVK 21 (4)).

BEŞİNCİ BÖLÜM
DAR MÜKELLEFİYETTE KURUM KAZANCININ ELDE EDİLMESİ

I. Özne: vergi yükümlüsü/dar mükellef kurum

KVK 3 (2)'de kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceğini belirlemiştir. O halde verginin yükümlüsü kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar olacaktır.

II. Nesne: verginin konusu/kurum kazancı

Dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluşacağı KVK 3(3)'de belirlenmiştir. Bunlar;

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır).

b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

1. Coğrafi mekan: Türkiye'de iş yeri ya da daimi temsilci

KVK 3. maddeye göre:

(2) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

(3) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(4) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır (KVK 3 (4)) biçimindeki düzenleme GVK'ndaki dar mükellefiyet ile ilgili kurallara gönderme yapar. Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.

2. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

a) Birinci basamak: vergilendirilecek olay

KVK kapsamındaki tam mükellef kurumlar ile gelir vergisi mükellefi gerçek kişilerin gelir elde ettiği sözleşmeler arasında bir farklılık yoktur. Bu da dar mükellef kurumlar için de aynı kuralların geçerli olacağını gösterir.

b) İkinci basamak: vergilendirilecek kurum kazancı

Dar mükellef kurumların kazançları KVK 22. maddede belirlenen kurallara göre hesaplanacaktır. Bunlar:

Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır (KVK 22 (1)).

Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir (KVK 22 (2)).

Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez (KVK 22 (3)):

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanunun 12 nci maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz (KVK 22 (4)).

Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcinin aktifine kaydedilir (KVK 22 (5)).

3. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

İlgili gelir türünün bağlandığı esaslar ile ilgili kurallar uygulanacaktır.

III. Yabancı Ulaştırma Kurumları

Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır (KVK 23 (1)).

Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

a) Kara taşımacılığında %12,

b) Deniz taşımacılığında %15,

c) Hava taşımacılığında %5,

olarak uygulanır (KVK 23(2)).

Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur (KVK 23 (3)).

a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

b) Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.

1. Beyan esası ve beyanname çeşitleri

a) Beyan esası: yıllık beyanname

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir (KVK 24 (1). Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir (KVK 24 (2). Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez (KVK 24 (3).

Vergilendirme dönemi ve beyan ile ilgili kurallar KVK 25. maddede yer alır: Yıllık beyan esasında vergilendirilen kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir (KVK 25 (1)). Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılır (KVK 25 (2)). Kanunun 26 ncı maddesi gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır (KVK 25 (3)).

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir (KVK 25 (4)). Beyanname, hesap dö-

neminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir (KVK 25 (5)). Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır (KVK 25 (6)).

b) Vergi tevkifatı: muhtasar beyanname

Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır (KVK 30 (1))

c) Özel beyanname

Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır (KVK 26 (1)).

2. Tarh işlemleri

Dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur (KVK 28 (1)).

Kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunur (KVK 28 (2)).

3. Ödeme

Dar mükellefiyette kurumlar vergisi; a) Yıllık beyanname ile bildirilen-

lerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar, b) Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar, c) Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde, ödenir (KVK 29 (1)).

ALTINCI BÖLÜM
ORTAK HÜKÜMLER

1. GEÇİCİ VERGİ

Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır (KVK 32 (2)).

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kuramlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kuramlara da aynen uygulanır.

(3) Cumhurbaşkanı, ikinci fıkrada yazılı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

(4) Kanunun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kuramlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kuramları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir

(5) 19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulatmaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknolojili ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

2. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

Ekonomik kriz nedeniyle sisteme katılan indirimli vergi ile ilgili kurallar KVK 32/A'da düzenlenmiştir[173].

3. MAHSUP

I. Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu

Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir (KVK 33 (1)).

II. Yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu

Beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir (KVK 34 (1)).

ÜÇÜNCÜ KISIM
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

BİRİNCİ BÖLÜM
KATMA DEĞER VERGİSİ

1. KAVRAM

Gayri safi yayılı muamele vergisinin olumsuz etkilerine yöneltilen eleştiriler sonucunda geliştirilmiş bir gider vergisi tipi olan katma değer vergisi (KDV), vergi konusu ürünlerin üretimden tüketime kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları katma değer üzerinden alınır[174]. Bu grubun diğer türlerinde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılarla alı-

[173] Yasa No: 5838 (RG: 28.2.2009, 27155 (Mük)).

[174] TURHAN, 179.

cılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olmaması bu vergiyi üstün kılan özelliklerdendir[175].

2. KURALLAR

I. Katma değer vergisi

1984 yılında yapılan bir düzenleme ile sisteme katılan, katma değer vergisi harcamalar üzerinden alınan vergilerdendir[176]. Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nda kavramlar yasa ile açıklanmış ancak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT)[177] ile de yasanın uygulanmasına yönelik ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

II. Yükümlülük

1. Katma değer vergisinde yükümlü: katma değer yaratımına bağlı ardıl yükümlülük

KDVK'nda mükellef başlığını taşıyan 8. maddede nesneden bağımsızlaştırılmış bir özne/yükümlü kavramı vardır. Halbuki verginin konusunu teşkil eden işlemler başlığı altında düzenlenen KDVK 1,1'de; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler doğrudan özne ile bağlantı kurularak düzenlenmiştir. Bir katma değerden söz ediliyorsa bunun yaratılması için mutlaka kendinden önce yaratılmış değer ve ona bağlı bir katma değerin yaratılması gerekmektedir. Bir diğer boyut ise ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir yükümlülük olmalıdır ki, bu aslında katma değer vergisinden önce bir yükümlülüktür, çünkü KDV bu faaliyetler çerçevesinde yapıldığında doğacaktır, bu da gelir, istisnalar hariç, kurumlar vergisi yükümlülüğünü gerektirir, O halde KDV, kural olarak ardıl bir yükümlülük olarak nitelendirilmelidir.

Katma değerin yaratılması ve ardıllığı ile ilgili örnek verelim:

Örnek[178]: Örnek 2: Röntgen mütehassısı doktor Temmuz 2013 vergilendirme dö-

---

[175] Yasa No:3065 (RG: 2.11.1984, 18563).

[176] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 402.; YALTI SOYDAN, Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi), Beta Yayıncılık, İstanbul 1998; AKDEMİR, Katma Değer Vergisinde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019.

[177] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği –KDVGUT- (RG: 26.4.2014, 28983.).

[178] KDVGUT, Örnek 2.

neminde düzenlediği serbest meslek makbuzlarında 10.000 TL KDV hesaplamıştır. Mükellef bu dönemde satın aldığı röntgen filmleri ve diğer malzeme için (işle ilgili ilaç vs.) 5.000 TL KDV ödemiştir. Ayrıca, mükellefin bir önceki vergilendirme döneminden devreden 500 TL KDV'si vardır. Bu mükellef 24 Ağustos 2013 akşamına kadar vereceği KDV beyannamesinde, hesapladığı 10.000 TL tutarındaki KDV'den, bu dönemdeki alış vesikaları üzerinde gösterilen 5.000 TL KDV ile bir önceki dönemden devreden 500 TL KDV toplamı olan (5.000 + 500=) 5.500 TL KDV'yi indirerek, kalan (10.000–5.500=) 4.500 TL KDV'yi beyan ederek 26 Ağustos 2013 tarihi akşamına kadar öder.

Bir başka örnek[179]: Örnek 3: İş makineleri üretimi ile uğraşan bir firma; Ekim 2012 dönemi faaliyeti ile ilgili olarak 10.000.000 TL tutarında mal ve hizmet almıştır. Bu alımı sırasında 1.800.000 TL KDV ödemiştir. Ayrıca, mükellef 1.000.000 TL tutarındaki su ve elektrik sarfiyatı nedeniyle 180.000 TL, yine bu dönemle ilgili olarak yapılan 2.500.000 TL tutarındaki diğer giderlerle ilgili alış belgelerinde görülen 450.000 TL KDV ödemiştir.

Firma bu vergilendirme döneminde teslim ettiği 5.000.000 TL tutarındaki iş makinesi ile ilgili olarak, düzenlediği faturada 900.000 TL KDV hesaplanmıştır. Mükellefin bir önceki dönemden, indirilmeyip devreden KDV'si yoktur.

Mükellefin, bu dönemle ilgili olarak 24 Kasım 2012 tarihine kadar vereceği KDV beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Hesaplanan KDV		900.000
İndirilecek KDV	2.430.000	
- Mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV		1.800.000
- Su ve elektrik giderleri ile ilgili ödenen KDV		180.000
- İşletme giderleri ile ilgili ödenen KDV		+ 450.000
TOPLAM:		2.430.000
Ödenecek KDV		—
Devreden KDV		1.530.000 TL'dir.

Bu örnekte gördüğümüz 300.000. lira yaratılan katma değeri oluşturduğu gibi ardıllığı da göstermektedir.

2. Katma değer vergisinde asıl yüklenici: katma değer yaratımının son halkası nihai tüketici

KDV'de yükümlü ve yüklenici kavramları çok yakın durmalarına rağmen içerikleri birbirinden çok farklıdır. GVK ve KVK'nda yükümlülük kavramını, vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştiren ve verginin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekten sorumlu olan kişi/kurum biçiminde tanımlamıştık. KDV'ye baktığımızda bu kavramları karşılayan bir

[179] KDVGUT, Örnek 3.

yükümlü tanımı yoktur. Nihai tüketici[180], artık verginin yansıtılacağı son kişi olarak vergi yükü üzerinde kalırken, yasanın yükümlü olarak tanımladığı kişi vergi yükünü taşımayan ancak katma değeri yaratan kişidir. O halde nihai tüketici katma değeri yaratmayan ancak yaratılmış katma değeri taşıyan kişidir. Nitekim yasa, tüketim vergilerinin yapısına uygun biçimde yükümlüyü, katma değeri yaratan olarak tanımlamıştır.

İKİNCİ BÖLÜM
KATMA DEĞERİN YARATILMASI

1. ÖZNE: VERGİ YÜKÜMLÜSÜ/KATMA DEĞERİ YARATAN GERÇEK KİŞİ YA DA KURUM

KDVK'nın İkinci Bölüm başlığı Mükellef ve Vergi Sorumlusu'dur. Önce mükellef ve sonra da sorumlu kavramlarının içeriğini belirleyelim.

Mükellef 8. maddede;

1. Katma Değer Vergisinin mükellefi:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,

b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,

d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,

e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,

f) ... ...

g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,

h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

---

[180] Danıştay 7D., 11.3.2003, 4997/555; "....Hukuk devleti olmanın en başta gelen koşulu idarenin eylem ve işlemlerinde hukuka uygun davranması, bu eylem ve işlemlerin yargı denetimine tabi olmasıdır. Bu koşulun gerçekleşmesini sağlayacak araçlardan birisi olarak hukuk düzenimizde yer alan iptal davalarında, hak ihlalinden daha geniş bir kavram olan menfaat ihlalinin ön koşul olarak kabul edilmesi, bu anlayışın bir sonucudur. Bu itibarla, **nihai tüketici olması dolayısıyla katma değer vergisinin asıl yüklenicisi (mükellefi) konumundaki her bireyin, vergi oranları ile ilgili olarak toplumun tümünü ve dolayısıyla kendi menfaatini zedeleyen, kamu yararına ve hukuk devleti esaslarına aykırı olan düzenleyici işlemlere karşı dava açma hakkı bulunduğundan**, davalı idarenin, davacının dava açmakta menfaatlerinin bulunmadığı yolundaki def'i yerinde görülmeyerek işin esasının incelenmesine geçildi...." (Lebib Yalkın, KDV, Cilt C, Sıra No: 145).

2. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

KDVK'de yükümlü ile aynı anlamı taşımayan ama vergi alacağını güvence altına almak için oluşturulan diğer bir kurum ise vergi sorumlusudur. Vergi sorumlusu ise 9 maddede;

1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2. Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarhiyata vergi ziyaı cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

Yasa koyucunun KDVK'nde sorumluluğun işlevini kavrayamamış olması nedeniyle bu konu problemli alanlardan birini oluşturmaya devam etmektedir[181].

[181] Danıştay 9D., 16.5.2001, 20/2073; "...Ulaştırma Bakanlığı ile yükümlü arasında 27.4.1998 tarihinde imzalanan "GSM-PAN Mobil Telefon Sisteminin Kurulması ve İşletilmesi ile İlgili Lisans verilmesine İlişkin İmtiyaz Sözleşmesi" uyarınca işletme hakkı karşılığında ödenen "lisans ücreti" üzerinden Katma Değer Vergisi Kanununun 9 maddesi ile 30 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel tebliğinin ilgili hükümleri uyarınca sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyan edilip ödenmemesi nedeniyle

dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 maddesinin 3 fıkrasının (f) bendinde; Gelir Vergisi Kanununun 70 maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğunun, Gelir Vergisi Kanununun 70 maddesinin 5 bendinde de, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğunun hükme bağlandığı, yükümlü ile Ulaştırma Bakanlığı arasında imzalan imtiyaz sözleşmesinin 2 maddesinde; sözleşmenin konusunun GSM standartlarında bir mobil sistemin kurulması, geliştirilmesi, işletilmesi ve sistemin sözleşme sonunda Bakanlığa veya Bakanlığın göstereceği kuruluşa devredilmesi olarak belirlendiği, 4 maddesinde; sözleşmenin süresinin yürürlük tarihinden itibaren 25 yıl, 7 maddesinde; lisans ücretinin 500.000.000 ABD doları olduğunun ve bu miktarın sözleşmenin yürürlüğe girdiği gün defaten ödeneceğinin ve 30 maddesinde; Bakanlığın hizmet kalitesini denetleme hakkına sahip bulunduğunun belirtildiği, bu durumda sözleşmenin, mobil telefon sisteminin kurulması ve işletilmesine ilişkin olması, lisans ücreti olarak bedel alınması, Ulaştırma Bakanlığına hizmet kalitesini denetleme, gerekli koşullarda sözleşmeyi feshetme hakkının tanınması, sözleşme süresinin 25 yıl olarak belirlenmesi ve süre bitiminde anılan hizmetin verilmesine ilişkin merkezi işletme birimleri, teçhizat ve taşınmazın Bakanlığa devredilmesine ait hükümleri karşısında, bu sözleşmenin GSM Mobil Telefon Sistemi işletme hakkının 25 yıllığına kiralanmasına ilişkin olduğu sonucuna varıldığı, ayrıca Ulaştırma Bakanlığı Haberleşme genel Müdürlüğünün 14.12.1999 tarih ve 1968-4701 sayılı yazısında; imtiyaz sözleşmesinin Ulaştırma Bakanlığının teşkilat ve görevlerini düzenleyen 3348 sayılı Kanun ile 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bazı maddeler eklenmesine dair 4000, 4107,4161 sayılı Kanunlar ve bu Kanunlar uyarınca çıkarılan Yönetmelik hükümleri dayanak alınarak imzalandığının belirtildiği, 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 18 maddesinde; Bakanlığın mobil telefon, çağrı cihazı, data şebekesi, akıllı şebeke, kablolu TV, ankesörlü telefon, uydu sistemleri, rehber basım ve benzeri katma değerli hizmetler konularında sermaye şirketlerine tekel oluşturmayacak koşulları da dikkate almak suretiyle, işletme lisans ve ruhsatı (sermaye şirketlerinin devralacakları ve bizzat kuracakları tesislerin işletilmesine yönelik olarak) verebileceği, aynı maddenin 8 fıkrasında; lisans satışının, Bakanlar Kurulunca onaylanan değer üzerinden Ulaştırma Bakanlığınca 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre gerçekleştirileceğinin belirtildiği, imzalanan imtiyaz sözleşmesinin de bu madde hükümlerine paralel düzenlemeler içerdiğinin görüldüğü, bu nedenle yükümlünün lisans devrinin özelleştirme kapsamında ve 4046 sayılı Kanun hükümleri uyarınca gerçekleştirildiği iddiasında isabet bulunmadığı, 406 sayılı Kanunun ek 20 maddesinde; bu kanun gereğince yapılacak her türlü işlemlerin (sözleşmeler dahil) katma değer vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğunun, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9 maddesinin 1 fıkrasında; mükelleflerin Türkiye içinde ikametgahlarının, iş yerlerinin, kanuni merkezi veya iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu utulabileceğinin, 30 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel tebliğinin Kiralama ve Reklam verme İşlemlerinde sorumluluk Uygulamasını düzenleyen F/1 bölümünde; söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi katma değer vergisine tabi olduğunun, bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisinin a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması, b) Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceğinin belirtildiği, sözleşmeye taraf olan ve mobil telefon sistemi kurulup işletilmesi hakkının devri karşılığında lisans ücretini tahsil eden T.C. Ulaştırma Bakanlığının başka faaliyetleri nedeniyle vergi mükellefiyeti bulunduğundan söz edilemeyeceğinden, lisans devrine ilişkin ücret tutarına ait katma değer vergisinin işleme taraf olan yükümlü tarafından sorumlu sıfatıyla ödenmesinin icap ettiği gerekçesiyle reddederek ağır kusur cezalı katma değer vergisini onayan...Vergi Mahkemesinin ...tarih ve ...sayılı kararının; sözleşme konusu hakkın devrinin hasılat kirası değil, bir satış olduğu, kamu hukukuna özgü, işletme hakkının 25 yıllığına devrini ön-

2. NESNE: VERGİNİN KONUSU/YARATILAN KATMA DEĞER

Verginin konusunu oluşturan, katma değeri yaratacağı kabul edilen işlemler KDVK 1 maddede kural olarak Türkiye'de yapılan işlemler olarak belirlenmiştir.

I. Coğrafi mekan: Türkiye

KDVK 1. maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemlerin Türkiye'de yapılan işlemler olduğunu belirlemiştir. KDVK'nun 6. maddesinde ise;

İşlemlerin Türkiye'de yapılmasının:

a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,

b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, ifade ettiğini belirlemiştir. Uluslararası taşıma işlerinde ise, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılır (KDVK 7).

II. Hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz

1. Birinci basamak: vergilendirilecek olay

a) Yasa olayı: katma değeri yaratan işlem

Verginin konusunu teşkil eden işlemler, KDVK 1-Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

---

gören bir sözleşme olduğundan vergiye tabi tutulamayacağı, katma değer vergisine tabi tutulması gerekirse de vergi mükellefinin Ulaştırma bakanlığı olacağı, Ulaştırma bakanlığının sözleşmeye bu konuda bir hüküm koydurmaması nedeniyle sorumlu sıfatının kendilerine yüklenemeyeceği, Devlet İhale Kanununun 64 maddesinde; kiralamalarda sözleşme süresinin on yıldan fazla olamayacağının ve kira bedelinin her yıl şartname ve sözleşmedeki esaslara göre yeniden tespit edileceğinin hükme bağlandığı, oysaki Ulaştırma bakanlığı ile yapılan sözleşmenin süresinin 25 yıl olduğu ve bu nedenle kira anlaşması olarak yorumlanamayacağı, dava konusu vergi, sözleşmenin imzalandığı aşamada istenmiş olsa idi, bu vergi ilgili dönemlerde indirim konusu yapılacağından herhangi bir zararın ortaya çıkmayacağı, sözleşme konusu hakkın devri hasılat kirası olarak kabul edilse dahi sözleşme bedeli üzerinden tarh edilen katma değer vergisinin peşin olarak talep edilmesinin mümkün olmadığı, Maliye Bakanlığının 23.11.2000 tarih ve 55331 sayılı ve 23.10.2000 tarih ve 48132 sayılı muktezaları da şirketleri ile Ulaştırma Bakanlığı arasında yapılan sözleşme konusu hak devrinin, hasılat kirası değil, satış olduğunu açıkça ortaya koyduğu, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 10.3.1999 tarih ve 009316 sayılı özelgesi ile yanıtladıkları için kesilen cezada isabet bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir....temyiz isteminin kısmen reddine, kısmen kabulüne..." (http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp).

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler[182],

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

---

[182] Danıştay, 12.11.1996,4236/4073; "Yedieminlik görevi nedeniyle alınan para ücret niteliği taşıdığından, yedieminlik hizmetinin katma değer vergisine tabi olmadığı" (Lebib Yalkın, KDV, Cilt C, Sıra No:85). Danıştay 4D., 16.5.2013, E. 2012/3743, K. 2013/3494; ÖZET: Sahip olunan arsaların kat karşılığı inşaat ve satış vaadi sözleşmesi ile müteahhide verilmesi sonucu elde edilen bağımsız bölümlerin satışının, ticari amaç dışında sahip olunan servetin değerlendirilmesine yönelik olduğunun, diğer bir ifade ile servetin nitelik değiştirmesinden ibaret olduğunun kabulü gerekir. Gayrimenkullerin satışından elde edilen kazanç ticari kazanç olarak nitelendirilemez (http://www.kazanci.com/). Danıştay 4D., 29.6.2011, E. 2010/1971, K. 2011/5825; ÖZET: Avukatlık mesleğinin, serbest meslek faaliyeti ve bu meslekten elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ise katma değer vergisine tabi bulunduğunun anlaşıldığı, bu bakımdan, serbest meslek erbabı olan avukatların gerek icra dairelerinde borçludan adlarına tahsil edilen gerekse mahkemelerce karşı tarafa hükmedilen vekalet ücretinin katma değer vergisine tabi olduğu ve belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerde tarifenin katma değer vergisi dahil edilerek belirlendiğinin dikkate alınmasıyla söz konusu tahsilatlar nedeniyle davacı adına tarh edilen vergi ve cezada yasaya aykırılık görülmemiştir (http://www.kazanci.com/). Danıştay 9D., 9.2.2011, E. 2010/10221, K. 2011/281; ÖZET: Hisse senedi ile geçici ilmühaberin; Türk Ticaret Kanunu'nda "Hisse Senetleri" başlığı altında ve aynı kısımda düzenlenmiş olması, geçici ilmühaberin hisse senedi çıkarılıncaya kadar onun yerini tutması, aynı nitelikleri taşıması, birbirinin devamı olması ve sahibine aynı hakları sağlaması nedeniyle, geçici ilmühaberin de vergi hukuku açısından hisse senedi kapsamında bulunduğu sonucuna ulaşıldığından, geçici ilmühaberle yapılan ortaklık payı devrinin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesi kapsamında bulunmadığından bahisle yapılan cezalı tarhiyatın bu kısmında ve buna karşı açılan davanın bu kısmını reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir (http://www.kazanci.com/). Danıştay 9D., 24.3.2009, E. 2008/8384, K. 2009/1507; ÖZET : Yurtdışı GSM operatörlerinden alınan roaming hizmetinin tamamen yurtdışında gerçekleşen bir hizmet olduğu ve bu nedenle yurtdışı GSM operatörüne ödenen bedelleri katma değer vergisine tabi değildir (http://www.kazanci.com/).
b) Danıştay 11D., 23.3.2000, 4077/1077; "Üç ortaklı olarak nakliyecilik faaliyetinde buluna adi ortaklarından birisinin araçtaki 1/3 oranındaki hissesini diğer ortağa devretmesi üzerine beyan edilen satış bedelinin kasko değerinden düşük bulunduğundan bahisle adi ortaklık adına 1993 Eylül-Aralık dönemleri için takdir komisyonu kararı alınarak beyanların yeniden düzenlenmesi sonucu katma değer vergisi salınmış, kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kesilmiştir. Vergi Mahkemesi kararıyla; 3065 sayılı Kanunun 1/1. maddesinde, ticari teslimlerin katma değer vergisine tabi olacağı, ortaklık paylarının devrine ilişkin 25 Seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ise, adi ortaklıklarda ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemlerinin katma değer vergisine tabi olmayacağı, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise, vergi uygulanacağının açıklandığı, bu durumda dosyada noter satış senedine göre ortaklardan birisinin hissesini diğer ortağın alması sonucu ortak sayısı 3 kişiden 2 kişiye düşmek suretiyle ortaklığın sona ermeyip devam ettiği anlaşıldığından, vergi dairesince takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır. Vergi dairesince, kasko değeri esas alınarak takdir komisyonu kararına istinaden yapılan tarhiyatın yasal olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmiştir...temyiz isteminin reddine..." (http://www.kazanci.com).

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi[183],

e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir. Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları

---

[183] Danıştay 11D., 19.3.1998, 368/1108; "Uyuşmazlık, tapu tahsis belgeli taşınmazın pazarlık usulüyle davacıya satılması sonucu tahsil edilen katma değer vergisinden doğmuştur. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-d maddesinde, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmış, 2/1.maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmış ve aynı Kanunun 10/a maddesinde ise, vergiyi doğuran olayın mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde meydana geldiği belirtilmiş bulunmaktadır. Öte yandan, 15 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1.bölümünde, cebri icra, izale-i şuyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle müzayede mahallinde yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışların katma değer vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Yukarıda yer alan yasa hükümleriyle bu konudaki açıklamaların birlikte değerlendirilmesinden, bir malın en yüksek bedel teklif edene satılmak üzere satışa sunulması için yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışların katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Olayda, ..Büyükşehir Encümenince, ...Mahallesi parsel sayılı 140 m^2 alanlı ve tapu tahsis belgeli taşınmazın, 2981 sayılı Yasanın Uygulama Yönetmeliği'nin 25. maddesine göre; 4.000.000.000.-TL + KDV bedelle pazarlık usulüyle satılmasına, satış bedelinin mesken ve gecekondu işleri müdürlüğüne ait 4 no.lu fon hesabına aktarılmasına, her türlü resim, harç ve doğabilecek vakfiye bedellerinin alıcıya ait olması kaydıyla ihalesine ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 31.maddesine göre ita amirinin onayına sunulmasına 22.06.1995 tarihinde karar verildiği, ita amirince 27.07.1995 tarihinde onay verilmesi sonucu kesinleşen satış bedeli üzerinden katma değer vergisinin tahsil edildiği, söz konusu katma değer vergisinin iadesi istemiyle açılan davada ise vergi mahkemesince, ortada müzayede suretiyle yapılmış bir satış bulunmadığı gerekçesiyle katma değer vergisinin iadesine hükmedildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde pazarlık usulüyle gerçekleştirilen satışın müzayede suretiyle yapılan satışın bir farkının olmaması karşısında, pazarlık sonucu belirlenen satış bedeli üzerinden tarh edilen katma değer vergisinden yasaya aykırılık bulunmadığından yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir.... temyiz isteminin kabulü." (http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp); Danıştay 9D., 2.10.2007, E. 2007/2897, K. 2007/3204; ÖZET: Üretici firmanın bayisine ödediği ciro primi üzerinden katma değer vergisi hesaplanmasına gerek olmadığı, ciro priminin katma değer vergisine tabi olmadığı hakkında (http://www.kazanci.com/).

yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez. İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

Bu düzenlemeye göre; verginin konusunu teşkil eden işlemler kural olarak "teslim" ve "hizmet" üzerine kurulmuştur. Kavramları biraz daha açtığımızda "mal teslimi" ve "hizmet ifası" ve hatta "teslim sayılan haller" ve "hizmet sayılan haller" ile de varsayımsal teslim ve hizmete ulaşıyoruz.

Katma değerin yaratılmasını okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı

KDVK okuma problemleri: mal ve hizmet kavramlarının hukuksallaştırılması

Problem alanı: Bu kavramlara baktığımızda hukuk alanına ait olmadıklarını görürüz. Örneğin mal iktisat bilimine ait bir kavramdır. O halde biz bu kavramları öncelikli olarak hukuk alanına aktararak karşılıklarını bulmalıyız ki ardından kavramlara bağlı değerlendirme yapma olanağımız olabilecektir.

Mal kavramının hukuksallaştırılması: Mal kavramını hukukta eşya kavramı ile örtüştürüyoruz. Hukuki anlamda eşya, üzerinde ferdi hakimiyet sağlanabilecek, iktisadi bir değer taşıyan, şahıs dışı cismani varlıklardır[184].

Teslim kavramının hukuksallaştırılması: Hukukta bağımsız teslim kavramı da yoktur. Eşya hukukunda bir şeyin tesliminden söz ettiğimizde zilyedliğin devri ya da mülkiyetin nakli gibi kavramlardan söz ediyoruzdur. Bunların gerçekleşebilmesi ya da hukuksal bir değeri olması için de borçlar hukuku anlamında bir ilişki kurulması gereklidir. Özel borç ilişkileri içindeki sözleşmelere baktığımızda bu işlevi sağlayabilecek "temlik borcu doğuran sözleşmeler" ile "kullandırma sözleşmeleri" bu amaca yönelik sözleşmeler olarak görünmektedir.

O halde "mal teslimi" kavramından söz ettiğimizde, hukuksal olarak; eşya üzerindeki hakların devri ve temlikinden söz ediyor olacağız.

---

184 SİRMEN, S.

Hizmet kavramının hukuksallaştırılması: Özel borç ilişkilerinin içinde önemli bir grubu iş görme akitleri oluşturur. Hukuksal ilişkilerde bağımsız bir hizmet kavramı yoktur, hizmet veya iş akdi, istisna, vekalet akdi ve çeşitleri bu gurubun içinde yer alan sözleşmeleri oluşturur.

Niçin böyle bir ayrıştırma yaptığımız sorulabilir. Kelimeleri kendi alfabelerimizle okumayınca ortaya anlamlı bir şey çıkmamaktadır. Nitekim bunun anlamı cümlenin tamamlanamamasıdır. KDVK ile ilgili kararlara baktığımızda anlamlı bütünler ortaya çıkmadığını görmekteyiz. O halde bu çalışmada kavramları hukuka aktararak okumak gibi bir zorunluluğumuz olduğunu tespit etmek zorundayız.

Şimdi yasada verilen kavramları aktaralım:

aa) Teslim

KDVK'nun 2. maddesine göre;

1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir[185].

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

3. Su, elektrik, gaz ısıtma soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

---

185 Danıştay 11D., 19.2.1998, 6947/626; "Gazetecilik ve matbaacılıkla uğraşan yükümlü şirketin aktifine kayıtlı gayri menkulü şirketine satarak teslim bedeli üzerinden %1 oranında katma değer vergisi hesaplandığının tespit edilmesi nedeniyle, genel vergi oranı dikkate alınarak katma değer vergisi hesaplanması gerektiği ileri sürülerek 1993 yılı Ekim dönemi için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. İstanbul 8.Vergi Mahkemesi 22.05.1996 gün ve E:1995/1610, K:1996/1373 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlandığı, 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (1) sayılı listede, Finansal Kiralama Kanunu'na göre sadece finansal kiralamaya konu olan malların finansal kiralama şirketlerince teslimi veya kiralanması işlemlerinin %1 oranında katma değer vergisine tabi olduğunun belirtildiği, dosyanın incelenmesinden yükümlü şirkete ait gayri menkulün 21.10.1993 tarihinde finansal kiralama şirketine satılarak teslim bedeli üzerinden %1 oranında katma değer vergisi hesaplandığının tespit edilmesi üzerine, inceleme raporuna dayanılarak genel vergi oranı dikkate alınmak suretiyle ikmalen cezalı tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, bu durumda finansal kiralama şirketine yapılan gayri menkul satışının teslim hükmünde olması nedeniyle Bakanlar Kurulu kararıyla katma değer vergisi oranının %1 olarak belirlenmesi karşısında genel vergi oranı üzerinden ikmalen salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı terkin etmiştir. Vergi dairesi tarafından inceleme raporuna dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabetsizlik bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.....temyiz isteminin reddine ...." (http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp).

4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Bu Kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.

bb) Teslim sayılan haller

Teslim sayılan haller ise KDVK'nun 3. maddesinde belirlenmiştir.:

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri,

cc) Hizmet

KDVK'nun 4. maddesinde hizmet kavramını tanımlamıştır:

1- Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler, bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

dd) Hizmet sayılan haller

Hizmet sayılan haller ise KDVK'nun 5. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.

b) Yaşam olayı: katma değeri yaratan işlemin dayanağı hukuk ilişkileri/ satış/işgörme sözleşmeleri

KDVK'nunda yaşam olayını teslim ve hizmetle bağlantılı satış ve iş görme sözleşmeleri ya da benzeri sonuçlar doğuran sözleşmeler olarak belirleyebiliriz.

2. İkinci basamak: vergilendirilecek katma değer

a) Yasa olayı: yaratılan katma değerin varlığı

"Katma değer", bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan girdilerin (maliyet unsurlarının) alış fiyatı arasındaki farktan oluşur[186].

KDVK'nun 20. maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığı olan bedel biçiminde belirlenmiştir. Bedel ise, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal veya diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet veya değerler toplamı olarak ifade edilmiştir.

b) Yaşam olayı: yaratılan katma değerin varlığının dayanağı hukuk ilişkileri

KDV mükellefinin indirimden yararlanabilmesi için belge ve vesikalarda gösterme zorunluluğu vardır (KDVK 29 ve 54). Bu nedenle yaratılan katma değer belgelerde görünecektir.

III. Hukuksal zaman: verginin "alacak hakkı" olarak doğması

KDV okuma problemleri: Katma Değer Vergisi'nde "teslim ve hizmet"i Vergi Usul Kanunu'ndaki "vergiyi doğuran olay" ile oku(yama)mak

KDVK'nda ilk problemin kavramların hukuksallaştırılamamış olması olduğu tespitini yapmıştık. Bu başlangıç tespiti aslında KDVK'nun yasa yazımında da devam etmektedir. Vergilendirilecek olay ile vergi alacağı hakkının ayrıştırılamamış olmasının eksen çarpıklığının net görüldüğü maddelerden biri de KDVK'nun 10. maddesinde düzenlenen Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi başlığı altında düzenlenen, vergiyi doğuran olay kavramıdır. Şimdi önce yasa maddesini veriyoruz:

KDVK 10 -Vergiyi doğuran olay:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,

b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

---

186 TURHAN, 179.

c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,

d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeci veya sürücüye tevdii,

f) ... ...

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

h) ... ...

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,

j) İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi

Anında meydana gelir.

1. Mal teslimi

Vergiyi doğuran olay kavramının hukuksallaştırılamamış olmasının sonuçları KDV'de de net biçimde görülmektedir. Vergiyi doğuran olayı ve vergi alacağını bir maddi hukuk problemi kabul edip, alacak hakkının kullanılmasını (gerçekleşmesini) usul hukuku meselesi olarak gördüğümüzde yeni bir okuma modeli ortaya koymamız gerekiyor. Böylesi bir yaklaşım öncelikle KDVK'nun 1. maddesinde düzenlenen verginin konusunu teşkil eden işlemlerin vergiyi doğuran olay, vergiyi doğuran olay başlığı altında düzenlenen 10 maddenin ise alacak hakkını doğuran olay olduğunun tespitini yapmayı gerektiriyor. Çünkü bu modeli biz GVK ve KVK'da oluşturduğumuzda VUK ile uyumlu ve işleyen bir model olarak tespit etmiştik.

Aşağıdaki kararı böylesi bir yaklaşımla okuyalım: Danıştay;

Hukuksal problem: "....Uyuşmazlık, numune üzerine veya tecrübe ile ve muayene şartıyla mal sevk edilmesi durumunda katma değer vergisini doğuran olayın sevk irsaliyesinin düzenlendiği tarihte mi yoksa faturanın düzenlendiği tarihte mi meydana geleceğine ilişkindir."

VUK yasa maddesi: "213 sayılı VUK 19 maddesinde vergiyi doğuran olayın, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı açıklanmış, aynı kanunun 229 maddesinde ise fatura, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. KDV yasa maddesi: "....KDV 2,1 fıkrasında teslim...şeklinde tarif edilmiş,.... 10(a) bendinde .....vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmiş bulunmaktadır."

VUK Tebliği: "Diğer yandan 173 seri no'lu VUK Genel Tebliğinde, numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla satım yapılmak üzere mal sevkiyatı yapılması halinde sevk edilen mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesinin zorunlu olduğu, bu sevkiyatlarda, malı satıcı taşıyor veya taşıtıyorsa irsaliyenin satıcı tarafından, alıcı taşıyor ise veya taşıtıyorsa alıcı tarafından düzenleneceği, ancak kabule bağlı olan ve bunun için yazılı bir sözleşme bulunan bu tür satışlarda, fatura düzenlenmesindeki on günlük sürenin kabul tarihinden itibaren başlayacağı öngörülmüştür."

VUK+KDV birlikteliği: "Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, vergiyi doğuran olayın varlığından söz edebilmek için mal teslimi veya hizmet ifasının kesin olarak yapılmış olması gerektiği, emtia ticaretinde sözü edilen kesinleşmenin ancak kesin satışla yani malın işletmeden çekilmesiyle mümkün olacağı, numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla veya konsinye olarak satılmak üzere sevk irsaliyesine bağlanarak mal sevkiyatı yapılması hallerinde, kesin satıştan söz edilemeyeceği, bu tür satışlarda malın işletme kayıtlarından kesin çıkışının yapılabilmesi için yazılı sözleşme uyarınca kabulün gerçekleşmesi gerektiği, faturaların da ancak kabul kararının işletmeye bildirilme tarihi esas alınarak VUK da öngörülen usuller ve süreler dairesinde düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır."

Sonuç: "Bu durumda, yükümlü şirketin aralarındaki yazılı sözleşme uyarınca ve alıcı Devlet Malzeme Ofisinin teknik şartnamesine göre sevk irsaliyesine bağlanarak sevk ettiği malların, satın alma komisyonunca yapılan muayene ile teknik şartnameye uygun oldukları tespit edilerek durumun yükümlü şirkete bildirilmesi üzerine vergiyi doğuran kesin satış işleminin bildirim tarihleri itibariyle gerçekleştiği açık olup, yükümlü şirketin kabulün yapıldığı veya konsinye malın satıldığı tarihten sonra 213 sayılı yasada öngörülen sürede faturaları düzenlemesinde ve satış bedelini fatura tarihi itibariyle ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerine intikal ettirmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığı cihetle vergi mahkemesince, malın teslimi halinde katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay vuku bulmuş olduğundan teslim tarihlerine nazaran geç olarak düzenlenen faturalara göre incelemeyle bulunan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatın yasal olduğu gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir....temyiz isteminin kabulüne..."[187].

Danıştay önce VUK, vergiyi doğuran olay, ardından KDVK vergiyi doğuran olay olarak algıladığı mal teslimi, ardından VUK+KDV birlikteliğini bir VUK tebliğine dayandırarak bir değerlendirme yapıyor. Karar sonuç olarak hukuka uygundur ancak bir Tebliğe dayalı yapılan değerlendirmenin, özellikle ülkemiz pratiği açısından çok güvenilir bir yöntem olmadığının tespitini yapmak zorundayız.

Biz nasıl okuyoruz:

Yukarıdaki kararda kavramları hukuksallaştırarak okuma yapacağız. KDVK 2,1. fıkrasında teslim, mal üzerindeki tasarruf hakkının devredil-

[187] Danıştay 11D., 22.4.1996, E.1996/2943, K.1996/1662 (Lebib Yalkın, KDV Cilt C, Sıra No:83).

mesi biçiminde tanımlanmıştır. Biz bunu eşya üzerindeki tasarruf hakkı ve bunun da bir devir sözleşmesiyle gerçekleştirilmesi biçiminde anlıyoruz. Teslim edilen eşya nedir? Numune üzerine (TBK'nda örnek üzere satış) veya tecrübe (TBK'nda beğenme koşuluyla satış) veya muayene şartı (buradaki iki satış sözleşmesi arasındaki hukuksal farklılığın önemli olduğunu, ancak neden ikisinin veya ile nasıl ilişkilendirildiğini önemsemiyoruz) ile satılacak eşya (yani menkul) üzerindeki tasarruf hakkının (menkullerde malın teslimi ile mülkiyetin nakli ayrı kavramlardır ve numunenin teslimi tasarruf hakkının devri değildir) devri bu iki sözleşmeden biri ile gerçekleşmek zorundadır. Sözleşme yapıldığında vergilendirilecek olay belirlenmiştir. Ancak vergi idaresinin vergi alacağı ancak ilgili sözleşmenin unsurlarına bağlı olarak tasarruf hakkının devredilmesiyle gerçekleşecek, yani sözleşmenin tamamlandığı anda olacaktır. Çünkü yasa böyle tanımlıyor.

Kararda; TBK'ndaki sözleşme tipleriyle ilgili herhangi bir değerlendirme yoktur.

Kararda; yasa maddesinde (KDVK 2,1) "verginin konusu" teslim açık olarak tanımlanmış olmasına rağmen, KDVK 10,e'ye geçerek vergiyi doğuran olaya gönderme yapar. Verginin konusunu oluşturan işlem oluşmadan nasıl vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği sorusunun cevabı yoktur.

Kararda; VUK 173 No'lu Tebliğine atıf vardır. Tebliğ, vergi mükellefinin vergilendirmeyle ilgili uyması gereken usul ve şekil kurallarını düzenlemiştir. Maddi hukukla ilgili olay gerçekleşmeden usul kurallarının nasıl hayata geçirileceğine dair bir cevap yoktur.

Ve buradaki temel soru: KDV ne zaman doğmuştur, cevapsızdır.

Biz bu satış sözleşmesini KDV açısından mal teslimi (GVK anlamında satış) olarak değerlendirerek vergiyi doğuran olay (maddi hukuk) olarak tespit edebiliriz. Vergi idaresinin alacak hakkının ne zaman doğduğu sorusunun cevabını ise önce TBK'nda sözleşmenin ne zaman tamamlandığı sorusunun cevabı bize GVK ve KDV'de alacak hakkının doğduğu zamanı (maddi hukuku) verecektir. Bu andan itibaren de vergi idaresi KDV'ni talep edebilecektir (usul hukuku). Böylece maddi hukuku (GVK-gelir; KDV-katma değer) ve usul hukuku (VUK-alacak hakkının gerçekleşmesi) birlikteliği bir diğer deyişle hukuk okuması sağlanmış olacaktır.

2. Hizmet ifası

KDVK'nda diğer problemli alan ise belirli hizmet alanlarıdır. Bunun da ülkemizde en yaygın yaşandığı, bizi de ilgilendiren bir alan olması nedeniyle avukatlık ve serbest muhasebecilik hizmetleridir. Problem avukatlık hizmetinin süresinin belli olmaması ve GVK'nda tahsil esasına bağlanmış olması. Serbest muhasebecilikte ise yıllık olması ve burada da tahsil esasına bağlanmış olması. KDV'de hizmetin sunulduğu an esasının getirilmiş olmasıdır. Bir örnek verelim:

Örnek: mali müşavirlik hizmeti

Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik ücretlerindeki KDV tartışması, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik ücret tarifelerine konan, KDV hariç, terimi ile aşılmaya çalışılmaktadır.

Danıştayın, sözleşmede ücretin aylık olarak ödenmesi koşulu getirildiği halde tahsilatın yapılmasıyla birlikte serbest meslek makbuzunun düzenlendiği dönemde katma değer vergisinin beyan edildiği[188] biçimindeki yaklaşımı daha sonraki kararlarında değişmiştir[189].

Bu konu ile ilgili de bir okuma yapalım:

Danıştay:

"....olayda davacı tarafından müşterilerden tahsil edilen ücretlerden ödenmesi gereken katma değer vergisinin beyan dışı bırakılmasının söz konusu olmadığı, uyuşmazlı-

---

188 Danıştay 11D., 8.1.1997, 5209/61; "İstemin özeti: Serbest muhasebecilik faaliyetinde bulunan yükümlünün, 1993 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapora dayanılarak aynı yılın Mart, Mayıs, haziran dönemlerine ilişkin olarak kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Ankara 5. Vergi Mahkemesinin.....sayılı kararıyla; davacının müşterilerine muhasebecilik hizmeti sunduğu, bu hizmetin sözleşme hükümlerine göre yürütüldüğü, sözleşmede ücretin aylık olarak ödenmesi koşulu getirildiği halde tahsilatın yapılmasıyla birlikte serbest meslek makbuzunun düzenlendiği dönemde katma değer vergisinin beyan edildiği, bu suretle vergi kaybına yol açıldığından bahisle cezalı tarhiyat yapılmış ise de, ancak ücretin elde edildiği anda serbest meslek makbuzu düzenlenebilmesi ve ilgili dönemde beyan edilmesi zorunluluğu karşısında vergi kaybından söz edilemeyeceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatın terkinine karar vermiştir. Vergi dairesi müdürlüğü, inceleme raporuna dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatın yasal olduğunu ileri sürerek mahkeme kararının bozulmasını istemektedir... temyiz isteminin reddine..." (http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp).

189 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.4.2006, E. 2006/19 K. 2006/92; "KDV Kanunu'nda hizmetin ifası vergiyi doğuran olaya bağlandığına, Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek gelirinin tahsil esasına bağlanmasının KDV'deki hukuki durumu değiştirmeyeceğine, bu nedenle serbest muhasebecilik faaliyetinde hizmetin yapıldığı tarihte bedel tahsil edilmese de KDV'nin doğacağına karar verilmiştir." (http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp).

ğın, davacının mali müşavirlik sıfatıyla iş sahibinin aylık ve üçer aylık beyannamelerini süresinde vermesi nedeniyle, hizmet karşılığı ücret elde edilsin veya edilmesin her ay katma değer vergisi beyannamesinin verilerek vergisinin ödenmesi gerekip gerekmediğine ilişkin bulunduğu, yükümlünün yaptığı muhasebe ve müşavirlik hizmetinin bir defalık veya aylık olmadığı, yapılan sözleşme gereği en az bir yıl süreyle müşterinin muhasebeyle ilgili her türlü iş ve işlemlerinin yürütüldüğü ve hizmetin bu sürenin sonunda tamamlandığı, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan iş ve hizmet teslimiden dolayı alınacak ücretler için düzenlenmesi gereken serbest meslek makbuzlarının da iş ve hizmet teslimi sonucunda alınacak ücret tutarı kadar düzenleneceği, ihtilafta, yükümlü, müşteriyle yaptığı sözleşme süreleri sonunda aldığı ücretlere ilişkin olarak serbest meslek makbuzları düzenleyip, doğan katma değer vergisini ödediğinden ve sözleşmede belirtilen ücrete ilişkin olarak veya bu sözleşmeler dışında ücret alındığına ilişkin ilgili dönemlerde taraflar nezdinde hukuken geçerli somut bir tespit yapılmadığından, takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilen kaçakçılık cezalı tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle kabul ederek cezalı katma değer vergisini terkin eden ...mahkemesinin ...kararının .... bozulması istemi.....temyiz isteminin reddine"[190].

Danıştay hukuka uygun bir okuma yapmıştır. Önce mali müşavirlik hizmetinin niteliğini, ardından VUK'ndaki yükümlülüklerini ve KDVK'daki yükümlülüklerini tespit etmiştir.

Ancak Danıştay'ın şöyle bir okuma yapması kavramları hukuksallaştırırdı: Önce mali müşavirlik hizmetinin, KDVK kapsamında bir hizmet olduğu ve iş görme akitleri kapsamında (vekalet, istisna vs.) nitelendirme yaparak sözleşmenin unsurlarına dayalı vergilendirilecek olayı tespit edip, ardından KDVK kapsamında vergi alacağının ne zaman doğduğunu ve bununla ilgili VUK kapsamındaki yükümlülüklerinin ne zaman doğacağını söyleyebilirdi.

Danıştay yukarıdaki gibi bir okuma yapmadığında belki yukarıdaki kararda olduğu gibi sonuçlar aynıdır. Ama yol göstericiliği yeterli değildir.

Alt başlık: nesnenin vergilendirme alanı dışında kalması: istisna

Geniş bir istisna yelpazesi vardır: KDVK 11. maddede İhracat İstisnası başlığı altında mal ve hizmet ihracatı, 12. madde İhracat Teslimi ve Yurtdışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler, 13. maddede Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna, 14. maddede Transit Taşımacılık, 15. maddede

[190] Danıştay 9D., 19.11.1997, 4727/3641 (http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp).

Diplomatik İstisnalar, 16. maddede İthalat İstisnası, 17. maddede de[191] Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar düzenlenmiştir.

3. VERGİLENDİRİLECEK KATMA DEĞER: MATRAH/ KATMA DEĞERİN TESPİTİ

I. Gerçek usul

KDVK 37 maddeye göre aksine hüküm bulunmadığı sürece mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler[192].

Vergilendirmeye esas alınacak matrah yasanın sistematiğine uygun olarak teslim ve hizmet işlerinde, ithalatta ve uluslararası yük ve yolcu taşıma işlerinde olmak üzere üç ayrı başlık altında düzenlenmiştir. Bunları sırasıyla verelim:

Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah KDVK 20. maddede;

1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

---

191 Danıştay 9D., 26.11.2012, E. 2009/3992, K. 2012/7621; ÖZET: Havaalanlarında pasaport kontrolünden geçildikten sonraki alan 'hava tarafı' olarak nitelendirilmekle birlikte, 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olduğundan, bu bölgede yapılan işlemler istisna hükmü olmadıkça vergiye tabi olacaktır. Davacı işletmeciliğini yaptığı bu bölgedeki yönetim bürosu, depo, döviz büfesi, yiyecek-içecek ve ağırlama hizmeti verilen yerlerin kiralanmasının 3065 sayılı Kanun'un 13/b ve 17/4-o maddelerine göre katma değer vergisinden istisna olduğu ihtirazi kaydıyla beyanda bulunmuştur. 3065 sayılı Kanun'un 13/b ve 17/4-o bendinde yer alan istisnalar yorum yoluyla genişletilemez. (http://www.kazanci.com/). Danıştay 4D., 23.5.2011, E. 2009/248, K. 2011/4403; ÖZET: 1- Kanunların uygulanmasını göstermek veya Kanun'un açıkça öngördüğü zorunluluk gereği çıkarılan yönetmelik, tebliğ, genelge, sirküler ve benzeri nitelikteki düzenleyici işlemlerin, düzenleme konusu ve amacı çerçevesinde kurallar içermesi gerekir. 2- Dava konusu Sirküler, okul ve kurumlardaki kantin, açık alan, salon ve benzeri yerlerin okul aile birlikleri tarafından üçüncü kişilere kiraya verilmesi ile ilgili kurumlar vergisi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler yapılmak üzere çıkarılmış olup, bu Sirkülerde, mükellefiyete ilişkin kuralları, tarh ve tahakkuku, ödeme usulleri tamamen farklı kurallar içeren KDV'ye ilişkin olarak yukarıda belirtilen yerleri kiralayanlara yükümlülükler getirilmesi, konu unsuru yönünden hukuka uygun değildir. Konusu meşru ve mümkün olması gereken idari işlemlerin doğuracağı sonuçlar, önceden yasalarla ve diğer düzenleyici işlemlerle belirtilmiştir. İdari işlemlerde ilgililerin işlemin konusunu değiştirmeye ya da istedikleri gibi belirtmeye yetkileri yoktur (http://www.kazanci.com/).

192 Ercan Sarıcaoğlu, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Vergilerin Kanuniliğinde Öngörülebilirlik İlkesine Bakışı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5 Daire Serkov- Ukrayna Davası", Küresel Bakış, Yıl.1, Cilt 1,Sayı 3.

3....

4. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

İthalatta matrah KDVK 21. maddede gösterilen unsurların toplamıdır:

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinde hesaplanan fiyat farkı, kur farkı[193] gibi ödemeler.

Uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah ise KDVK 22. maddede; İkametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir, şeklinde düzenlenmiştir.

---

193 Danıştay VDDK, 13.12.2017, E. 2017/548, K. 2017/606; "Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramı kanunda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen ancak, matraha dahil edilmesi gereken gelir unsurlarının sayıldığı Kanunun 24'üncü maddesinin (c) fıkrasında, kur farkına yer verilmemiştir.
Maddede yer alan "gibi" ifadesi, maddede sayılan matraha dahil unsurlara nitelik olarak benzeyen diğer gelirleri kapsaması amacıyla kullanıldığından, kur farkının, bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin ortaya konulması gerekmektedir.
Kur farkı, dövizin, değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark olarak tanımlanmaktadır. Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum oluştuğundan kur farkı, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz etmektedir. Kanunun "24'üncü maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır.
Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanununun 26'ncı maddesi de dikkate alındığında, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek, bu yolla bulunan tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturacak olup bedelin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle zaman içinde oluşabilecek kur farklarının matraha ilave edilmesi mümkün değildir.
Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması da kanun koyucunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını göstermektedir."

Matraha dahil olan unsurlar KDVK'nun 24. maddesinde;

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Matraha dahil olmayan unsurlar ise KDVK'nun 25. maddesinde;

a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar,

b) Hesaplanan katma değer vergisi, olarak belirlenmiştir.

Döviz ile yapılan işlemlerde; Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler. (KDVK 26).

II. Özel matrah şekilleri

KDVK 23. maddede Özel matrah şekilleri şöyle belirlenmiştir:

a) Spor - Toto oyununda ve Millî Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,

b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

d) Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslîminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri.

e) Altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

f) İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların teslîminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.

g) Maliye ve Gümrük Bakanlığı işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

Emsal bedeli ve emsal ücreti ise KDVK 27 maddede;

1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma Değer Vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

6.Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.

Hasılat esaslı vergilendirme:

Madde 38 - Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden (katma değer vergisi dâhil) bedel üzerinden, bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler.

Birinci fıkra kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini gelir olarak dikkate alırlar.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar.

Cumhurbaşkanı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektörler ve meslek grupları itibarıyla belirleyeceği yıllık iş hacimlerine göre hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

III. İndirim

KDVK'nun 29. maddesine göre kabul edilen vergi indirimi sisteminde:

"Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

4. Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.).

5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir."

KDVK 30. maddede mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecek vergileri belirlemiştir:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi, (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi. (5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)

e)Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi.

İstisna edilmiş işlemlerde indirim ayrı kurallara bağlanmış ve KDVK 32 maddede düzenlenmiştir. Buna göre; Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlamaya; imalatçılar tarafından yapılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iadelerde, yüklenilen katma değer vergisi yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırmaya yetkilidir.

Kısmi vergi indirimi KDVK 33. maddesinde şöyle belirlenmiştir: 1. Bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak in-

dirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır. 2. Kısmî vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespite Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

İndirimin belgelendirilmesi[194] ile ilgili kurallar 34. maddede düzenlenmiştir.

1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit olunur.

