



**ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN
OLAYIN KAVRANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Semih ASA

Danışman:

Yrd. Doç. Dr. Yakup GÖNEN

Samsun, 2016

**ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN
OLAYIN KAVRANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Semih ASA

Danışman:

Yrd. Doç. Dr. Yakup GÖNEN

Samsun, 2016

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

...../...../2016

Semih ASA

TEZ KABUL VE ONAYI

Semih ASA tarafından hazırlanan “Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olayın Kavranması ” başlıklı bu çalışma, __/__/__ tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oy çokluğuyla başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan: _____

Üye : _____

Üye : _____

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

__/__/__

Enstitü Müdürü

ÖZET

Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olayın Kavranması
Semih ASA

Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans, Şubat/2016
Danışman: Yrd. Doç. Dr. Yakup GÖNEN

Devletlerin yerine getirmek mecburiyetinde oldukları kamu hizmetlerinin artması ve çeşitlenmesi kamu gelirlerine duyulan ihtiyacı arttırmaktadır. Devlete gelir yaratmanın muhtelif usul ve yöntemleri var olmakla birlikte, kamu gelirleri içinde vergiler farklı bir önem kazanmaktadır. Kamu gücü kullanılarak elde edilen bir gelir olan vergi, kamusal gelir niteliği taşıması itibarıyla başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok hak ve özgürlükle doğrudan ilişkilidir. Bu sebeple, bir temel hak kısıtlaması olarak kabul edilecek olan vergiye ilişkin düzenlemelerin hukuksal çerçevesi, vergi hukukunun doğmasına ve bağımsız bir hukuk dalı mahiyeti edinmesi neticesini ortaya çıkarmıştır. Verginin devlet yönünden alacak, mükellef yönünden de borç haline gelmesini sağlayan hukuksal ilişki vergiyi doğuran olaydır. Başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olay, maddi vergi hukuku açısından vergi borcu ilişkisini ortaya çıkartmakta ve vergilendirme sürecindeki idari işlemlerin sebebini meydana getirmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmemesi durumunda, vergi idaresi tarafından vergilendirme süreci ile ilgili herhangi bir işlem yapılamamakta, yapıldığı takdirde yapılan işlemler hukuka aykırı duruma gelmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay vergilendirme sürecinin temel yapıtaşı olmakta ve vergiyi doğuran olayın doğru bir şekilde ortaya çıkarılması, vergilendirme sürecinin kişilerin hakları ihlâl edilmeksizin sağlıklı bir şekilde işlemesi açısından önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergiyi Doğuran Olay, Vergi Mükellefi, Verginin Kanuniliği İlkesi, Yasak Faaliyetler , Kıyas Yasağı,

ABSTRACT

Understanding the cause of taxation in the Turkish Tax System

Semih ASA

Ondokuz Mayıs University, Institute of Social Sciences,

Department of Public Law, Post Graduate, February/2016

Supervisor: Asst. Prof. Dr. Yakup GÖNEN

Increment and diversification in public services which governments are obliged to fulfill increase the need for public revenues. Although there are various procedures and methods of generating income for the government, taxes become more of an issue within public revenues. Tax, which is a revenue obtained using public force, is directly related to many of the rights and freedoms, especially the right of property, in respect of having value of public revenue. Therefore, the legal framework of regulations regarding tax which will be regarded as a restriction of fundamental rights has caused existence of tax code as well as the result of obtaining its nature of an independent branch of law. The legal relation which ensures tax to turn into claim in terms of government and debt in terms of taxpayer is the incident generating tax. In other words, what generates tax makes the relation of tax debt out In terms of substantive tax law and constitutes the causes for administrative procedures in the taxation process. In the event of absence of the incident giving rise to the tax, no action relating to taxation process can be done by the tax administration. If done, the transactions turn into unlawful. Therefore the incident giving rise to tax becomes the milestone of the taxation process, and finding out the incident giving rise to the tax accurately is of particular importance in terms of functioning the taxation process properly, without violating the rights of people.

Keywords: Tax, Incident Giving Rise to Tax, Taxpayer, Principle of Legality of Tax, Prohibited Activities, Comparison Ban

İÇİNDEKİLER

ÖZET	III
ABSTRACT	IV
İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GENEL PRENSİPLERİ

1. Vergiyi Doğuran Olay Kavramı, Tanımı ve Kapsamı	4
1.1. Vergiyi Doğuran Olay Kavramının Genel Çerçevesi	4
1.2. Vergiyi Doğuran Olayın Tanımı	6
1.3. Vergiyi Doğuran Olay-Mükellefiyetin Kavranması İlişkisi.....	8
1.4. Vergiyi Doğuran Olayın Kapsamı.	10
1.4.1. Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay.....	11
1.4.2. Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay	13
2. Vergiyi Doğuran Olayın Kanuni Dayanağında Bulunması Gereken Şartlar	14
2.1. Genel Açıklama.....	14
2.2. Verginin Kanuniliği İlkesi.....	15
2.2.1. Genel Açıklama	15
2.2.2. İlkenin Kapsamı.....	18
2.2.3. İlkenin İstisnaları	24
2.2.4. İlkenin Sonuçları	29
2.2.3.Bütçede Ön İzin İlkesi	34

3. Vergilendirme İlkeleri Açısından Vergiyi Doğuran olay Kavramına Bakış.	35
3.1. Vergilendirme İlkeleri Kavramına Genel Bakış.....	35
3.2. Vergiyi Doğuran Olay- Vergilendirmede Eşitlik İlkesi İlişkisi	36
3.3. Vergiyi Doğuran Olay- Vergilendirmede Genellik İlkesi İlişkisi.....	38
3.4. Vergiyi Doğuran Olay- Vergilendirmede Ölçülülük İlkesi İlişkisi.....	39
3.5 Vergiyi Doğuran Olay Hukuki Güvenlik İlkesi İlişkisi	40
4. Vergiyi Doğuran Olayda Özellik Arzeden Durum (Kanunlarla Yasaklanmış Eylem ve İşlemlerin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi)	41
4.1. Genel Kapsam	41
4.2. Kanuni (Yasal) Dayanak	43
4.2.1 Vergi Usul Kanunu Md. 9/II.....	43
4.2.2. Vergi Usul Kanunu Md. 3/B-I (Ekonomik Yaklaşım İlkesi)	44
4.3. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesi İçin Gereken Şartlar	45
4.3.1 Yasak Faaliyet Kavramı.....	45
4.3.1.1. Genel Kapsam	45
4.3.1.2. Kanuna ve Emre Aykırılık	46
4.3.1.3. Ahlâka Aykırılık.....	47
4.3.2. Yasak Faaliyetlerin Vergiyi Doğuran Olayı Oluşturması	48
4.4. Vergi Hukuku Bağlamında Yasak Faaliyetlerin Tespitinin Gerçekleşmesinin Sonuçları.....	52
4.4.1. Genel Açıklama	52
4.4.2. Vergi Yükümlülüğünün ve Sorumluluğunun Meydana Gelmesi	52
4.4.3. Vergilendirme (Tarhiyat) Mecburiyeti	54
4.4.4. Vergi Mahremiyetinin Ortaya Çıkışı.....	56
4.4.5. Vergi Cezalarının Uygulanması	57

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GERÇEKLEŞME HALLERİNİN (ŞEKİLLERİNİN) İNCELENMESİ

1. Vergiyi Doğuran Olayın Unsurlarına Genel Bakış.....	61
1.1. Genel Açıklama.....	61
1.2. Vergiyi Doğuran Olayın Şahıs (Özne) Unsuru	64
1.3. Vergiyi Doğuran Olayın Konu (Nesne) Unsuru	67
1.4. Vergiyi Doğuran Olayın Atfedilebilirlik (İsnadiyet) Unsuru.....	70
2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesinin İncelenmesi	73
2.1. Gelir Vergisi Kanunu	73
2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu	86
3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesinin İncelenmesi	87
3.1. Emlâk Vergisi Kanunu	87
3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	88
3.3. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	89
4. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesinin İncelenmesi	93
4.1. Damga Vergisi Kanunu	93
4.2. Gümrük Vergisi Kanunu	97
4.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (Gider Vergileri Kanunu)	98
4.4. Özel İletişim Vergisi (Gider Vergileri Kanunu).....	100
4.5. Katma Değer Vergisi Kanunu	101
4.6. Özel Tüketim Vergisi Kanunu.....	103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN VERGİLENDİRME SÜRECİNDEKİ HUKUKİ ÖNEMİ VE GERÇEKLEŞMESİNİN SONUÇLARI

1. Vergiyi Doğuran Olayın Vergileendirme Sürecindeki Hukuki Önemi	106
2. Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesinin Sonuçları	107
2.1. Genel Açıklama	107
2.2. Uygulanacak Vergi Hukuku Kurallarının Belirlenmesi.....	108
2.3. Yükümlülük ve Yükümlülük Anının Belirlenmesi	111
2.4. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Hükümlerinin Belirlenmesi.....	113
2.5. Gecikme Faizi Uygulamasının Belirlenmesi	115
2.6. Vergi Hukukunda İspatın Konusunu Oluşturmasını Belirlenmesi.....	117
2.7. Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürüme – Geçmişe Yürümeme Meselesinin Belirlenmesi	120
SONUÇ	124
KAYNAKÇA.....	132
ÖZGEÇMİŞ	149

KISALTMALAR

AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Any.	: Anayasa
Any. Mhk.	: Anayasa Mahkemesi
b.	: Bent
BGK	: Büyük Genel Kurul
bknz.	: Bakınız
c.	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D.	: Daire
DEÜHFD	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
dn.	: Dipnot
Dnş.	: Danıştay
drl.	: Derleyen
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GDVK	: Gider Vergileri Kanunu
GK	: Gümrük Vergisi Kanunu
GÜHFD	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İBD	: İstanbul Barosu Dergisi
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası

K.	: Karar
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
mük.	: Mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	:Resmi Gazete
s.	: Sayfa Numarası
ss.	: Sayfadan Sayfaya
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
Tl	: Türk Lirası
TMK	: Türk Medeni Kanunu
vd.	: Ve Devamı
Vd.	: Ve Diğerleri
vs	: Vesaire
VDDK	: Vergi Dava Daileri Kurulu
VİVK	: Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletlerin yerine getirmek mecburiyetinde oldukları kamu hizmetlerinin günümüz koşullarında sürekli çoğalması ve farklı kamu hizmetlerinin ortaya çıkması, devletlerin bu kamusal hizmetlerin finansmanını karşılamak için yeni kaynak arayışlarına yönelmelerine yol açmıştır. Ancak günümüz açısından vergi gelirleri halen, kamu hizmetlerinin yerine getirebilmesinin en önemli finansman kaynağı olup, hemen her devlet kendi ülkesinde bütçede vergilerden elde ettikleri gelirlerin paylarını arttırma ve yeni vergi geliri kaynağı yaratma hususunda bir arayış içerisinde girmektedir. Vergi gelirlerini arttırma yönelik bu arayışların, hem iktisadi hem de hukuki tarafı bulunmaktadır. Devletlerin vergilendirilebilir mevcut kaynaklarının iktisadi olarak belirlenmesinin yanında, gerçekleştirilecek vergilendirmenin hukuki yönünün önemi giderek artmıştır. Çünkü vergi hukuku, kişilerin temel haklarına yönelik (özellikle mülkiyet hakkı) yapılan bir müdahale hukuku karakterinde olup, temel hakları vergilendirme suretiyle yapılacak müdahalelerin koşullarının anayasal ve yasal çerçevede açık ve somut bir tarzda ortaya konulması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunluluk, yalnızca bir dilekten oluşmayıp, vergilendirme yetkisini elinde bulunduran kişi ve kuruluşların ulusal ve uluslararası alanda sorumluluğunu da beraberinde getirebilmektedir.

Vergi borcu, alacaklı ile borçlu arasında, koşulları tarafların iradelerine göre değil, yasalarla tespit edilmiş bir borç ilişkisi olduğundan, vergi borcunun ortaya çıkması ve sona ermesi hususuna yönelik düzenlemeler, vergi hukukunun esas inceleme sahasını meydana getirmektedir. Kamusal nitelikte bir borç ilişkisi olan vergi borcunun (kamu alacaklısı yönünden vergi alacağının) meydana getiren hukuksal ilişki vergiyi doğuran olaydır. Diğer bir deyişle, vergiyi doğuran olay vergilendirme sürecini başlatan devleti alacaklı, kişiyi de vergi borçlusu haline getiren en temel unsurdur. Bu bakımından, vergiyi doğuran olay, meydana gelmesi halinde devlet yönünden vergiyi talep hakkı yaratmakta; meydana gelmemesi halinde ise, temel haklara yönelik vergisel amaçlı yapılacak sınırlamaların hukuka aykırı hale gelmesine yol açacaktır. Bu sebeplerle, vergiyi doğuran olay, hangi yönden değerlendirilse değerlendirilsin, vergi hukukunun en temel kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi hukukunun en temel kavramı olması itibariyle vergiyi doğuran olay vergi hukukunun birçok müessesesi ile de doğrudan ya da dolaylı ilişki içerisinde. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olay, vergi hukukunun birçok müessese ve düzenlemelerin uygulanması meselesinde referans alınmakta, vergilendirme sürecini başlatan bir ön şart olarak kabul edilmektedir.

Vergilendirme sürecindeki vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın doğru bir şekilde ve zamanında belirlenmesi, adil bir vergilendirme yapılabilmesi açısından da vergilendirme sürecinin doğru bir şekilde işlenmesini sağlaması bakımından hayati bir önem arz etmektedir. Bunun yanında vergilendirme sürecini başlatan hukuksal olay olan vergiyi doğuran olay, öncelikle mülkiyet hakkı olmak üzere, kişinin temel haklarına vergisel amaçlı yapılacak sınırlamaların da gerekçesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple vergiyi doğuran olay anayasal ve yasal dayanaklarının hiçbir tereddüde yol açmayacak tarzda, açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

Vergiyi doğuran olayı incelemeyi amaç edinen bu çalışma üç bölüm ile sonuç kısmından meydana gelmektedir.

Birinci bölüm de vergiyi doğuran olayın genel prensiplerine yer verilmiştir. Bu kapsamda ilk önce vergiyi doğuran olay kavramının genel çerçevesi, kapsamı ve tanımı yapılmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ek olarak, vergiyi doğuran olayın anayasal dayanağı olan vergilerin kanuniliği ilkesinin kapsamı, sonuçları ve istisnaları ile yasal dayanak olan bütçede ön izin ilkesi vergiyi doğuran olay ile ilişki kurularak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ayrıca vergiyi doğuran olay, adil bir vergilendirme sürecini gerçekleşmesinin koşulları arasında yer alan vergilendirme ilkeleri vergiyi doğuran olayla ilişki kurularak değerlendirilmeye çalışılmıştır. Son olarak bu bölümde vergi hukukuna diğer hukuk dalları karşısında bağımsızlık karakterini kazandıran, kanuna ve ahlâka aykırı olarak ortaya çıkan faaliyetlerin vergiyi doğuran olay oluşturmada durumunda yapılacak vergilendirmenin genel kapsamı, bu vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesinin kanuni dayanakları, unsurları ve yasak faaliyetlerin ortaya çıkarılması halinde hukuk düzeninin birliğini sağlaması açısından yasak faaliyetlerin tespit edilmesinin sonuçları incelenmektedir.

İkinci bölümde, Türk Vergi Hukuku doktrinde sıklıkla uygulanan bir uygulama olmayan ancak borç ve sorumluluk yaratan hukuk dallarında olduğu gibi,

vergi hukukunda borç ve sorumluluk ortaya çıkaran hukuksal ilişki olan vergiyi doğuran olay unsurlarına ayrılarak incelenmektedir. Bu bölümde ayrıca Türk Vergi Sistemi'ni oluşturan vergiler; vergi konuları itibariyle gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak ayrılmış ve bu vergiler itibariyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşme şekilleri yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümde, vergiyi doğuran olayın vergilendirme sürecindeki hukuki önemi üzerinde durulduktan sonra, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ortaya çıkardığı sonuçlar incelenmeye çalışılmaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GENEL PRENSİPLERİ

1. Vergiyi Doğuran Olay Kavramı, Tanımı ve Kapsamı

1.1. Vergiyi Doğuran Olay Kavramının Genel Çerçevesi

Vergi gelirleri, devletin kamu hizmetlerini yerine getirirken gerekli olan finansman kaynaklarının en başında gelmektedir. İşte devletin en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerini elde ederken devlet ve kişilerle arasında kamusal bir alacak ve borç ilişkisi meydana gelmektedir. Alacaklı ve borçlu arasında gerçekleşen, şartları tarafların kendi iradelerine göre değil tamamen yasalarla belirlenmiş bu kamusal alacak ve borç ilişkisi vergi alacağı ilişkisi olarak nitelendirilmektedir.

Devletle kişiler arasında gerçekleşen kamusal nitelikli alacak ve borç ilişkisi olan vergi alacağı (kamu borçlusu açısından vergi borcu) ilişkisini meydana getiren yegâne hukuki ilişki “*vergiyi doğuran olay*” dır. Vergiyi doğuran olay, gerçekleşmesi durumunda Devlete vergiyi talep etme yönünde bir hak verirken, gerçekleşmemiş olması durumunda ise, temel haklara yapılacak olan vergisel nitelikli müdahalelerin hukuka aykırı duruma gelmesine yol açacaktır¹.

Kapsamı ve kullanımı hususunda farklı tartışmalar yapılsa da Türk Vergi Hukuku’nda vergiyi doğuran olay genel olarak benimsenen bir kavram olup, vergi yasalarında bu kavramın sıkça kullanıldığı düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin, vergilendirme işlemlerinin yerine getirilmesi hususunda temel usul kodu olan Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesinde “*Vergiye Doğuran Olay*” kenar başlığı ile düzenlenen “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” düzenlemesi yer almaktadır. Yine aynı kanunun “Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat” kenar başlıklı 3’üncü maddesinde ise, “..... B. İspat: Vergilendirmede *vergiyi doğuran olay* ve bu olaya ilişkin

¹ Yıldırım Taylar, “Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, (*Yayınlanamış Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013), s.1.

