

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, SİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 20/Sayı: 231

Volume: 20/Issue: 231

Yıl/Year: 2024

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel
Yayın Yönetmeni/On Behalf of Legal Yayıncılık
INC. Publisher and Executive Editor
Av./Atty. Lütfürrahman BAŞÖZ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/

Responsible Manager: Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

Yayıncının Adı/Name of

Publishing Company: Legal Yayıncılık A.Ş.

(Sertifika No./Certificate No. 27563)

Basım ve Cilt/Printing and Volume: Net Kirtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd.

Şti. (Net Copy Center)

(Sertifika No./Certificate No.: 47334)

Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer/Place of Publication: İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A

Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Mart/March 2024

Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.

(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7

Kadıköy/İstanbul

Tel: 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail: legal@legal.com.tr

URL: www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language: Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication: Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
*This journal is a peer reviewed international
law journal published per month*

Yurt Dışı Temsilciliği

Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne

Tirane/Albania

www.legalalbania.com

info@legalalbania.com

Basılı ISSN: 1305-4074

Online ISSN: 2149-4185

Dergiye yapılan atıflarda “MHD” kısaltması kullanılmalıdır.
For citations please use the abbreviation: “MHD”

Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:
*All correspondence concerning articles and other submissions should
be addressed to:*

E-mail: akademi@legal.com.tr

Telefon/Phone: 0 216 449 04 85-86

Faks/Fax: 0 216 449 04 87

Posta Adresi/Postal Address:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

**Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara
aittir.**

*Articles published in this journal represent only the views of the
contributors.*

Copyright © 2024

*Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir.
Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç
olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve
yayınlanamaz.*

*All rights reserved. No part of this publication may be copied,
reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or
by means, without the prior expressed permission in writing of the
LEGAL YAYINCILIK A.Ş.*

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul
Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87
İnternet adresi: www.legal.com.tr
E-mail: legal@legal.com.tr

Dergimizin web sayfası için "<https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi>"
adresini ziyaret edebilirsiniz.

GENEL EDİTÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DİL EDİTÖRÜ/LANGUAGE EDITOR

C. Mengü ACUN, M.A., J.D.

YAYIN KURULU*
EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Barış BAHÇE Cİ - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - Emekli İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DANIŞMA KURULU*
ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Antonia Agullò AGUERO - Pompeu Fabra University Faculty of Law,
Barcelona-Spain
Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli -Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Mustafa ALPASLAN - SMMM -KGK Serbest Denetçi
Prof. Dr. Sıtkı Anlam ALTAY- Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ludovic AYRAULT - Sorbonne Law School, Paris 1 Pantehon - Sorbonne-
France
Hakan Hasan ARI - Yeminli Malî Müşavir
Yahya ARIKAN - TÜRMOB Genel Sekreteri
Prof. Dr. İrfan BARLASS - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Özgür BİYAN - Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, İİBF
Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Atılım Üniversitesi İİBF

* Alfabetik sıralama soyadı dikkate alınarak yapılmıştır.

Dr. Georges CAVALIER - Université Jean Moulin Lyon 3 Faculté de Droit, Lyon-France

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Malî Müşavir

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Adem DURAK - Yeminli Mali Müşavir

Fatih DURAL - Yeminli Malî Müşavir

Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Bursa Uludağ Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Marco GREGGI - University of Ferrara Department of Law, Ferrara-Italy

Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir

Yan HE - The Capital University of Economics and Business, Beijing-China

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Assoc. Prof. Dr. Simon ISTVÁN - Eötvös Loránd University (ELTE) Faculty of Law, Budapest-Hungary

Mehmet İPEK – Avukat

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Av. Prof. Dr. Filiz KESKİN - Emekli İstanbul Arel Üniversitesi - Vergi Hukukçusu

Prof. Dr. Nataša Žunić KOVAČEVIĆ - University of Rijeka Faculty of Law, Rijeka-Croatia

Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri

Doç. Dr. Resul KURT - SGK Emekli Başmüfettiş

Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat

Mustafa KOÇ - Yeminli Malî Müşavir

David MASSEY - The University of Central Lancashire Faculty of Business and Justice, Preston, Lancashire, United Kingdom

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Adnan NAS - Yeminli Malî Müşavir

Öznur ONAT - Avukat

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir

Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Malî Müşavir

Assoc. Prof. Dr. Ana Macho Belen PEREZ - Pompeu Fabra University Faculty of Law, Barcelona-Spain.

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Kıbrıs İlim Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Bursa Uludağ Üniversitesi Emekli Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Fethi ŞUA - Yeditepe Üniversitesi
Prof. Dr. Sultan TAHMAZOĞLU ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli -Gazi Üniversitesi İİSBF
Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir
Dr. Nedim TÜRKMEN - Yeminli Malî Müşavir
Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi
Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı
Cahit YERCİ - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Güneş YILMAZ - Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi
Dr. Sinan H. YÜKSEL - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 20/Sayı: 231

Yıl: 2024

İÇİNDEKİLER

Makaleler	393
Araştırma Makalesi	
Bazı İçtihatların Düşündükleri: Vergi Hukukunda Yanılmanın Sonucunda “Vergi Aslı” Hesaplanmalı mı? <i>Prof. Dr. Özgür BİYAN</i> <i>Prof. Dr. Güneş YILMAZ</i>	395
Kesin Hesap Kanunu ile Tamamlayıcı Ödenek Kullanılmasının Değerlendirilmesi <i>Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU</i> <i>Maliye Bilim Uzmanı Bekir ÖZCAN</i>	417
Çevre Denetimi <i>Dr. Öğr. Üyesi Arzu ERDİNÇ ERTÜRK</i>	431
Kadın Yoksulluğu Üzerine Yapılan Çalışmaların Türkiye Bağlamında Yüksek Lisans Tezlerine Odaklanarak İncelenmesi <i>Öğr. Gör. Burçin ÖZ</i>	463
Malî Gelişmeler	491
Yargıtay Kararları	501
Yargıtay Ceza Daire Kararları.....	503
Danıştay Kararı	523
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı.....	525
Bölge Adliye Mahkemesi Kararları	535
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararı.....	537
İdari Görüşler	545
Muktezalar (Özelgeler) Listesi.....	547
Muktezalar (Özelgeler).....	549
Resmî Gazete Özetleri	551
Önemli Bilgiler	561
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini	597
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini.....	599

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 20/Issue: 231

Year: 2024

CONTENTS

Articles.....	393
Research Articles	
What Some Judgments Make You Think About: Should the "The Original Tax" Be Calculated as a Result of the Lapse in Tax Law? <i>Prof. Dr. Özgür BİYAN</i> <i>Prof. Dr. Güneş YILMAZ</i>	395
Evaluation of the Use of Complementary Appropriations with the Final Account Law <i>Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU</i> <i>Science Expert Bekir ÖZCAN</i>	417
Environmental Audit <i>Dr. Lecturer Arzu ERDİNÇ ERTÜRK</i>	431
Examining Studies on Women's Poverty with a Focus on Master's Theses in Turkish Context <i>Associate Member Burçin ÖZ</i>	463
Fiscal Developments.....	491
Decisions of the Court of Civil Appeals	501
Decisions of the Criminal Chambers of the Court of Appeals	503
Decision of the Court of Administrative Appeals	523
Decision of the Tax Suit Chambers of the Court of Administrative Appeals.....	525
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal	535
Decision of Civil Chambers of Courts of Appeal.....	537
Administrative Opinions.....	545
Tax Rulings List	547
Tax Rulings	549
Abstracts of Official Gazette	551
Important Information.....	561
Index of High Courts' Decisions.....	597
Index of Related Law Code Articles	599

MAKALELER

ARTICLES

* Bazı İçtihatların Düşündürdükleri: Vergi Hukukunda Yanılmanın Sonucunda
“Vergi Aslı” Hesaplanmalı mı?