Matrah ve indirim miktarlarının değişmesi KDVK 35 maddeye göre; Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltilir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

Yetki:

Madde 36 - Cumhurbaşkanı indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya

---

194 Danıştay 7D., 24.12.2001, 7888/4064; "....Olayda, dava konusu tarhiyatın dayanağı olan inceleme raporunun incelenmesinden, bir kısım satış hasılatının kayıtlara ve katma değer vergisi beyannamelerine dahil edilmediğinin tespit edilmesi nedeniyle beyannamelerin yeniden düzenlenmesi sonucunda, uyuşmazlık konusu dönem için tarhı gerektiren katma değer vergisi ortaya çıktığı; inceleme raporun ekli tutanağın 8 maddesinde ise, kayıtlara intikal ettirilmeyen herhangi bir alış ve gider belgesinin bulunmadığı belirtilmesine karşın, mahkemece, bilirkişi raporu doğrultusunda verilen kararda, yasal defterlere kaydedilmeyen, ancak sonradan mahkemeye ibraz edilen mal alış ve gider faturaları dikkate alınarak karar verildiği anlaşılmıştır. Yukarıda sözü edilen yasa hükümleri karşısında; yasal defterlere kaydedilmeyen mal alış ve gider faturalarının katma değer vergisi indirimine konu edilmesine olanak bulunmadığından; bu faturalar dikkate alınarak, verilen vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir...." (Lebib Yalkın, KDV, Cilt C, Sıra No: 140). Danıştay 9D., 2.10.2013, E. 2012/4043, K. 2013/7897; ÖZET: Mal ve hizmet alımı nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için alımlara ilişkin verginin gerçekten ödenmiş olması, bunun kanıtlanabilmesi için de, ödenen katma değer vergisinin fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi ve faturanın kanuni defterlere kanunda öngörülen süre içerisinde kaydedilmesi koşullarının yerine getirilmiş olması gereklidir. Olayda, davacı şirketin yararlandığı ileri sürülen reklam hizmeti nedeniyle fatura almadığı ve dolayısıyla bu alımlarının yasal kayıtlarına intikal ettirilmediği anlaşıldığından, söz konusu hizmet alımlarına ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapılması hukuken mümkün değildir. Bu itibarla, eğitim hizmeti nedeniyle elde edildiği hesaplanan hasılat, katma değer vergisi matrahına ilave edilirken, reklam hizmeti nedeniyle ödendiği yasal belge ve defterlerle kanıtlanamayan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamasında hukuka aykırılık bulunmadığı gibi, iki ayrı teslim hükmünde olduğu 3065 sayılı Kanunun 2. maddesinin 5. fıkrasında açıkça belirtilen trampa işleminin, katma değer değer vergisine tabi tutulması da yasa gereği olduğundan, vergi mahkemesince, vergi incelemesi sırasında reklam giderlerine ilişkin katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamış olması nedeniyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi ve davalı idare tarafından yapılan itirazın bölge idare mahkemesince reddi yürürlükteki hukuka açık aykırılık oluşturmaktadır (http://www.kazanci.com/).

yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye, süresi içinde iadesi talep edilmeyen ve indirim yoluyla giderilmek üzere sonraki dönemlere devrolunan katma değer vergisinin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak yazılmasına imkân vermeye, iade talebinde bulunulabilecek asgari tutarı belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ayrıca mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez (KDVK 58).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ORAN

KDVK'nun 28. maddesinde oran, vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiştir. Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır[195].

---

[195] Danıştay 7D., 11.3.2003, 4997/555; "İstemin özeti: Bazı mal ve hizmetlere uygulanacak katma değer vergisi oranlarının tespitine ilişkin 22.12.1992 tarih ve 1992/3896 sayılı Kararnamenin Eki Karara ekli (I) sayılı listeye; 3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticaret ile Görevlendirilmesi Hakkındaki Kanun kapsamındaki işletme hakkı devir sözleşmesine konu hakların devrinin eklenmesi suretiyle, söz konusu hakların devrinin % 1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmasına ilişkin 30.7.2001 tarih ve 2001/2789 sayılı Kararnamenin Eki Kararın; sanayide ve meskenlerde kullanılan elektrik bedeli üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi hesaplanırken, işletme hakkının devrine ilişkin sözleşmelerden % 1 oranında katma değer vergisi alınmasının Hazinenin kaybına neden olduğu; ayrıca GSM tesis ve işletme hakkı devirleri % 17 oranında katma değer vergisine tabi tutulurken, elektrik santrallerine işletme hakkının devrinin % 1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmasının **eşitlik ilkesine** aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenmektedir.....Karar:.....3096 sayılı Kanunun "İşletme hakkının devri" başlıklı 5 inci maddesinde; görev bölgelerinde kamu kurum ve kuruluşlarınca (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) yapılmış veya yapılacak elektrik üretim, iletim ve dağıtım tesislerinin işletme haklarının görevli şirketlere verilmesine Bakanlar Kurulu tarafından karar verilebileceği; bu maddenin uygulanması ile ilgili hususların Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığınca yürütüleceği hükme bağlanmıştır. Maddenin verdiği yetkiye dayanılarak 23.2.1987 tarih ve 19381 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Elektrik Üretim İletim Anonim Şirketi ve Türkiye Elektrik Dağıtımı Anonim Şirketi Dışındaki Kuruluşlara Elektrik Enerjisi Üretimi, İletimi,

Mal ve hizmetlere uygulanacak katma değer vergisi oranları Kararlarla belirlenmektedir. Genel oran % 18'dir, ancak Kararda zaman zaman değişiklikler yapılmaktadır. İndirimli oranlar ise iki ayrı liste ile belirlenmiştir. Bunlardan I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için belirlenmiş oran % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler % 8'dir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TARH

1. VERGİLENDİRME DÖNEMİ: BEYAN ESASI

Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir (KDVK 39,1).

Bazı durumlar için farklı vergilendirme dönemi tespit edilmiştir (KDVK 39,2):

a) Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,

b) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,

Dağıtımı ve Ticareti Konusunda Görev Verilmesi Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri incelendiğinde; işletme haklarının devrine ilişkin sözleşmenin, mülkiyeti kamu kurum ve kuruluşlarına (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ait olup, sermaye şirketlerine işletme hakkı verilecek tesisler ile ilgili olarak, ilgili kuruluş ile sermaye şirketi arasında düzenlendiği; sözleşme sürelerinin en çok 99 (doksandokuz) yıl olabileceği; görevli şirketlerin, Bakanlıkça onaylanmış işletme ve yatırım programlarına uymak zorunda oldukları; tesislerin işletilmesindeki genel esasların, Devletin enerji ve ekonomi politikasına uygun olarak Bakanlıkça tespit edileceği; görevli şirketlerin, tesisin teknik ve ekonomik karakteristiğine uygun olarak, görev ve işletme süresi sonuna kadar işletme ve bakımlarından sorumlu oldukları; işletme hakkı devredilecek tesisler ile hareketli araç ve gereçlerin, görevli şirket tarafından, tesisin sahibi adına sigorta ettireceği; görevli şirketlerin, devraldıkları tesisleri ve görevleri ile ilgili kendi yatırımlarını üçüncü şahıslara teminat olarak gösteremeyecekleri ve bunlar üzerinde ipotek koyduramayacakları; sözleşme süresi sonunda görevli şirketlerin, görev konusuna giren elektrik üretim, iletim ve dağıtım tesisleri ile bütün taşınmaz malları, bunların üzerindeki haklar ile birlikte tam ve çalışır vaziyette ve her türlü borç ve yükümlülükten arındırılmış olarak ve hiçbir bedel ve hak talep etmeksizin ilgili kuruluşa devredecekleri hususların anlaşılması karşısında, işletme hakkının devrine ilişkin sözleşmenin, elektrik üretim, iletim ve dağıtım tesislerinin işletme haklarının sayışına değil, özel koşullarla kiralanmasına ilişkin olduğu sonucuna varılmıştır. Kiralamanın 3965 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinde, teslim ve teslim sayılan haller ile işletme hakkını devir alana birçok yükümlülükler getirdiği dikkate alındığında, dava konusu düzenlemede, Anayasanın 73 üncü maddesine ve Bakanlar Kuruluna muhtelif mal ve hizmetler yönünden farklı vergi oranları tespit etme konusunda yetki veren 3965 sayılı Kanunun yukarıda anılan 28 inci maddesine aykırılık görülmemiştir...." (Lebib Yalkın, KDV, Cilt C, Sıra No: 145).

c) İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıkıldığı andır.

Ayrıca Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz (KDVK 39,3).

KDVK kural olarak beyan esasını benimsemiştir. KDVK 40. maddede;

1. Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.

2. Bu Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

3. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler.

4. İthalatta alınan Katma Değer Vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait Katma Değer Vergisi mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarholunur. Bu fıkra hükmüne göre tarhiyata esas alınacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir.

5. Maliye Bakanlığı, bu Kanunun 17 inci maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirmeye, beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas olan belgeleri kabul etmeye, bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Beyanname verme zamanı KDVK 41'de:

"1. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.2. Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir. 4. İşi bırakan mükelleflerin katma değer vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar verilir."

Katma Değer Vergisi beyannamelerinin şekil ve muhtevası ile gümrük giriş beyannamelerinde Katma Değer Vergisine ilişkin olarak yer alacak bilgiler Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit ve tanzim olunur (KDVK 42).

2. TARH İŞLEMLERİ

KDVK verginin özelliği göz önüne alınarak farklı tarh yerleri saptanmıştır. KDVK 43. maddeye göre;

1. Katma Değer Vergisi, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarholunur.

2. Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, Katma Değer Vergisi, Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh olunur.

3. Gayrimenkul teslimlerinde mükellefin istemi halinde, Katma Değer Vergisi beyan üzerine gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

4. İthalde alınan katma değer vergisi ilgili gümrük idaresince tarh olunur.

5. İkametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi de, ilgili gümrük idaresince tarh olunur.

6. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye yetkilidir.

Tarhiyatın muhatabı, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişilerdir (KDVK 44). Ayrıca;

a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri,

b) Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerde, bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunmaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimî temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar, tarhiyata muhatap tutulurlar.

KDVK tarh zamanı; beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takibeden yedi gün olarak belirlenmiştir (KDVK 45).

3. ÖDEME

Verginin ödenmesi KDVK 46. maddede;

1. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.

2. İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

3. Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

4. Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin katma değer vergisi tarh süresi içinde ödenir.

Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanununun götürü vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları ile vergilendirme dönemine ait hükümleri çerçevesinde tarh ve tahakkuk ettirilerek, götürü gelir vergisinin ödeme süreleri içinde ödenir.

5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemin mahiyetini göz önünde tutarak Katma Değer Vergisinin işlemden önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkilidir.

4. GÜMRÜK İDARELERİNCE ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER

Gümrük idarelerince alınan KDV ile ilgili kurallar ayrıca belirlemiştir. KDVK 47. maddeye göre, ithal sırasında alınan Katma Değer Vergisi gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir.

Düzeltme işlemleri KDVK 48. maddeye göre; vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisi düşülür.

İthal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan katma değer vergisi, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanununa göre iade olunur.

Teminatlı işlemler; Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait Katma Değer Vergisi de aynı usule tabi tutulur. İhraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin ithalde ödenmesi gereken katma değer vergisini teminata bağlatmak suretiyle işlem yaptırmaya, teminata tabi işlemleri tespit etmeye, teminatın türü, şekli ve miktarı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (KDVK 49).

Muhatap; 1. Gümrükte tarh edilen Katma Değer Vergisi, tarh sırasında hazır bulunan mükellefe, kanunî temsilcisine, adına hareket eden komis-

yoncusu ile gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlara tebliğ edilir. 2. Bu tebliğ üzerine açılacak davalar için Gümrük Vergisinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır (KDVK 50).

Matrah farklarına uygulanacak işlemler KDVK 51. maddede; Mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veyahut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanır, biçiminde düzenlenmiştir.

Gümrük Vergisinin maktuen alındığı hallerde, tek ve maktu tarife, ithalde alınacak Katma Değer Vergisi de dahil edilmek suretiyle tespit olunur (KDVK 52).

BEŞİNCİ BÖLÜM
USUL HÜKÜMLERİ

KDV, ardıl bir yükümlülük olması ve kendi içinde sahip olduğu indirim mekanizması nedeniyle belge düzeninin özel bir önem kazandığı bir vergidir. Bu nedenle bu konu ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler yasada yer almaktadır.

1. BELGE DÜZENİ

Fatura ve benzeri vesika düzenlenmesi zorunluluğu vardır. KDVK 53. maddede bu zorunluluk VUK'na atıfla; Bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade eder, biçiminde düzenlenmiştir.

2. KAYIT DÜZENİ

Yasanın yapısı gereği özel bir kayıt düzeni gerekmektedir. Nitekim KDVK 54. maddede bu özelliği ortaya çıkaran kurallara yer verilmiştir. Bunlar;

> 1. Katma değer vergisi mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlerler. Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:
>
> a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,
>
> b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,

d) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.

2. Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı Katma Değer Vergisine tabi olan ve olmayanlar itibariyle tefrik edip göstermeye mecburdurlar.

3. VERGİNİN ETİKETTE GÖSTERİLME MECBURİYETİ

KDVK 57. maddede verginin etikette gösterilmesi ile ilgili kurallar düzenlenmiştir. Yasanın ifadesinden bunun bir zorunluluk olarak algılanması mümkün görülmemektedir. Nitekim:

1. Perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde Katma Değer Vergisinin satış fiyatına dahil olup olmadığı açıkça belirtilir. Vergi satış fiyatından hariç ise bunun miktarı ayrıca gösterilir.

2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde yukarıdaki hüküm uygulanmaz.

Maliye Bakanlığı KDVUGT'de ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır:

"5.2. Liste ve Etiketlerde Fiyatların KDV Dâhil Olarak Gösterilmesi

3065 sayılı Kanunun 57 nci maddesinde, perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde, KDV'nin satış fiyatına dahil olup olmadığının açıkça belirtileceği; vergi satış fiyatından hariç ise bunun miktarının ayrıca gösterileceği; KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde bu hükmün uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun (20/4) maddesine göre de belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDVdahil edilerek tespit olunacak ve vergi ayrıca gösterilmeyecektir. Keza yolcu biletlerinde de KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (34/2) ve 57 nci maddelerine dayanılarak; perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden mükelleflerin KDV'nin liste, etiket ve belgelerde gösterilmesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket etmeleri uygun görülmüştür.

Gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinden perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışlarına ve hizmetlere ait etiket ve listelerdeki fiyatlar, KDV dahil tek tutar olarak ifade edilir. Etiket ve listelere fiyatların hemen altına gelecek şekilde "FİYATLARIMIZA KDV DÂHİLDİR." ibaresi yazılır. Bu ibare elle yazılabileceği gibi, kaşe kullanmak suretiyle de basılabilir veya önceden matbaada bastırılabilir.

Uygulama kapsamına, satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satanlar, yani perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden KDV mükellefleri dahil bulunmaktadır.

5.3. Verginin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilme Usulü

Yukarıdaki kapsama giren mükellefler işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV'yi ayrıca göstermeyebilir. Bu durumda bedel, vergi dâhil tek tutar olarak ifade edilir, ancak belgede "KDV DÂHİLDİR." ibareli bir şerh bulunur.

Öte yandan, farklı vergi oranına tabi işlemleri bulunan mükellefler tarafından düzenlenen belgelerde mal ve hizmetler vergi oranları itibarıyla ayrı toplamlar olarak ifade edilir, her toplamın yanına vergi oranı belirtilmek suretiyle "%... KDV DÂHİLDİR." şerhi konur.

Toptan satış yapan veya imalat işi ile uğraşan mükellefler, bu satışlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde KDV'yi ayrıca göstermeye mecburdurlar. Toptan satışları yanında perakende satışları da bulunan mükellefler, toptan satışlarında vergiyi ayrıca gösterecek perakende satışlarında ise yukarıda belirlenen esaslara göre işlem yaparlar. ..."[196].

"5.4. Verginin Hesaplanması

Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Cumhurbaşkanı bazı mal ve hizmetler için farklı vergi oranları tespit edilmesi nedeniyle, düzenlenecek belgelerde mal ve hizmetlerin tabi olduğu vergi oranı belirtilmek suretiyle; yani genel vergi oranına tabi mallara ait toplamın yanına "%18 KDV DAHİLDİR", (% 8) indirimli orana tabi olanlara "%8 KDV DAHİLDİR", (% 1) indirimli orana tabi olanlara ise "%1 KDV DAHİLDİR" şerhi verilecektir. Yukarıda da belirtildiği üzere, perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışları ile hizmet ifalarına ait liste, etiket, fatura ve benzeri belgelerde fiyatları, KDV dahil olarak tespit etmeleri ve bedeli vergi dahil tek tutar olarak göstermeleri gerekmektedir. KDV bedele dahil olarak mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükellefler,

vergi dahil tespit edilen fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi;

vergili bedel x vergi oranı / 100 + vergi oranı formülü ile,

vergi hariç fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi de

bedel x vergi oranı / 100

formülünü kullanarak hesaplayacaklardır.

Örnek 1: Vergi dahil fiyatı 11.800 TL olan ve (% 18) oranında KDV'ye tabi bulunan ve belgede ayrıca vergisi gösterilmeyen bir mala ait bedel içindeki KDV, 11.800 x 18 = 1.800 TL olarak hesaplanacaktır.

100 + 18[197]

4. VERGİ TEMİNATI

KDVK 55 maddede vergi teminatı kapsamındaki mal varlıkları belirlenmiştir. Bunlar; mükelleflerin, fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, Katma Değer

196 KDVUGT, 181.

197 KDVUGT, 182.

Vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.

5. ASGARİ RANDIMAN ORANLARI VE BİRİM SATIŞ BEDELLERİ

KDVK 56. madde ile özelliği olan alanlarla ilgili ölçü belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki vermiştir. Yetkinin kullanılacağı alan ise;

1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı imal ve inşa işlerinde, hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibariyle asgarî randıman oranları tespit etmeye, alım-satım ve hizmet işlerinde ise asgari birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir.

2. Mükelleflerin Katma Değer Vergisi, bu oranlara ve birim satış bedellerine göre hesaplanacak Katma Değer Vergisinden aşağı olamaz.

DÖRDÜNCÜ KİTAP

VERGİLENDİRMEDE DENETİM VE CEZALAR

BİRİNCİ KISIM
VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN DENETLENMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ DENETİMİ

1. KAVRAM

Yönetim bilimi açısından denetim, bir davranış modeline uygunluğun araştırılarak gerekli düzeltmelerin yapılmasına yönelik işleri kapsamaktadır[1]. Vergi denetimi; işletmelerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uyup uymadığının denetlenmesidir. Bir diğer deyişle vergi denetimi uygunluk denetimidir. Günümüzde vergi idaresinin vergi mükelleflerinin beyannamelerindeki bilgilerin doğru olup olmadığını, vergi matrahının hesabının vergi yasalarına uygun olup olmadığı ile ilgili çalışmalar yaygın olan uygunluk denetimi örnekleridir.

2. KURALLAR

I. Anayasa

VUK'nun vergi ceza sisteminde cezai olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasında oluşturduğu denetim sistemi bir tür kolluk faaliyetidir[2].

Anayasa Mahkemesinin

"Vergi idarelerince verilen para cezalarının, teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde

---

1 AKILLIOĞLU, "İdari Yargı ve Danıştay Denetiminin Etkinliği" Türkiye'de Denetim Etkinlik ve Verimliliği MGBAPKK Yayın No:1990/308, Ankara 1990,92; Vergi denetimi için bak: TEKİN/ÇELİKKAYA, Vergi Denetimi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2013.

2 SOYDAN, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 113.

> belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil birer disiplin suçu hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir..."[3]

biçimindeki kolluk işleminden yola çıkarak yaptığı niteleme; sistem içinde varolan idari kolluk[4] ve adli kolluk[5] kavramlarının arasında bir değerlendirmeyi göstermektedir. Vergi denetim elemanları, örgütsel olarak idare içinde yer almakla birlikte, görevlerinin niteliği ve amacı adli kolluğa benzemektedir[6].

Anayasanın 13. maddesine ve bu maddedeki kamu yararı kavramına dayalı olarak işleyen bu mekanizma; Anayasa değişikliğinde 13 maddenin değişmesi ve kamu yararı kavramının çıkarılması üzerine getirilen "demokratik toplum düzeninin gerekleri", "ölçülülük" gibi yeni ölçülerle farklı bir yapılanmaya gitmek zorundadır[7].

II. Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanununda mükellefin denetlenmesi yolları;

a) Yoklama,

b) İnceleme,

c) Arama,

d) Bilgi toplama,

olarak belirlenmiştir. Bu yapılacak denetimin içeriği ve denetim elemanlarının niteliğine göre yapılmış bir gruplandırmadır. Denetim yollarını ve kurallarını sırasıyla inceleyelim.

---

3 Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991, 29/137.

4 GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, Güncelleştirilmiş 31. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2012, 290, 291.

5 CENTEL/ZAFER, 117.; ÜNVER/HAKERİ, Ceza Muhakemesi Hukuku,1 Cilt, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2013, 265.

6 SOYDAN, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 113.

7 ÖZAY, "Anayasa-Özgürlükler ve İdari Kolluk Etkinlikleri", Anayasa Yargısı 19, Anayasa Mahkemesinin 40. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, 25-26 Nisan 2002, Falez Otel-Antalya, Anayasa Mahkemesi Yayınları:49,275-286.

İKİNCİ BÖLÜM
DENETİM TÜRLERİ

1. YOKLAMA

I. Amaç

VUK 127. maddede yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktarı veya mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Yetkisini haizdirler.

Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu hususlaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Cumhurbaşkanınca belirlenir.

VUK 127. maddede, günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz mecburiyetine uyulup uyulmadığı, günlük kayıt yapılması gereken evrakların bulunup bulunmadığı ve günlük kayıtların işlenip işlenmediği, nakil vasıtalarının taşıt pulu, yolcu listelerinin olup olmadığının kontrolü

yapılmaktadır. Bu amaca uygun olarak yapılan yoklama işlemi, yoklama anında bulunması gerekenlerin olup olmadığının tespitine yöneliktir[8]. Bunların bulunmaması ile ilgili yapılan tespit vergi idaresinin ileride yapacağı tarh işlemine hazırlık mahiyetinde ön işlemi[9] delil tespiti[10] yoluyla oluşturmaktadır. Yoklama yapısı gereği, bir zaman dilimine ait tespit olup (işçi sayısı, işçi ücreti gibi) sadece o andaki bilgilerin doğruluğu söz konusudur.

Yoklamaya yetkililer; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır (VUK 128). Yoklama yapanlar hüviyet ibraz etmek zorundadırlar (VUK 129).

Yoklama her zaman yapılabilir (VUK 130). Yoklama neticeleri, yapılan tespit, tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirilir (VUK 131) yoklama fişinin biri mükellefe verilir (VUK 132)[11].

Yoklama memurlarının tespit dışındaki yetkileri tartışılması gereken konulardır. Örneğin yoklama memurları VUK 127,c fıkrasına göre, kanu-

---

8 DVDDK 3.7.2019, E. 2018/1232, K. 2019/482; "Vergi Usul Kanununun 127. maddesi ile getirilen yoklama müessesesinin amacının, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu, yoklama ile ancak vergi inceleme raporuna done olabilecek çeşitli tespitlerin yapılabileceği, bir başka deyimle vergi inceleme raporu düzenlenmeden tutulan tutanak ile vergi incelemesi yerine geçebilecek işlemlerin yapılmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. 04/12/2010 tarihli yoklamayla, davacının ... plakalı aracı 20/07/2010 tarihinde tatile gitmek amacıyla satın aldığı, aracın hususi olduğu, 17/08/2010 tarihinde sattığı, ticari faaliyetinin olmadığı, sigortalı çalıştığının kendi beyanı ile tespit edilmesi üzerine, 27/01/2012 tarihli motorlu araç kaydı sorgulaması sonucuna göre 09/06/2008 tarihinden itibaren gerçek usulde gelir vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilmiştir. Bu durumda, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları tespit etmek amacıyla düzenlenen yoklama tutanağının, sadece düzenlendiği tarihteki veya düzenlendiği döneme ilişkin olay, kayıt ve mevzuları tespit edebileceği, 04/12/2010 tarihi itibarıyla mevcut durumu belirten tutanak, düzenlenme tarihinden önceki dönem için maddi delil niteliğinde olamayacağından, 27/01/2012 tarihli motorlu araç kaydı sorgulama sonucu esas alınarak geçmiş dönemler için mükellefiyet tesis edilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuştur."

9 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 99.

10 ÜSTÜNDAĞ, 590; KARSLI, Medeni Muhakeme Hukuku, 765.

11 Danıştay 3D., 17.2.2011, E. 2010/5016, K. 2011/566; ÖZET: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 131. maddesinde yoklama neticelerinin ... . Davacı adına tutanağa dayanılarak müşterisine kargo şirketi aracılığıyla sevk ettiği bir kısım emtia için sevk irsaliyesini araçta bulundurmaması nedeniyle ceza kesilmiş olup davacı şirketin yetkili adamı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmayan kargo şirketi elemanınca imzalanan tutanağın yukarıda yer verilen kanun maddesinde öngörülen usule uygun düzenlenmemesi nedeniyle davacıyı bağlamayacağı, bu nedenle söz konusu tutanağa dayanılarak kesilen cezada hukuka uygunluk bulunmadığından özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir (http://www.kazanci.com/).

ni defterler ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter ve belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya yetkilidirler. Bu ceza hukuku anlamında bir zapt yetkisidir ve Anayasa değişikliğinden sonra da 20,2 aykırı[12] olması nedeniyle itiraz müessesesi getirilmelidir. Ayrıca VUK 127,e fıkrasına göre, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıtları trafikten alıkoymak, taşınan malı sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, beklemeye ve muhafazaya alınan malları satmak yetkisi tanınmıştır. Bu da geçici bir zapttır ve aynı önlemler getirilmelidir[13].

II. Türleri

1. Elektronik yoklama

Madde 132/A- Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır.

Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile birinci fıkrada belirtilen formların şekil ve muhteviyatını tespit etmeye, bunların şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle imzalanması usul ve esaslarını belirlemeye, bunları internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2. Toplu yoklama

Madde 133 - Vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde münferit fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve neticelerin toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi caizdir.

Yoklama cetvellerinin kullanılacağı halleri Maliye Bakanlığı belli eder.

Yoklama cetveli kullanılan hallerde ihtilaflı olaylar yoklama fişi mahiyetinde ayarı bir tutanakla tesbit olunur.

---

12 KANETİ, Vergi Hukuku,166; YURTCAN, 96, 387.

13 KANETİ, Vergi Hukuku, 166.

2. İNCELEME

VUK 134 maddede vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu düzenlemeye göre, inceleme bir süreçtir ve bu tarh zamanaşımı süresi (5 yıl) içinde olabilir. Elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi sonucunda yapılan tespitler inceleme tutanağına geçirilir. Vergi idaresinin tarh işlemini hazırlayıcı nitelikte olan bu işlem, tek yanlı ve basit işlemler grubunda yer alır. İnceleme elemanları matrah takdirini vergi idaresi adına yaparlar.

İncelemeye yetkililer

VUK 135 – Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

İncelemeyi yapanlar hüviyet ibraz etmek zorundadırlar.

Vergi incelemeleri, kural olarak incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir (VUK 139).

I. Vergi denetimi aracı olarak "inceleme": Vergi Usul Kanunu Madde 134

VUK 134,I Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır[14].

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

Madde 140 - Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;

---

[14] İnceleme ve arama ile ilgili bu bölüm; ilk biçimi SABAN, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama", Emniyet Genel Müdürlüğü Polis Dergisi, Cumhuriyet'in 80. Yılına Armağan, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003, Yıl:9, Sayı.36; üzerinde tekrar çalışılarak oluşturulan ikinci biçimi SABAN, "Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri", T.C. Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü tarafından düzenlenen "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları" konulu 19. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunduğum tebliğle oluşmuştur.

2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler[15].. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.

3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır);

4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

5. Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

6. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

---

15 Danıştay 3D., 25.8.2003, E. 2000/2778, K. 2003/3288;213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde vergi incelemelerinin amacının; .....Vergi Usul Kanununun 140. ve 141. maddesiyle; inceleme sırasında gerek görülen maddi olaylar ve hesap durumlarının belgelendiği, ilgililerin varsa itiraz ve açıklamalarının geçirildiği, birer nüshalarının nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu kurala bağlanan tutanaklar, vergi incelemesinde delil olarak kullanılabilen ölçütler arasında yer almıştır (http://www.kazanci.com/)

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.

Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.

Maliye Bakanlığı, yasanın uygulanmasını sağlamak üzere, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yayınlayarak, vergi incelemesinin başlamasından ve sonuçlanıncaya kadar olan süreçteki idari usulü düzenlenmiştir.

Bütün bu düzenlemeler, hala hem yasa koyucunun hem de Maliye Bakanlığının hukuk devleti anlayışının bir türlü değişmediğini göstermektedir. Şöyle ki;

"5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler."

biçimindeki düzenleme vergi kanunlarından öteye gidememiş ve Anayasa, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini –muhtemelen- unutarak vergi incelemelerinin hukuka aykırılığını tartışmaktan önce bu yasa maddesinin hukuka aykırılığını tartışmayı gerektirmektedir.

Vergi incelemesine bağlı olarak tarh edilen vergilerle ilgili ihbarnamelere vergi inceleme raporunun eklenmemesi, sadece vergi tekniği raporunun eklenmesi ve talep edilmesine rağmen verilmemesi üzerine başlayan

tartışma yargıya taşınmıştır[16].

[16] DVDDK 3.2.2109, E.2019/522, K. 2019/438; "HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Hukukun üstünlüğüne bağlı demokratik toplumun temel değerlerini yansıtan ve yargılama sürecine yönelik usule ilişkin güvenceler içeren "Adil yargılanma hakkının" bir unsurunu hakkaniyete uygun yargılama hakkı oluşturmaktadır. Yargılama sürecinin bizzat kendisinin sorgulandığı adil yargılanma hakkının hayata geçirilebilmesi, ilgililerin dava açabilme hakkına sahip olmasını gerektirmektedir. Bu yolla, medeni hak ve yükümlülüklere ilişkin hukuk davaları ile idari davalarda tarafların (AİHS, madde 6/1), ceza yargılamasında suç isnad edilen şüphelinin (AİHS, madde 6/1, 2 ve 3) usulden kaynaklanan hakları garanti altına alınmakta; yargılama süreci ve usulünün adil olup olmadığının denetlenmesi imkanı sağlanmaktadır. "Savunma hakkı" ceza yargılamasında suç isnad edilen şüphelinin adil yargılanma hakkı kapsamında yararlandığı bir haktır. İdari davalar yönünden ise tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflara diğer tarafın sunduğu kanıtlar ve görüşlerden bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanının tanınması "hakkaniyete uygun yargılama hakkı" kapsamında değerlendirilmektedir. Adil yargılanmaya ilişkin iddiaların incelenebilmesi için yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delil ve iddialarını sunamadığı ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi hususlarda; karara etkisi olacak unsurların değerlendirilmediği, eksik değerlendirildiği, ihmali ya da açıkça keyfi davranıldığı yolunda bir bilgi ya da belge sunulmuş olması gerekmektedir. Adil yargılanma hakkı kapsamında yapılacak inceleme, başvuru konusu yargılamanın bir bütün olarak adil olup olmadığının değerlendirilmesine yöneliktir. (AYM, Yüksel Hançer, B.No:2013/2116, 23/1/2014, §19) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) bir yargılamanın adil olup olmadığını değerlendirirken, usule aykırılıkların yargılamanın ileri aşamalarında giderilip giderilmediğini incelemektedir. (AİHM, Miailhe/Fransa (No:2), B.No:18978/91, 26/9/1996, §§45-46) "Adillik" şartının, 6. maddenin tüm diğer unsurlarından temel farkı, yargılamayı bir bütün olarak kapsaması ve kişinin "adil" yargılanıp yargılanmadığına ilişkin meseleyi sadece belirli bir hadise veya usul ihlali açısından değil tüm aşamalara ilişkin kümülatif bir analizle ele almasıdır. Bunun bir sonucu olarak bir aşamadaki kusur sonraki bir aşamada telafi edilebilir. (AİHM, Monnell ve Morris / Birleşik Krallık, B.No:9562181, 9818182, 2/3/1987, §§55-70) "Hakkaniyete uygun yargılanma"nın temel unsurları, yargılamanın "çelişmeli" olması ve taraflar arasında "silahların eşitliği"nin sağlanmasıdır. (Rowe ve Davis/Birleşik Krallık [BD], B. No:28901/95, 16/2/2000, § 60; Ruiz-Mateos/İspanya [GK], B. No: 12952/87, 23/6/1993, § 63) Genel anlamda hakkaniyete uygun bir yargılamanın yürütülebilmesi, silahların eşitliği ilkesi ışığında tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulmasını ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olmasını gerekli kılar. (AYM, Mustafa Kupal, B. No: 2013/7727, 4/2/2016, §§ 50, 51, 52). Silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılama ilkesi ise kural olarak bir davada taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanı vermektedir (AYM, Faik Gümüş, B. No: 2012/603, 20/2/2014, § 47; Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. J.J./Hollanda, B. No: 21351/93, 27/3/1998, § 43; Vermeulen/Belçika, B. No: 19075/91, 20/2/1996, § 33). Bu nedenle çelişmeli yargılama ilkesi, tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir. Bu anlamda mahkemece tarafların dinlenilmemesi ve taraflara delillere karşı çıkma imkanı verilmemesi yargılama faaliyetinin hakkaniyete aykırı hale gelmesine neden olabilecektir (Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. Ruiz-Mateos/İspanya [GK], B. No: 12952/87, 23/6/1993, § 63; Feldbrugge/Hollanda, B. No: 8562/79, 29/05/1986, § 44). Yukarıda da belirtildiği üzere çelişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ile yakından ilişkili olup bu iki ilke birbirini tamamlar niteliktedir. Zira çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi durumunda iddialarını savunabilmesi açısından taraflar arasındaki denge bozulacaktır. (AYM, Abdullah Özen, B. No: 2013/4424, 6/3/2014, § 21). Vergilendirme alanında idare, tesis ettiği tek yanlı ve icrai nitelikteki idari işlemlerle vergi mükelleflerinin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale edebil-

II. Anayasa

1. Vergi yükümlüsünün temel hakları: koruma araçları/ mutlak yasaklar

Anayasa 38. madde, temel haklar için bir dizi koruma araçlarına yer vermiştir. Bunlar mutlak yasak kapsamındadır. Bunlar aynı biçimde vergi yükümlüsü içinde geçerli olup, vergi denetiminde idareye bu maddede yer alan yasaklara uyma yükümlülüğü getirmiştir. Bunlar;

Bir: Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

İki: Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.

Üç: Kanuna aykırı elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.

Dört: Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.

Mutlak yasak kapsamındaki bu kurallar nasıl bir koruma alanı oluşturur? Diye sorduğumuzda, cevabı; delil olarak kullanılamaz.

mektedir. Dolayısıyla bu üstün kamu gücü yetkisi kullanımı karşısında davacıların vergi uyuşmazlığı doğuran idari işlemlerin hukuka aykırılığı yolundaki iddialarını etkili bir biçimde ileri sürebilme hakkının kural olarak yargılama sürecinin bütünü içinde korunması gerekir. Bu korumanın sağlanması öncelikle idarenin işlemi tesis etme nedenine ilişkin maddi olay ve olgular ile hukuksal nedenlerin bilinebilir olmasına bağlıdır. Adil yargılanma hakkı yargılama sürecinin tamamının hakkaniyete uygun yürütülmesini güvence altına aldığından davacıya etkili bir biçimde iddialarını ileri sürme imkanı tanındığı müddetçe idari işlemin tesis edilme nedeninin idari dava açıldıktan sonra ortaya konulmuş olması tek başına bu hakkın ihlal edildiği anlamına gelmez. Uyuşmazlığı; dava konusu ederek ya da şartların varlığı halinde idareye başvurarak çözüme kavuşturma hakkına sahip olanların, seçimlik haklarını dava açmak yönünde kullanmaları halinde; idareye başvurma ve uzlaşma, ceza indirimi v.b. gibi uygulamalardan yararlanma imkanının kısıtlandığını ve bu durumun adil yargılanma hakkına engel teşkil ettiğini söylemek mümkün değildir. Zira, yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere adil yargılanma hakkı ve bu hakkın bünyesinde barındırdığı diğer haklar, açılmış ve görülmekte olan bir davada kullanılabilecek nitelikte olup, mahkemece yerine getirilen yargılama faaliyetinin bu ilkelere uygun olup olmadığının, istinaf/temyiz mercii; bireysel başvuru yolunun kullanılması halinde ise Anayasa Mahkemesi/AİHM tarafından denetlenmesini sağlayan araçlardır. Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu kararlarının tebliğ edildiği ancak, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkan verilmek suretiyle, bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır."

2. Vergi yükümlüsünün temel haklarını koruma araçlarında: "kendisini suçlayan beyanda bulunmak veya delil göstermeye zorlanması" örneği olarak "inceleme"

Anayasa 38. maddede yer alan kendi aleyhine delil vermeye zorlama, mutlak yasak kapsamında olması nedeniyle, buna aykırı biçimde elde edilen deliller ispat için kullanılamayacaktır. İnceleme süreci başlamadan önce vergi mükellefi ile ilgili araştırma yapılmakta, incelemeye alınmasında ve inceleme sürecinde kendisinden çeşitli bilgi ve belgeler istenirken, vergi mükellefiyle bağlantısı olan kişilerden de gerek karşıt inceleme gerek olayla ilgili bilgisine başvurma ya da çeşitli kurumlardan bilgi isteme biçiminde bir bilgi toplama süreci işlemektedir[17].

II. Vergi Usul Kanunu

1. İncelemenin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma amaçlı olması

VUK 134, vergi incelemesinin amacını, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğunu belirlemiştir. Bu düzenlemede; önce araştırma, araştırmaya dayalı tespit ve ardından da sağlamak gelir. VUK'nun idari usul kodu olması vergi incelemesinde, incelemeye yetkili olanların bu kurallar çerçevesinde inceleme yapmalarını zorunlu kılan, incelemeye ait usul kurallarını belirlemiştir[18].

---

17 Bu çalışmada bilgi toplama ile ilgili konulara yer verilmemiştir. Bu konuda Anayasal Mali Düzen konulu XIII. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunduğum SABAN, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri" konulu Tebliğe atıf yapmakla yetiniyorum (MÜMAUM Yayın No:12, 14-16 Mayıs 1998, İst.2000, 249-274).

18 DVDDK 13.12.2017, E.2017/368, K.2017/626; ""Dosyanın incelenmesinden, ... adlı şahsın serbest muhasebeci ve mali müşavirlik faaliyetiyle ilgili yapılan inceleme sırasında, muhasebe bürosunda muhafaza edilmekte olup aralarında davacının da bulunduğu (140) mükellefin yasal defterlerinin boş olduğu, kayıtların işlenmediği tespit edilerek, bu defterlere el konulduğu; bu durumun adı geçen şahıs ile inceleme elemanı tarafından imzalanan 12.10.2013 tarihli tutanağa bağlandığı ve bu tespite istinaden incelemeye alınan davacı adına, yasal defterlerinin boş olması sebebiyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek uyuşmazlık dönemleri için cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır. Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine ilişkin yasanın emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir."

İncelemedeki araştırma aslında yukarıda da belirttiğimiz gibi mükellefin kendisinden ya da ilişkide olduğu kişi ya da kurumlardan bilgi toplamaya bağlı bir süreçtir.

2. İncelemeye tabi olanın defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğü altında olması

VUK 137, incelemeye tabi olanları, VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlemiştir.

Anayasa Mahkemesi, defter ve belgelerin ibraz edilmemesine dayalı olarak verilen hapis cezasının anayasaya aykırılığı iddiasında yer alan "Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz." biçimindeki kuralı, vergilendirmenin bir ödev ilişkisi olduğu, sözleşmeden doğan bir borç olmadığı gerekçesiyle, uygulanamaz bulmuştur[19].

---

[19] Anayasa Mahkemesi, 11.3.2003, 55/8; "Başvuru kararında, toplumsal bir sözleşme olan verginin alınması için, defter, kayıt ve belgelerin istenmesi ve bunların ibraz edilmemesi nedeniyle hapis cezasına hükmedilmesinin, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesi ile 38. maddesinin sekizinci fıkrasında öngörülen hiç kimsenin yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamayacağına ve onbirinci fıkrasında yer alan idarenin kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağına ilişkin düzenlemelerin aykırı olduğu ileri sürülmüştür.... İtiraz konusu kuralla, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz edilme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi eylemi müeyyideye bağlanmıştır. Kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırımdır. Kaldı ki, devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiyi toplumsal sözleşme olarak nitelemek suretiyle Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasında sözü edilen sözleşme kavramıyla bağdaştırmak da mümkün değildir. Diğer taraftan iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanması idarî bir uygulama sonucu olmayıp, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırımdır. Anayasa'nın, Cumhuriyetin nitelikleri başlıklı 2. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk Devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir. Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerlerdir. Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasa'nın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur. İtiraz konusu bölüm, Anayasa'nın 38. ve 2. maddelerine aykırı değildir. İstemin reddi gerekir.".

3. İncelemenin tutanağa bağlı olması

VUK 141,I. fıkraya göre;

"İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe ve nezdinde inceleme yapılan kişiye bırakılması mecburidir...".

İnceleme sürecindeki her şeyin tutanağa bağlı olması gerekir. Bu da vergi mükellefinin inceleme sürecindeki baskı nedeniyle söyledikleri, verdiği bilgi ve belgelerin vergi cezası ve devamında ceza davasında aleyhine delil olarak kullanılacağı anlamındadır.

IV. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi

İHAS 6(1)'e göre: medeni hak ve yükümlülüklerin ya da kendisine isnat edilen herhangi bir suçun belirlenmesinde, herkes, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, makul süre içerisinde, adil yargılanma ve aleni duruşma hakkına sahiptir.

Açıkça ifade edilmemesine rağmen adil yargılanma hakkı içinde yer alan susma hakkı, kendi aleyhine delil vermeme hakkının bir sonucudur[20]. Kavramın içeriği İHAM kararlarında:

"...kendi kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır. Bu anlamda bu hak, Sözleşmenin 6/2 maddesinde yer alan masumiyet karinesi ile sıkı sıkıya bağlantılıdır. Kendi kendini suçlamama hakkı öncelikle sanığın susma isteğine saygı ile ilgilidir"[21].

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi- *JB. v. Switzerland*;

"...incelemelerle güdülen diğer amaçlar ne olursa olsun, başvurucuya bir ceza kesilmesi olanağını sağlayarak, ...bir suç isnadının karara bağlanması anlamına gelir. Sonuç olarak, 6.madde ceza bölümü altında uygulanabilir.....Bu davada, başvurucu hakkında sürdürülen türden incelemelerin hakkaniyete uygun olup olmadığı değerlendirilmemektedir. Tersine, Mahkemeden, başvurucunun bir kısım bilgileri vermemesi dolayısıyla cezaya çarptırılmasının Sözleşme gereklerine uygun olup olmadığını değerlendirmesi istenmiştir. Mahkeme, bir devletin, sırf verginin doğru tarh edilmesi sağlamak amacıyla, bir vergi yükümlüsüne bilgi verme yükümlülüğü getirip getiremeyeceği meselesini değerlendirmemektedir.... Bir kişinin kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia

20 YENİSEY, İnsan Hakları Açısından Arama, Elkoyma, Yakalama ve İfade Alma, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Uygulamasında Kişisel Haklar Semineri Mart-Haziran 1995, AÜ.SBF. İnsan Hakları Merkezi Yayınları No: 12, Seminer Dizisi No:3,Ankara 1995, 132,133.

21 SOYDAN, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 139.

makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır.....Yetkililerin vergi tarh edebilmek için başvurucuyu, geliri hakkında bilgi verebilecek belgeleri vermeye zorladıkları anlaşılmaktadır. ....Sonuç olarak, 6/1'deki kendini suçlamama hakkı ihlal edilmiştir"[22].

Mahkemenin bu maddeyle ilgili değerlendirme yaptığı başka bir dava; *Funke v. France;*

"...hükümet, Fransız gümrük ve kambiyo rejiminin açıklayıcı niteliğinin altını çizerek, bu rejimin vergi yükümlülerini fiillerinin sistematik olarak araştırılması yoluyla koruduğunu, ancak buna karşılık gelir ve varlıklarını ilgilendiren belgeleri belirli bir süre muhafaza etmek ve yetkililerin talebi halinde bunları ibraz etmek gibi çeşitli yükümlülükler getirdiğini belirtmiştir. Devletin belirli belgeleri araştırmak yetkisi,... ilgililerin kendi kendilerini suçlamak zorunda oldukları anlamına gelmez....Olayda, gümrük idaresi Funke'den bir suçu itiraf etmesini veya kendi aleyhine delil vermesini istememiştir, sadece yetkililer tarafından bulunan ve kendisi tarafından da varlıkları kabul edilen delillerin- yani ev araması sırasında bulunan banka belgeleri ve çek defterinin- ayrıntılarını talep etmiştir.....Mahkemeye göre, gümrük idaresi, kesinlikle emin olmamakla beraber varolduğuna inandığı bazı belgeleri elde edebilmek için Funke'nin mahkumiyetini sağlamıştır. Bu belgeleri başka yollarla elde etmekte ya yetersiz ya da isteksiz olan idare, başvurucuyu, işlediği iddia edilen suçların delillerini tedarik etmeye zorlama girişiminde bulunmuştur... 6/1 madde ihlal edilmiştir..."[23].

Mahkeme vergilendirme alanında çok önemli bir değerlendirme yapmıştır: "Bu belgeleri başka yollarla elde etmekte ya yetersiz ya da isteksiz olan idare" biçimindeki tespit, vergi idaresinin aramaya başvurmadan önce, birtakım belge ve bilgilere ulaşma yollarını deneme zorunluluğunu da göstermektedir. Bu da demokratik bir toplumda müdahalenin zorunluluğu kavramının sınırını oluşturmaktadır.

3. ARAMA

I. Vergi denetimi aracı olarak "arama": Vergi Usul Kanunu Madde 142

Arama, genel olarak, suçların işlenmesinin önlenmesini veya süpheli, sanık veya hükümlünün yakalanması, müsadereye tabi eşyanın bulunması veya delil elde etmek amacıyla belli yerlerde şüpheli, sanık veya üçüncü kişilerin konutunda, işyerinde kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, eşyasın-

[22] SOYDAN, "İnsan Hakları Açısından Vergi Mükellefinin Adil Yargılanma Hakkı", VSD, S. 145, 124 vd.

[23] SOYDAN, "İnsan Hakları Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", VD, S. 25, 94 vd.; İNCEOĞLU, Adil Yargılanma Hakkı, 262 vd.

da yapılan araştırma işlemidir[24]. Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK) 116. maddede şüpheli ve sanıkla ilgili arama, 117'nci maddede diğer kişilerle ilgili arama düzenlenmiştir. Ceza muhakeme hukukunun temel kurumlarında olan arama[25], koruma önlemleri içinde yer almaktadır[26].

Vergi hukuku açısından mükellefin denetlenmesi yollarından biridir[27]

Arama yapılabilecek haller başlığı altında düzenlenen:

VUK 142- İhbar veya yapılan incelemeler dolayısiyle, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

---

24 ÜNVER/HAKERİ, 535; CENTEL/ZAFER, 374.

25 MADDE 116.-(1) Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda "makul şüphe" varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona it diğer yerler aranabilir.

26 ÜNVER/HAKERİ, 535; CENTEL/ZAFER, 374.

27 a)DVDDK 13.12.2017, E.2017/368, K.2017/626; "..Vergi inceleme elemanlarının, gerekli gördükleri hallerde aramalı vergi incelemesi yapma yetkisi de bulunmaktadır. **Kanunun sistematiğinden, başlı başına bir vergi denetim aracı olmayıp vergi incelemesinin bir türü olduğu anlaşılan "arama" ve buna bağlı olarak da "el koyma" tedbirleri;** 213 sayılı Kanunun 142 ilâ 147'nci maddelerinde düzenlenmiştir.
İhbar ve yapılan incelemelerden hareketle bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması halinde bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve üzerinde arama yapılabileceğini düzenleyen 142'nci maddede; bu aramanın, gerekçeleri belirtilmek suretiyle sulh yargıcından izin talep edilmesi ve sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermiş olması şartıyla yapılabileceği öngörülmüştür. Aramadan sonra, el konulması gereken bilgi ve belgelerle ilgili uyulması gereken kurallar, Kanunun 143'üncü maddelerinde düzenlenmiş olup birbirinin devamı olan her iki maddenin değerlendirilmesinden, doğrudan el koyma imkanının bulunmadığı, öncesinde bir arama kararının bulunması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Anayasanın 38'inci maddesinde de ifade edildiği üzere, Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir..."
b) Yargıtay 11 CD., 17.4.2018, E. 2016/4319, K. 2018/3591; "..Buna göre, vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, arama yapılmasını gerekli kılan bir yazıyla sulh ceza hâkiminden talepte bulunacak, arama kararının verilmesi halinde de, arama işlemi genel kolluk görevlileri tarafından değil, vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilecektir. VUK'nın 7. maddesine göre genel kolluk, talep üzerine sadece gerekli güvenlik önlemlerinin alınmasını sağlamakla yükümlüdür. VUK'nın 147. maddesinde, "bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağının belirtilmesinden maksat, VUK'nın aramaya ilişkin 142-146. maddelerinde açıkça düzenlenen konularda bu hükümlerin, açıkça düzenlenmeyen konularda ise CMK hükümlerinin uygulanmasının sağlanmasıdır. Ceza muhakemesinde, arama olağan bir koruma tedbiri iken, Vergi Hukuku'nda istisnai, olağandışı bir denetim yoludur. Niteliği itibarıyla adli arama olmasına rağmen, bu aramanın genel suç kolluğu tarafından değil, vergi inceleme elemanlarınca yapılabilmesi, vergi suçlarına ilişkin olarak yapılacak aramanın özelliğidir. Bir araç koruma tedbiri olarak vergi araması, vergi incelemesi denetim yolunun ön basamağıdır. Amaç, vergi kaçırıldığını ortaya çıkaracak ve destekleyecek belge ve kayıtların bulunmasıdır..."

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2.Sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesi;

Şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılamasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıcının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye yetkilidir.

şeklinde düzenlenmiştir[28]. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu düzenlemenin ilkeler düzeyindeki kavramları içerip içermediğini tespit etmek için öncelikle anayasada yer alan kuralları belirlemeliyiz.

---

[28] Yargıtay 11 CD, 28.5.2019, E. 2016/4565, K. 2019/5069; "...Emniyet Müdürlüğü görevlileri tarafından, sanıkların, ... sayılı VUK'nin 359/b maddesi kapsamında kalan suçu işlediklerinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğuna ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan ... sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi.
Genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'nın 147. maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabilir ve bu şartlarda yapılan arama sonucunda elde edilen deliller de hukuka uygun kabul edilebilirdi. Ancak somut olayda sanıkların, VUK 'nın 359. maddesi kapsamında olan sahte yazar kasa fişlerini piyasaya sürdükleri en başından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiştir. Bu durumda aramanın VUK'nın 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırıdır. Anayasa'nın 38/6 maddesi ile CMK'nın 217/2 ve 289/1-i maddeleri gereğince hukuka aykırı yöntemlerle ele geçirilen deliller hükme esas alınamaz. Ayrıca, bu yöntemle elde edilen yazar kasa fişleri ve diğer deliller hükme esas alınarak sanıkların mahkumiyetine karar verilirken, CMK'nın 230/1-b madde ve bendi uyarınca hükmün gerekçesinde "delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi, hükme esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi; bu kapsamda dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin ayrıca ve açıkça gösterilmesi" gerektiği de gözetilmemiştir.
Dosyadaki hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanıkların cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır. Gerekçeli kararda gösterilen esaslı deliller arasında, vergi suçu raporu ve tüm dosya kapsamı gösterilip mahkumiyete esas alınmış ise de, VUK hükümlerine göre, hukuka aykırı arama ve el koyma sonucunda elde edilen deliller üzerinden harekete geçilerek düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkumiyete esas alınamaz. Bu itibarla; sanık ...'nın aracında ve sanık ...'ın üzerinde hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen arama işlemleri sonucu elde edilen maddi deliller ile buna dayanılarak düzenlenen inceleme raporları esas alınarak yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi,"

II. Anayasa

1. Vergi yükümlüsünün temel hakları: sınırlandırma koşulları

Anayasa ile herkesin, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu güvence altına alınmıştır (AY 12,I). Temel haklar ile ilgili bu kuralı, sınırlandırma ile ilgili istisna izler. 2001 Anayasa değişikliğine göre, temel hak ve hürriyetlerin, özüne dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne, ruhuna ve demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz (AY 13). Temel hak ve özgürlüklerin kural ve istisnası ile ilgili bu iki maddeyi birlikte okuduğumuzda;

Bir: Sınırlama, ancak kanunla yapılabilir.

2. Vergi yükümlüsünün temel haklarından "özel hayatın gizliliği" ve sınırlandırılma örneği olarak "arama"

Anayasaya göre herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz (AY 20,I). Ayrıca bu hakla yakından ilişkili iki haktan daha söz etmemiz gerekir. Çünkü bunlar aramada genellikle yan yana duran haklardır. Birincisi "konut dokunulmazlığı" (AY 21), ikincisi ise "haberleşme hürriyeti" (AY 22)dir.

Temel haklar ile ilgili kuralı, sınırlandırma ile ilgili istisna izler. Sınırlandırma AY 20,II. fıkrada:

> "Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakimin onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar."

şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddedeki kural ve istisnayı birlikte okuduğumuzda, yukarıda yaptığımız ilk tespite ilave ikinci bir ilke daha çıkarabiliriz:

İki: Sınırlama, meşru bir nedene dayanmalıdır.

3. Vergi yükümlüsünün temel hakları: sınırlandırma ölçüleri

Temel hak ve hürriyetlerin, özüne dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle bağlı olarak yapılacak sınırlandırmada anayasa kendi içinde ölçü getirmiş ve yasa koyucuya da yasa ile yapacağı sınırlandırmalarda kullanacağı ölçüleri vermiştir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne, ruhuna ve demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz (AY, 13). Bu düzenleme, yukarıdaki iki ilkeye ilave ve ayrıca sonuncu olarak da;

Üç: Sınırlama, demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamalıdır.

Tespitini yapabiliriz.

III. Vergi Usul Kanunu/Anayasal sınırlar

1. Müdahalenin kanuna dayalı olması

Bu anayasal kural, sınırlandırma yapılacak yasanın hukuksal sebebini, "temel hakların özüne dokunulmaksızın, yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak" (AY 13), biçiminde de açıkça ifade etmiştir. Demek ki, anayasa, yasakoyucuya hazırlayacağı yasa ile sınırlamanın çerçevesi anayasada verilmiştir. Vergi Usul Kanunu 142 madde açık olarak bir yasa ile düzenlenme koşulunu karşılar. O halde VUK 142 inci maddeye dayalı bir müdahale, kanuna dayalı olması ilkesini biçimsel olarak karşılar. Ancak anayasada yasakoyucuya verilen çerçeve içinde midir? Sorusunun cevabını Anayasanın "ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak" kavramı içinde aranmalıdır ki, bu da sınırlamanın meşruiyeti ile bağlantılıdır.

2. Müdahalenin meşru bir nedene dayalı olması: suç işlemenin önlenmesi

a) Vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunması

Vergi mükellefinin temel bir hakkı olarak özel hayatın gizliliği ile ilgili düzenleme (AY 20), anayasanın ilgili maddesidir (AY 13). Bu sebeplere bağlı olarak yapılacak sınırlama, meşru kabul edilecektir. Vergi Usul Kanunu 142 maddede "mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa" ifadesi, anayasada yer alan **"suç işlemesinin önlenmesi"** kavramı içinde

yer alır. Anayasal düzeyde meşru neden Vergi Usul Kanununda ayrıntılı biçimde sayılmıştır. Şöyle ki;

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların "buna lüzum göstermesi" kavramının içeriğini; "vergi mükellefinin vergi kaçırdığına dair emareler bulunması" oluşturur ki bu da makul şüphe[29] kavramıdır. Bu emarelerin de yani makul şüphenin;

1. Bir ihbar, ya da

2. Yapılmakta olan bir inceleme ile ortaya çıkmış olması gerekir.

Ayrıca;

1. Arama talebinde ancak vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar bulunabilir.

2. Arama talebi gerekçeli bir yazı ile istenmelidir.

3. Arama talebinde, arama istenilen yer gösterilmelidir.

b) Usulüne göre verilmiş yargıç kararı bulunması

Müdahalenin meşruiyetini sağlamak için yargıç güvencesi konulmuştur[30]. Anayasadaki "usulüne göre verilmiş yargıç kararı olmadıkça" (AY 20) kavramını, Vergi Usul Kanunu 142. maddedeki "Arama kararı sulh ceza yargıcı tarafından verilir" biçimindeki düzenleme tamamlar. Yargıç, talebin yukarıda yasa tarafından belirlenen unsurları taşıyıp taşımadığını inceleyecek ve bu koşulların varlığına ikna olduğu takdirde arama kararını verecektir. Yasanın lafzi ifadesindeki ".... istenilen yerlerde arama yapılmasına karar

---

29 Mahkemenin (İHAM) makul kuşku kavramını değerlendirmesi için Bak: *Fox, Campell ve Hartley-Birleşik Krallık Kararı* (DOĞRU, İnsan Hakları Kararlar Derlemesi, C.2, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 1998, 25).