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.” düzenlemesine yer verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’ndaki vergiyi doğuran olaya ilişkin düzenlemelerin yanında vergi hukukunun özel kısmına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Türk Vergi Sistemini oluşturan vergilere ilişkin özel yasalarda da bu kavramın sıklıkla kullanıldığına rastlanmaktadır. Örneğin, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisini düzenleyen 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun İkinci Kısım Birinci Bölüm 28’inci maddenin kenar başlığı I. Mevzu, Vergiyi Doğuran Olay olarak düzenlenmiş ve madde içeriğinde de bu kavramla ilişkili açıklamalar yapılmıştır. Türk Vergi Sisteminde bu hüküm dışında çeşitli yasalarda da “*vergiyi doğuran olay*” kavramına yer verilmiştir. Vergiyi doğuran olay kavramının kullanıldığı diğer bir düzenleme ise 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun Mükerrer Yedinci Bölümünde yer alan bina inşaat harcının düzenlendiği Ek 1’nci maddesinde kenar başlığı “Konu, vergiyi doğuran olay” yer almaktadır. Bu maddede vergiyi doğuran olay kavramı kullanılmasına rağmen, madde içeriğinde bina inşaat harcı düzenlenmekte ve harç alacağının ne zaman doğacağı ele alınmaktadır. Ancak vergi hukukunda harç ve vergi kavramları, birbirinden tamamen farklı nitelikte kamu gelirleri olmalarına rağmen, vergiyi doğuran olay kavramının harcı doğuran olay kavramını da kapsayacak şekilde kullanılması tercih edilmiştir. Yasalarda bahsettiğimiz bu düzenlemeler bile vergiyi doğuran olay kavramı hususunda bir değerlendirme yapılmasını, kavramın incelemesinin önemli olduğu gereğini ortaya çıkartmaktadır.

Kanuni düzenlemelerden başka Türk Vergi Hukuku doktrini², vergi yasalarının Anayasa’ya uygunluğunu yargısal bakımdan denetleyen Anayasa Mahkemesi³ ve

² Doktrinde, vergiyi doğuran olay kavramının yerine kullanılmak üzere, “mükellefiyeti doğurucu vakıa veya vergiyi doğuran hadise” kavramlarının tercih edildiği görülmektedir. bkz. Bedi Necmettin Feyzioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt.7 Sayı.1, 1952, s.52 vd. Belirtmek gerekir ki mükellefiyet doğurucu vakıa (vergiyi doğuran hadise) kavramı, vergi dışındaki diğer kamu alacaklarını da kapsayan daha geniş bir kavram olup, tercih edilmesi vergiyi doğuran olay kavramına göre uygundur. Doktrinde bunun yanında, vergiyi doğuran olay yerine kullanılmak üzere “vergileştirilecek olay” kavramı da önerilmektedir. Bkz. Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, (Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 6.baskı), İstanbul: Beta Yayınları, 2014, s.159.; Tamer Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s.115. ; Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.5.

³ “Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri de vergi normlarının geriye yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hukuki güveni zedeler. Çünkü bireyler yaşamlarını sürdürürken ekonomik yönden alacakları kararları, yürürlükteki vergi normlarına göre alırlar. Normatif düzenden değişiklik yaratan organ tarafından *vergiyi doğuran olaydan* sonra ihdas edilecek normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerinin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına; ekonomik ve ticari

vergi hukukunda vergisel uyumsuzluklarla ilgili hususlarda karar verme yetkisine sahip ilk derece ve/veya temyiz mercii olarak Danıştay da⁴ “*Vergiye Doğuran Olay*” kavramını kullanmaktadır.

1.2. Vergiyi Doğuran Olayın Tanımı

Devlet ile kişiler arasındaki gerçekleşen kamusal bir alacak-borç ilişkisini meydana getiren yegâne hukuki ilişki olan “*vergiye doğuran olay*” kavramının tanımının teorik alt yapısını Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesi oluşturmaktadır. Bu hükmün düzenlemesi; “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” şeklindedir. Vergi Usul Kanunu’nda yer alan bu madde aslında vergiyi doğuran olay kavramını tanımlamaktan ziyade, vergi alacağı kavramının ne zaman meydana geleceğini açıklamaktadır. Başka bir deyişle devletin vergi alacağını, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle talep etme yetkisine sahip olacağını düzenlemektedir⁵.

Vergiye doğuran olay kavramının tanımı hususunda doktrinde bir fikir birliği olduğu ve tanımlarda kullanılan unsurların ortaya koyulurken aynı ifadelerin tercih

hayatta bulunması gerekli belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur.” Any. Mhk. 28.04.2011 gün ve E. 2009/39, K. 2011/68, (Resmi Gazete. 15.10.2011-28085); “Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin, zamanında, eksiksiz ve usulüne uygun olarak yerine getirilmesinin sağlanması için ilgili yasalarda hürriyeti bağlayıcı cezaların yanısıra, adli veya idari nitelikte para cezalarına da yer verilmiştir. Bu bağlamda, itiraz konusu kuralla, yoklamaya yetkili memurlarca usulsüzlüğün saptanması halinde idari para cezası niteliğindeki özel usulsüzlük cezasının uygulanması öngörülmüştür. Vergilendirme, ağırlıklı olarak yükümlünün beyanına dayalı olduğundan, beyan ödevinin yerine getirilmemesini, eksik yerine getirilmesini veya gizlenmesini önlemek, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir şekilde işlemesini sağlamaya yönelik olarak, 213 sayılı Yasa ile *vergiye doğuran olayı* ve buna bağlı olarak yükümlülüğü saptamak için kimi yöntemler benimsenmiştir.” Any. Mhk. 06.01.2005 gün ve E. 2001/487, K. 2005/2, (RG: 27.10.2005- 25979) Bu kavramın kullandığı diğer kararlar için bkz. Any. Mhk. 07.10.2003 gün ve E. 2003/73, K. 2003/86 (RG. 20.12.2005- 26029); Any. Mhk. 16.01.2003 gün ve E. 2001/36, K. 2003/3 (RG. 21.11.2003- 25296) Any. Mhk. 18.07.1995 gün ve E. 1994/91, K. 1995/34 (RG. 09.01.1997- 22872)

⁴ Vergiyi doğuran olay kavramı Danıştay’ın kararlarında sıklıkla kullanılan bir kavram olduğu için, burada sadece vergi hukukunda asli kaynak olması açısından bir içtihadı birleştirme kararı örnek olarak verilecektir: “.....Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem yada davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada 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 dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez....” Dnş. BGK. 03.07.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, (RG. 27.10.1989- 20325, s.28) Bu kavramın kullanıldığı diğer karar için bkz. Dnş. BGK. 30.04.1992 gün ve E. 1990/5, K. 1992/3

⁵ Yusuf Kıldıç, “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 33, (Nisan 2006), ss. 520-522

edildiği söylenebilir. Bu hususun nedeni olarak da, vergiyi doğuran olayın tanımlaması yapılırken teorik alt yapının Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesine dayandırılması ve genel olarak tanımlarda ilgili madde hükmünde yer alan unsurların ve ifadelerin kullanımının seçilmiş olması gösterilebilir⁶.

VUK'un 19'uncu maddesi kapsamında doktrinde vergiyi doğuran olay kavramı ile ilgili olarak yapılmış birçok tanım bulunmaktadır. Doktrinde yapılmış olan bu tanımlardan bazılarını örnek olarak vermek isteriz. Şöyle ki:

Selim Kaneti'nin yaptığı tanıma göre ise; *“Kanun vergi alacağının hangi olgunun gerçekleşmesine bağlı olarak ortaya çıkacağını belirler ve vergi alacağının kaynaklandığı bu olguya vergiyi doğuran olay”* denmektedir⁷.

Akif Erginay'ın yaptığı tanıma göre ise; *“Bir vergi yükümlünün veya borcunun doğması için, gerçek veya tüzel kişilerin, kanunlarda gösterilen mevzularla bir ilişki veya bağlılık halinde bulunmaları gerekmektedir. Buna göre ancak bir olay, bir işlem veya bir durum dolayısıyla, mükellef için bir vergi borcu doğar; bunlara vergiyi doğuran olay”* denir⁸.

Yusuf Karakoç vergiyi doğuran olayı; *“Vergi idaresinin dışında oluşan ve mükellef denilen vergi yükümlüsüne bağlı, doğrudan doğruya onun gerçekleştirmiş olduğu veya onun lehine ortaya çıkmış olan bir durumdur”*⁹ şeklinde tanımlamıştır.

Mustafa Akkaya vergiyi doğuran olayı; *“Vergi kanunlarının vergi borcunun doğumunu bağladıkları olay ya da hukuki durum olarak tanımlanan vergiyi doğuran olay, vergi kanunundaki soyut tanıma uygun gerçekleşmeyi bir başka ifade ile somut maddi olayı ifade eder.”*¹⁰ şeklinde tanımlamıştır.

Vergiyi doğuran olay tanımlanırken, vergi mükellefi ile vergi konusu arasında kurulan hukuki ilişki olarak yapılan tanımlamalara da rastlanılmaktadır. Şöyle ki Şerafettin Aksoy'un kullandığı bu tanımlama da vergiyi doğuran olay; *“Devletin vergi*

⁶ Güneş Yılmaz, *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.7.

⁷ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Özlem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın:3434, Hukuk Fakültesi Yayın:698, 1986/1987, s.92.

⁸ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, (7.bası), Ankara: Sevinç Matbaası, S Yayınları, 1979, s.39.

⁹ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6.Bası), Ankara: Yetkin Yayınları, 2012, s.254.

¹⁰ Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s.14.

alacağının (vergi borcunun) doğması için, verginin konusu ile mükellefi arasında, kanunun aradığı şartların ve ilişkinin oluşmasını “¹¹ ifade etmektedir.

Doktrinde vergi doğuran olayla ilgili olarak yapılan tanımların temel noktasını VUK md. 19 oluşturup, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin vergilendirme ile ilgili sürece ilişkin işlemleri başlattığı ve dolayısıyla da vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunu oluşturduğu hususunda görüş birliğine varıldığını ifade edebiliriz.

Yukarıda doktrinden örneklerini verdiğimiz vergiyi doğuran olay kavramına ilişkin olarak yapılmış olan tanımların ele alınmasının sonrasında, VUK md. 19’u esas alarak vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak şu şekilde bir tanımlama yapmak isteriz:

“Genellikle özel hukuk ilişkileri çerçevesinde gerçekleşen, vergi kanunları tarafından belirlenmiş, devlete vergi alacağını talep etme yetkisi veren, mükellefi ise vergi borcunu ödeme yükümlülüğü altına sokan, vergi kanunlarının gerçekleşmesini zorunlu tuttukları ve vergilendirme süreci başlatan idari işlemin sebep unsurunu teşkil eden hukuki işlem, fiili durum veya olaylardır.”

1.3. Vergiyi Doğuran Olay-Mükellefiyetin Kavranması İlişkisi

Vergi mükellefiyeti, vergi kanunlarından ortaya çıkan mükellefiyetlerin tamamı olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarında ortaya çıkan bu mükellefiyetin kaynağını ise, vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi mükellefiyeti, vergiyi doğuran olayla birlikte doğmaktadır¹². Vergi Usul Kanunun 19’uncu maddesinin ; “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” hükmü, vergi mükellefiyetinin vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile meydana geleceğini açık bir şekilde belirtmiştir.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, ortaya çıkan bu vergi mükellefiyetini gerçekleştiren kişiyi soyut mükellef statüsüne sokmaktadır. İşte vergiyi doğuran olayın önemi, vergi mükellefiyeti ve bu mükellefiyeti gerçekleştiren soyut mükellefin kavranmasında ortaya çıkmaktadır.

¹¹ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (Son değişikliklere göre yeniden düzenlenmiş ve gözden geçirilmiş 6. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010, s.49. Benzer tanım için bkz. Nurettin Bilici/Adem Bilici, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2011, s.143. ; Metin Erdem/Doğan Şenyüz/İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, (11.bası), Bursa: Ekin Yayınevi, 2013, s.94.

¹² Karakoç, *Vergi Hukuku*, s.200.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkan vergi mükellefiyetindeki soyut mükellefin kavranması için verginin tarh edilmesi gereklidir. Verginin tarh edilebilmesi için ise, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan matrahın tespit edilmesi zorunludur. Vergi hukuku açısından matrah çeşitli teknik ve yöntemlere göre belirlenir. VUK'nun öngördüğü belli başlı verginin tarh usulleri şunlardır: beyana dayanan tarh, ikmal yoluyla (ikmalen) tarh, re'sen vergi tarhı ve verginin idarece tarhı¹³.

Türk Vergi Sisteminde asıl olan, mükellefin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan matrahı kendisinin vergi dairesine bildirmesidir. Matrahın mükellef tarafından belirlenmesine beyan usulü denmektedir. Beyan usulünde mükellef, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması sonucu matrahı ve vergilendirmeye ilgili tüm hususları beyanname ile yazılı bir şekilde vergi dairesine bildirimde bulunur ve vergi de verilen bu beyanname üzerinden tarh ettirilir¹⁴. Vergi Usul Kanunu'nun 25'nci maddesinde de; "Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir." şeklinde hüküm altına alınarak, beyana dayanan tarhta verginin beyanname üzerine tarh ve tahakkuk ettirileceği ve tahakkuk fişinin düzenleneceği belirtilmektedir.

Mükellefler, bazen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan matrahı kendiliğinden beyan etme ödevini yerine getirmeyerek, matrahı eksik bildirme ya da gizleme durumuna yol açmış olabilirler. Bu durumlarda, vergi idaresinin mükellefin yerine geçerek vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan matrahı bizzat tespit etmesi söz konusu olmaktadır. Böyle bir durumda, vergi idaresi, VUK'nunda öngörülen ikmalen ve re'sen vergi matrahının ortaya çıkarılması yöntemlerine başvurmaktadır.

İkmalen vergi tarhiyatı, VUK'nun 29'uncu maddesinde; "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." şeklinde düzenlenmiştir. İkmalen vergi tarhiyatı, mükellefin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan matrahın bildirilmesi ödevini,

¹³ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.96.

¹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 18. Bası), Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.96.

eksik bildirmesi sebebiyle gerçekleştirilmektedir. Bu durumda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan matrahın eksik kalan kısmı, vergi dairesi tarafından tespit edilmektedir. Sonuç olarak ikmalen vergi tarhiyatında, mükellefiyetin kavranması nihayetinde vergi dairesi tarafından, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yerine getirilmiş olmaktadır.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan matrahın mükellef tarafından beyan edilmesi asıl olmakla birlikte, mükellefin bu matrahı bazen gizlemesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda gizlenen matrah vergi dairesi tarafından re'sen ortaya çıkarılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 1'nci fıkrasında; "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 olunmasıdır." re'sen vergi tarhı tanımlanmıştır. Re'sen vergi tarhına sebebiyet veren haller ise maddenin 2'nci fıkrasında belirtilmiştir. Netice olarak, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan matrahın gizlenmesi durumunda, mükellefiyetin kavranması vergi idaresinin re'sen vergi tarhiyatı çerçevesinde gerçekleştirmiş olduğu tarh işlemi ile gerçekleştirilmektedir.

Genel bir değerlendirme yapıldığında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan mükellefiyetin kavranması, öncelikle mükellefin beyanı doğrultusunda gerçekleşmektedir. Ancak mükellefin matraha ilişkin vergi idaresine bir beyanının bulunmaması durumunda, mükellefiyetin kavranması vergi idaresi tarafından ikmalen ya da re'sen vergi tarhiyatına ilişkin matrah belirleme yöntemleriyle gerçekleştirilmektedir.

1.4. Vergiyi Doğuran Olayın Kapsamı

Türk Vergi Hukuku doktrininde, vergi doğuran olay kavramı incelenirken bu kavram içerisinde değinilmemekle birlikte, az da olsa tipiklik kavramının kullanıldığına rastlanılmaktadır.¹⁵ Özellikle belirtmek gerekir ki, tipiklik ya da tipe

¹⁵ "Hukukta somut maddi olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olmasına tipiklik denir. Tipikliğin gerçekleşmesi halinde hukukta yargıya varılabilecek, bir sonuç elde edilebilecektir. Vergi hukukunda soyut bir tip olan vergiyi doğuran olay-yani yasada öngörülen olay, fiil ya da durumlar- somut olarak yaşamda gerçekleşirse tipiklikten söz edilir. Ortaya çıkan sonuç ise vergilendirmedir. Somut bir olayın, durumun ya da ilişkinin, soyut tip olan vergiyi doğuran olaya uygunluğundan söz ettiğimiz zaman hukuki bir niteleme yapmış oluruz Bu olay, durum ve ilişkilerin vergilendirilebilmesi, soyut tipe uymasına, onun asgari unsurları taşımasına bağlıdır.

uygunluk yalnızca vergi hukukuna ait bir kavram değildir. Tipiklik kavramının daha çok kullanıldığı ve vergi hukukundan daha ayrıntılı bir şekilde ele alındığı hukuk dalı suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin benimsendiği ceza hukukudur.

Ceza hukukunda suç genel teorisi kapsamında incelenen tipiklik, geniş anlamda tipiklik ve dar anlamda tipiklik olmak üzere iki alt başlığa ayrılmaktadır. Bu sebeple vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın kapsamının, geniş ve dar anlamda tipiklik kavramlarının ceza hukuku doktrinindeki yerleri dikkate alınarak, açıklanması daha uygun gözükmektedir.

1.4.1 Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay

Dar anlamda vergiyi doğuran olayın kapsamını belirlemeden önce, bu kavramın hareket noktasını oluşturan ceza hukukunda dar anlamda tipikliğin ne anlam ifade ettiğini belirlemek gerekir. Dar anlamda tipiklik, ceza kanunlarının özel hükümlerinde suç olarak kabul edilen ve sonucunda belirli bir cezai müeyyide gerektiren insan davranışlarını ifade eden kanuni tip ya da haksızlık tipi olarak tanımlanmaktadır¹⁶. Dar anlamıyla ele alınan tipiklik kavramı, suç tipi ve suçun maddi (objektif) unsurlarını ifade etmek üzere kullanılmaktadır.

Görüldüğü üzere somut olayda yapılan hareket (fiil), kanunda soyut kavramlarla tanımlanan harekete uygunsa, hareketin (fiilin) tipe uygun olduğundan bahsedilecektir. Buradan çıkacak sonuç dar anlamda tipiklikte önemli olan harekettir¹⁷.