*What Some Judgments Make You Think About: Should the "The Original Tax"
Be Calculated as a Result of the Lapse in Tax Law?*

Prof. Dr. Özgür BİYAN
Prof. Dr. Güneş YILMAZ

* Kesin Hesap Kanunu ile Tamamlayıcı Ödenek Kullanılmasının Değerlendirilmesi
Evaluation of the Use of Complementary Appropriations with the Final Account Law

Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU
Maliye Bilim Uzmanı/Science Expert Bekir ÖZCAN

* Environmental Audit
Çevre Denetimi

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Arzu ERDİNÇ ERTÜRK

* Examining Studies on Women’s Poverty with a Focus on Master’s Theses in
Turkish Context

*Kadın Yoksulluğu Üzerine Yapılan Çalışmaların Türkiye Bağlamında Yüksek Lisans
Tezlerine Odaklanarak İncelenmesi*

Öğr. Gör./Assoc. Member Burçin ÖZ

- Araştırma Makalesi -

**#BAZI İÇTİHATLARIN DÜŞÜNDÜRDÜKLERİ: VERGİ
HUKUKUNDA YANILMANIN SONUCUNDA “VERGİ ASLI”
HESAPLANMALI MI?***

*(WHAT SOME JUDGMENTS MAKE YOU THINK ABOUT: SHOULD THE
"THE ORIGINAL TAX " BE CALCULATED AS A RESULT OF THE LAPSE
IN TAX LAW?)*

Prof. Dr. Özgür BİYAN
Prof. Dr. Güneş YILMAZ*****

ÖZ

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ödevlilerinin yanılma hali içinde olması durumunda vergi cezası ve gecikme faizi hesaplanmamakta, diğer yandan geçmişe dönük olarak vergi aslı tarh edilmektedir. Yüksek yargı mercilerinin emsal içtihatlarının bazılarında özellikle harcama vergileri özelinde vergi aslının hesaplanmasının vergileme tekniğine uygun olmadığı ve vergi adaletini bozduğu vurgulanmaktadır. Yanılma hali içinde vergi aslının hesaplanmasının doğru olup olmayacağının literatürde yer alan görüşler çerçevesinde incelendiği bu çalışmada KDV başta olmak üzere kanuni mükellefi ile iktisadi mükellefin farklı olduğu vergi-

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 18.02.2024 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 02.03.2024 tarihinde birinci hakem; 28.03.2024 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, obiyar@bandirma.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-0804-9963

*** Alanya Alaaddin Keykubat Üni., İİSBF, Maliye Bölümü, gunes.yilmaz@alanya.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-1005-2950

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmişlerdir.

Katkı Payı Oranı: Yarı yarıya (%50/%50)'dir

Bu makaleye atıf için; BİYAN, Özgür, YILMAZ, Güneş, “Bazı İçtihatların Düşündürdükleri: Vergi Hukukunda Yanılmanın Sonucunda “Vergi Aslı” Hesaplanmalı mı?” Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 20, Sayı No.: 231, 2024, s. 395-416.

lerde, yanılma hali içinde vergi aslının talep edilmesinin doğru olmadığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yanılma, Görüş Değişikliği, KDV, İktisadi Mükellef, Vergi Aslı

ABSTRACT

In accordance with the Tax Procedure Law, if taxpayers are in lapse, tax penalty and delay interest are not calculated, on the other hand, the original tax is assessed retroactively. In some precedents of higher judicial authorities, it is emphasized that the calculation of the tax principal, especially in the case of expenditure taxes, is not in accordance with the taxation technique and distorts tax justice. In this study, in which the correctness of calculating the tax principal in case of mistake is examined within the framework of the opinions in the literature, it is concluded that it is not correct to request the original tax in case of mistake in taxes where the legal taxpayer and economic taxpayer are different, especially VAT.

Keywords: *Lapse, Error, Changing of Opinion, VAT, Economical Taxpayer, Original Tax*

I. GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 369. maddesi uyarınca yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmemekte ve gecikme faizi hesaplanmamaktadır. Diğer yandan vergi aslı ise hesaplanmaya devam etmekte ve yanılma hali içinde olursa dahi vergi aslına yönelik tarhiyat gerçekleşmektedir. VUK uyarınca yanılma halinin sadece cezaların ve gecikme faizinin hesaplanmasını engelleyen bir durum¹ olduğu ve yanılma olsa dahi kural itibarıyla vergi aslı hesaplanması gerektiği² literatürde de kabul edilmek-

¹ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (12nd edn, Ekin Kitabevi 2022) 279

² Adil Nas, 'Vergi Cezaları ve Gecikme Faizini Kaldıran Bir Neden Olarak Yanılma', (2012) 8 (92) Legal Mali Hukuk Dergisi 35, 37; Soner Yakar, 'Vergi Hukukunda

tedir. Uygulamada da idare vergi aslını tarh edip tahsil yoluna gitmektedir.

Öte yandan yanılma halinde vergi aslının her halükârda hesaplanmasının her zaman doğru olmadığına dair kanı uyandıran ve akıllara sular getiren, yargıya yansımış olaylar da dikkat çekicidir. Özellikle dolaylı vergilerle ilgili özel durumlarda vergi aslının hesaplanması vergi adaletinin sağlanamaması sonucunu doğurabilmektedir. Ayrıca özgelge ve sirküler ile genel tebliğlerin sonuçları açısından da vergi aslı hesaplanması tartışmalı durumları ortaya çıkarabilmekte ve yanılma müessesesinin getiriliş amacı ve ruhu açısından farklı neticelerle karşılaşılmasına sebep olmaktadır. Danıştay içtihatlarında sadece vergi cezalarının yanılma kapsamında olduğu, vergi asıllarının kapsam dışı kaldığına dair emsal içtihatlar ağırlıkta olmasına karşın³, diğer tarafta yanılma halinde vergi aslının da talep edilmemesi gerektiği, bazı durumlarda vergilendirme tekniği nedeniyle sorunlara ve adaletsiz sonuçlara sebep olabileceği de vurgulandığı görülmektedir. Bu çalışmada Danıştay ve Anayasa Mahkemesi içtihatlarında yer alan emsallerden dolayı yeri geldiğinde vergi aslının dahi yanılma hali kapsamında “her durumda hesaplanması gerekir mi?” sorusunun cevabı aranmaktadır. Çalışma kapsamında önce yüksek yargı birimlerinin kararlarına yer verilmekte daha sonra bu kararlar üzerinden konu detaylıca irdelenerek tespit ve önerilerde bulunulmaktadır.

II. BİR DANIŞTAY İÇTİHADİ ÇERÇEVESİNDE DURUM TESPİTİ

Danıştay kararına yansıyan olay özetle şöyle gerçekleşmiştir. Bir Eğitim Vakfının özel okul işletmeciliği faaliyetine ilişkin olarak yapılan bir vergi incelemesi sonucunda adına re’sen katma değer vergisi tarh edilmiştir. İlk derece mahkemesi KDVK’nın 17/1-(a) maddesine atıf yaparak kamu yararına, toplumun kalkınmasına yönelik ve kâr amacı taşımayan sosyal içerikli faaliyetler sonucundaki mal teslimi ve hizmet ifasının vergi dışı tutulmak istendiğini, kanunlarda vergiye tabi faaliyetler ile istisna tutulan faaliyetler açıkça belirtilmiş ise yorum ve kıyas yo-

"Yanılma" Üzerine Bir Değerlendirme’, (2008) 4 (42) Legal Mali Hukuk Dergisi 1297, 1307; Şenyüz, (n 1) 279; Gamze Gümüşkaya, Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler, (1st edn, Oniki Levha Yayınları 2021) 198

³ Örneğin, Danıştay 7 D, 4851/1131, 19.3.2001, M. Erkan Üyümez, ‘Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği’, (2009) (253) Vergi Sorunları 109, 111

lu ile, kanunda istisna tutulduğu anlaşılan bir faaliyetin vergiye tabi olduğuna hükmedilerek işlem tesis edilmesinin mümkün olmadığını, söz konusu eğitim vakfının amacının ilim, fen ve güzel sanatları yaymak, islah ve teşvik etmek olduğu ve mal ve hizmet teslimlerinin vergiden istisna tutulduğunun tartışmasız olduğunu vurgulamış, ayrıca davacı vakfa, kuruluşundan itibaren Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınıp, Maliye Bakanlığı’nca vergi muafiyeti belgesi verildiği ve inceleme raporunda da muafiyetin yitirildiğine yönelik herhangi bir tespitin mevcut bulunmadığını belirtmiş ve Bakanlar Kurulu Kararı ve Maliye Bakanlığı muafiyet belgesi ile de tescil edilen vakfın faaliyetinin KDV kapsamına girmediğini tespit ederek resen yapılan tarhiyatta isabet görmemiştir.