30 Danıştay 4D., 20.10.2006, E. 2006/451, K. 2006/2009; ÖZET: Anayasa'ya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimin kararı olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine ... Kaymakamının ... günlü ve ... sayılı yazısı üzerine aynı gün polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporu ile, defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. (http://www.kazanci.com/).

vermesi şarttır" biçimindeki düzenleme doğal olarak "arama kararı vermek zorundadır" içeriğini taşımaz. Böylesi bir okuma, hukuk dışıdır, çünkü yargıcın takdir hakkı vardır.

3. Müdahalenin demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması

Kişinin haklarına müdahalenin demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olması ve izlenen meşru amaçla orantılı olması gerekir. Vergi kaçakçılığının önlenmesi için vergi mükellefinin özel hayatına müdahalenin, arama, bu kavramları karşılaması gerekir. Demokratik toplum düzeni, 2001 değişikliği öncesi, anayasal düzeyde açık bir kavram olmamakla birlikte, içeriği Anayasa Mahkemesi kararlarıyla, hakkın özüne dokunmama ve kullanılabilirlik testleri[31] ile belirlenmeye çalışılmıştır. Anayasa bir amaç-araç dengesi kurarken, yargıç bu ilkeleri hayata geçirerek, dengenin olup olmadığına karar verecektir.

IV. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi

"Özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı" İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde düzenlenen haklar ve özgürlükler içinde yer alır. İHAS 8,1. Herkes, özel yaşamına ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. biçimindeki düzenleme ile hak tespiti yapar. Hakkın kullanılması ile ilgili özel sınırlamalar[32] ise; İHAS 8,2. fıkrada Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamı tarafından ulusal güvenliğin, kamu emniyetinin ya da ülkenin ekonomik refahının yararı, suçun ya da düzensizliğin önlenmesi, sağlığın ya da ahlakın korunması için, hukuka uygun olarak yapılan bir demokratik toplumda gerekli bulunanlar hariç, hiçbir müdahale olmayacaktır, biçiminde sayar. Mahkeme bu maddeyi nasıl okumaktadır?

Funke v. France davasında;

> "Vergi Müdürlüğünün ihbarı üzerine gümrük görevlileri adli polisle birlikte 14 Ocak 1980'de başvurucunun ve eşinin "yurtdışındaki malvarlıklarına dair bir delil elde etmek üzere" evlerinde arama yapmıştır. Başvurucu yurtdışındaki bankalarla ilgili belgelerini görevlilere ibraz etmemiş, evde yapılan ve dörtbuçuk saat süren aramada yabancı bankalardan verilmiş çek defterlerine, bazı belgelere ve eşyalara el konulmuştur. Madde 8: başvurucunun evinde arama yapılması ve bazı belgelere el konulması özel yaşama, konuta

31 YÜZBAŞIOĞLU, 1993, 316.

32 YENİSEY,6, dipnotu 9.

ve haberleşmeye saygı hakkına bir müdahale oluşturduğuna; başvurucu bu müdahalenin iç hukukta bir dayanağı olmadığını iddia etmiş ve Hükümet de bu iddialara karşı müdahalenin iç hukukta dayanağı bulunduğu görüşünü ileri sürmüşse ise de, mahkeme başka noktalardan müdahaleyi sözleşmenin 8 maddesine aykırı bulduğundan müdahalenin hukuken öngörülebilir olup olmadığı konusunda inceleme yapmasının gerekli olmadığına; müdahalenin "ülkenin ekonomik refahı"nı koruma meşru amacına sahip olduğuna; müdahalenin gerekliliğinin değerlendirilmesinde Sözleşmeci Devletler belirli bir takdir alanına sahip olmakla beraber bu değerlendirme Sözleşme denetim sistemi ile el ele yürüdüğünden 8 maddesinin ikinci fıkradaki istisnalar dar yorumlanması gerektiğinden, istisnaların belirli bir olayda uygulanması ikna edici bir tarzda ortaya konması gerektiğinden, sermayenin kaçışı ve vergi kaçakçılığını önlemede Devletlerin karşılaştıkları güçlükler nedeniyle gümrük suçlarını delillendirmek için evlerin aranması ve belgelere el konulması gerekli olabileceğinden, ancak arama ile ilgili mevzuat ve uygulama kötüye kullanmaya karşı yeterli ve etkili güvenceler sağlaması gerektiğinden, olayda henüz yürürlükte olmayan Fransız mevzuatındaki reform ile ilgili olarak mahkemenin bir inceleme yapması gerekmediğinden, olayda gümrük yetkilileri arama ve el koyma konusunda çok geniş yetkilere sahip olduğundan, yargısal bir arama müzekkeresi bulunmaması halinde yasadaki kısıtlamalar ve şartlar başvurucunun haklarına müdahalenin izlenen meşru amaçla kesinlikle orantılı olması bakımından yetersiz bulunduğundan, gümrük görevlileri başvurucu hakkında mali mevzuatın ihlali ile ilgili bir şikayette bulunmamış olduklarından, demokratik bir toplumda gerekli olmayan müdahale nedeniyle özel yaşama saygı hakkının, konuta saygı hakkının ve haberleşmeye saygı hakkının ihlaline..."[33]

Mahkeme bu kararında İHAS'ın özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkına müdahaleyi;

Bir: hukuken öngörülebilirlik,

İki: meşru amaç ve

Üç: demokratik toplumda gereklilik[34],

olmak üzere sözleşmenin 8 maddesindeki bileşenlerle okumuştur.

4. BİLGİ TOPLAMA

I. Bilgi verme zorunluluğu

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mec-

[33] DOĞRU, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlar Rehberi (1960-1994), İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 1999,335,336. Mahkemenin aynı biçimde okuduğu diğer kararlar *Cremiex-Fransa, Mailhe-Fransa* (DOĞRU, 335, 336).

[34] YENİSEY, 2.

burdurlar[35]. Bilgiler yazı veya sözle istenir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlardan faydalanan Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar (VUK 148).

Ayrıca kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdur (VUK 149)[36]. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları ve konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler de her ay haberdar oldukları ölüm vakaları ve intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar (VUK 150).

---

35 Danıştay 4D., 29.11.2000, 5038/4941; "Bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmediği yolunda düzenlenen inceleme raporuna dayanarak davacı adına... VUK 148 ve Mük 355...özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Vergi mahkemesi..... Mahallesi muhtarı olan davacıdan, mahalle sınırları içinde bulunan tüm gayrimenkullerden, malikleri tarafından ikametgah ve işyeri amaçlı kiraya verilen dairelerin malikleri ve kiracılarının adı-soyadı ve unvanının ve kiraya veriliş amacının 15 gün içinde bildirmesi istenildiği, davacı tarafından istenilen hususların görevine girmediği gibi yerine getirilmesinin de fiilen mümkün olmadığını bildirmesine rağmen, bu durumun bilgi verme yükümlülüğünü kaldırmadığı gerekçesiyle düzenlenen rapor uyarınca ceza kesildiği, davacının görev ve yetkileri dikkate alındığında kendisinden bilgi istenilen hususlarda yasalar tarafından doğrudan bir görev verilmiş olmadığı gibi bu hususları bildirme yükümlülüğünün de bulunmadığı, diğer yandan bu bilgilere ulaşmanın fiilen imkansız olduğu, İdarenin her zaman VUK'da belirtilen yoklama, inceleme, arama yetkilerini kullanarak istenilen bilgilere ulaşma imkanının bulunduğu, sonuç olarak davacının yerine getirebileceği bir görevden söz edilmesi mümkün bulunmadığından kesilen cezada hakkaniyete ve yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı idare kesilen cezanın yasaya uygun olduğunu ileri sürerek cezanın kaldırılmasını istemektedir....Temyiz isteminin reddine..." (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 510).

36 Danıştay 4D., 10.2.1998, 689/443; "...VUK 30,3...139....., bu hüküm gereğine uyulmadan doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle resen takdir sebebinin varlığından söz edilmesi mümkün değildir. Esasen inceleme elemanı tarafından davacının defter ve belgelerinin VUK Mük 355, 358, 350 ve 361 maddeleri uyarınca yazı ile istendiği görülmektedir. Yazıya sözü edilen mük 355 madde...başlığını taşımakta ve madde metninde....., aynı başlığı taşıyan 361.....hapis ve para cezalarını belirlemektedir. Yine yazıda sözü edilen 350 maddede....., 358 maddede..... Yukarıda açıklanan maddelerden söz edilerek yazılan yazının amacı yükümlünün defter ve belgelerinin incelenmesi değil, üzerinden bilgi toplanması olduğu anlaşılmaktadır. Defter ve belgelerin incelenmek üzere istenmesi halinde ise VUK 39 ..uyarınca inceleme elemanının iş yerine gitmesi ve incelemeye başlama ile ilgili diğer gerekleri yerine getirmesi icap eder. Dosya içeriğinden bu gereklerin yerine getirmesine yönelik bir davranışta bulunulmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi şartı gerçekleşmeyen olayda resen takdir nedeninin bulunduğu kabul edilerek davanın reddine karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır temyiz isteminin kabulüne." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:380).

VUK 158'e göre; kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, telgraf ve telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi:

Madde 152/A – Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir[37].

II. Bilgilerin korunması: istihbarat arşivi

VUK 152 maddeye göre; 150 inci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

III. Vergi yükümlüsünün korunması

Vergi idaresinin bilgi toplaması, vergi yükümlülerinin bilgileri olması nedeniyle, kişisel veridir ve korunması gerekir. Ülkemizde bu korumayı sağlayacak hukuk düzeni var mıdır?

Kişisel verilerin korunması konusunda; İHAS, 108 sayılı Avrupa Konseyi Sözleşmesi ve Avrupa Birliği Veri Koruma Mevzuatı ve bu mevzuatın okuması sonucu ortaya çıkan İHAM ve Avrupa Birliği Mahkemesi içtihatlarından oluşan ve gittikçe genişleyen bir hukuk alanı ortaya çıkmıştır[38].

---

37 Bu konuda bak: ÖNER, Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Yetkin Yayınları, Ankara 2010.

38 Avrupa Veri Koruma Hukuku El kitabı https://kpveri.com/wp-content/uploads/2017/07/avrupa-VeriKorumaHukukuElKitabi.pdf

Anayasada Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı:

Madde 74 -Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir.

Kendileriyle ilgili başvurmaların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.

Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir...."

Özel hayatın gizliliği ve korunması

Madde 20,III fıkra;

"....Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir....."

ilave edilmiştir. Ceza Kanununda da bunlara paralel düzenlenmeler yapılmıştır. Ancak, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kabul edilerek ve bununla ilgili Kişisel Verileri Koruma Kurulu oluşturulmuştur[39] ancak Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı hala yasalaşmayı beklemektedir[40].

Bütün bu düzenlemelerin, vergi idaresi tarafından pek çok bilgi istenen ve bu bilgilerin nasıl korunduğunu bilmeyen vergi mükellefi için önemli olduğunu düşünmek gerekiyor[41].

Ancak Kişisel Verilerin Korunması Kanun'u, vergi mükellefini koruyacak mıdır? Sorusunun cevabı ne yazık ki olumsuzdur.

İstisnalar

MADDE 28- (1) Bu Kanun hükümleri aşağıdaki hâllerde uygulanmaz:

---

39 Bu konudaki mevzuat ve kararlar konusunda bak. https://www.kvkk.gov.tr/

40 a) Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı http://www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmkom/tbmmkom.html
b) Bu konuda bak: KÜZECİ, Kişisel Verilerin Korunması, Turhan Kitabevi, Ankara 2010. Elindeki çok az sayıda kalmış kitabından birini bana gönderdiği için, Bahçeşehir Üniversitesi Öğretim Üyesi Sevgili Yrd.Doç.Dr.Elif KÜZECİ'ye teşekkür borçluyum.

41 a) Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları: Vergi İdaresinin Yetkileri ile Mükellef Hakları Arasındaki Dengenin Kurulması, Derleyen: Prof.Dr.Billur YALTI, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-4, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr.Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, İstanbul 2013.
b) SABAN, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", XIII Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen" 14-16 Mayıs 1998 Bodrum, MÜMAUM, Yayın No:12, İstanbul.

ç) Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması.

Çünkü yasada istisnalar başlığı altında vergi mükelleflerinin karşısına "Devletin ekonomik ve mali çıkarları" çıkmaktadır.

İKİNCİ KISIM
VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

BİRİNCİ BÖLÜM
SUÇ VE CEZA

1. KAVRAMLAR

Vergi mükelleflerinin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri ya da vergi yasalarına uygun davranmamaları durumunda suç ve bunun karşılığında da cezalar uygulanmaktadır. Burada karşımıza devletin vergilendirme alanındaki suç ve ceza siyaseti çıkmaktadır. Çünkü vergi ödevinin amacını, kamu giderlerini karşılamak oluşturuyorsa, devlet vergi suç ve ceza sistemini oluştururken neleri tolore edebilir neleri edemez bunun saptanması önem taşımaktadır.

Vergi mükellefi açısından suçun rasyonalizasyonu; Akılcı seçim teorisi (Rational choice theory)[42] bunun bir denklem olduğunu, bu denklemin verginin ödenmemesi ile elde edilecek fayda toplamının cezadan daha büyük olduğu üzerine kurulmuştur. Vergi mükellefi için önemli olan kar maksimizasyonudur.

Devlet açısından vergi cezaların iki temel amacı vardır. Bunlar[43];

a) Vergilendirme alanında istenmeyen davranışların (suç) engellenmesi, caydırma;

b) Ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanması.

Bu da birçok ülkenin hukuk prensiplerine göre şu anlama geliyor:

– cezalar, sadece cezalandırılan kişi kusurlu olduğunda uygulanmalıdır,

---

[42] Tax Law Design and Drafting, (Ed: Victor THURONYI), International Monetary Found Kluwer law International, Netherland 2000, 119 ve dipnotu 91, 92, 94.

[43] Tax Law Design and Drafting, 117.

- cezalar oransız, gereğinden ağır olmamalıdır,
- adil yargılanma ilkelerine aykırı biçimde uygulanmamalıdır.

İki amaç üzerinde düşündüğümüzde, vergilendirme alanında istenmeyen davranışlar, öncelikle kamu giderlerinin karşılanması amacı ile bağlantılıdır. Bu sadece bir mali amaç olarak görülmemelidir. Çünkü toplanan vergilerle kamu giderleri karşılanıyorsa, bu sosyal yarar toplumca paylaşılacaktır. Vergiler ödenmiyorsa, sosyal zarar kamu tarafından ödenecektir. Ceza nitelikli suçlardaki kamu yararı ile idari niteliklilerdeki kamu yararı arasında herhangi bir fark yoktur. Sadece suçun nitelenmesinde (belki de türünde) bir fark vardır.

2. KURALLAR

I. Vergi hukukunda suç ve cezalar

Vergi hukukunda suç ve ceza sistemi ceza hukukunun genel ilkeleri kabul edilerek oluşturulmuş ancak verginin özelliği nedeniyle de bazı farklılıklar olduğu görülmektedir[44]. Vergi Usul Kanunu Dördüncü Kitap Ceza Hükümleri başlığını taşımakta olup, 331. madde "Vergi Kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezası) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." biçimindeki düzenleme vergi ceza hukuku ilkelerinin ışığında yer alan kuralların bu bölümde düzenlendiğini belirler.

VUK, suç kavramını; "Vergi Kanunları hükümlerine aykırı hareket" olarak belirlerken, ceza kavramını da "bu kitapta yazılı vergi cezaları" ile sınırlamıştır.

Böylesi bir yaklaşımla vergi hukukundaki suç ve ceza kavramlarının tasnifine geçebiliriz. Vergi cezaları, idari nitelikli ve cezai nitelikli olarak ikiye ayrılır. Vergi suç ve cezalarının uygulanması ile ilgili kurallar Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. İdari/cezai nitelikli ikili yapıya uygun, bir bölümü idarenin uygulayacağı cezalar, diğer bölümü mahkemeler tarafından verilecek cezalardan oluşur[45].

---

[44] Çeşitli ülkelerdeki ek yükümlülük ve vergi cezaları için bak: Surcharges and Penalties in Tax Law, EATLP Annual Congress Milan 28-30 May 2015, Edited by Roman Seer and Anna Lena Wilms, EATLP International Tax Series Volume 14, IBFD 2016; Bu kitap için Dr.İnci Solak AKMAN'a teşekkür ederim.

[45] Anayasa Mahkemesi, 6.6.1991, 35/13, "..... Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yüküm-

Ancak ciddi bir terim problemi vardır. Çünkü Amerikan Hukukundaki "civil (administrative)"-"criminal penalty" ayrımı, Fransız Hukukundaki "sanctions administrative"-"sanctions penales"ayrımı Türkçeye çevrildiğinde aynı anlamı vermemektedir. Bu çalışmada vergi hukukundaki idari nitelikli cezalar için idari ceza hukuku, ceza mahkemelerinde hükmolunan cezalar için ceza hukuku terimi kullanılacaktır.

İdari yaptırımlar; özünde "vergi ödevinin" yerine getirilmemesine dayanan davranışların sonuçlarını cezalandırmaktadır.

Vergi idaresi tarafından uygulanmaktadır ve ağırlıklı olarak yaptırımı para cezasıdır. Cezaların iki özelliği vardır:

1- İdare tarafından[46] (idare içinde yer alan makam ve merciler tarafından)[47],

2- İdare hukuku usullerine göre[48] (idari işlem niteliğinde kararlar)[49].

uygulanır. İki kavram da, hukuk tarafından düzenlenmiş olmayı gerektirir.

İdari nitelikli cezalar,

---

lülüğünün zamanında ve eksiksiz ödenmesi ile gerçekleşir. Vergi yasaları gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğini sağlamak içinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemede vergi ödevinin yanında ceza hukukunun ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur. Yasa'nın 344-376 maddelerinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Bu maddelerde öngörülen suç ve cezalarda yasallık ilkesi belirgin biçimde kendini gösterir. Vergi Usul Yasası'nın 344 maddesinin 7-9 bentlerinde sayılan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük eylemleri ile bu eylemler için Yasa'nın 344, 345, 349, 351, 354 maddelerinde öngörülen yaptırımlar vergi dairesi tarafından saptanır ve uygulanır. Bu eylemlerin yaptırımı olan para ve işyeri kapatma cezaları vergi idaresi tarafından uygulanan idari nitelikte cezalardır. Vergi Usul Yasası'nın 358-363 maddelerinde yer alan kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs eylemleri ile bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme eylemleri ise ceza hukuku anlamında suç oluştururlar. Bu eylemlerin saptanması ve yasada öngörülen yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Ceza yaptırımı öngörülen bu tür eylemler için ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturur. Nitekim Vergi Usul Yasası bu eylemler ve bunlar için öngörülen yaptırımları "ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalar" başlığı altında düzenlemiştir..." ; Anayasa Mahkemesi vergi suç ve cezaları ile ilgili bu genel değerlendirmeyi yaptıktan sonra incelemeye geçer.

46 ÖZAY, İdari Yaptırımlar, 36.

47 ÖZAY, İdari Yaptırımlar, 40.

48 ÖZAY, İdari Yaptırımlar, 36.

49 ÖZAY, İdari Yaptırımlar, 40.

a) Vergi ziyaı cezası,

b) Usulsüzlük cezası,

c) Özel usulsüzlük cezası,

d) Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve Mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza,

olarak belirlenmiştir.

Hürriyeti bağlayıcı cezalar; Anayasanın 38 maddesinde düzenlenen;

"İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz."

kuralı gereğince, mahkemeler tarafından verilebilir. Hapis cezası gerektiren eylemlere, eylemin niteliğine göre ilgili ceza mahkemelerinde bakılacaktır. Bu grupta yer alan suçları;

a) Kaçakçılık,

b) Vergi mahremiyetini ihlal,

c) Mükellefin özel işlerini yapan memurlar için verilen cezalar

oluşturur.

II. Vergi hukukunda suç ve cezaları okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı: ilkelerden "sınıflandırma" ve "nitelendirme"ye

1. Evrensel kamu hukuku ilkesi: "suçta ve cezada yasallık"

Bu evrensel kamu hukuku ilkesi şunu söyler: "suçların kanun tarafından tespiti (suçta kanunilik), cezaların da kanun tarafından belirlenmesi (cezada kanunilik)". "İlkenin esas ve mantığı, kişilerin yasak eylemleri önceden bilmelerini sağlamak düşüncesine dayanır. Zira ancak bu suretle kişi, hareketlerini düzenlemek imkanını bulabilir ve yine ancak bu şartla kişiyi işlemiş bulunduğu fiilden dolayı kusurlu saymak mümkün olabilir. Kanunilik ilkesi böylece toplum ve bireyin yararını dengeler"[50].

---

[50] DÖNMEZER/ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım C.I, Ondördüncü Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul 1997, 17; ZAFER, 50; HAKERİ, 11.

a) Anayasa

Uluslararası belgelerde yer alan bu temel ilke iç hukukumuzda Anayasada şu biçimde ifade edilmiştir:

> Madde: 38, I, "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez."

Bu düzenleme içinde iki temel kavramı barındırır: yasallık ve şahsilik ki içinde kusuru da barındırır.

> ...yasallık kuralı" günümüzde "kanunsuz suç olmaz" deyişini aşmıştır....günümüzde yasallık ceza sorumluluğuna yol açacak her etkenin, kuşkuya yer bırakmayacak kesinlikte ceza normunda belirtilmesi zorunluluğunu ifade ediyor. Ceza hukukunu ilgilendiren hukuka aykırılığın, "salt yasa" ile yaratılabilmesi, ceza sorumluluğunun anayasal kurallarına aykırı, örneğin kusursuz sorumluluk ceza normu yaratılamayacağı kuralı, da "yasallık" kuralı kapsamında sayılmaktadır. Kaldı ki, korunan hukuksal yararın ve ihlali de, "yasallık" kuralı kapsamındadır"[51].
>
> "...Anayasamızın 38. maddesi ceza sorumluluğunun kurallarını belirlemektedir..... ... 1961 ve 1982 Anayasalarında yer alan "şahsilik "kuralı, kişinin kendi kusurlu eyleminden sorumlu tutulması anlamına gelmektedir. Diğer bir deyişle, kişinin kusurlu sayılan iradi hareketiyle nedensel bağı olan hukuka aykırı bir neticeden sorumlu tutulmasıdır. Belirtilen nedenle, "eylem + kusur" sorumluluğu anlamına gelen "şahsilik kuralı" Anayasa tarafından kabul edildiğinde, "objektif sorumluluk", "istenmeyen neticeden sorumluluk", "salt irade nedeniyle sorumluluk" türleri, "şahsilik" kurallarıyla çelişir ve dolayısıyla Anayasa'ya aykırı olur. Gerek 1961, gerek 1982 anayasalarının gerekçelerinde de, ceza sorumluluğunun, ancak, kusurlu hukuka aykırı eylemden doğacağı vurgulanmıştır...." [52].

Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarında[53] suçta ve cezada yasallık ilkesinin altını çizmektedirler.

---

[51] ÖZEK, "1997 Türk Ceza Yasası Tasarısı" na İlişkin Düşünceler, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Mecmuası, Prof.Dr. Hıfzı Veldet VELİDEDEOĞLU'na Armağan Sayısı 1998, 28.

[52] ÖZEK, 31.

[53] Danıştay 7D., 18.3.2008, E. 2007/1132, K. 2008/1782; "...Ceza Hukukunda, kanunun cezalandırdığı eylem olarak tanımlanan suç, isnat kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren eylemdir. Bu tanıma göre bir eylemin suç sayılabilmesi için, eylem sahibinin kusurlu iradesinin ürünü olması, kanunda sayılı tipe uygun bulunması ve bir yaptırımın uygulanmasını gerektiriyor olması şarttır. Vergi suçu, verginin mükellefi veya sorumlusu ya da bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi kanunlarında tanımı yapılan ve genellikle kamu maliyesinin gelir kaybına yol açan, vergi kanunlarıyla getirilen kuralların ihlali sonucunu doğuran eylemdir. Ceza ise, suç tanımına uyan eylemi gerçekleştiren kişilere uygulanacak olan ve nev'i, süresi ve miktarları kanunla belirlenen yaptırımlardır. Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği ve kanunun açıkça cezayı arttırıcı bir neden olarak görmediği bir hususta dolayı kimsenin cezasının artırılamayacağı, "suçta kanunilik"; hiç kimsenin belli bir

b) Türk Ceza Kanunu/Kabahatler Kanunu

İki yasada yasallık ve kusur konusunda düzenlemeler içermektedir. Türk Ceza Kanunu (TCK), kesin olarak yasallık derken, Kabahatler Kanunu (KK) idareye düzenlemeye alanı açmıştır. Şöyleki:

TCK 2- (1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.

(2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.

(3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.

Kabahatler Kanunu'nda da ilke şöyle tekrarlanmıştır:

KK 4- (1) Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.

(2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenir.

Kusur açısından ise;

TCK 21- (1) Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.

(2) Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır. Bu halde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir.

Taksir 22- (1) Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.

---

suçla ilgili olarak kanunda öngörülmeyen bir ceza ile ya da kanunda öngörülenden daha ağır bir ceza ile cezalandırılamayacağı ise, "cezada kanunilik" ilkesinin özünü oluşturmaktadır. Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, suç ile onun hukuki müeyyidesi olan cezanın ortak süresi, suçu işleyen kişidir. "Ceza sorumluluğunun şahsiliği" ilkesi gereği, cezanın muhatabının, iştirak hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kanunların suç saydığı eylemi gerçekleştiren kişi olması zorunludur. Ceza Hukukunun temel ilkelerinden biri olan ve Vergi Hukukundaki suç ve cezalar için de geçerli olduğu konusunda kuşku bulunmayan ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar" başlıklı 38'inci maddesinin 7'nci fıkrasında kurala bağlanan, "ceza sorumluluğunun şahsiliği" ilkesi, herkesin kendi fiilinden sorumlu tutulması, cezanın yalnız suçu işleyenlerle iştirak edenlere verilmesi, suça katkısı bulunmayanlara ceza sorumluluğu yükletilemeyeceğini; hiç kimsenin işlemediği bir suçtan dolayı sorumlu tutulamayacağını, bir başkasının işlediği suçun, suçu işlemeyenlere sirayet edemeyeceğini ifade etmektedir.." (http://www.kazancı.com/).

(2) Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir.

(3) Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.

(4) Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek olan ceza failin kusuruna göre belirlenir.

(5) Birden fazla kişinin taksirle işlediği suçlarda, herkes kendi kusurundan dolayı sorumlu olur. Her failin cezası kusuruna göre ayrı ayrı belirlenir.

(6) Taksirli hareket sonucu neden olunan netice, münhasıran failin kişisel ve ailevi durumu bakımından, artık bir cezanın hükmedilmesini gereksiz kılacak derecede mağdur olmasına yol açmışsa ceza verilmez; bilinçli taksir halinde verilecek ceza yarıdan altıda bire kadar indirilebilir.

KK 7.- (1) Kabahat, icraî veya ihmali davranışla işlenebilir. İhmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icraî davranışta bulunma hususunda hukukî yükümlülüğün varlığı gereklidir.

KK 9- (1) Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.

c) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi/ Avrupa Temel Haklar Şartı

Sözleşmede, hem yasallık hem de kusur aynı maddede düzenlenmiştir.

Madde 7: 1. Hiç kimse işlendiği zaman ulusal ve uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir fiil veya ihmalden dolayı suçlu bulunamaz. Hiç kimseye suçu işlediği zaman verilebilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

2. Bu madde, işlendiği zaman uygar ülkelerce tanınmış hukukun genel ilkelerine göre suç sayılan bir eylem veya ihmalden ötürü bir kişinin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir.

Kokkinakis-Yunanistan davası:

"....başvurucu kendisine verilen mahkumiyet kararının dayanağı olan yasa hükmünün yeterli açıklıkta ve anlaşılabilirlikte olmadığını ve bu nedenle Sözleşme'nin 7. maddesinin ihlal edildiğini ileri sürmüş ise de, Sözleşmenin 7. maddesinin birinci fıkrası ceza kanunlarının sanık aleyhine geriye yürümezliği ile sınırlı olmayıp bu madde daha genel olarak bir suç ve cezanın sadece yasa tarafından tanımlanması ilkesi ile ceza kanunlarının sanığın aleyhine örneğin kıyas (analoji) yoluyla genişletilmemesi ilkesini getirdiğinden, buna göre bir suç yasada açıkça tanımlanması gerektiğinden, bir kimsenin kendisini sorumlu kılan ilgili yasa hükmünü gerekirse mahkemelerin yorumuyla birlikte bilebilir durumda olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılacağından, olayda bu şartlar yerine getirilmiş olduğundan, kanunsuz ceza olmaz ilkesinin ihlal edilmediğine...."[54].

---

[54] DOĞRU, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlar Rehberi (1960-1994), 348; Ayrıca bak. Sunday Times-Birleşik Krallık davası (DOĞRU, İnsan Hakları Avrupa İçtihatları, 180-181).

Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı, 49 madde ile yasallık prensibini kabul etmiştir[55].

Avrupa Birliği Mahkemesi de idari nitelikli cezalar için *Cone and Others v Commission* kararında yasallık ilkesi uygulanmalıdır demiştir[56].

2. Yargıçların bakışı

Oluşturulmaya çalışılan bu ortak hukuk düzenine idari nitelikli vergi cezaları açısından baktığımızda, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yargıçları ile Danıştay Yargıçlarının **benzer yorum ile aynı nitelendirmeyi,** Anayasa Mahkemesinin nitelendirmesinin tamamen farklı olduğunu görürüz. Önce Anayasa Mahkemesi sonra da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Danıştay yargıçlarının yorumunu veriyoruz.

a) Anayasa Mahkemesi: "sınıflandırma" ile "nitelendirme"nin karıştırılması

Anayasa Mahkemesi:

> "vergi idarelerince verilen para cezalarının, teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir"[57].

biçiminde değerlendirmiştir.

b) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi/Avrupa Birliği Mahkemesi ve Danıştay: benzer yorum, aynı nitelendirme

İHAM'nin, idari nitelikli suçlar ve cezalar ile ilgili değerlendirmeleri aşama aşama gerçekleşmiştir

> "İHAS idari yaptırımlara karşı hukuk güvenceleri sağlamak adına somut ve açık herhangi bir hüküm içermemektedir. Diğer bir ifadeyle Sözleşme, idari yaptırımlardan açıkça bahsetmemektedir. Buna karşın AİHM, yerleşik içtihadında Sözleşmenin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. Maddesindeki "cezai nitelikteki suçlama" kavramını şekli değil maddi ölçüte gore değerlendirmektedir. Üstelik bu madde kapsamında yapa-

---

55 http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf.

56 http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d5af9c1d19169f-41c2aa8ad5b8ed5b7ba0.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuObxj0?text=&docid=143553&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=213870.

57 Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991, 29/37.

cağı değerlendirmeleri üye ülke hukuk düzeninden bağımsız yapacağını içtihat ederek, ülkelerin kendi iç hukuklarında bir yaptırımı veya yükümlendirici "cezai" nitelikteki görüp görmemeleri ile bağlı olmadığını ve bu konuda kendisinin "otonom" değerlendirme yapacağını belirlemektedir[58].

Bendenoun-Fransa davası[59]:

"Başvurucu, sanat ürünlerinin alım satımıyla iştigal eden bir şirketin sahibi ve yöneticisidir. Başvurucu hakkında gümrük ve vergi idareleri tarafından gümrük, kambiyo ve vergi suçları nedeniyle çeşitli soruşturmalar açılmış ve kendisine vergi cezaları kesilmiştir.

Başvurucu bu kararlar aleyhine İdare mahkemelerine davalar açmıştır. Başvurucu, idari makamların kendisi hakkındaki gümrük dosyasının bütününü dikkate almayıp sadece seçilmiş bazı belgelere dayandıklarını iddia etmiştir.

Başvurucu ayrıca hakkında açılan ceza davasında vergi kaçırma suçundan hapse mahkum olmuştur. Başvurucu bu karar aleyhine, gümrük dosyasının bütünü ceza mahkemesine sunulmadığı için Üst mahkemeye ve Temyiz mahkemesine itirazda bulunmuş, ancak başvurucunun bu iddiası reddedilmiştir.

Başvurucu İnsan Hakları Avrupa Komisyonu'na başvurarak, idari dava sırasında hakkındaki gümrük dosyasının bütününe ulaşma imkanı olmadığı gerekçesiyle Sözleşme'nin 6 maddesindeki adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Başvurucu ceza davası bakımından da dosyaya ulaşma imkanı verilmediğini ileri sürmüş ise de Komisyon bu konuda kabul edilemezlik kararı vermiştir.

Mahkeme:

İdari davanın niteliği değerlendirilirken bu davanın cezai özellikleri ile cezai olmayan özellikleri karşılaştırıldığında ulusal hukukta aksine olmasına rağmen bu davadaki dört faktörün davanın cezai nitelikte olduğunu gösterdiğinden, bu faktörler: i) söz konusu iç hukuk hükümleri belirli bir gruba değil de vergi mükellefi olan herkese uygulanabilir olduğundan, ii) verilen cezalar hazinenin zararını gidermeye yönelik olmayıp, yeniden suç işlemeyi önlemek üzere caydırmayı amaçladığından, iii) para cezalarının dayandığı genel kuralın amacı caydırmak ve cezalandırmak olduğundan, iiii) verilen cezalar önemli miktarda olup ödenmemesi halinde faile hapis cezası öngördüğünden olayda 6 maddenin uygulanabilir olduğuna; tartışma konusu idari davayla ilgili deliller konusunda idari makamlar iddialarını sadece başvurucuya sunulan delillere dayandırmış olduklarından ayrıca başvurucu sunulmadığını iddia ettiği belgelerin çoğunun içeriğinden haberdar olduğundan ve ceza davası sırasında dosyanın hemen hemen bütününe ulaşma imkanı bulunduğundan, son olarak başvurucu bu belgeleri neden görmesi gerektiğini yetkili makamlara bildirmediğinden, yetkili makamların istenilen belgeleri sunmamış olmaları nedeniyle dosyadaki delillere ulaşma bakımından veya silahlarda eşitlik ilkesi bakımından adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir."[60]

---

58 ULUSOY, İdari yaptırımlar, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, 37; Moor-van Vugt, Administrative sanction in EU law (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1992922; Schwarze, Judicial Review of European Administrative Procedure, http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1305&context=lcp; Goisis, European Court of Human Rights case law on administrative sanctions https://air.unimi.it/retrieve/handle/2434/227670/295238/Goisis%20ppt%20311013.pdf.).

59 http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57863#{"itemid":["001-57863"]}.

60 DOĞRU, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlar Rehberi, 412.

Engel and Others v The Netherlands davasında[61]; idari nitelikli cezalar için Engel kriterleri olarak bilinen 3 kriter belirlemiştir: Birinci kriter: bir yaptırımın iç hukukta nasıl nitelendirildiği, cezanın muhatabı üzerindeki etkisi ve ağırlık derecesi . Son iki kriter alternatiftir, birlikte olması aranmaz[62].

Ancak daha sonra *Jussille v Finland*[63] davasında bu üç kriterden ayrılarak, normun amacının caydırıcı ve bastırıcı amaç gütmesinin cezai nitelik için yeterli olduğuna karar vermiştir[64].

Avrupa Birliği Mahkemesi, idari nitelikli suçlar için uzun bir süre cezai nitelik değerlendirmesi yapmamış ancak daha sonra *Spector Photo Group NV Chris Van Raemdonk v Commissier voor het Bank- Financie-en Assurantiewezen (CBF)*[65] aynı nitelendirmeyi yapılmıştır.

Danıştay:

> "Vergi cezaları, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle, söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür"[66].

Kusur açısından ise, İHAM, Jussille kararında kusurun derecesini önemli bulurken ABM, *Käserei Champignon Hofmeister GmbH & Co. KG v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*[67] kararında değerlendirmiştir.

Danıştay, pek çok kararında kusur ilkesini değerlendirmektedir.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Avrupa Birliği Mahkemesi kararları ile Avrupa ölçülerinin biçimlendiğini söylemek mümkündür. Biçimlendirmede asli ilkeler ve ulusal hukuktaki sınıflandırmalar tartışılmamakta, ancak "idari nitelikli" cezaların, belirli kriterlerin varlığı halinde cezai

---

61 http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57479#{"itemid":["001-57479"]}.

62 ULUSOY, 38

63 http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-78135#{"itemid":["001-78135"]}.

64 ULUSOY, 38; *Öztürk v. Germany* (http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57553#{"itemid":["001-57553"]}; Ziliberberg v. Moldova, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-68119#{"itemid":["001-68119"]}).

65 http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62008CC0045.

66 Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 12.6.1980, 1/2 (DD., S.40-41, 69).

67 http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d52bdcd08f4dde-42128012afe2b16c00f7.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4Ob3uSe0?text=&docid=47091&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=20742.

nitelikli olduğunu belirlenmektedir. Buradan bir adım daha atarak, vergiler için de benzer değerlendirmeler yapmaktadırlar.

Danıştay'ın nitelendirmesi zaten bu yöndedir. Anayasa Mahkemesi ise, suçun ulusal hukukta nasıl tanımlandığına dair sınıflandırma ile suçun niteliğinin ne olduğunun belirlenmesini karıştırmaktadır.

Sonuç olarak, bütün bunlar; idari nitelikli davalara ceza hukuku anlamını veriyorsak ya da onları cezai nitelikte kabul ediyorsak suçta ve cezada yasallık ilkesi ceza hukukundaki anlamı ile *"kesin kes yasallık"* olarak uygulanmak zorunda olunduğunu söylemektedir. Bir diğer deyişle demokratik ceza hukuku ilkeleri benimsenerek "yasa" ile düzenlenmek zorundadır.

3. Vergi Usul Kanunu-Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu ilişkisi

Vergi hukukunda; suç ve cezalar ile ilgili kurallar birden fazla kanun tarafından yönetiliyor ya da öyle görünmektedir: Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu temel olarak bu alanda görünen üç kanun ancak örneğin Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda bu alanın önemli kanunlarından diye düşünmek gerekiyor. Öncelikli olarak; bu üç kanunun ilişkileri nasıl kurulmalıdır?

Birinci basamak: VUK, bir idari usul kodu olmasına rağmen, içinde maddi hukukla ilgili kurallar da yer alır. Vergi suç ve cezaları, maddi hukuku, cezaların uygulanması ise usul kurallarını oluşturur, o halde idari nitelikli suçlar ile ilgili uygulanacak kurallar VUK'da yer alır.

VUK'nda adli nitelikli suçlar ve cezaları da düzenlenmiştir. Ayrıca, suç duyurusuna kadar olan süreçte VUK'nda yer alır. Bu anlamda maddi hukuk ve usul hukuku kuralları yine VUK'ndadır. Ancak VUK'nda yer almayan, yasa koyucunun gönderme yaptığı veya yapmadığı konularda TCK kuralları uygulanacaktır çünkü TCK Özel kanunlarla ilişki başlığı altındaki 5 madde:

> "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır".

O halde VUK'nda yer almayan maddi hukuk kuralları için TCK'na gidilecektir. VUK'nda yer almayan usul kuralları için de CMK'na gidilecektir çünkü VUK'nda idari süreç, adli yargının görev alanı başladığı yerde sona erer bunun anlamı VUK'ndaki kuralların tükendiğidir.

Bu yapılanma içinde Kabahatler Kanunu VUK ilişkisi nasıl kurulabilir? O halde öncelikli olarak KK'nun ne olduğunun tespiti gerekir:

İkinci basamak: Yeni Türk Ceza Kanunu'nun hazırlanması sürecinde, kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi nedeniyle, kabahatler daha önce ceza kanununda yer alırken yeni ceza kanunda yer verilmemiştir. Boşlukta kalan alanın doldurulması için Kabahatler Kanunu çıkarılmıştır. Yasanın Genel kanun niteliği başlığı altında düzenlenen 3 maddesi:

"Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında uygulanır."

Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiş ve anayasaya aykırılık nedeniyle iptal edilmiştir[68]. Anayasa Mahkemesinin 6 aylık süreden sonra yürürlüğe gireceği kararı üzerine[69], yasa koyucu bu süre içinde yeniden düzenleme yapmıştır[70]:

---

68 Anayasa Mahkemesi, 1.3.2006, E. 2005/108, K. 2006/35; ".... 2) Anayasa'ya Aykırılık Sorunu Başvuru kararında, kuralın, hukuk devletinin unsurlarından olan belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri ve idarenin her türlü eylem ve işleminin idari yargı denetimine tabi tutulması gereği ile bağdaşmadığı bu nedenle Anayasa'nın 2., 125. ve 155. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Anayasa'nın 125 maddesinin birinci fıkrasında, *"idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır"*; 140. maddesinin birinci fıkrasında, *"Hakimler ve savcılar adlî ve idarî yargı hâkim ve savcıları olarak görev yaparlar"*; 142. maddesinde *"Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir"*; 155. maddesinin birinci fıkrasında da, *"Danıştay, idarî mahkemelerce verilen kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunda gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar"* denilmektedir. Bu kurallara göre, Anayasa'da idarî ve adlî yargının ayrılığı kabul edilmiştir. Bu ayrım uyarınca idarenin kamu gücü kullandığı ve kamu hukuku alanına giren işlem ve eylemleri idarî yargı, özel hukuk alanına giren işlemleri de adli yargı denetimine tâbi olacaktır. Buna bağlı olarak idarî yargının görev alanına giren bir uyuşmazlığın çözümünde adlî yargının görevlendirilmesi konusunda yasakoyucunun geniş takdir hakkının bulunduğunu söylemek olanaklı değildir. Ceza hukukundaki gelişmelere koşut olarak, kimi yasal düzenlemelerde basit nitelikte görülen suçlar hakkında idari yaptırımlara yer verildiği görülmektedir. Daha ağır suç oluşturan eylemler için verilen idari para cezalarına karşı yapılacak başvurularda konunun idare hukukundan çok ceza hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle adli yargının görevli olması doğaldır. Ancak, idare hukuku esaslarına göre tesis edilen bir idari işlemin, sadece para cezası yaptırımı içermesine bakılarak denetiminin idari yargı alanından çıkarılarak adli yargıya bırakılması olanaklı değildir. Bu durumda, itiraz konusu kuralla diğer yasalardaki kabahatlere yollama yapılarak, yalnızca yaptırımın türünden hareketle ve idari yargının denetimine tabi tutulması gereken alanlar gözetilmeden, bunları da kapsayacak biçimde başvuru yolu, itiraz, bunlara ilişkin usûl ve esasların değiştirilmesi, Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerine aykırıdır, Kural'ın iptali gerekir."

69 "5326 sayılı Yasa'nın iptal edilen 3. maddesinin doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Yasa'nın 53. Maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE, OYBİRLİĞİYLE, 1.3.2006 gününde karar verildi" (RG: 22.6.2006, 26236).

70 Yasa No: 5560 (RG: 19.12.2006, 26381).

Genel kanun niteliği

MADDE 3- (1) Bu Kanunun;

a) İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, Uygulanır.

Yine yasa yürürlüğe girmeden Ek madde ilave edilerek[71];

EK MADDE 1. (1) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır.

vergiye ayrı bir alan açılmak zorunda kalınmıştır.

Bunlar, KK'nun acele ve son derece özensiz bir biçimde hazırlandığını göstermektedir. Bütün bunlara rağmen, elimizde bir yasa var! O halde nasıl değerlendireceğiz?

KK; Genel ve özel hükümleri birlikte taşıyan, maddi hukuk ve usul hukuku kurallarından oluşmaktadır.

a) İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

VUK'da idari yaptırım kararlarına karşı kanun yolları; hem idari başvuru hem de yargısal başvuru olarak belirlenmiştir. O halde ilk tespitimiz: vergi anlaşmazlıkları ve çözümünde KK uygulanmayacak, VUK'na göre belirlenen kanun yolları kullanılacaktır. Bu anlamda KK'nun VUK'na göre genel kanun niteliği yoktur.

b) Diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, Uygulanır.

Diğer genel hükümler 1-31. maddeler arasında düzenlenmiştir. İdari para cezası yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacaktır. Bu maddelere bakıldığında, VUK'nda çok ayrıntılı düzenlemelerin olduğu görülmektedir.

Başlangıçta yasa ile ilgili yaşanan sıkıntıların daha sonra ne kadar giderilebildiği tartışılabilir ancak maddi olarak elimizde bir yasa vardır. O zaman sorulması gereken soru şudur: Kabahatler Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nu nerede örter ya da karşılar?

---

[71] RG: 18.5.2005, 25819.

Üçüncü basamak: Vergi Usul Kanunu, suç ve cezalar ile ilgili kuralların büyük bölümünü içerir. Kabahatler Kanunu, VUK'na bir çerçeve kanun olarak belirli yerlerde değer ve bu değme noktaları aslında hiç olmadığında da vergi hukuku açısından bir eksiklik oluşturmaz.

Örneğin:

Amaç ve kapsam

Madde 1- (1) Bu Kanunda; toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla;

a) Kabahatlere ilişkin genel ilkeler,

b) Kabahatler karşılığında uygulanabilecek olan idarî yaptırımların türleri ve sonuçları,

c) Kabahatler dolayısıyla karar alma süreci,

d) İdarî yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yolu,

e) İdarî yaptırım kararlarının yerine getirilmesine ilişkin esaslar,

Belirlenmiş ve çeşitli kabahatler tanımlanmıştır.

Burada yer alan kavramların hepsi VUK'nda vardır.

Bir başka örnek:

Madde 11- (1) Fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idarî para cezası uygulanamaz. (2) Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idarî para cezası uygulanmaz.

15 yaşından küçük bir çocuk hakkında idari para cezası uygulanamaz ancak 15 yaşından küçük bir çocuk GVK'nu anlamında gelir elde diyorsa vergisini ödemek zorundadır çünkü vergi hukuku açısından hak ehliyeti vardır ancak fiil ehliyeti yoktur, vergi cezası işletme adına kesilerek kanuni temsilcileri tarafından ödenecektir. Kabahatler kanunundaki özne kavramı ile VUK'ndaki nesne kavramı karşılaşır ve bu madde olmadığında, dikkat edilmesi gerekir, vergi hukuku açısından hiçbir eksiklik olmaz. Kaldı ki VUK'nun dışında KK'da aynı şeyleri söyler.

Madde 15(3)de, bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.

Bu maddeye baktığımızda, kaçakçılık suçu ve vergi ziyaı suçu nasıl değerlendirilecek?

Madde 16- (1) Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir.

Bu düzenlemeye dayalı olarak vergi idaresi, VUK'nda olmayan bir idari tedbiri uygulayabilecek midir?

İlginç olan,

> Madde 17 (7) İdarî para cezaları her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanır.

biçimindeki bir düzenleme, bir kanun suç ve cezalarını kendi oluşturamıyor ve uygulanacağı bir kanun tarafından belirlenen cezaları uyguluyor. Bu da anlaşılması pek mümkün olmayan bir yaklaşım diye düşünülmelidir.

Bu örnekleri çoğaltmak mümkün ve bunlar göstermiştir ki son derece özensiz hazırlanmış bir yasa olup vergi hukukuna bir katkı getirdiğinden söz etmek mümkün olmadığını gibi suç ve ceza gibi çok önemli bir konuda, güvenceleri son derece aşağı seviyelere indirmiştir. Hukuksal olarak VUK'nun, KK'na uygulama alanı açabileceği çok az konu olabilir. O nedenle VUK'nun yanında genel bir yasa olduğundan söz etmek biraz zorlama olacaktır diye düşünmek gerekiyor.

Üzerinde durulması gereken birkaç önemli nokta vardır: çeşitli kabahat türlerine örnek olarak, dilencilik, kumar, sarhoşluk, gürültü gibi konuların verildiği bir yasa, devletin kamu giderlerinin karşılandığı vergi alanına da uygulanmak durumda, yasa koyucunun yaklaşımını göstermesi açısından önemli diye düşünmek gerekiyor.

Sonuç olarak, "idari cezalarda en temel ceza hukuku ilke ve kurallarının uygulanması artık bir genel hukuk ilkesi olarak kabul edilmektedir". İdari nitelikli vergi cezalarında da hayata geçirilmelidir[72].

İKİNCİ BÖLÜM
CEZA SORUMLULUĞU

1. KÜÇÜKLER VE KISITLILARIN CEZA MUHATABI OLMADIĞI HALLER

VUK 332. madde;

> "Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde ceza muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır."

72 ULUSOY, 48.

İdari nitelikli suçlar ile ilgili sorumluluk VUK'nda belirlenmiş olup, KK da önemli bir farklılık içermez[73]. Hürriyeti bağlayıcı cezalara çevirdiğimizde küçük ve kısıtlının ceza muhatabı olmayacağı ve cezai sorumluluğun kanuni temsilciye ait olacağını söylemek gerekiyor[74].

Yargıtay:

"...Suç tarihinde velayet altında bulunan sanığın 213 sayılı Kanunun 10 ve 332 maddelerine göre vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm (mahkumiyet) kurulması kanuna aykırıdır." [75]

şeklinde verdiği kararda, küçük ve kısıtlıların hürriyeti bağlayıcı cezalar karşısındaki sorumluluğunu idari nitelikli cezalar gibi okumuştur.

2. TÜZEL KİŞİLERİN SORUMLULUĞU

VUK 333'de düzenlenen genel kuralı veriyoruz:

"Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanuna aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır."

Tüzel kişiler ve sorumluluklarının neler olduğunu sorumluluk bölü-

---

73 KK 11.- (1) Fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idarî para cezası uygulanamaz.
(2) Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idarî para cezası uygulanmaz.

74 TCK Yaş küçüklüğü MADDE 31.- (1) Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmamış olan çocukların ceza sorumluluğu yoktur. Bu kişiler hakkında, ceza kovuşturması yapılamaz; ancak, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir. (2) Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanların işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması halinde ceza sorumluluğu yoktur. Ancak bu kişiler hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur. İşlediği fiili algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin varlığı halinde, bu kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde dokuz yıldan oniki yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde yedi yıldan dokuz yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların üçte ikisi indirilir ve bu halde her fiil için verilecek hapis cezası altı aydan fazla olamaz. (3) Fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde ondört yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde dokuz yıldan oniki yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların yarısı indirilir ve bu hallerde her fiil için verilecek hapis cezası sekiz yıldan fazla olmaz. TCK, MADDE 32 Akıl hastalığı, MADDE 33 sağır ve dilsizlik, MADDE 34 Geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma.

75 Yargıtay 9 CD., 31.3.1993, 590/1601 (OK/GÜNDEL, 39 ve dipnotu 6).

münü incelerken belirlemiştik. Bu bölümde hürriyeti bağlayıcı cezalar karşısındaki durumları incelenecektir[76].

> "Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerinde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."

TCK 20. maddede ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi, 60 ıncı maddede de tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri düzenlenmiştir. Bu nedenle maddeyi hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından, suçta ve cezada şahsilik ilkesi ile okumak gerekiyor. Sorumluluk konusunda incelediğimiz kararlarda, Danıştay'ın hukuksal temsil yanında eylemli temsili de aradığını tespit etmiştik. Benzer yaklaşımla Yargıtay'ın da tüzel kişiliği olan[77] ve tüzel kişili-

---

[76] KK. 8.- (1) Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.
(2) Temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. Gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, iş sahibi kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.
(3) Kanunun, organ veya temsilcide ya da temsil edilen kişide özel nitelikler aradığı hallerde de yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.
(4) Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, organ veya temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olmaması halinde de uygulanır.

[77] a) Yargıtay 9CD., 22.11.1990, 3190/3921; "Kollektif şirketlerle ilgili olarak TTK'nın 160 maddesinde "ortaklardan herbirinin ayrı ayrı şirketi idare hak ve vazifesini haiz olduğu, şirket mukavelesi veya ortakların ekseriyeti ile idare işlerinin ortaklardan birine veya birkaçına yahut hepsine verilebileceği" 175 inci maddesinde ise "şirketi temsil selahiyeti ve vazifesinin mukavelede aksine hüküm olmadıkça 190 ıncı madde gereğince şirket işlerini idare hak ve vazifesini haiz olanlara ait olacağı....Sanıklar arasında ortaklığın kollektif şirket olması karşısında şirket mukavelesi veya ortakların ekseriyeti veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsilinin kim ya da kimlere ait olduğu tespit edildikten sonra sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerekirken eksik soruşturma ile mahkumiyet hükmü kurulması yasaya aykırıdır." (OK/GÜNDEL, 51 ve dipnotu 23). b) Yargıtay 9 CD., 18.4.1990, 903/1655; "Sanığın adi komandit şirketi temsile yetkili olup olmadığı araştırılarak, sonucuna göre hukuki durumun tayini düşünülmeden eksik tahkikatla hüküm kurulması yasaya aykırıdır." (OK/GÜNDEL, 52 ve dipnotu 24). c) Yargıtay 9 CD., 25.10.1991, 4303/238İ; "16 Temmuz 1981 günlü RG., Maliye Bakanlığınca 143 no'lu Vergi Usul Kanunun genel tebliğinin X-A/1 maddesinde açıklanıldığı üzere, cezanın suçu birfiil işleyen kimseye çektirilmesi cezada şahsilik prensibi gereği olup esas amaç suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmak olmasına, bu nedenle de cezaya muhatap olarak kanuni temsilcinin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı da dikkate alınarak TTK 319 maddesinin 2 fıkrası hükmüne göre.....A.Ş. esas mukavelesi de incelenerek şirketi temsil selahiyeti ile idare işlerinin kim tarafından yürütüldüğü kesin olarak saptanarak sonucuna göre sanıkların hukuk durumu tayin ve takdir gerekirken sanıkların..... mahkumiyetine, ...nın ise beraatine karar verilmesi kanuna aykırıdır..." (OK/GÜNDEL, 47 ve dipnotu 19). d) Yargıtay 11 CD., 15.10.2000, 4873/5128; "Sanığın, suça konu Limited Şirket Müdürünün YŞ olduğunu savunmasına ve Çankaya Vergi dairesi Müdürlüğünün ....gün ve ...sayılı cevabi yazısında da şirket müdürünün YŞ olduğunun belirtilmesine göre, suç tarihinde, TTK 540/1-2 ve 541 maddeleri uyarınca şirketin idare ve temsilcisinin kim veya kimlere

ği olmayan toplulukların[78] cezai sorumluluğunda hukuksal temsilin yanında eylemli temsili aradığını görmekteyiz.

3. İÇTİMA (BİRLEŞME)

Ceza hukukunda içtima suçlarda ve cezalarda olmak üzere iki başlık altında incelenir.

I. Suçların içtimaı

Ceza hukukunun temel kurallarından biri "kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır" şeklinde ifade edilir. Bunun istisnaları suçların içtimaı bölümünde belirlenmiştir.