Cezalandırmaya ilişkin objektif (harekete ilişkin) unsurlar şeklinde tanımlanan dar anlamda tipiklik kavramının, bu anlamıyla vergi hukukunda vergiyi doğuran olay kavramı ile benzerlik gösterip göstermeyeceği hususu, ancak vergiyi doğuran olay kavramına getirilen tanım göz önünde tutulmak suretiyle belirlenebilecektir. Dar anlamda vergiyi doğuran olay kavramını ilk kullanan kişi Alman hukukçu “Wilhelm Merk” olmuştur. Yazar; “dar anlamda vergiyi doğuran olay/tipiklik, belirli (somut) bir

... Somut olayın yasal tipe uygunluğu (tipiklik) ise vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Tipiklik vergi hukukunda yorum açısından büyük önem taşımaktadır. Tek tek vergi yasalarını anlamak ve uygulamak tipiklik sayesinde gerçekleşir. Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, ss.31-32.

¹⁶ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, (TCK'daki Yeni Değişikliklere Güncellenmiş 13.baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.163. ; Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.95. ; Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Yeniden Gözden Geçirilmiş 5.Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.233.

¹⁷ Selahattin Keyman, “Tipiklik ve Ceza Hukuku”, *AÜHFD*, Cilt:37, Sayı:1-4, 1980, s.83.

vergi borcu kurulmasına yönelik şartları ifade etmektedir.” şeklinde tanım kullanmıştır. Merk, dar anlamda vergiyi doğuran olaya ilişkin tanımını, daha çok verginin konusu ve verginin konusu ile bağlantı sağlayan ilişkilere veya olaylara dayanarak yapmıştır¹⁸.

Vergi Usul Kanunu’nda genel tanımı verilen vergiyi doğuran olay, daha çok doktrindeki görüşler çerçevesinde tanımlanmaya çalışılmıştır. Buna göre vergiyi doğuran olay, bir kişi (vergi yükümlüsü) ile verginin konusu arasında gerçekleştirilen ve somut bir vergi borcunun ortaya çıkması için meydana gelmesinin zorunlu olduğu bir hukuki ilişki olarak tanımlanmaktadır. Vergiyi doğuran olayın, vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında meydana gelen hukuki ilişki olarak tanımlanması, Türk Vergi Hukuku’nda ve kamu maliyesi alanında genel olarak kabul görmüştür.¹⁹. Konusu (mevzuu), yükümlüsü (mükellefi), matrahı ve oranı yasalarda yer alan soyut bir verginin, yükümlü (mükellef) açısından belirli ve somut bir borç olarak doğabilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir. Açıkça vergi hukukunda vergiyi doğuran olay, konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin, bir yükümlünün üzerine, belli miktarda somut bir borç olarak yüklenebilmesi için mecburi olarak ortaya çıkması gerekli olan hukuki ilişkinin meydana gelmesi şeklinde tanımlanmaktadır²⁰. Yapılan bu tanımlar, açıkça görüldüğü üzere, vergi borcunun ortaya çıkması için mecburi olan hususların bir kısmını dışarıda bırakarak, yasalarda belirlenen bir kişi (mükellef)

¹⁸ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.15.

¹⁹ Feyzioğlu, *Mükellefiyet Doğurucu Vakıa*, s.59. ; Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.39. ; Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19.baskı), Ankara: Siyasal Kitabevi, 2012, s.89. ; Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, (Gözden Geçirilmiş 13.baskı), Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.148. ; Özhan Uluatam ve Yaşar Mehtibay, *Vergi Hukuku*, (Yenilenmiş 5.baskı), Ankara: İmaj Yayınevi, 2001, s.110. ; Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1991, s.216. ; Gülşen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, (3.baskı), İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2011, s.138. ; Yusuf Karakoç, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I- Gelirin Elde Edilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:186, (Eylül 1996, ss.102-103. ; Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3.baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.106. ; M. Kâmil Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, (Değiştirilmiş ve Güncellenmiş 3.baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.92. ; Salih Özel, “Vergiyi Doğuran Olay Kavramı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:145, (Ocak 2005), ss.9-10, Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, (Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26.Bası), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.59. ; Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2011, s.102. ; S.Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9.Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s.107. ; Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2.baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.120. ; Semih Öz, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay- Elde Etme*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.36. ; Kıldış, *Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, ss.520-522. ; Kahraman Çengeller ve Ahmet Tunalı, “Gayrimenkul Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:312, (Ağustos 2007), s.67.

²⁰ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay- I*, s.103.

tarafından verginin konusu ile ilişkiye girerek meydana getirilen olayı veya hukuki durumu vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir²¹.

Dolayısıyla vergi hukukunda bir kişinin (mükellef), yasalarda belirlenmiş vergi konuları ile gerçekleştirmiş olduğu hukuki ilişki (eylem-olay-durum) olarak tanımlanan dar anlamda vergiyi doğuran olayın ceza hukukunda failin mağdura yönelik gerçekleştirmiş olduğu fiili (hareketi) esas alan dar anlamda tipikliğin bir yansıması olarak görülmesi mümkündür. Bu sebeple bir kişinin(mükellef) vergi konusu ile ilişkiye girerek gerçekleştirilen hukuki ilişki olarak tanımlanan dar anlamda vergiyi doğuran olayın kapsamında verginin diğer unsurları olan matrah, oran, muafiyet ve istisnalar yer almamaktadır.

1.4.2. Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay

Ceza hukukunda suç genel teorisi içinde incelenen tipikliğin alt başlıklarından biri olan geniş anlamda tipikliğin ne manaya geldiğini belirlemeden, vergi hukukunda geniş anlamda vergiyi doğuran olayın kapsamı içerisinde hangi unsurların yer aldığını belirleyebilmek oldukça zor görünmektedir. Ceza hukukunda geniş anlamda tipiklik, fiilin cezalandırılabilmesi için gerçekleşmesi gereken şartların tamamı olup, bu kavramla cezalandırılabilirliğin tüm koşulları ifade edilmektedir. Bu sebeple, tipe uygun hareket dışında, hukuka aykırılık, kusurluluk, cezalandırılabilme şartları ve şahsi cezasızlık nedenlerinin hepsi geniş anlamda tipiklik içerisinde değerlendirilmektedir²². Geniş anlamda tipiklik, fiilin cezalandırılabilirliği için gerçekleşmesi gereken tüm koşulları içerdiği için, cezalandırılabilirliğe ilişkin tüm objektif (tipe uygun fiil-netice) ve sübjektif (hukuka aykırılık-kusurluluk-şahsi cezasızlık nedenleri-cezalandırılabilme şartları) koşulların ceza yasalarında açık bir şekilde yer alması mecburidir. Bundan dolayı, geniş anlamda tipikliğin özünü, yasada düzenlenme mecburiyeti oluşturmaktadır²³.

Cezalandırılabilirliğin objektif ve sübjektif tüm koşullarının ceza yasalarında düzenlenme mecburiyeti şeklinde açıkladığımız geniş anlamda tipiklik kavramının vergi hukukunda geniş anlamda vergiyi doğuran olayın kapsamı belirlenirken kullanılabilmesi söz konusudur. Buna göre geniş anlamda vergiyi doğuran olay,

²¹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.17.

²² Keyman, *Tipiklik ve Ceza Hukuku*, s.74. ; Uğur Alacakaptan; *Suçun Unsurları*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1975, ss.6-7.

²³ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.11.

kamusal bir yükümlülük olan vergi borcunun (vergi alacaklısı açısından vergi alacağının) ortaya çıkması için gerçekleşmesi gereken yasal unsurların bütünü olarak ifade edilmektedir²⁴. Vergi borcunun ortaya çıkması için gerçekleşmesi gereken yasal unsurların bütününden oluşan geniş anlamda vergiyi doğuran olayın kapsamı da dolayısıyla oldukça geniştir. Bu sebeple vergi borcunu ilişkisinin kurulmasını gerçekleştiren kişi (yükümlü), üzerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşen verginin konusu (mevzuu), vergi matrahı, verginin oranı, vergi muafiyet ve istisnaları geniş anlamda vergiyi doğuran olay kapsamı içerisinde değerlendirilmektedir²⁵.

2. Vergiyi Doğuran Olayın Kanuni Dayanağında Bulunması Gereken Şartlar

2.1. Genel Açıklama

Devletin temel işleyişine ve bu işleyişe ilişkin kurallara, kurumlarına, kişilerin sahip oldukları temel haklara, bunun yanında devletin ve kişilerin uymak zorunda oldukları sınırlamalara, ait düzenlemeler en üst hukuku normu olan Anayasa²⁶'da yer almaktadır. Bir taraftan devlet kurumları ve kişiler bu düzenlemeler çerçevesinde hak ve sorumluluklarını öğrenirken, diğer taraftan davranışlarını bu düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirmektedirler. Anayasa'mızda; "Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa'dan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz." (Any. Md. 6/3) düzenlemesine yer verilmiştir. Bu hüküm, özellikle devlete ait bir yetki kullanacak kişi ve organın yetkisine yönelik bir kısıtlama koymakta, kişilerin ve organların kaynağını Anayasa'dan almayan bir yetki kullanmalarının önüne geçmektedir. Bu açıdan her zaman Devlete ait bir yetki kullanacak kişi ve organlar, gerçekleştirecekleri eylem ve işlemlerinde Anayasa'ya dayanmaları zorunludur.

Devlete ait bir yetki kullanımının görünümü şeklinde olan vergilendirme işlemleri, çoğu zaman kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilecek işlemlerdir²⁷. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerini gerçekleştirecek kişi ve organların, bu işlemlerini Anayasa'ya dayanmaksızın gerçekleştirmesi söz konusu değildir. Bu yüzden vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilebilmesinin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın anayasal dayanağa sahip olması

²⁴ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.12. ; Akkaya, *Ekonomik Yaklaşım*, s.19.

²⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, ss.12-13, Akkaya, *Ekonomik Yaklaşım*, s.20.

²⁶ "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır." (Any. md.11)

²⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.44.

gerekmektedir. Vergiyi doğuran anayasal dayanağını esasında Anayasa md. 73/3'de ; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesi oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanunu md. 19'daki “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” hükmü, vergi alacağının ne zaman ortaya çıkacağını göstermektedir. Kanun'daki düzenlemeye göre, vergi alacağı ancak kanunlarının kendisine vergisel sonuçlar yüklediği olayların meydana gelmesiyle ortaya çıkacaktır. Yine Vergi Usul Kanunu md.8/1'de “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.” düzenlemesi yer almaktadır. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, verginin kanuniliği ilkesi gereğince vergi yasalarında düzenlenen bir olayın meydana gelmesi ve hukuki durumun tamamlanması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşirken, bu gerçekleşmeyi kendi şahsında gerçekleştiren kişi vergi yükümlüsü (mükellef) statüsüne dâhil olmaktadır. Dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesi vergiyi doğuran olayın kanunlarla düzenlenmesi mecburiyetini ortaya koymaktadır.

2.2. Verginin Kanuniliği İlkesi

2.2.1 Genel Açıklama

Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme alanında keyfi ve takdirî uygulamaları önleyecek hususların yasada yer alması amacını taşıyarak, bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizmekte anlam bulmaktadır²⁸. Nitekim Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bazı kararlarında kanunilik ilkesini, vergilendirme yetkisini keyfi uygulamalara karşı sınırlayan ve bu çerçevede temel hak ve özgürlükler açısından güvence oluşturan bir ilke olarak görmekte ve ifade etmektedir²⁹.

²⁸ Selim Kaneti, “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, *Makaleler*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2011, s.225. ; Z. Ertunç Şirin, “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Feridun Yenisey-Gülşen Güneş- Z.Ertunç Şirin (ed.), İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2012, s.289.

²⁹ “....Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdirî 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 oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları 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.” Any. Mhk. 31.03.1987 gün ve E. 1986/20, K.1987/9 (RG. 28.05.1987- 19473, s.24.). “.....Vergi sisteminin, ilkeleri, kuralları ve unsurlarıyla istikrarlı ve düzenli olması ve bu düzenin korunması asıl olup, yasa koyucu da anayasal

Verginin kanuniliği ilkesi, en genel şekliyle, her verginin kanuni bir dayanağa sahip olması, ve yargının herhangi bir vergi koyamaması olarak tanımlanabilir³⁰. Vergilendirme alanında yasama organını yetkili kılan bu tanım, bir yandan da kuvvetler ayrılığına temas etmektedir. Günümüzde kuvvetler ayrılığının en duyarlı, en hassas biçimde korunmaya çalışıldığı alanlardan biri olan vergilendirme alanında³¹ kanunilik ilkesi, kuvvetler ayrılığı veya kuvvetler dengesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir³². Kanunilik ilkesi, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmüyle açık bir şekilde ifade edilmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi bu yönüyle, bir verginin ancak ve ancak yasa (kanun) ile konulabileceğini öngörmektedir³³. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince, bir verginin ancak ve ancak kanun ile konulabileceği düzenlemesi karşısında, kanun kavramının hangi anlama geldiğini belirlemek önem arz etmektedir.

Anayasa hukukunda kanun kavramı üzerinde ittifakla kabul edilen bir tanım yapma gücü bulunmaktadır. İşte bu tanım gücü nedeniyle kanun kavramı, şekli anlamda kanun, maddi anlamda kanun anlayışı çerçevesinde iki şekilde değerlendirilmektedir. İçerik ve kapsamı dikkate alınmaksızın, düzenlemeyi onu yapan organa göre nitelendiren şekli anlamda kanun anlayışı, kanunu bir yasama faaliyeti olarak nitelendirmekte ve yasama organı tarafından kanun yapma tekniğine göre çıkarılan her çeşit düzenlemeyi kanun olarak kabul etmektedir³⁴. Bu görüşe göre yapılan normatif düzenlemenin, kanun olarak nitelendirilmesi yasama organının neyi nasıl düzenlediği ile ilgili olması değil, düzenlemenin yasama organı tarafından anayasal kanun yapma tekniğine göre yapılmış olmasıdır. Maddi kanun anlayışında,

ilkeler çerçevesinde bunu sağlamakla ve kurallarını koymakla yükümlüdür. Kanunilik ilkesi, sadece, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önlemek için değil, aynı zamanda vergi sisteminde adalet, istikrar ve düzenin, vergi yönetiminde de kararlılığın sağlanması amacına yöneliktir." Any.Mhk. 27.09.2006 gün ve E. 2002/133, K.2006/91, (RG. 09.12.2006- 26371)

³⁰ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.57

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.35.

³² Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 13, 1996, s.321

³³ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.16.

³⁴ Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, (12.bası), İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2007, s.13. ; Abdullah Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, 2009, s.139; Karakoç, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, s.323. ; Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, (11.baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, 2010, s.217.; Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, (9.bası), İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2009, s.263. ; Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, (5.baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s.350.

yapılan normatif düzenlemenin kanun olup olmadığı tespit edilirken içeriksel olarak bir değerlendirme yapmak mecburiyeti bulunmaktadır. Bu anlayışa göre, düzenlemenin hangi organ tarafından yapıldığından ziyade, genel, soyut ve kişisel olmayan kurallar içerip içermediği önemlidir. Eğer bir metin veya hüküm, genel, soyut ve kişisel olmayan düzenlemeler içeriyorsa kanun olarak kabul edilmektedir³⁵.

Türk Hukuku açısından gerek Anayasa’da gerekse vergi hukukuna ilişkin normatif düzenlemelerde herhangi bir kanun tanımını yer almamakla birlikte, Anayasa, şekli-maddi kanun anlayışı ayırımında şekli anlamda kanun anlayışını kabul etmiştir³⁶. Anayasa’nın şekli kanun anlayışını kabul ettiği görüşüne dayanak olarak temel hakların sınırlandırılmasına ilişkin 13’üncü maddenin gerekçesi gösterilebilir. Gerekçe³⁷ “Maddenin birinci fıkrasında, ancak kanunla, denilmek suretiyle, hak ve hürriyet sınırlamalarının münhasıran kanun konusu olduğu; yani yasama tasarrufundan başka bir düzenleyici tasarrufla (tüzük, yönetmelik vb.) hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmayacağı belirtilmiştir." demek suretiyle şekli kanun anlayışının kabul edildiği görülmektedir. Anayasa’mızda şekli kanun anlayışının benimsendiği yargısına, Anayasa’nın 7’nci ve 87’nci maddelerini birlikte değerlendirerek de varmak mümkündür. Anayasa’nın 7’nci maddesinde “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.” düzenlemesi yer almaktadır. Yine 87’nci maddesinde ise Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin görev ve yetkilerinden birinin“..... kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak” olduğu belirtilmiştir. Anayasa koyucu, yasama yetkisine sahip organ olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi’ni belirtmiş, ‘kanun koyma-değiştirme ve kaldırma’ yı da Meclis’in görev ve yetkileri arasında saymıştır. Bu düzenlemeler, 1982 Anayasası’nın açık bir şekilde şekli kanun anlayışına sahip olduğunu göstermektedir.³⁸

Bu sebeple Türk Hukuku’nda şekli kanun anlayışı kabul edildiği için, vergiler de sadece yasama yetkisine sahip organ olarak TBMM tarafından, Anayasa’nın 88’inci ve 89’uncu maddelerinde belirtilen kanunların yapılması ve yayımlanması usullerine göre, çıkarılan bir kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir³⁹. Bundan

³⁵ Teziç, *Anayasa Hukuku*, s.14, Karakoç, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, s.323. , Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s.218.

³⁶ Teziç, *Anayasa Hukuku*, s.14. ; Özbudun, *Anayasa Hukuku*, s.206. ; Saban, *Vergi Hukuku*, s.27.

³⁷ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?P4=401&P5=B&PAGE1=26&PAGE2=26, (Erişim Tarihi: 22.06.2015)

³⁸ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.70.

³⁹ Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s.94.

dolayı vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olay ve unsurları (şahıs, konu ve atfedilebilirlik ifade edebilen olay ve işlemler), vergilerin kanuniliği ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak Meclis tarafından yasama faaliyeti olan kanun yapma usul ve esaslarına göre kabul edilecek şekli bir kanunla düzenlenmelidir⁴⁰.