Danıştay’da temyiz edilen olayda Yüksek Mahkeme, ilk derece mahkemesinden farklı şekilde olayı değerlendirerek, sonucu değiştirmemiş ancak yaptığı tespitler ile “yanılma” halinin varlığını kabul ederek, re’sen tarh işleminin iptal edilmesinin yerinde olacağını vurgulamıştır. Kararın değerlendirme farklılığını ortaya koyabilmek için Yüksek Mahkemenin tespitlerini aynen aktarmak yerinde olacaktır⁴:

“Olayda, davalı vakfa, yürütmüş olduğu eğitim hizmeti nedeniyle 1983 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınmış olup, 3065 sayılı Kanununun 1.01.1985 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte anılan vergi açısından da hukuksal durumlarının açıklığa kavuşturulması ve söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının bu vergi açısından da geçerli olup olmadığı hususunun; 11.03.1985 tarihli dilekçe ile Gelirler Genel Müdürlüğünden sorulması üzerine alınan cevabi yazıdan, vakıf amaçları çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna olduğu hususunun belirtildiği, yine anılan vakıfça bastırılıp yalnız kendi öğrencilerine fatura karşılığı yaptıkları kitap satışlarının katma değer vergisine tabi olup olmayacağına ilişkin olarak yapılan başvuruya; Gelirler Genel Müdürlüğünün 29.09.1986 gün ve 68575 sayılı yazılarıyla “Bakanlar Kurulunca muafiyet tanınan vakfınız tarafından bastırılan ve okulun ders programı çerçevesinde kullanılacak olan kitapların yalnızca okullarınız öğrencilerine teslimi işleminin katma değer vergisinden istisna tutulacağı” şeklinde cevap verildiği, öte yandan, anılan vakfın İzmir’de aynı mahiyette eğitim hizmeti veren bir diğer okulunun faaliyetle-

⁴ Danıştay 11 D, 1838/1861, 01.06.1995, <www.legalbank.net> Erişim Tarihi 11 February 2022

rine ilişkin olarak da İzmir Defterdarlığı, Kordon Vergi Dairesi Müdürlüğünden alınan 12.06.1989 gün ve 12300 sayılı “belge”den de, 15.04.1983 gün ve 20888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Vakfın 903 sayılı Kanun ve Vakıf Resmi Senedine uygun faaliyette bulunduğu dönemlerde vergi muafiyeti tanındığı belirtildikten sonra, bu muafiyetin gelir veya kurumlar vergisi ile katma değer vergisine ilişkin olduğunun vurgulandığı, bunun yanı sıra, vakfın, resmi senedinde belirtilen amaçlar dışında bir faaliyeti olduğu hususuna yönelik olarak da inceleme raporunda herhangi bir saptama yapılmadığı gibi cevap ve temyiz dilekçelerinde de bu konuya ilişkin olarak herhangi bir iddiaya da rastlanılmadığı anlaşılmaktadır.

Yazışmalar sonucunda alınan cevaplardan da anlaşılacağı gibi, vakıf, Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girdikten sonra bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak tereddüte yol açan her konuda yetkili mercilere başvurmuş ve bu birimlerce verilen cevapların ise vakfın katma değer vergisinden istisna tutulduğu yolunda olduğu görülmüştür.

Bu nedenle, Vakfın iyi niyetle hareket ettiği ve yetkili mercilerin görüşü doğrultusunda işlemlerini tesis ettiği hususunda tereddüt yoktur. Bu durumda, davalı vakfa bu olayla ilgili olarak kusur izafe etmek de mümkün değildir.

Kaldı ki Katma Değer Vergisi Kanununun temel özelliği, yansıtılmalı bir vergi olması, başka bir deyişle yükümlülerce üstlenilen verginin ileriye veya geriye doğru yansıtılarak verginin kanuni mükellef tarafından başkasına veya başka mükelleflere kısmen veya tamamen devredilebilmesidir. Olayda ise, bu temel özellik nedeniyle vakfın gerçekleştirdiği eğitim hizmetinin bedeli olarak belirlenen okul ücretlerine katma değer vergisini de ekleyerek hizmetten yararlanma durumunda olan öğrencilere söz konusu vergiyi devretmesi olanağına sahip olduğu hususunda taraflar arasında hiçbir ihtilaf da bulunmamaktadır.

Ancak, dosyadaki belgelerden, davalı vakfın, eğitim hizmeti faaliyeti nedeniyle katma değer vergisinden de muaf tutulduğu yönünde verilen görüşler çerçevesinde hareket ederek uyumsuzluğun meydana geldiği dönem olan 1988 yılında öğrenci ücretlerini belirlerken okul ücretlerine katma değer vergisini eklemediği ve dolayısıyla öğrencilerden söz konusu vergiyi tahsil etmeyerek bu faaliyete ilişkin beyannamelerini matrahsız olarak verdiği anlaşılmıştır.

Yukarıda açıklandığı üzere, vakfın gerçekleştirmiş olduğu eğitim hizmetinin katma değer vergisi konusuna giren bir faaliyet olduğu tar-

tışmasız olmakla birlikte, 1988 yılına ilişkin olarak düzenlenen inceleme raporu sonucuna göre anılan vakıftan, tahsil ve beyan etmediği katma değer vergisinin resen tahsili yoluna gidildiğinde vakfın söz konusu vergiyi aslında gerçek mükellefi olan ve okulla ilişkisi kalmayan öğrencilerden, bu aşamada tahsil etmesinin güçlüğü açısından düşünüldüğünde fiili olarak imkansız olacağı hususu da tartışmasızdır.

Aslında nihai tüketici olan ve katma değer vergilerinin gerçek mükellefi konumunda bulunan öğrencilere yansıtılabilecek olan bu verginin, öğrencilerden yukarıda açıklanan mevcut durumlar nedeniyle tahsili imkânsız olduğundan, vakıf üzerinde kalacağı ve Katma Değer Vergisi Kanununun temel niteliği olan yansıtılabilirlik özelliğinin ortadan kalacağı açıktır⁵.

Bu durum ise, Katma Değer Vergisi Kanununun temel mantığına aykırı bir uygulamaya yol açacağı gibi, vakfın devletin yetkili birimlerinin görüşleri çerçevesinde hareket etmesinin kendilerinin cezalandırılması anlamına gelecektir. Vergi sorumlusunun cezalandırılmasına yol açabilecek bir uygulama adalet anlayışı ile bağdaştırılamaz.

Açıklanan nedenlerle, vergi dairesi temyiz isteminin reddi ile Ankara 7. Vergi Mahkemesinin 27.10.1993 gün ve 1993/1554 sayılı kararının sonucu itibarıyla onanmasına karar verildi”.

Bu karardaki tespitler gerçekten dikkate değer niteliktedir. Özellikle Danıştay’ın bu tip durumlarda doğrudan VUK’un 369. maddesiyle bir ilişki kurmamasına karşın, idarenin görüşlerine göre hareket eden bir mükellefin kusursuz sayılması gerektiği ve cezalandırılmasının mümkün olmayacağı konusundaki tespitleri ve özellikle tarh edilen verginin özellikleri de dikkate alındığında dolaylı vergi niteliğindeki vergilerin gerçek mükellef yerine vergi sorumlusundan talep edilmesine ve bunun yansıtılamaz ve rücu edilemez olmasına da vurgu yapması konumuz açığı

⁵ Yargıtay’a yansıyan bir olayda yüksek mahkeme benzer bir durum için “Böyle durumlarda mükelleften vergi aslının istenilmesi, yanlış özelge veren idarenin bu konudaki hizmet kusurunun mükellefe yansıtılması sonucunu doğurmaktadır” sonucuna varılmıştır. Bkz. Yargıtay 13 HD, 15363/4430, 14.4.2003, 12049/1682 17.2.2004 ve 3053/10257, 08.07.2010, Gülçin Karasu Öztemel, ‘Özelgelerin Hukuki Mahiyeti ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar-Çözüm Önerileri’, (2018) (361) Vergi Sorunları 55, 59; Aynı yönde bkz. Bumin Doğrusöz, ‘Yanlış Mukteza ve Vergi Aslı’, Referans Gazetesi, 12.11.2009, <<https://www.bumindogruso.com/article/yanlis-mukteza-ve-vergi-asli>>, Erişim Tarihi 22 September 2023

sından önemlidir⁶. Bu noktada belirtilmesi gereken bir diğer husus da son dönemlerde vergilendirme tekniğinde sıklıkla başvuru, mükellefe ulaşılmanın güç olduğu her durumda, üstelik vergilendirmede kolaylık sağlaması bakımından da tercih edilmeye başlanan, belirli kurum ve kuruluşlar üzerinden yapılagelen ve “doğrudan vergi sorumlusu üzerinden vergi tahsilatı” yöntemi de bu tür sorunlarla daha da fazla karşılaşılacağını göstermektedir. Bu da başka bir çalışma konusu olan “vergi mükellefinin yerini vergi sorumlusu mu alıyor?” sorunsalını tartışmaya açmak gerektiğini ortaya koymaktadır.

III. BİR AYM İÇTİHADİ ÇERÇEVESİNDE DURUM TESPİTİ

Yukarıdaki Danıştay kararı yanında yine dolaylı vergilerle ilgili ancak bu kez AYM’ye taşınan bir olayda da benzer durum ve sonuç ortaya çıkmaktadır. AYM’ye yansıyan bireysel başvuruya ilişkin yakın tarihli olayda kendisine verilen idari görüşe göre hareket etmesine rağmen, daha sonradan yapılan görüş değişikliği nedeniyle re’sen tarh işlemi ile karşı karşıya kalan bir mükellef, “...yapılan işlemlerin tamamının idarece verilen görüşe dayalı olarak yapıldığını ve KDV’nin özelliği gereği yansıtılabilir bir vergi olduğunu ve nihai tüketici üzerinde kaldığını, davalı idarenin görüşleri doğrultusunda hareket edilerek vergisiz satış yapıldığını ve bu aşamadan sonra kendilerinden bu verginin istenilmesi halinde müşteriye yansıtma imkânının bulunmadığını ileri sürerek”⁷ konuyu yargıya taşımıştır.