"Suçların birleşmesi, suçların bir araya toplanması şeklinde ifade edilmektedir. Kural olarak bir kişi, ceza kanunun suç tanımını içeren birden fazla normunu, diğer bir söyleyişle birden fazla hukuki yararı bir fiille veya birden fazla fiille ihlal ederse ihlal ettiği hukuki yarar sayısınca suç işlemiş olur. Ancak kanun, bazen aslında birbirinden bağımsız olan birden çok hukuki yarar ihlalini yani birden fazla suçu, tek suç saymakta ve faile tek ceza verilmesini öngörmektedir. Kanun koyucu bu hukuki birleşmelerin koşullarını, suçların içtimaı (toplanması, birleşmesi) başlığı altında belirlemiştir."[79].

---

ait olduğu şirket ana sözleşmesi getirtilip, ticaret sicil memurluğundan da sorularak tespiti ve Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararı da dikkate alınarak sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik soruşturmayla yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması, yasaya aykırıdır..." (OK/GÜNDEL, 49 ve dipnotu 20). e) Yargıtay 11 CD., 1812.2000, 5373/5719; "Adana 9 Noterliğinin 10.6.1997 gün ve 22106 yevmiye numarasıyla onaylanan ..... Kalkınma Kooperatifi Yönetim Kurulunun .....günlü işbölümü ve temsil yetkisine ilişkin kararından Başkan ...yanında üyelerden sanıklar .....ve .....nin birinin imzasının şart ve yeterli tutulduğu anlaşılmasına göre cezai sorumluluğun belirlenmesi yönünden kooperatif tarafından vergi dairesine verilen ve suça konu sahte faturalara konu olan beyannamelerdeki imzaların sanıklardan hangisine ait olduğunun araştırılması gerekirken yapılmayarak eksik soruşturmayla mahkumiyet kararı verilmesi, yasaya aykırıdır." (OK/GÜNDEL, 53 ve dipnotu 25).

78 Yargıtay 9 CD., 26.10.1990, 2636/3461; "Adi ortaklık şeklinde işletilen .....Ekmek Fabrikasını birlikte çalıştırdıklarını, kendisinin de satış işlerini yaptığını söyleyen sanığın vekili marifetiyle son celsede yaptığı savunması karşısında, adi ortaklığın idari işlerinden kimin sorumlu olduğu araştırılıp, ortaklığı idare ettiği belirtilen ....hakkında aynı tutanaklar nedeniyle açıldığı belirtilen davaya ait dosya getirtilip, kesinleşip kesinleşmediği de incelendikten sonra adi ortakların ortaklığın tüm işlerinden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde her bir ortağın müstakil ceza sorumluluğu bulunduğu göz önünde bulundurularak sanığın hukuki durumunun tayini gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi yasaya aykırıdır..." (OK/GÜNDEL, 42 ve dipnotu 11).

79 ZAFER, 409.

TCK'da suçların içtimaı başlığı altında düzenlenen zincirleme suç:

TCK 43 (1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.

Fikri içtima:

TCK 44- (1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.

Bu düzenlemeye göre, fikri içtimanın uygulanabilmesi için;

a) Tek fiil bulunmalı,

b) Birden fazla farklı suç oluşmalıdır[80].

VUK 335. maddeye göre, vergi ziyaı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.

VUK'ndaki düzenleme ile KK'ndaki düzenleme yakındır[81]. TCK anlamında fikri içtimaya yaklaşmakla birlikte ondan farklıdır. Şöyle ki; "bir fiil ile ziyaa uğratılan vergiler nev'i bakımından yekdiğerinden farklı ise suçlar arasında içtima yoktur, fail kaç verginin ziyaına sebebiyet vermişse, o kadar vergi suçu işlemiş sayılır ve her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir"[82].

Buna karşılık "bir fiil ile ziyaa uğratılan verginin nev'i aynı olup ta, bu tek fiil aynı zamanda birden fazla cezanın kesilmesini gerektiriyorsa bu takdirde bunların en ağırı kesilir[83]. Nitekim VUK 336. maddeye göre; cezayı

---

80 ZAFER, 431, 432.

81 KK İçtima MADDE 15.- (1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.
(2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.
(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.

82 Fikri içtima MADDE 44.- (1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.

83 ERMAN, Vergi Suçları, 39.; ZAFER, 50; Yargıtay 11 CD., 30.5.2013, E. 2012/27552, K. 2013/9075; "..ÖZET: Cumhuriyet Başsavcılığının vergi işlemlerinin kimler tarafından gerçekleştirildiğinin ilgili

istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergilerden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.

II. Cezaların içtimaı

Cezaların içtimaında, fail kaç vergi cezasını gerektiren fiil işlemişse, her birinden dolayı ceza ayrı ayrı kesilir[84]. TCK'nda cezaların içtimaı ile ilgili hüküm yoktur.

Nitekim VUK 337. maddeye göre; ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyaı ve usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir.

Kesilecek cezalarda sınır ne olacaktır[85] sorusunun cevabını yasa; 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir, biçimindeki düzenleme ile vermiştir.

VUK'nda cezaların içtimaı ile ilgili bir başka düzenleme ise; idari nitelikli ve cezai nitelikli suçların cezaları ile ilgilidir. VUK 340'a göre;

> "Vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz."

---

vergi ya da ticaret sicili memurluğundan sorulması talebinin mahkemece reddedildiği; ayrıca aynı takvim yılına ait sahte fatura kullanma eyleminin tek bir suç oluşturacağı, sahte faturaların birden fazla olması halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı gözetildiğinde diğer Ceza Mahkemesi dosyasının incelenmeye konu dosya ile aynı takvim yılında sahte fatura kullanmak eylemine ilişkin olduğu anlaşılmakla; öncelikle bu dosyanın aslı ya da onaylı fotokopisi getirtilmek suretiyle delillerin birlikte değerlendirilmesi ve mümkünse davaların birleştirilerek görülmesi; ayrıca defterdarlık mütaalası, vergi suçu raporu ile ticaret sicili memurluğu cevabi yazısı dikkate alındığında şirketteki görev ve iş bölümü tespiti yapılarak hüküm kurulması gerekirken eksik soruşturma ile yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi yasaya aykırıdır. ..". (http://www.kazanci.com/).

84 ERMAN, Vergi Suçları, 40.

85 ERMAN, Vergi Suçları, 40.

4. TEKERRÜR

Bir kez suç işleyip kesin olarak mahkumiyete uğradıktan sonra tekrar suç işleme durumudur[86].

VUK 339. maddeye göre;

"Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş artırılmak suretiyle uygulanır."

İdari nitelikli suçlar açısından, tekerrürün vergi ziyaı ve usulsüzlük suçlarında kabul edildiğini gösterir. Vergi ziyaı ve bir vergi cezasının kesinleşmesini arar yoksa cezanın tahsili şart değildir[87].

Adli nitelikli suçlar açısından ise;

TCK 58 (1) Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.

5. İŞTİRAK

Suç tanımı itibariyle bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, somut olayda birden çok kişi ile birlikte gerçekleştirilmesi halinde iştirakten/suç ortaklığından söz edilir. Kanunilik ilkesi gereğince fail dışında kalan kişilerin cezalandırılabilmesi için bu kişilerin fiillerini ve sorumluluğunu öngören hükümlerin varlığı zorunludur.[88]

TCK 37 (1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.

(2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.

İştirak hükümlerinin uygulanabilmesi için somut olayda:

1) Failin kararlaştırılan suçun icrasına başlamış olması,

---

86 ZAFER, 364.

87 DVDDGK, 29.5.2013, E. 2011/467, K. 2013/202; ÖZET : 213 sayılı Yasa'nın 339'uncu maddesine göre vergi ziyaı cezasının tekerrür nedeniyle artırılabilmesi için ikinci cezaya neden olan eylemden önce kesilmiş ve kesinleşmiş vergi ziyaı cezası bulunması ve bu cezanın kesinleştiği yılı takip eden takvim yılından itibaren beş yıl içinde yeniden vergi ziyaı cezası kesilmiş olması gerekir. (http://www.kazanci.com/).

88 ZAFER, 381.

2) Failin fiilinin kasti ve hukuka aykırı olması,

3) Birden çok kişinin birden çok fiilinin bulunması,

4) Birden çok kişinin failin suçuna iştirak iradesiyle hareket etmesi gerekir[89].

Buradan VUK'na geçtiğimizde iştiraki tanımlayan madde kaldırılmıştır. Ancak;

VUK 344-Vergi ziyaına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır[90].

Bu düzenleme, VUK'nda kaçakçılık ile ilgili iştirakin kabul edildiği ve KK[91] uygulanmayacak, iştirak konusunda TCK hükümleri uygulanacak demektir.

---

89 ZAFER, 385,386

90 DVDDGK, 15.2.2012, E. 2011/579, K. 2012/54;".... 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 4369 sayılı Kanunun 11. maddesiyle değişen ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren "Vergi Ziyaı Cezası" başlıklı 344. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi ziyama 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanmasının öngörüldüğü, maddede yapılan düzenlemede, vergi ziyama 359'uncu maddede yer alan eylemlerle yol açılmasına iştirak edenler adına, 01.01.1999 tarihinden önceki düzenlemeden farklı olarak, maddi menfaat gözetilmesi şartı aranmaksızın ceza kesilmesinin düzenlenmesi nedeniyle, bu koşulun aranmasına gerek kalmadığı, ...yürürlükte bulunan düzenlemelere göre vergi yükümlülerinin Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yer alan eylemlerle yol açılan vergi kaybı doğuran eylemlerine iştirak edenler adına bu nedenle ceza kesilebilmesi için maddi menfaat gözetilmesi şartının aranmaması, davacının, işlemlerini onayladığı firmanın haksız katma değer vergisi iadesi almasına düzenlemiş olduğu tasdik raporlarıyla sebebiyet vermesi ve alt firmalar hakkındaki teyit yazılarının, tasdik raporunun düzenlenmesinden doğacak sorumluluktan korunabilmek amacıyla ve şeklen elde edildiğinin anlaşılması karşısında, cezaların kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle ısrar kararını bozmuştur. ...karar düzeltme isteminin reddine, (http://www.kazancı.com/).

91 KK İştirak
Madde 14- (1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir (2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir.
(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.
(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır.

Anayasa Mahkemesi:

"...Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyaı suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyaına sebebiyet vermesidir. Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. ..."[92]

biçiminde değerlendirmiştir.

Cezadan indirim

VUK 360 – 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

Ayrıca, iştirak kavramının pişmanlıkta da geçtiğine dikkat etmek gerekir:

VUK 371 – Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez.

6. TEŞEBBÜS

VUK'nda teşebbüs ile ilgili bir hüküm olmamasına rağmen - KK uygulanamayacaktır[93] . TCK hükümlerine gönderme yaptığı için onlar uygulanacaktır- pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için kaçakçılık suçunun teşebbüse elverişli olması gerekir.

Kaçakçılık, teşebbüs suretiyle işlenebilen bir suçtur.

TCK 35-(1) Kişi işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.

---

92 Anayasa Mahkemesi, 5.3.2015, E. 2014/120, K. 2015/23.

93 KK Teşebbüs MADDE 13.-(1) Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabileceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.

Teşebbüs hükümlerinin uygulanabilmesi için;

1- Fail, bir suçu işlemeyi kastetmeli, yani failin suç işleme kastı olmalı,

2- Fail, elverişli hareketlerle icraya başlamalı, yani icra hareketlerine başlamalı,

3- Fail, elinde olmayan engel nedenlerle icrayı yarıda kesmeli ve icrayı tamamlayamamış olmasına rağmen netice meydana gelmemiş olmalı[94].

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SUÇLAR VE İDARİ/ADLİ CEZALAR

1. İDARİ CEZALAR

I. Vergi ziyaı suçu ve cezası

Vergi hukukunda suç ve cezadan söz edilirken ceza hukukunun temel ilkeleri göz önünde bulundurulur. Bunun anlamı; "idari cezalar için de geçerliği olan, cezayı gerektiren eylemin tüm unsurları tamam olmadan, ceza uygulanamayacağı hakkındaki genel ceza ilkesi, varsayım ya da kıyas yolu ile ceza tayinine imkan vermez" [95]. Oluşturulan suçlarda ve cezalarda, ceza hukukunun aradığı unsurları inceleyelim:

1. Suç

VUK 344,1, "341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir."

Kanuni unsur: Bir suçun yasa ile düzenlenmesinin ne olduğunu yukarıdaki bölümlerde tespit ettik. VUK 344 madde de suçun bütün unsurlarının tamam olması halinde kanuni unsur gerçekleşmiş olur. VUK 344,1 fıkraya baktığımızda biçimsel anlamda bir yasal düzenleme yapıldığını, ancak suçun diğer unsurlarını çıkarmanın mümkün olmadığını görüyoruz. O halde VUK 341 inci maddeye gitmek zorundayız.

Vergi ziyaı VUK 341 maddede şöyle tanımlanmıştır:

"Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ifade eder...".

Maddi unsur: suçun hangi işlem ya da eylem ile gerçekleştirileceğini

---

94 ERMAN, Vergi Suçları, 41.

95 Danıştay 4D., 26.11.1989, 5795/3528 (DD., S.70/721, 189/192).

anlatır. Ayrıca hareket ve netice arasında o hareketin o neticeye götürdüğünü ifade eden nedensellik bağının olması gerekir[96].

> "Ceza sorumluluğunun kişiselliği kuralı, failin kendi eyleminden sorumluluğu anlamına geldiğine göre, sorumluluk, iradi ve nedensel değer insan eyleminin, "ceza normu"nun koruduğu "hukuksal yararı" ihlal etmesine bağlıdır. Nitekim, ceza normu, "korunan hukuksal yararı ve hukuksal yararı ihlal modellerini belirler. Bu açıdan, dış dünyada yaratılan değişikliğin, hukuka aykırı olup olmadığı, eylemin "normun önlemek istediği ihlal modeli" açısından eylemin, "normun tanımına" uygun olup olmadığının saptanmasına bağlıdır. Bu değerlendirme, eylemin norm açısından objektif değerlendirilmesidir. Diğer bir deyişle, eylemin niteliğinin irdelenmesidir"....ceza sorumluluğunun kişiselliği, aynı zamanda, korunan hukuksal yararı ihlal eden, iradi ve nedensel değer taşıyan "eylem" kusurlu olması zorunluluğunu da kapsamına almaktadır. Eylemin kusurluluğu, eylemin, ceza normu açısından "sübjektif" değerlendirilmesiyle belirlenir. Eylem'in gerek objektif, gerek sübjektif açıdan, ceza normunun öngördüğü ihlal modeline uygunluğu, "eylemin tipikliği" anlamına gelir. Bu nedenle, iradi ve hukuksal yarar modelini ihlal eden veya kusurlu insan eylemi olmadıkça, suç tipine uygun, hukuka aykırı eylem olmaz..... Ceza sorumluluğunun kişiselliği kuralı, bireyin ancak, iradi olarak dış dünyada isteyerek yarattığı, kusurlu eyleminden sorumlu olması anlamına gelir. Bu nedenle, bireyin dış dünyada yarattığı değişiklik, ancak istenen ve kusurlu ise, suç tanımı açısından "tipik" sayılır. Bu açıdan, birey, istenmeyen sonuçlardan ve kusurlu olmayan eyleminden sorumlu tutulamaz. Bu nedenle, ceza sorumluluğunda, üçüncü kişinin eyleminden, korunan hukuksal yararı ihlal etmeyen değişiklikten, kusursuz, objektif sorumluluktan doğan sorumluluğa yer yoktur."[97]

Kavramları vergi ziyaına aktardığımızda şöyle bir düşünce sistemi oluşturmamız gerekir:

Vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik getirilmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, suçun maddi unsurunu oluşturur. Vergi ödevini yerine getirmeme, olumsuz bir hareket-yapmamayı ifade eder. Bu hareketlerin sonucunda vergi ziyaı oluşuyorsa netice gerçekleşmiştir. Vergi ödevini eksik yerine getirme veya getirmeme sonucunda vergi ziyaı gerçekleşmişse uygun illiyet bağı vardır. O halde maddi unsur 341 inci maddede düzenlenmiştir denilebilir. Burada

---

96 Danıştay 7D., 2.4.2012, E. 2008/4440, K. 2012/1136; "... 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesinin, 4369 sayılı Kanunla değiştirilerek, 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren şeklinin ilk fıkrasında; ... . Görüldüğü üzere; vergi ziyaı cezası kesilebilmesi için, verginin anılan Kanunun 341'inci maddesinde tanımlanan anlamda ziyaa uğratılmış olması yeterli değildir; ayrıca, vergi ziyaına mükellef veya vergi sorumlusu tarafından neden olunması da gereklidir. Başka anlatımla; vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi, vergi ziyaı ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesine bağlıdır. ..." (http://www.kazanci.com/).

97 ÖZEK, 31, 66-67.

üzerinde düşünülmesi gereken, vergi ziyaı bir sonuçtur[98], suçun bir unsuru değildir. Suç açısından baktığımızda maddi unsurun karşılığı değildir.

Manevi unsur: Fail ile fiil arasında bağlantı kurar. O suç faile isnad edilebilir mi, hangi koşullarda isnat edilebilir gibi soruların cevabını arar. Vergi ziyaı bir olumsuz hareketle -yapmama ya da eksik yapma- ile gerçekleşeceği için, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi, ihmal- kusurdur[99].

Hukuka aykırılık[100]: Bunu pozitif hukuka aykırılık olarak anlamak gerekir. Ülkemizde, hukukun diğer alanlarında görünmediği kadar yaygın olan, her siyasi iktidar değiştiğinde vergi yasaları değiştiği için ve her siyasi iktidarın da hukuka aykırılıktan anladığı farklı olduğu için, ilgili dönemin yasasına aykırılık olarak anlamak sığ bir yaklaşım olmakla birlikte yanlış olmayacaktır.

Her siyasi iktidar değişikliğinde ardından yasa değişikliği, özellikle af, gelmesi ya da geleceği mesajının verilmesi, yasa değişikliğini bekleyen potansiyel suçlular yaratmaktadır. Siyasi iktidarların hukuka aykırı davranışlarının göstergesi olarak algıladığımız böyle mesajları vermek zorunda kalmaları ise, vergi mükelleflerinin vergi ödememek gibi bir sivil itaatsizlikten daha ötede bir yerde durduklarını göstermektedir.

---

98 Yargıtay 11CD., 12.6.2012, E. 2010/10496, K. 2012/11400; KARAR:". Öte yandan yine ayrıntıları Ceza Genel Kurulunun 22.05.2011 gün ve 99/104 sayılı kararında açıklandığı üzere; defter ve belgelerin gizlenmesi halinde, sağlıklı bir vergi incelemesi yapılamayacağı açıktır. Vergi denetimi olanağını kaldıran bu halde artık somut bir vergi ziyamın tespiti olanağı da ortadan kalkmaktadır. O halde, mükellefin sorumluluğunu kaldıracak olan ve 213 sayılı Yasanın 13. maddesinde düzenlenen durumlarda veya kastı ortadan kaldıran diğer hallerin kanıtlanması dışında, vergi ziyamın varlığının kabulü de zorunludur. Bir başka anlatımla yukarıda değinilen haller dışında mefruz (soyut) vergi ziyaı bulunduğu kabul edilmeli, müspet (somut) vergi ziyaının varlığı aranmamalıdır. Kaldı ki, 29.07.1998 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile 213 sayılı Yasada yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı suçlarında "vergi ziyamın varlığı" suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ve defter ve belgeleri gizleme halinde, suçun oluştuğu hükme bağlanmıştır." (http://www.kazanci.com/).

99 KK, Kabahatin ihmali davranışla işlenmesi Madde 7- (1) Kabahat, icraî veya ihmali davranışla işlenebilir. İhmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icraî davranışta bulunma hususunda hukukî yükümlülüğün varlığı gereklidir.
Kast veya taksir Madde 9.- (1) Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.
Hata Madde 10- (1) Türk Ceza Kanununun hata hallerine ilişkin hükümleri, ancak kasten işlenen kabahatler bakımından uygulanır.

100 KK, Hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler Madde 12.- (1) Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.

2. Ceza

VUK 344,2 ".... ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.".[101]

II. Usulsüzlük

1. Suç

VUK 351. maddeye göre usulsüzlük;

" Vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. "

Yasaya aykırı davranış sonucunda vergi kaybı değil ama olasılığı olduğu için tehlike suçu olarak nitelenmektedir[102].

a) Şekil ve usule aykırılık

Şekil ve usule aykırılığın anlamı nedir? Bu soruyu cevaplamak için usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak düzenlenen suçların konusunu hangi belgelerin oluşturduğu ve bu belgelerin hangi unsurları taşımaması halinde şekil ve usule aykırılık ya da suç oluşturduğunun tespiti gerekmektedir. Buradaki şekil ve usul kavramlarına açıklık getirmek gerekiyor. İdare hukukunda "..." bir işlemi ele alır da, kronolojik olarak onun oluşmasına bakacak olursak, tıpkı canlı organizmaların doğması gibi, bunun belirli usuller izlenerek gerçekleşmekte olduğunu görürüz. Öyle ise izlenen usul, ortaya çıkan şekilde önceki ana ilişkin, fakat şekil için "kurucu unsurun" ilk adımıdır"[103]. İdare hukukundaki "biçim" İYUK'nda sadece şekil olarak anılmasına rağmen, "usul-şekil" biçiminde ele alınması ve "usul"ün "şekil"den önce konulması gerekmektedir[104]. O halde VUK'ndaki usul ve şekil kavramlarının birlikteliğinde şekil kavramını kullandığımızda, usul'ü de içeren bir kavramdan söz ediyor olacağız.

Soru: VUK'nda düzenlenen şekil şartlarının anlamı nedir? Cevabını arayalım:

---

[101] KK, Yaptırım türleri Madde 16- (1) Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir.

[102] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 212.

[103] ÖZAY, İdari Yaptırımlar, 458.

[104] ÖZAY, İdari Yaptırımlar, 458.

b) Sıhhat şartı-ispat şartı

Maddi hukukta, bazı hukuki işlemlerin geçerli olabilmeleri için kanunda uyulması emredilen şekillere "geçerlik" veya "sıhhat şekli" denir[105]. Şeklin sıhhat şartı olarak düzenlendiği hallerde, bu şeklin bu muamelelerin ispatı meselesine de doğrudan doğruya tesiri olacaktır. Bu muameleler artık Medeni Hukukun öngördüğü şekil şartlarının gerçekleşmesi ile ispatlanabilecektir[106]. Halbuki ispat şekli olarak vazedilen şekil esaslarına uymama muamelenin sıhhatine etki etmez, muamelenin mevcudiyeti başka kanuni deliller ile dahi ispatlanabilir[107].

VUK'ndaki düzenleme sıhhat şartı mı ispat şartı mıdır? Bu soruya cevap verebilmek için şöyle bir düşünce sistemi geliştirebiliriz: İspat edici kağıtlar başlığı altında düzenlenen bölümde yer alan belgeler, örneğin fatura, sadece muhakeme usulünde ispat vasıtası olarak kullanılmışsa, yani faturadan başka biçimde mal alım satımı yapıldığı ispatlanabiliyorsa, o zaman sadece ispat şartıdır diye düşünmemiz gerekir. Gerçekten de **VUK 3,B, II. fıkrada vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir,** biçimindeki düzenleme, aslında ispatın konusu olan vergiyi doğuran olayın belirlenmesi olduğu için, ispat vasıtası olarak da her türlü delilin kullanılabileceğini söyler. VUK 3,B,II. fıkrayı VUK'nun 227. maddesi ile okuduğumuzda birbirini bütünler.

Ancak VUK 227,III. fıkrada düzenlenen,

> "Bu kanuna göre kullanılan veya Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır."

ifadesi, şekil şartının, sıhhat şartı olarak düzenlendiğini ortaya koyuyor. Belgeler için gerekli şartlar yasa ile belirlenmiş ise, vergiyi doğuran olayın dayanağı olan belgeler dışında bir şekil ile ispat mümkün değildir. Nitekim Danıştayın

> "kayıtların, yasanın öngördüğü vesikalarla ispatlanması vergi hukuku gereğidir"[108]

şeklindeki kararının yanında;

---

[105] TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 100; HATEMİ /GÖKYAYLA, 42.

[106] ÜSTÜNDAĞ, 535; YILMAZ, Hukuk Muhakemeleri Kanun Şerhi, Değiştirilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2013, 1082.

[107] ÜSTÜNDAĞ, 535.

[108] Danıştay 4D., 6.10.1998, 3174/3482 (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 515).

"...213 sayılı VUK'nun 2365 sayılı Kanunla değişik 3 maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu kurala bağlandığından, vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun düzenlenmiş olması, olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına ve sonucuna göre işlem yapılmasına engel değildir. Bu tür belgelerin gerçeğe aykırı ve içeriği yönünden yanıltıcı olduğu, usulen geçerli başka kanıtlarla ispatlanabilir..." [109]

biçiminde okuduğu kararı da vardır.

İki yasa maddesi çelişiyor mu? Evet bir çelişki vardır. Çünkü VUK'nda 3. madde böyle değildir, VUK 227 nci madde sonradan çeşitli ilavelerle değişmiş olsa da birinci fıkra böyledir. O halde iki madde birbirinin bütünleri değildir. Yasa koyucu VUK 3. maddeyi değiştirirken, VUK 227 nci madde de ne vardı diye herhalde düşünmedi.

Tartışılması gereken bir başka konu, şekil şartlarına uyulmadığında acaba ne olacaktır? Şekle aykırılığın müeyyidesi butlandır[110] ancak bu şeklin, sıhhat şartı olarak düzenlenmesi durumunda söz konusudur.

Buradan usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak belgelere bağlanan cezaya geçtiğimizde, şekil şartı olarak düzenlenen bir alanın, cezanın konusunu oluşturduğunu görürüz. Yukarıda sıhhat şartı ve ispat şartı olarak verdiğimiz kavramların dayanağı özel hukuktur ve özel hukuk dayanaklı verdiğimiz diğer bir kavram ise butlandır. Niçin böyle bir düşünce sistemi izledik, çünkü idare hukukundaki butlan kavramının dayanağını özel hukuk oluşturur fakat süreç içinde geldiği alandan bağımsız ve farklı bir içeriğe kavuşmuştur ve idare hukukunda butlan, iptal edilebilir nitelikte hukuka aykırı işlemler ve yokluk da idare hukukundaki batıl işlemler için kullanılır[111].

Suçtaki hukuka aykırılık ise şekil ve usul kurallarına uygun davranmamaktır. Bu konudaki Anayasa Mahkemesi ve Danıştayın değerlendirmelerine bakalım:

Anayasa Mahkemesi VUK Mükerrer 257,I fıkranın 3239 sayılı yasa ile değişikliği sonucunda Maliye Bakanlığına verilen yetkinin anayasaya aykırılığı iddiasını şöyle değerlendirmiştir:

"...Ek belge istemek yetkisi, yükümlülerin ekonomik ve teknik gereklere uymayan

---

[109] DVDDGK., 21.2.1997, 147/135 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:345).

[110] HATEMİ/GÖKYAYLA, 49, 50.

[111] ERKUT, İdare Hukukunda Yokluk Teorisi, İHİD, Prof.Dr.Lütfi DURAN'a Armağan Özel Sayısı, S.1-3, 1988, 69.

ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmamaları için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olup, vergi yitik ve kaçağını önlemek amacı dışına taşmamaktadır. Belge düzeninin temel amacı da budur. Bu ölçüler ve amacı aşan idari düzenlemeler idari yargı tarafından iptal edilir....." [112].

Anayasa Mahkemesi Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun Mük 8,2 fıkrasının şöyle değerlendirmiştir:

"...İtiraz konusu kuralla Bakanlığa tanınan düzenleme yetkisi, vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülük getirilmesine ilişkin olmadığı gibi, yasama yetkisinin devri niteliğinde de değildir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirtilen süre içerisinde, ödeme kaydedici cihazı vergi dairesine kaydettirmeyen davacı hakkında usulsüzlük cezası verilmesini öngören yasa kuralında, Anayasanın 38 maddesinin birinci fıkrasıyla, sekizinci fıkrasının ilk tümcesine aykırılık bulunmamaktadır. Çünkü, mükelleflerin ödeme kaydedici cihazları bulundurma ve vergi dairesine kaydettirme konusunda Yasa ile Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış, bu gereğe uymayanlar hakkında da usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Anayasanın 38 maddesinin sekizinci paragrafında yer alan, idarenin kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir yaptırımın uygulamayacağı biçimindeki kuraldan açıkça anlaşılacağı gibi, yasayla yetkili kılındığı sürece idare para cezası verebilir. Nitekim, bu kural uyarınca idarelerce birçok konuda re'sen idari para cezası uygulanabilmektedir...." [113]

Danıştay:

"....Maliye Bakanlığı, dava konusu düzenleme ile, Kanunun verdiği yetkiye dayanarak sevk irsaliyelerinin ihtiva edeceği zorunlu bilgilerle ilgili yeni şartlar getirmiştir. 253 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinin dava konusu A-2 bölümünde, sevk edilecek malların, irsaliye düzenleme tarihinden sonra sevki halinde, mükelleflerin cezaya muhatap kalmamaları için, tanzim tarihinin yanında, sevk irsaliyelerine bir de fiili sevk tarihinin yazılması mecburiyeti getirilmiştir. Bu mecburiyetin, mükelleflerin lehine olduğu hususu tartışmasızdır. VUK 227/3 maddesine göre anılan belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgelerin vergi kanunları açısından hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtildiğinden, dava konusu düzenlemede kanuna aykırılık görülmemiştir. Belgelerdeki unsurlardan herhangi birinin eksikliğinin tespiti ile özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde ise, cezanın dava konusu edildiği durumlarda, bu eksikliklerin cezayı gerektirip gerektirmediğinin yargı yerlerinde incelenerek karara bağlanacağı açıktır..... Davacı kurumu, sevk irsaliyesi düzenlediği tarih ile fiili sevk tarihinin aynı olduğu ihtilafsızdır. Özel usulsüzlük cezası fiili sevk tarihinin ayrıca yazılmaması nedeniyle kesilmiştir. Sevk irsaliyelerinde, tanzim tarihinin yanında ayrıca fiili sevk tarihinin yazılması mecburiyeti, mükellefler lehine getirilen bir düzenleme olup, tanzim tarihi ile fiili sevk tarihinin aynı olması nedeniyle, söz konusu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağından bahisle VUK 353/2ye göre kesilen cezada isabet görülmemiştir" [114].

---

[112] Anayasa Mahkemesi, 15.11.1991, 29/37.

[113] Anayasa Mahkemesi, 29.1.1997, 11/4.

[114] Danıştay 4D., 13.11.1998, 5782/4152 (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 516).

2. Usulsüzlüğün dereceleri

Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir (VUK 352).

a) I inci derece usulsüzlükler

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;

2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;

3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;

5. Çiftçiler tarafından 245 nci madde hükmüne göre muhtar veya ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;

6. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);

7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;

8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);

9. Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir vergisinde, tarh zamanaşımı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;

11. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması.

b) II nci derece usulsüzlükler

1. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;

2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;

4. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç).

5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;

6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;

7. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması.

8. Hesap ve muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

3. Ceza

Usulsüzlük I ve II Derece olarak gruplandırılmıştır ve kanuna bağlı cetvele göre cezalar belirlenir. Burada üzerinde durulması gereken bu cetvellerin kim tarafından hazırlandığı ya da cezalar yasa ile mi belirlenmektedir?

VUK Mükerrer 414 maddeye göre cezalar,

"VUK 352 Kanuna bağlı cetvel yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır, Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir."

biçiminde düzenlenen yetki maddesi çerçevesinde belirlenmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile cetveldeki değerler belirlenir. Tekrar karşımıza idari işlemle belirlenen ceza çıkmaktadır. Anayasa'nın "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." diyen 38,III. fıkrasına aykırıdır[115]. Ayrıca Danıştay'ın "mali yükümlerin idari işlemlerle yükletilmemesine" ilişkin kararları sürekli bir içtihada dönüşmüş olmasına rağmen[116], vergilendirme alanında cezaları sanki yasayla konulmuş gibi okuması anlaşılabilir ve açıklanabilir değildir.

Usulsüzlük cezaları bir cetvel ile belirlenir.

III. Özel usulsüzlük

VUK 353 üncü maddenin başlığı fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması şeklinde düzenlenmiştir. Başlık bize merkez kavramın "fatura" olduğunu, diğer sayılanların "benzeri evrak" kavramı içinde değerlendirildiğini, suçun ise "verilmeme ve alınmama" ile "diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması" ile oluştuğunu söyler. Yasa metninde yer alan "fatura ve benzeri evrak" kavramlarını ve "verilmeme ve alınmama ile diğer usul hükümlerine uyulmamanın" neler olduğunu belirleyelim:

Özel usulsüzlükler ve cezaları:

---

[115] KANETİ, Vergi Hukuku, 235.

[116] ÖZAY, İdari Yaptırımlar, 99, dipnotu 280.

a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması

Madde 353 -

1. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 Türk lirasını geçemez.

2. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 120.000 Türk lirasını geçemez.

3. 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 240 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. ...

6. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 5.700 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 290 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

8. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 900 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 180.000 TL'yi aşamaz.

9. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 1.200 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

10. Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 900 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Maddeyi okuduktan sonra, son fıkradaki Maliye Bakanlığının daha neyi düzenleme konusunda yetkilendirildiğini anlamak mümkün değildir. Çünkü fıkralarda yer alan hükümler tekrar tekrar yazılmış ayrıca Maliye Bakanlığına usul dışında "esas" ile ilgili yani konu ile ilgili yetki verilmiştir. Yetki hukuk dışıdır. Öncelikle bunu tespiti ederek başlamak gerekiyor.

VUK 353 üncü maddede sayılan cezalar özel usulsüzlük olarak nitelenmektedir[117]. Niçin usulsüzlük cezaları varken ayrıca bir de özel usulsüzlük

[117] Danıştay 3D., 30.9.2011, E. 2011/1610, K. 2011/5355; "...Yasanın Mükerrer 355'inci maddesinde, 256'ncı maddede yer alan zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür. Defterlerin ibraz yükümlülüğünün yerine getirilebilmesi, defter tutma ve muhafaza etme koşullarının varlığına bağlı olup, bu koşullar bulunmadıkça özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren **ibraz etmeme eyleminin** işlenip tamamlanmasından söz edilemez. Nitekim yasa koyucu defterlerin hiç tutulmaması eyleminin yaptırımını 213 sayılı Yasanın 351'inci maddesinde ayrıca düzenlemiştir. Davalı idarenin 25.3.2009 günlü yazısıyla 2008 yılına ilişkin defter ve belgelerinin ibrazının istenmesi üzerine, noter tarafından tasdikli yevmiye defteri ile alış ve satış faturalarını incelemeye sunan davacının envanter defteri ve defteri kebiri ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Yasanın Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Bilanço esasında tutulması zorunlu olan ve tasdikine ilişkin tarh dosyasında bilgi bulunmayan bu defterlerin tutulmadığı taraflar arasın-

cezası oluşturulmuş diye düşünebiliriz. Usulsüzlük cezasının cevap vermediği konular için başka bir suç grubu oluşturulup[118], buna da ayrı cezalar konulmuştur. Suçta ve cezada yasallık tartışması aynı gerekçelerle burada da yapılmalıdır.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük başlığı altında iki suç oluşturulmuş olmasına rağmen, yargıya taşınan anlaşmazlıklarda ayrımın o kadar net olmadığı görülmektedir.

Danıştay:

"Davacı adına, bastırdığı faturalarda vergi dairesi müdürlüğünün adı ve davacının bu dairedeki hesap numarasının bulunmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. 213 sayılı VUK faturanın şeklini düzenleyen 230 uncu maddesinin 2 bendinde, faturada, faturayı düzenleyenin adı varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının bulunması aranmıştır. Bu düzenlemeye uyulmaması, biçim yönünden aykırılık oluşturacağından usulsüzlük cezasını gerektirir. Vergi idaresince davacı adına söz konusu fiil için usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken, özel usulsüzlük cezası kesilmekle eylemle ceza arasında bulunması gereken nedensellik ilişkisi göz ardı edilmiştir. Özel usulsüzlük cezasının bu nedenle kaldırılması gerekirken ve sadece aynı türden eylemler nedeniyle veya vergi ziyaı doğuran eylemler için kesilen cezaların birbirine dönüştürülebileceği gerçeğine aykırı olarak, özel usulsüzlük cezasının usulsüzlük cezasına çevrilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir....."[119].

Bir başka kararda:

".....VUK 232..... 353,1..... VUK 353,1 fıkrasında söz konusu belgeleri vermeyen ve almayanların her birine belli bir meblağda özel usulsüzlük cezası kesilmesinin öngörüldüğü dikkate alındığında, bu madde uyarınca ceza uygulanmasının, ancak satılan emtianın veya işin hem satıcısının hem de alıcısının birlikte tespitiyle mümkün olduğu açıktır. Olayda; bu fıkraya göre ceza kesilmesine esas alacak nitelikte bir tespit

---

da tartışmasız olup, tutulmayan envanter defterinin ve defteri kebirin ibraz yükümlülüğünü yerine getiremeyeceği açık olan davacının işlediği fiilin 213 sayılı Yasanın 352'nci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmesi karşısında, söz konusu defterlerin ibraz edilmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya uygunluk görülmemiştir. SONUÇ : Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcısının temyiz isteminin kabulü ile Adana Bölge İdare Mahkemesinin 28.4.2010 gün ve E:2010/1667, K:2010/1941 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmî Gazete'de yayımlanmasına, 30.09.2011 gününde oybirliğiyle...". (http://www.kazanci.com/) DVDGK, 12.12.2012, E. 2012/327, K. 2012/429; Özeti: Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinin 2'nci fıkrasındaki yazılı bildirim şartı yerine getirilmeksizin, elektronik ortamda beyanname verilmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında, hukuka uygunluk bulunmadığı hakkında. (http://www.kazanci.com/).

118 TURGAY, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İkinci Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1969, 988.

119 Danıştay 3D., 28.11.2000, 257/3903 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:419).

bulunmamaktadır..... Şirketi hakkındaki tespitler ise; şirketin 1995 yılı kurumlar vergisi beyannamesini vermemesi, kanuni defterleri tutmaması, defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmemesi olup, belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucu şirketin sahte belge düzenlemek amacıyla kurulduğu kanaatine varılmıştır. Mal alımına ilişkin faturaların sahteliği tamamen bu tespitlere dayandırılırken faturaların içeriği itibariyle gerçek olmadığı ortaya konulamamıştır..... Özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak alınan maddede öngörülen nitelikte ve davacı şirketin emtia alımında kullandığı faturaların içeriği itibariyle gerçek olmadığına dair bir tespit yapılmamıştır. Bu durumda idari cezalar için de geçerli olan, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince de varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanması olanağı bulunmadığından davacı şirket hakkında kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmemiştir...."[120].

Tekrar Danıştay kararlarına dönerek, Danıştay'ın **eylemle ceza arasında bulunması gereken nedensellik** tespiti üzerinde durmamız gerekiyor. Eylemle ceza arasında nedensellik ilişkisi yoktur, olay ile sonuç arasında vardır. Medeni hukukta haksız fiilde ya da sözleşmeye aykırılıkta, ceza hukukunda ise maddi unsur kavramında hareket ile netice arasında aradığımız bağlantıdır. O halde Danıştay'ın kullandığı kavram yerinde değildir, kullanılması gereken kavram ***ölçülülük***tür. Eylemle ceza arasında ölçülü bir ilişki yoktur biçimindeki bir ifade daha doğru ve en azından özel usulsüzlüğün usulsüzlüğe çevrilmesinin de hukuksal gerekçesi olurdu.

Danıştay'ın bir diğer tespitine bağlı gerekçesi ise, **idari cezalar için de geçerli olan, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince de varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanması olanağı bulunmadığından** hiç anlaşılabilir olmadığı gibi olayı açıklayıcı da değildir. İdari cezalar için geçerli olan fiilin tüm unsurları gerçekleşmeden failin cezalandırılamayacağı, Danıştay'ın pek çok kararında kullandığı hukuka uygun bir gerekçedir. Ancak acaba tüm unsurları tamamlanmayan fiil nedir? Bu sorunun cevabı yasada ve kararlarda yoktur. Bir diğeri; varsayım ya da kıyas yolu ile uygulanan ceza nedir? Çünkü Danıştay varsayılan cezanın ya da kıyasın nasıl yapıldığı ile ilgili de bilgi vermez. Danıştay'ın özel usulsüzlük cezaları için kullandığı bu gerekçelerin içeriğinin açıklanması gerekir. Yoksa bu biçimiyle karar gerekçesi olarak kullanılması onların yerinde ve olayı açıklayıcı gerekçeler olduğunu göstermiyor.

Yukarıdaki verdiğimiz kararlarda aslında önce kriter tespiti yapmamız gerekiyor: Danıştay öncelikle,

---

[120] Danıştay 4D., 12.4.2001, 656/1511 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:418).

a) Belge ile ilgili;

aa) İlgili belgelerin gerekli şekil şartlarını taşımadığının tespiti,

bb) İlgili belgelerin içeriğinin gerçek olup olmadığının, huku ken geçerli biçimde tespiti,

b) Belgenin kullanımı ile ilgili tespit arar.

Burada şöyle bir düşünce sistemi izliyoruz: Özel usulsüzlük VUK 227 ve devamında yer alan belgelere bağlanmış bir cezadır. Vergi idaresinin özel usulsüzlük olarak kestiği cezalarda, Danıştay, küçük bazı noksanlıklar, faturaların gerçeğe uygun düzenlenmediğini ortaya koyacak geçerli bir tespit yapılmamış olması, gibi ifadelerle vergi idaresinin ceza nitelendirmesini kabul etmez. Çünkü vergi idaresi şekil şartlarını sıhhat şartı olarak kabul eder. Halbuki Danıştay, olayın gerçek mahiyetinin başka biçimlerde tespitinin mümkün olduğu, vergiyi doğuran olayın tespitini başka belgeler mümkün kılıyorsa bunun kabul edilebilir olduğu yani şekil şartlarını ispat şartı olarak kabul eder.

Gerçekten VUK'nda bu bölümde sayılan belgelere baktığımızda, örneğin fatura, bunların dışında da vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması mümkündür. Belgelerin olması vergiyi doğuran olay açısından bir karine teşkil eder, fakat bu aksi ispatlanabilen bir kanuni karinedir; çünkü örneğin faturanın maddi içeriğinin gerçeği yansıtmadığı başka delillerle ispatlanabilir.

Üzerinde durmamız gereken bir başka konu ise, vergi idaresi özel usulsüzlük cezası kestiğinde (belgelerdeki şekil şartlarını sıhhat şartı olarak kabul etmesi nedeniyle), belgedeki şekil şartlarındaki eksikliğin belgenin geçerliliğini ortadan kaldırdığını yani **yok hükmünde olduğunu/butlan ile sakat olduğunu** söyler. Danıştay ise (belgelerdeki şekil şartlarını ispat şartı olarak kabul etmesi nedeniyle), belgedeki şekil şartlarındaki eksikliğin belgenin geçerliliğini ortadan kaldırmadığını yani **butlan ile sakat olmadığını söyler. Burada dikkat edilmesi gereken nokta**; butlan, yapılan özel hukuk işlemin sakat olmasıdır yani somut olayda fatura ya da sevk irsaliyesinin kesilmemiş sayılacağı anlamına gelir. Vergi idaresi fatura ya da sevk irsaliyesinin yok hükmünde olduğunun tespiti yaparak ceza keser. Danıştay ise, vergi idaresinin yok saymaya dayalı idari işleminin dayandığı "nitelendirmeye" katılmaz ve idarenin yaptığı işlemin yok hükmünde olduğunun tespitini yapar.

Danıştay'ın bir diğer önemli tespiti **"özel usulsüzlük cezasının bu nedenle kaldırılması gerekirken ve sadece aynı türden eylemler nedeniyle veya vergi ziyaı doğuran eylemler için kesilen cezaların birbirine dönüştürülebileceği gerçeğine aykırı olarak, özel usulsüzlük cezasının usulsüzlük cezasına çevrilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir."** çevirme ile ilgilidir. Burada kararla ilgili değerlendirmeye geçmeden önce çevirme kurumu ile ilgili bilgi vermemiz gerekiyor çünkü Danıştay kararlarında yaygın biçimde kullanılan bu kavram vergi kanunlarında yer almaz. Önce çevirme kurumunun ne olduğunu ve sistemin nasıl işlediğini belirleyelim sonra kararın değerlendirmesini yapacağız:

Cezaların çevrilmesini okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı: çevirme

Anayasanın 125 maddesine göre "Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez." ve aynı ilke İYUK 2,II'de tekrarlanmıştır. Bu düzenlemeye göre, vergi davalarının iptal davası ya da tam yargı davası olması halinde bu iki madde ihlal edilecektir. Mahkeme faal idarenin yerine geçip de karar veremiyor ise, yapılan işlemin hukuki niteliği nedir sorusunun cevabı "çevirme"dir ve vergi mahkemeleri de çevirme kurumunu uygulamaktadır[121]. Çevirmenin uygulanma şartları:

1. Batıl bir hukuki işlemin varlığı

VUK 'nu 20 nci maddeye göre verginin tarhı "Vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.". Daha önceki bölümlerde tarh işleminin maddesel bakımdan kurucu olmayıp, tespit edici ve açıklayıcı[122], biçimsel bakımdan vergi alacağına yürürlük gücü kazandıracak icrai nitelik[123] taşıdığını belirlemiştik. Vergi cezaları da bir tarh işlemi olduğuna göre, vergi cezası işlemine karşı yargı yoluna başvurulabilir.

[121] Bu bölüm Selim KANETİ'ye Armağan, İstanbul 1996,'da yayınlanan, SABAN, "Kaçakçılık cezasının kusura çevrilmesi" Yerleşik Bir Danıştay kavramında içerik denemesi, adlı çalışmadan oluşturulmuştur.

[122] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 89 vd.

[123] ERKUT, "İdari işlemin kimliği", 117 vd.

Bir hukuki işlem, yöneldiği hukuki sonuçları meydana getirebilme gücünden yoksun olduğu veya yoksun bırakılabildiği takdirde bu işlemin hükümsüzlüğünden bahsedilir[124]. Kesin hükümsüzlük halleri butlan ve yokluktur. İdare hukukunda butlan, iptal edilebilir nitelikte hukuka aykırı olan işlemler için kullanılır[125]. O halde vergi idaresince yapılan cezalı tarhiyat yani idari işlem butlan nedeniyle hükümsüz sakat bir işlem olmalıdır. Ama nasıl?

Vergi cezasını (idari müeyyide) bir idari işlem (tarh işlemi) olarak inceleyelim. Önce idari işlemin sebep unsurunu inceliyoruz. Hukuki sebep ve maddi sebep arasında tipiklik ilişkini kuruyoruz. Daha sonra, bu tarh işleminin ceza olması nedeniyle, ceza hukukunda suçun unsurları açısından incelemeye geçiyoruz. Önce kanuni unsur ile maddi unsur arasında tipiklik ilişkisini kuruyoruz, var ise manevi unsur kastı arıyoruz. Bu düşünce zincirinde, idari işlemin sebep unsuru ile suçun unsurlarını çakıştırıyoruz ve cezalı tarhiyat işlemine ulaşıyoruz. Yukarıdaki düşünce zincirinde, idari işlemin sebep unsuru doğru kurulmadığında, suçun kanuni unsurları gerçekleşmediğinde, idari işlem hukuka aykırı, yani sakattır.

2. Bir başka hukuki işlemin gereklerinin gerçekleşmesi

Vergi idaresi tarafından uygulanan vergi cezasında tipiklik[126] ilişkisi doğru kurulamamış[127], bir diğer deyişle de suçun unsurları gerçekleşmemiştir. Fakat idarenin uyguladığı bir ceza vardır. Bu ceza gerçekte idarenin kestiği cezanın değil, başka bir suçun unsurlarını taşımaktadır, yani başka bir suçun unsurları gerçekleşmiştir.

3. Kendisine çevrilen işlemin varsayılı iradeye uygunluğu

Vergi idaresinin tespit ettiği suçun unsurları gerçekleşmediğinde, çevrilecek suçla ilgili irade uygunluğu taşıyacak mıdır? Çevrilen ceza, daha önce tespit ettiğimiz vergi cezası ile beklenenleri karşılayacak yani vergi idaresinin cezalandırma ile ilgili iradesine uygun olacaktır.

---

[124] TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 374.

[125] ERKUT, "Yokluk teorisi", 70.

[126] ALACAKAPTAN, Suçun Unsurları, AÜHFY No:263, Ankara 1970, 29.

[127] Burada tipiklik ilişkisinin doğru kurulmadığından söz ediyoruz. Çünkü vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinden değil, bağlı yetkiden söz edilir (ÖNCEL/ KUMRULU/ÇAĞAN, 90).

Yukarıdaki süreç sonunda mahkeme cezayı, unsurları gerçekleşen suçun cezasına çevirecektir. Çevirme sonucunda taraflar çevrilen işlemle bağlıdır.

Kendisine çevrilen işlem hangi andan başlayarak geçersiz işlemin yerine geçecektir? Geçersiz işlem, yapıldığı andan itibaren geçersizlik kazanır. Cezalı tarhiyat işlemleri ile ilgili davayı iptal davası olarak kabul ediyoruz ve iptal edilen işlem, işlemin yapıldığı andan itibaren geçersiz sayılacaktır. İşlemin geçersizlik kazandığı zaman ile çevrilebilir işlem mahiyetini kazandığı zaman aynıdır ve bu andan itibaren hüküm ifade eder, yani, çevirme süreci iptal gibi önceye etkili olur[128].

Bu bilgilerden sonra tekrar karara dönüyoruz:

Kararda öncelikle anlaşılmaz olan usulsüzlük cezasını bir üst başlık kabul ettiğimizde, I ve II usulsüzlükler ile özel usulsüzlük aynı başlık altındadır. Niçin bu üç grubun aynı türden kabul edilmediğini anlamak mümkün değildir. Nitekim özel usulsüzlükte vergi ziyaı olabileceği gibi usulsüzlük sonucunda da vergi ziyaı olmayacak biçiminde bir kural yoktur. Ya da örneğin vergi ziya suçunu özel usulsüzlüğe çevirmek mümkün olmayacak mıdır? Danıştay'ın tahvil kurumunun bu biçimde kullanılmayacağını belirtmek yerine, özel usulsüzlüğün ölçüsüz bir ceza olarak kaldırılması gerektiğini söylemesi en azından yasa koyucuya da yol gösterici olurdu.

Danıştay nasıl kararlar verebilirdi? Belgenin yok hükmünde olmadığını söylerken, verginin yasallığı ilkesi gereğince hangi kuralı, suç anlamında, ihlal ettiğini tespit etmeli ve idarenin yok hükmünde saydığı aslında butlan nedeniyle hükümsüz işlemini yeni bir nitelendirmeyle gerçekleşen suçun unsurlarına çevirmelidir. Yani burada tahvil kurumunu işletmelidir. Nitekim, sevk irsaliyesi ile verilen bir seri kararın ardından kanun yararına bozma ile özel usulsüzlük cezaları kaldırılırken bunların usulsüzlüğe çevrilmesi kararları verilmeye başlanmıştır.

Danıştay:

> "...numaralı tartı belgesi düzenlendiği, buna karşın irsaliyede malın fiili sevk tarihi yazılmadığı tespit edilerek... VUK 227...."Bu Kanuna göre kullanılan belgelerin ve bu kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde vergi kanunlarınca hiç düzenlenmemiş sayılacağı"na ilişkin üçüncü fıkra kapsamında görülerek uyuşmazlık konusu

[128] KANETİ, Hukuki İşlemlerin Çevrilmesi, 170.

özel usulsüzlük cezasının kesildiği, söz konusu kanun hükümleri, gelirin doğmasına neden olan olaylarla kayıtlar arasında ilişki kurulabilmesi ve vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenebilmesi amacıyla getirilmiş olup, hükümlerin bu anlayış içinde değerlendirilmesi gerektiği, diğer bir deyimle, kanunen düzenlenmesi zorunlu bulunan belgelerin ve bu belgelerde yazılı emtia giriş çıkışlarının defter kayıtlarında doğru biçimde yer alması esas olup, mükelleflerce vergi kaybına neden olunmasını önleme amacına yönelik bu hükümlerin küçük bazı noksanlıklardan dolayı ve malın fiili sevk tarihinin belirlenebileceği hallerde de belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasını doğuracak şekilde yorumlanmasına olanak bulunmadığı, aynı kanunun 352 nci maddesinin II derece usulsüzlükleri belirleyen 7 nci bendinde, belgelerin belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemeler ilişkin hükümlere uyulmamış olmasının II derece usulsüzlük fiilini teşkil ettiği belirtilmekte olup, uyuşmazlığa konu sevk irsaliyesi üzerindeki tarih noksanı nedeniyle ancak bu madde uyarınca II derece usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün iken, özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kanuna uygun bulunmadığı ileri sürülerek kanun yararına bozulması istemi.....Sevk irsaliyesinde fiili sevk tarihi bulunmaması usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiren bir fiil olup, bu fiilden dolayı özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcılığı temyiz isteminin kabulü ile....." [129].

Burada tekrar **üzerinde dikkatle durulması gereken nokta**; vergi mükellefinin belgesiyle, idarenin işleminin sonuçlarının yargıda değerlendirilmesinin farklılığıdır. Yukarıda verdiğimiz kararda daha önce ispat ve sıhhat şartı ile ilgili yaptığımız tespitlerde herhangi bir değişiklik yoktur, ancak Danıştay bu kararda; maddi hukukça belirlenen şekil şartlarına aykırılığın sonucu butlan ile malül bir işlemin yaşaması için tahvil kurumunu devreye sokar. İdari işlem açısından bir işlemde esaslı şekil eksikliği var ise o yoklukla malüldür. Danıştay idarenin işlemindeki belge ile ilgili nitelendirmeyi sıhhat şartı olarak sayar ve idarenin işlemi için tahvil[130] kurumunu devreye sokar.

Burada tartışılması gereken bir başka konu ise Danıştay'ın yasa değişikliğinden önce özel usulsüzlük ile verdiği bir karara dayanarak acaba özel usulsüzlükte kast, kusur gibi kavramların tartışılması gerekir mi?

Danıştay:

"...İdari cezalar içinde geçerli bulunan suç işleme iradesi oluşmadan failin cezalandırılamayacağı yolundaki genel ceza ilkesi, yapıldığı sabit olan harcamalar nedeniyle fatura temini için elindeki tüm imkanları kullandığı anlaşılan davacı şirket hakkındaki ceza tayinine imkan vermemektedir. Bu bakımdan, davacı şirketin acentelerine ödediği

[129] Danıştay 3D., 10.6.1999, 1497/2415 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:411).

[130] KANETİ, Hukuki İşlemlerin Çevrilmesi; SABAN,: "Kaçakçılık Cezasının Kusura Çevrilmesi" 199-216.

komisyon tutarı için tamamen iradesi dışındaki nedenlerle fatura alamaması karşısında, özel usulsüzlük cezası kesilmesi hukuka uygun bulunmamıştır..." [131].

Kast ya da kusur kavramlarının tartışılması gerekiyor çünkü Danıştay'ın yeni kararlarında da eski şablonu uygulayarak kullandığı; "idari cezalar için de geçerli olan, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi" yaklaşımı bu suç için de geçerli olmalıdır.

IV. Bilgi vermekten çekinenler

Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza:

Mükerrer Madde 355 -Bu Kanunun 86,148,149,150,256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil)[132];

---

[131] Danıştay 4D., 29.3.1996, 3857/1376 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:373).