2.2.2. İlkenin Kapsamı

Vergilerin kanuniliği ilkesi, “ Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmüyle, Anayasa md.73/3’de, genel hatları çizilerek anayasal bir düzenlemeye kavuşturulmuştur. Anayasal düzenlemeye kavuşturulan bu hüküm incelendiğinde, ilkenin kapsamının iki yönden belirlendiği görülmektedir. Birinci belirleme “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler...” denilerek mali yükümlülük türleri yönünden; ikinci belirleme ise “... konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmüyle düzenleme yapma gayesi yönünden yapılmıştır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, başta mülkiyet hakkına ve diğer birçok hak ve özgürlüğe yönelik müdahale⁴¹ niteliği taşıyan geniş anlamda bütün mali yükümlülüklerin⁴² kanunla düzenleme zorunluluğu anlamını taşımaktadır. Bu bakımdan kanunilik ilkesi kapsamına giren ve bu yönüyle müdahale niteliğine sahip

⁴⁰ “...Türk vergi sisteminde vergi alacağının doğumu, esas olarak Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde de belirtildiği gibi vergiyi doğuran olayın vukuuna, meydana gelişine bağlanmıştır. Vergiyi doğuran olayın (verginin sebep unsuru) yasada açıkça gösterilmesi hukuki güvenlik ve verginin yasallığı ilkelerinin bir gereğidir, Vergi, kişi hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olduğu için, vergi doğurucu olayların kanunda gösterilmesi zorunludur.... Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı, belirlilik ilkesinin önkoşuludur. Buna göre vergiyi doğuran olaylar kanunlarda kesin ve açık olarak belirlenmelidir.” Any.Mhk. 13.7.1995 gün ve E. 1994/85, K. 1995/32 (RG. 28.09.1996- 22771); “... Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, " vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının şeklinin yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir.” Any. Mhk. 16.1.2003 gün ve E. 2001/36, K. 2003/3 (RG. 21.11.2003- 25296);

⁴¹ Gamze Gümüşkaya, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2010, s.9.

⁴² Kamusal yük (yüküm), hem parasal hem bedensel yükümlülükleri kapsamına alan bir üst kavram olup, kamusal mali yükümlülükler, para ile ödenen kamusal yükümlülüklerin tamamını ifade etmektedir. Açıklama için bkz: Funda Başaran, “Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:118, Temmuz 1998, s.117.

mali yükümlülükler, Anayasa’da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler olarak belirtilmiştir.

Türk hukukunda, Türk Vergi Sistemi içerisinde kanunlarda vergi kavramına ilişkin olarak yapılmış olan bir tanım mevcut değildir. Vergi kavramı, Türk Vergi Usul Kanunu’na kaynak oluşturan Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung-AO) § 3/1’de, “*Vergiler, gelir elde etmek amacıyla, belirli bir edim (hizmet) karşılığı olarak tanımlanmayan ve bir kamu hukuku tüzel kişisi tarafından, kanunun ödeme yükümlülüğü bağladığı olayı (tipikliği) gerçekleştiren herkese yüklenen parasal edimlerdir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanunlarda tanımı yapılmayan vergi kavramı, vergi hukuku doktrini ve yargı organları tarafından tanımlanmaya çalışılmıştır. Vergi hukuku doktrininde en kapsamlı şekilde vergi, devlet veya devletten aldığı yetkiye dayanarak kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve kanuni esaslara uymak kaydıyla, hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın, geri vermemek üzere gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği bulunmayan topluluklardan aldığı para tutarları olarak tanımlanabilir⁴³. Tanım konusunda vergi hukuku doktrininde genellikle birliktelik olduğu ve yargı organlarının hususiyle de Anayasa Mahkemesi’nin verginin tanımını konusunda yaptığı tanımlamanın doktrinle paralellik arz ettiği söylenebilir⁴⁴.

Anayasa’da kanunla düzenlenme zorunluluğu olan ikinci mali yükümlülük türü olarak harç, “kamu gücüne dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, bazı kamu kurum ve kuruluşlarının belirli edimleri ya da sunmuş oldukları belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı alınan paralardır⁴⁵”. Tanımdan da görüldüğü

⁴³ Bu tanım ve aynı yönde tanımlar için bkz. Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.23.; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s.173.;

⁴⁴ “Vergi, Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağıdır. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve Anayasa’nın 48. maddesinde belirtilen hedeflere ulaşabilmesi için düzenli malî kaynaklara ihtiyacı vardır. Devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergi koyma ve alma yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Bu yönden vergi koyma yetkisinin kullanılması, siyasal ve ekonomik bir zorunluluktur. Yasakoyucu, Devletin bu amacı gerçekleştirmesi yönünde millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olarak anayasal sınırlar içinde kimi düzenlemeler getirebileceği gibi bunları değiştirmeye ve kaldırmaya da yetkilidir.” Any. Mhk. 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50 (RG.21.02.2000- 23971); “Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerlerdir.” Any.Mhk. 11.03.2003 gün ve E. 2002/55, K. 2003/8 (RG. 16.12.2003- 25318)

⁴⁵ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.5. ; Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.13. ; Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.104. ; Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.161. ; Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.88. ; Burak Pınar, *Yargı ve İcra Harçları*, (2.baskı), Ankara: Adalet Yayınevi, 2009, s.3.

üzere, vergi ile harç arasındaki temel farklılık, harcın bir kamu hukuku tüzel kişisi tarafından sunulan, kişisel bir kamusal hizmet neticesinden kaynaklanması hususunda meydana gelmesidir. Harçlar Kanunu’nun gerekçesinde de harcın belirli bir kamusal hizmetten yararlanma karşılığı alındığına işaret edilmekte⁴⁶ ve AYM kararlarında da aynı doğrultuda harç tanımı yapılmaktadır⁴⁷.

Anayasa’da kanunla düzenlenme mecburiyeti bulunan üçüncü mali yükümlülük türü olarak resim, “kamu gücüne dayalı olarak kamu harcamalarının finansmanı amacıyla belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için, yetkili makamlarca verilen iznin karşılığında alınan paradır.”⁴⁸ şeklinde tanımlanmaktadır.

Anayasa’da kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu ifade edilen mali yükümlülüklerin sonuncusu olan benzeri mali yükümlülükler, “kamunun genel ihtiyaçlarını değil, belirli grupların belirli özel ihtiyaçlarının finansmanını sağlamak üzere alınmaktadır.”⁴⁹ şeklinde tanımlanmaktadır. Ancak benzeri mali yükümlülükler kavramı Anayasa’da kullanılmış olmasına rağmen, kavramın içeriği ve unsurları konusunda vergi hukuku doktrinde ve yargı kararlarında bir birliktelik bulunmadığı için, belirsiz bir hukuki kavram olarak ifade edilmektedir⁵⁰. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında benzeri mali yükümlülük kavramını, vergi-resim-harç benzeri mali yükümlülük şeklinde adlandırmakta ve “....Vergi, resim ve harç benzeri malî yükümlülük ise; kişilerden kimi kamu hizmetleri karşılığında veya hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak elde edilen gelirlerdir.” şeklinde

⁴⁶ Gerekçede harç, “Fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödeme” olarak tanımlanmıştır. Bknz: Başaran, “*Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı*”, s.121.

⁴⁷ “.... Harç, kamu kurum ve kuruluşlarının sunduğu hizmetlerden yararlananlardan, bu yararlanmaları karşılığı alınan bedel olup, kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın harca tabi tutulması asıldır. Serbest meslek faaliyetlerinin yürütülmesi için mesleki yeterlilik göstergesi durumunda olan ruhsatlar ile uzmanlık ve yeterlilik belgeleri, bu belgelere sahip olan kişilere özel bir fayda sağladığından harca tabi tutulabilmektedir.” Any.Mhk. 10.07.2013 gün ve E. 2012/91, K. 2013/86, (RG. 27.03.2014- 28954); “... Harç; kimi kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olarak tahsil edilen kamu geliridir. Ödenen vergiler bakımından, vergi mükelleflerinin bireysel bir hizmet ya da karşılık talep etme haklarının bulunmamasına karşın, harçlar belirli bir kamu hizmetinden yararlanmanın (tapu, pasaport gibi) karşılığıdır.” Any. Mhk. 27.9.2012 gün ve E. 2011/16, K. 2012/129, (RG. 22.11.2013- 28829)

⁴⁸ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.5. ; Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.14. ; Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.106. ; Şenyüz, Erdem ve Tathioğlu, *Kamu Maliyesi*, s.72. ; Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.88. ; “... Resim bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödeme şeklinde tanımlandığı gibi harca benzer biçimde kamu kuruluşlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirler şeklinde de açıklanmaktadır.” Any. Mhk. 01.04.2004 gün ve E. 2003/9, K.2004/47, (RG. 05.11.2004- 25634).

⁴⁹ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.6.

⁵⁰ Başaran, “*Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı*”, s.114.

açıklanmaktadır. Bu nedenle “Benzeri malî yükümlülük” kimi zaman vergi, resim veya harç niteliğinde olabileceği gibi kimi zaman da bunların ortak özelliklerini taşıyabilmektedir.” şeklinde bir belirleme yapmaktadır⁵¹. Yapılan bir ödemenin benzeri mali yükümlülük olup olmadığını belirlerken, vergilendirme ilkeleri ve verginin unsurları ölçüt olarak dikkate alınabilir. Yapılan ödemenin verginin unsurlarına benzer özellikler taşıyıp taşımadığı belirlenirken, ödemenin bütün unsurları taşıması aranmayacak, aksi takdirde benzeri teriminin bir anlamı kalmayacaktır⁵². Anayasa Mahkemesinin denetimine konu olmuş bazı kanunlara ait değerlendirmelerde⁵³, çarşı ve mahalle bekçilerine mahalle sakinleri tarafından ödenen ücret, belediyelerce yer altı sularından kullanma ve sanayi suyu olarak faydalananlardan alınan ücret, belediyelerce yol, kanalizasyon ve su hizmetlerinden yararlanan taşınmaz sahiplerinden alınan harcamalara katılma payı, Elektrik enerjisi fonu gelirleri arasında bulunan elektrik enerjisi satış tarifelerinden yer alan fon payı⁵⁴, ticaret ve sanayi odalarının tüzükte gösterilecek belgelerinden alınan belge harçları, ticaret borsaları muamele tescil ücreti, ziraat odalarının giriş ücreti ve yıllık aidatı, barolara giriş keseneği ve yıllık kesenek⁵⁵, kılavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşların bu hizmetlerinden elde ettikleri gayrisafi hâsılatın % 6,5 oranında alınan devlet payı⁵⁶, gelir ve kurumlar vergileri üzerinden

⁵¹ Any. Mhk. 16.9.1988 gün ve E. 1997/62, K. 1998/52 (RG. 20.10.2000- 24206) aynı yönde karar için bkz: Any. Mhk. 01.04.2004 gün ve E. 2003/9, K. 2004/47, (RG. 05.11.2004- 25634)

⁵² Saban, *Vergi Hukuku*, s.11. ; Billur Yaltı ve Selçuk Özgenç, *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*, (Tıpkı 2.basım), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2007, s.10.

⁵³ Bu konuya ait bir değerlendirme çalışmasına ilişkin tablo için bkz: Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s.180.

⁵⁴ Fon gelirleri, kamu gücünün kullanılmasına ve zora dayanan yükümlülükler oldukları ölçüde, Anayasa’nın 73’üncü maddesi anlamında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük kapsamında düşünülmelidir. Bknz: Nami Çağan, “Anayasa Yönünden Fonlar”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt:3, 1986, s.115.

⁵⁵ Barolara giriş keseneği ve yıllık keseneğin benzeri mali yükümlülük niteliği hakkında değerlendirme için bkz: Yaltı ve Özgenç, *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*, ss.5-10

⁵⁶ “.....İdareden alınan izin çerçevesinde yürütülen kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesinin Devlet payı olarak alınması şeklindeki itiraz konusu kuralla öngörülen yükümlülük, vergi kavramı ile birebir örtüşmeyen, bir izne dayalı faaliyetten alınması nedeniyle resme, genel bütçeli idare saymanlıklarınca tahsil edilerek yarısının genel kamu hizmetleri için kullanılması ve diğer yarısının da kendisi de genel bütçeli idare olan Denizcilik Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi’ne aktarılması nedeniyle de vergiye benzerdir. Kamu gücüne dayalı olarak, tek taraflı bir iradeyle ve gereğinde zorla alınan söz konusu pay, belirtilen özellikleriyle “benzeri mali yükümlülük” kavramı içinde değerlendirilebilecek bir kamu geliri niteliği taşımaktadır.” Any. Mhk. 7.4.2004 gün ve E. 2003/11, K. 2004/49, (RG. 05.11.2004- 25634)

belirli bir oranda hesaplanan fon payı⁵⁷, benzeri mali yükümlülükler örnek olarak verilebilir.

Sonuç olarak verginin kanuniliği ilkesi, Anayasa’da kanunla düzenlenmesi zorunlu olan mali yükümlülük türleri açısından; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri içine aldığı için, bu mali yükümlülükleri doğuran olayların kanunlarla belirlenmesi gerekmektedir.

1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesinin kapsamının belirlenmesinde yapılan ikinci belirleme, mali yükümlülüklerin konulmasının, değiştirilmesinin ya da kaldırılmasının da kanunla olması gerektiğini düzenlenmek suretiyle, vergi kanunun düzenleme yapma gayesini de ortaya koymaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince mali yükümlülükler, ancak yasama organı olan TBMM tarafından, Anayasa ve Meclis İçtüzüğü’nde yer alan kanun yapma usullerine uygun olarak, çıkarılacak şekli bir kanunla konulabilmektedir⁵⁸. Verginin kanunla koyulmuş sayılabilmesi için, sadece vergi konusunun kanunla belirlenmesi yeterli olmayıp, verginin kurucu bütün unsurlarının da kanunlarla belirlenmesi gerekir⁵⁹. Nitekim Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu kararlarında verginin temel unsurları olarak konu, yükümlü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, indirim, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırım ve zamanaşımı gibi hususların kanunda yer almasını verginin konulmuş sayılması için zorunlu görmektedir⁶⁰.

⁵⁷ “....Gelir ve kurumlar vergileri üzerinden belirli bir oranda hesaplanan fon payı hukuksal niteliğiyle Anayasa’nın 73. maddesi kapsamında vergi benzeri bir mali yükümlülüktür. Anayasa’da vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin fon payı uygulaması için de gözetilmesi zorunludur.” Any. Mhk. 20.03.2008 gün ve E. 2004/94, K. 2008/83, (RG. 01.07.2008- 26923)

⁵⁸ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.78.

⁵⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.14. ; Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *AÜHFD*, Cilt: 36, Sayı: 1-4, 1979, s.150. ; Karakoç, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, s.324. ; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.134. ; Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, s.118. ; Saban, *Vergi Hukuku*, s.63.

⁶⁰ “....Anayasa’nın 61. maddesinin son fıkrasına göre, vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun, her çeşit malî yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdirî uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini götüğünde kuşku yoktur. Kanun, koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükte belli ettirerek bir malî yükümlünün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Malî yükümlerin yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yükümlü bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir.” Any. Mhk. 31.03.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, (RG. 28.05.1987- 19473), Aynı yönde bir değerlendirme için bkz: Any. Mhk. 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, (RG. 08.03.1978- 16222)

Mali yükümlülüklerin değiştirilmesi için, Anayasa’da yer alan verginin kanuniliği ilkesinin açık hükmü gereği, bu doğrultuda bir kanun çıkarılması gereklidir. Vergi yasalarında yer alan mali yükümlülükler hakkında çeşitli şekillerde değişiklik yapılabilecektir. Vergi yasalarında yapılacak bu değişiklikler mevcut vergi düzenini tamamlayıcı nitelikte olan yeni mali yükümlülükler ihdas edebileceği gibi, mevcut mali yükümlülüklerin yapılarında da değişikliğe gidilebilecektir⁶¹. Yapılacak bu değişikliğin ölçüsü de çağın, ekonominin ve ticari hayatının gerekleri olacaktır⁶². Ancak bu noktada, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, oran ve indirimlerine ilişkin olarak vergi kanunlarının belirlediği alt ve üst sınırlar içerisinde Bakanlar Kurulu’na tanınan (Any. md. 73/4) (Anayasal düzenleme yetkisi) , “mali yükümlülüklerin değiştirilmesi” yetkisinin belirtilen alanlarda daha çok Bakanlar Kurulu tarafından kullanılması sonucunu da meydana getirdiğini de belirtmek gerekmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince, kanunla konulan ve değiştirilen bir mali yükümlülük, ancak kanuni bir düzenleme ile kaldırılabilir. Vergi yasalarının yürürlükten kalkması, yeni bir vergi kanunuyla, ilgili kanunda değişiklik yapan yeni bir kanunla, sürenin dolmasıyla ve Anayasa Mahkemesi’nin bir vergi kanununa ilişkin olarak vermiş olduğu iptal kararıyla⁶³, gerçekleşmektedir⁶⁴. Yasama organı TBMM, yürürlükte olan bir vergi kanununu ihdas ettiği yeni bir vergi kanunuyla açıkça veya zımnen kaldırabilme yetkisine haizdir. Mali yükümlülüğün kaldırılması, bir mali yükümlülüğünün tamamının kaldırılması şeklinde genel, mali yükümlülüğünün belli unsurlarının kaldırılması şeklinde özel bir netice elde etmeye yönelik olabilir⁶⁵.

Netice olarak mali yükümlülükleri doğuran olayların (dar anlamda vergiyi doğuran olayın) konulması, mali yükümlülüğü doğuran olay açısından yapılan değişiklikler ya da mali yükümlülüğü doğuran olayın kaldırılması (veya daraltılması) sadece bir yasama tasarrufu olan kanunla yapılması gerekecek, kanun dışında herhangi bir işlemle yapılma imkânı söz konusu olmayacaktır.

⁶¹ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.28.

⁶² Öz, *Vergilendirme Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, s.119

⁶³ Anayasa Mahkemesinin bir vergi kanuna ilişkin olarak vermiş olduğu iptal kararının kaldırma niteliği ile ilgili açıklamalar için bkz: Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss.150-151.

⁶⁴ Öz, *Vergilendirme Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, s.119

⁶⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.80.

2.2.3. İlkenin İstisnaları

Yasama faaliyetleri içerisinde gerçekleşen kanunlaştırma sürecinin uzun bir zaman alması, ekonomik ve sosyal hayatın sürekli gelişen ve değişen bir yapıda olması, ekonomide acele karar alma ihtiyacı söz konusu olduğunda kanuni düzenlemelerin beklenmesinin çeşitli sakıncalara yol açması gibi sebeplerden ötürü verginin kanuniliği ilkesinin yumuşatılması kaçınılmaz bir lüzum olarak ortada durmaktadır. Bu lüzumun bir sonucu olarak, Türk Hukuku açısından yasama organına ait olan vergiye ilişkin kural koyma yetkisi, belli kayıt ve sınırlamalarla vergilendirme alanında yürütme organına bazı yetkiler verilmesine yol açmış ve verginin kanuniliği ilkesine istisnalar getirilmiştir.