Mükellefin bu savunması ilk derece mahkemesince yerinde görül-müş ve yapılan idari işlem iptal edilmiştir. Davacı idarenin temyiz aşamasına taşıdığı vakıa Danıştay’a yansımıştır. Yüksek mahkeme verdiği kararda “İdarenin hatalı görüşünden dönerek yeni bir işlem yapması her zaman mümkün olup olayda olduğu gibi davacının yaptığı ... teslimlerinin katma değer vergisine tabi olmadığı şeklinde verilen hatalı görüş, davacının tahsil etmesi gereken katma değer vergisini ödemesi gerektiği sonucunu değiştirmeyecektir. Aksi halde katma değer vergisi hesaplaması gerekirken bunu yapmayan yükümlülere bu vergiyi alıcılara yansıtamayacağı nedeniyle sonradan vergileme yapılamayacağını kabul et-

⁶ KDV ile ilgili aynı sonuçlara varan benzer bir içtihat için bkz. Danıştay 9 D, 2445/13049 26.12.2013, Karasu Öztemel, (n 5), 59

⁷ Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru No:2013/6842, 20.04.2016, III.A., para.19, RG, 17.06.2016/29745

mek, katma değer vergisi uygulamasının satıcıların keyfiyetine bırakılması ve olayda olduğu gibi satıcı yükümlülere sonradan hiçbir şekilde vergi salınmaması sonucunu doğuracaktır ki, bunun hukuka ve vergileme ilkelerine aykırı olduğu açıktır” gerekçesiyle ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur. Ancak ne var ki karar düzeltme aşamasında bu defa tam tersi yöne evrilerek ilk derece mahkemesi kararının onanması ile sonuçlanmıştır. Onamanın gerekçesi ise şöyle ifade edilmiştir: “Yukarıda anılan hükmün değerlendirilmesinden... teslimlerinin de katma değer vergisinden istisna tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Dosyanın incelenmesinden davacının yaptığı... teslimlerin, önce ... teslimi niteliğinde bulunduğu ve katma değer vergisine tabi olmadığı görüşü ile vergilendirmeyen idare tarafından, bu görüşün hatalı olması nedeniyle daha sonra ve dava konusu işlemle vergi ziyai cezası uygulamadan katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı anlaşılmaktadır. Olayda, davacı şirketin yaptığı faaliyetin... yukarıda yer alan kanun maddesinde ... istisna kapsamına alınmış olması nedeniyle davacının yaptığı ... teslimleri katma değer vergisine tabi olması söz konusu değildir”⁸.

Oldukça enteresan bir süreç yaşanan vakada, yanılma hükümlerinden doğrudan bahsedilmemekle beraber, mükellefin yanıltıldığı hem idare tarafından vergi ziyai cezası kesilmemekle kabul edilmiş, hem de yargı aşamasında da mahkemeler tarafından karar aşamalarında dikkate alınmış görünmektedir. Öte yandan temyiz aşamasında Danıştay’ın karar düzeltme aşamasında oluşturduğu gerekçeyle, temyiz aşamasında dayandığı gerekçenin bağlantısını kurmak da zordur. Temyiz aşamasında KDV’nin yansıtılabilir olmasını ve nihai tüketici üzerinde kalması gerektiğini hiç dikkate almayan ve idari görüş değişikliğine rağmen mükelleften istenebileceğini kabul eden yüksek mahkeme, karar düzeltme aşamasında ise tamamen maddi hukuk boyutuna girerek vergiye tabi olup olmadığı gerekçesi üzerinden içtihat oluşturmuştur.

Bireysel başvuru ile önüne gelen vakayı değerlendiren AYM, konuyu adil yargılanma⁹ ve mülkiyet hakkı çerçevesinde değerlendirmiştir.

⁸ Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru No:2013/6842, 20.04.2016 III.A., para.21 ve 22, RG, 17.06.2016/29745

⁹ Adil yargılanma hakkı açısından bir sorun görmeyen AYM bu husustaki gerekçesini şöyle açıklamıştır: “İhtilaf konusu da valardaki uyumsuzlukların ve olayların birbirinden farklılık göstermesi, iki karardaki farklılaşan değerlendirmeleri haklı gösterir ve aynı konuda verilmiş çelişen hükümlerden bahsedilemez. ... aynı hususta daha önce çıkan kararlardan farklı bir hüküm kurulması halinde mahkemelerce, bu farklılaşma -

AYM özellikle mülkiyet hakkı açısından, olayda mükellefin hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır. Bu kararını da “Başvurucunun daha önce idarenin görüşü doğrultusunda yerine getirdiği işlemlerinin sonraki dönemde yürürlüğe girmiş düzenleme hükümleri esas alınarak vergileme dönemi bittikten sonra re’sen vergi tarhiyatına tabi tutulması mevcut koşullar altında başvurucunun önceden öngörebileceği bir uygulama olmaktan uzaktır. Bu nedenle başvurucudan bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle ... Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin ve anlaşılabilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki belirsizliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla da giderilemediği, bu durumda... Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerek(tiği)” açıklamasına dayandırmıştır¹⁰.

ya ilişkin makul bir açıklama getirilmesi gerekmektedir. Yüksek mahkemelerin oynaması gereken rol yargı kararlarında doğabilecek içtihat farklılıklarına bir çözüm getirmektir. Bununla birlikte yeni kabul edilmiş bir yasanın yorumlanmasında olduğu gibi bazı hallerde içtihadın müstakar hale gelmesinin belirli bir zaman alacağı açıktır. Yüksek mahkemelerin ya da nihai merci olarak bir uyuşmazlığı çözüme bağlayan mahkemelerin aynı konuya ilişkin kararlarında davaların içeriğinden kaynaklanan farklı kabullerin bulunması halinde ise hareket noktası, derece mahkemelerinin değerlendirme veya yorumlarından hangisinin doğru olduğunun ve tercih edilmesi gerektiğinin tespit edilmesi olmayacaktır.

...

Sonuç olarak başvuru hakkında aynı Daire tarafından verilen iki farklı karar bulunmakla birlikte bu durumun bir dönem yeterli açıklıkta olmayan mevzuat hükümlerinden ve idari uygulamalardan kaynaklandığı, mevzuattaki boşluğun içtihat yoluyla giderilmesi aşamasında verilen her iki kararın da tatmin edici gerekçe içerdiği, konuyla ilgili farklı kararların istisnai olarak başvuru hakkında verilenler ile sınırlı olduğu, hukuki güvenliği sarsacak nitelikte yaygınlık kazanmadığı, kararlar arasındaki farklılığı giderecek yeterli mekanizmaların bulunduğu değerlendirildiğinde hukuki belirsizliğe neden olmadıkları sonucuna varılmıştır”. Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru No:2013/6842, 20.04.2016, III.A., para.50, 51 ve 60, RG, 17.06.2016/29745

¹⁰ Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru No:2013/6842, 20.04.2016, III.A., para.91 ve 92, RG, 17.06.2016/29745. Karara katılmayan Kadir Özkaya’ya ait aksi oy gerekçesinde VUK’un 369. maddesine atıf yapılarak çalışmanın konusu ile ilgili dikkat çeken şu ifadeler yer verilmiştir: “369. maddenin eski ve yeni halinde yer alan hükümlerinden, kanun koyucunun, idarenin yanıtına ya da görüş değişikliği durumlarının vergi aslının aranmasına engel teşkil etmediği vurgulanmış olduğu anlaşılmaktadır. Kurala göre idarece verilen bir izahat ya da değişen içtihat nedeniyle mükellef tara-

Literatürde de bu kararın yerinde olduğu ifade edilmiş ve öngörülebilirlik açısından mükelleflerin bu tür durumları bilmesinin mümkün olmadığına işaret edilmiştir¹¹.

AYM'nin gerekçesine göre üç sonuç çıkartmak mümkündür¹²:

1. İdare alt düzenlemeleri zamanında düzenlemediği için kanun hükümlerinin belirliliğini sağlayamamış ve anlaşılabilir bir durum yaratamamıştır.

2. Genel tebliğler yoluyla yapılan görüş değişikliklerinin geçmişe yürütülmesi ve mükellef aleyhine geçmişe dönük tarhiyat yapılması ise öngörülebilirlik ilkesine aykırıdır.