[132] Danıştay 3D., 21.6.2017, E. 2016/7432, K. 2017/5463; " "..213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında Maliye Bakanlığının, bu Kanunun 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir.
Aynı Kanunun mükerrer 355'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, bu Kanunun mükerrer 257'nci maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara maddede üç bent halinde sayılan özel usulsüzlük cezalarının kesileceği belirtilmiş, 2'nci fıkrasında, bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belgelerin süresi içinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu hükme bağlanmış, 2'nci fıkrasına 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ve 1.8.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren cümlesinde de, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde ilgililere ayrıca yazılı bildirimde bulunma şartının aranmayacağı hükmüne yer verilmiştir.
Diğer taraftan, 213 sayılı Kanunun mükerrer 257'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan 6.2.2008 gün ve 26779 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 381 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin beyannameleri elektronik ortamda aylık dönemler halinde vermek zorunda oldukları, tebliğlerle belirlenen tutarın üstünde alış ve satışları olmasa da bilanço usulünde defter tutanların sözü edilen formları verecekleri, ancak ilgili sütunun boş bırakılacağı, Genel Tebliğin "4.9." bölümünde; bankalar, katılım bankaları, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları ile sigorta şirketleri yapmış oldukları işlemleri belirli periyotlarla Bakanlığa bildirdiklerinden,

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.600 TL)Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basıt usulde tespit edilenler hakkında 500 (800 TL) Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (400 TL) Türk Lirası,

Özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu Kanunun 107/A maddesi

uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alanlara 1.000 Türk lirası, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500 Türk lirası, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu madde ile ilgili yapılan düzenleme özünde Maliye Bakanlığının bilgi istemesi üzerine kuruludur. Burada problemli konu, Maliye Bakanlığının vergilendirme ile bağlantılı olarak istediği bilgilerin, kişinin "özel hayatı-şahsi sır" ya da "ticari hayatı-meslek sırrı" olması durumunda, bu bilgilerin verilmemesi halinde suç işlenmiş olacak mıdır?

Vergi mükellefiyle bağlantılı çeşitli bilgileri olanların bu bilgilerin istenmesi durumunda ne zaman ve hangi koşullarda vermeleri gerektiği ile ilgili bu madde açıklayıcı bilgi vermez. O halde ne ile ölçmeliyiz diye düşündüğümüzde, bilgilerin açıklanması ile ilgili temel kuralların yer aldığı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Kişisel Nitelikli Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında Sözleşme[133] yol gösterici olması gerektiği düşünülür. Ancak KVKHK'daki istisna, düşünüldüğü kadar da kolay olmadığını göstermektedir.

---

hizmet ve satış işlemlerinde düzenledikleri dekont bilgilerini form Bs ile bildirmelerine gerek bulunmadığı, ancak bu kurumların faturalı olarak yaptıkları mal ve hizmet alımlarını genel esaslar çerçevesinde Ba formu ile bildirmek zorunda oldukları belirtilmiş, aynı yöndeki düzenlemeler 4.2.2010 gün ve 27483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 396 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de yer almıştır.

Davacı şirket adına 2007 ila 2010 yıllarına ait Ba formlarını elektronik ortamda süresinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarına karşı dava açılmıştır.

Yukarıdaki yasal düzenlemelerin değerlendirilmesinden, sigorta aracılık şirketlerinin mal ve hizmet alımları varsa bunlara ait bildirimi Ba formu ile yapmaları gerekmekte ise de olayda, davacının Ba formu vermesini gerektirecek mal ve hizmet alışlarının olduğu yönünde davalı idarece herhangi bir tespitin yapılmaması karşısında Ba formlarını verme yükümlülüğünden söz edilemeyeceğinden davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk görülmemiş olup Vergi Mahkemesi kararının, özel usulsüzlük cezalarının 1.000 liralık kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir."

133 Council of Europe Convention for the protection of individuals with regard to automatic processing of personal data, ETS No.108.

2. ADLİ CEZALAR

I. Kaçakçılık suçu ve cezası

1. Ceza hukuku boyutu

a) Suç

VUK 359 uncu maddede düzenlenen suçlar genel çizgileriyle; Kamu güvenine karşı suçlar bölümünde düzenlenen, sahtecilik suçlarının türleridir[134], özel de ise özel belgede sahtekarlık suçuna yaklaşmaktadır. Kaçakçılık suçunun özelliklerini tespit edelim:

Bu suç doktrinde tehlike suçları[135] adı verilen suç grubundandır[136]. "Suçun toplumsal açıdan değer taşıyan bir hukuksal yararın ihlali olarak kabul edilmesi de, hukuksal yarara sadece zarar veren fiillerin değil, tehlikeye sokan fiillerinde cezalandırılmasını gerektirmiştir[137]. VUK 359'un gerekçesine ve tartışmalarına baktığımızda da bu suç topluma karşı işlenmiş, mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik olarak[138] kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu 359 uncu maddedeki kaçakçılık suçunun yasal düzenini verelim:

> Kaçakçılık Suçları ve Cezaları
>
> Madde 359 – a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
>
> 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
>
> 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
>
> Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesi-

---

134 DONAY, Yeni Yasanın Aksak Yönleri, Radikal, 16.8.1998.

135 KUNTER, Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi, İstanbul 1955, 124 vd.; SONAY DARAGENLİ, Tehlike Suçları, Sahir ERMAN'a Armağan, İstanbul 1999, 163-188.

136 Bu tespit ile ilgili verdiği destek için Bahçeşehir Üniversitesi Öğretim Üyesi Prof.Dr. Ayşe NUHOĞLU'na teşekkür borçluyum.

137 SONAY DARAGENLİ, 163-164.

138 Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Bir Reformun Anatomisi, 85 vd.

ne yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir[139]. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

---

[139] Anayasa Mahkemesi, 31.1.2007, E. 2004/31, K. 2007/11 ; "Anayasa'nın 38. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.....C- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu Başvuru kararında, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) bendinin 2 numaralı alt bendi uyarınca mükellefin, defter ve belgelerini vergi denetimi sırasında ibraz etmemesi nedeniyle oluşan eyleminin suç kabul edilmesinin, Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu gibi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin altıncı maddesine de uygun bir düzenleme olmadığı ileri sürülmüştür. İtiraz konusu kural, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince tutulması gereken defter, kayıt ve bu kayıtlarla ilgili belgelerin takibinin sağlanması, vergiyi doğuran muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitini kolaylaştırmak amacıyla tutulması zorunlu olan bu belgelerin belli bir süre saklanması ve istenildiğinde de ibraz edilmesi yükümlülüğünü getirmiştir. Devletin üslendiği kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarından biri olan verginin, etkinliğini, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini sağlamak için alınan diğer önlemlerin yanında vergi kanunlarına aykırı davranışlar suç sayılmış ve bu suçlar için ceza öngörülmüştür. Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğini belirlemektir. Vergi suç ve cezalarında amaç, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. Bu durumda defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak içindir. Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında, "Hiç kimse kendisini ve kanununda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz" hükmüne yer verilmiştir. İnsan hakları arasında yer alan, manevi işkenceyi meneden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan bu düzenlemeye, ceza yasalarında sanığın "susma hakkı" olarak yer verilmiştir. Bu hak, suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 38. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir."

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Yasa metnine baktığımızda; suçun a, b ve c olarak üç ayrı kategoride oluşturulduğunu görmekle birlikte; a ve b kategorilerindeki suçların, özünde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge üzerine kurulduğunu, c kategorisinin ise belge basımı ile ilgili olduğunu görürüz.

Maddi unsur: Suçu hareket unsuru açısından değerlendirelim:

VUK 359,a fıkrasında suçun işlenmesi için birden fazla hareket biçimi verilmiştir o halde bu suç seçimlik hareketlidir, yasanın belirlediği hareketlerden birinin yapılması halinde suç işlenmiş olacaktır. VUK 359,a,1'de "defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar" biçimindeki ifade edilen hareketlerde yasa koyucu ayrıca bir netice aramamıştır, ancak "defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler" biçiminde ifade edilen hareketlerde ayrıca vergi ziyaı aranmış yani netice verilmiştir. Suçun oluşması için bir bölümünde sadece hareket tanımlanmış ki bunlar şekli suçlardır diğer grupta ise hareket ve netice birlikte aranmıştır bunlar da maddi suçlardır[140]. Yasa koyucunun sadece hareketi tanımlayıp ayrıca netice aramadığı suçlar neticesi harekete bitişik suçlar (şekli suçlar)dır. Hareket tamamlandığında suç işlenmiştir. Neticesi harekete bitişik suçlarda, netice olmadığı anlamına gelmez, netice harekete bitişiktir ve hareket yapıldığı anda da netice gerçekleşir, netice ayrıca suçun unsuru olarak aranmamaktadır[141]. Yasa koyucu yasada netice tanımlaması vermediği gibi nedensellikte aranmaz çünkü bu suçlarda nedensellik ayrıca aranmayacak kadar açıktır[142].

Tehlike suçları, Doktrinde bir grup tarafından soyut ve somut tehlike suçları biçiminde bir ayrıma tabi tutulurken bir grup da bu ayrıma karşı çıkmaktadır. Bu suçlar ile ilgili tartışma bizi de yakından ilgilendiriyor,

[140] KUNTER, 107.

[141] KUNTER, 90.

[142] KUNTER,107.

yasa koyucu sadece hareketi tanımlamış ve hareketin yapılması ile suçun oluştuğunu kabul etmiş ise burada artık ayrıca bir tehlikenin ya da tehlikeli neticenin gerçekleşip gerçekleşmediği aranmalı mıdır? Bu yaklaşımla tehlike suçları soyut ve somut olmak üzere ikiye ayrılmıştır[143]. Ceza hukukundaki bu Doktriner tartışmalar soyut ve somut tehlikeyi de ayırarak devam etmektedir, bu tartışmaları ceza hukukçularına bırakıp bir değerlendirme yapacak olursak; "…. tehlike belli bir netice ile belli bir menfaat arasındaki münasebetin bir çeşididir bu menfaat henüz zarara uğramamış ise ve zarara uğramak ihtimali varsa, tehlike vardır."[144]. Tehlike somut ve objektiftir."[145].

> "….Neticenin tehlikeliliği hakkında verilen değer hükmü, …. sonradan verilir, fakat ex ante, yani eski şartlara göre hesaplanır. Bu demektir ki hakim, kendisini hareket zamanına götürecek, o zaman mevcut olan şartları nazara alarak müşabih hallerdeki tecrübeye isnat ederek bir hüküm verecektir. Sonradan zarar neticesinin tahakkuk etmemiş olması, netice zamanı tehlikenin mevcut olmadığı anlamına gelmeyecektir..." [146]

Vergi hukukuna geçtiğimizde, örneğin defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılmış olması ya da sahte fatura düzenlenmiş olması halinde, yasa koyucu, somut bir zarar yani vergi ziyaının gerçekleşip gerçekleşmediğini aramamakta sadece bu hareketler ile tehlikenin oluşacağını kabul etmektedir. Yargıç ise tehlikenin mevcut olup olmadığını örneğin sahte fatura düzenlenmesi durumunda vergi ziyanının olup olmadığını ölçerek tespit edebilecektir.

Burada dikkat çekilmesi gereken bir konu, Amerikan Hukuku ve İHAM kararlarında ceza hukukunda tehlikenin ölçülmesi çabaları vardır ve yakın tehlike uzak tehlike kavramları da tehlikenin ölçülebilir olduğunu göstermesi açısından önemlidir ve dikkate alınması gerekmektedir. Niçin önemli? Bu sorunun cevabı ise vergi mükellefinin İHAM'ne başvurabileceğidir.

Tekrar verdiğimiz maddeye dönüp, vergi ziyaının istendiği hareketi değerlendirecek olursak; yasa koyucu sadece hareketle yetinmemiş ayrıca o harekete bağlı neticenin gerçekleşmesini yani zararı da aramıştır. Yasadaki vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde ifadesi nedensellik ile ilgilidir. Çünkü bazı suç tiplerinde mucip olmak, meydan vermek gibi

---

143 SONAY DARAGENLİ, 175 vd.

144 KUNTER, 132.

145 KUNTER, 129.

146 KUNTER, 130.

kavramlar nedenselliği ifade etmek için kullanılır[147]. Yargıç ayrıca hareket ile netice arasında nedensellik/illiyet bağını arayacak ve ona göre suç oluşup oluşmadığına karar verecektir.

Yargıtay sahte belge[148] ve belgenin aslının[149] sahte fatura kullanma suç-

147 KUNTER, 143.

148 YCGK 20.11.2018, E.2017/315 K.2018/549; "Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır... .... VUK'daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı, düzenleyen için komisyon almak sureti ile haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısı ile vergiyi az ödemek veya hiç ödememek olduğu için gerçeğe aykırılık olgusu bir araçtır... ... ... Bu farklılıklardan da anlaşıldığı üzere Vergi Usul Kanunu öngördüğü suçlar bakımından birçok hâlde ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenilen **objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu** için VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçlarında VUK'nın 230 ve devamı maddelerine yollama yapan aynı Kanun'un 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin (şekli unsurlarının) suçun unsuru olarak kabul edilmesi ve buna bağlı olarak da VUK 'daki aldatma kabiliyetinin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları gibi şekli yönden de değerlendirilmesi gerektiğinin kabul edilmesi Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler açısından kanun koyucunun amaçlamadığı yanılgılı uygulamalara ve sonuçlara yol açabileceği gözetilmelidir....".

149 YCGK 8.11.2018, E.2018/427, K:2018/517; "."Daire çoğunluğu ile aramızdaki uyuşmazlık 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 359-b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinde suçun oluşup oluşmadığının tespiti açısından suça konu belgelerin VUK 227/3 gereğince VUK 230 ve devamı maddelerde belirtilen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının denetlenmesi yönünden belgenin (faturanın) dosyaya celbinin gerekip gerekmediği noktasındadır... ... Kanun metinlerine "hiç düzenlenmemiş sayılır" ibaresinin konulmasındaki amacın, bu metinlerdeki eylemi gerçekleştiren mükellefe uygulanacak müeyyide konusunda bir kesinlik kazandırmak olduğu, ilgili maddelerin gerekçesi ve Meclis Genel Kurulunda yapılan konuşmalardan, işaret edilen müeyyidenin de vergi kanunlarının şekle ve usule yönelik hükümlerine riayet edilmemesi hâllerinde uygulanan özel usulsüzlük cezası olduğunun açıkça anlaşıldığı, bu nedenlerle söz konusu Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını, denetim sonucunda uygulanacak vergi cezalarının belirliliğini ve ticari hayatın işlerliğini sağlamak maksadını taşıdığı, Vergi Usul Kanunu'nun bir bütün hâlinde değerlendirilmesi sonucunda, Kanun'un da şekil şartları eksik faturayı hukuk dünyasında meydana gelmemiş bir belge olarak kabul etmediği, yalnızca mükellef hakkında idare tarafından yapılan denetimlerde usul hükümlerine riayet edilmeden hazırlanmış belgeleri düzenlenmemiş sayarak ilgili denetimlerde bu belgeleri dikkate almamak için "hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki ibareye yer verdiği, ...an düzenlemenin ceza hukuku kapsamına giren ve yargılamasının adli makamlarca neticeye bağlanması zorunlu olan aynı Kanun'daki kaçakçılık suçlarına yönelik bir düzenleme olmadığı, belirtilen nedenlerle faturaların, yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen şekil şartlarına ilişkin zorunlu bilgileri içerip içermediğinin denetlenmesi maksadıyla elde bulundurulmasında herhangi bir gereklilik bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

larında nasıl bir önemi olduğunu/olmadığını tartışmıştır.

Burada Yargıtay'ın sahte belge düzenlemek ve kullanmanın ayrı suçlar olduğu değerlendirmesinin önemli olduğunun altını çizmek gerekiyor[150].

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin asıl mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği dile getirilmiş olup gerekçesinde de; vergiyi doğuran olay ve işlemleri ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile tespit edilebileceği öngörülerek defter ve belgeler dışında kalan her türlü ispatlama aracıyla da ispatın mümkün olduğunun belirtilmesi karşısında, sahte fatura kullanma suçlarında beyanname ekinde ibraz edilme zorunluluğu bulunmayan faturaların elde olmaması hâllerinde, dosya kapsamındaki mevcut diğer deliller mahkemelerce değerlendirilerek sanığın, atılı suçu işlediği yönünde kesin sonuca ulaşılması durumunda, sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulabileceği mümkün görülmüştür.

Böylece, 5271 sayılı CMK'nın 217. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir" şeklindeki genel kuraldan ayrılmayı gerektiren bir durum da söz konusu olmamıştır.

VUK'nın 227. maddesinin 3. fıkrasındaki şekil şartlarına ilişkin düzenleme nedeni ile VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik suçunda belgede (faturada) şekil şartlarının suçun unsuru olup olmadığı hususu, belgelerin delil olma vasfı ve aldatma kabiliyeti yönünden VUK'nın 3. maddesi ile aynı Kanun'un kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı altında düzenlenen 359. maddesi birlikte değerlendirildiğinde daha iyi anlaşılmaktadır. VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların hapis cezası ile cezalandırılacağı" düzenlendikten sonra aynı maddenin son cümlesinde "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir" denilerek VUK kapsamında sahtecilikten ve sahte belgeden ne anlaşılması gerektiğinin açıklandığı, kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısı ile VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK'daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı görülmektedir. Özellikle VUK'nın 3. maddesindeki vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi nazara alındığında VUK'daki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b fırkasında yapılan bu düzenleme ile korunan değerin devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı kabul edilmelidir. Çünkü şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir.

Aksi düşüncenin kabulü hâlinde sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarına göre daha az hapis cezası öngören defter ve belgeleri gizleme suçundan ceza almayı göze alan failin, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından cezalandırılması kendi seçimine bırakılmış olacağı gibi, defter ve belgeleri yok etme suçunun da, faturalar yönünden işlenmesi durumunda yok edilen faturanın Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediği hiçbir zaman denetlenemeyeceği için bu suçtan mahkûmiyet kararı verme imkânı da kalmayacaktır. Kanun koyucunun böyle bir sonucun ortaya çıkmasını isteyebileceği düşünülemeyeceğinden, ...an Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı hedeflediği, bu kabul ve uygulama dışına çıkmanın Kanun'un sistematiğine uyarlığının bulunmadığı, işlerliğini bozarak amacı dışında uygulama yapılmasına ve etkinliğinin yok olmasına sebep olacağı açıktır..."

150 Yargıtay 11CD., 4.6.2013, E. 2012/3260, K. 2013/9332; "...ÖZET: Hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte belge

Ayrıca vergi ziyanın bir unsur olmadığı tespitinin de üzerinde düşünülmesi gerekiyor[151].

Manevi unsur:

TCK 21 inci maddeye göre kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Kast, bilerek ve isteyerek suç işlemek iradesi ise, VUK 359 uncu maddede düzenlenen suçlarda bu hareketlerin bilerek ve istenerek yapılabileceği bir diğer deyişle yasa koyucunun bilme ve istemeye dayalı genel kastın varlığını[152] yeterli bulduğunu söyleyebiliriz. Genel kast ise failin vergi kanunlarına aykırı hareket ettiğini bilmesi ve istemesi olarak anlaşılmalıdır çünkü VUK 359, a ve b fıkraları vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan, biçiminde bir ifade kullanmıştır bu da genel olarak vergi ödevine gönderme yapar. Böyle bir kastın olmaması da suçun oluşmasını engelleyecektir.

Yasa koyucunun özel kast-saik aramış olduğu durum, VUK 359,c fıkrasıdır. Burada açık biçimde kullanılan "bilerek kullananlar" ifadesi, bu suçun kasten işlenebileceğini göstermektedir.

TCK 22 nci maddede düzenlenen taksir, bu suç için söz konusu olmayacaktır.

Diğer bir tartışma konusu ise, failin kastı olmadığını ispatlayıp ispatlayamayacağı meselesidir. Ceza yargılamasında maddi gerçeğin bulunması esastır[153] ve gerçeğin bulunmasında ispat önemlidir. Ceza yargılamasında

---

kullanmak fiiline iştirak" suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu sanık hakkında mütalaa, vergi suçu ve vergi inceleme raporlarına uygun olarak "sahte fatura düzenlemek ve sahte belge kullanmak fiiline iştirak" suçlarından kamu davası açıldığı halde atılı eylemlerin ayrı suçları oluşturduğu gözetilmeden ve hangi suçtan hüküm kurulduğu da gösterilmeden tek hüküm kurulması hukuka aykırıdır. .." (http://www.kazanci.com/).

[151] Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 9.10.2001, 11-161/211; ".....4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonucu vergi ziyaı, suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Buna göre, suça konu belgelerin sayısı ve kaybına neden olunan vergi bedeli ancak, cezanın aşağı ve yukarı hadler arasında tayini sırasında yahut takdiri hafifletici neden olarak göz önüne alınabilecek niteliktedir. "(OK/GÜNDEL, 245).

[152] Mitchell v. Comm'r, 118 F2d 33*8,310 (5 th Cir. 1941); İhmal, ister ağır ister hafif olsun, yasada düzenlenen kasden vergi kaçırma suçundan farklıdır. Kaçakçılık gerçekten, isteyerek hukuka aykırı harekette bulunmaktır ve burada aranan kast borçlu olunduğu düşünülen bir vergiyi kaçırmaya yönelik özel bir amacı ifade eder.

[153] YURTCAN, 285.

ispat külfeti diye bir kurum yoktur[154] bu nedenle kaçakçılık suçu ile ilgili tartışmalarda failin kastın olmadığını ispatlama hakkı yoktur gibi yaklaşımlar hukuk dışıdır. Yargıç olay ve delillere göre kastın olup olmadığına karar verecektir.

Maliye Bakanlığı VUK Genel Tebliği Sıra No:306 ile suça bakışını ve bu suçtan ne anladığını açıklamıştır. Suçun unsurlarından olan manevi unsuru; kast karinesi olarak nitelendirmiş, kastın tespitini de kendi inceleme elemanlarına bırakmıştır. Maliye Bakanlığı, eşitlik açısından hukuka aykırılığı açık olan bu düzenleme ile mahkemeye ait olan suç unsurlarını değerlendirme yetkisini bir tebliğ ile Bakanlık inceleme elemanlarına aktarılmıştır[155].

Yargıtay ise kast aramamaktadır.

b) Ceza

TCK 45. maddeye göre, suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezaları olarak belirlenmiştir. TCK 46 maddenin oluşturduğu sistemde hapis cezaları;

a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası[156],

b) Müebbet hapis cezası[157],

---

154 YURTCAN, 248.

155 a)Yargıtay CGK, 13.4.2010, E: 2010/11-40, K.2010/81; Ayrı bir ihtisası ve uzmanlığı gerektiren vergisel konular ile genel kabul görmüş evrensel kuralları içeren yasal düzenlemeler ile alt normlara bağlanmış usullerle düzenlenen muhasebe işlemlerini inceleyip, kastın varlığı konusunda varılan bir sonucu ve kanaati gösteren vergi suçu raporu düzenlenmesini, kanun koyucunun bu ilkesel nedenle uygun gördüğünü düşünmek yerinde bir yorum olacaktır. Kanunda salt bu rapor da yeterli görülmemiş, konusunun uzmanı kamu görevlilerinden oluşan rapor değerleme komisyonunun ayrıca mütalaası aranmıştır. Bazı hallerde yetkili makamın (Vergi Dairesi Başkanı/Defterdarın) Cumhuriyet Başsavcılıklarına sevk yazısı zorunlu tutulmuştur (http://www.kazanci.com/).
b) Danıştay 9D., 23.05.2012, E. 2008/7281, K. 2012/2865; Bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılmak suretiyle yapılacak yorumun, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacağı; bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerden doğan mali sonuçlardan iyi niyetli ve olayla irtibatlı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmanın hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacağı; düzenlenen faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut şekilde ortaya konulması gerektiği hk. (http://www.kazanci.com/).

156 TCK 47.- Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası hükümlünün hayatı boyunca devam eder, kanun ve tüzükte belirtilen sıkı güvenlik rejimine göre çektirilir.

157 TCK 48.- Müebbet hapis cezası, hükümlünün hayatı boyunca devam eder.

c) Süreli hapis cezası,

olarak belirlenmiştir. TCK 49 uncu maddede ise süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır olarak tanımlanmıştır.

VUK 359,a, 1 ve 2'de düzenlenen suçların cezası "on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası", 359,b'de düzenlenen suçların cezası "üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası"[158], 359, c'de düzenlenen suçların cezası "iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası"dır. O halde VUK 359'daki cezalar, TCK 49 (1) süreli hapis cezası kapsamında değerlendirilecektir.

Ayrıca Adli Yargı İlke Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanunun 12 nci maddesindeki düzenlemeye göre de[159] kaçakçılık suçlarının iki grubu içinde asliye ceza mahkemeleri görevli olacaktır.

Fail: Suçta ve cezada yasallık ilkesi gereğince, sahte fatura düzenleyen veya kullanan kişidir. Ancak tüzel kişilere geçtiğimizde bu sorunun cevabını bulmak ya da faili tespit etmek çok kolay değildir. Bir tüzel kişilikte sahte fatura düzenleyen ya da kullanan gerçek kişi kim ya da kimlerdir? Vergi ile ilgili işlerden sorumlu olan serbest muhasebeci ya da tüzel kişiliğin yönetim kurulu mudur? Tüzel kişiliğin yönetim kurulunun sorumlu olması gerekir çünkü böyle bir faturadan çıkarı olan tüzel kişiliktir, burada tüzel kişilik per-

---

158 Yargıtay CGK, 11.2.2014, E. 2013/11-297, K. 2014/61; "..Sanık hakkında yerel mahkemece sübuta eren suçları nedeniyle 765 sayılı TCK'nun lehe olduğunun kabulüyle 213 sayılı Kanunun 359/b-1, 765 sayılı TCK'nun 80 ve 59. maddelerinin ikişer kez uygulanması suretiyle verilen ve her bir suç için belirlenmiş 17 ay 15'er günlük cezasının toplamıyla hükmedilen 35 ay hapis cezasının, 2 yıldan fazla olması nedeniyle 647 sayılı Kanunun 6. maddesi uyarınca erteleme imkânının bulunmadığı hususu tartışmasızdır. Ancak içtimaa tabi suçlardan biri hakkındaki hüküm Özel Dairece bozulup, gerçekleşen zamanaşımı nedeniyle davası düşürüldüğünden, diğer suçtan kalan 17 ay 15 gün süreli hapis cezasının ertelenmesi mümkün hale gelmiştir. Dava konusu yargılamada da sanık son oturumda sunduğu dilekçesinde; "bilirkişi raporlarına itibar edilmeksizin lehime karar verilsin" şeklinde bir istemde bulunmuştur ki bu talep ertelemeyi de kapsamaktadır. Şu halde artık ertelemenin mümkün hale geldiği ve sanığın da bu yönde talebinin bulunduğu somut olayda, yerel mahkemece bu hususta değerlendirme yapılabilmesi için hükmün bozulmasına karar verilmelidir. Çoğunluk görüşüne katılmayan dokuz Genel Kurul Üyesi; "itirazın reddine karar verilmesi gerektiği" düşüncesiyle karşı oy kullanmışlardır." (http://www.kazanci.com/).

159 MADDE 12.- Kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak üzere, ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla ağır ceza mahkemeleri görevlidir.

desinin kaldırılması teorisinde uygulanan gerçek kişiye ulaşma tartışması yapılabilir[160].

2. İdari ceza hukuku boyutu: kaçakçılıkta vergi ziyaı suçu ve cezası

VUK 359. maddede kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Bu düzenleme bizi, vergi ziyaı cezasına götürür.

> VUK. 344,3 "Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanacaktır."

VUK 359 maddeden gönderme yaparak oluşturulan bu suç ikinci tür vergi ziyaı suçudur. Kaçakçılıkta vergi ziyaı suçu olarak tanımlayabiliriz[161].

Aslında bir hareket ile hem cezai hem de idari nitelikli suç ve ceza ortaya çıkmaktadır. Aynı suç ile ilgili birden fazla yargılama yapılabilir mi?

---

160 Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisi, vergi borcunu ödememek için tüzel kişilikten yararlanan, bir diğer deyişle, tüzel kişiliğin bir peçeleme işlemi ile vergiden kaçınmasını sağlayan "ilgili ortak" veya "ortaklar"a olanak verir. SABAN, "Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesinin Bir Kararı Işığında Alter Ego Doktrini ve AATUHK. 35 ve Mük. 35 md." Vergi Sorunları Dergisi, S.90, 140-151. Tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasının ticaret hukuku açısından değerlendirilmesi için bak: TEKİNALP/TEKİNALP, Perdeyi Kaldırma Teorisi, Reha Poroy'a Armağan, İstanbul 1995; YANLI, Anonim Ortaklıklarda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılarak Pay Sahiplerinin Şirket Alacaklılarına Karşı Sorumlu Kılınması, Doçentlik Tezi, İstanbul 2000; Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması, I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu 2 Şubat 2008, MÜHF Yayını.

161 a) IRC Section 7201 "Her kim, bilerek ve isteyerek, herhangi bir fiille, bu bölümde düzenleme altına alınan vergileri kaçırma girişiminde bulunursa, işlediği bu cürüm için, yasadaki diğer cezaların yanı sıra, yargılama masrafları dahil ... cezasına veya .... hapis cezasına veya her ikisine birden mahkum edilir."

b) Danıştay 12 D., 23.5.2012, E. 2008/7281, K. 2012/2865; "..ÖZET: .....Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyiniyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır. Ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Olayda, her ne kadar yapılan tespitlere göre, anılan şirketlerin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, şirketlerin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. ..." (http://www.kazanci.com/).

İHAM, *Glantz v Finland* kararında[162], vergi ile aynı olaya dayanan ilgili idari nitelikli para cezaları (bunun cezai nitelikte olduğunu tespitini yaparak) ve hapis cezalarının birlikte uygulanmasının İHAS,7 nolu Protolün 4 maddesinde düzenlenen bir suça birden fazla ceza verilemeyeceği kuralını ihlal ettiğini belirlemiştir.

Anayasa Mahkemesi:

"32.Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir:

"Hiç kimse, bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı, aynı devletin yargı yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez"

2.Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

33.Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ne bis in idem ilkesinin genel nitelikli suç isnadı yönünden adil yargılanma hakkıyla bağlantılı özel bir güvence olduğunu belirtmektedir. AİHM ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının ise nihai kararla sonuçlanan cezai süreçlerin tekrarlanmasını yasaklamak olduğunu vurgulamaktadır (Nikitin/Rusya, B. No: 50178/99, 20/7/2004, 35).

34.AİHM Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi bağlamında öncelikle yapılan takibatların cezai nitelikte olup olmadığını, hukuka aykırı eylemin ulusal mevzuattaki hukuki tasnifi, eylemin niteliği ve ilgili kişinin maruz kaldığı cezanın ağırlığının derecesini dikkate alarak değerlendirmektedir (A ve B/Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 105; Sergey Zolotukhin/Rusya [BD], B. No. 14939/03, 10/2/2009, § 53). AİHM başvurucuya yöneltilen birden fazla suçlamanın bulunduğu durumlarda başvurucunun suçlandığı cezai haksızlığın yaptırıma maruz kaldığı idari haksızlık ile benzer olup olmadığının belirlenmesinin zorunlu olduğunu vurgulamaktadır (Sergey Zolotukhin/Rusya, § 58). Diğer taraftan AİHM aynı fiile ilişkin olarak ayrı süreçler izlenerek aynı konuda farklı yaptırımların uygulandığı durumlarda bu süreçler arasında zaman yönünden ve maddi olarak yeterince yakın bir bağlantı bulunması gerektiğinin altını çizmektedir. AİHM farklı süreçler arasında bu yönlerden yeterince yakın bağlantının bulunduğu durumlarda başvurucunun iki kere yargılanmış veya cezalandırılmış sayılmayacağını ifade etmektedir (Österlund/Finlandiya, B. No: 53197/13, 10/2/2015, § 48).

44.Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. 3/10/2001 tarihli ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun'un Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasına "ve adil yargılanma" ibaresinin eklenmesine ilişkin 14. maddesinin gerekçesine göre "değişiklikle Türkiye Cumhuriyetinin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerce de güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkı metne dahil" edilmiştir. Dolayısıyla Anayasa'nın 36. maddesinde herkesin adil yargılan-

[162] http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-144114#{"itemid":["001-144114"]}. Bu karardan beni haberdar eden Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi Sevgili Yrd. Doç. Dr. Selçuk Özgenç'e teşekkür borçluyum.

ma hakkına sahip olduğu ibaresinin eklenmesinin amacının Sözleşme'de düzenlenen adil yargılanma hakkını anayasal güvence altına almak olduğu anlaşılmaktadır (Yaşar Çoban, B. No: 2014/6673, 25/7/2017, § 53).

45.Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (ne bis in idem) ilkesi gereğince, kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz veya cezalandırılamaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturmasının yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesine aykırılık oluşturmaz (bazı değişikliklerle birlikte bkz. AYM, E.2017/28, K.2017/107, 31/5/2017, § 15).

55.Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ifası ile gerçekleşir. Buna göre vergi kurallarına aykırılığın idari olarak cezalandırılmasıyla esas itibarıyla kamunun uğradığı vergi kaybının giderilmesi, bunun ayrıca suç olarak öngörülüp cezalandırılmasıyla da vergi düzenini bozabilecek sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Kanun koyucu böylelikle vergi ödevine ilişkin kuralların yerine getirilmesi için caydırıcılık sağlamaktadır. Öte yandan idari ve adli süreçler yönünden korunan farklı hukuki değerlerin olması veya kabahat ve suç olarak farklı nitelendirmelerin yapılması ihlal edilen eylemin tek olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

56.Somut olayda şikâyete konu her iki takibat aynı kişi hakkında ve aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak yürütülmüştür. Vergi idaresince sahte fatura düzenlendiğinin tespiti üzerine yürütülen idari takibatta bu fiil dolayısıyla elde edildiği takdir edilen gelir üzerinden vergi cezaları uygulanmış, yine vergi düzenini bozan bu fiil yüzünden ayrıca ceza yargılaması yürütülmüştür. Buna göre başvurucunun cezai süreçlere neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturduğundan hukuki anlamda aynı fiil olarak değerlendirilmelidir. Diğer bir deyişle sonuç olarak somut olayda her iki takibatta da, özünde aynı olgulara dayanan tek bir fiilin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır.

57.Bununla birlikte somut olay yukarıdaki ilkeler ışığında değerlendirildiğinde, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır. Dolayısıyla somut olayın koşullarında adil yargılanma hakkı bağlamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline yol açılmamıştır.".

biçiminde değerlendirmiştir[163].

---

[163] Anayasa Mahkemesi, BB No: 2018/9115, 27.3.2019; YALTI, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından:Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine" Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:2015, 317, s.85- 92; BAHÇECİ, "İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu", TBBD, S.136, 141-166;

II. Vergi mahremiyetinin ihlali

VUK 362 madde Vergi mahremiyetinin ihlali başlığı altında,

"Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."

şeklindeki düzenlemeye göre biz önce VUK'nda düzenlenen vergi mahremiyetinin ne olduğunu tespit etmeli sonrada TCK'na göre verilecek cezanın ne olduğunu bulmalıyız.

VUK 5 inci maddenin başlığı vergi mahremiyeti olarak düzenlenmiştir ancak maddenin ilk fıkrası dışındaki düzenlemeler nelerin vergi mahremiyetini ihlal olmadığı ile ilgilidir. Biz maddedeki vergi mahremiyeti kavramının ne olduğunu belirleyelim:

"Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler. Ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder...."

Benzer bir düzenleme AATUHK 107 madde de Yasaklar ve Cezalar başlığı altında şöyle düzenlenmiştir:

Sırrın ifşası:

Madde 107 - Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.

Bu Kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşaı sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

VUK 362. maddede düzenlenen suç meslek sırrının ifşası suçu[164] olup, TCK 239. maddede düzenleme ile ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçu ile bağlantı kurulmuştur.

III. Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar

VUK 363 maddede Mükellefin özel işlerini yapan memurlar ile ilgili suç tipini düzenlemiştir.

> "Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu hareketlerle vergi ziyaına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası kesilir."

Maddenin anlaşılması için VUK 6, son fıkraya gitmemiz gerekmektedir. Bu fıkra;

> "...Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar."

Yukarıda tespit edilen kişilerin, vergi mükelleflerinin özel işlerini yapmaları yasaklanmıştır. Yasa koyucu, vergi mükelleflerinin özel işlerinin yapılmasını memuriyetin kötüye kullanılması olarak değerlendirilmiştir.

VUK 363. maddedeki suç, TCK 257 nci maddede[165] görevi kötüye kullanma suçu olarak düzenlenmiş olup, cezası buna göre verilecektir.

---

164 DONAY, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul 1978, 67. Vergi mahremiyetinin ihlali TCK'ndaki sırrın ifşası suçunun özel bir türüdür (ERMAN, Vergi Suçları, 96). Suçun maddi unsuru: ifşa etmek ve kullanmaktan oluşmakta ve manevi unsur: genel kast yeterlidir (ERMAN, Vergi Suçları, 96-106). Görevleri nedeniyle vergi mükellefinin özel hayatı ya da mesleki sırlarını öğrenenler, bu bilgileri açıkladıklarında suç işlenmiş olacaktır. Suçun maddi unsurunu; vergi sırrı ve sırla görev arasında ilişki oluşturmaktadır.

165 TCK Görevi kötüye kullanma
Madde 257- (1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
(2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
CEZALARIN UYGULANMASI

1. VERGİ CEZALARININ KESİLMESİ

I. Cezayı gerektiren olayın tespiti ve cezaların uygulanması

Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir (VUK 364).

Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir (VUK 365). Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur. Ceza ihbarnamesinde aşağıdaki bilgiler bulunur (VUK 366):

1. İhbarnamenin sıra numarası;
2. Tanzim tarihi;
3. İlgililerin soyadı, adı ve unvanı;
4. Varsa mükellef numarası; (Mükellef hesap numarası)
5. İlgilinin açık adresi;
6. Olayın izahı; (Kanun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle)
7. Olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi;
8. Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası;
9. Varsa tekerrür ve içtima durumu;
10. Vergi cezasının hesabı ve miktarı;
11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi.

Cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır.

II. Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul

Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usül şöyledir:

Madde 367 – Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun müta-

laasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir[166].

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.

2. CEZALARIN ÖDENMESİ VE KALKMASI

I. Ödeme

Vergi cezaları ödeme ile ortadan kalkar. Ancak bu ödemenin yapılacağı süreler yasada belirlenmiştir (VUK 368). Şöyle ki;

---

166 a) Anayasa Mahkemesi, 10.2.2011, E. 2009/89, K. 2011/40; "..... Ceza hukukunda soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları asıldır; ancak bu sürecin başlatılması kimi hallerde bazı şartlara bağlanmış olabilir. Davanın açılabilmesi için ilgili vergi dairesinden alınması gereken 'mütalaa' da bu kapsamda bir muhakeme şartıdır. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin sekizinci fıkrası hükmü uyarınca, ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere 'durma kararı', gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ise 'düşme kararı' verilir. Anayasa'nın 138. maddesinde, hakimlerin, görevlerinde bağımsız oldukları, Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verecekleri, hiçbir organ, makam, merci veya kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceği, genelge gönderemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı, görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamayacağı, görüşme yapılamayacağı veya herhangi bir beyanda bulunulamayacağı, yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları, bu organların ve idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyecekleri ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyecekleri belirtilmiştir. Bu kuralla, yargı yetkisinin kullanılmasının herhangi bir şekilde engellenmesi veya etki altına alınması önlenmek istenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, koğuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez. Açıklanan nedenlerle, 367. maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları Anayasa'nın 138. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir."

b) Yargıtay 11 CD., 3.7.2000, 2902/3249; "...VUK 367 uyarınca verilen ...tarihli defterdarlık mütalaasının "tutulması ve muhafazası mecburi olan defter ve belgelerini yetkililere ibraz etmemek" suçuna ilişkin olup, dava konusu suçlarla ilgili mütalaa bulunmadığı gözetilmeden açılan davaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması, yasaya aykırıdır." (OK/GÜNDEL, 23).

1. Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;

2. Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden;

Başlayarak bir ay içinde ödenir.

II. Yanılma

Ceza hukukunda kanunu bilmemek mazeret sayılmaz kuralı (TCK 4), kanunu bilmemenin ya da yanlış yorumlamanın cezaya etkisi olmayacağını ifade eder[167]. Ancak kanunun izin verdiği veya yapılmasını emrettiği davranış cezalandırılmaz. Yani kişi, kanuna uygun davranarak suç işleyemez[168]. Bu yaklaşım, çok karmaşık bir mevzuata sahip vergi hukukunda anlamını bulmuş ve bazı koşulların varlığı halinde vergi cezası kesilmeyeceği belirlenmiştir[169].

> VUK 369- 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[170].

---

[167] ERMAN, Vergi Suçları, 14; TCK MADDE 4.- (1) Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.

[168] ZAFER, 262.; TCK MADDE 24.- (1) Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez. 82) Yetkili merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz. (3) Konusu suç teşkil eden emir hiçbir surette yerine getirilemez. Aksi takdirde yerine getiren ile emri veren sorumlu olur. (4) Emrin, hukuka uygunluğunun denetlenmesinin kanun tarafından engellendiği hallerde, yerine getirilmesinden emri veren sorumlu olur.

[169] ERMAN, Vergi Suçları, 20.

[170] Danıştay 4D., 22.12.2005, E. 2005/1195, K. 2005/2537; "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369 uncu maddesinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları halinde vergi cezası kesilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir. Uyuşmazlık konusu olayda, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce davalı İdareye gönderilen faiz geliri elde edenlere ilişkin listede, davacının da 2001 yılında 26.7.2001 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine Bonosu faizi nedeniyle 35.235.953.880 TL. menkul sermaye iradı elde ettiğinin belirtilmesi üzerine davacıya beyana çağrı mektubu gönderildiği, davacının bu yazı nedeniyle ihtirazi kayıt koymaksızın gelir vergisi beyannamesini verdiği ve tahakkuk işlemi yapılarak ayrıca vergi ziyaı cezası kesildiği anlaşılmıştır. Mahkemece verilen ara kararı üzerine Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Sivas Şubesi tarafından gönderilen 27.4.2005 günlü ve 4308 sayılı yazı ve ekinde davacının 2001 yılında elde ettiği faiz gelirinin 26.7.2001-31.12.2002 tarihleri arasında ihraç edilmiş olan Hazine bonosuna ilişkin olduğu görüldüğünden, davacının elde ettiği menkul sermaye iradının Gelir Vergisi Kanununun anılan geçici 59 uncu maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna olduğu açıktır. Bu durumda, davacının beyanname vermesine gerek bulunmadığı halde, beyana çağrı mektubuyla davalı İdarece beyanname vermeye davet edilerek, Vergi Usul Kanununun anılan 369 uncu maddesinde düzenlenmiş olan mükellefin yanıltılması hali gerçekleşmiş olduğundan davacı adına vergi cezası kesilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle, davacı adına kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması gerekirken, aksi yönde verilen Mahkeme kararında isabet görülmemiştir. .." (http://www.kazanci.com/).

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirküler de 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.

III. İzaha davet

Madde 370 - Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyaına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

VUK Genel Tebliği Sıra No:482[171] 1. maddede izaha davetin amacı aşağıdaki biçimde açıklanmış olup;

"İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyaına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyaına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır."

hangi konuların kapsama girdiği de ilerleyen maddelerde açıklanmıştır.

Yaygın uygulama örneğini, birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde edenlerin izaha davet edilmesi oluşturmaktadır.

[171] RG: 25.7.2017, 30134.

IV. Pişmanlık ve ıslah

Pişmanlık ve ıslah başlığı altında düzenlenen VUK 371 nci madde, hem ceza hukuku hem de hukuk muhakemeleri hem de idari yargı kavramlarını birlikte taşımaktadır.

Ceza hukuku açısından gönüllü vazgeçmeye yaklaşmaktadır[172]:

Gönüllü vazgeçme

TCK 36- (1) Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz, fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdire, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.

Hukuk Muhakemeleri Kanununda ise ıslah kavramına yaklaşmaktadır[173]:

İddia ve savunmanın genişletilmesi veya değiştirilmesi

HMK 141- (1) Taraflar, cevaba cevap ve ikinci cevap dilekçeleri ile serbestçe; ön inceleme aşamasında ise ancak karşı tarafın açık muvafakati ile iddia veya savunmalarını genişletebilir yahut değiştirebilirler. Ön inceleme duruşmasına taraflardan biri mazeretsiz olarak gelmezse, gelen taraf onun muvafakati aranmaksızın iddia veya savunmasını genişletebilir yahut değiştirebilir. Ön inceleme aşamasının tamamlanmasından sonra iddia veya savunma genişletilemez yahut değiştirilemez.

(2) İddia ve savunmanın genişletilip değiştirilmesi konusunda ıslah ve karşı tarafın açık muvafakati hükümleri saklıdır.

İdari yargılama usulünde ise:

İYUK 16,4. Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci

---

172 a) Burada etkin pişmanlık ile gönüllü vazgeçmeyi ayırmak gerekir. TCK'da sadece bazı özel suçlarla ilgili etkin pişmanlığa yer verilmesinin daha doğru olacağı düşüncesiyle; Hükümet Tasarısında "tam teşebbüs" aşamasındaki gönüllü vazgeçme karşılığında kullanılan etkin pişmanlıkla ilgili hüküm, Tasarı metninden çıkarılmıştır.

b) Suça teşebbüsten dolayı ceza verilebilmesi için, failin elverişli hareketlerini elinde olmayan engel nedenlerle yarıda bırakmış olması veya tamamlamış olmasına rağmen neticenin meydana gelmemiş olması gerektiği belirtilmişti. Fail, kendi iradesi ile hareketlerine devam etmemiş veya hareketlerinin tamamlamış olmasına rağmen neticenin meydana gelmesini engellemiş olabilir. Bu halde teşebbüsün, failin elinde olmayan nedenlerle suçun tamamlanmaması koşulunun gerçekleşmemesi söz konusu olur ve teşebbüs hükümleri uygulanmaz (ZAFER, 377).

173 HMK 141, "iddianın ve savunmanın değiştirilmesi ve genişletilmesi yasağı"nı düzenlemiştir. Taraflardan biri, eğer davanın yürümesi sırsında, iddianın ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağının başlamasından sonra iddia ve savunmasını değiştirmek ve/veya tamamlamak isterse, burada karşımıza iki olasılık çıkar: karşı taraf buna izin (onay) verir, ya da izin vermez. Eğer karşı taraf izin verirse, iddia ve savunma değiştirilebilir ve /veya tamamlanabilir.....karşı taraf izin vermezse, iddia ve savunmasını değiştirmek isteyen taraf, gerekli koşulları yerine getirerek ıslah kurumunu işletir... ıslah kurumu, dava (iddia ve savunma) değiştirmenin bir aracıdır. Islah olanağı tek taraflı bir irade açıklamasıyla kullanılır. (YILMAZ, 49, 50; KARSLI, Medeni Muhakeme Hukuku, 673 vd).

dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir.

Bu düzenleme, yasağın dava açtıktan sonra başladığını göstermektedir.

Tüm bu kuralları birlikte değerlendirmek istersek: Biri maddi hukuk, diğeri usul hukukuna ait olan kavrama niçin VUK'nda yer verilmiştir diye düşündüğümüzde; daha önceki bölümlerde yaptığımız tespite gideriz. VUK içinde hem usul hem de maddi hukuk kurallarını barındıran bir yasa olmasına rağmen asıl özelliği bir idari usul kodu olmasıdır. İdari usul kodu, içinde, anlaşmazlıkların çabuk çözülmesi için yargı benzeri yollar barındırır ve bu nedenle de VUK'nda düzenlenmiştir.

Aynı yaklaşıma vergi hukukunda da yer verilmiş ve kurumun amacını Danıştay;

"Yükümlüleri yasanın sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek, yükümlüyü idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kısmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamaktır."[174]

biçiminde tespit etmiştir.

Pişmanlık ve ıslah başlığı altında düzenlenen VUK 371. maddeye göre;

Madde 371 – Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin

[174] KANETİ, Vergi Hukuku, 253, dipnotu 3a.

geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

V. Ölüm

VUK 372'e göre, ölüm halinde vergi cezası düşer. Bu ceza hukukunun temel ilkelerinden olan cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucu olup (TCK 64)[175], vergi hukukunda da geçerlidir. Ancak gecikme zammı bir ceza olmadığı için ölümle düşmez[176] ve mirasçılara geçer.

VI. Mücbir sebepler

Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olan mücbir sebepler[177] vergi cezalarını da kapsar ve VUK 373 üncü maddeye göre; Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.

Ülkemizde uzunca bir zamandır, defterlerin çalınması, kaybedilmesi, yanması, su basması gibi nedenlerle defter ve belgeler ibraz edilememektedir. Vergi mükelleflerinin bu olayları mücbir sebep olarak nitelemeleri yaygınlaşmıştır[178].

---

[175] TCK 64.- (1) Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibariyle müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsaderesine hükmolunabilir. (2) Hükümlünün ölümü, hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak, müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümden önce kesinleşmiş bulunan hüküm, infaz olunur.

[176] ŞAMLIOĞLU/ÖZBALCI, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, İkinci Baskı, Ankara 1988, 51.

[177] ERMAN, Vergi Suçları, 29.

[178] Yargıtay 11 CD., 2.2.2001, 6285/784; "...Mücbir sebepler, 13 maddede düzenlenmiş; bunlar 4 bent altında sayılmıştır. Dördüncü bentte "sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması" mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. "Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3 maddenin son fıkrası.....hükmünü içermekle birlikte kanunda gösterilen mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağı ve ispat vasıtalarına dair VUK'da özel bir hüküm mevcut değildir. Ceza Usul Kanununun delil serbestisi kuralı burada da geçerlidir; mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispat olunabilir. Deliller, mücbir sebebin vukuunu ve defter ve vesikaların kısmen veya tamamen kaybı veya yok olmaları sonucunu doğurduğuna ilişkin savunmayı akla uygun ve inandırıcı, dolayısıyla geçerli kılmalı; hakimde, bu yönde vicdani kanı oluşturmalıdır. Tersi durumda, mücbir sebep olarak itibar ve kabul olunamaz. Defter ve vesikaların mücbir sebeplerden dolayı kaybolduğunun tespiti için yapılan talep üzerine 6762 sayılı TTK 68/son maddesine dayanılarak mahkemeden alınan kararların, nizasız ve hasımsız kaza usulüne tabi olması nedeniyle her zaman

VII. Zamanaşımı

Borcun takip edilebilirliğini ortadan kaldıran zamanaşımının vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere ikiye ayrıldığını daha önceki bölümlerde tespit etmiştik. Bu bölümde bu vergi hukukuna özgü zamanaşımı kavramlarının ceza hukukundaki hangi kavramlara karşılık geldiğinin tespitini yapalım[179]:

Ceza hukukunda iki tür zamanaşımı kavramı vardır. Bunlardan ilki

---

aksi ispatlanabilir. Yine sık sık başvurulan kaybolmaya dair basın yolu ile ilan yaptırılması ve keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi de bu kapsam ve nitelikte kabul edilmelidir. Ceza yargılamasında hiç duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hakimi, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların, vukuu ile defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibariyle mutad ortam yer ve mekanda muhafaza edilmesi olgusu, olayın meydana gelme olasılığı, doğal ve kaçınılması mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığı, öngörülebilme ve neden-sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçma amacına yönelik tertip niteliği vesaire olayın arzettiği özelliği duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, irade dışında meydana geldiği ve defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı veya yok olması sonucunu doğurduğunu anlaması halinde mücbir sebep olarak kabul etmelidir..." (OK/GÜNDEL, 106,107).

179 KK a) Soruşturma zamanaşımı
MADDE 20.- (1) Soruşturma zamanaşımının dolması halinde kabahatten dolayı kişi hakkında idarî para cezasına karar verilemez.
(2) Soruşturma zamanaşımı süresi;
a) Yüzbin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde beş,
b) Ellibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde dört,
c) Yirmibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde üç,
d) Yirmibin Türk Lirasına kadar idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde iki,
Yıldır.
(3) Nispî idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde zamanaşımı süresi sekiz yıldır.
(4) Zamanaşımı süresi, kabahate ilişkin tanımdaki fiilin işlenmesiyle veya neticenin gerçekleşmesiyle işlemeye başlar.
(5) Kabahati oluşturan fiilin aynı zamanda suç oluşturması halinde suça ilişkin dava zamanaşımı hükümleri uygulanır.
b) Yerine getirme zamanaşımı
MADDE 21.- (1) Yerine getirme zamanaşımının dolması halinde idarî para cezasına veya mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin karar artık yerine getirilemez.
(2) Yerine getirme zamanaşımı süresi;
a) Ellibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde yedi,
b) Yirmibin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde beş,
c) Onbin Türk Lirası veya daha fazla idarî para cezasına karar verilmesi halinde dört,
d) Onbin Türk Lirasından az idarî para cezasına karar verilmesi halinde üç,
Yıldır.
(3) Mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin zamanaşımı süresi on yıldır.
(4) Zamanaşımı süresi, kararın kesinleşmesi tarihinden itibaren işlemeye başlar.
(5) Kanun hükmü gereği olarak idarî yaptırımın yerine getirilmesine başlanamaması veya yerine getirilememesi halinde zamanaşımı işlemez.

dava zamanaşımı; sanıkla devlet arasındaki dava ilişkisini düşürür[180]. Bu kavram vergi hukukundaki tarh zamanaşımına karşılık gelir[181]. Diğer zamanaşımı ise ceza zamanaşımı: hükümlü ile devlet arasındaki infaz ilişkisini düşürür[182]. Bu kavramda vergi hukukunda tahsil zamanaşımına karşılık gelir[183]. KK'nda da "yerine getirme zamanaşımı" kavramı, tahsil zamanaşımına karşılık gelir.

VUK 374 ceza kesmede zamanaşımı kurallarını düzenlemiştir. Buna göre aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

1. Vergi ziyaı cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 nci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 ncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

Ancak, 366 ncı madde hükmüne göre vergi ziyaı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyaı cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

Burada dikkat edilmesi gereken ceza mahkemelerinde yargılanan suçlarda zamanaşımı süresi VUK'nu hükümlerine göre değil TCK 66,1, e fıkrası gereğince sekiz yıl olarak uygulanmaktadır.

Yargıtay:

"...Müsnet suçun, defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazının tebliğ tarihi olan 20.9.1993'den itibaren ibraz için verilen 15 günün sonunda oluşacağı, buna göre suç tarihinin 6.10.1993 olduğu ve bu tarih itibariyle TCK'nın 102/4 ve 104/2 maddelerinde öngörülen zamanaşımı süresinin tahakkuk etmediği gözetilmeden, zamanaşımının dolduğundan bahisle davanın ortadan kaldırılmasına karar verilmesi, yasaya aykırıdır"[184].

VIII. Hata

Vergi hukukunda hata kavramı vergi cezalarını da kapsamaktadır[185].

---

[180] ZAFER, 500; TCK 66.

[181] ERMAN, Vergi Suçları, 43.

[182] ZAFER, 500; TCK 68.

[183] ERMAN, Vergi Suçları, 43.

[184] Yargıtay 11 CD., 22.1.2001, 6247/460 (OK/GÜNDEL, 76.).

[185] ERMAN, Vergi Suçları, 14.

VUK 375 inci maddeye göre de vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunun vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.

IX. İndirim

Vergi cezalarının yasanın belirlediği koşullar çerçevesinde ödenmesi halinde mükelleflerin belirli indirimlerden yararlanması olanağı vardır. Bunlar VUK 376 ncı maddeye göre;

"İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

1. Vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde yarısı,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa, bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler, vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır."