Şekli kanun anlayışı çerçevesinde, yasama organı haricinde, vergiye ilişkin olarak yürütme organına verilen düzenleyici işlem tesis etme yetkisi, verginin kanuniliği ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır⁶⁶. Vergi hukuku açısından verginin kanuniliği ilkesinin istisnaları olarak belirtilebilecek üç tümel düzenleme yer almaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesinin istisnalarından ilki; Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" hükmüdür. Vergilerin ekonomi politikalarının bir aracı olarak kullanılması ve değişen ekonomik koşullara karşı vergisel müdahalelerin hızlı bir şekilde alınabilmesi mecburiyeti, yürütme organı olan Bakanlar Kurulu'na belirli sınırlamalarla vergisel düzenleme yapma yetkisi devrinin gerekçesini oluşturmaktadır⁶⁷. Yukarıda yer alan hükümde, Bakanlar Kurulu'na vergisel düzenleme yapma yetkisine üç bakımdan sınırlama getirildiğini belirtmek gerekir.

⁶⁶ Anayasa Mahkemesi de yürütme organına verilen bu yetkileri kanunilik ilkesinin istisnası olarak görmektedir. "...Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır." Any. Mhk. 15.07.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, (RG. 02.03.2005- 25743)

⁶⁷ Nami Çağan, "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt: 2, 1985, s.218. ; Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.109. ; Sabahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Yetkisi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (Naci Kınacıoğlu'na Armağan), Cilt: 1, Sayı:2, Aralık 1997, s.288. ; Kaneti, *Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri*, s.225. ; Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları – Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi", *Ünal Tekinalp'e Armağan*, İstanbul. Beta Basım Yayım Dağıtım, Cilt: 3, 2003, s.228. ; Şehnaz Gençay-Karabulut, "Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kurulu'na Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal

Birinci sınır, düzenlemede de belirtildiği üzere Bakanlar Kurulu kanun koyucunun yerine geçerek doğrudan vergilendirme ile ilgili düzenleme yapma yetkisine sahip olamamakta, ancak kanunla verilmesi durumunda bu yetkiyi kullanabilmektedir⁶⁸. Ayrıca Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yasa ile verilmesi öngörülen düzenleme yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu dışında hiçbir organın vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olarak düzenleyici işlemler yapma yetkisi bulunmamaktadır⁶⁹.

İkinci sınır, Bakanlar Kurulu'na vergilendirme işlemleri ile ilgili kanunla verilecek değişiklik yapma yetkisinin, yetki veren kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde yapılabilmesi mecburiyeti getirilerek belirlenmiştir⁷⁰. Bakanlar Kurulu'na yapacağı değişikliklerde bu şekilde alt ve üst sınırlar belirlenerek, temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunan ödevlilerin vergisel durumları güvence altına alınmakta ve böylece hukuki güvenlikleri sağlanmaktadır⁷¹.

Üçüncü ve kanaatimizce en önemli sınır, vergilendirme işlemleri ile ilgili değişiklik yapılacak konuların sınırlı sayıda (numerus clausus) olduğu belirtilerek, değişiklik yapma yetkisi verginin sadece bazı unsurlarını kapsamıştır. Anayasal hükümden de açıkça görüldüğü üzere Bakanlar Kurulu'na kanunla verilen değişiklik yapma yetkisi, muafiyet, istisna, oran ve indirim konularıyla sınırlandırılmış⁷², bunların haricindeki vergiye ilişkin temel konularda değişiklik yapma yetkisi verilmesi ya da Bakanlar Kurulu'nun yetki kanununda belirtilen konular haricinde bir konuda değişiklik yapma yetkisini kullanması mümkün gözükmemektedir.

Denetimi", *Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları*, Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yılı Sempozyumu, Ankara, 2004, s.92.

⁶⁸ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, ss. 126-127, Yunus Emre Yılmazoğlu, *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.81.

⁶⁹ Yılmazoğlu, *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme*, s.82. Bu konu hakkında bir Anayasa Mahkemesi kararı için bkz: Any. Mhk. 15.07.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101 (RG. 02.03.2005- 25743)

⁷⁰ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s.118. ; Yılmazoğlu, *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme*, s.83.

⁷¹ Yıldırım Taylar, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 307, (Mart 2007), s.202.

⁷² Yılmazoğlu, *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme*, s.84. ; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s.118.; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.184.

Netice olarak anayasal düzenlemeyle Bakanlar Kurulu'na verilen değişiklik yapma yetkisi, vergiyi doğuran olayı içine almamaktadır⁷³. Yukarıda da değinildiği üzere; Türk vergi hukuku doktrini ve uygulamasında dar anlamda vergiyi doğuran olay kavramının benimsenmiş olmasının sonucu olarak, vergiyi doğuran olay ve unsurları ile ilgili Bakanlar Kurulu'na kanunla değişiklik yapma yetkisinin verilmesi ya da Bakanlar Kurulu tarafından bu yönde bir yetkisi kullanılması açıkça Anayasa'ya aykırı olacaktır.

Verginin kanuniliği ilkesinin istisnalarından ikincisi, ilk kez 1982 Anayasa'sında yer alan, Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki Bakanlar Kuruluna dış ticarete ilişkin olarak verilen düzenleme yapma yetkisidir. Anayasa'nın md. 167/2 hükmü "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olarak düzenlenmesi amacıyla, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir." şeklindedir. 1982 Anayasa'sının bu maddenin gerekçesinde herhangi bir açıklama yer almamasına rağmen, düzenlemenin teknolojik ilerlemeyle ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, bu tür yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, süratle ve gizli olarak getirilebilmesi ve düzenlemenin son derece teknik bir konuyu içerecek olması sebebiyle getirildiği ileri sürülmektedir⁷⁴.

Anayasa'da yer alan bu düzenleme ile, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla sınırlı olmak üzere, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma konusunda Bakanlar Kurulu'nun kanunla yetkilendirilmesine imkân tanınmıştır. Bakanlar Kurulu'na verilen bu düzenleme yapma yetkisi, Anayasa md. 73/4' çerçevesindeki yetkilerden bağımsız bir yetki olup, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler haricindeki, ek mali yükümlülüklere yöneliktir⁷⁵. Bakanlar

⁷³ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.127. ; Karakoç, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, s.327. ; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.184. ; Gençay Karabulut, *Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kurulu'na Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal Denetimi*, s.94. ; Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2010, s.38.

⁷⁴ A. Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt:6, Sayı:1-3, 1985, s.75. ; Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, s.40.

⁷⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, (5.baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s.24. ; Öz, *Vergilendirme Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, s.138.

Kurulu'na kanunla verilebilecek bu yetki⁷⁶, dış ticaretle ilgili olmak üzere konulacak mali yükümlülüğün konusunu belirlemeyi, oran ya da miktarını saptamayı ve bu yükümlülüklerle ilgili diğer esasları belirlemeyi kapsamaktadır⁷⁷. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında bu noktayı vurgulamakta ve Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin mali yükümlülüğün temel unsurlarına ilişkin düzenlemeler yapma yetkisini içine aldığına işaret etmektedir⁷⁸. Bu açıdan Bakanlar Kurulu'na dış ticarete ilişkin olarak tanınan bu yetkinin kapsamı oldukça geniş olup, Bakanlar Kurulu bu konuda geniş, serbest ve sürekli bir vergilendirme yetkisi ile donatılmıştır⁷⁹.

Bakanlar Kurulu'na dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin olarak tanınan bu yetki ile ilgili olarak değerlendirme yapıldığında, Anayasa koyucu dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla Bakanlar Kurulu'na tanıdığı yetkide, bu yetkinin sadece kanunla verilmesi mecburiyeti dışında herhangi bir sınırlama öngörmemiştir. Bu sebeple Bakanlar Kurulu, kanunla yetki verilmiş olmak kaydıyla, dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülükleri doğuran olayı belirleme yetkisine sahiptir.

Verginin kanuniliği ilkesinin istisnalarından sonuncusu, ülkenin olağanüstü yönetim usulleriyle yönetilmeye başlanması durumunda, herhangi bir yetki kanununa ihtiyaç duymaksızın Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun çıkardığı kanun hükmünde kararnamelerle vergiye ilişkin olarak yaptığı

⁷⁶ İlgili Kanun, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (RG. 15.02.1984- 18313) dur.

⁷⁷ Doğrusöz, *Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü*, s.75. ; Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, s.41.

⁷⁸ “..... Anayasa'nın 167. Maddesinin ikinci fıkrası, Dış Ticaretin ülke ekonomisi yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya vs bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceğini hükme bağlamıştır. Görüldüğü gibi, Anayasa Koyucu burada "Vergi Ödevinde öngörülenden tamamen ayrı bir esas benimsemiştir : Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur; değiştirilir veya kaldırılır. Bunlardan muaflik, istisnalar ve indirimler ile oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Oysa Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen "ek mali yükümlülüklerin" konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna kanunla yetkisi verilmesi söz konusudur. Bir "ek mali yükümlülüğün konulması" onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen, önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır. / Bu nedenlerle söz konusu 3. maddenin Bakanlar Kurulunca ek mali yükümlülükler koymaya; bunların nevi ve miktarlarını tespit etmeye yetki veren kuralı, Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrasına aykırı bulunmamıştır.” Any. Mhk. 11.01.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, (RG. 17.06.1985- 18787)

⁷⁹ Yılmazoğlu, *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme*, s.64. ; Çağan, *Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü*, s.218.

düzenlemelerdir. Anayasa md. 119, “tabîî afet ve ağır ekonomik bunalım”, md. 120 “şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması” sebeplerinin meydana gelmesi halinde olağanüstü hal ilân edilebileceğini düzenlemektedir. Yine Anayasa’nın 122’nci maddesinde sayılan sebeplerin meydana gelmesi durumunda sıkıyönetim ilân edilebileceği belirtilmektedir. Olağanüstü hâl ve sıkıyönetim ilan edilmesi halinde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu’nun, olağanüstü hâl ve sıkıyönetimin gerektirdiği konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi bulunmaktadır. (Any. Md.121/3, md. 122/2). Anayasa’nın “Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısım birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerde düzenlenemez.” (Any. Md. 91/1-c.2) düzenlemesinden olağanüstü hâl ve sıkıyönetim ilanından sonra, siyasî hak ve ödevlerin de kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu sebeple, olağanüstü hâl ve sıkıyönetimin gerektirdiği konularla sınırlı kalmak üzere, olağanüstü hal KHK’ları ile vergi ödevine ilişkin düzenleme yapılabilecektir⁸⁰. Bunun üzerine olağanüstü hâl ilanından sonra 2935 sayılı Olağanüstü Hal Yasası⁸¹ ile sıkıyönetim ilanından sonra 2491 sayılı Seferberlik ve Savaş Hali Yasası⁸² çıkarılarak Bakanlar Kurulu’na vergilendirme alanında geniş bir şekilde düzenleme yapma yetkileri verilmiştir⁸³. Olağanüstü hâl ve sıkıyönetim halinde Anayasa’nın 73’üncü maddesinde yer bulan verginin kanuniliği ilkesi devreye girmemekte, vergilendirme işlemleri ile ilgili kural koyma, değiştirme ve kaldırma gibi düzenlemeler kanun hükmünde kararnamelerle yerine getirilebilmektedir⁸⁴.

Sonuç olarak olağanüstü hâl ve sıkıyönetim ilan edilmesi durumunda, Cumhurbaşkanlığı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu çıkaracağı kanun hükmünde kararnamelerle, vergilendirme ile ilgili temel hususlarda düzenleme yapacak ve bu doğrultuda yeni vergiyi doğuran olaylar yaratacak, vergiyi doğuran

⁸⁰ Karakoç, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, s.329. ; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.191.; Öz, *Vergilendirme Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, s.136. ; Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, s.33.

⁸¹ 27.10.1983 tarih ve 18204 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

⁸² 08.11.1983 tarih ve 18215 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸³ Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt:2, 1984, ss. 175-176

⁸⁴ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.191. ; Yürekli, *Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Yetkisi*, s.285.; Kemal Gündüz, “Verginin Anayasal Çerçevesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:78, (Mart 1995), s.111.

olayı değiştirebilecek ya da vergiyi doğuran olayları kaldırabilecektir. Hatta Bakanlar Kurulu, Anayasa'nın 15'nci maddesinde savaş, seferberlik veya olağanüstü hal dönemlerinde temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının kısmen veya tamamen durdurulabileceğini ve bunlar için Anayasa'da öngörülen güvencelere aykırı önlemler alınabileceği düzenlemesine dayanarak, vergiyi doğuran olaya ilişkin yapılan düzenlemeleri geçmişe etkili bir şekilde uygulayabilecektir.

2.2.4. İlkenin Sonuçları

Vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesinin, temel hak ve özgürlüklere bir müdahale niteliği taşımasından dolayı, verginin konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılmasının bir yasa kaydına dayanmasını anlamına gelen verginin kanuniliği ilkesi, yalnızca vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılmasını sonucunu beraberinde getirmemekte, bunun yanında vergilendirme işlemlerini gerçekleştirecek vergi idaresi ve vergilendirme sürecinde temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilecek kişiler açısından da birçok önemli hukuki sonucu ortaya çıkarmaktadır⁸⁵.

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince, bir verginin konulmuş sayılması için verginin kurucu temel unsurlarının (konu-yükümlü-matrah-oran-vergiyi doğuran olay) kanunla düzenlenmesi gerekir. Siyasi hak ve ödevler kısmında yer aldığı için, vergi ödevinin Bakanlar Kurulu olağan dönem KHK'ları düzenlenmesi mümkün deęildir⁸⁶. Ayrıca idarenin, normlar hiyerarşisinde kanundan daha alt düzeyde bulunan tüzük, yönetmelik, tebliğ vb. düzenleyici işlemlerle verginin konulması, değiştirilmesi, kaldırılması ya da bu doğrultuda sonuç meydana getirecek düzenlemeler yapma yetkisi bulunmamaktadır⁸⁷. Bu açıdan vergi ile ilgili düzenleme yapmak, kural olarak yasama

⁸⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.80.

⁸⁶ Saban, *Vergi Hukuku*, s.30. ; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s.125.

⁸⁷ “.....Anayasa'nın 73. maddesi vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak kabul etmiş; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin ancak yasayla konulabileceği ilkesini getirmiştir. KHK çıkarılması yetkisini düzenleyen Anayasa'nın 91. maddesinde "Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın İkinci Kısımının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez" denilerek 73. Maddede belirtilen vergi ve benzeri malı yükümlölüklerin KHK'lerle düzenlenemeyeceği öngörülmüştür. Anayasa'nın tüzükleri düzenleyen 115. maddesinde, kanunlarla yürütme organına bırakılan sınırlı alan ile kanun hükümlerinin uygulanması alanında Bakanlar Kuruluna tüzük çıkarma yetkisi verilmiştir. 124. madde ile kanun ve tüzüklerin uygulanması sağlanmak üzere Bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerine yönetmelik çıkarma yetkisi tanınmıştır. İki temel idari düzenleme biçimi olan tüzük ve yönetmelikler hakkında konulan bu esasların diğer düzenleme biçimleri için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Zira tüzük ve yönetmelikler için konulan

organına ait bir yetki olup, idarenin verginin kanuniliği ilkesi bağlamında kanun olarak nitelendirilmeyen düzenleyici idari işlemlerle vergilendirme yetkisini kullanması söz konusu değildir⁸⁸. Aynı zamanda kanunla düzenleme yapılması gereken bir konuda, hiyerarşik yönden kanundan daha alt düzeyde olan bir düzenleyici idari işlemlerle düzenleme yapılması fonksiyon gaspına da yol açacaktır⁸⁹. Verginin kanuniliği ilkesinin mecburi sonucu olarak, vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olay ve unsurlarının, şekli anlamda bir kanunla düzenlenmesi zorunlu olup, idarenin kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, sirküler, tebliğ vb. düzenleyici işlemlerle vergiyi doğuran olaya yönelik olarak işlem tesis etme yetkisi bulunmamaktadır. Aksi takdirde idarenin yapacağı bu düzenleyici işlemlerin Anayasal hiçbir dayanağı olmadığından yargı organları tarafından iptal edilmeleri gerekir.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın şekli anlamda bir kanunla düzenlenmesini gerektirirken, aynı zamanda kanunda tanımlanan vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra vergi idaresini vergiyi kanunlara uygun şekilde tarh ve tahsil işlemlerini gerçekleştirme yükümlülüğü altına sokmaktadır⁹⁰. Bu açıdan vergi idaresi, vergi

sınırlamaların diğer düzenleyici idari metinler için kabul edilmemesi, üst yasal metinler için konulan sınırlamanın alt yasal metinler için kabul edilmeyeceği anlamına gelir. Bu biçimde bir yorumun yapılmayacağı açıktır. Yürütme organı ve idare değişik isimler altında düzenleme yapmaktadır. Uygulamada tüzük, kararname, yönetmelik, talimat, yönerge, genelge, sirküler, karar, tebliğ gibi isimler altında idari düzenlemeler görülmektedir. Bu düzenlemelerin ismi ne olursa olsun tüzük ve yönetmeliklerin biçimsel özellikleri saklı kalma kaydıyla bütün idari düzenlemelerin Anayasal ve hukukî temelleri aynıdır. Vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, mali yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır.” Any. Mhk. 18.07.1994 gün ve E. 1994/46, K. 1994/57, (RG. 14.12.1995- 22493)

⁸⁸1982 Anayasası hükümlerine göre, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda yürütmenin (idarenin) subjektif hakları etkileyen kural koyma yetkisi, başka bir ifadeyle idare asli ve genel bir düzenleme yapma yetkisine sahip bulunmamaktadır. Turgut Tan, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt: 3, 1986, s.208.

⁸⁹ Mehmet Oflaz, “Hukuk Devleti’nin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukukunda İfade Ettiği Anlam”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:151, (Temmuz 2005), s.271. Danıştay da bu yöndeki uygulamaların fonksiyon gaspı oluşturacağı düşüncesindedir. Bu yönde kararlar için bkz: Dnş. 7. D. 09.11.2004 gün ve E. 2003/1094, K.2004/2800, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet-Erisim> Tarihi:15.02.2015); Dnş. 7. D. 08.02.2007 gün ve E. 2006/5220, K. 2007/394, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet-Erisim> Tarihi:15.02.2015)

⁹⁰ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.101. ; Nevzat Saygılıoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları No:1987/288, 1987, s.71. ; Ahmet Kumrulu, *Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*, s.151. ; Ümit Süleyman Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s.67-68. , Şehnaz Gençay Karabulut, *Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kurulu’na Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal Denetimi*, s.91. ;

hukuku alanında kural olarak bağlı yetki ile donatılmış olup⁹¹, vergi kanunu hükümlerini uygulamak mecburiyetindedir. Dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra ortaya çıkan vergi alacağının tahsilinden kanuni bir sebep olmaksızın vazgeçmesi söz konusu değildir.