Bir görüşe göre¹³, AYM'nin bu kararı sonucunda, yanılma halinde ceza kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmamasının vergi aslının tarh edilmesine engel teşkil etmeyeceği, ifade edildikten sonra esasen 6009 sayılı Kanun'un AYM'nin kararına uygun bir düzenleme olduğu, ancak

findan öngörülemeyen bir durumun ortaya çıkması halinin etkisi vergi cezası kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması ile sınırlanmış olmaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu, mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından bu hallerde öngörülemeyen bir durumla karşılaşılmasının vergi aslının tahakkuk ve tahsiline engel olmayacağını belirtmiş bulunmaktadır. Vergi idaresinin bir kanun hükmünün yorumunda mükellefi istemeden de olsa yanıltabileceğini ya da önceki içtihadını değiştirebileceğini kabul eden kural, kendi yapısı içinde mükellef aleyhine öngörülemeyen sonuçları tespit eder niteliktedir. Nitekim mükellef izahta yanıltılmamış ya da önceki içtihat devam etmiş olsa idi, vergisel yükümlülüğünü zamanında yerine getirecek ve verginin aslını ödeyecekti, bir başka ifadeyle ceza uygulanmasını gerektiren bir fiil işlememiş olacağı gibi, tarhiyatın zamanında gerçekleşmiş olması nedeniyle gecikme faizine de muhatap olmayacaktı. Bu nedenle yanıltma ya da görüş değişikliği nedeniyle öngörülemeyen bir durumun ortaya çıkması vergi aslının aranmasına engel oluşturmamakta, sadece ceza kesilmesini ya da gecikme faizi hesaplanmasını önlemektedir.", para. 16; "Her ne kadar başvurunun özelge ile yanıltıldığı hususunda bir ihtilaf bulunmaktaysa da, vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında sayılan ve bağlayıcı niteliği bulunmayan özelgelere, kanun hükmünde öngörülemezliğe neden olduğu gerekçesiyle vergi cezası ve gecikme faizi yanında "vergi aslı açısından" da ihlal sonucunu doğurabilecek sonuçlar bağlanması mümkün olmayıp, böyle bir yargı, özelgeyle yanıltılmış olmaya kanun koyucunun bağladığı sonucu da aşacak halin ortaya çıkmasına neden olacaktır.", para.35

¹¹ Gümüşkaya (n 2) 209

¹² Hasan Aykın, 'İdarenin Yanlış Görüş İçeren Özelgesi Vergi Tarhiyatına da Engel Midir? Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Bir Analiz', (2016) (284), Yaklaşım 27, 30-31

¹³ Aykın (n 12) 31

burada vergi türleri açısından kanuni bir ayırım yapılmamasının da eksiklik olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

IV. GEÇMİŞE YÜRÜMEME KURALI ÇERÇEVESİNDE SORUN TESPİTİ

Kanun koyucu VUK'un 369. maddesinin ikinci fıkrasında “*Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz*” düzenlemesine yer vermektedir. Böylece mükellef haklarının korunması amacıyla izahat değişikliğinin söz konusu olduğu genel tebliğ veya sirkülerin geçmişe dönük olarak uygulanamayacağı ifade edilmektedir.

Konu ile ilgili Danıştay'ın bir kararında Türkiye Jokey Kulübü'nün HMB'den 2001 yılı içinde aldığı özelgeye istinaden yaptığı gelir vergisi kesintilerinin önceki yıllarla ilgili yapılan işlemler açısından etkili olmayacağı, özelge öncesi yapılan hatalı işlemlerin yanılma hükümlerinden yararlanamayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Kararda¹⁴ “*Türkiye Jokey Kulübü tarafından düzenlenen at yarışlarında ikramiye kazanan at sahibine yapılan ödemelerden kesilerek jokey olan davacıya ödenen ücretlerin vergilendirilmesinin Maliye Bakanlığının 17.07.2001 tarihli özelgesi ile yapılan düzenlemeye dayandırılması, bu tarihten önce idarece bu ücretlerin vergilendirilmemesi, yukarıda açıklanan 369. maddenin ikinci fıkrasındaki yanılma hali olarak sayılamayacağı gibi, Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve özelgelerle yapılan değişiklikler yanılma halini kapsamayıp, sadece tereddütlerin giderilmesine ilişkin bulunduğundan, Vergi Mahkemesince, anılan madde hükmüne göre olayda yanılma halinin mevcut olduğu gerekçesiyle vergi ziyat cezasının kaldırılmasında hukuka uygunluk olmadığına*” hükmedilmiştir.

Anayasa Mahkemesine soyut norm denetimi yoluyla yapılan bir başvuruda, Yüce Mahkeme mükellef lehine hak doğuran yorumların geçmişe yürütülememesi durumunun hukuk devleti ve vergide yasallık

¹⁴ Danıştay 3 D, 1519/448, 20.02.2007, <www.legalbank.net> Erişim Tarihi 21 January 2022

ilkelerine aykırı olduğu iddiasında bulunmuştur¹⁵. Anayasa Mahkemesi hukuk devleti ve yasallık ilkelerinin tanım ve anlamlarından bahsettikten sonra VUK’un 369. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan geçmişe yürümezlik kuralının hukuk güvenliği ilkesi ile ilgili olduğunu vurgulamış, “... düzenleme ile yetkili makamların çıkardıkları bir genel tebliğ veya sirkülerde yer alan görüş ile önceki genel tebliğ veya sirkülerlerdeki görüşlere göre vergi yükünde azalma olan mükelleflerin yeni görüşten geriye dönük olarak yararlandırılmaları mümkün olmamaktadır. Geriye dönük olarak böyle bir uygulamaya imkân tanınması, sonu gelmeyecek bir durumun ortaya çıkmasına ve vergi uygulamasının içinden çıkılmaz

¹⁵ Gerekçe şöyledir: “(VUK’un 369. maddesindeki) İkinci fıkranın iptali talep edilen birinci tümcesi, Maliye Bakanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı bir genel tebliğ veya sirkülere göre bir dönem için uygulama yapan ve buna göre vergisini ödeyen bir yükümlünün, anılan makamların aynı dönemdeki vergi yükünü azaltan görüş değişikliğinden yararlandırılmamaları sonucunu doğurmaktadır. Yükümlü lehine hak doğuran yorumların geriye dönük uygulanması hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaz. Birinci tümcenin, “geriye dönük olarak uygulanamaz” sözcüklerinden önceki bölümü de bu sözcüklerin teyidi niteliğindedir. Bu durum, bir hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkeye, “hukuki güvenlik” ve “hukuki istikrar” ilkelerine aykırıdır. ... İptali talep edilen, “Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz” tümcesi ise, kendisinden bir önceki tümcenin istisnasını teşkil etmektedir. Yani, idare genel tebliğ veya sirkülerde yer alan bir görüşünü değiştirmesi nedeniyle geriye yönelik yargıda hakkını arayan ve haklı bulunan yükümlüler açısından geriye yürümezlik kuralına uyulmayacağı hükme bağlanmaktadır. Oysa Anayasanın 138 inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez” hükmü nedeniyle 213 sayılı Yasanın 369 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, “Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.” şeklinde bir hüküm yer almasa da idare, yargı kararlarını zaten uygulamak zorundadır. Bu hüküm, Anayasada yer alan bir hükmün kanun maddesinde tekrardan başka bir anlam ifade etmemektedir. ... Yükümlülerin, idarenin kusurundan ya da farklı yorumundan kaynaklanan bir görüş değişikliği nedeniyle geçmişte fazla ödedikleri bir vergi için yargıya başvurmak zorunda bırakılması, aksi halde idarenin düzenlemeleriyle mağdur olması “hukuki güvenlik” ve “hukuki istikrar” ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. ... Dava konusu fıkra, ... vergide yasallık ilkesini yok sayarak, uygulamaya yönelik tebliğ veya sirküleri, vergilendirmenin, yükümlüler yönünden temel mevzuatı şekline getirmekte, yargı kararlarının uygulanmasına ilişkin anayasal ilkeyi de bu amaçla kullanmaktadır. Açıklanan nedenlerle ... 369 uncu maddesinin ikinci fıkrası Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekir”. Bkz. Anayasa Mahkemesi, 93/20, 09.02.2012, RG, 26.07.2013/28749

karmaşık bir hâl almasına sebep olacaktır. Kanun koyucu da bu tür durumların meydana gelmemesi için kuralla geriye dönük olarak uygulama yapılamayacağını kabul etmiştir. Ancak, yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında geriye dönük olarak uygulama yapılacağını belirterek kişiler için hukuki güvence getirilmiştir. Bu husus, Anayasa'nın 138. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez." şeklindeki kuralın da bir gereğidir. Kanun koyucu iptali istenen kuralla hem hukuk güvenliği ilkesini korumuş hem de mükelleflere, lehine olacaklarını düşündükleri genel tebliğ ve sirküler hakkında dava açabilme ve de bunların lehe yürütmesini sağlama imkânı getirmiştir. Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir. Kuralın, Anayasa'nın 73. maddesiyle ilgisi görülmemiştir" sonucuna varmış ve Anayasaya aykırı bulmamıştır.