BEŞİNCİ KİTAP

VERGİLENDİRMEDEN DOĞAN ANLAŞMAZLIKLAR VE ÇÖZÜMLERİ

BİRİNCİ KISIM
İDARİ ÇÖZÜMLER

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ USUL KANUNU

1. KAVRAMLAR

VUK'un vergilendirme alanında bir idari usul kodu olması nedeniyle, içinde yargı benzeri çözüm yolları yer almaktadır. Bunlar; uzlaşma ve düzeltme kurumlarıdır.

2. KURALLAR

I. Uzlaşma

1. Tarhiyat sonrası uzlaşma

Vergi Usul Kanunu Ek Madde 1,I'e göre,

"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğunun veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde[1] yeniden uzlaşma talebinde bulunula-

---

[1] Uzlaşmanın vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi kavramlarının aynılığı/farklılığı tartışması Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, 23.10.1986, 2/2; "Uzlaşmanın temin edilememesi halinde ek dava hakkının doğup doğmayacağı Danıştay'ın farklı kararlarına konu olmuş, sonunda içtihat uzlaşmanın temin edilememesi halinde de ek dava hakkının doğacağı yönünde birleştirilmiştir" (ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988, 876) şeklindeki karar ile sonlanmıştır.

maz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir."

Tarhiyat sonrası uzlaşma olarak da adlandırabileceğimiz kurum, vergi idaresinin, mükellefin vergi ve cezalarını yeniden tayin etmesine yöneliktir. Özünde vergi ile ilgili bir sözleşme yapabilecektir. Sözleşmenin niteliği nedir? Vergi idaresi ile vergi mükellefinin uzlaşması, idare hukuku anlamında bir idari sözleşme değil ancak sözleşme benzeri[2] olarak nitelenebilir. Nitelendirme, Anayasa'nın 73 üncü maddesindeki "verginin yasallığı ilkesi" ve 38 inci maddesindeki "suçta ve cezada yasallık ilkesi" birlikte değerlendirildiğinde çok açık Anayasa'ya aykırılık taşır.

2. Tarhiyat öncesi uzlaşma

Uzlaşma kurumu içinde yer alan ikinci tür ise, tarhiyat öncesi uzlaşmadır. VUK Ek 11,II'ye göre,

"Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temini edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir."

3. Uzlaşma komisyonunun oluşumu ve görevleri

VUK. Ek Madde 1, II "Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca hazırlanır.

Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir."

---

[2] ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, Üçüncü Bası, İst. 1966, 1590-1598.

4. Ödeme

VUK Ek madde 8, uzlaşma konusu yapılan vergi cezalarının uzlaşmaya varılması ya da varılamaması halinde, hangi süre içinde ve nasıl ödeneceği ile ilgili kuralları şöyle belirlemiştir;

1. Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süresi geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;

2. Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, bu Kanunun 112 ve 368 nci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 27 inci maddesinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde; ödenecektir.

5. Uzlaşma ve cezalarda indirim

Uzlaşmaya varılması halinde, vergi cezaları hakkında uygulanacak indirim hükümlerinden yararlanmak mümkün müdür? Bu sorunun cevabı Ek Madde 9'da; uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı madde hükümleri; hakkında 376 ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376 ncı maddenin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.

6. Uzlaşmaya varılamaması halinde yargıya başvuru

VUK Ek 7 maddeye göre, Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenemez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar[3].

---

[3] Danıştay 4D., 17.2.1998,1131/567; "...Olayda, dava açılmasından sonra tebliğ edilen ihbarnamede belirtilen vergi ve cezalarla tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamadığına ilişkin miktarın, inceleme raporunda öngörülen vergi ve ceza ile aynı tutarda olduğu açıktır. İdari işlemlerin tesis edildikleri tarihte

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıda ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

II. Hata ve düzeltme

1. Hata

Vergilendirme işleminin bir idari işlem olması nedeniyle, yapılan hataların idari işleme özgü kurallarla geri alınması mümkündür. VUK Üçüncü Bölüm Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat başlığı altında düzenlenmiştir. Hangi kavramlar vergi hatası olarak nitelenebilir diye düşündüğümüzde VUK 116 bize bu sınırları verir.

VUK 116. maddeye göre:

"Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır".

şeklinde yapılan tanımlama şu unsurları içerir[4]:

a) Haksız bir işlem bulunmalıdır;

b) Haksız işleme dayalı vergi istenmesi (tarh aşaması) ya da alınması (tahsil aşaması) söz konusu olmalıdır;

c) Vergi idaresi ya da yükümlü tarafından yapılmış olmalıdır.

Bu koşulları taşıyan idari işlem sakat yani vergilendirme hatası taşıyan bir işlem olarak nitelendirilecektir.

VUK 116. maddenin verdiği tanımlama içinde iki tür hata kavramı taşımaktadır. Birincisi vergilendirme hataları, ikincisi hesap hatalarıdır. Ayrı ayrı inceleyelim.

a) Hesap hataları

VUK 117'nin hesap hatası olarak nitelendirdiği hatalar şunlardır:

---

hukuken var olan geçerli bir işlem niteliği kazandığı ve yazılı bildirimden amacın, ilgilileri işlemden haberdar etmek ve dava haklarını kullanmalarına olanak sağlamak olduğu dikkate alındığında; vergi salınmadan ve ceza kesilmeden durumdan haberdar olan, yani ihbarnamenin tebliği beklenmeksizin işlemin varlığını öğrenen davacının açtığı davanın incelenmesinde bir engel bulunmamaktadır...." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No:381).

4 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 175.

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya verilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet veya tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi içinde aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

VUK'nda hesap hatası olarak nitelenen vergilendirme hataları için Doktrinde ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN tarafından verilen "Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıklarıdır."[5] Tanımlama; hesap hatası kavramının içeriğini net bir biçimde vermesinin yanında idari işlemin konu unsurundaki sakatlığa[6] ait olduğu tespiti de idari işlemin düzeltilmemesi halinde yol göstericidir.

b) Vergilendirme hataları

Vergi hatası olarak nitelenen hataların ikinci grubunu vergilendirme hataları oluşturur. VUK 118. maddede vergilendirme hatalarını şöyle belirlemiştir:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimseden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan, gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Alınan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Dört ayrı başlık altında gruplandırılan bu hatalar, ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN tarafından "Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları" olarak tanımlanırken, hata idari işlemin sebep unsurundaki sakatlık olarak tespit edilmiştir[7].

---

5 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 178.

6 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 178.

7 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 179.

c) Hataların meydana çıkarılması

VUK'nun vergilendirme hatası olarak belirlediği ve yukarıda verdiğimiz vergi hatalarının çeşitli biçimlerde ortaya çıkması mümkündür. VUK 119. maddeye göre, vergi hataları şu yollarla ortaya çıkabilir:

1. İlgili memurun hatayı bulması ve görmesi ile;
2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;
3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;
4. Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile;
5. Mükellefin müracaatı ile.

Yukarıdaki biçimlere göre ortaya çıkarılan vergi hatası için artık bu hatanın giderilmesi süreci başlayacaktır.

2. Düzeltme

Hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi, idare hukuku kapsamında idari işlemin geri alınmasıdır[8]. VUK 120 maddesi Düzeltme talebi ve reddiyat başlığını taşır. Süreci inceleyelim.

a) Düzeltme talebi

Vergilendirme işleminde hata olduğunu düşünen vergi mükelleflerinin hatanın düzeltilmesini vergi idaresinden istemeleri gerekir. Talep yazılı biçimde olmalıdır. Başvurunun posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi mümkündür (VUK 122).

Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek düzeltme merciine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur (VUK 123).

b) Düzeltme yetkisi

Vergi hatalarının düzeltilmesine, VUK 120 maddeye göre, ilgili Vergi Dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme

---

8 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 174.

fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek, suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellefe tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde haklı saklı kalır.

Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla ve yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Bu Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir.

İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur (VUK 121)[9].

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması gerekir (VUK 125).

c) Düzeltmede zamanaşımı

VUK 126. maddeye göre; 114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Ancak

---

9 Danıştay 3D., 19.11.1997, 6616/4046; "...Olayda her ne kadar mahkemece, uzlaşma talebine konu olan vergi ve ceza üzerinden uzlaşmaya varılamaması üzerine mahkemelerinde açılan davanın süreaşımı yönünden reddedildiği, dolayısıyla düzeltme fişiyle düzeltilen vergi ve cezaya karşı yeniden uzlaşmaya başvurulmasının mümkün olmadığı, bu talebin reddi yolundaki işleme karşı dava açılamayacağı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ise de, davacı şirket tarafından, re'sen salınan..... lira net aktif vergisi ile kesilen.....lira kaçakçılık cezasına karşı yapılan uzlaşma başvuru ile, düzeltme fişi düzeltilerek ....liraya indirilen ceza miktarına karşı yapılan uzlaşma başvurusu aynı olmadığından, davacı şirketin aynı ceza için uzlaşma talebinde bulunduğu söylenemeyeceği gibi, düzeltme fişine karşı dava çam hakkı bulunanların dava açmadan önce düzeltme fişiyle düzeltilen miktarlara karşı uzlaşma yoluna da başvurmalarının olanaklı bulunması nedeniyle, mahkemece ceza kesme işlemine karşı açılan davanın esastan incelenerek karar verilmesi gerekirken reddi yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir..." (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 364). Bugünkü sistemde kaçakçılık için uzlaşma yolu kapalıdır ancak karar cezalarda düzeltme açısından önemli olması nedeniyle verilmiştir.

zamanaşımı süresinin belirlenmesinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulur;

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan az olamaz.

3. Şikayet yolu ile müracaat

Düzeltme talebi kabul edilmeyen mükellefler VUK çerçevesinde düzenlenen hukuksal yolları kullanabilirler. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına, il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir (VUK 124).

Yasada yer alan Maliye Bakanlığı kavramı, son yapılan düzenlemeler çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı olarak anlaşılmalıdır[10].

Mükellef düzeltme yolunu kullanmayı düşünüyor ise bunun için üç olanak vardır.

a) Model: Bir

Mükellef işlemi yapan vergi dairesine başvurur. Bu bir işlemden dolayı gene o işlemi yapan kuruma müracaat edilmesi yoludur. Adi dilek-isti'taf yoluyla müracaat[11] olarak tanımlanır. Hukuksal bir sonucu yoktur.

b) Model: İki

İkincisi, idari başvurunun diğer türü, doğrudan doğruya müracaat olarak tanımlanır ve idarenin belli süre içinde cevap verme yükümlülüğü vardır. Vermediğinde ise başvurana hukuksal yolları kullanma olanağı sağlar[12].

---

10 Yasa No: 5615 (RG: 11.10.2015, 29528).

11 ONAR, 1814-1816; ÖNCEL/KUMRULU /ÇAĞAN, 173.

12 ONAR, 1814-1816; ÖNCEL/KUMRULU /ÇAĞAN, 173.

Mükellefin kullanacağı hukuksal yolla ilgili iki modelleme yapabiliriz:

a) Mükellef hatalı veya hatalı olduğunu düşündüğü vergilendirme işleminin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemelerinde dava açabilir. Bunun için idareye başvuru zorunluluğu yoktur.

b) Mükellef hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi talebiyle vergi idaresine başvurabilir. Vergi idaresi vergilendirme işleminin hatalı olduğunu kabul edip düzeltir ise problem yoktur. Ancak mükellefin hatalı olduğunu düşündüğü vergi idaresi işlemi için vergi idaresi mükellefle aynı düşünmeyebilir. Vergi dairesi vergilendirme işleminin hatalı olmadığını iddia ederek mükellefin düzeltme talebini reddedebilir ve bunu mükellefe tebliğ eder. Aynı durumda cevap vermeyebilir. Açık veya zımni ret sonrasında mükellef yargıya başvurabilir. Burada problem alanı sürelerle ilgilidir. VUK ve İYUK'nda açık hüküm yoktur.

Danıştay:

"...Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu hakkında, İdari Yargılama Usulü Kanunu 11 uygulama yeri bulmaktadır. Yükümlü tebliğ tarihinden başlayarak otuz günlük dava açma süresi içinde, vergi dairesine düzeltme talebiyle başvurabilir. Bu durumda düzeltme başvurusuyla dava açma süresi durur. Vergi Dairesinin altmış günlük süre içinde cevap vermemesi üzerine, altmış günlük sürenin dolduğu tarihten başlayarak, daha önce işlemeye başlamış ve durmuş olan otuz günlük vergi mahkemesinde dava açma süresi, kaldığı yerden işlemeye devam eder; yükümlü geri kalan süre içinde, vergi mahkemesinde dava açabilir..."[13].

c) Model: Üç

Mükellefin düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda şikayet yoludur. Başvuru, kararı veren makamın üst merciine yapılır ve hiyerarşik bakımdan en üst makama başvurulur. Yani mükellef vergi dairesi tarafından düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda, üst makamı Maliye Bakanlığına müracaat eder. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir nokta vardır. Maliye Bakanlığına yapılan şikayetin konusu düzeltme değil, düzeltme talebini reddeden vergi dairesinin işlemidir.

---

[13] Danıştay 4D., 11.7.1985, 2569/1931 (Danıştay Dergisi, S. 60-61); Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 4.5.1987 tarihli ve 11/12 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, S.68-69, 622-624.). Daha sonra 3622 sayılı yasa (RG:10.4.1990, 20488) ile İYUK'nun 10,3 ve 11,4 fıkraları "Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz." şeklinde değiştirilmiştir. Son olarak da 4001 sayılı yasa ile İYUK'nun 10,3 ve 11,4 fıkraları yürürlükten kaldırılmıştır.

Danıştay:

"...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve takip eden maddelerinde tarifi yapılan ve kapsamı gösterilen vergi hataları nedeniyle ilgililerin 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde idareye başvurup haklarında yapılan vergilendirme hatalarının düzeltilmesi ve hata nedeniyle haksız ödenen vergilerin iadesini isteyebileceklerini öngörmüştür. Bu başvuruların reddi üzerine, ilgililer Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunabileceklerdir. Bu istemin reddi yolundaki Bakanlık işleminin idari davaya konu edilebileceğinde tereddüt bulunmamaktadır. Bu davalar 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda "vergi tarhı" üzerine vergi mahkemelerinde açılacağı belirtilen "vergi davası"ndan konusu itibariyle ayrılmaktadır. Vergi davasının konusunu, tarh işlemi teşkil ettiği halde, vergi hatası iddiasıyla açılan davanın konusunu hata iddiasının reddi yolundaki idari işlem teşkil etmektedir....."[14].

Uzun süre ciddi problemler oluşturan bu konu, yargılama kanunlarında yapılan değişiklikler ve Danıştayın kararlarının yerleşik hale gelmesiyle netleşmiştir.

Danıştay:

"...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 124 üncü maddesinde vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri öngörülmüştür. Bu takdirde ortaya çıkacak durumu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 uncu maddesi kapsamında değerlendirmek mümkündür. Düzeltme talebi üzerine 60 gün içinde cevap verilmemesi halinde istem reddedilmiş sayılarak şikayet merciine başvurulabileceği gibi vergi dairesinin ret cevabı üzerine Maliye Bakanlığı'na başvuru da söz konusu olabilir. İlgililerin şikayet merciine başvuruları bir süreyle kısıtlanmamıştır. Ancak şikayet merciinin olumsuz cevabının tebliğinden itibaren otuz gün içinde davanın açılması gerekmektedir. 60 gün içinde cevap verilmezse talebin reddedildiği sonucuna varılarak, bu sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi içinde dava açılabilir. Dava açılmamışsa, fakat şikayet mercii kendiliğinden cevap vermişse bu cevap üzerine dava hakkı yeniden doğar....."[15].

Şikayet yolu ile düzeltme kurumundan yararlanarak dava açabilmek için Danıştay'ın pek çok kararında altını çizdiği, idari dava açılabilmesi için yürütülmesi zorunlu işlem, vergi idaresine düzeltme başvurusunun ve açık ya da zımni ret kararının ardından Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla başvuruya açık ya da zımni ret cevabının verilmesi ile işlem tamamlanır ki bu da idare hukukundaki zincir işlemdir. Maliye Bakanlığı cevabı ardından zincirin son halkası olan nihai işlem tamamlanmış olur. Nitekim şikayet talebinin reddinden sonra açılan davalar yukarıdaki kararda belirtildiği gibi tarhiyata karşı değil, Maliye Bakanlığının ret işleminin iptali için açılır.

---

14 Danıştay 4D., 7.2.1996, 663/389 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 372).

15 Danıştay 4D., 26.2.1997, 1070/201 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 383).

İKİNCİ BÖLÜM
KAMU DENETÇİLİĞİ KANUNU

1. KAVRAM

Anayasada yapılan bir değişiklikle sisteme katılan kurum, yarı yargısal, yargı benzeri, idari bir çözüm olarak getirilmiştir.

2. KURALLAR

I. Anayasa

Anayasanın 74 maddesinde yapılan değişiklik ile hukuk sistemine katılmıştır.

Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı

MADDE 74- ... ...

Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler.

Kamu Başdenetçisi Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gizli oyla dört yıl için seçilir. İlk iki oylamada üye tamsayısının üçte iki ve üçüncü oylamada üye tamsayısının salt çoğunluğu aranır. Üçüncü oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır; dördüncü oylamada en fazla oy alan aday seçilmiş olur.

Bu maddede sayılan hakların kullanılma biçimi, Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu, görevi, çalışması, inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve kamu denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.

II. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

Anayasadaki kurallara uygun olarak Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu yürürlüğe konularak, kurumsal olarak çalışmaya başlamıştır[16].

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Kanunun amacı; kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturmaktır.

16 http://www.ombudsman.gen.tr/

VUK'na göre vergi yükümlülerinin idareye başvuruları, uzlaşma, hata ve düzeltme ve pişmanlıkla sınırlıdır. Kamu denetçiliği kurumu, yukarıdaki amaç çerçevesinde çalışacağı için, vergi ile ilgili anlaşmazlıklar konusunda da kamu denetçiliği kurumuna başvurulabilecektir[17].

İKİNCİ KISIM
YARGISAL ÇÖZÜMLER

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ YARGISI

1. KAVRAM

Dava, bir başkası tarafından subjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin, mahkemeden hukuki koruma istemesidir[18]. Hukuki koruma talebi devlete yöneltilir[19]. Kavram öğretide dava hakkı olarak nitelenir[20]. Bu çerçevede mahkemeden korunma isteyen davacı, hakkı ihlal eden de davalıdır[21].

> "Vergi hukuku, vergi borcu ilişkisi nedeniyle taraflar (devlet-birey) arasında ortaya çıkan "zıtlık"ı, çıkarlar dengesi kurmak suretiyle belli kurallar çerçevesinde düzenleyen bir hukuk dalıdır. Geniş kapsamıyla yargılama hukukunun bir dalı olarak da düşünebileceğimiz vergi yargılama hukuku da vergi uyuşmazlıklarının yargısal planda giderilmesini düzenlediği sırada, aynı çıkarlar dengesinin kurulmasına da hizmet etmektedir."[22]

Bu tanımlama vergi hukuku kuralları üzerine kurulu vergi yargılama hukukunun amaç ve işlevini belirlemektedir.

---

17 YALTI, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2012, S. 110-121.

18 KURU, Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, Birinci Basım, İstanbul 1995, 235.

19 ÜSTÜNDAĞ, 269.

20 ÜSTÜNDAĞ, 269.

21 KURU, 235.

22 KUMRULU, Vergi Yargısında Sorunlar, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990, Antalya, 2.; Ayrıntılı bilgi için bak: KARAKOÇ, Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku) Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara 2013.

2. KURALLAR

I. Anayasa

Vergi yargısının dayanağını Anayasada yer alan temel kural sağlar:

Yargı yolu

MADDE 125- İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. ....

İdarî işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.

Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez.....

İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.

II. Vergi Yargılama Kanunları

1. Vergi yargısı sistemi

Vergi yargısı modeli 1982 yılında yapılan idari yargı reformu ile idari yargı içinde örgütlenmiştir[23]. Modelin yasal dayanaklarını; Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMİMVMKGHK) ve İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) oluşturmaktadır.

Kabahatler Kanunu ile vergi yargısının görev alanına müdahale edilmiş olmakla birlikte daha sonra yapılan düzenleme ile vergi yargısının görev alanı korunmuştur[24].

İYUK'nda yapılan yeni düzenlemeler ile başlangıç modelinde hedeflenen ancak hayata geçirilemeyen istinaf sisteme katılmıştır[25] ancak gerçek anlamda 20 Temmuz 2016 yılı itibariyle idari yargı teşkilatı üç kademeli bir yapıya dönüştürülmüştür[26].

---

23 GÖZÜBÜYÜK, Yönetsel Yargı, 40.

24 Kabahatler Kanunu'na ilave edilen EK MADDE 1 ile (1) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır, hükmü ile vergi mahkemelerinin görev alanı korunmuştur (RG: 18.5.2005, 25819).

25 Yasa No: 6545 (RG: 28.6.2014, 29044).

26 Adalet Bakanlığı Bölge İdare Mahkemelerinin Kurulması ve Yargı Çevrelerinin Belirlenmesine İlişkin Karar (RG: 7.11.2015, 29525).

2. Görevli mahkeme

Mahkemelerin görevi, anlaşmazlığın nitelik ve kıymetine göre bir işe bakabilme gücünü ifade eder[27]. Vergi mahkemelerinin görevi BİMİMVMKGHK'nun 6 ıncı maddesine[28] göre;

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunla verilen işleri,

Çözümler.

Vergi yargısının görev alanının belirlenmesinde üç ayrı ölçüt kullanılmıştır. Bunlar; biçimsel ölçüt (genel bütçeye ait olma...), organik ölçüt (Devlete, yerel yönetimlere ait olma), maddi ölçüt (vergi, resim, harç, benzeri mali yüküm, zam, ceza, tarifeye ilişkin olma) tür[29].

Nitelik ve kıymet esas alınarak yapılan ayrımda vergi mahkemeleri ikili bir yapı üzerine kurulmuştur. Tek hakimle ve kurul halinde çözülecek davalardır.

Tek hakimle çözülecek davalar 7,2 fıkrada şöyle tespit edilmiştir; 6 ıncı maddenin a ve b bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

3. Yetkili mahkeme

Mahkemelerle ilgili ikinci önemli kavram yetkidir. Yetki, bir davaya

---

27 ÜSTÜNDAĞ, 139.

28 2576 sayılı yasa, Ek Madde 1- Bu Kanunun tek halimle çözümlenecek davalara ilişkin 7 nci maddesindeki parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırın onmilyon lirayı aşmayan kısımları dikkate alınmaz. Yukarıdaki fıkra uyarınca her takvim yılı başından geçerli olmak üzere uygulanan parasal sınırların artışı, artışın yürürlüğe girdiği tarihten önce idare ve vergi mahkemelerince nihai olarak karara bağlanmış davalar ile Danıştayın bozma kararı üzerine kararı bozulan mahkemece yeniden bakılan davalara uygulanmaz.

29 KUMRULU, Vergi Yargısında Sorunlar, 8.

hangi yerdeki görevli mahkeme tarafından bakılabileceğini ifade eder[30]. Vergi uyuşmazlıklarında yetki İYUK'nun 37 inci maddesine göre;

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Yetki yer ile ilişkiyi kuran bir kavram olması nedeniyle, vergi mahkemelerinin yetkisi belirlenirken, mükellefin vergilendirme işlemleri nedeniyle bağlı olduğu vergi daireleri ölçü alınarak, vergi dairelerinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleri yetkili kabul edilmiştir.

III. Vergi Usul Kanunu'ndan vergi yargısına aktarılan kurallar

1. Vergi Usul Kanunu Madde 3,A,2

2365 sayılı yasa ile sisteme katıldığı iddia edilen yorum kuralları, 1980 yılından bu yana tartışılmaktadır. Vergi hukukunda yorum[31] Gerekçesi, yasa metni ve uygulanması hala ne olduğu anlaşılamaz bir biçimde devam etmektedir. Vergi

Önce Vergi Usul Kanunu (VUK) 3,A,2 yi verelim:

"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır."

Bu düzenleme çok özel bir düzenleme mi diye düşündüğümüzde hemen Medeni Kanun'un bu konudaki düzenlemesi nasıldır onu verelim:

TMK 1 "Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır...".

---

30 ÜSTÜNDAĞ, 194.

31 BİRSENOĞUL, Vergi Hukukunda Yorum, Yetkin Yayınları, Ankara 2019. Genç yaşta kaybettiğimiz Sevgili Hakan BİRSENOĞUL'un bu çok emek verilmiş ancak sağlığında daha fazla çalışmak gerekli diyerek basmadığı doktora tezini basarak, bu alana çok değerli bir çalışmayı kazandıran Prof.Dr. Yusuf KARAKOÇ'a içten teşekkür ederim.

VUK'ndaki ilk cümleden sonra gelen düzenleme ise, Medeni Hukukun yorum yöntemlerinden başka bir şey değildir. O halde bu düzenleme Medeni Hukukun yazılı ve yazılı olmayan yorum kurallarını topluca vergi hukukuna aktarmadır ve vergi hukuku için özel bir düzenleme değildir ve içeriğinde de özel bir kavram yoktur.

Problem, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi ile ortaya çıkmaktadır:

a) Ekonomik yaklaşım ilkesi

aa) Maliye Bakanlığı'nın yasa gerekçesinin değerlendirilmesi: varsayımsal "ekonomik yaklaşım ilkesi"

Yasa gerekçesinde Maliye Bakanlığı kuralın yeni olduğunu ve Alman Vergi Usul Kanunundan alındığını belirtir. Bu Maliye Bakanlığının varsayımsal ekonomik yaklaşım ilkesidir çünkü Alman Hukukunda böyle bir düzenleme yoktur. O zaman bu ekonomik yaklaşım ilkesinin nereden çıktığını sormak gerekir? Ekonomik yaklaşım ilkesi Alman Vergi Hukukuna ait bir kavramdır. 1919 tarihli Alman İmparatorluk Vergi Yasasında yer almıştır ve günümüzde yoktur[32].

---

[32] a) Aşağıdaki değerlendirmeler VUK 3'ün gerekçesinde kullandığı Alman Vergi Usul Kanunu maddeleridir ancak yasa değişmiştir ve şimdiki düzenlemesi şöyledir:
Section 42 Abuse of tax planning schemes
(1) It shall not be possible to circumvent tax legislation by abusing legal options for tax planning schemes. Where the element of an individual tax law's provision to prevent circumventions of tax has been fulfilled, the legal consequences shall be determined pursuant to that provision. Where this is not the case, the tax claim shall in the event of an abuse within the meaning of subsection (2) below arise in the same manner as it arises through the use of legal options appropriate to the economic transactions concerned.
(2) An abuse shall be deemed to exist where an inappropriate legal option is selected which, in comparison with an appropriate option, leads to tax advantages unintended by law for the taxpayer or a third party. This shall not apply where the taxpayer provides evidence of non-tax reasons for the selected option which are relevant when viewed from an overall perspective.
b) Milli Güvenlik Konseyi S.Sayısı:84, 4.1.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik yapılmasına ilişkin Kanun tasarısı ve Bütçe- Plan Komisyonu raporu (1-64) "Nitekim Vergi Usul Hukukumuzun kaynağını teşkil eden Alman Vergi Usul Kanunu'nun 1'nci maddesi yorum konusunda bu metoda paralel bir hüküm sevk etmiş bulunmaktadır. Bu nedenlerle, yorum ve uygulama konusunda "Bilimsel Yorumlama Metodu" esas alınmış ve söz konusu bentte "Vergi Kanunu" tabirinin açıklanmasından sonra ilk olarak "vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder" prensibine yer verilmiş daha sonra lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır" hükmü getirilmiş bulunmaktadır. Vergi Usul Hukukumuzda yenilik teşkil eden bu hükmün, vergi uygulamaları ve vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığı gidereceği ve tat-

bb) Yargı

Danıştay:

"Vergi hukukunda muamelenin ekonomik yönü önemli olup medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz."[33]

şeklindeki kararları yanında kullandığı genel ifade; "vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır" aslında "ekonomik yaklaşım"dan çok vergi kaçırılıp kaçırılmadığı ile bağlantılı bir değerlendirmedir[34].

---

bikatta, vergi adaleti ve vergi güvenliğini sağlayıcı bir ortam yaratacağı, idare ve mükelleflere büyük kolaylıklar sağlayacağı şüphesizdir. Ayrıca bu hükmün, iyi bir vergi uygulaması için gerekli bulunan kazai içtihatları geliştireceği, idare ve vergi yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında ışık tutacağı muhakkaktır (http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf).

c) Gerekçede yer alan Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung) 42 madde şöyle düzenlenmiştir. *"Hukuksal nitelendirme olanaklarının kötüye kullanılmasıyla vergi yasasından kaçınmak mümkün değildir. Bu tür kötü kullanım varsa, vergi ödevi ekonomik işleme uygun şekil (nitelendirme) nasıl ortaya çıkarsa o şekilde doğar* (BİRSENOĞUL, 90 dipnotu195; ŞANVER, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul 1981, 186; "Hukuksal biçim olanaklarının kötüye kullanımı başlıklı kuralda "Hukukun biçim olanakları kötü kullanılarak, vergi yasasına karşı hile yapılamaz. Bir kötü kullanımda, vergi, uygun hukuksal biçimdeki ekonomik olaylarda nasıl alınacaksa, öyle alınır".).

33 a)DVDDK 13.12.2017, E.2017/368, K. 2017/626; ".. Vergi Usul Kanununda, 2365 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, ekonomik delil sistemi kabul edilerek vergi incelemesinin kapsamı genişletilmiş; 134'üncü maddedeki düzenlemeyle, vergi incelemesinin tanımı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklinde, amacına işaret edilerek yapılmıştır. Bu düzenlemeye paralel olarak 3'üncü madde ile iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve olağan olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilmiş, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu düzenlemesiyle, vergi incelemelerinin ve buna bağlı olarak da inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkilerinin sınırı belirlenmiş, inceleme elemanının inceleme yetkisini ne şekilde kullanacağı hususu da belirli esaslara bağlanmıştır.

b)D.D. S.32/33,363; Danıştay 4D., 28.3.2000, 3899/1173; "...faturaların biçimsel içeriğinin dışında gerçek mahiyetinin farklılık arzettiğinin idarece karşıt inceleme yapılmak suretiyle tespit edilmesi gerekirken, faturalarda görülen dışında nakit hareketi bulunduğu, malların belirtilen niteliklere sahip olmadığı tespit edilmeksizin yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle verilen cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı idare, yapılan tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.....temyiz isteminin reddine..." (TERLEMEZ / BAHTİYAR, 389.).

34 Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Derleyen: Prof.Dr.Billur YALTI, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 2, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr.Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Beta Yayınevi, İstanbul 2014.

cc) Doktrin

aaa) Şanver

"Alman vergi öğretisinde, kimi kez, İntibak Yasasının 1 maddesindeki ilk cümle ekonomik yorum diye, aynı yasanın 6 maddesi ekonomik görüş tarzı diye incelenirdi, kimi kez de ekonomik yorum her iki maddeyi de kapsardı. Biz ekonomik yorum deyimini, kapsayıcı anlamda kullanıyoruz.

Ekonomik yorum, vergi hukuku ile medeni hukuk arasındaki kavramlar ve biçimler sorunudur.

Vergi hukukunun-gelir, kazanç, teslim, işletme, çekmeler, taşınmaz gibi- kendi kavramları ve vergi hukukunun medeni hukuka açık seçik yollamaları için söz konusu sorun yoktur. Bunlar dışında aynı sözsel kavramın vergi hukukunda ve medeni hukukta aynı anlamda olup olmadığı sorunu vardır. Sorunun, vergi hukukundaki anlamı medeni hukuktaki anlama bağlıdır, vergi hukukundaki anlam aynıdır, vergi hukukundaki anlam ancak özel durumlarda medeni hukuktaki anlamlardan ayrıdır, diye üçlü çözümü vardır. Kavram sorunu yanında biçim sorunu da aynı durumdadır.

Birinci çözüm, bağlılık çözümü, hukuk güvenliği ilkesine dayanır, sözün olası anlam sınırının yorumla aşılmasını engeller. İkinci çözüm, yorum yerine hisse göre karara, serbest hukuk akımına varabilir. Üçüncü çözüm, ilke olarak, medeni hukuka bağlı kalır, ancak biçimin kötüye kullanımını yerinde görmez."[35].

bbb) Öncel/Kumrulu/Çağan

Yazarlar "ekonomik yaklaşım"ı "Vergi hukukunda yorumun özellikleri" başlığı altında incelemektedirler.

"Vergi hukukunda yasanın amacından hareket edilerek yorum yapılması ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurur. Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. Ekonomik yaklaşım, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemidir ve gerek maddi olayın saptanmasını gerek hukuk kuralının yorumunu içerdiğinden bir üst kavram olarak kullanılır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine vergi hukukunda ekonomik irdeleme denir. Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması ise ekonomik yorumdur. Ekonomik yorum karar aşamasında yapılır. Ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum, ekonomik yaklaşım üst kavramının unsurları görünümündedir"[36].

Bu açıklamalarda ekonomik yaklaşımın uygulanacağı alanlar, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliğinin saptanması ve karar aşamasında olacağının tespiti yapılmaktadır. VUK 3. maddedeki İspat başlıklı B fıkrasını, "...bir ispat kuralından çok vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin ku-

---

35 ŞANVER, "Vergi Hukukunda Yorum, 189.

36 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 24, 29.

ral öngörmektedir. Buna göre vergi doğurucu işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de göz önünde bulundurulacaktır."[37] şeklinde değerlendirmektedirler.

VUK 3,B, İspat "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." şeklindeki düzenleme aslında ekonomik yaklaşıma ait bir kural değil "nitelendirme" ile ilgili bir kuraldır[38]. Nitelendirme ise yorum sürecinden sonra gelmektedir[39]. Yazarlar nitelendirme kavramını başlık olarak kullanmazlar, tipleştirmeyi kullanırlar ve "Somut bir olayın, durumun ya da ilişkinin, soyut tip olan vergiyi doğuran olaya uygunluğundan söz ettiğimiz zaman hukuki bir niteleme yapmış oluruz."[40] biçimindeki değerlendirmelerinde nitelendirmeyi tipiklik içinde açıklarlar. Ancak bu bölümde ekonomik yaklaşımdan söz edilmez.

ccc) Kaneti

Ekonomik yaklaşım ilkesi, "Vergi hukukunda yorum, nitelendirme ve ispat" başlıkları altında incelenmiştir.

> "Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında, olguların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmesi anlamını taşır" [41].

Yazar, ekonomik yaklaşım ilkesini, vergi yasalarının yorumlanması, vergisel olguların nitelenmesi ve ispat alanında kullanılabileceğini belirler[42]. "Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergi yasalarının kullandığı kavramlar iktisadi içeriklerine göre anlamlandırılacaklardır. Öte yandan vergi yasası özel hukuk kavramlarına yer verdiğinde, bu kavramların özel hukuktaki anlamlarıyla mı, yoksa değişik bir iktisadi içeriğe göre mi değerlendirilmesi gerektiği araştırılmak gerekir. Bir diğer deyişle, yorumda "içerik biçime ağır basacaktır" [43].

---

37 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 25.

38 KANETİ, Vergi Hukuku, 48.

39 KANETİ, Hukuki İşlemlerin Çevrilmesi, 27 ve dipnotu 102.

40 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 31.

41 KANETİ, Vergi Hukuku, 46.

42 KANETİ, Vergi Hukuku, 47.

43 KANETİ, Vergi Hukuku, 47 ve dipnotu 1a.

KANETİ, ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN gibi VUK 3, B'de İspat başlığı altında yer alan kuralın isabetli olmadığının tespitini yapar ve bu düzenlemenin nitelendirme ile ilgili genel ilkeye yer verdiğinin "Ekonomik içerik, kullanılan biçimsel kalıptan daha önemli olacaktır." tespitini yapar[44].

Bu tespitler bize VUK 3,A,2'nin temel yorum kuralını verdiğini ancak, bu maddenin yalnız başına okunmak istenilmediği ve bunu bir nitelendirme kuralının düzenlendiği VUK.3,B olan ekonomik yaklaşım ilkesi ile okuma çabalarının olduğunu göstermektedir.

ddd) Akkaya

"Çoğu kez vergi hukuku ile özdeşleştirilmiş biçimde kullanılan ve vergi hukukuna özgü olduğu vurgulanan "ekonomik yaklaşım", vergi normları anlamlandırılırken biçimlerin ötesine geçilerek özün –iktisadi boyutun- esas alınmasını öngörmektedir"[45].

"Ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevi, "mali güce göre vergilendirme" temel ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamaktır. Öz olarak vergi hukukunun kendini ve ilkelerini koruma refleksi olarak da nitelenen ekonomik yaklaşımın, kavramda yer alan "ekonomik" kelimesinden hareketle amaçsal yorumun bir parçasına indirgenerek "vergi normlarının uygulanmasında, normların amaçlarının dikkate alınması" olarak algılanması, yorum sürecinin giriftleşmesi, kararması sonucunu doğuracak; en önemlisi "hazineci yaklaşım"a dayanak oluşturabilecektir. Aynı şekilde vergiyi doğuran olayın saptanması ve nitelendirilmesinde de ekonomik içeriğin dikkate alınması adına gerçekleşen maddi olay yerine, gerçekleşmemiş varsayımsal bir başka olayın ikame edilmesi riski de göz ardı edilmeyecek kadar büyüktür"[46].

"Gerekçesinde ve yasalaşma sürecinde ciddi yanlışlıklar barındıran, ekonomik yaklaşım ve ispat hükümlerini formüle etme konusunda başarısız olduğu gözlenen bu yasal düzenlemenin tüm eksikliklerine rağmen yasada yer almasının vergi normlarının uygulanma sürecinde, vergi hukukunun diğer hukuk alanlarından farklılığını vurgulaması açısından yararlı olduğunun da altını çizmek gerekir"[47].

eee) Yaltı

"VUK 3B, özün biçime önceliği ilkesinin pozitif hukuktaki karşılığını oluşturmaktadır. Bu hüküm vergilendirme alanında bir işlem veya eylemin gerçek niteliğini belirlenirken, onun biçimsel kalıbının değil, gerçek ekonomik içeriğinin dikkate alınmasını gerektirir; yani vergilendirme bakımından, özel hukuk biçim, işlem ve sözleşmelerinin, olağan kullanımlarının dışında, sırf vergisel amaçlarla ve vergiden kaçınma maksadıyla kötüye kullanılmasını önlemeyi amaçlayan bir düzenlemedir. VUK, 3B, vergi hukukun-

---

44 KANETİ, Vergi Hukuku, 48.

45 AKKAYA, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Yayınevi, Ankara 2002, 34.

46 AKKAYA, 35.

47 AKKAYA, 40.

da "genel" suistimal önleme hükme mahiyetini taşır, hem vergisel dolanmayı, yani peçeleme işlemlerini (dolaylı hile) hem de vergisel/mali muvazaayı (dolaysız hile) kapsar"[48].

b) Nitelendirme

Vergi hukukunda net olmayan kavramlardan bir tanesi nitelendirme diğeri de tipiklik kavramlarıdır.

Doktrinde KANETİ konuyu "Vergi Hukukunda Yorum, Nitelendirme ve İspat" başlıkları altında inceler ve alt başlığı "Vergi Yasalarının Uygulanmasında Nitelendirme"[49] olarak tespit etmiştir ve nitelendirmeyi; "Hukuki nitelendirme, somut hukuki olayın hangi hukuk kategorisinin çerçevesine girdiğini, hangi hukuki tipte altlandırabileceğini saptamayı hedef tutar"[50] biçiminde tanımlamıştır.

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN ise "Vergi Hukukunda Yorum" başlığı altında inceler ve alt başlığı "Vergi Hukukunda Yorumun Özellikleri-Tipleştirme ve Tipiklik"[51] olarak belirlemiştir. Bu bölümde "Hukukta somut maddi olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olmasına tipiklik denir" şeklindeki tanımlamanın ardından izleyen paragrafta da "Somut bir olayın, durumun ya da ilişkinin, soyut tip olan vergiyi doğuran olay uygunluğundan söz ettiğimiz zaman hukuki bir niteleme yapmış oluruz." biçimindeki ifade aynı tanımlama da niçin farklı kavramların kullanıldığını düşündürmektedir. Farklılık nerededir? Sorusunun cevabını bulmalıyız:

Somut olayın normun soyut kanuni olayına sokulmasına işlemine latince deyimi ile subsumtion denilir[52].

> "Geleneksel mantık açısından, hukuki sonuç çıkarmanın temel formu, bilinen tasım'ın (tasım-syllogisme, mantıki kıyas) bir uygulaması olarak karşımıza çıkar. Buna göre üç önermeden meydana gelen tasımda büyük önerme uygulanacak hukuk normunu ihtiva eder, küçük önerme ise somut olayın subsumtionunun yapılması ile belirlenir; üçüncü önerme olan vargı da, bu her iki önermeden (öncüllerden) çıkan sonuç olarak somut "olması gereken"i verir"[53].

---

48 YALTI, "VUK, 3B'nin sınırlarına ilişkin bir uygulama: Vergi hukukunda sermaye tamamlama akçesi", Vergi Sorunları, Temmuz 2010, S. 262, 8.

49 KANETİ, Vergi Hukuku, 46,48.

50 KANETİ, Hukuki İşlemlerin Çevrilmesi, 26.

51 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 30.

52 ARAL, Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, 7.Baskı, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, 180.

53 ARAL, Hukuk ve Hukuk Bilimi, 180.

Somut yaşam olayının soyut kanuni olaya sokulmasında, subsumtionda, yaşam olayı öğelerine ayrılmalı, bunlardan soyut kanuni olay için, esaslı olanlar ele alınmalıdır[54].

> "Böylece esaslı diye seçilen somut olay öğelerinin olduğu gibi subsumtiona tabi tutulmayacağı bilinmelidir. Çünkü ancak bir kavram bir kavramın kapsamına sokulduğunda subsumtiondan söz edilebilir. Birbirinden ayrı şeyler birbirine tabi kılınamaz. Gerçeklikler, bu nitelikleri ile kanuni olayın kavramlarına sokulamaz. Bu bakımdan somut olayı meydana getiren gerçeklik parçalarının subsumtiondan önce, kavramlar olarak algılanması, kavramlar kimliğine sokulması zorunlu görülür. Buna göre subsumtion bireysel bir kavramın (örneğin, B ye ait bir kürk mantonun sözgelimi 15.1.1971 günü alınması kavramının) genel bir kavrama (kanunun ilgili maddesindeki hırsızlık kavramına) sokulmasından başka bir şeyi deyimlemez"[55].

Somut olay hukuken değerlendirilecek olaydır[56].

Nitelendirme, maddesel olguların hukuksal anlamı, kapsamı ve içeriğini belirlemeye yöneliktir[57]. Belirlemeyi kim yapacaktır? Sorusunun cevabı hukuk uygulayıcısı, yargıç olarak verilecektir. Çünkü tipiklik ilişkisi yasa ile yaşam olayı arasındaki ilişkiyi ifade eder, bu soyut bir ilişkidir, halbuki nitelendirme bu ilişkinin somut olarak kurulduğunun tespitidir, yani hukukun uygulanmasıdır. Doktrinde KANETİ'nin nitelendirme ve ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN'ın tipiklik kavramını kullanmalarının nedenini olayın farklı boyutlarından bakılmasına dayalı olduğunun tespitini yapıyoruz.

Bu kavramları vergi hukukuna aktardığımızda;

VUK 3,B İspat:

> "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."

şeklindeki düzenleme ispat açsından doğru bir düzenleme değildir[58]. Madde nitelendirme ile ilgili olup, nitelendirme konusunda kullanılacak ilkeyi; özün biçime önceliği ilkesini belirler. Bu madde Doktrinde genel kabul gören ekonomik yaklaşım ilkesine dair herhangi bir kavram içermez. Şekil kurallarında herhangi bir biçimde kötüye kullanma söz konusu ise,

---

54 ARAL, Hukuk ve Hukuk Bilimi, 182.

55 ARAL, Hukuk ve Hukuk Bilimi, 183.

56 ARAL, Hukuk ve Hukuk Bilimi, 173.

57 KANETİ, Vergi Hukuku, 48.

58 KANETİ, Vergi Hukuku, 48; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 25: Burada ispat kuralı olmadığını ve bunun ekonomik yaklaşıma ilişkin bir kural olduğunun tespitini yaparlar. Ayrıca hukuki nitelendirmeden tipiklik ilişkisinde söz ederler.

işlemin gerçek biçimi esas alınacaktır. Başka bir ifade ile, vergiyi doğuran olayın tespitinde, vergi yasalarının amacına uygun yorum yapılacak ve nitelendirme bu yorumun ortaya çıkardığı sonuca göre yapılacaktır.

Vergi hukukunda nitelendirme ile ilgili kurallardan sonra, bundan önceki tartışmaya dönersek: Yorum için bir nitelendirme kuralına ihtiyaç var mıdır? Sorusunun cevabı hayırdır. Çünkü nitelendirme "maddesel olguların hukuksal anlamı, kapsamı ve içeriğini belirleme yönelik bir faaliyet" ve yorumdan sonra gelen bir aşama ise nitelendirme kuralının yorum için kullanılması yanlıştır.

c) Vergi Usul Kanunu Madde 3, A, 2'yi okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı

VUK 3,A,2 ile getirilen düzenlemeler, idare ve yargıya kullanacağı yorum yöntemlerinin neler olduğunu söyler. Bu söyledikleri de aslında hukukta varolan yorum yöntemlerinin hepsidir ve günümüzde bu teknikleri birbirinden ayırarak yorum yapmak da pek kolay olmamaktadır. O halde VUK 3,A,2 aslında hiçbir şey söylemez[59] çok anlamlı bir düzenleme değildir. Verginin yasallığı ilkesi acaba böyle bir düzenlemenin yasada olmasını zorunlu kılar mı diye düşündüğümüzde bu soruya da evet cevabı vermek zor görünmektedir, çünkü ilkeyi uygulayan ülkenin hukuk sisteminde şu anda yoktur.

Alman hukukundan doğru olmayan bir biçimde vergi hukukuna aktarılan "ekonomik yaklaşım ilkesi" doktrinde kabullenilmiştir. Şöyle bir düşünce sistemi oluşturalım: Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukukuna ne katmıştır, problemlerin çözümüne yardımcı olmuş mudur ve son olarak da bu ilke olmasa idi ne olurdu? Belki bu soruların hepsini bir üst soruyla örtmek gerekir: Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukuku açısından doğru bir ilke midir?

Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukuku açısından doğru bir ilke değildir. **Çünkü bu ilkenin söylemek istediği, vergi mükelleflerinin "az vergi ödeme" ya da "hiç ödememe"sinin önüne geçmektir.** Burada vergi

[59] SABAN, "Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in *–neliği"*, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Derleyen: Prof. Dr.Billur YALTI, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 2, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr.Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Beta Yayınevi, İstanbul 2014.

mükelleflerinin "az vergi ödemesi" ya da "hiç vergi ödememesi", "vergiden kaçınma" ve "vergi kaçakçılığı" kavramlarının açılması gerekmektedir.

aa) Yasaklanmayan alanlardan geçişte meşruiyet tartışması: vergi tasarrufu

Bu tartışmaya anahtar kavram **"vergi planlaması"** ile başlamak gerekiyor. Günümüzde küresel çapta yapılan vergi planlaması ile **"vergi tasarrufu"**[60] sağlanmaktadır. Yükümlülerin, yasaların açık ve hoşgörülü olanaklarından yararlanma hakları vardır, buna vergi tasarrufu denir, vergi tasarrufu yasaldır[61]. **Bu yararlanma hakkının hukuksal dayanağı "suçta ve cezada yasallık ilkesi" ile desteklenir çünkü yasaların açıkça suç saymadığı bir şey ceza gerektirmez.** Burada problem alanı, vergi mükellefi bu yasaların açıkları, boşlukları gibi alanları lehine kullanarak ne kadar az vergi ödediği zaman yasal sınırlar içindedir. Ödemediği zaman da yasal sınırlar içinde midir, yoksa suç mu işlemektedir? İşte günümüzdeki vergi hukuku tartışması budur. Bu tartışmada çıkış noktası, vergi mükelleflerinin yasaların olanaklarını kullanarak az vergi ödemek, hiç vergi ödememek gibi pozisyon seçimlerinde, aynı durumda olan vergi mükelleflerinin yasalarca belirlenen vergilerini ödemeleri durumunda yasaya aykırı olan bir şey görünmemektedir.

Bir parantez açarak ekonomik yaklaşım ilkesi bundan daha farklı bir kavram mıydı diye düşündüğümüzde önemli bir farklılık olduğunu görüyoruz. Çünkü ekonomik yaklaşım ilkesi, piyasa ölçeği olması nedeniyle, piyasayı kavramayı hedefleyen bir kavramdır, ama ondan sonrası için bir şey söylemez. Halbuki hakkın kötüye kullanılması yasağı, bileşenleri olan bir kavramdır.

Şöyle bir düşünce sistemi oluşturuyoruz: Önce hakkın kötüye kullanılması yasağı kavramını belirleyip ardından bunu vergi hukukuna aktaracağız:

TMK 2,I;

"Herkes, haklarını kullanmakta ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır."

---

60 ŞANVER, "Vergi Hukukunda Yorum,195, bunu vergi kaçamağı olarak tanımlar.

61 ŞANVER, "Vergi Hukukunda Yorum ,194-195.

şeklindeki düzenlemesi, hakların kullanılmasında ve borçların yerine getirilmesinde iyiniyet kurallarına uyma yükümlülüğünü ifade eder[62].

TMK 2,II fıkrasındaki;

"Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz."

şeklindeki düzenleme ise, bir hakkın başkasını zarara sokmak amacı ile kullanılmasını kanunun korumayacağını ifade eder[63]. Hak, toplumda varolmasının görev ve amacı dışında, bu görev ve amaçtan saptırılmak suretiyle kullanılırsa, kötüye kullanılmış olur[64].

MK 2,II yasalarla korunma yolları oluşturulduğunda kullanılmayacak olması nedeniyle tali bir yoldur. Hakkın kötüye kullanılması yasağı kuralı, ancak pozitif hukuka dayanarak hakkın kötüye kullanılması halinde, kanunun bu kuralına karşı hukuki bir korunma vasıtasının bulunmadığı hallerde uygulanmak gerekir. Diğer bir deyişle, MK mad.2 fik.2 hükmü, hakimin maddi adalet açısından zaruri gördüğü hallerde, pozitif hukuk kurallarının şekli uygulamasının sınırlanmasını veya bundan uzaklaşılmasını hedef tutar[65].

Hakkın kötüye kullanılmasının şartları:

a) Hakkın varlığı ve kötüye kullanılması; Öncelikle kullanılacak bir hakkın var olması gerekir[66]. Özel hükümlerle haksızlıkların önlendiği haller dışında, hakkın kötüye kullanıldığının ölçüsü, onun toplumsal ve ekonomik görev ve amacından saptırılmış olup olmaması ile bağlantılıdır[67].

b) Kötüye kullanma aşikar olmalıdır; Burada herkesçe kabul edilebilir bir kötüye kullanma söz konusudur. Özellikle hak, onu kullanana hiçbir yarar sağlamıyorsa, herhangi bir çıkarın kullanılmasını öngörmüyorsa, karşılıklı edimlerin ifasında öngörülemeyen durumlar sonucunda çok büyük dengesizlikler oluşturuyorsa, uyandırılmış güvene aykırı olarak kullanılması durumlarında, kötüye kullanılmış sayılmalıdır[68].

---

62 İMRE, 307; İsviçre MK'nın Almanca metninde 2 nci madde "dürüstlük ve inanç" terimi kullanılmıştır (İMRE, 308); HATEMİ, 175, 180.

63 İMRE, 307; İsviçre MK 2,II "Bir hakkın aşikar olarak (açıkça) kötüye kullanılmasını kanun korumaz." (İMRE, 330).

64 KÖPRÜLÜ, Medeni Hukuk, Birinci Kitap, Genel Prensipler, 1978 İstanbul, 142.

65 İMRE, 331.

66 KÖPRÜLÜ, 143; HATEMİ, 184.

67 KÖPRÜLÜ, 143.

68 KÖPRÜLÜ, 144; HATEMİ, 184, 185.

Buraya kadar medeni hukuktaki dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması ile ilgili bir çerçeve çıkardık. Ancak kavramların Medeni Kanunda yer alması sadece özel hukukta uygulandığı yanılgısını yaratmamalıdır çünkü bu kavramlar kamu hukukunda temel ilkelerine dönüşmüştür[69]. Ayrıca vergilendirme işlemlerinin büyük çoğunluğu özel hukuk ilişkileri üzerine kurulduğu için vergilendirme alanında yapılan işlemler özel hukuk kurallarını esas almaktadır. O halde bu iki temel ilkeyi vergi hukukuna aktararak model oluşturmamız mümkündür.

bb) Gündelik hayatta sağduyunun talebi: dürüst vergi mükellefi

Dürüstlük kuralı: Hak sahiplerin haklarını kullanırken veya borçlarını yerini getirirken hukuka, genel ahlaka, örf ve adet kurallarına (bir hukuk kuralı durumuna gelen) ve doğruluk ilkelerine uygun davranmaları, haklarının çevresinde bulunan diğer hak sahiplerinde veya borç ilişkilerinin diğer tarafını teşkil eden kişilerde, varlığı mutad (olağan) olan güven duygusunu ihlal etmemeleri "dürüstlük kuralı" olarak nitelendirilmektedir[70].

aaa) Dürüstlük ve hakkın kullanımı

Vergi mükellefinin (hak sahiplerinin) hakkını kullanırken (vergi yasalarından doğan olanakları kullanırken) veya vergi borcunu öderken (borçlarını yerine getirirken) dürüst davranması (dürüstlük kuralı) gerekir.

Burada dürüstlük kuralını iki ayrı katmanda kullanıyoruz:

Birincisi vergilendirme işleminin dayandığı özel hukuk işlemi (vergiyi doğuran olay), diğeri vergi borcunu öderken (tarh, tahakkuk ve tahsil sürecinde).

bbb) Kötüye kullanma yasağı

Özel hukuktaki şekil serbestisi, kişilere hukuksal tasarruflarda bulunurken diledikleri biçimleri seçme olanağı tanır. Bu ilke vergi mükelleflerinin vergilendirmenin dayanağı olan işlemlerde de diledikleri biçimi seçmelerine olanak tanır. Vergi hukukunda bir vergi mükellefine anonim şirket yerine niçin limited şirket kurmadığı, ya da bir avukata niçin serbest avukatlık

---

[69] İMRE, 330; KÖPRÜLÜ, 143.

[70] KÖPRÜLÜ, 132.

yaparak serbest meslek kazancı elde etmediği bunun yerine ücretli çalıştığı biçiminde bir soru sorulamaz. Seçilen hukuksal düzenlemelere uygun vergi ödenmiyorsa, onun ile ilgili cezai müeyyideler uygulanacaktır.

Bir vergi mükellefi mülkiyet hakkını nasıl kötüye kullanabilir? Vergilendirme alanında kötüye kullanmadan söz edebilmemiz için AY 73'deki ilkelerin ihlali söz konusu olmalıdır. AY 73. maddeyi tekrar hatırlayacak olursak, başlığı vergi ödevi idi. AY 10. maddeye göre de herkes yasa önünde eşittir. Yani herkes vergi ödeyecektir. Bununla ilgili ölçüyü de AY 73'teki özel düzenleme, eşitliğin mali güç ile okunması vermektedir.