Hukukun yazılı olmayan kaynakları arasında yer alan ve özellikle özel hukuk alanında uygulama alanı bulan örf ve âdet hukuku kuralları, bir toplumda sürekli olarak uygulanan ve uyulması zorunluluğuna inanılan, devlet gücüyle desteklenmiş kurallar olarak tanımlanmaktadır⁹². Vergi hukukunda geniş bir uygulama alanı bulan verginin kanuniliği ilkesinden dolayı, örf ve âdet hukuku kurallarının vergi hukukunda kaynak olarak dikkate alınabilmesi kanunlarla bu doğrultuda bir atıf yapılmasını gerektirdiğinden, bu kuralların vergi hukuku kaynağı olma işlevi oldukça zayıftır⁹³. Anayasa Mahkemesi de verdiği bir kararında, Çarşı ve Mahallât Bekçileri Hakkındaki Kanun'un 3'üncü maddesinde, bekçilere ödenecek ücretlerin mahallenin örf ve teamülleri ile ihtiyaçları dikkate alınarak mahalli idare meclislerince belirleneceğine dair düzenlemeyi, örf ve âdetin mali gücü içermediği ve ücretin yasa ile belirlenmesinin zorunlu olduğu gerekçeleriyle iptal etmiştir⁹⁴. Bu açıdan verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın şekli anlamda bir kanunla belirlenmesini gerektirdiğinden, örf ve âdet hukuku kurallarının vergiyi doğuran olayın konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılması bakımından herhangi bir etkisi bulunmamaktadır⁹⁵. Ancak vergiyi doğuran olayın temelindeki maddi olay ve işlemler genelde özel hukuk alanında gerçekleştiğinden, bu

⁹¹ Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s.297. ; Saygılıoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, s.71. ; Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.178.

⁹² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.121. Şeref Gözübüyük, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, (35.bası), Ankara: Turhan Kitabevi, 2013, s.56. ; Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, Bursa: Ekin Kitabevi, 1998, ss.53-56. ; Ersan Şen, ; Ersan Şen, *Hukuka Giriş*, (Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2.baskı), İstanbul: D-R Yayınları, 2010, ss.50-52. ; Aydın Aybay- Rona Aybay, *Hukuka Giriş*, (6.bası), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2009, ss.132-133.

⁹³ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.122. ; Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, s.103. “Ödenecek verginin örf ve teamüle saptamamın yasallık ilkesiyle bağdaşırılığı tartışılabilir.” Bknz: Aliefendioğlu, *Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları- (Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi*, s.231. Türk Vergi Hukukunda örf ve âdet hukuku kurallarına gönderme yapan vergi düzenlenmelerine ilişkin örnek olarak bknz: VİVK md. 4/c, KDVK md. 25/a, VUK md. 228/1

⁹⁴ Karara ilişkin ayrıntılı açıklama için bknz: Any. Mhk. 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, (RG. 08.12.1965- 12171)

⁹⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.93-94

maddi olay ve işlemlerin saptanması gerektiğinde özel hukuk alanındaki örf ve âdet hukuku kuralları vergi hukukunda uygulama imkânına kavuşacaktır⁹⁶.

Kanunlarda ortaya çıkan boşlukları⁹⁷ doldurmak için kullanılan bir yol olan kıyas⁹⁸, kanunda belirli bir durum için düzenlenen bir kuralın, nitelikleri ve özellikleri bu duruma benzeyen ve fakat kanunda herhangi bir düzenlemeye konu olmamış bir duruma uygulanması olarak tanımlanmaktadır⁹⁹. Vergilerin yalnızca kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilceği olarak tanımlanan vergilerin kanuniliği ilkesi ile kişilerin vergi kanunları karşısındaki durumlarını net olarak görebilmesi ve vergisel durumlarını buna göre ayarlayabilmelerini gerektiren hukuki güvenlik ilkesi¹⁰⁰, vergi hukukunda yasa boşluklarının kıyas yoluyla doldurulmasını önlemekte ve bir kıyas yasağı getirmektedir¹⁰¹. Verginin kanuniliği ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak, vergiyi doğuran olayların kanunlarla belirlenmesi mecburiyeti, yükümlü aleyhine kıyas yoluyla yeni vergiyi doğuran olaylar yaratılmasını ya da kıyas yoluyla vergiyi doğuran olayların genişletilmesine izin vermemektedir. Aynı zamanda yükümlü lehine vergiyi doğuran olay açısından kıyas yapılması ve böylece vergi alacağı meydana getirecek bir vergiyi doğuran olayın kıyas yoluyla vergi dışı bırakılması da verginin kanuniliği ilkesine aykırı bir sonucun meydana gelmesine yol açacaktır. Bu sebeplerden ötürü hem yükümlü aleyhine hem de yükümlü lehine olup olmadığına bakmaksızın verginin kanuniliği ilkesi gereğince kıyas yasağının kabul edilmesi, hem vergilendirme işlemlerine muhatap olacak yükümlüler açısından, hem de vergi geliri elde etmesi gereken Devlet açısından bir güvence meydana getirecektir¹⁰².

Kişilerin özel hukuk ilişkilerini hukuk düzeninin sınırları içinde kalarak yapacakları sözleşmelerle özgürce düzenleme yetkisi olarak ifade edilen sözleşme

⁹⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.16.

⁹⁷ Boşluk kavramı ve boşluk türleri hakkında detaylı açıklamalar için bkz: İdris Hakan Furtun, *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma- Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2009, ss.58-60, ss.73-75

⁹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.29.

⁹⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.29. ; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, ss.164-165. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.185. ;

¹⁰⁰ Yıldırım Taylar, *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, s. 200.

¹⁰¹ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.7. ; Saygılıoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, s.74. ; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.62. ; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.164. Ancak maddi vergi hukuku bakımından kıyas yasağı geçerli iken, vergi usulü ve vergi yargılaması hukukuna ilişkin hususlar bakımından kıyas yasağı geçerli değildir. (Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 187.), Ali İhsan Özgür Çilingir, *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.247.

¹⁰² Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, ss.96-97.

özgürlüğü¹⁰³, sözleşme yapma, sözleşmenin karşı tarafını belirleme, sözleşmenin konusunu ve koşullarını belirleme, sözleşmenin içeriğini düzenleme, sözleşmenin şeklini seçme, sözleşmeyi sona erdirmeye veya sözleşmenin kapsamını değiştirme, sözleşmenin türünü belirleme gibi çeşitli anlamlara gelmektedir¹⁰⁴. Vergi alacağını meydana getiren vergiyi doğuran olayın daha çok özel hukuk alanında gerçekleşen olay ve işlemlere dayanması¹⁰⁵, özel hukuk alanında geçerli olan sözleşme serbestisi uyarınca yapılan sözleşmelerin vergi hukuku açısından ne gibi neticeler yaratacağı hususunda bir değerlendirme yapılmasını gerekli kılmaktadır.

VUK md. 8/3' e göre, "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.". Düzenlemeye göre vergi yasalarında eğer aksi belirtilmemişse, yükümlülüğe ya da sorumluluğa yönelik özel hukuk sözleşmeleri vergi dairesini bağlamamakta; vergi kanunu hükmü kimi yükümlü ya da sorumlu olarak belirtmişse, o kişinin vergi dairesine karşı vergisel ödevlerini yerine getirme mecburiyeti sona ermemektedir¹⁰⁶. Anayasa md. 73/3'de düzenlenen verginin kanuniliği ilkesi, verginin yükümlüsü ve sorumlusunun da kanunlarla belirlenmesini gerektirmekte ve meydana gelen yükümlülüğün ya da sorumluluğun kanun hükmü dışında bir hukuki işlemle (sözleşme) devredilmesini engellemektedir¹⁰⁷. Verginin kanuniliği ilkesinin sonucu olarak, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra ortaya çıkan yükümlülük ya da sorumluluğun başkasına devrine yönelik sözleşmelerin ilgili kanun hükmünün düzenlemesi karşısında vergi dairesine karşı herhangi bir anlamı olmayacaktır. Ancak

¹⁰³ Any. md. 48 "Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir." Esas itibarıyla devlet ile kişi ya da kişi ile kişi arasındaki iş hukuku alanındaki çalışma ve sözleşme özgürlüğü ilişkisini düzenlemiş bulunan bu hüküm özel hukuk alanındaki sözleşme özgürlüğünün de Anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Gülsen Güneş, "Vergi Yükümlülüğüne Ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı", *İBD*, Cilt: 68, Sayı:7-9, 1993, s.594

¹⁰⁴ Ahmet M. Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, (Yeni Borçlar Kanunu'na Göre Hazırlanmış Genişletilmiş 17. Bası), Ankara: Turhan Kitabevi, 2013, ss. 75-79. ; Kemal Oğuzman- Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Cilt: 1 (Gözden Geçirilmiş 11. Bası), İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2013, s.24. ; Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, (6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Hazırlanmış 15.Bası), Ankara: Yetkin Yayınları, 2013, ss. 16-17. ; Doğan Şenyüz, *Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, (6098 Sayılı Yeni Türk Borçlar Kanununa Göre Hazırlanmış 6.Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s.26. ; O. Gökhan Antalya, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Cilt:1, (6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre), İstanbul: Beta Yayıncılık, 2012, s.261.

¹⁰⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, s.9. ; Karakoç. *Genel Vergi Hukuku*, s.77.

¹⁰⁶ Güneş, *Vergi Yükümlülüğüne Ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı*, s.602. ; Saygılıoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, ss.69-70. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss.241-242. ; Mustafa Akkaya, "Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:95, (Kasım 2000), s.148.

¹⁰⁷ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.91. Nitekim KVK'nda düzenlenen birleşme ve devir durumlarında (KVK. md. 18-20) birleşilen ya da devredilen kurumun, eski kurumun vergi borçlarını üstlenmesi, yükümlülüğün devrine kanunen izin verilen duruma örnek olarak verilebilir.

vergiyi doğuran olay meydana gelmeden önce tarafların aralarında yapacakları sözleşmeyle vergi yükümlüsünü tespit etmeleri ya da değiştirmeleri durumuna ilgili kanun hükmü uygulanamamaktadır.

2.3. Bütçede Ön İzin İlkesi

Anayasa¹⁰⁸ ve 5018 sayılı KMYKK¹⁰⁹ göre, Devletin kamu hizmetlerinin gereklerini yerine getirmek için harcamalar yapması ve bu yaptığı harcamaları finanse etmek için gelir elde etmesi için, yasama organı tarafından kabul edilen bütçe kanunu ile uygun bulunması şart koşulmuştur. Devletin kamu hizmetlerinin finansmanı için elde etmiş olduğu kamu geliri, KMYKK'nun "Tanımlar" kenar başlıklı md. 3-i' e göre, *"Kamu geliri: Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri,"* şeklinde tanımlanmıştır. Yine 5018 sayılı KMYKK md. 37/1-2'de *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir."* düzenlemesi yer almaktadır. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde kamu gelirlerinden olan verginin yasama organı tarafından kanunla konulması yeterli olmamakta, o vergi kanunun uygulanabilmesi için ilgili yılın bütçe kanununun (C) cetvelinde gösterilmesi gerekmektedir. İşte, yasama organı olan parlamentonun yürütme organına, belirli bir mali yıla yönelik, gelir toplama ve harcama yapmaya yönelik, bütçe kanununu onaylamak suretiyle verdiği izin ön-izin ya da önceden izin olarak adlandırılmaktadır¹¹⁰. Bütçede ön izin ilkesi, verginin kanuniliği ilkesi ile birlikte, siyasal iktidarların keyfi uygulamalarının önüne geçmekte, mali yükümlülüklerin öngörülebilir olmasını sağlamakta ve böylece

¹⁰⁸ "Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır. Mali yıl başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü kanunla düzenlenir." (Any. md. 161/1-2)

¹⁰⁹ "Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz." (KMYKK md. 13-i)

¹¹⁰ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.104. ; Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.337. ; Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.435. ; Gülsen Güneş, "Hukuksal Teknik Açısından- Önceden İzin İlkesi-nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi", *Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları Yayın No:12*, 2000, s.176. ; Burak Pınar, "Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi", *(Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009)*, s.67. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.98, 253. ; M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007, ss.409-410.

hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmektedir¹¹¹. Ancak bir verginin tarh ve tahsiline bütçe kanununda izin verilmemişse, o verginin dayanağı olan vergi kanunu yürürlükten kalkmış sayılmamakta; yalnız uygulanması o mali yıl için ertelenmiş olmaktadır¹¹².

Vergiye doğuran olay açısından ön izin ilkesi değerlendirildiğine, bir vergi alacağının meydana gelebilmesi için, o alacağın doğumu sağlayan vergiyi doğuran olayın yer aldığı vergi kanununun uygulanmasına bütçe kanunu ile izin verilmiş olması gerekmektedir. Bu sebeple bir verginin kanunu, bütçe kanununun (C) cetvelinde yer almıyorsa, o vergi kanununda vergiyi doğuran olay olarak düzenlenen olayların meydana gelmesinden ya da hukuki durumların gerçekleşmesinden, vergiyi doğuran olay olarak bahsedilemeyecektir. Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu ilgili yılın bütçesinin (C) cetvelinde yer almamışsa, o yıl içerisinde gerçekleşen “mal teslimi ve hizmet ifaları” vergilendirilecek bir vergiyi doğuran olay olarak kabul edilemeyecektir.

3. Vergilendirme İlkeleri Açısından Vergiyi Doğuran Olay Kavramına Bakış

3.1. Vergilendirme İlkeleri Kavramına Genel Bakış

Vergileme, kamusal faaliyetlerin zora dayalı olarak finanse edilmesi anlamını taşımaktadır. Bu anlamı itibariyle vergileme, yani bir vergi sistemi ya da bir vergi, mükellefler üzerinde çeşitli etkiler meydana getirmektedir. Gerçekten de toplumun vergileri öderken katlanmak zorunda olduğu fedakârlığın en az olmasının vergi yükünün oluşturulmasında ve dağıtımında temel prensip olmasından ötürü, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında hangi esasa göre dağıtılması ya da bölüştürülmesi gerektiği problemi vergi teorisinin en hassas noktasını oluşturmaktadır¹¹³. Vergileme ilkeleri, iktisadi, sosyal ve ahlaki yönlerden etkin olmayan vergi şekillerini ve tekniklerini ortadan kaldırmak ve bunların yerine daha etkinlerinin vergi sisteminde yer almasını sağlamak arzusu ile ortaya çıkmıştır¹¹⁴. İşte, herhangi bir ekonomik sistemin, toplumca kabul edilmiş olan hedeflerinin

¹¹¹ Güneş, *Hukuksal Teknik Açısından- Önceden İzin İlkesi-nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi*, s.179. ; Öz, *Vergilendirme Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, s.230.

¹¹² Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.104.

¹¹³ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, s.121.

¹¹⁴ Hakan Baş, “Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesinin Bakış Açısı”, (*Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s.36.

gerçekleştirilmesi için, vergilerin ve vergi sistemlerinin sahip olması gereken nitelik ve özelliklerinin, yâni vergileme ilkelerinin belirlenmesi lâzımdır¹¹⁵.

Vergilendirme ilkeleri, vergiyle gerçekleştirilmeye çalışılan amaçların sağlanması için, vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında dikkate alınması gereken hususlar olarak tanımlanmaktadır¹¹⁶. Bu doğrultuda vergileme ile hedeflenen sonuçlara ulaşmada vergileme/vergilendirme ilkeleri araç olma özelliğine sahip bulunmaktadır¹¹⁷. Bunun yanında vergileme ilkeleri, vergi sistemine bir altyapı ve mükelleflere bir koruma alanı yaratma işlevine de sahiptirler¹¹⁸. Ayrıca çeşitli vergileme ilkelerine vergi sistemlerinde yer verilerek, verginin mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonları (prensipleri) nin da ortaya çıkmasına yardımcı olunmuştur¹¹⁹.

Bir vergi sisteminde yer alan kanunların vergi ilkelerine uygun olması halinde, vergi sistemini toplum tarafından benimsenmesi kolaylaşır ve vergiye karşı tepkilerin en aza inmesi beklenir. Vergiye karşı tepkilerin az olduğu bir toplumda vergi ahlâkı yerleşerek verginin unsurlarından olan cebir hissedilmez ve verginin tahsil maliyeti oldukça düşer¹²⁰. Sonuç olarak gerek genel vergi sisteminin gerekse sistem içinde yer alan her bir verginin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için vergileme ilkelerine uygun düzenlemeler yapılması gerekmektedir¹²¹.

3.2. Vergiyi Doğuran Olay-Vergilendirmede Eşitlik İlkesi İlişkisi

Geleneksel vergilendirme ilkeleri arasında yer alan vergilendirmede eşitlik ilkesi 18. y.y.'dan başlayarak geliştirilmiştir¹²². 1982 “Anayasa’nın Kanun Önünde Eşitlik” kenar başlıklı md. 10/1’de “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” düzenlemesi yer almaktadır. Gerçekten bu madde hükmü vergilendirmede eşitlik ilkesinin anayasal temelini oluşturmaktadır.

¹¹⁵ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.241.

¹¹⁶ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.240.

¹¹⁷ Binnur Tüzün Çelik, *Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi)*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, s.5.

¹¹⁸ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *AÜHFD*, Cilt: 63, Sayı:1, 2014, s.83.

¹¹⁹ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.145. ; Çelik, *Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi)*, s.5.

¹²⁰ Çelik, *Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi)*, s.5.

¹²¹ Gülay Akgül Yılmaz, *Kamu Maliyesi Ders Notları*, (3.baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009, s.171.

¹²² Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.147.

Vergilemede eşitlik, genel anlamda eşitlik ilkesinin vergi hukuku alanına yansması olup, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken eşitliği gözetmesini ifade eder¹²³. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi kanunu önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınarak vergilendirilmelerini gerektirir¹²⁴.