Konu hakkında literatürdeki bir görüşe göre, tebliğ ya da sirküler şeklindeki bir düzenlemenin yargı mercilerince iptal edilmesi halinde lehe uygulama durumu devam edeceğinden mükellefler aleyhine bir sorun yaşanması mümkün görülmemekte, lehe bir düzenlemenin yapılması halinde ise bu düzenlemenin de geçmişe yürütülmemesi gerekmektedir. Zira idarenin görüş değişikliğinin mükellef lehine ya da aleyhine olmasına göre bir ayırım yapılmadan "geçmişe yürümeme" bir kural olarak kabul edilmektedir. Lehe düzenlemenin geçmişe yürütülmemesi yüzünden, yargı mercileri tarafından iptal edilen düzenleme sayesinde, aleyhe uygulamanın devamının sağlanması sonucunun doğacağı düşünülebilir. Ancak iptal ile düzenleme boşluğu doldurulması hukuka uygun görülmemektedir¹⁶. Diğer yandan bu tespitin sağlıklı işleyebilmesi için özelge sistemi oluşturulması ve bu sistem içinde özelge verilecek konuların belirlenmesi, özellikle durumlar için ayrıntılı süreçlerin dikkate alınması, özelge verilmesinde sürelerin tayin edilmesi gibi bir dizi mekanizmanın hayata geçirilmesi gerektiği ifade edilmiştir¹⁷.

¹⁶ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, (1st edn, Yetkin Yayınları 2016) 195

¹⁷ Hasan Aykın, 'Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular', (2016) (125), TBB Dergisi 147, 166; Fatih Saraçoğlu and Muharrem Çakır, 'Avustralya ve Yeni Zelanda'daki Özelge Uygulamalarının Ülkemizdeki Uygulama ile Karşılaştırılması ve Öneriler', (2021) (391), Vergi Sorunları 13, 24

İdarenin görüş değişikliği mükellefin aleyhine ise ceza kesilmesi söz konusudur. Bu anlamda kendisine yazılı izahat verilen bir mükellefin durumu ile ilgili sonradan yapılan görüş değişikliği aleyhte olduğunda yanılma hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Tam tersi durumunda ise ne olacağı belirsizdir. İdarenin görüş değişikliği mükellefin lehine ise, örneğin, fazladan ödenmiş olan bir vergi red ve iade edilecek midir? Bir görüşe göre VUK’un 369. maddesindeki geçmişe yürümeme kuralı nedeniyle görüş değişikliğinin mükellefin lehine veya aleyhine olmasının bir önemi bulunmamaktadır¹⁸.

Danıştay’a yansıyan bir olayda¹⁹, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından mükellefin KDV mahsup ve iade işlemleri yapıldıktan sonra, yapılan işlemin KDV Genel Tebliğlerine aykırı olduğu fark edilip hata yapıldığı ileri sürülünce, inceleme raporuna istinaden iade talebinin haksız olduğundan bahisle, ödenmiş olan tutarların mükelleften geri istendiği bir durumda, mükellefin KDV Tebliğlerine aykırı bir şekilde iade almış olması durumunda bile VUK’un yanılma hükümlerinden yararlanması gerektiği yönünde hüküm verilmiş ve ceza uygulanamayacağı ifade edilmiştir. Bu emsal karar tebliğlere aykırı işlem yapılmasının açık olduğu durumlarda dahi idarenin hata ya da görüş değişikliği yapmasının yanılma olarak düşünülmesi gerektiği açısından dikkat çekicidir.

V. GENEL TEBLİĞ, SİRKÜLER VE ÖZELGELER AÇISINDAN DURUM DEĞERLENDİRMESİ

Yanılma halinin maddi ya da şekli ödevleri ortadan kaldırma yönünde bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak 6009 sayılı Kanun sonrasında genel tebliğ veya sirküler aracılığı ile yapılan idari görüş değişikliğinin “yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacağı” ve “geriye dönük olarak uygulanmayacağı” açık olarak belirtilmiştir. Geçmişe yürüme yasağı literatürde de ifade edildiği üzere, sadece kanun koyucu için geçerli olan bir kural değildir. Aynı zamanda idarenin yaptığı düzenlemeler ve uygulamalar için de geçerlidir²⁰.

¹⁸ Olcay Kolotoğlu, ‘Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi İncelemesi, Özelge, Yanılma ve Görüş Değiştirme’, (2015) (326), Vergi Sorunları Dergisi 77, 80

¹⁹ Danıştay 9 D, 650/4695, 08.12.1993, <www.legalbank.net> Erişim Tarihi 21 January 2022

²⁰ Funda Başaran Yavaşlar, ‘Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi’, Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 November 2013, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayını 189, (Yayın Tarihi: Şubat

Bu değişiklik ile beraber, görüş değişikliği ileriye etkili olacaktır ancak bu durum vergi ilişkisine de etki edebilecek bir sonuç yaratmıştır. Özellikle vergilendirmede yasallık ve eşitlik ilkeleri açısından tartışılmalı durumlar yaratabilecek mahiyette sonuçlar görülebilir. Görüş değişikliği ile beraber tarh zamanaşımı ile düzeltme zamanaşımı içindeki tüm işlemler yeni kurala göre değerlendirilecektir. Bu durum hukuki belirlilik ve istikrar ilkelerine uygun değerlendirilmekle beraber, aynı kuralın önceki ve sonraki uygulamaları arasında farklar oluşması durumunda, hukuken doğru kabul edilen nihai hükme göre bir düzeltme yapılması eşitlik ve adaletin bir gereği olarak görülmektedir²¹. Ancak genel tebliğ ya da sirküler aracılığı ile yapılan idari görüş değişikliğinin geçmişe yürütülmemesi durumunda sadece vergi cezalarından ve gecikme faizinden vazgeçilmekle kalınmamakta, aynı zamanda vergi aslı açısından da tarh işlemi yapılamaz hale gelmektedir²².

Bir görüşe göre yetkili makamların, vergilendirmeye ilgili bir konuda, genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler, yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak olup, geriye dönük olarak uygulanamayacaktır. Dolayısıyla idare mükellef lehine olmak üzere görüşünü değiştirmiş dahi olsa, görüş değişikliğine ilişkin konuda mükellef tarafından talepte bulunulmamış olmak kaydıyla, tebliğ ve sirkülerin yayımlandığı tarihten önce meydana gelmiş olaylar için yeni açıklanan görüş etki gösteremeyecektir²³.

VUK'un 369. maddesinde yer alan geçmişe yürümezlik kuralı özgelge almanın önemini daha da artmıştır. Mükelleflere hukuki güvence ve öngörülebilirlik sağlanmakla²⁴ birlikte, bu durum aslında vergi eşitliği ve adaleti açısından tartışmaları da beraberinde getirmiştir²⁵. Literatürde verilen ve aşağıda aynen aktarılan yerinde ve haklı bir örneğe göre²⁶;

“İdarenin, genel tebliğ veya sirküler ile bir konudaki görüşünü açıkladığını, bu genel tebliğ veya sirküleri okuyan mükellefin, genel teb-

2015), <<http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/509.pdf>>, Erişim Tarihi 23 May 2022, 197

²¹ Saraçoğlu and Çakır, (n 17), 23

²² Tahir Erdem, ‘Vergi Hukukunda Yanılma’, (2010) (265), Vergi Sorunları 67, 70-71

²³ Sema Küçük, ‘Yanılma Hali ve Ceza Uygulaması’, (2011) (353), Vergi Dünyası 15, 17

²⁴ Aykın, (n 12) 30

²⁵ Karasu Öztemel, (n 5) 59

²⁶ Kolotoğlu, (n 18) 82

liğ veya sirkülerin kanuna aykırı olduğu, mükelleflerin, genel tebliğ veya sirkülerdeki görüş doğrultusunda işlem yapmaları durumunda yersiz olarak fazladan vergi ödeyecekleri değerlendirmesini yaptığını kabul edelim. Bu durumda, mükellefin önünde 2 seçenek vardır.

1-) Kendi görüşü ne olursa olsun, genel tebliğ veya sirkülerdeki görüş doğrultusunda işlem yapmak.

2-) Kendi görüşü doğrultusunda işlem yapmak.

Mükellefin birinci seçeneği kullandığını ve genel tebliğ veya sirkülerdeki görüş doğrultusunda işlem yaptığını, idarenin daha sonra yayımladığı bir genel tebliğ veya sirküler ile görüşünü mükellefin görüşü doğrultusunda değiştirdiğini düşünürsek; 369. maddenin ikinci fıkrası gereği, yeni yayımlanan genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye doğru yürümeyeceğinden, mükellefin fazla ödediği vergiyi geri alması mümkün olmayacaktır.