Hakkın kötüye kullanılması, kanun kuralları ile gerçek hukuk arasındaki çelişmeden doğar[71]. Hukuk nizamının bütünü içinde, şekli hukukun yanında, maddi adalet düşüncesinin de yer aldığı maddi hukuk da vardır[72]. Şekli hukuktaki hakkı maddi adalet mülahazaları sınırlar ve onu gerçek ölçülerine götürebilir; burada gerçek hak korunur, şekli veya zahiri hak korunmaz[73].

Burada iki kavramı ayrıştırmamız gerekiyor;

Birincisi: Vergi mükellefinin çalışma hayatı, çeşitli haklara dayanarak ve hukuksal biçimleri kullanarak gelir elde etmesi. Kimin için? Kendisi için.

İkincisi: Vergi ödevini yerine getirmesi. Vergi ödevinin kimliği gereği, kamu giderlerinin, eğitim, sağlık hizmeti karşılanması ve demokratik, laik, sosyal hukuk devletinin olanaklarıyla kamusal alanın olanaklarının yeniden ve tekrar üretim ve tüketimi gerçekleşecektir, yani vergilendirmenin asli amacı gerçekleşecektir. Kimin için? Vergi mükellefleri için.

Bu bir zincir, sürekli yeni halkaların eklendiği ve kendini yenileyen bir zincir diye düşündüğümüzde, vergi mükellefleri katkıda bulunduğu sürece kendilerine daha fazla olanağın döneceği bir sistemdir, gerçekte de gelişmiş ülkelerde oluşturulan yapılanma budur.

Ancak vergi mükellefi, kendi payının artması için, az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için, sahip olduğu hakları kullandığı çeşitli hukuksal biçimlerle vergilendirme alanı dışına taşımayı amaçlıyorsa veya bunu ba-

---

71 İMRE, 328.

72 İMRE, 328

73 İMRE, 328.

şarıyorsa, şunu iddia edebilir mi: Mülkiyet hakkım gelirim üzerinde dilediğimce tasarruf olanağı sağlar, nitekim seçtiğim hukuksal kalıplar da vergi ödememi sağlıyorsa bunlar da hukuka uygundur, hukuka aykırı davranmış durumda değilim. Bunu iddiaya vergi mükelleflerinin müdahale hakkı var mıdır? Hayır. Kim müdahale edebilir? Vergi idaresi. Vergi idaresi, vergi mükellefinin hakkını kötüye kullandığını tespit edebilir.

Gerçekten, bir kanunda adaletsiz bir hükmün bulunması veya adalete uygun bir kuralın sosyal iktisadi gelişmeler sebebiyle adalete aykırı bir hale düşmesi mümkündür[74]. Nitekim vergi yasalarının zamanın gerisinde kalması, yasalardaki boşluklar, vergi yükünü çok ağırlaştıran vergi yasaları, vergilendirme alanındaki temel problemleri oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin yasalara uygun davranarak az vergi ödemeleri ya da vergi ödememelerinin engellenmesi de söz konusu olamayacağına göre, ölçü mülkiyet hakkının vergilendirme ilkelerinden eşitliği (mali güç ölçüsünde) ihlal etmesi durumunda, mülkiyet hakkının kötüye kullanıldığından söz edilecektir ya da bir başka deyişle vergi yasalarının korumadığı belirli amaçlara yönelik davranışların varlığı halinde kötüye kullanmadan[75] söz edilecektir. Yargıç maddi hukuk içindeki şekli hukuk kurallarının yani çeşitli biçim kurallarının kötüye kullanıldığının tespiti yaparak, hakkın ödevlerle bağlantılı kullanılması bir diğer deyişle vergi borcu belirleyecektir.

Dürüstlük ya da hakkın kötüye kullanılması ile hukuksal biçimlerin kötüye kullanılması arasındaki kavramsal bağın açıklanması gerekir. Hak kavramını, hukukun tanıdığı yetki[76] olarak aldığımızda, hukukun müsaade ettiği yetkilerin tamamı, hak sahibi tarafından sınırsız olarak kullanılabilirken "başkalarına zarar vermeme", "faydasız yere kullanmama" veya "toplum yararına ve ekonomik amaçlara aykırı kullanmama" gibi sınırlar, hukukun tanıdığı yetkiyi hak sahibinin kullanması açısından sınırlamıştır[77]. Hiçbir hukuk normu, insan ve toplum çıkarlarının "ortak amacı" dışında yorumlanmamalı ve uygulanmamalıdır[78]. Böyle bir hukuksal çerçevede yaklaştığımızda, hakkın kötüye kullanılmasının çeşitli alanlarla bağlantılı türev

74 İMRE, 334.

75 KANETİ, Vergi Hukuku, 50.

76 KÖPRÜLÜ, 6.

77 KÖPRÜLÜ, 16.

78 KÖPRÜLÜ,14.

kötüye kullanma yasakları oluşmuştur, ama ana eksen kötüye kullanma yasağıdır. Bu konuda somut örnekleri; yasaların kötüye kullanılması, çeşitli hukuksal biçimlerin kötüye kullanılması olarak verebiliriz. Nitekim Kara Avrupası'nın "abuse of law doktrin"[79] ya da "fraus legis doktrin"[80], Amerikan hukukundaki "substance over form doktrin" de bu yaklaşımlarla, vergi mükelleflerinin seçtikleri hukuk biçimlerinin kötüye kullanılmasına yol açması durumunda yasak işlemeye başlamaktadır. Çünkü hukuksal biçim olanaklarının kullanılmasına izin veren hak, nerede kötüye kullanıyordur sorusunun cevabı, ya vergi ödevinin yerine getirilmesinde ya da piyasanın işlemesinde olmaktadır.

O halde biz vergilendirme alanında yorumdaki ilkeyi, ekonomik yaklaşımı da içine alan bir üst kavram dürüstlük ya da hakkın kötüye kullanılması yasağı ile okumayı denersek, "bir hakkın kullanılmasının aşikar bir kötüye kullanma (adaletsizlik) teşkil ettiği ve gerçek hakkın tanınması ve ferdin korunması için bütün yolların kapalı olduğu hallerde MK 2 fik.2 hükmünün (hakkın kötüye kullanılması yasağı prensibinin) zaruretten doğan bir çıkış yolu (Notausgang) ve olağan üstü bir imkan ve çare sağladığı"[81] görüşüne katılabiliriz.

ccc) Yasaklanan alanlardan geçiş: kanuna karşı hile/ vergi hukuku somutu: peçeleme

Vergi mükellefleri özel hukuk işlemlerinde, her ne kadar sözleşme özgürlüğü olsa da bunun da sınırları vardır, hukuka uygun davranmak zorundadırlar. Yapılan sözleşmelerin geçersizlik halleri (butlan) çeşitli biçimlerde yasa koyucu tarafından belirlenmiştir. Bunlardan bir tanesi de, hukuka aykırılığın özel şekli olarak nitelenen kanuna karşı hiledir. Taraflar, kanunun geçerli saydığı hukuki işlemleri, kanuna aykırı sonuçlara varmak amacıyla yaptıkları takdirde, kanuna karşı hileden bahsedilir[82].

---

79 International Tax Glossary, Second Edition Completely Revised, IBFD Publications, Amsterdam, 1992, 1.

80 International Tax Glassory, 113.

81 İMRE, 331.

82 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, Tekinay Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, yeniden gözden geçirilmiş ve genişletilmiş yedinci baskı, İstanbul 1993, 420.

Unsurları[83]:

a) Bir işlemin emredici veya yasaklayıcı bir hukuk kuralına tabi olması,

b) Yasaklayıcı hukuk kuralının etkisine doğrudan doğruya tabi olmayan başka bir işlemin yapılması,

c) Yapılan işlemin, yasaklanan işlemden beklenen sonucu gerçekleştirmeye elverişli olması.

Vergi hukukuna geçtiğimizde bu unsurların içeriği vergi kavramları ile doldurularak peçeleme altında adlandırılmıştır[84].

Unsurları[85]:

a) Vergi yasası, vergi dışı hukukun ve özellikle özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine dayalı olarak vergiyi doğuran olayı tanımlamış olmalıdır.

b) Vergi yasası özel hukukun kalıp, kılık ve biçimlerine, bu nitelikleriyle değil, onlardan kaynaklanan iktisadi sonuçlar nedeniyle başvurmuş olmalıdır.

c) Vergi yasasının vergilendirme yönünden hedeflediği iktisadi sonuç, bu yasanın deyimlediği hukuksal kalıp ve biçim çerçevesinde tümüyle kapsanmış olmalıdır.

d) Vergi yükümlüsü vergi yasasını dolanmak için, hukuksal kalıp ve biçimlerden yararlanma olanağını kötüye kullanmış olmalıdır.

Kanuna karşı hile ile peçelemenin unsurlarının örtüştüğü, farklılığın sadece alana özgü olarak geliştirilen kavramlarda olduğu görülmektedir.

2. Vergi Usul Kanunu Madde 3,B: İspat ve delil

a) İspatın konusu: vergiyi doğuran olay

"Bir vakıayı ispat etmek demek, o vakıanın doğruluğuna hakimi inandırmak demektir"[86] biçimindeki genel ispat tanımı aslında bir süreci tanımlar. Bu; tarafların delilleri ile yargıcı ikna sürecidir. Süreç bir yönü ile maddi hukuka diğer yönü ile usul hukukuna aittir.

---

83 TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, 421, 422.

84 KANETİ, Vergi Hukuku, 49-50; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 28.

85 KANETİ, Vergi Hukuku, 50.

86 ÜSTÜNDAĞ, 507.

İspatın mevzuunu maddi hukuk teşkil eder[87]. Maddi hukukta vakıalar, tecrübe kuralları ve hukuk kuralları ispatın konusunu oluşturduğuna göre[88], vergilendirme alanında da maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar yani "vergiyi doğuran olay" ispatın konusunu oluşturacaktır. VUK 19. maddede vergiyi doğuran olayı "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." biçiminde tanımlamıştır. İspat konusu maddi olay "hukuki olay" veya "hukuki işlem" olacaktır. Bu iki kavramın ispatın konusu oluşturan vakıalar, tecrübe kuralları ve hukuk kuralları kavramını kapsadığını görülmektedir.

Nitekim HMK'nda ispatın konusu açık biçimde düzenlenmiştir:

> İspatın konusu
>
> HMK 187- (1) İspatın konusunu tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur ve bu vakıaların ispatı için delil gösterilir.
>
> (2) Herkesçe bilinen vakıalarla, ikrar edilmiş vakıalar çekişmeli sayılmaz.

b) İspat hakkı: Anayasal ilke

Anayasanın 36 maddesi Hak Arama Hürriyeti başlığı altında düzenlenmiştir.

> "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz."

şeklinde düzenlenmiştir. Maddenin içeriğindeki savunma hakkı aynı zamanda ispatı işaret eder. Örneğin Anayasa 39 uncu maddede kamu görevlileri ile ilgili özel ispat hakkı kuralları getirmiştir. Bu düzenlemeyi vergilendirme ile ilgili temel kuralların yer aldığı 73 madde ile birlikte okuyacak olursak; vergilendirme ilkelerine aykırı yapılan düzenlemeler yasal ya da idari düzenleme olarak, hak arama hürriyeti çerçevesinde vergi mükellefleri tarafından yargıya taşınabilir davacı olarak, ceza hukuku anlamında davalı ya da fail olarak yargılandıkları durumlarda da savunmalarını yapabilirler. Savunmada da ispat hakları vardır. Süreç adil yargılanma ilkeleri çerçevesinde işlemelidir. O halde Anayasanın bu değişikliği ile; "davacı ve davalı olarak; iddia-savunma" yani yargılama sujelerini-tarafları ve "adil yargılanma" ile yargılama süreci yeniden tanımlanmıştır. Vergilendirme alanında yabancı olduğumuz adil yargılanma kavramı nedir? Sorusunun cevabını arayalım:

---

87 ÜSTÜNDAĞ, 507.

88 YILDIRIM, Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi, İstanbul 1990, 114, 119.

Anayasadaki benzer kurallar Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6 maddede de Adil Yargılanma Hakkı başlığını taşır ve şöyle düzenlenmiştir:

"1. Herkes, kişisel hak ve yükümlülükleri ile hakkındaki bir suç isnadının karara bağlanmasında, hukuken kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, makul bir sürede, adil ve aleni olarak yargılanma hakkına sahiptir. Karar aleni olarak açıklanır. Ancak duruşmayı izleyenler ve basın mensupları, çocuk ve gençlerin menfaatlerini ve tarafların özel yaşamlarını korumanın gerektirmesi halinde, ve adaletin zarar göreceği özel hallerde mahkemenin kesinlikle gerekli olduğuna inandığı ölçüde, demokratik bir toplumdaki genel ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik amacıyla duruşmanın tamamından veya bir bölümünden çıkarılabilir....." [89].

Sözleşmeye göre adil yargılanma hakkı; mahkemeye başvurma hakkı, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı gibi haklardan oluşur. İçindeki özel haklar; duruşmalı yargılanma hakkı, silahlarda eşitlik ilkesi, kendini suçlandırmama hakkı, muhalifli yargılama ilkesi, delil kuralları ve gerekçeli karar hakkıdır[90]. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde kullanacağımız için bizi ilgilendiren kavramlara baktığımızda bunlar; İHAS ve sözleşmeye aykırılık iddialarında İHAM'nin delil kuralları ile ilgili oluşturduğu ölçülerdir.

İspat hakkı, ayrıca HMK'da da düzenlenmiştir.

HMK 189- (1) Taraflar, kanunda belirtilen süre ve usule uygun olarak ispat hakkına sahiptir.

(2) Hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan deliller, mahkeme tarafından bir vakıanın ispatında dikkate alınamaz.

(3) Kanunun belirli delillerle ispatını emrettiği hususlar, başka delillerle ispat olunamaz.

(4) Bir vakıanın ispatı için gösterilen delilin caiz olup olmadığına mahkemece karar verilir.

c) Vergi hukukunda ispat: Vergi Usul Kanunu Madde 3,B

VUK 3, B II ve III ispat ile ilgili kurallar 2365 sayılı yasa ile sisteme katılmıştır.

VUK 3,B,II "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz."

VUK 3, B,III "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

---

89 Çeviri için Bak. DOĞRU, İnsan Hakları Uluslararası Mevzuatı, İstanbul 1998.

90 SOYDAN, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 43, 80,155.

Maliye Bakanlığı yasa gerekçesinde[91] ispat ile ilgili kuralların da yeni

[91] Aynı maddenin (B) bendi ile, Vergi Usul Hukukunda, vergiye tabii olayların 'tespitinde kullanılan ispatlama araçlarının esasları, diğer bir deyimle delil sistemine ilişkin genel kaideler getirilmektedir. Bilindiği üzere, vergi kanunları, vergiye tabi konuları belirtmekte olup, bunların ne şekilde tespit edileceğini Vergi Usul Kanununa bırakmış bulunmaktadır. Vergiye tabii olay ve konuların tespitinde, bunların sadece ortaya çıkarılması yetmemekte, aynı zamanda bu olayların gerçekliğinin ispatlanması, delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir. Vergi adaleti ve güvenliğinin gereği de budur. Toplum hayatında vergi şuuru ne kadar yerleşmiş olursa olsun, bir kısım mükelleflerin mümkün olduğu kadar az vergi verme gayreti içinde bulundukları ve bunu sağlamak için de vergiye tabi gelir ve işlemlerini, kanunların açık ve müsamahalı bulunduğu imkânlardan faydalanmak veya kanunları hiçe saymak süratiyle gizledikleri ve vergiye tabi değilmiş gibi gösterdikleri bir gerçektir. Vergiciliğe düşen görev ise, gizlenen gelir ve işlemleri ortaya çıkarmak bunların gerçekliğini ispat etmek suretiyle gerekli verginin tahsilini temin etmektir. Vergi usul hukukumuzda ispatlama, genellikle maddi ve biçimsel delil anlayışına dayandırıldığı cihetle, vergiyi doğuran olayların gerçek yönünü tespit gerektiği şekilde yapılamamakta ve bunun sonucu olarak vergi kanunlarında belli edilen konuların kavranmasında idare ve yargı mercileri büyük güçlüklerle karşılaşmaktadır. Oysa ki, zamanımız vergiciliğinde ispatlama, her türlü delilin serbestçe kullanılması ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmesi suretiyle yapılmaktadır. Gerçekten, vergi matrahının ve vergiye tabi olayların tespiti ve ispatlanması, bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılması ile mümkün olabilmektedir. [Milli Güvenlik Konseyi (S. Sayısı : K4)] — 3 — Nitekim Batı ülkeleri vergiciliğin bu gereklerine uyarak uzun süreden beri vergi alanında serbest delil sistemlini uygulamaya başlamış bulunmaktadırlar. Bu itibarla, maddi ve biçimsel delil sisteminin uygulanması sonucu olarak vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi güvenliği ve vergi adaleti yönünden ortaya çıkan mahzunları gidermek amacıyla vergi usûl hukukumuza serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüş bulunmaktadır. Bu amaca uygun olarak maddenin ilk fıkrası, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti ve oluş şeklinin esas alınacağı ilkesini açıklamaktadır. Bu hüküm, uygulama yönümden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın, gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir. İkinci fıkra ise vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceğini belirtmek suretiyle, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile tespit edilebileceğini öngörmektedir. Bu hükme göre vergiye tabi olay ve 'işlemlerin defter, kayıt ve belge gibi maddi delillerle ispat olunabileceği gibi bu olay ve işlemler bunlar dışında kalan her türlü ispatlama araçlarıyla da tespit edilebilecektir. Ancak, defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller yardımıyla tespit olunan farklara ait verginin ikmalen tarh, bunlar dışında kalan delillerle gerçekliği ispatlanan matrah farklarına ait verginin resen tarh yolu ile tamamlanması gerekmektedir. İkinci fıkranın diğer hükmü, şahit beyanının ispatlama konusunda kısıtlı olarak kullanılmasını öngörmektedir. Şöyle ki, şahit beyanının ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olay ile doğrudan doğruya ilgili bulunması ve bu ilginin açık ve tabii olarak görülmesi gerekmektedir. Son fıkra hükmü ise, vergi tarhiyatında ve yapılan tarhiyata karşı idare ve yargı mercilerinde savunmada, ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğunu belirtmektedir. Bilindiği üzere diğer bütün hukuk dallarında olduğu gibi, ispat külfetimin hangi tarafa ait bulunduğunun tespiti önemli bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla delil sistemli tanzim edilirken ispat külfetinin hangi tarafa, diğer bir deyimle idare veya mükellefe mi ait olduğunun tespit edilmesi gerekli olmuştur. Genel hukukta esas kaide, taraflardan her birinin iddiasını ispatlaması şeklinde olmakla beraber, bu kaide pratik bakımdan meseleye bir hal tarzı getirmemekte bundan dolayı, «ispat külfetinin işin esasına göre normal olmayan hususu iddia eden taraf bunu ispatlamak zorundadır» kaidesi uygulanmaktadır. İspat külfetine ilişkin son fıkra hükmü genel hukukun ispat külfeti konusundaki bu kaidesi esas alınmak ve bu prensip vergi tatbikatının icaplarına uydurulmak suretiyle düzenlenmiş bulunmaktadır. Fıkra hükmüne göre, ekonomik, teknik ve ticari icaplara uymaya ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu İddia eden taraf bu iddiasını ispat etmeye mecbur bulunmaktadır. Örneğin, genel hukukun kabul ettiği mükni ve muteber deliller üzerinden, iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun olarak yapılan bir tarhiyata karşı mükellefin bu normal ve mutad durumun aksini iddia etmek suretiyle dava açması halinde, ispat külfetinin mükellefe ait olması, diğer bir deyimle mükellefin bu iddiasını ispat etmesi icab etmektedir.

olduğunu söylemektedir. Gerekçede yer alanlar ile yasa birbirini bütünlemez ve hukuk ayıbı olabilecek nitelikte ciddi maddi hatalar vardır, bu nedenle de gerekçenin de değerlendirilmesi gerekmektedir.

aa) Maliye Bakanlığı

Gerekçeyi değerlendirdiğimizde Maliye Bakanlığının yorum, ispat ve nitelendirmeyi bilmediği için karıştırdığını görmekteyiz. "... yükümlüler, yasaların hoşgörülü olanaklarından yararlanırlar, vergiye bağlı gelir ve işlemlerini gizlerler..... vergi yönetimi ve vergi yargısı konuyu kavramakta güçlüklerle karşılaşmaktadır..." bu açıklama Maliye Bakanlığının bu alanları tespit ederek düzenlemesi gereğinin değil de niçin mükelleflerin potansiyel vergi suçlusu konumunun üzerine ispat ile gidildiğinin cevabını vermez. Bu ispat ile değil yorum ile ilgili bir kural olması nedeniyle[92] de yorum ile vergi kaçakçılığının önlenilmesi mümkün değildir. Maliye Bakanlığının maddi ve biçimsel delili yetersiz bularak kullandığı "her türlü delil" kavramını hukuk içinde nereye yerleştireceğimize karar vermek biraz zor olacaktır. Hukuk yapı olarak maddi-usul (şekli) kuralları üzerine kurulmuştur. Bu ayrıma dayalı delil kavramından sonra her türlü delilin neyi kapsadığını anlamak ve açıklamak zorluğu vardır. Çünkü Maliye Bakanlığının gerekçede kullandığı kavramlar delil ile ilgili değil, ispat kuralları ile ilgilidir. Sıkı ispat-serbest ispat ayrımında[93] deliller yasa tarafından sayılmış olsa dahi sayılmış olanlardan birine altlandırılabilir. Bu da ispat ölçüsü ile ilgili bir kavramdır. Yapılan düzenleme ile serbest delil[94] değil, serbest ispat ölçüsü kabul edilmiş bulunmaktadır. Ayrıca maddi delil-şekli delil kavramının ispat şartı, sıhhat şartı ile de karıştırıldığını belirlemekte yarar vardır.

bb) Yargı

Danıştay'ın "Maddi delil, iddiaları doğrulayıcı nitelikte olan ve hukuk nizamında aksi ispat edilmedikçe doğruluğu kabul edilen mevcut belgelerdir. Vergi hukuku bakımından da maddi delil tanımlanırken değişik ve dar ölçüler kullanmakta değil, aynı tanım içinde kalmakta fayda ve zaruret vardır."[95],

---

92 ŞANVER, "Vergi Hukukunda Yorum, 194-195.

93 YILDIRIM, 87.

94 "Serbest delil" in ne olduğunu bilmiyoruz ama "delil serbestisi"nden kavram olarak farklı olduğunu düşünüyoruz. Delil serbestisi, medeni hukuk ve ceza hukukunda kullanılan kavramlardır (YURTCAN, 42.).

95 Danıştay, 8.6.1971, E.1971/908, K.1971/2089 (http://www.kararevi.com/karars/796698_danistay-e-1971-00908-k-1971-02089#.VE0sBVIcTIU).

biçimindeki değerlendirmesini maddi delil kavramı çerçevesinde vergi hukukunda delil ile ilgili ölçü getirme çabaları olarak değerlendirmek gerekir.

cc) Doktrin

Doktrinde "Vergi hukukunda maddi delil, matrahın tespiti ile alakalı olarak tanzim olunan ve tanzim edenler hakkında hukuki bir hüküm ifade eden vesikalardır. İhticaca salih olarak tanzim edilen kontrat, makbuz, bordro, defter, fiş, fatura gibi vesikalar maddi delilden maduttur (sayılır). Mesela gelir ve gider vergilerine tabi mükelleflerin bir kısım faturaları defterlerine işlemeleri ve fatura muhteviyatını beyannamelerinde göstermemeleri tetkik neticesinde meydana çıktığı takdirde bu faturalar bulunan matrah farkının maddi delilini teşkil eder"[96]. Aslında bu açıklamada ilk ve ikinci cümleler VUK Üçüncü Kısımda sayılan ispat edici belgelere dayalıdır, son cümle ise, ilk görünüşte ispat karinesinin çürütülmesi ile ilgilidir ki bu da yine ispat edici belgelerle yapılmaktadır.

d) Vergi Usul Kanunu Madde 3, B'yi okuyabilmek için kavramsal bir art plan tasarımı

İspat yükü VUK 3,B,III'de düzenlenmiş olmasına rağmen, delillerden önce inceleyeceğiz. Çünkü önce ispat yükünün kime düştüğünün tespit etmemiz gerekir. Buna bağlı olarak da ispat araçları dediğimiz delil kavramının açıklanmasına geçeceğiz.

aa) İspat ölçüsü:

İspat ölçüsü, vergi hukukunda tartışılan bir kavram değildir. Medeni usul hukuku tartışmalarında yer bulan kavramın vergi hukukunda da önemsenmesi gerekiyor. Önce kavramı verelim: ispat ölçüsü bir vakıanın ne zaman ispatlandığı[97] sorusunun cevabını verir.

> "Türk Doktrini ispat için ne oranda ihtimal veya kesinlik gerektiği sorununa eğilmemiştir. Genellikle tam ispat ölçü alınmaktadır. Ancak bunun ne olduğu hakkında görüş birliği yoktur: "Kanaat getirme" ve "kuvvetle muhtemel görme", "tam ispat" değildir. İspat, bir vakıanın doğruluğuna hakimi inandırmaktır.; mahkemenin gerçekliğine kani olduğu iddia, ispat edilmiş sayılır; gerçeklik mutlak değil, pratik hayatta kullanılabilir bir gerçeklik olmalıdır"[98].

---

96 TURGAY, Vergi Usul Kanunu, 103.

97 YILDIRIM, 39.

98 YILDIRIM, 40.

Bu açıklamaları ışığında bir vergi hukuku tartışması yaparsak;

VUK 3,B,1 İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır, biçimindeki düzenleme, vergilendirme alanında ispat ölçüsünü **"gerçek"** olarak tespit eder, yani yargıç gerçeği bulduğunda bir olay ispat edilmiş sayılacaktır. Gerçek VUK 19'da düzenlenen vergiyi doğuran olay yani maddi olay ile ilgili gerçektir. Peki bu gerçekliğe ne zaman kani olacaktır sorusunun cevabı vergi yasalarında değil anayasada;

> Anayasa 138,1, Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler."

düzenlenmiştir. Yargıç delilleri değerlendirecek ve vergiyi doğuran olay konusundaki gerçeği, anayasa, kanun ve hukuka uygun olarak oluşan **vicdani kanaatine** göre bulacaktır. Vicdani kanaat, gerçek konusunda olacaktır. Danıştay kararlarına baktığımızda, verilen kararların hukuka uygun olmadığı ya da olduğu konusunda standart bir ifade biçimi görürüz. İspat ölçüsüne Danıştay'ın yaklaşımını göstermesi açısından aşağıda vereceğimiz iki karar ilginçtir. Önce kararları verelim ve sonra da değerlendirelim:

> Danıştay ".....Türk vergi hukuku, maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kuralları içermektedir. Bu nedenle vergilemeye ilişkin kurallar, varsayım ve kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanan vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir...."[99].
>
> "...Türk vergi sistemine göre genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununda usul ve esasları belirtilen tarh şekillerinin uygulanabilmesi için gerçek ve gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla ortaya konulması zorunludur..."[100].

Danıştay bu iki kararda ispat ölçüsünü belirlemeye çalışmış, ancak vergilendirme ile ispat ölçüsü arasındaki bağlantıyı kuramamıştır.

bb) İspat yükü

İspat yükü, davanın taraflarından hangisinin muhakemeye getirilmiş olan herhangi bir vakıayı ispat yükü altında olduğu keyfiyetidir[101].

İspat yükü ile ilgili TMK'da genel kuralı tekrar veriyoruz:

> TMK 6-"Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür."

---

[99] Danıştay 4D., 27.4.2000, 4246/1817 (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 383).

[100] Danıştay 4D., 3.6.1998, 128/2379 (TERLEMEZ/ BAHTİYAR, 384).

[101] ÜSTÜNDAĞ, 507.

Doktrinde eleştirilen ispat yükü kuralı[102] yeni biçimi ile Mehaz İsviçre Medeni Kanunu'nun 8 maddesindeki düzenlemeyi sisteme aktarmıştır.

HMK'da şöyle düzenlenmiştir:

HMK 190- (1) İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir.

(2) Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir.

HMK 190/2. fıkra karinelerin varlığı halinde ispat yükünün nasıl belirleneceğini düzenlemiştir[103].

Karşı ispat

HMK 191- (1) Diğer taraf, ispat yükünü taşıyan tarafın iddiasının doğru olmadığı hakkında delil sunabilir. Karşı ispat faaliyeti için delil sunan taraf, ispat yükünü üzerine almış sayılmaz.

İspat yüküne ilişkin kurallarının maddi hukuk temelli olmakla birlikte bir usul hukuku müessesesi olması sebebiyle 6100 sayılı kanunun içerisinde yeniden düzenlenmiştir.

İspat yükünün yerine getirilmesi, hukuki işlemin nitelendirmesine göre de farklılık arz edecektir[104].

VUK'da ispat yükü ile ilgili genel/özel bir kural yoktur. Kural;

VUK 3,B,III "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

VUK'nda ispat yükünü düzenleyen kural olarak baktığımızda VUK 3,B,II. fıkra vardır ve ispat yükü ile ilgili genel/özel bir kural değildir. Doktrinde TMK 6. maddedeki genel kuralın vergi hukukunda da geçerli olduğu konusundaki görüş[105] VUK 3,B,II. fıkra dayanak alınarak oluşturulamaz. Çünkü bu maddede bir karine getirilmiştir ve bu karine hayatın olağan akışı karinesidir. Karine olmayan durumlarda genel ispat kuralı düzenlenmiştir eleştirisi getirilebilir, ancak yeni yapılan bir düzenlemede özellikle yeni kurallar getirildiği söylenen bir düzenlemede genel kuralın yazılmayışı unutkanlık değil ama "yasa boşlu-

---

102 ÜSTÜNDAĞ, 599.

103 KARSLI, Medeni Muhakeme Hukuku, 553.

104 KARSLI, Medeni Muhakeme Hukuku, 552; DVDDGK, 21.11.2008, E. 2007/818, K. 2008/729; ÖZET: Kayıt dışı kazancın ortaklara dağıtılmadığı ve kurum bünyesinde kaldığı davacı tarafından hukuken geçerli kanıtlarla kanıtlanmaksızın **ve ispat külfetinin idareye düştüğü** kabul edilerek gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Kaldı ki, dava konusu tarhiyatın matrahı yönünden bağlı olduğu kurumlar vergisinin kısmen kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararıyla bozulduğundan ve sözü geçen bozma kararı uyarınca verilecek kararın sonucu, dava konusu tarhiyatı etkileyeceğinden, gelir (stopaj) vergisi hakkında kurumlar vergisine ilişkin davanın sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir

105 KANETİ, Vergi Hukuku, 55; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 199.

ğu" olarak nitelenmelidir. Yasa boşluğu Danıştay tarafından özel hukuka dayalı olarak TMK 6. maddedeki genel kural ile doldurulmuştur.

aaa) Tipik hayat olayı: hayatın olağan akışı karinesi

Medeni Usul Hukukundaki "zahir (açık) hal ve normal hal kıstası"[106] olarak anılan tecrübe kuralları[107], hayatın olağan akışı karinesini oluşturur. Bir diğer deyişle "vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşmuş bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olan şeklinde ortaya çıktıkları kabul edilir"[108]. KANETİ, ispatın ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini söyler, Medeni Usul Hukukunda böyle bir ilke olmamasına rağmen aynı yaklaşım egemendir[109]. Böylesi durumlarda ispat yükü, olağan akışa aykırı iddiası olana düşer[110].

---

106 ÜSTÜNDAĞ, 509.

107 YILDIRIM, 115.

108 KANETİ, Vergi Hukuku, 56.

109 ÜSTÜNDAĞ, 509; YILDIRIM, 115.; Yargıtay 11 CD., 2.2.2001, E. 2000/6285, K. 2001/784; "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddenin son fıkrası "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia edene aittir" hükmünü içermekle birlikte kanunda gösterilen mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağı ve ispat vasıtalarına dair Vergi Usül Kanununda özel bir hüküm mevcut değildir. Ceza Usul Kanunun delil serbestisi kuralı burada da geçerlidir; mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispat olunabilir. Deliller, mücbir sebebin vukuunu ve defter ve vesikaların kısmen veya tamamen kaybı veya yok olmaları sonucunu doğurduğuna ilişkin savunmayı, akla uygun ve inandırıcı, dolayısıyla geçerli kılmalı; hakimde, bu yönde vizcdani kanı oluşturmalıdır. Tersi durumda, mücbir sebep olarak itibar ve kabul olunamaz. Defter ve vesikaların mücbir sebeplerden dolayı kaybolduğunun tesbiti için yapılan talep üzerine 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 68 /son maddesine dayanılarak mahkemeden alınan kararların, nizasız ve hasımsız kaza usulüne tabi olması nedeniyle her zaman aksi ispatlanabilir. Yine, sık sık başvurulan kaybolmaya dair basın yolu ile ilan yaptırılması ve keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi de bu kapsam ve nitelikte kabul edilmelidir. Ceza Yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hakimi, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların, vukuu ile defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibariyle mutad ortam yer ve mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığı, öngörülebilme ve neden-sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği vesair ile olayın arzettiği özelliği duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaata göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, irade dışında meydana geldiği ve defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı veya yokolması sonucunu doğurduğunu anlaması halinde mücbir sebep olarak kabul etmelidir. ... ... (BOZULMASINA), 2.2.2001 gününde oybirliğiyle karar verildi.

110 ÜSTÜNDAĞ, 509; KANETİ, Vergi Hukuku, 56 ve dipnotu 15b.

bbb) İlk görünüş ispatı: Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki karine

Her ne kadar VUK 3,B,II delil serbestisini düzenlemişse de, bu düzenlemenin içinde öncelikle okunması gereken bir karine vardır. Bu karine yasanın bildirim, defter tutma ve vesikalar ile ilgili kurallarına uyan vergi mükellefi bu ilk görünüşün yarattığı "uygunluğa dayalı doğruluk karinesi"nden yararlanacaktır[111]. Bu karineyi çürütmek vergi dairesine dü-

[111] DVDDGK, 26.12.2012, E. 2010/707, K. 2012/618; " KARAR :. ..Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddelerinde bu amacın sağlanmasını olanaklı kılacak düzenlemelere yer verilmiştir. Sözü edilen yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir. Vergi idaresinin kendi dışında oluşan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi ise, defter ve belgelerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır. Bu amaçla, Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesinde mükelleflere defter ve belgeleri 5 yıl süre ile muhafaza etme, 256'ncı maddesinde ise muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiş; aynı Kanun'un 134 ve devamındaki maddelerde de, vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir. Bütün bu açıklamalardan; usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtların vergilemeye esas alınabilmesi veya yapılan vergilendirme işleminin doğruluğuna kanıt olabilmesi için, ibrazın vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına yapılmış olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Yasada öngörülen zorunluluğa karşın, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de budur. .... 2577 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinde düzenlenen re'sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlemden kaynaklanan idari uyuşmazlığın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacını, bir başka anlatımla dava konusu yapılan

şer[112].

e) İspat Aracı: Deliller

aa) İspat yasağında Anayasal ilke: "kanuna aykırı delil elde etme yasağı"

aaa) Delil

İspat işleminde kullanılan araçlara delil denir[113]. Hukukun çeşitli dallarında farklı içeriği olan ve kendi içinde çok boyutlu olan kavram, Anayasanın 38,7. fıkrası ile çerçeve çizilen bir yasak;

"Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez."

anayasal ilkeye dönüştürülmüştür. Doktrinde ve yargı kararlarında kanuna

idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacını güder. Buna göre davacının tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda, idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır. Böyle olunca; vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılışının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elamanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyuşmazlık dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan "gerçek mahiyet"in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Kanun Koyucu'nun izin vereceği düşünülemez. Bu bakımdan; gerçek mahiyetle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan defter ve belgelere dayanılarak, bir idari davada, davacı lehine karar verilemez. Diğer taraftan idari yargı yerinin görevi idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olup olmadığını denetlemek olduğu halde, idari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme ve araştırma sonucuna göre maddi olayda değişiklik olabileceğinden, uyuşmazlık hakkında karar verilmesi halinde idari yargı yerinin görevini belirtilen şekilde yerine getirdiği de söylenemez. ..... Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir."

112 KANETİ, Vergi Hukuku, 55; Bu konuda bak: ÖZDİLER KÜÇÜK, Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara 2011; SONSUZOĞLU, Medeni Kanun'da Mal Rejimi Düzenlemeleri ve Vergi Hukukundaki Etkileri, Legal Kitabevi, İstanbul 2006.

113 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 199.

aykırı olarak elde edilen bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği kabul gören bir görüş olmasına rağmen[114], anayasal ilkeye dönüşmesi biraz geç olmuştur.

Herhangi bir konunun nasıl ispat edileceği usul hukuku sorunudur[115]. Örneğin eTTK 'da, taciriler arasında ticari defterler ile ispat usulü 80 maddede düzenlenmiştir. Ancak yeni TTK'daki ticari defterlerle ispat usulüne son verilmiştir. Ticari defterler doğal olarak, mahkemenin takdirine bağlı delil olma niteliğini korumaktadır[116]. Ticari defterlerle ispat, kesin yoksa takdiri delil midir? eTTK 82. maddenin kenar başlığı kati delil olarak düzenlenmiştir ve maddi hukuk kurallarının düzenlendiği TTK'nda olması da eleştirilirken yeni yasada yer verilmemiştir. HMK 222. maddede açıkça "kesin delil" denildiği için bir tartışma yoktur[117]. HMK, deliller ile ilgili ayrıntılı hükümler içermektedir[118].

---

114 YURTCAN, 241 vd.

115 ÜSTÜNDAĞ, 507.

116 Yeni TTK, Genel Gerekçe, H,7.
Madde 222 - (1) Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir.
(2) Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır.
(3) İkinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz.
(4) Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur.
(5) Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır.

117 KARSLI, Medeni Muhakeme Hukuku, 617, 619.

118 **Kanunda düzenlenmemiş deliller** HMK 192- (1) Kanunun belirli bir delille ispat zorunluluğunu öngörmediği hâllerde, Kanunda düzenlenmemiş olan diğer delillere de başvurulabilir. **Delil sözleşmesi HMK 193-** (1) Taraflar yazılı olarak veya mahkeme önünde tutanağa geçirilecek imzalı beyanlarıyla kanunda belirli delillerle ispatı öngörülen vakıaların başka delil veya delillerle ispatını kararlaştırabilecekleri gibi; belirli delillerle ispatı öngörülmeyen vakıaların da sadece belirli delil veya delillerle ispatını kabul edebilirler. (2) Taraflardan birinin ispat hakkının kullanımını imkânsız kılan veya fevkalade güçleştiren delil sözleşmeleri geçersizdir. **Somutlaştırma yükü ve delillerin gösterilmesi HMK194-** (1) Taraflar, dayandıkları vakıaları, ispata elverişli şekilde somutlaştırmalıdırlar. (2) Tarafların, dayandıkları delilleri ve hangi delilin hangi vakıanın ispatı için gösterildiğini açıkça belirtmeleri zorunludur.
Başka yerden getirtilecek deliller HMK 195- (1) Tarafların ellerinde bulunmayan ve incelenme-

İspatın şekli vergi hukukunda bir usul problemi olarak algılanmalıdır. VUK 3, B, II. fıkrada seçilen ispat şekli, serbest ispat[119] olarak değerlendirilmelidir.

bbb) Delil değeri

Usul hukukunda bir delilin ispat kuvveti, gücü, delil değerinden[120] söz edilirken, delilin hakimin kanaatini etkileme kabiliyetine, delil değeri, maddi ispat gücü denir ve daha ziyade bir delilin değerini hayat tecrübelerine göre belirleyen yardımcı vakalara dayanır[121]. Talep edilen delil değeri ispat (gücü) ölçüsüdür[122].

> Danıştay "...Vergi mahkemesince, satışın faturalı yapıldığı bu belgenin satış bedelini yansıtmadığı hususunun Vergi Usul Kanununda öngörülen biçimde ve aynı değerde belgelerle kanıtlanması gerekirken ispat külfetinin tersine çevrilmesi suretiyle salınan cezalı vergide ...."[123].

Danıştay bu kararında bir delil değeri ölçüsü tespiti yapmıştır, ancak bu tespit VUK'nun ispat kurallarıyla ve Danıştay'ın diğer kararlarıyla örtüşmez. VUK'nda yer alan kavramların delil değerinin tespit edilmesi gerekiyor.

---

sine karar verilen delillerin getirtilmesi için, mahkemece ilgili resmî makam ve mercilerle üçüncü kişilere bu husus bildirilir. Mahkemeye getirtilmesi mümkün olmayan deliller, bulunduğu yerde incelenebilir veya dinlenebilir. **Delilden vazgeçme HMK 196-** (1) Delil gösteren taraf, karşı tarafın açık izni olmadıkça, o delile dayanmaktan vazgeçemez. **Delillerin incelenmesi ve istinabe HMK 197-** (1) Kanunda belirtilen hâller dışında, deliller davaya bakan mahkeme huzurunda, mümkün olduğu kadar birlikte ve aynı duruşmada incelenir. Zorunlu hâllerde, bazı delillerin incelenmesi başka bir duruşmaya bırakılabilir.(2) Başka yerde bulunan ve mahkemeye getirilemeyen deliller, o yerde istinabe yoluyla toplanabilir. (3) Delillerin incelenmesi veya beyanların dinlenmesi sırasında taraflar, istinabe olunan mahkemede hazır bulunabilir ve delillerle ilgili açıklama haklarını kullanabilirler. Bu hususu sağlamak için, taraflara incelemenin yapılacağı tarih ve yer bildirilir. Bu davet üzerine taraflar istinabe olunan mahkemede hazır bulunmasalar dahi deliller incelenir veya beyanlar dinlenir. **Delillerin değerlendirilmesi Madde 198-** (1) Kanuni istisnalar dışında hâkim delilleri serbestçe değerlendirir.

119 ÜSTÜNDAĞ, 507.

120 YILDIRIM, 35.

121 YILDIRIM, 35.

122 YILDIRIM, 35.

123 Danıştay 9D., 13.3.1997, 3062/764 (Lebib Yalkın, VUK, Cilt D, Sıra No: 399).

bb) Delil standardı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi: "makul kuşkuya yer bırakmama"

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Sözleşmeye aykırılık iddialarını değerlendirirken, olayların dayandığı delilleri inceler ve makul kuşkuya yer bırakmayacak şekilde kanıtlanmış olup olmadığını esas alır[124]. Ayrıca, "delillerin değerlendirilmesinde tarafların tavırlarının da dikkate alınması ilkesi"[125], "ispat kuvvetine sahip deliller"[126] gibi kavramlar da kararlarda kullanılmaktadır. Bunlar vergi hukukunun yakın olduğu kavramlar düzeyi değildir. Kavramların içeriğini belirlemeye çalışalım:

"Makul kuşkuya yer bırakmama" ne demektir?

Fox, Campbell Ve Hartley-Birleşik Krallık:

"... II. Konuyla İlgili İç Hukuku ve Uygulaması.....Sir George Baker raporunda şu mütalaalarda bulunmuştur:.....Kuşku ve makul kuşku. ... Sadece bir hukukçu ya da yasakoyucu bunların aralarındaki farktan kuşku (ya da makul kuşku) duyabileceklerdir. Parlamento her ikisini de kullanmış olabilir, ama benim de katıldığım yargıçların söylediğine göre bunlar birdir. 11 madde için getirilen ölçü subjektiftir: Gözaltına alan görevli kuşkulanmış mıdır? Gözaltına alınan kişinin bir terörist olduğuna dair kuşkusu gerçek ve samimi bir kuşku ise, mahkeme bu yetkinin nasıl kullanıldığını daha fazla araştıramaz. Ancak kuşkunun makul olması şartı varsa, bu kuşkunun makullüğüne karar vermek mahkemenin görevidir. Bu objektif bir ölçüdür. Kuşkuyu doğuran olayların, makul bir sebep oluşturabilecek nitelikte olup olmadıkları, mahkeme tarafından incelenebilir. Makul kuşku, bir karineyi (prima facie case) kanıtlamak için gerekli delilden daha düşük bir ölçüdür. Söylenti makul kuşkuyu doğrulayabilir, ama bir suçlama için yeterli olmayabilir.....Diğer yargıçların da katıldığı görüşü dile getiren Lord Roskill, bir kuşkunun makul kuşku olması gerekmediğini, ancak kuşkunun dürüst olması gerektiğini belirtmiştir. Polisin kafasındaki kuşkunun gerekliliği subjektif bir testtir. Bu nedenle mahkemeler, kuşkunun varolup olmadığını ancak iyiniyet (bona fides) bakımından araştırabilirler. Tek sorun, polisin bir kuşkuya sahip bulunup bulunmadığı ve bu kuşkunun dürüst olup olmadığıdır....Karar...Başvurucular Sözleşme'nin 5 maddesinin birinci fıkrasına aykırılık bulunduğunu iddia etmişlerdir. 5. Maddenin ilgili bölümü şöyledir:1. Herkes kişi özgürlüğü ve kişi güvenliği hakkına sahiptir. Aşağıdaki haller dışında ve hukukun öngördüğü bir usule uyulmadıkça, hiç kimse özgürlüğünden yoksun bırakılmaz.....(c) suç işlediğinden makul bir kuşku duyulması üzerine...kanunen yetkili makam önüne çıkarmak amacıyla ....gözaltına alınması veya tutulması;.....Başvurucular, bir suç işlemiş olmaktan ötürü "makul" kuşku üzerine gözaltına alınmış ve tutulmuş olmadıklarını ileri sürmüşlerdir. 1978 tarihli Yasanın 11 (1) maddesi "bir polisin, terörist olduğundan kuşkulandığı bir kişiyi müzekkere olmadan gözaltına alabileceğini belirtmiştir. Başvuruculların sunuşla-

---

124 Menteş ve Diğerleri Kararı (DOĞRU, İnsan Hakları Kararlar Derlemesi, C.II, 340 vd.).

125 Menteş ve Diğerleri Kararı (DOĞRU, İnsan Hakları Kararlar Derlemesi, C.II, 344).

126 Menteş ve Diğerleri Kararı (DOĞRU, İnsan Hakları Kararlar Derlemesi, C.II, 350).

rına göre bu madde makullük şartını içermediği için kendiliğinden Sözleşme'nin 5(1) (c) bendiyle doğrudan çelişki halindedir....1978 Yasasının 11(1) maddesine göre gözaltına almanın hukuk uygun için, Mckee Kuzey İrlanda Polis Başmüdürlüğü davasında Lordlar Meclisi tarafından yorumlandığı gibi, kuşkunun sadece dürüst olması gereği vardır. Sir George Baker 1984'te Parlamentoya sunduğu raporda, 11 maddedeki ölçünün "subjektif" olduğuna dikkati çekmiş; öte yandan "makul kuşku"nun "objektif" bir kuşku olduğunu ve "kuşkunun makullüğüne karar vermenin mahkemenin görevi olduğunu" kabul etmiştir.. Sözleşmenin 5(1) (c) hükmünde gözaltının dayanmak zorunda olduğu kuşkunun "makullüğü" keyfi olarak gözaltına alma ve tutmaya karşı esaslı bir unsur oluşturur. Komisyon ve Hükümetin görüşüne katılan Mahkemeye göre, makul kuşkuya sahip olmak, kişinin suç işlemiş olabileceği konusunda objektif bir gözlemciyi inandırabilecek olayların ve bilginin varlığını gerektirir. "Makul" olarak görülebilecek şey ise, olayın bütün koşullarına dayanır....."[127].

Makul kuşkuya yer bırakmamak ceza hukuku kavramı görüntüsü vermektedir, ancak ispat hukuku açısından değerlendirildiğinde bir ispat ölçüsüdür[128]. Nitekim Amerikan Hukukunda da ceza davası açılabilmesi için belirlenen standartlar; 1. Makul kuşkudan (reasonable doubt) öte suçluluğuna dair yeterli delil (sufficient evidence), 2. Makul kanaat (reasonable probability of conviction) olarak belirlenmiştir[129]. Birinci standart, makul kuşkuda; prima facia case[130], ilgili bölüm tarafından dava açılması önerilirken, isnad edilen suçun unsurları toplanan delillerle desteklenmelidir ve aksi ispatlanıncaya kadar yeterli delil toplanmış olmalıdır[131]. İkinci standart

---

127 DOĞRU, İnsan Hakları Kararlar Derlemesi, 22 vd.; YCGK, 26.4.2011, E. 2011/10-64 K. 2011/69; "..Ceza yargılamasının en önemli ilkelerinden biri olan "in dubio pro reo" yani "kuşkudan sanık yararlanır" kuralı uyarınca, sanığın bir suçtan cezalandırılmasının temel koşulu, suçun kuşkuya yer vermeyen bir kesinlikle ispat edilmesine bağlıdır. Gerçekleşme şekli kuşkulu ve tam olarak aydınlatılamamış olaylar ve iddialar sanığın aleyhine yorumlanarak mahkumiyet hükmü kurulamaz. Ceza mahkumiyeti, yargılama sürecinde toplanan kanıtların bir kısmına dayanılarak ve diğer bir kısmı göz ardı edilerek ulaşılan olası kanıya değil, kesin ve açık bir ispata dayanmalıdır. Bu ispat, hiçbir kuşku ve başka türlü bir oluşa olanak vermeyecek açıklıkta olmalıdır. Yüksek de olsa bir olasılığa dayanılarak sanığı cezalandırmak, ceza yargılamasının en önemli amacı olan gerçeğe ulaşmadan, varsayıma dayalı olarak hüküm vermek anlamına gelir. O halde ceza yargılamasında mahkumiyet, büyük veya küçük bir olasılığa değil, her türlü kuşkudan uzak bir kesinliğe dayanmalıdır. Adli hataların önüne geçilebilmesinin başka bir yolu da bulunmamaktadır..."

128 Bu konudaki değerlendirmeleri için M.Ü.Hukuk Fakültesi Medeni Usul Hukuku ve İcra İflas Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi Prof.Dr. Kamil YILDIRIM'a teşekkür borçluyum.

129 SALTZMAN, 12-33.

130 Prima facia case: İlk nazarda haklı görünen dava; Aksi sabit oluncaya kadar davacının iddiasının kabulüne yeter ve muteber delilleri bulunan dava; Davacı lehine kuvvetli ve yeterli karine ve deliller bulunan dava. Prima facia evidence: Kati olmayan karine; Aksi ispat edilmedikçe iddiayı ispata kafi ve muteber olan delil, yek nazarda delil (TUĞLACI, İngilizce-Türkçe İktisadi Ticari Hukuki Terimler Sözlüğü, Latin Legal Words And Terms Used In English And French, Üçüncü baskı, 1988 İst. 607).

131 SALTZMAN, 12-33.

ise; aksi ispatlanıncaya kadar yeterli delil toplanmıştır, bu da dava açılmamasının dayanağını oluşturur.

Kavramı bir ispat ölçüsü olarak değerlendirdiğimizde de, idari nitelikli cezalar içinde işlerliği olabileceğini düşünmek gerekiyor. Çünkü idare cezalı tarhiyat yaptığında da her zaman bu tarhiyatın haklı gerekçeleri olmuyor. Aslında tarhiyat yapmayı gerektirecek makul şüphenin de nasıl oluştuğu sorusunun cevabı olmadığı gibi makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde kanıtlanmış olmanın da kavramsal içeriği yoktur.

cc) Delil serbestisi

2365 sayılı yasa ile yapılan düzenleme ile vergi hukukunda egemen olacak delil kuralları şöyle belirlenmiştir:

> VUK 3,B,II "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz."

Maddede vergiyi doğuran olayla ilgili yani maddi olgulara dayalı ispat için delil serbestisi esasının ifade edildiği söylenebilir. Bu maddede ki ifadede "her türlü delil" kavramının kullanılmış olması, yasanın ilerleyen bölümlerinde de buna uygun düzeltme yapıldığı varsayımı üzerine kurulu bir düşüncedir. Gerçekten ilerleyen bölümlerde buna uygun düzenlenme yapılmış mıdır? İnceleyelim:

Problem alanı: VUK'nun ilk düzenleniş sistemine baktığımızda; İspat edici kağıtlar başlığı altında düzenlenen VUK 227 nci maddeye göre;

> "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."

Bu düzenlemeden sonra ispat edici kağıtlar gelir unsurlarına göre gruplandırılmıştır. Ticari kazanç için fatura, serbest meslek için serbest meslek makbuzu ve ücretler için de bordro olarak belirlenmiştir. İspat edici vesikalar nerede kullanılacak? Diye düşündüğümüzde VUK'nda yargı ile düzenlemeye geçiyoruz ve VUK 382. madddede ;Tarh ve ceza dosyasının komisyona sevki ve komisyonca incelenmesine başlanması zamanı başlığı altında düzenlenen maddenin ilk fıkrasını;

> "İtiraz konusu olan vergiye veya cezaya ait ispat edici kağıtları ve tebliğe ilişkin ihbarnameleri ihtiva eden dosyalar..."

okuyoruz, itirazda VUK'nda düzenlenen ispat edici belgelerin delil olarak kullanılabileceği yani "sıkı ispat"ın geçerli olduğunu görüyoruz. Buraya kadar problem yoktur sistem kendi içinde işler bir bütünlüğe sahiptir. 2365 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile VUK 3. madde ve aynı zamanda vergi yargısının da idari yargı içinde düzenlenmesi ile sistem değişikliğine gidilmiş ancak VUK 227 yapılan ilavelerle de anlaşılmaz bir maddeye dönüşmüştür.

dd) Tanık

VUK 3,B,2 yemin'i delil olarak kabul etmez, ancak tanık ifadelerini, belli koşulların varlığı halinde, kabul eder.

> "Vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılmaz."

Şahit ifadesinin delil olarak kabul edilebilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin olduğu açık olmalıdır. Bu düzenlemeden sadece şahit ifadesinin yeterli olduğu gibi bir sonuç çıkarılmamalıdır. Çünkü belge ve kayıt düzeninin olduğu bir alanda, bunları desteklemek için şahit ifadesi söz konusu olacaktır. Nitekim Danıştay aynı yaklaşımla şahit ifadelerini şöyle değerlendirmiştir;

> "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, şu kadar ki,vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağının belirtildiği, aynı kanunun 134 üncü maddesinde de, vergi incelemesinden amacın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu öngörülmüştür. Buna göre mükelleflerle muamelede bulunan ve aralarında herhangi bir husumet bulunmayan alıcıların ifadelerinin maddi delil kabul edilerek vergi tarh edilmesi mümkündür. Ancak alıcı beyanlarının vergiyi doğuran olayla olan ilgileri nedeniyle vergilendirmede maddi delili olacağı genel kabul gören bir ilke olmakla birlikte bu beyanların diğer delillerle desteklenmesi gerekmektedir..."[132].

Vergiyi doğuran olayla bağlantısı olan tanıkların ifadesinin delil olarak kabul edilmesi, gerçeğe ulaşmada önemli bir araç olduğu için Danıştay'ın değerlendirmesi yerindedir. Ancak tanık beyanlarını maddi delil olarak değerlendirmesi ve "maddi delil" e de genel kabul gören bir kavram olarak, yeni tarihli bir kararda, yer verilmiş olması anlaşılabilir değildir. "Maddi ispat gücü" ile "maddi delil" kavramının karıştırıldığını düşünmek gerekiyor.

---

[132] Danıştay 4D., 24.11.1999, 1323/4273 (TERLEMEZ/BAHTİYAR, 388).