Vergide eşitlik veya vergilendirmede eşitlik (yükümlülerin eşitliği) ilkesi, ilk anlamda fertlerin, genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine (mali güç) göre katılmalarını ifade eder¹²⁵. Başka bir deyişle, vergilendirmede eşitlik ilkesini, mali gücü aynı olanların aynı (yatay eşitlik); mali gücü farklı olanların (dikey eşitlik) ise, farklı oranda vergilendirilmesi şeklinde tanımlamak mümkündür¹²⁶. Dolayısıyla ödeme gücü (mali güç) eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan temel ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır¹²⁷. Mali güç (ödeme gücü) göstergeleri olarak gelir, servet ve harcamalar esas alınmaktadır. Vergilendirmede eşitlik ilkesini, vergiyi doğuran olay özelinde değerlendirdiğimizde ise, gelir vergileri (Gelir Vergisi- Kurumlar Vergisi) açısından aynı vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip aynı miktarda gelir elde eden kişilerin aynı oranda vergilendirmeleri, farklı oranda gelir elde eden kişilerin farklılıkları ölçüsünde vergilendirmeleri söz konusu olacaktır. Yine servet vergileri (Emlak Vergisi- Motorlu Taşıtlar Vergisi-Veraset ve İntikal Vergisi) açısından, servet vergileri kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak belirtilen aynı servet gelirine sahip olan kişilerin aynı oranda vergilendirilmeleri, farklı oranda servet gelirine sahip olan kişilerin farklılıkları nispetinde vergilendirmeleri gerekecektir. Son olarak harcama vergileri (Katma Değer Vergisi-Özel İletişim Vergisi-Damga Vergisi) açısından, harcama vergileri kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak belirtilen harcamaları aynı miktarda gerçekleştiren kişilerin aynı oranda vergilendirilmeleri, farklı oranda harcama gerçekleştiren kişilerin farklılıkları dikkate alınarak vergilendirilme yapılmaları gerekir.

¹²³ Leyla Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik İlkesi*, İstanbul: Derin Yayınları, 2006, s.1.

¹²⁴ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.148.

¹²⁵ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, ss.256-257. ; Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *DEÜHFD*, Cilt:15 (Özel Sayı. M.Polat Soyer’e Armağan), 2013, s.1285.

¹²⁶ Karakoç, *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*, s.1286. ; Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.151.

¹²⁷ Mustafa Erkan Üyümez, *Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010, s. 161.

3.3. Vergiyi Doğuran Olay-Vergilendirmede Genellik İlkesi İlişkisi

Vergilendirmede genellik ilkesi, en yalın biçimiyle bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektiren bir ilkedir. Bu anlamda genellik ilkesi, ödeme gücüne sahip olan herkesin geliri, serveti ya da harcamaları üzerinden, şu ya da bu biçimde vergi ödemesi nedeniyle gerçekleşmektedir¹²⁸. Verginin herkesten alınması ya da vergilendirmede genellik ilkesi, vergi yükünün adaletli bir biçimde tüm birey ya da gruplara yaygınlaştırılması, bazı toplum kesimleri üzerinde vergi yükünün bırakılmaması çabasıdır¹²⁹. Dolayısıyla bir vergi sisteminde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesinin temel şartı, vergilendirmede genellik ilkesine yer verilmesidir¹³⁰.

Anayasada yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan vergilendirmede genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel bir ilkedir. Bu bağlamda, vergi gibi yükümlülük getiren yasaların da, bu itibarla genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, yasama organı şekli anlamda yasayla kimliği belirli kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecektir¹³¹.

Genellik ilkesi gerek 1961 Anayasası’nın 61. ve gerekse 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde “herkes” sözcüğü ile ifade edilmiştir. Ayrıca herkes deyimiyle yalnızca ülkede yaşayan tüm insanlar yani vatandaşlar ve yabancılar değil, aynı zamanda vergi ödemeye mali gücü bulunan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla doğrudan ilişki kuran kişiler anlaşılmaktadır. 73. maddedeki “herkes” sözcüğünü “mali güç” kavramıyla birlikte değerlendirmek gerekir¹³².

Vergilendirmede genellik ilkesinin vergiyi doğuran olayla ilişkisi ortaya koyulduğunda, vergi kanunlarında aynı vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştiren herkesin mali gücü oranında vergilendirilmesi zorunlu olmaktadır. Ayrıca vergilendirmede genellik ilkesi gereğince, vergi kanunlarında vergi alacağının

¹²⁸ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.147.

¹²⁹ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s.223.

¹³⁰ Çelik, *Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi)*, s.16.

¹³¹ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *AÜHFD*, Cilt: 37. Sayı: 1-4, 1980, s.138.

¹³² Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, *Danıştay Dergisi*, (Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı), Ankara, 1981, s.71.

sebeup unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayların, verginin konuluş amacına uygun olarak kapsamlı biçimde tanımlanması gerekmektedir¹³³.

3.4. Vergiyi Doğuran Olay-Vergilendirmede Ölçülülük İlkesi İlişkisi

1982 Anayasası'nın 73. madde hükmünde açıkça yer verilmeyen ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvurulacak aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; bu aracın, sınırlama amacını gerçekleştirme bakımından gerekli olmasını ve amaçla aracın birbirine karşı ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade etmektedir¹³⁴. Temel hak ve hürriyetlerin vergilendirme yetkisi kullanımı suretiyle sınırlandırılması bakımından, Anayasa'nın 73. maddesi özel bir sınırlama maddesi olarak nitelendirilmekte ve buna ilave olarak ölçülülük ilkesi temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasındaki sınırın genel bir ölçü olması nedeniyle vergilendirme yetkisi bakımından önemli bir yere sahip olmaktadır¹³⁵. Ölçülülük ilkesinin, “elverişlilik/uygunluk”, “gereklilik/zorunluluk” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt unsurunun olduğu kabul edilmektedir¹³⁶. Anayasa Mahkemesi de, Pasaport Yasası'nda yapılan ve vergi borcu sebebiyle yurt dışına çıkış yasağını öngören düzenlemenin iptali ile ilgili olarak verdiği kararda ölçülülük ilkesini çok ayrıntılı bir biçimde alt unsurları olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılıkla birlikte ele alarak ve araç- amaç ilişkisini irdeleyerek uygulandığını belirtmiştir¹³⁷.

Vergi hukuku bakımından ölçülülük ilkesinin özel bir önemi bulunmaktadır. Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi, vergi politikası kapsamında alınan tedbirlerle ulaşılmak istenen amaçlar arasında makûl bir ilişkinin bulunmasını ifade etmektedir. Vergi kanunları hak ve hürriyetleri ölçüsüz ve aşırı bir biçimde sınırlandırdığı takdirde, kişiler anayasal güvencelerden yoksun kalabilir. Ölçülülük ilkesinin, mali yükümlülükler bakımından Anayasada açıkça ifade edilmesinde yarar vardır. Bu bağlamda, ölçülülük ilkesine göre, mali yükümlülük getirilmesinin zorunlu olması;

¹³³ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.29.

¹³⁴ Karakoç, *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*, s.1281.

¹³⁵ Gözde Erkin, *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s.92.

¹³⁶ Yücel Oğurlu, *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s.35. ; Karakoç, *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*, s. 1281.

¹³⁷ “.....Amaç ve araç arasında makul bir ilişkinin bulunmasını, diğer bir deyişle yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eden ölçülülük ilkesinin, sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik “elverişlilik”, sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığını arayan “zorunluluk”, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen “orantılılık” ilkeleri olmak üzere üç alt ilkesi bulunmaktadır.” Any. Mhk. 18.10.2007 gün ve E. 2007/4, K. 2007/81 (RG: 08.12.2007- 26724)

getirilen mali yükümlülüğün amacına uygun olması; vergilendirmenin, mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerden herhangi birisini kullanılamaz hale getirme ya da ortadan kaldırma sonucunun olmaması gerekir¹³⁸. Vergiyi doğuran olay vergilendirmede ölçülülük ilkesi ilişki çerçevesinde incelendiğinde, vergiyi alacağını meydana getiren vergiyi doğuran olaylar kişilerin en başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel ve hak özgürlüklerini aşırı sınırlandırıcı şekilde belirlenmemelidir. Aynı zamanda yasak faaliyetler sonucunda vergiyi doğuran olaylar meydana geldiğinde, bu yasak faaliyetler sonucu vergilendirme yapılırken ya da vergi cezaları uygulanırken de ölçülülük ilkesine uyulması gerekmektedir.

3.5. Vergiyi Doğuran Olay-Hukuki Güvenlik İlkesi İlişkisi

Hukuk devleti ilkesinden doğan, hukuk devleti ilkesinin bireye bakan yönünü oluşturan¹³⁹ hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene koyabilmesi anlamına gelmektedir. Kişilerin davranışını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön koşulu, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasıdır¹⁴⁰.

Vergilendirme alanının, devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği bir alan olmasından dolayı, hukuki güvenlik ilkesinin vergilendirme bakımından çok özel bir anlamı bulunmaktadır¹⁴¹. Verginin, devletin gelişimi sonucu gelişen fonksiyonları ve mali amaç dışındaki amaçlarla alınmaya başlanmasıyla, devlet müdahaleciliğinin, başta mülkiyet hakkı olmak üzere bireyin temel hak ve özgürlüklerine yönelmesi karşısında, bireyin gerek kanunların yapılması ve uygulanması ve gerekse denetimi alanlarında anayasal korunma altına alınması gerekmiştir¹⁴². Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanına yöneltmiş olduğu müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir¹⁴³.

¹³⁸ Karakoç, *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*, ss. 1282-1283.

¹³⁹ Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s.207.

¹⁴⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.45.

¹⁴¹ Çağan, *Demokratik Sosyal Hukuku Devletinde Vergilendirme*, s.141.

¹⁴² Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, s.207.

¹⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.46.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku alanında kural koyan düzenlemelerin açık-net, kesin ve anlaşılabilir olmasını, sık sık değiştirilmemesini, kıyas yoluyla yeni hukuki durum ve statüler getirilmemesini, kazanılmış haklara dokunulmamasını gerekli kılmaktadır¹⁴⁴. Vergiyi doğuran olay kavramı hukuki güvenlik ilkesi noktasında incelendiğinde, kanunlarda vergiyi doğuran olay olarak gerçekleştirilecek hukuki işlem ve durumlar açık-net, kesin ve anlaşılabilir şekilde yer almalı, yine kanunlarda yer alan vergiyi doğuran işlemlere göre vergi ödeyecek yükümlüler açısından vergiyi doğuran olaylar sık sık değiştirilmemeli, kıyas yoluyla yeni vergiyi doğuran olaylar yaratılmamalıdır. Ayrıca kazanılmış haklara dokunulmaması noktasında vergiyi doğuran olaylar hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde geçmişe yürütülmemelidir.

4. Vergiyi Doğuran Olayda Özellik Arz Eden Durum (Kanunlarla Yasaklanmış Eylem ve İşlemlerin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi)

4.1. Genel Kapsam

Vergi hukuku açısından vergi yükümlülüğü ya da vergi sorumluluğunu meydana getiren temel hukuki ilişki, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Kamusal ihtiyaçların finansmanı için daha çok gelir elde etmek şeklinde ifade edilebilecek olan vergilendirmenin mali amacının¹⁴⁵ gerçekleştirilebilmesi amacıyla, vergi yasalarında çok çeşitli vergi konuları belirlenmiş ve bu vergi konularının hangi şekil ve esaslarla vergi yükümlüsüne bağlanmaları durumunda vergi borcunun ortaya çıkacağı düzenlenmiştir. Bu sebeple günümüzde vergi konusu ve vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen düzenlemelerin çok çeşitli olduğu ve sosyo-ekonomik yaşamın her devresinde gerçekleşebilen olay ve olguların vergiyi doğuran olay olarak kabul edildiği söylenebilir.

Bireyler, ekonomik ve sosyal yaşamda gerçekleştirdikleri işlemlerle her zaman belirli ekonomik sonuçlar meydana getirmek isterler. Bireyler tarafından ekonomik yaşamda gerçekleştirilen bu işlemlerin hukuka ve genel ahlaka uygun olması asıldır ve böyle olması da beklenir. İşte bireylerin ekonomik yaşamda hukuka uygun işlemlerle gerçekleştirilen ekonomik sonucun vergi yasalarında yer alan vergiyi doğuran olayla örtüşmeleri durumunda, vergilendirme yapılmasından daha doğal bir

¹⁴⁴ Karakoç, *Anayasal Vergileme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*, ss. 1289-1290.

¹⁴⁵ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.181. ; Mutluer, Öner ve Kesik, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, ss.229-230

şey olamaz. Ancak bireylerin, ekonomik sonuca ulaşırken gerçekleştirdikleri işlemlerden bazılarının, hukuka aykırı ya da yasaklanmış faaliyet niteliği taşıması ihtimali bulunmaktadır¹⁴⁶. Diğer bir ifadeyle kanunlarla vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen ekonomik sonuca kanuna uygun yollarla ulaşılabilceği gibi, kanuna uygun olmayan, yasaklanmış yollarla da ulaşılabilir¹⁴⁷.

İşte kanunlarla yasaklanmış bir faaliyetten ortaya çıkan ekonomik sonucun vergilendirilmesi, bu sonucun kanunlarda açık bir biçimde vergiyi doğuran olay kabul edilmesine bağlıdır¹⁴⁸. Başka bir deyişle hukuk kuralları ile yasaklanmış faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilebilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi yani vergi kanununun vergilendirme için öngördüğü koşulların bulunması gereklidir¹⁴⁹. Bu nedenle vergi hukuku bakımından vergilendirilecek eylem ve işlemlerin yasal olması ile ceza kanunlarına göre bir suçun konusunu oluşturması ya da diğer hukuk kuralları tarafından yasaklanmış olması arasında herhangi bir farklılık yoktur. Dolayısıyla yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi, vergiyi doğuran olay teorisi kapsamında önemli bir yer tutmaktadır.

Yasak faaliyetlerin de kanuna uygun faaliyetler gibi vergilendirme kapsamına alınması içine alınması vergi adaletinin sağlanması bakımından önemlidir. Başka bir ifade ile, yasak faaliyetler sonucunda gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar sonucu vergi alınması, vergi adaleti ilkesinin bir gereğidir¹⁵⁰.

Vergi hukukunda genellik ilkesi kural olarak bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi ödemesini gerektirir. Yasak faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışında bırakılması, genellik ilkesine haklı olmayan bir istisna tanınması anlamına gelir ve diğer hukuk kuralları ile yasaklanan faaliyetler vergi hukuku bakımından korunmuş olur¹⁵¹. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi kanunu önünde

¹⁴⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.95.

¹⁴⁷ Gülsen Güneş, “Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, *Selim Kaneti’ye Armağan*, İstanbul: Aybay Yayıncılık, 1996, s.241.

¹⁴⁸ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.194.

¹⁴⁹ Nami Çağan, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:417*, (Bülent Nuri Esen’e Armağan), Ankara: Sevinç Matbaası, 1977, s.84.

¹⁵⁰ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.83. ; Güneş, *Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.247. ; Kızılot ve diğerleri, *Vergi Hukuku*, s.93. ; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.95. ; Aziz Taşdelen, “Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi”, *19. Türkiye Mali Sempozyumu- Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s.473. ; Metehan Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2004, s.20.

¹⁵¹ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.83. ; Güneş, *Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.247.

şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da dikkate alınarak vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Bu bakımdan yasak faaliyetlerin vergilendirme dışında tutulması halinde, yasal sınırlar içinde faaliyette bulunan kişiler bakımından vergilendirmede eşitlik ilkesi bozulur¹⁵². Netice olarak yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi, yukarıda açıklanan vergi adaletine ilişkin hükümlerin hayata geçirilmesi noktasında bir araç olmaktadır¹⁵³.

Anayasa md. 73/3’de düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesi, kanunlara göre doğan vergi borcunun tahsil edilmesi zorunluluğunu da ifade etmektedir¹⁵⁴. Vergi hukuku açısından vergi idaresinin bağlı yetkiyle donatılması sebebiyle, vergi kanunlarında yer alan kişiler açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse, kanunlarda belirtilen istisnalar dışında bu vergi yükümlüden tahsil edilmek mecburiyetindedir¹⁵⁵. Bu doğrultuda yasak faaliyetler sonucunda vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, bu meydana gelme sonucunda kendisine vergi borcu yüklenen kişiden verginin tahsil edilmemesi, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

4.2. Kanuni (Yasal) Dayanak

4.2.1. Vergi Usul Kanunu md. 9/II

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin uygulanacak hüküm, Vergi Usul Kanunu’nun 9 ‘uncu maddesinin 2’nci fıkrasında düzenlenmektedir. Buna göre, “Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.”¹⁵⁶. Vergi Usul Kanunu’nun bu hükmüyle maddi vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak yer alan bir olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunun meydana gelmesine engel teşkil etmediği açık bir şekilde ifade edilmiştir.

¹⁵² Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.83. ; Güneş, *Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.247.

¹⁵³ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.197.

¹⁵⁴ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.21.

¹⁵⁵ Güneş, *Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.246.

¹⁵⁶ Vergi Usul Kanunu’nun bu hükmüne benzer bir hüküm, mehzaz Alman Vergi Usul Kanunu’nun 40 maddesinde yer almaktadır. Buna göre “*Bir vergi kanunundaki vergiyi doğuran olaya (tipikliğe-tatbestand) tamamen veya kısmen uyan bir davranışın, kanuni bir emre veya yasağa ya da ahlâk kurallarına aykırı olması, vergilendirmeye etkili değildir.*” Aynı husus Avusturya Vergi Usul Kanunu’nda, “*Vergi yükümlülüğü doğuran olaya uyan veya vergi yükümlülüğü doğuran olayın bir parçasını oluşturan bir davranışın (icrai veya ihmali) kanuni bir emre veya yasağa ya da ahlâk kurallarına aykırı olması, vergi dışı bırakılamaz.* (BAO § 23/2) şeklinde düzenlenmiştir. (Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.200. dn. 660)

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik bu yönde açık bir hükmün bulunması, hem vergi kanunlarının belirliliği ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmekte hem de açık bir yasa hükmü bulunmadığı gerekçesiyle yasak faaliyetlerin vergilendirme dışı bırakılmasına yönelik muhtemel yorumların önüne geçilmektedir. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik açık hüküm, hukuk düzeninin birliği çerçevesinde vergi hukukunun diğer hukuk dalları karşısında bağımsız bir hukuk dalı olarak kabul edilmesinin bir argümanı olarak da ileri sürülebilir¹⁵⁷.