Mükellefin ikinci seçeneği kullandığını ve yayımlanan genel tebliğ veya sirkülerdeki görüş doğrultusunda değil de kendi görüşü doğrultusunda işlem yaptığını, idarenin daha sonra yayımladığı bir genel tebliğ veya sirküler ile görüşünü mükellefin görüşü doğrultusunda değiştirdiğini düşünürsek; 369. maddenin ikinci fıkrası gereği, yeni yayımlanan genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye doğru yürümeyeceğinden, mükellefin yeni yayımlanan genel tebliğ veya sirkülerden önce yaptığı işlemlerin eski genel tebliğ veya sirküleri uygun olması gerekecektir. Bir başka deyişle, işlem tarihinde geçerli olan tebliğ veya sirkülerin hükümleri ne ise, mükellefin buna uyması beklenenecektir. Dolayısıyla, ister yeni genel tebliğ veya sirküler yayımlandıktan sonra, isterse yeni genel tebliğ veya sirküler yayımlanmadan önce mükellefin incelenmesi durumunda, kendisine cezalı tarhiyat yapılacaktır".

Öte yandan konu hakkındaki diğer bir özellikli durum da sirkülerin ve genel tebliğlere uygun davrananlar ile özelge talep ederek uygun davrananlar arasında yanılma hükümleri açısından bir fark vardır. Bu fark, vergi aslının hesaplanması konusunda ortaya çıkmaktadır. Sirküler ya da tebliğ kapsamında yapılan düzenlemelere uygun hareket eden bir mükellefe vergi aslı ile ilgili tarhiyat yapılamazken, özgelere uygun davrananlara sadece ceza ve gecikme faizinin uygulanmaması ancak vergi aslının hesaplanıyor olması, çelişkili davranma yasağı ile haklı beklenti

ilkesi açısından hukuken doğru görülmemektedir²⁷. Üstelik bu durum, aynı maksada hizmet etmekte olan ve idarenin görüşlerini açıklamaya yarayan çeşitli araçlar arasında da uygulamada önem ve hukuki dayanak olma açısından farklılıkları beraberinde getirecektir.

VI. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

VUK'un 369. maddesi uyarınca yanılma halinde vergi cezalarının ve gecikme faizlerinin hesaplanmayacağı açıktır. Vergi asılları açısından ise mevhumu muhaliften yorum yapıldığında geçmişe dönük olsa dahi vergi asıllarının hesaplanabilir olduğu anlaşılmaktadır. Zaten kanun koyucu da bunu destekler nitelikte 6009 sayılı Kanun ile idarenin görüş değişikliği için geçmişe yürümezlik konusunda kural koyarak genel tebliğ ve sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacağını açıkça hükme bağlamıştır.

Yanılma hali ile ilgili düzenleme 1961 yılında VUK yayımlandıktan sonra 1980 yılında değişikliğe uğramış ve 6009 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 2010 yılına kadar yaklaşık 30 yıl aynı hali ile yürürlükte kalmıştır. 2010 yılından beri de geçmişe yürümeme kuralı ile beraber düzenleme uygulanmaya devam etmektedir²⁸. Çalışmada yer verilen içtihat ise 1995 yılına aittir. Danıştay, 2010 yılına ait düzenlemeler yürürlükte olsaydı ilgili maddeyi nasıl okurdu ve değerlendirme yapardı bunu şu an itibariyle öngörmek pek mümkün değildir. 2013 yılındaki bireysel başvuruya ilişkin AYM kararında ise, benzer durumda mülkiyet hakkı açısından vergi aslının hesaplanması hususunun Anayasa'ya aykırı olduğu sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla maddenin bugünkü hali ile mükellefin daha kapsamlı bir koruma altına alınmak istendiğinin kabul edilerek konuyu değerlendirmek gerekir. Bu şekilde bir değerlendirme de hukuk devleti ve alt ilkelerine daha uygun düşecektir.

Gerek Danıştay gerekse AYM içtihatlarından, yanılma hali sonucunda vergi cezası ve gecikme faizi konusu bir kenara bırakıldığında, vergi aslının hesaplanması durumunda vergilendirme açısından her zaman doğru sonuçlara ulaşılamayacağı net olarak anlaşılmaktadır. Gerçekten de dolaysız vergiler açısından konuya bakıldığında özelge, tebliğ

²⁷ Billur Yaltı, 'Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış' in Mustafa Koçak and Suat Teker (eds), Sadık Kırbas'a Armağan (Okan Üniversitesi Yayınları, 2011) 334

²⁸ Yanılma hakkında detaylı bilgi ve değerlendirme için bkz. Özgür Biyan and Güneş Yılmaz, Vergi Ceza Hukukunda Yanılma, (1st edn, Adalet Yayınevi 2024)

veya sirkülere göre hareket eden bir mükellef veya vergi sorumlusuna geçmişe dönük olarak vergi aslını hesaplamak, ilgili kişinin bizatihi ödemesi gereken bir vergi olması sebebiyle vergilendirme tekniği açısından sorun yaratmamaktadır. Zaten geçmişte ilgili kişinin gelirinden tahsil edilecek olan vergi ilerleyen bir dönemde yine aynı kişinin gelirinden alınmaktadır. Dolayısıyla en genel tabir ile “mükellefin” değişmesi durumu söz konusu değildir. Bu husus vergi sorumlusu açısından da doğru olacaktır. Çünkü gelir açısından kesinti yapılması gerekiyor olmasına rağmen yapılmamışsa, süreç içinde sorumlu olan kişi mükelleften tekrar talep edebilmektedir (VUK m.11).

Öte yandan konu “dolaylı vergilere” geldiğinde farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bir mükellefin (hatta vergi sorumlusunun) özelge, tebliğ veya sirkülere göre hareket etmesi sonrasında yanılma hali içinde olması durumunda dahi dolaylı verginin tahsil edilmeye çalışılması durumunda, o kişinin iktisadi mükellefi olmaması nedeniyle, sistem ve kural gereği kişinin malvarlığında eksilmeye sebep olmaması gereken bir verginin kendisinden talep edilmesi gerekecektir. Bu durumda yukarıda bahsedilen Danıştay ve AYM içtihatlarında olduğu gibi, yansıtılabilir olan ve iktisadi mükelleften alınması gereken bir vergi, nihayetinde sistemin ruhuna aykırı olarak kanuni mükelleften talep edilmektedir. Oysa söz konusu (kanuni) mükellef özelge, tebliğ veya sirkülere göre hareket ettiği için vergi hesaplamamıştır. Yani idari görüş ve kurallara uygun davranmış olduğunu düşünerek hareket etmiştir²⁹. Kendisine sonradan yapılacak bir tarh işlemleri neticesinde, zamanında yansıtılarak tahsil edebileceği ve idareye ödeyebileceği dolaylı bir vergiyi yansıtamayacağından kendi mal varlığından ödemek durumunda kalmaktadır. Dolayısıyla haklı olarak bu sorun konuyu mülkiyet hakkının özüne dokunma noktasına götürmektedir³⁰.

²⁹ Benzer görüş için bkz. Bkz. Bumin Doğrusöz, (n 5)

³⁰ “Açıklanan nedenlerle öngörülebilirliğin ancak 2012 yılında yapılan vergi incelemesi üzerine tarh edilen vergilere karşı açılan davalar sonucu 2013 tarihli Danıştay Daire ilamlarıyla söz konusu olduğunun anlaşılması karşısında başvurulara konu edilen vergilendirme işlemlerinin ilişkin olduğu vergilendirme dönemleri (2007-2008 yılları arası) itibarıyla, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanmadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemesizliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvurucular tarafından 2007-2008 yıllarında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilen-

Vergilendirme yapılırken alınan bedeller kişilerin en temel haklarından biri olan mülkiyet hakkına temas edilmesine yol açmaktadır. Bu bağlamda mülkiyet hakkının özüne dokunmamak hukuk devleti ilkesi kadar Anayasa'nın 13. maddesinde yer bulan ölçülülük ilkesinin de bir gereğidir. O zaman yanılma hali içinde olan bir vergi mükellefinden (kanuni mükellef) başkasının mülkiyetinden alınması gereken bir verginin tahsil edilmesi, vergi mükellefinin mülkiyet hakkının özüne açık bir müdahale oluşturmaktadır. Nitekim KDV, ÖTV gibi iktisadi mükellef ile kanuni mükellefin farklı olduğu vergilerde, idarenin görüşlerine göre hareket edilmesine ve kusuru bulunmamasına rağmen, kişinin bir sorumluluk ile karşı karşıya bırakılması başlı başına bir sorundur. Vergi sorumlusunun tereddüde düştüğü durum ile ilgili idareden talep ettiği bilgiye istinaden özelge aracılığı ile idarenin yapma dediğini yapmaması hem hayatın olağan akışına uygundur hem de idarenin de beklediği bir durumdur. Sonradan görüş değiştirerek olası incelemelerde yorum farklılığı nedeniyle tarhiyat yaparak asla rücu edilemeyecek verginin tarh işlemini yapmak doğru olmayacaktır. Bu bağlamda dolaysız vergiler için vergi aslı hesaplanabilir kabul edilebilirse de dolaylı vergiler için aynı şeyi ifade etmek oldukça zordur.