IV. Vergi Yargılaması

1. Davacı ve davalı

VUK 377. maddeye göre, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler[133]. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

---

133 a)Danıştay 4D., 6.5.2013, E. 2012/2515, K. 2013/3293; "ÖZET:..... 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanların katma değer vergisinin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Ancak, katma değer vergisinin yansıtmalı bir vergi türü olması ve yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle, asıl vergi yükü, bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için söz konusu vergi yükü davacı üzerinde kalmakta, verginin davacıdan tahsili suretiyle davacının mamelekinde meydana gelen azalma nedeniyle davacının menfaati etkilenmektedir. Sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin dava açma ehliyetinin bulunduğu, vergiyi fiilen ödeyen ve verginin getirdiği mali yüke katlanan davacının ise bu vergi ile ilgisinin olmadığını kabul etmek, mükellefiyet kavramı ile bağdaşmayacağı gibi, 2577 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde öngörülen menfaat ihlali durumda dava açılmasına olanak tanıyan düzenlemeyle ve anılan İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararıyla bağdaştırılamaz. Bu nedenle, Başbakanlık Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünden taşınmaz satın alan davacının satış bedeli üzerinden ödemek zorunda kaldığı vergiye karşı açtığı davada ehliyeti bulunduğundan, Vergi Mahkemesince, katma değer vergisinin mükellefi olmayan ve vergiye nihai olarak katlanan davacı tarafından açılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesinde isabetsizlik görülmemiştir. .." (http://www.kazanci.com/).

b)Anayasa Mahkemesi, 31.5.2012, E. 2011/38, K. 2012/89; "....V- ESASIN İNCELENMESİ.....213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun iptali istenilen 49. maddesinde emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı, kesinleşmesi ve takdir komisyonları kararlarına karşı kimlerin yargı yoluna başvurabilecekleri düzenlenmiştir. Buna göre maddede takdir komisyonlarının kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açma haklarının bulunmasına rağmen emlak vergisini ödeyecek olan mükelleflerin dava açma hakkının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir. Anayasa'nın hak arama hürriyetini düzenleyen 36. maddesinin birinci fıkrasında "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." denilerek yargı mercilerine davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması hak arama özgürlüğünün bir gereğidir. Kanun koyucu itiraz konusu kural ile takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkanı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Açıklanan ne-

İYUK 2,1,a fıkrasındaki; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları.

İYUK 2,1, b fıkrasında da "kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar" kavramı vergi mahkemelerinde dava açabilecekler ile ilgili sınırı çizecektir. VUK ve İYUK'nun birlikte oluşturdukları hukuk düzeninde, VUK 377 maddede sayılanlar İYUK 2,1,b fıkrasında yer alan kavramların içeriğini oluşturur.

VUK 378 maddeye göre, vergi mahkemelerinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar[134]. Bu kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.

---

denlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir. Kural Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden, Anayasa'nın 125. maddesi yönünden incelenmemiştir...."(RG: 13.10.2012, 28840).

c) Danıştay 9D., 14.4.2009, E. 2007/5234, K. 2009/1707; ÖZET: Vergi mükellefi olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu vergilerin takibi amacıyla vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğinden ve bu ihbarnameye karşı da ortaklığın borçlarından müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri dava açabilecektir. (http://www.kazanci.com/).

[134] a)Anayasa Mahkemesi, BB. No: 2015/1504, 4.7.2019;

24.Buna göre Anayasa Mahkemesi söz konusu başvuruda derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasını -sürecin bütününe bakıldığında- başvurucunun, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığını tespit etmiş ve somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvurucunun mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvurucu aleyhine bozulduğu ve dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, §§ 52-67).

25.Aynı şikâyeti içeren somut başvuruda da bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmayıp mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu ve Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

b) DVDDK, 3.7.2019, E. 2019/576, K:2019/474; "... HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Vergi dairelerinin, beyanların düzeltilmesine yönelik müeyyideli yazıları üzerine, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalara karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular üzerine Anayasa Mahkemesi, ... tarih ve B.No:... sayılı **kararıyla**; başvuruculara mülkiyet

VUK 8,2 fıkrada vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir ve 4 fıkrada da, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir, şeklinde tanımlanmıştır. VUK'nun oluşturduğu hukuk düzeninde mükellef dışında vergi sorumlusunun olduğu ve belli koşulların varlığı altında da mükellef ve sorumlunun aynı statüde değerlendirildiğini görmekteyiz. Problem, vergi sorumlusunun, verginin kesilip yatırılması ile ilgili sorumluluğu vergi idaresinin talep hakkını doğururken, vergi sorumlusunun yargı yoluna başvurması ile ilgili açık kurallar olmayışından hatta yargı organlarının da bu yolu açık tutmayışından kaynaklanmaktadır. VUK'nun oluşturduğu hukuk düzeninde vergi sorumlusu, vergi muhatabı, ceza sorumlusu kavramları içeriği net olmayan kavramlar olduğu için yargı yoluna başvuruda davada taraf olma yeteneği ile ilgili problemler doğurmaktadır. Bu kavram kargaşasının giderilebilmesi için vergi ödevlisi üst başlığı altında[135], vergi sorumlusu, muhatap ve vergi yükümlüsü kavramlarının içeriğini netleştirerek, bu kişilere yasanın yüklediği ödevler çerçevesinde yargı yolunu İYUK'ndaki "menfaat" kavramı ile paralelleştirerek açmak gerekir.

2. Dava konusu işlemler

VUK 20 nci maddede verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir, şeklinde ta-

---

haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkanına sahip olamadıkları, dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanunun 378. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvuruculara, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığı, buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruculara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvurucular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşıldığı, başvuruculara mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu gerekçesiyle Anayasanın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine, **kararın** bir örneğinin ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere vergi mahkemesine gönderilmesine **karar** vermiştir. Bu durumda, bir kısım mükelleften alınan faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerinden çıkarılması suretiyle ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden katma değer vergisi, damga vergisi ve hesaplanan gecikme faizinin kaldırılması istemiyle açılan davanın esasının incelenmesi suretiyle bir **karar** verilmesi gerekmektedir.

[135] ÖNCEL, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", 39-55; TEZEL, Vergi Muhakemesi Hukuku, İstanbul 1982, 5.

nımlanmıştır. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55 inci maddesi, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur, şeklinde düzenlenmiştir. Bu iki düzenlemeye göre, vergi idaresi vergilendirme işlemini tarh ile başlatır ve tahsil ile devam ettirir. Tarhiyat işlemi idari bir işlemdir ve buna bağlı yapılan tahsilat işlemi de bir idari işlemdir. İYUK 2 maddede idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için dava açılabileceği belirlenmiştir. VUK, AATUHK ve İYUK'nun oluşturduğu hukuk düzeninde vergilendirme işlemlerine karşı tarh ve tahsil aşamalarında İYUK çerçevesinde idari işlemin iptali istenebilecektir[136].

İYUK 5'e göre; Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir.

Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.

---

136 DVDDGK, 25.10.2002, E. 2002/203, K. 2002/340;Uyuşmazlık 1512 sayılı Noterlik Kanununun 109. maddesi uyarınca açılan ""Noterler Ortak Cari Hesabı'ndan noterlere eşit olarak dağıtılan ana para ile bu paraların değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz vb. gelirlerin ""serbest meslek kazana"" olarak kabul edilmesi gerektiğine ilişkin Maliye Bakanlığı işlemi ile Türkiye Noterler Birliği'nin aynı konuya ilişkin 11 sayılı Genelgesine karşı açılan davanın reddi yolundaki Danıştay Dördüncü Dairesi Kararının temyizine ilişkindir. İdare hukuku ilkelerine göre; objektif veya sübjektif hukuki sonuçlar doğurmak üzere, öngörülen idari usul kuralları yerine getirilerek yürürlüğe konulan genel, düzenleyici işlemlerle, kişisel uygulama işlemleri idari davaya konu olabilir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 14. maddesinin 3. fıkrasının d bendi de Danıştay'da açılacak davalara konu edilecek idari işlemlerin kesin ve yürütülmesi gereken işlemler olmasını öngörmüştür. Uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla bildirilen görüşler, tavsiye ve danışma yazıları, kesin ve yürütülmesi gereken işlemler olmadıkları gibi hukuki sonuç doğuracak nitelik taşımadıkları için idari davaya konu olamazlar. Olayda, defterdarlık tarafından, noterlikler ortak cari hesabına yatırılan paralardan elde edilen faiz gelirlerinin ne şekilde vergilendirileceği konusunda Maliye Bakanlığının görüşü sorulmuş olup, adı geçen Bakanlığın noterlerin söz konusu hesaptan elde ettikleri gelirlerin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği yolundaki bilgilendirme yazısı, hem Noterler Birliği Başkanlığına, hem de defterdarlığa gönderilmiş, Noterler Birliği Başkanlığı da bakanlık görüşünü bir genelge ile Noterlere duyurmuştur. Dava konusu edilen Maliye Bakanlığı işlemi ile Türkiye Noterler Birliğinin aynı konuya ilişkin 11 sayılı genelgesi; borçluya borcunu bildirmek, ödemeye davet etmek gibi vergileme konusunda icrai niteliği olmayan, bu nedenle de idari davaya konu edilemeyecek bir içerik taşıdığından, davayı esastan incelemeye olanak bulunmamaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanununun 15. maddesinin 1. fıkrasının b bendi gereğince davanın açıklanan nedenlerle reddi gerekirken esasın incelenmesi suretiyle verilen karar hukuka uygun görülmemiştir. (http://www.kazanci.com/).

3. Dava açma süresi

İYUK 7, I'e göre dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilemeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gündür. Bu süreler vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihten başlar (İYUK 7,2,b).

İYUK 7 maddede, özel kanunlarda ayrı süre gösterilen hallerde dava açmanın özel süreye tabi olacağı, düzenlenmiştir. Bunlara örnek, VUK Ek 7,4 fıkrada, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzar. Bir başka örnek ise AATUHK 58 maddede ödeme emrine itiraz süresi 15 gündür.

Mükellef vergi mahkemelerinde dava açmak istiyorsa bu sürelere uygun davranmak zorundadır çünkü dava açma süresi hak düşürücü süre niteliğindedir ve süresinde kullanılmayan dava hakkı düşer ve yargı yolu kapanır[137].

---

[137] KANETİ, Vergi Hukuku, 291; Danıştay 9D., 13.12.2012, E. 2010/4896, K. 2012/9474; "KARAR: ....213 sayılı Kanun'un 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları kurala bağlanmıştır. Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, beyan olunan matrah üzerinden tarh olunan vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacakları anlaşılmakta ise de, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'un 27. maddesinin 3. bendinde yer alan ve ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerle ilgili kural dikkate alındığında, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı da dava açılabileceği, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matrah için ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu görülmektedir. Başka bir deyişle beyanname verilen bir dönem için mükelleflerin daha sonra ilk beyan edilen bilgileri değiştiren ikinci bir beyanname vermeleri ve verecekleri bu beyannamelere ihtirazi kayıt koyarak dava açabilme hakları saklı tutulmaktadır. Mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmünde yazılı koşullarla kendiliklerinden pişmanlık dilekçesi ile birlikte yeni bir beyanname vermeleri söz konusu olmakla birlikte, çoğunlukla idarenin baskısı sonucu ikinci bir beyanname verildiği durumlarla da sık sık karşılaşılmakta, hatta verilen beyannameye dava açma hakkını saklı tutan ihtirazi kayıt konulmasına idarece izin verilmediği, aksi halde beyannamenin kabul edilmediği gözlemlenmektedir Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73 üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirileceği veya kaldırılacağı kuralına yer verilmiştir. Yetkileri ve tüm eylem ve işlemleri kanunda belirlenmiş vergi idaresine tüm olasılıkların önceden kestirilememesi nedeniyle giderek daha geniş yetkiler verilmekteyse de, idare bu yetkisini

kullanırken hukukun genel ilkelerini, Anayasa ve kanunların özünü ve ruhunu, yargı içtihatlarını ve idari gelenekleri dikkate almak durumundadır. Hukukun üstünlüğü için kanunların varlığı yeterli değildir, o kanunların adalete ve hakkaniyete de uygun olması gerekir. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle, bireylerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir. İdare hukukunda özel hukuktan farklı olarak idarenin tek taraflı irade beyanı hukuki sonuç doğurmaya yeterli olsa da, olayda olduğu üzere vergi beyannamesi vermek gibi, mükelleflerin özgür irade beyanı üzerine vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gibi idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda bu irade beyanlarının her türlü sakatlıktan, iradeyi bozucu etkenlerden uzak olarak oluşması gerektiği açıktır. İrade beyanını sakatlayıcı durumların söz konusu olması halinde bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemez. Sahte fatura kullanımının azaltılması amacıyla vergi idaresince sakıncalı yada şüpheli bazı durumları tespit edilen mükellefler izlenmekte ve bu amaçla "olumsuz mükellefler listesi" olarak adlandırılan ve kamuoyunca "kod listesi" olarak da ifade edilen bir uygulama yürütülmektedir. Bu uygulamaya göre, olumsuzlukları bulunan mükellefler çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmakta ve bu suretle oluşan listeler veri tabanına aktarılmaktadır. Kod listesine giren mükelleflerin sayısının çokluğu nedeniyle, bu mükelleflerin haklarında kısa sürede vergi incelemesi yapılamadığından, Kod listesine alınan mükelleflerden fatura alan mükellefler uyarılmak suretiyle bu faturaların gelir, kurumlar ve katma değer vergisi indirimlerinde kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Uygulamada vergi dairelerinin; olumsuz mükellefler listesine girmiş bir mükelleften mal ve hizmet alan diğer mükellefleri, yazılı ya da sözlü olarak "koddaki mükelleflerden yapılan alışlara ait faturaları KDV beyanlarından çıkarmaları, yani bu faturalara ait katma değer vergilerini indirim konusu yapmamaları, bu suretle düzeltme beyannamesi vermeleri veya dört katı tutarında teminat göstermeleri veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri, aksi halde olumsuz mükellefler listesine dahil edileceği ve incelemeye alınacakları" yönünde uyardıkları görülmektedir. Birçok firma incelemeye maruz kalmamak için idarenin bu talebini yerine getirmekte ve ilave vergi tahakkukunu faiziyle birlikte ödemek zorunda kalmaktadır. Vergi idaresinin bu uygulaması, kod listesine alınan mükelleflerden mal ve hizmet alan tüm mükellefleri de etkileyen bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Böylece kod listesindeki mükelleften mal almama şeklinde ifade edilebilecek bir davranış tarzı da ortaya çıkmaya başlamıştır ki, bu durum özellikle iyi niyetli mükellefler üzerinde haksız rekabet baskısına da yol açmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, davacıya faturalarını kullandığı şirketler hakkında sahte faura düzenledikleri hususunda rapor bulunduğu belirtilerek, sözkonusu faturaların katma değer vergisi indirimleri arasından çıkarılması suretiyle ilgili dönemler için vergi kanunlarında yer almayan ancak uygulamada "düzeltme beyannamesi" denilen ikinci bir beyanname vermesi gerektiği aksi halde kendisinin de kod listesine alınacağı uyarısı yapılarak yeniden beyanname vermesi sağlanarak dava konusu katma değer vergisi, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirildiği ve vergi ziyaı cezası kesildiği anlaşılmaktadır. Bakılan davada katma değer vergisi beyannamelerini veren davacının daha sonra ihtirazi kayıt konulmak suretiyle ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannamede yer alan indirime konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması sağlanmıştır. Davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan sayılamayacağından davacının verdiği ikinci beyannamenin özgür iradeyle oluştuğundan söz edilemez. Davalı idarece, davacının indirim veya iade konusu yaptığı bazı faturaların sahte olduğunun ileri sürüldüğü durumlarda, bu hususun 213 sayılı Yasa'nın 134. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde vergi incelemesine konu yapılarak açıkça ortaya konulması gerekmektedir. Olayda ise davalı idarece 213 sayılı Yasa'da belirtilen tarhiyat şekilleri ve vergi incelemesine ilişkin hükümler göz ardı edilmiş olup, davacının kod listesine girmemek amacıyla düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesine girmemek amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen vergi ziyaı cezasında yasal isabet görülmemiştir. (http://www.kazanci.com/).

4. Dilekçeler üzerinde ilk inceleme

İYUK 14 üncü maddeye göre, dilekçeler, mahkeme başkanının veya hakimin havalesi ile kaydolunur. Mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet[138], idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet gibi konularda ön incelemeye tabi tutulur. Hakim tarafından yapılan inceleme sonunda dilekçeler tebligata çıkarılır.

İlk inceleme, yargılama sürecinde dava dilekçelerinin tebliğe çıkmadan önce birtakım eksikliklerinin giderilmesini sağlayarak, filtre görevi yapar.

İYUK 15 maddeye göre ilk inceleme sonucunda Danıştay veya mahkemelerce verilen kararlara karşı belli koşulların varlığı halinde istinaf ya da temyiz yoluna başvurulabilir.

5. Dosyaların tekemmülü

Dilekçeler üzerinde ilk incelemeden sonra, dilekçeler tebligata çıkarılır. İYUK'nun 16 ıncı maddesine göre, dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur. Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir.

Layihalar teatisinde süre ne kadardır? İYUK 16. maddeye göre, taraflar yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap verebilirler. Haklı sebebin olması durumunda bu süre görevli mahkeme kararı ile 30 günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir.

Mükellefin dava dilekçesinin vergi dairesi tebliğinden itibaren, idare 30 gün içinde cevap (savunma) verebilir. Vergi idaresinin cevabının mükellefe tebliğinden sonra mükellef 30 gün içinde cevap verebilir. Mükellefin

---

[138] MERVE IŞIK, Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2019, 12.

cevabının vergi dairesine tebliğinden itibaren vergi idaresi 30 gün içinde cevap (ikinci savunma) verebilir.

İYUK 20 nci maddeye göre de, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. İYUK 20,1'de yer alan re'sen araştırma ilkesi gereğince mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu hususta kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

İYUK 20,5 fıkrasına göre de dosyalar tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.

6. Duruşma

İYUK 17,1 fıkraya göre, vergi mahkemelerinde açılan, tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir ve İYUK 19 maddeye göre de duruşmalı işlerde duruşma yapıldıktan sonra 15 gün içinde karar verilir. VUK Mükerrer 378 inci maddeye göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri ve muhasebecisini de dinleyebilir.

7. Ara kararları

Dosyaların tekemmülünden sonra, İYUK 20 nci maddeye göre, yargıç dosya üzerinde çalışmaya başlar. Yargıç, bakmakta olduğu davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilir. Taraflardan ve çeşitli kurumlardan bilgi isteyebilir. Ara kararları ilgililer yerine getirmek zorundadırlar.

İYUK 21 inci maddeye göre, dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse kabul ve karşı tarafa tebliğ edilir. İddia ve savunmanın genişletilmesi ile ilgili yasak sonradan ibraz olunan belgelerle ilgilidir.

İYUK 58. maddeye göre taraflar idari dava açıldıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan vergi mahkemelerinden isteyebilir.

İYUK'nda hüküm bulunmayan konularda, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller başlığı altında sayılmıştır.

> İYUK 31 –1. Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygunlanır. Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.
>
> 2. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

Burada üzerinde durulması gereken, İYUK'nda tanık ile ilgili doğrudan bir hüküm olmaması ve yukarıda verilen maddede tanık ile ilgili atıf olmamasıdır. VUK'na yapılan atfın tanık ile ilgili geçerli olması gerektiği, yoksa adil yargılanma hakkının ihlal edileceğini düşünmek gerekir.

8. Yürütmeyi durdurma

İYUK 27,4'e göre, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinde yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsilat işlemini durdurmaz, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

İYUK 27,7 fıkraya göre, yürütmenin durdurulmasını talep edenler, yürütmenin durdurulması hakkında verilen kararlara, kararın tebliğinden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edebilirler. İtiraz edilen merciler dosyanın kendilerine gelmesinden itibaren 7 gün içinde karar vermek zorundadırlar. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.

İYUK 52'ye göre; Temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararlara karşı temyiz ya da istinaf yoluna başvurulması halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için belli koşulların varlığı gereklidir.

9. Karar

İYUK 20,5'e göre, Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır. İYUK 22 nci maddeye göre, konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır, azınlıkta kalanların görüşleri, kararın altına yazılır. İYUK 23 üncü madde gereğince bu bilgiler tutanağa geçirilir. Kararlarda İYUK 24 üncü maddeye göre bulunması gereken hususlara göre yazılır. Kararın gerekçeli olması gerekir[139].

---

[139] a)ŞEKER, "İYUK 24. madde hükmü bir kararın verilebilmesini, zorunlu addettiği veya önerdiği sıralı nesne ve bilgileri taşıması koşuluna bağlamıştır. Bu bilgiler: bir kararın üç ana bölümden oluştuğunu salık vermektedir. Bunlardan ilki, "mesele" diğeri "gerekçe" sonucusu ise "hükümdür". Esbab-ı Mucibeden Retoriğe Hukukta Gerekçe, Yeditepe Üniversitesi Yayınevi 2018, 637-638.

b) Anayasa Mahkemesi, BB No: 2015/278, 9.5.2019;

" B.Uluslararası Hukuk

1.Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

23.Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (Sözleşme) 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

"Herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir."

2.Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı

24.Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Sözleşme'nin 6. maddesinin bir mahkeme önünde medeni hak ve yükümlülüğe ilişkin bir iddiada bulunma hakkını güvence altına aldığını, mahkemenin teşkilatının ve yargılamanın yürütülmesinin bu güvencenin kapsamında olduğunu *(Golder/Birleşik Krallık* [GK], B. No: 4451/70, 21/2/1975, § 36) ve davalarda adil yargılanma koşullarını yerine getirme yükümlülüğünün ulusal makamlara ait olduğunu ifade etmiştir *(DomboBeheerB.V./Hollanda,* B. No: 14448/88, 27/10/1993, § 33).

25.AİHM, Sözleşme'deki hakların etkili bir biçimde korunması için davaya bakan mahkemelerin

Sözleşme'nin 6. maddesine göre *tarafların dayanaklarını, iddialarını ve delillerini etkili bir biçimde inceleme görevi* olduğunu belirtmiştir (*Dulaurans/Fransa*, B. No: 34553/97, 21/3/2000, § 33; *Kraska/İsveç*, B. No: 13942/88, 19/4/1993, § 30).

2.Değerlendirme

29.Anayasa'nın *"Hak arama hürriyeti"* kenar başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."

30.Anayasa Mahkemesi, olayların başvurucu tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, § 16). Başvurucunun iddiasının adil yargılanma hakkının güvenceleri arasında yer alan gerekçeli karar hakkı kapsamında incelenmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

b.Esas Yönünden

32.Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmiş ancak gerekçeli karar hakkından açıkça söz edilmemiştir. Bununla birlikte Anayasa'nın 36. maddesine *"adil yargılanma"* ibaresinin eklenmesine ilişkin gerekçede, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerle de güvence altına alınan *adil yargılama* hakkının madde metnine dâhil edildiği vurgulanmıştır. Nitekim Sözleşme'nin 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki hakkaniyete uygun yargılanma hakkının kapsamına gerekçeli karar hakkının da dâhil olduğu AİHM'in birçok kararında vurgulanmıştır. Dolayısıyla Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen *adil yargılanma* hakkının gerekçeli karar hakkı güvencesini de kapsadığının kabul edilmesi gerekir (*Abdullah Topçu*, B. No: 2014/8868, 19/4/2017, § 75).

33.Anayasa'nın 141. maddesinin üçüncü fıkrasında da *"Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır."* denilerek mahkemelere kararlarını gerekçeli yazma yükümlülüğü yüklenmiştir. Anayasa'nın bütünlüğü ilkesi gereği anılan Anayasa kuralı da gerekçeli karar hakkının değerlendirilmesinde gözönünde bulundurulmalıdır.

34.Gerekçeli karar hakkı, kişilerin adil bir şekilde yargılanmalarını sağlamayı ve denetlemeyi amaçlamaktadır. Tarafların muhakeme sırasında ileri sürdükleri iddialarının kurallara uygun biçimde incelenip incelenmediğini bilmeleri ve ayrıca 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).

35.Mahkemelerin anılan yükümlülüğü, yargılamada ileri sürülen her türlü iddia ve savunmaya karar gerekçesinde ayrıntılı şekilde yanıt verilmesi gerektiği şeklinde anlaşılamaz. Ancak derece mahkemeleri, kendilerine sunulan tüm iddialara yanıt vermek zorunda değilse de (*Yasemin Ekşi*, B. No: 2013/5486, 4/12/2013, § 56) davanın esas sorunlarının incelenmiş olduğu gerekçeli karardan anlaşılmalıdır.

36.Bir kararda tam olarak hangi unsurların bulunması gerektiği davanın niteliğine ve koşullarına bağlıdır. Muhakeme sırasında açık ve somut bir biçimde öne sürülen iddia ve savunmaların davanın sonucuna etkili olması, başka bir deyişle davanın sonucunu değiştirebilecek nitelikte bulunması hâlinde davayla doğrudan ilgili olan bu hususlara mahkemelerce makul bir gerekçe ile yanıt verilmesi gerekir (*Sencer Başat ve diğerleri*, § 35).

37.Aksi bir tutumla mahkemenin, davanın sonucuna etkili olduğunu kabul ettiği bir husus hakkında *ilgili ve yeterli bir yanıt* vermemesi veya yanıt verilmesini gerektiren usul veya esasa dair iddiaların cevapsız bırakılmış olması hak ihlaline neden olabilecektir (*Sencer Başat ve diğerleri*, § 39).

41.Görüldüğü üzere başvurucunun zamanaşımı iddiası temelsiz olmayıp uyuşmazlığın sonucunu etkileyebilecek niteliktedir. Bu nedenle zamanaşımı iddiasının derece mahkemelerince ilgili ve yeterli bir gerekçe ile karşılanması gerekmektedir. Buna karşın ilk derece mahkemesinin bireysel başvuruya konu kararında, başvurucunun uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnamelerinin zamanaşımı süresinin geçtikten sonra düzenlendiği iddiasını karşılar mahiyette herhangi gerekçeye yer verilmediği görülmektedir. Diğer taraftan istinaf talebi üzerine Bölge İdare Mahkemesi kararında da bu iddia ve itiraza yönelik herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

42.Sonuç olarak başvurucunun uyuşmazlığın çözümü için esaslı nitelikteki belirtilen iddia ve itirazları derece mahkemelerince konu ile ilgili makul ve yeterli bir gerekçe ile karşılanmamıştır. Bu sebeple yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

Vergi mahkemesi kararı yazıldıktan sonra İYUK 25 gereğince taraflara tebliğ edilir. İYUK 28,5 fıkra gereğince, mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra bu karara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir. Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez.

10. Kanun yolları

Vergi yargısında kanun yolları ve bu yollara başvuru koşulları İYUK'nda ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir.

a) İstinaf

İstinaf, " ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek hukuka aykırılıklarının giderilmesini konu alan bir kanun yoludur. Diğer bir ifadeyle, "İstinaf kanun yolu ile hüküm bir üst mahkeme tarafından olay ve hukuki mesele yönünden tekrar (sistemin izin vermesi halinde yeni malzeme de kullanarak) incelenmektedir."[140]

Yeni yapılanmada Bölge idare mahkemelerinin görevleri arasında istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak ifadesine yer verilmiştir. İYUK 45 maddeye göre istinaf:

> 1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.
>
> 2. İstinaf, temyizin şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak karar-

43.Açıklanan gerekçelerle başvurucunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir..."

140 ÜSTÜN," İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme", MÜHF-HAD, C.22, S.2, 15; Ayrıntılı bilgi için Bak. YILDIRIM, Hukuk Devletinin Gereği: İstinaf, İstanbul, 2000.

lara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.

3. Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

4. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

5. Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.

6. Bölge idare mahkemelerinin 46 ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir. Bu kararlar, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce yedi gün içinde tebliğe çıkarılır.

7. İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

8. İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.

b) Temyiz

"Mahkeme kararları, temyizde sadece hukuka uygunluk bakımından diğer bir ifadeyle hukuki mesele bakımından kontrol edilmektedir."[141].

İYUK Madde 46 – Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir:

a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.

b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.

c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları.

d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.

---

[141] ÜSTÜN, 15.

e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.

f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.

g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.

ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar.

i) Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.

j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar.

k) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

l) 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.

İYUK 48,3 fıkrasına göre temyiz dilekçeleri kararı veren mahkemeye verilir ve bu mahkemece karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir.

İYUK 49,1'e göre temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar:

1. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.

b) Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

2. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

b) Hukuka aykırı karar verilmesi,

c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

3. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

4. Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizen incelenmesinde bu madde ile ısrar hariç 50 nci madde hükümleri kıyasen uygulanır.

5. Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz.

Temyizen verilen karar üzerine yapılacak işlemler ise; İYUK 50 maddeye göre;

1. Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır.

2. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir.

3. Bölge idare mahkemesi, Danıştayca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir.

4. Danıştayın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır.

5. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

c) Kanun yararına temyiz

İYUK 51. maddeye göre;

1. İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.

d) Yargılamanın yenilenmesi

İYUK 53. maddeye göre;

1. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında aşağıda yazılan sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir karar verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkemeye yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.

2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

3. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararın kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

e) Açıklama

İYUK 29. maddeye göre; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse, yahut birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir.

f) Yanlışlıkların düzeltilmesi

İYUK 30. maddeye göre; İki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarını düzeltilmesi de istenebilir.

İKİNCİ BÖLÜM
ADLİ YARGI

1. KAVRAM

Vergiden doğan anlaşmazlıkların bir bölümünü, adli yargıda çözülen anlaşmazlıklar oluşturur. Adli yargı teşkilatı, kendi içinde hukuk mahkemeleri ve ceza mahkemeleri olarak ayrılır.

2. KURALLAR

I. Ceza mahkemeleri

Adli nitelikli vergi suçları, adli yargı, ceza mahkemeleri görev alanı içerisindedir.

II. Hukuk mahkemeleri

Vergi anlaşmazlıkları ile ilgili adli yargının hukuk mahkemelerinde görülen davalarda vardır. Bunların en önemli örneğini rücu davaları oluşturur.

Rücu, "bir kimsenin alacaklısına ödediği şeyi diğer birinden istemesidir". Talep hakkı, rücu eden kimse ile kendisine rücu edilecek kimse arasındaki hukuki bağa dayanır[142].

Maddi hukuk açısından, tazminat talepleri kapsamında değerlendirilirken, usul hukuku açısından, eda davası olarak kabul edilmektedir[143].

Buradan vergilendirme alanına geçtiğimizde, vergi yasalarında açıkça düzenlenen rücu hakkı yer alır. Bunun somut örneğini VUK'nda görmek mümkündür:

---

142 KARSLI, Usul Hukuku Açısından Rücu Davları, İstanbul 1994, 8; AKINTÜRK, Müteselsil Borçluluk, Sevinç Matbaası, Ankara 1971, 208 vd.; HATEMİ/GÖKYAYLA, 182, 183.

143 KARSLI, Rücu Davaları, 14, 93.

VUK 10,3 fıkrası; Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

VUK 11, 2 fıkrası; Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

VUK 12, ikinci cümle; Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.

Bu düzenlemelere baktığımızda; borçlar hukukundaki, sözleşme, haksız fiil ya da sebepsiz zenginleşmeye bağlı olarak rücu hakkının doğduğunu görmek mümkün. Yarışan hakların varlığı halinde ise, taraflar kendileri için, ispat açısından en elverişli olan rücu yolunu kullanabileceklerdir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ANAYASA YARGISI

1. KAVRAM

Vergilendirme alanında, vergi yasalarının anayasaya uygunluğu, anayasa yargısının filtresinden geçmesi nedeniyle önemli bir yer tutarken son olarak sisteme katılan bireysel başvuru, vergilendirme alanında da temel hak ve özgürlüklerin korunması anlamında önemlidir.

Anayasada yüksek mahkemeler başlığı altında düzenlenen Anayasa Mahkemesinin kuruluş esasları, 146[144],

[144] 1. Kuruluşu
MADDE 146- Anayasa Mahkemesi onbeş üyeden kurulur.
Türkiye Büyük Millet Meclisi; iki üyeyi Sayıştay Genel Kurulunun kendi başkan ve üyeleri arasından, her boş yer için gösterecekleri üçer aday içinden, bir üyeyi ise baro başkanlarının serbest avukatlar arasından gösterecekleri üç aday içinden yapacağı gizli oylamayla seçer. Türkiye Büyük Millet Meclisinde yapılacak bu seçimde, her boş üyelik için ilk oylamada üye tam sayısının üçte iki ve ikinci oylamada üye tam sayısının salt çoğunluğu aranır. İkinci oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için üçüncü oylama yapılır; üçüncü oylamada en fazla oy alan aday üye seçilmiş olur.
Cumhurbaşkanı; üç üyeyi Yargıtay, iki üyeyi Danıştay genel kurullarınca kendi başkan ve üyeleri arasından her boş yer için gösterecekleri üçer aday içinden; en az ikisi hukukçu olmak üzere üç üyeyi Yükseköğretim Kurulunun kendi üyesi olmayan yükseköğretim kurumlarının hukuk, iktisat ve siyasal bilimler dallarında görev yapan öğretim üyeleri arasından göstereceği üçer aday içinden; dört üyeyi üst kademe yöneticileri, serbest avukatlar, birinci sınıf hâkim ve savcılar ile en az beş yıl raportörlük yapmış Anayasa Mahkemesi raportörleri arasından seçer.
Yargıtay, Danıştay ve Sayıştay genel kurulları ile Yükseköğretim Kurulundan Anayasa Mahkemesi üyeliğine aday göstermek için yapılacak seçimlerde, her boş üyelik için, en fazla oy alan üç kişi aday gösterilmiş sayılır. Baro başkanlarının serbest avukatlar arasından gösterecekleri üç aday için yapılacak seçimde en fazla oy alan üç kişi aday gösterilmiş sayılır.
Anayasa Mahkemesine üye seçilebilmek için, kırkbeş yaşın doldurulmuş olması kaydıyla; yükseköğretim kurumları öğretim üyelerinin profesör veya doçent unvanını kazanmış, avukatların en az yir-

147[145], 148[146], 149[147] maddesinde düzenlenmiş olup, Anayasa

mi yıl fiilen avukatlık yapmış, üst kademe yöneticilerinin yükseköğrenim görmüş ve en az yirmi yıl kamu hizmetinde fiilen çalışmış, birinci sınıf hâkim ve savcıların adaylık dahil en az yirmi yıl çalışmış olması şarttır.
Anayasa Mahkemesi üyeleri arasından gizli oyla ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile dört yıl için bir Başkan ve iki başkanvekili seçilir. Süresi bitenler yeniden seçilebilirler.
Anayasa Mahkemesi üyeleri aslî görevleri dışında Resmî veya özel hiçbir görev alamazlar.

145 2. Üyelerin görev süresi ve üyeliğin sona ermesi
MADDE 147- Anayasa Mahkemesi üyeleri oniki yıl için seçilirler. Bir kimse iki defa Anayasa Mahkemesi üyesi seçilemez. Anayasa Mahkemesi üyeleri altmışbeş yaşını doldurunca emekliye ayrılırlar. Zorunlu emeklilik yaşından önce görev süresi dolan üyelerin başka bir görevde çalışmaları ve özlük işleri kanunla düzenlenir.
Anayasa Mahkemesi üyeliği, bir üyenin hâkimlik mesleğinden çıkarılmayı gerektiren bir suçtan dolayı hüküm giymesi halinde kendiliğinden; görevini sağlık bakımından yerine getiremeyeceğinin kesin olarak anlaşılması halinde de, Anayasa Mahkemesi üye tamsayısının salt çoğunluğunun kararı ile sona erer.

146 3. Görev ve yetkileri
MADDE 148 - Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. Ancak, olağanüstü hallerde ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılamaz.
Kanunların şekil bakımından denetlenmesi, son oylamanın, öngörülen çoğunlukla yapılıp yapılmadığı; Anayasa değişikliklerinde ise, teklif ve oylama çoğunluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı hususları ile sınırlıdır. Şekil bakımından denetleme, Cumhurbaşkanınca veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir. Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren on gün geçtikten sonra, şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açılamaz; defi yoluyla da ileri sürülemez.
Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.
Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.
Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.
Anayasa Mahkemesi Cumhurbaşkanını, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanını, Cumhurbaşkanı yardımcılarını, bakanları, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcıvekilini, Hakimler ve Savcılar Kurulu ve Sayıştay Başkan ve üyelerini görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar.
Genelkurmay Başkanı, Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanları da görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divanda yargılanırlar.
Yüce Divanda, savcılık görevini Cumhuriyet Başsavcısı veya Cumhuriyet Başsavcıvekili yapar.
Yüce Divan kararlarına karşı yeniden inceleme başvurusu yapılabilir. Genel Kurulun yeniden inceleme sonucunda verdiği kararlar kesindir.
Anayasa Mahkemesi, Anayasa ile verilen diğer görevleri de yerine getirir.

147 4. Çalışma ve yargılama usulü
MADDE 149- Anayasa Mahkemesi, iki bölüm ve Genel Kurul halinde çalışır. Bölümler, başkanvekili başkanlığında dört üyenin katılımıyla toplanır. Genel Kurul, Mahkeme Başkanının veya Başkanın belirleyeceği başkanvekilinin başkanlığında en az on üye ile toplanır. Bölümler ve Genel Kurul, kararlarını salt çoğunlukla alır. Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik incelemesi için komisyonlar oluşturulabilir.
Siyasî partilere ilişkin dava ve başvurulara, iptal ve itiraz davaları ile Yüce Divan sıfatıyla yürütülecek yargılamalara Genel Kurulca bakılır, bireysel başvurular ise bölümlerce karara bağlanır.

Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun[148] ve Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü[149] ile tamamlanmıştır.

2. KURALLAR

I. Yasaların Anayasaya uygunluk denetimi

Bir yasa, anayasaya uygunluk denetimi amacıyla anayasa mahkemesinin önüne iptal davası ya da itiraz yolu ile gelebilir.

1. İptal davası

Bir yasanın henüz yürürlüğe girmeden anayasaya uygunluk denetimine tabi tutulmasıdır. Bu durumda, anayasaya uygunluk denetimine tabi tutulan normun, açık ve belli bir duruma uygulanması değil, kendisi olduğu zaman "soyut" denetim vardır[150].

> MADDE 150 - Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir.

2. Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi

Bir yasanın herhangi bir biçimde uygulanması sonucunda, ortaya çı-

Anayasa değişikliğinde iptale, siyasî partilerin kapatılmasına ya da Devlet yardımından yoksun bırakılmasına karar verilebilmesi için toplantıya katılan üyelerin üçte iki oy çokluğu şarttır.
Şekil bozukluğuna dayalı iptal davaları Anayasa Mahkemesince öncelikle incelenip karara bağlanır.
Anayasa Mahkemesinin kuruluşu, Genel Kurul ve bölümlerin yargılama usulleri, Başkan, başkanvekilleri ve üyelerin disiplin işleri kanunla; Mahkemenin çalışma esasları, bölüm ve komisyonların oluşumu ve işbölümü kendi yapacağı İçtüzükle düzenlenir.
Anayasa Mahkemesi Yüce Divan sıfatıyla baktığı davalar dışında kalan işleri dosya üzerinde inceler. Ancak, bireysel başvurularda duruşma yapılmasına karar verilebilir. Mahkeme ayrıca, gerekli gördüğü hallerde sözlü açıklamalarını dinlemek üzere ilgilileri ve konu üzerinde bilgisi olanları çağırabilir ve siyasî partilerin kapatılmasına ilişkin davalarda, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısından sonra kapatılması istenen siyasî partinin genel başkanlığının veya tayin edeceği bir vekilin savunmasını dinler.

148 RG: 3.4.2011, 27894.

149 RG: 12.7.2012, 28351.

150 KABOĞLU, Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar), Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 8.Baskı, İstanbul 2012, 332; ÖZBUDUN, Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2013, 425.

kan uyuşmazlıkta anayasaya aykırılık gündeme getirilebilir. Anayasaya uygunluk sorununu, yargıcın uygulamak durumunda yasa ortaya çıkarır[151]. Somut norm denetimi, bir mahkemede bakılmakta olan davada, o davada uygulanacak ya normun anayasaya uygun olup olmamasına bağlı olması halinde yapılan denetimdir[152].

> MADDE 152 - Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.

Mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır.

Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.

Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.

Bu iki düzenlemede vergi hukukunda geçerlidir. Bakılmakta olan bir vergi davasında, yasanın anayasaya aykırılığı ileri sürüldüğünde, davanın yargıcı bu iddiayı ciddi bulursa Anayasa mahkemesine taşıyabilir. Ya da bir vergi yasası, Cumhurbaşkanına, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin yeterli sayıyı sağlamaları halinde Anayasa Mahkemesinde iptal davası açabilirler.

II. Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru

Anayasa ile güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Anayasanın 148 maddesinde, bireysel başvuru yolu olarak tanımlanmıştır.

---

151 KABOĞLU, Anayasa Hukuku Dersleri, 334.

152 ÖZBUDUN, 428.

1. Anayasa

Bireysel başvuru için Anayasa ile İHAS arasında kurulan köprü, birbirini karşılayan hak temel hak ve özgürlüklerden herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edilmesi şartı; bu temel hakların hangileri olduğu sorusunu sormayı gerektirir. Çünkü bu sorunun cevabı, vergilendirme ile ilgili konularda, bireysel başvuru yolunun kullanılma olanağının var olup olmadığını verecektir.

Anayasada, Anayasa Mahkemesinin görevleri içinde sayılarak, tanınan bireysel başvurunun koşulları da belirlenmiştir.

> MADDE 148- Anayasa Mahkemesi, ...bireysel başvuruları karara bağlar. ....
>
> Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.
>
> Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.
>
> Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.

2. Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun

Anayasada yer alan kurallara paralel düzenlemeler yer alır.

a) Bireysel başvuru hakkı

> MADDE 45- (1) Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.
>
> (2) İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.
>
> (3) Yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamaz.

Burada altı çizilmesi gereken, sadece anayasada yer alan temel hak ve özgürlükler değil, bu hak ve özgürlüklerin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında olanlar ile bağlantı kurulmuştur. Bunlar hangi haklardır diye düşünüldüğünde; Mülkiyet

hakkına müdahale, özel ve aile yaşamına saygı, suçta ve cezada yasallık örnek olarak verilebilir. Bu kavramların hepsi vergi hukuku ile doğrudan ilişkili olduğu için, vergilendirme alanında da, bireysel şikayet yoluna başvurulabilir[153].

b) Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar

MADDE 46-(1) Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.

(2) Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir.

(3) Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.

c) Bireysel başvuru usulü

MADDE 47-(1) Bireysel başvurular, bu Kanunda ve İçtüzükte belirtilen şartlara uygun olarak doğrudan ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcilikler vasıtasıyla yapılabilir. Başvurunun diğer yollarla kabulüne ilişkin usul ve esaslar İçtüzükle düzenlenir.

(2) Bireysel başvurular harca tabidir.

(3) Başvuru dilekçesinde başvurucunun ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarih ile varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekir. Başvuru dilekçesine, dayanılan deliller ile ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi şarttır.

(4) Başvurucu bir avukat tarafından temsil ediliyorsa, vekâletnamenin sunulması gerekir.

(5) Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren onbeş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvurucunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder.

---

153 Bu konuda bak: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, Editör: Sibel İNCEOĞLU, Avrupa Konseyi, 2013; ŞİRİN, Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması ile Mukayeseli Bir İnceleme, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2013; KARAMAN, Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru Yolu, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2013; İNCEOĞLU, Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Türkiye Ve Latin Modelleri, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2017; Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Türkiye Uygulamasının Almanya ve Strazburg Ekseninde Karşılaştırılması, Hazırlayanlar: Doç.Dr.Ece GÖZTEPE/Araş. Gör. Mustafa Mert ALPBAZ, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2017.

(6) Başvuru evrakında herhangi bir eksiklik bulunması hâlinde, Mahkeme yazı işleri tarafından eksikliğin giderilmesi için başvurucu veya varsa vekiline onbeş günü geçmemek üzere bir süre verilir ve geçerli bir mazereti olmaksızın bu sürede eksikliğin tamamlanmaması durumunda başvurunun reddine karar verileceği bildirilir.

d) Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik şartları ve incelenmesi

MADDE 48-(1) Bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için 45 ila 47 nci maddelerde öngörülen şartların taşınması gerekir.

(2) Mahkeme, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvurucunun önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir.

(3) Kabul edilebilirlik incelemesi komisyonlarca yapılır. Kabul edilebilirlik şartlarını taşımadığına oy birliği ile karar verilen başvurular hakkında, kabul edilemezlik kararı verilir. Oy birliği sağlanamayan dosyalar bölümlere havale edilir.

(4) Kabul edilemezlik kararları kesindir ve ilgililere tebliğ edilir.

(5) Kabul edilebilirlik şartları ve incelemesinin usul ve esasları ile ilgili diğer hususlar İçtüzükle düzenlenir.

e) Esas hakkındaki inceleme

MADDE 49-(1) Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvuruların esas incelemesi bölümler tarafından yapılır. Başkan iş yükünün bölümler arasında dengeli bir şekilde dağıtılması için gerekli önlemleri alır.

(2) Bireysel başvurunun kabul edilebilirliğine karar verilmesi hâlinde, başvurunun bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına gönderilir. Adalet Bakanlığı gerekli gördüğü hâllerde görüşünü yazılı olarak Mahkemeye bildirir.

(3) Komisyonlar ve bölümler bireysel başvuruları incelerken bir temel hakkın ihlal edilip edilmediğine yönelik her türlü araştırma ve incelemeyi yapabilir. Başvuruyla ilgili gerekli görülen bilgi, belge ve deliller ilgililerden istenir.

(4) Mahkeme, incelemesini dosya üzerinden yapmakla birlikte, gerekli görürse duruşma yapılmasına da karar verebilir.

(5) Bölümler, esas inceleme aşamasında, başvurucunun temel haklarının korunması için zorunlu gördükleri tedbirlere resen veya başvurucunun talebi üzerine karar verebilir. Tedbire karar verilmesi hâlinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde verilmesi gerekir. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkar.

(6) Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağının belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

(7) Bireysel başvuruların incelenmesinde, bu Kanun ve İçtüzükte hüküm bulunmayan hâllerde ilgili usul kanunlarının bireysel başvurunun niteliğine uygun hükümleri uygulanır.

(8) Esas hakkında incelemenin usul ve esasları ile ilgili diğer hususlar İçtüzükle düzenlenir.

f) Kararlar

MADDE 50- (1) Esas inceleme sonunda, başvurucunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez.

(2) Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.

(3) Bölümlerin esas hakkındaki kararları gerekçeleriyle birlikte ilgililere ve Adalet Bakanlığına tebliğ edilir ve Mahkemenin internet sayfasında yayımlanır. Bu kararlardan hangilerinin Resmî Gazetede yayımlanacağına ilişkin hususlar İçtüzükte gösterilir.

(4) Komisyonlar arasındaki içtihat farklılıkları, bağlı oldukları bölümler; bölümler arasındaki içtihat farklılıkları ise Genel Kurul tarafından karara bağlanır. Buna ilişkin diğer hususlar İçtüzükle düzenlenir.

(5) Davadan feragat hâlinde, düşme kararı verilir.

g) Başvuru hakkının kötüye kullanılması

MADDE 51- (1) Bireysel başvuru hakkını açıkça kötüye kullandığı tespit edilen başvurucular aleyhine, yargılama giderlerinin dışında, ayrıca ikibin Türk Lirasından fazla olmamak üzere disiplin para cezasına hükmedilebilir.

3. Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü

Anayasa ve Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'na paralel ancak tüm süreci içeren ayrıntılar düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğünde[154]; Bireysel başvuru formu ve ekleri, formun ve eklerinin hazırlanmasına ilişkin ilkeler, başvurucunun temsili, bireysel başvuru harcı ve adlî yardım, başvu-

[154] RG: 12.7.2012, 28351.

runun yapılabileceği yerler, başvuru süresi ve mazeret, bireysel başvuru bürosu, form ve eklerinin ön incelemesi ve eksiklikler, bireysel başvuruların Bölümlere ve Komisyonlara tevzii, başvuruların inceleme sırası, yazışmalar, bilgi, belge isteme ve tebliğ, Adalet Bakanlığına bildirim, bölüm ve komisyonlarda oylama ve karar, tedbir kararı, duruşma, pilot karar usulü, karar taslaklarının hazırlanması, Komisyon kararlarının şekli, Bölüm kararlarının şekli, ihlal kararı ve ihlalin giderilmesi, düşme kararı, Kararın imzalanması, tebliği ve yayımlanması, tavzih ve maddi hataların düzeltilmesi, başvuru hakkının kötüye kullanılması, genel hükümlerin uygulanması konuları düzenlenmiştir. İHAM İç Tüzüğüne göre; Kişiler, hükümet dışı örgütler veya birey grupları, başvuru yapabilirler. Bu kapsamda vergi mükellefleri de İHAM'ne başvuru yapabilirler. Başvuru yazılı yapılır. Maddi olaylar ve sözleşmenin hangi madde ve protokollerinin ihlal edildiği belirtilir. Sözleşmede yer alan kabul edilebilirlik ölçülerinin (iç hukuk yollarının tüketilmesi ve altı aylık süre kuralı) yerine getirildiğini göstermek amacıyla, bilgi, belge ve kararların eklenmesi gerekir.

III. Tazminat Komisyonu

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Yapılmış Bazı Başvuruların Tazminat Ödenmek Suretiyle Çözümüne Dair Kanun[155] ile İnsan Hakları Tazminat Komisyonu kurulmuştur.[156]

> MADDE 2 – (1) Bu Kanun;
>
> a) Ceza hukuku kapsamındaki soruşturma ve kovuşturmalar ile özel hukuk ve idare hukuku kapsamındaki yargılamaların makul sürede sonuçlandırılmadığı,
>
> b) Mahkeme kararlarının geç veya eksik icra edildiği ya da hiç icra edilmediği,
>
> iddiasıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılmış başvuruları kapsar.
>
> (2) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller kapsamında korunan haklara ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yerleşik içtihatları doğrultusunda Ülkemiz aleyhine verilen ihlal kararlarının yoğunluğu dikkate alınmak suretiyle, Adalet Bakanlığınca teklif edilecek diğer ihlal alanları bakımından da Bakanlar Kurulu kararıyla bu Kanun hükümleri uygulanabilir.
>
> (3) İdari nitelikteki soruşturmalardan kaynaklanan başvurular hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz.

Anayasa Mahkemesi bu başvuru yolu tüketilmeden yapılan başvurunun incelenmesinin bireysel başvurunun ikincil niteliği ile bağdaşmayacağı

---

[155] 6384 sayılı Kanun (RG: 19.1.2013, 28533)

[156] http://www.ihtk.adalet.gov.tr/

sonucuna vararak başvuru yollarının tüketilmemiş olması nedeniyle kabul edilemezlik kararı vermektedir[157].

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
AVRUPA YARGISI

1. KAVRAM

İnsan haklarının uluslararası düzeyde korunması[158], günümüzde pek çok uluslararası yapılanmanın oluşturduğu mekanizmalarla[159], sağlanmaya çalışılmaktadır. Bunlara örnek Birleşmiş Milletler, Avrupa Konseyi, Avrupa Birliği verilebilir. Birleşmiş Milletlerin Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi, Avrupa Konseyinin, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, Avrupa Birliğinin Temel Haklar Şartı önemli örneklerdir.

---

157 Anayasa Mahkemesi, BB No: 2015/19953, 26.6.2019; ". A.Makul Sürede Yargılanma Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia
38.Başvurucu şirket, makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.
39.Bireysel başvuru sonrasında 31/7/2018 tarihli ve 30495 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 25/7/2018 tarihli ve 7145 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 20. maddesiyle 9/1/2013 tarihli ve 6384 sayılı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Yapılmış Bazı Başvuruların Tazminat Ödenmek Suretiyle Çözümüne Dair Kanun'a geçici madde eklenmiştir.
40.6384 sayılı Kanun'a eklenen geçici maddeye göre yargılamaların uzun sürmesi ve yargı kararlarının geç veya eksik icra edilmesi ya da icra edilmemesi şikâyetiyle Anayasa Mahkemesine yapılan ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Anayasa Mahkemesi önünde derdest olan bireysel başvuruların, başvuru yollarının tüketilmemesi nedeniyle verilen kabul edilemezlik kararının tebliğinden itibaren üç ay içinde yapılacak müracaat üzerine Adalet Bakanlığı İnsan Hakları Tazminat Komisyonu Başkanlığı (Tazminat Komisyonu) tarafından incelenmesi öngörülmüştür.
41.Ferat Yüksel (B. No: 2014/13828, 12/9/2018) kararında Anayasa Mahkemesi; yargılamaların makul sürede sonuçlandırılmadığı ya da yargı kararlarının geç veya eksik icra edildiği ya da hiç icra edilmediği iddiasıyla 31/7/2018 tarihinden önce gerçekleştirilen bireysel başvurulara ilişkin olarak Tazminat Komisyonuna başvuru imkânının getirilmesine ilişkin yolu başarı şansı sunması ve yeterli giderim sağlama kapasitesinin olması nedeniyle etkili görmüş, bu başvuru yolu tüketilmeden yapılan başvurunun incelenmesinin bireysel başvurunun ikincil niteliği ile bağdaşmayacağı sonucuna vararak başvuru yollarının tüketilmemiş olması nedeniyle kabul edilemezlik kararı vermiştir *(Ferat Yüksel,* §§ 33-36).
42.Somut başvuru yönünden de söz konusu karardan ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmamaktadır.
43.Açıklanan gerekçelerle başvurunun bu kısmının diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin *başvuru yollarının tüketilmemesi* nedeniyle kabul edilemez olduklarına karar verilmesi gerekir."

158 EREN, Türkiye'de İnsan Haklarının Korunması, Uluslararası Koruma Mekanizmaları ve Ulusal İnsan Hakları Kurumlarının Rolü, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, 70.

159 EREN, 208.

2. KURALLAR

Türkiye, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesini imzalayan ülkeler arasında olup, daha sonra da İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin yargı yetkisini tanımış [160] ve Anayasanın 90,5. fıkrasında yapılan değişiklik ile: "Usûlüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kânun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiâsı ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usûlüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kânunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esâs alınır." iç hukukun bir parçası haline gelmiştir.

Temel hak ve özgürlüklerin korunmasında çok önemli olan mahkeme, vergilendirme alanında da önemli bir yere sahiptir[161].

> Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek protokol No.1:
>
> "MADDE 1 - Mülkiyetin korunması
>
> Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.
>
> Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez. "

biçimindeki düzenleme vergilendirme yetkisinin mülkiyet hakkına müdahalesini meşru kabul eder. Nitekim İHAM'nin okumaları da bu yöndedir. Önceki bölümlerde karar örneklerine yer verilmiştir.

İHAM İç Tüzüğüne göre; Kişiler, hükümet dışı örgütler veya birey grupları, başvuru yapabilirler. Bu kapsamda vergi mükellefleri de İHAM'ne başvuru yapabilirler. Başvuru yazılı yapılır. Maddi olaylar ve sözleşmenin hangi madde ve protokollerinin ihlal edildiği belirtilir. Sözleşmede yer alan kabul edilebilirlik ölçülerinin (iç hukuk yollarının tüketilmesi ve altı aylık süre kuralı) yerine getirildiğini göstermek amacıyla, bilgi, belge ve kararların eklenmesi gerekir.

---

[160] GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemleri, 13. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013,18.

[161] Bu konuda ayrıntılı bilgi için bak: YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları; İNCEOĞLU, Adil Yargılanma; AKINCI, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.