Öte yandan özelgeler mevcut bir işlem hakkında bilgi veren görüşler olarak icraî nitelikte olmasa bile muhataplarınca belli bir davranışın benimsenmesini dikte etmektedirler. Nitekim özelgelerin hemen hepsinde ifade edilen görüşlerde bu kendini göstermektedir³¹. Her ne kadar

dirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından vergi asılları bakımından varılan sonuç dolayısıyla vergi cezaları bakımından ayrıca değerlendirme yapılmasına gerek görülmemekle Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvurucuların, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet haklarının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir". Anayasa Mahkemesi, İş Bankası Kararı (Başvuru Numarası: 2014/6193), 15.10.2015, para.60, <<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6193>>, Erişim Tarihi 17 May 2022

³¹ Örneğin, "...kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.", "...oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir."; Bkz. <<https://www.gib.gov.tr/node/170756/pdf>>; "...ithal ve yurtiçi tesliminde %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.", <<https://www.gib.gov.tr/node/169639/pdf>>; "...işletme döneminde yararlanılması mümkün olduğu halde yararlanılmayan ... no.lu teşvik belgesine konu yatırıma katkı tutarlarının, endekslenmek suretiyle ... yılı ve izleyen dönemlerde kullanılması mümkün bulunmamaktadır.", <<https://www.gib.gov.tr/node/169459/pdf>>; "...anılan istisna hükmünden faydalanılması mümkün bulunmaktadır.", "...gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün olmayıp gelir vergisi tevkifatına tabi

bağlayıcılığı olmasa da hatta yumuşak hukuk ya da yasa kuralı olarak tanımlansa da³² idarenin teşvik ve yönlendirmesi mükelleflerin davranışlarını ve bazı durumlarda hukuki değerlendirmeleri doğrudan etkilemektedir. Bu etkileşim vergisel işlemlerde daha fazla kendini göstermektedir. Zira özelge adı altında görüş veren mercii, vergilendirme işlemi bizatihi yürüten Gelir İdaresidir. Bu bakımdan özgelelerin uygulanmalarındaki başarı, zorlayıcılıklarına değil ikna ediciliklerine bağlanmaktadır. Dolayısıyla vergisel işlemler açısından özgelelerin etkisi yadsınamayacağı gibi mükelleflerin davranışlarını etkileyecek fiili sonuçlar yaratmaktadır³³. Bu bağlamda idarenin yaptığı yoruma güvenilerek hareket edilmesi durumunda vergi aslının dahi hesaplanmaması gerektiği³⁴ literatürde de yerinde bir tespit olarak ifade edilmiştir. Nitekim işin özü Fransız Vergi Hukukunda belirtildiği üzere, “mükellef idarenin görüşü çerçevesinde hareket etmiş ise idare görüşünü değiştirse dahi mükellefe bu işlemlerle alakalı olarak ek vergi salınması söz konusu değildir. İdare eski görüşü ile bağlıdır. Buradaki düzenlemenin en önemli amacı mükellefin, idarenin görüş değiştirilmesi karşısında korunmasıdır”³⁵.

Konunun bu tarafından bakıldığında yanılma halinde her türlü verginin kişilerden talep edilmesi pek mümkün görünmediğinden, özellikle dolaylı vergiler söz konusu olduğunda, vergi tarhiyatı yapılmadan evvel, özel bir değerlendirme yapmak gerektiği açıktır. Mevcut düzenlemeler hukuki güvenlik ilkesi ve onun alt ilkeleri olan hukuki öngörülebilirlik ve hukuki istikrar ilkeleri açısından³⁶ problemler olarak uygulanmaya devam etmektedir. Bu hususta vergilerin yasallığı ilkesi gereği kanuni bir düzenleme zorunlu görünmektedir.

Öte yandan sirküler ve genel tebliğlerin geçmişe yürümemesi yukarıda alıntılanan örnekte olduğu gibi yerine göre problem yaratabilmek-

tutulması gerekmektedir.”, <<https://www.gib.gov.tr/node/147153/pdf>>. (Erişim tarihleri: 23 August 2023)

³² Yahya Berkol Gülgeç, Normlar Hiyerarşisi, (2nd edn, Oniki Levha Yayıncılık 2018) 90

³³ Bige Açımız, ‘İdarenin Esnek Hukuk İşlemlerinin Yargısal Denetime Konu Edilmesi: Fransız Hukuku Odaklı İnceleme’, (2018) 24 (2), Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 530, 550-551

³⁴ Başaran Yavaşlar, (n 20) 197

³⁵ Neslihan Karataş Durmuş, ‘Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması’, (2016) (48), Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 99, 109

³⁶ Karasu Öztemel, (n 5) 61.

tedir. Aslında hukuk devleti ilkesi uyarınca sonradan mükellef lehine yapılan düzenlemelerin geçmiş açısından da dikkate alınması gerekir demek de mümkündür. Dolayısıyla geçmişte kendi görüşüne göre işlem yapan ve sonradan bu işlemi idarenin lehe görüşü ile uyuşan mükellefin de bu avantajdan yararlandırılması gerekir. Ancak bu yönde koruyucu özel bir düzenleme bulunmaması da ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Yasallık ilkesi dikkate alındığında mükelleflerin lehine olan durumlarda onları koruyucu hükümler getirilmesi ve vergi aslı da dahil olmak üzere hiçbir işlem yapılmaması yönünde düzenlemeler yapılması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Açımız, B, 'İdarenin Esnek Hukuk İşlemlerinin Yargısal Denetim Konu Edilmesi: Fransız Hukuku Odaklı İnceleme', (2018) 24 (2), Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 530

Aykın, H, 'İdarenin Yanlış Görüş İçeren Özelgesi Vergi Tarhiyatına da Engel Midir? Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Bir Analiz', (2016) (284), Yaklaşım 27

Aykın, H, 'Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular', (2016) (125), TBB Dergisi 147

Bıyan, Ö and Yılmaz G, Vergi Ceza Hukukunda Yanılma, (1st edn, Adalet Yayınevi 2024)

Doğrusöz, B, 'Yanlış Mukteza ve Vergi Aslı', Referans Gazetesi, 12.11.2009, <<https://www.bumindogruso.com/article/yanlis-mukteza-ve-vergi-asli>>, Erişim Tarihi 22 September 2023

Durmuş, N.K, 'Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması', (2016) (48), Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 99

Erdem, T, 'Vergi Hukukunda Yanılma', (2010) (265), Vergi Sorunları 67

Gülgeç, Y.B, Normlar Hiyerarşisi, (2nd edn, Oniki Levha Yayıncılık 2018)

Gümüşkaya, G, Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler, (1st edn, Oniki Levha Yayınları 2021)

Karakoç, Y, Vergi Ceza Hukuku, (1st edn, Yetkin Yayınları 2016)

Kolotoğlu, O, 'Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi İncelemesi, Özelge, Yanılma ve Görüş Değiştirme', (2015) (326), Vergi Sorunları Dergisi 77

Küçük, S, 'Yanılma Hali ve Ceza Uygulaması' (2011) (353) Vergi Dünyası 15

Nas, A, 'Vergi Cezaları ve Gecikme Faizini Kaldıran Bir Neden Olarak Yanılma', (2012) 8 (92) Legal Mali Hukuk Dergisi 35

Öztemel, G.K, 'Özelgelerin Hukuki Mahiyeti ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar-Çözüm Önerileri', (2018) (361) Vergi Sorunları 55

Saraçoğlu F and Çakır M, 'Avustralya ve Yeni Zelanda'daki Özelge Uygulamalarının Ülkemizdeki Uygulama ile Karşılaştırılması ve Öneriler', (2021) (391), Vergi Sorunları 13

Şenyüz, D, Vergi Ceza Hukuku (12nd edn, Ekin Kitabevi 2022)

Üyümez, M.E, 'Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği', (2009) (253) Vergi Sorunları 109

Yakar, S, 'Vergi Hukukunda "Yanılma" Üzerine Bir Değerlendirme', (2008) 4 (42) Legal Mali Hukuk Dergisi 1297

Yaltı, B, 'Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış' in Mustafa Koçak and Suat Teker (eds), Sadık Kırbaş'a Armağan (Okan Üniversitesi Yayınları, 2011) 334

Yavaşlar, F.B, 'Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi', Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuk Güvenliği, 8-9 November 2013, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayını 189, (Yayın Tarihi: Şubat 2015), <<http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/509.pdf>>, Erişim Tarihi 23 May 2022