4.2.2. Vergi Usul Kanunu md. 3/B-I (Ekonomik Yaklaşım İlkesi)

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinde, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmü yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan söz konusu düzenleme, ispat kenar başlığı altında yer almasına rağmen, düzenlemenin gerçekte bir ispat kuralından çok vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin bir kural öngördüğü ifade edilebilir¹⁵⁸.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayların saptanmasında, vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında, hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerinin esas alınması anlamını taşır¹⁵⁹. Genel olarak vergilendirme ekonomik olgularla ilgili olduğundan bu olguların gerçek mahiyetinin hiç şüphesiz ekonomik alanda olmaları gerekir. Vergi hukuku bakımından önem taşıyan olgu ya da işlem ekonomik sonuçlarına göre nasıl değerlendirilebiliyorsa, vergi hukukunun hangi kuralları ile ekonomik sonuçları bağlantı halinde ise, nitelendirme de buna göre yapılacaktır¹⁶⁰. Vergi kanunlarının ekonomik mali gücü kavramaları sebebiyle, vergi kanunlarının hükümlerinin, ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince, ekonomik anlamlarının dikkate alınarak yorumlanması gerekir¹⁶¹.

¹⁵⁷ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.200.

¹⁵⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.25. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.44. ; Filiz Keskin, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Peçeleme Kavramı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:208, (Ocak 2006), s.111. ; Saban, madde nitelendirme ile ilgili olup, nitelendirme konusunda kullanılacak ilkeyi; özü'nün biçime önceliği ilkesini belirler. Bu madde doktrinde genel kabul gören ekonomik yaklaşım ilkesine dair herhangi bir kavram içermez düşüncesindedir. (Saban, *Vergi Hukuku*, s.49)

¹⁵⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.24. ; Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", *Makaleler*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, s.229. ; Saygılıoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, s.96. ; Ersin Nazalı, "Vergi Hukuku-Özel Hukuk İlişkisi ve VUK'un 3. Maddesinde Yer Alan Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Uygulanması", *Yaklaşım Dergisi*, , Sayı: 181, (Ocak 2008), s.103.

¹⁶⁰ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.44.

¹⁶¹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, ss. 201-202

Vergiye doğuran olayı, ekonomik içeriğini göz önünde bulundurarak nitelendirip, olaya uygulanacak yasa hükmünü de bu çerçevede belirlemeyi gerektiren ekonomik yaklaşım ilkesi, yasak faaliyetlerin vergilendirme kapsamına alınmasının bir dayanağı olarak kabul edilmektedir. Gerçekten, işlem ve olguların ekonomik içeriği vergilendirmeye yol açacak nitelikte ise, yasaya, hukuka ya da ahlâka aykırılık, bu işlem ve olguların vergilendirme dışında kalmasının haklı gösterecek bir gerekçesi ve dayanağı olarak kabul etmek mümkün değildir¹⁶². Vergiyi doğuran olayların ekonomik niteliklerine göre değerlendirilmesini gerektiren genel bir ilke olan ekonomik yaklaşım ilkesi, yasak faaliyetlerin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi durumunda da uygulanmak suretiyle vergiyi doğuran olaya özel olarak yansımış olmaktadır¹⁶³.

4.3. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesi İçin Gereken Şartlar

4.3.1. Yasak Faaliyet Kavramı

4.3.1.1. Genel Kapsam

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin, VUK’unda yer alan hükümden kullanılan “yasaklanmış olma” ifadesinin, konunun açıklanması noktasında uygun bir kavram olduğunu söylemek pek olanaklı gözükmemektedir. Burada yapılması istenmemiş olan anlamında kullanılan yasak kelimesine¹⁶⁴ ilişkin kullanımı, izin verilmemiş şeklinde değerlendirmek daha uygun gözükmemektedir¹⁶⁵. Bu kapsamda kişilere hareket esnekliği tanımayan, belli bir davranışın gerçekleştirilmesini öngören normların yasak faaliyet çerçevesinde ele alınması gerekir¹⁶⁶. Bireylere hareket esnekliği tanımayan norm, emredici bir norm olabileceği gibi belli bir davranışı yasaklayan bir norm da olabilir. Bunun yanında esneklik tanımayan norm, ahlâk kuralları tarafından da bir müeyyide öngören bir davranışı içerebilir. Bu sebeple yasak faaliyet kavramının ne anlama geldiğinin daha kapsamlı bir şekilde incelenmesi bir gerekliliktir.

¹⁶² Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.48. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.185.

¹⁶³ Güneş, *Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.245.

¹⁶⁴ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56a0cce4cc9d60.14083510 Erişim Tarihi: 17.08.2015.

¹⁶⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.203.

¹⁶⁶ Akkaya, *Ekonomik Yaklaşım*, s.87.

4.3.1.2. Kanuna/Emre Aykırılık

Hukuk kurallarının konu ve yaptırımından sonra gelen üçüncü ögesi, konu ile ilgili davranış hakkındaki irade, yani olumlu ya da olumsuz emirdir. Bazen özel hukuk kurallarının emredici, ceza hukuku kurallarının da yasaklayıcı oldukları belirtilerek emredici ve yasaklayıcı kurallar arasında karakter ayrılığı bulunduğu ileri sürülebilirse de, son tahlilde yasaklayıcı kuralların dahi olumsuz biçimde ifade edilmiş emirlerden ibaret bulunduğu görülür¹⁶⁷. Bu kapsamda ceza kanunlarında bir fiilin suç (hırsızlık) olarak kabul edilip yapılmaması gerektiği yönündeki hükümler kanuni yasak (olumsuz emir)¹⁶⁸, Medeni Kanun'un "Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır." (TMK md. 2/I) düzenlemesi kanuni emir (olumlu emir) olarak kabul edilmektedir¹⁶⁹. Bu şekilde olumlu ya da olumsuz bir emir öngören hukuk kuralları emredici hukuk kuralları olarak tanımlanmaktadır. Emredici hukuk kuralları, kanunlarda yer alan ve bireyler tarafından aksi kararlaştırılamayan kurallardır. İşlem ve davranışların emredici hukuk kurallarına aykırı olması durumunda, arzu edilen hukuki sonuç meydana gelmeyecek, ilgili hukuk dallarında o işlem ya da davranış için söz konusu olan müeyyideler uygulanacaktır¹⁷⁰.

Bir emir ya da yasak öngören emredici hukuk kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen işlem ve davranışların, başka bir deyişle kanunlarla yasaklanmış işlem ve davranışların vergi hukukunda tipe uygun olayı (vergiyi doğuran olayı) meydana getirmeleri durumunda vergilendirme yapılacaktır. Örnek olarak, ceza kanunlarında suç olarak düzenlenen fiiller (TCK md. 79- Göçmen Kaçakçılığı Suçu) neticesinde kanun kapsamına giren bir gelir elde edilmesi durumunda gelir vergisi yükümlülüğü doğacaktır. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler, yasalara uygun bir şekilde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar ile yasalara aykırı bir şekilde

¹⁶⁷ Necip Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, (30. Bası), Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s.18.

¹⁶⁸ Örnek olarak, "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 Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır...." (VUK md. 363) düzenlemesi, Kanun'da belirtilen kamu görevlilerinin vergi yükümlülerinin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerini yapmalarını yasaklamakta ve bu şekilde yasaklayıcı bir norm (olumsuz emir-kanuni yasak) niteliği taşımaktadır.

¹⁶⁹ Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, s.18.

¹⁷⁰ Gözübüyük, *Hukuka Giriş*, s.65. ; Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, s.60. ; Aybay- Aybay, *Hukuka Giriş*, s.342.

gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar arasında, vergilendirme açısından bir farklılık meydana gelmesine müsaade etmemektedir¹⁷¹.

4.3.1.3. Ahlâka Aykırılık

Kelime olarak, “Bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları, aktöre, sağıtöre”¹⁷² anlamına gelen ahlâk, hukuki bir kavram olarak, bir toplumda iyilik ve kötülük hakkında oluşan değer yargılarına göre, yapılması ve yapılmaması gereken davranışlara ilişkin kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır¹⁷³. Başka bir deyişle ahlak kuralları, insanların gerek kendilerine gerekse diğer kişilere karşı manevi görevlerini gösteren ve düzenleyici nitelik taşıyan davranış kurallarıdır¹⁷⁴. Bir davranış, eğer adil düşünen kimselerin adalet duygusunu zedeliyor ya da onların adalet duygularına uymuyorsa, ahlâka aykırı sayılmaktadır¹⁷⁵. Vergilendirme açısından ahlâka aykırılık, belirli kimselerin ya da işlem taraflarının kişisel değer yargılarına değil, toplumun değer yargılarına göre belirlenecektir. Bu sebeple ahlâka aykırılığın kişisel değil, genel bir yaklaşımla ele alınma mecburiyeti bulunmaktadır¹⁷⁶.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi şartıyla, bir işlem ya da eylemin ahlâk kurallarına aykırı olması, vergilendirme yapılmasına engel olmamaktadır. Örnek olarak, evli bir kişinin bir başkasıyla olan ilişkisini sürdürebilmek amacıyla o kişiye bağışlamada bulunması, ahlâka aykırı olmakta birlikte vergilendirilebilir bir davranıştır¹⁷⁷. Ahlâka aykırı bir davranış için, aynı zamanda bir hukuk kuralı tarafından da müeyyide öngörülmüş olabilir. Çünkü hukuk kuralları ile ahlâk kuralları arasında karşılıklı bir etkileşim bulunmakta olup, yasa koyucu bir hukuk kuralı koyarken, topluluğun genel düşüncesini ve ahlâk anlayışını göz önüne almak zorundadır¹⁷⁸. Ahlâk kurallarına aykırı bir davranışın aynı zamanda hukuk kurallarıyla yasaklanmış olması halinde vergilendirme evleviyetle yapılacaktır. VUK, vergiyi

¹⁷¹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.204.

¹⁷² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=ahlak&uid=1028&guid=T.DK.GTS.56a0ee94e02053.85673408 Erişim Tarihi: 17.08.2015

¹⁷³ Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, s.9. ; Vecdi Aral, *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2012, s.69. ; Gözübüyük, *Hukuka Giriş*, s.11.

¹⁷⁴ Gözler, *Hukuka Giriş*, s.46.

¹⁷⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.205.

¹⁷⁶ Oğuzman ve Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s.86. ; Eren, *Borçlar Hukuku*, s.324. ; Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, s.10. ;

¹⁷⁷ Bu durumda ortaya çıkacak olan vergi yükümlülüğü, veraset ve intikal vergisine ilişkindir.

¹⁷⁸ Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, s.11. ; Gözübüyük, *Hukuka Giriş*, s.11. ; Gözler, *Hukuka Giriş*, s.50. ; Aral, *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, s.82.

doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasını vergilendirmeye engel olarak düzenlenmediğine göre, vergiyi doğuran olayın ahlâk kurallarına aykırı olması durumunda vergilendirmenin yapılması en doğal durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.3.2. Yasak Faaliyetlerin Vergiyi Doğuran Olayı Oluşturması

VUK md.19, vergi alacağının (mükellef açısından vergi borcunun) vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ya da hukuki durumun tekemmülüyle doğacağını düzenlenmiştir. Vergi hukuku açısından vergiyi yükümlülüğü, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle, başka bir deyişle, potansiyel bir vergi yükümlüsünün tipe uygun olayı gerçekleştirilmesiyle doğmaktadır. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin düzenleme de bu genel ilkeyi izlemektedir. Gerçekten VUK md. 9/2 “vergiyi doğuran olayın” kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını hükme bağlamaktadır. Bu nedenle yasak bir eylem ya da işlem sonucunda meydana gelen ekonomik sonucun vergilendirilmesi, bu sonucun vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak düzenlenen soyut bir düzenlemeyle örtüşmesine bağlıdır¹⁷⁹. Bu noktada vergi hukuku yönünden, kanuna uygun veya kanuna ya da ahlâka aykırı bir şekilde gerçekleşen işlem ya da eylemlerin sonuçları arasında, vergiyi doğuran olay meydana gelmek kaydıyla, herhangi bir farklılık bulunmamaktadır¹⁸⁰. Potansiyel vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında bağlılık kuran vergiyi doğuran gerçekleşmesi, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi için gerekli ve yeterlidir¹⁸¹.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerektiği, Türk Vergi Hukuku doktrini’nde ittifakla kabul edilmektedir¹⁸². Ancak yasak faaliyetlerin hangi eylem ya da işlemleri kapsadığının önceden tespit edilmesi ve yasalarla bu yönde belirleme yapılması mümkün olmadığından¹⁸³, gerçekleşen her somut olayın gerçeklik ve ekonomik yaklaşım ilkeleri gereği yoruma

¹⁷⁹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.207.

¹⁸⁰ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.208.

¹⁸¹ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s85. ; Güneş, *Hukuka ve Ahlakla Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.248.

¹⁸² Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.84. ; Saban, *Vergi Hukuku*, s.162. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.95. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.121. ; Gürol Ürel, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, (Güncellenmiş 4. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s.92. ; Taşdelen, *Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi*, s. 472, 477. ; Azmi Demirci, “ Suç Fiilleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç ve Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi: Vergilendirmenin CMK’nın –Elkoyma- ve TCK’nın –Müsadere- Hükümleri Karşısındaki Durumu- I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:209, (Mayıs 2010), s.87.

¹⁸³ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.86.

tâbi tutulması, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği sonucuna varılması durumunda da vergilendirmenin yapılması gerekmektedir. Konuyla ilgili yasak faaliyet olup vergiyi doğuran olay oluşturabilecek eylem ve işlemler şöyle örneklendirilebilir:

►90 Sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre (md. 5) ikrazatçılık faaliyetini yerine getirebilmek için Hazine Müsteşarlığından izin alınması mecburi olup, izin alınmadan ödünç para verme işlerinin yapılması tefecilik sayılmaktadır (md. 9). KHK'nin aradığı izin şartına uymaksızın, faiz ya da bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle ödünç para verme işleriyle sürekli uğraşanların (tefecilerin) bu kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde tanımlanan ticari kazanç kapsamına girmektedir¹⁸⁴. Tefeci, bu faaliyetlerinden ticari kazanç elde etmiş olduğundan, GVK açısından gelirin elde edilmesi gerçekleşmiş olmaktadır. Ancak ticari kazanç hükümlerinin uygulanabilmesi için ödünç para verme işinin mutata meslek olarak yapılması gerekir. Buna karşılık, ödünç para verme işinin mutata meslek olarak yapılmaması durumunda, elde edilen kazanç menkul sermaye iradı sayılacak ve vergilendirme ona göre yapılacaktır¹⁸⁵. Tefecinin bu faaliyetleri karşılığında lehe para tahsil etmesi, Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisini doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle izin almaksızın ödünç para verme işi ile uğraşanların bu faaliyetleri aynı zamanda banka ve sigorta muameleleri vergisine tâbi olacaktır¹⁸⁶.

►Bir işletme için güzellik ya da masaj salonu olarak hizmet verilmek üzere izin ve ruhsat alan bir kişinin, Türk Ceza Kanunu'nun 227'nci maddesinde suç olarak düzenlenen fuhuş yaptırması ve bundan gelir elde etmesi durumunda, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirme yapılacaktır¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.87. ; İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, "Vergi Hukuku Açısından İkrazatçılık ve Tefecilik Faaliyetleri- I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:170, (Şubat 2007), ss.68-69. ; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s.92.

¹⁸⁵ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.87. GVK md.75'e göre, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında elde ettiği her nevi alacak faizleri menkul sermaye iradı sayılmaktadır.

¹⁸⁶ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.87. ; İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, "Vergi Hukuku Açısından İkrazatçılık ve Tefecilik Faaliyetleri- II", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:171, (Mart 2007), s.50. ; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s.92. ; A. Ercan Yıldırım, "İkrazatçılık ve Tefecilik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 9, Sayı:105, (Eylül 2001), ss.238-239.

¹⁸⁷ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.209.

► İzinsiz haşhaş ekimi yapıp bundan gelir sağlanması durumunda, zirai kazanç hükümlerine göre gelir vergisi yükümlülüğü doğacaktır¹⁸⁸.

► Sahte fatura düzenlenmesi VUK'nun md. 359/b'e göre 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerdendir. Sahte fatura düzenleyip bunların satışından elde edilen komisyon geliri, ticari kazanç hükümlerine göre gelir vergisine tabi olacaktır¹⁸⁹. Ayrıca bu ticari faaliyet sonucunda sahte fatura düzenlenerek hizmet sunulması, katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay sayıldığından, ilgili kişi açısından katma değer vergisi yükümlülüğü de doğacaktır.

► Türk Ceza Kanunu'nun 188'nci maddesine göre uyuşturucu veya uyarıcı maddeleri ruhsatsız veya ruhsata aykırı olarak imal, ithal veya ihraç etmek, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti suçunu oluşturmaktadır. Ancak kanunlarca yasaklanmış uyuşturucu ticareti çerçevesinde gelir elde edilmesi durumunda, bu faaliyetten elde edilen gelirler, gelir vergisinde sayılan ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirme yapılacaktır¹⁹⁰. Ayrıca bu uyuşturucu madde ticareti çerçevesinde gerçekleştirilen mal teslimleri açısından da katma değer vergisi yükümlülüğü doğacaktır¹⁹¹.

► Türk Ceza Kanunu'nun 197'nci maddesine göre sahte para basılması, para sahtecilik suçunu oluşturmaktadır. Buna karşılık, sahte para basıp bu paraları satan kişi, bunun karşılığında bir gelir elde ettiği takdirde, elde edilen bu gelir ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek ve ayrıca paraların satılıp teslimi de, katma değer vergisi çerçevesinde bir mal teslimini içerdiğinden, katma değer vergisi yükümlülüğü doğacaktır¹⁹².

Yasak faaliyetler sonucunda gerçekleştirilen eylem ve işlemler sonucunda vergiyi doğuran olayın meydana gelmemesi, başka bir deyişle somut yaşamda gerçekleşen olayın vergi yasalarında vergiyi doğuran olay olarak ifade edilen soyut bir düzenlemeyle örtüşmemesi durumunda vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu ortaya çıkmayacaktır. Örneğin, zimmet, rüşvet, irtikâp, hırsızlık, şantaj, yağma, dolandırıcılık suçlarının sonucunda ekonomik bir menfaat elde edilmesine rağmen, bu menfaatler GVK kapsamına giren gelir türlerinden hiçbiri ile örtüşmediğinden, gelir vergisi

¹⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.74.

¹⁸⁹ Oktar, *Vergi Hukuku*, s.70.

¹⁹⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.95. ; Oktar, *Vergi Hukuku*, s.70. ; Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.231.

¹⁹¹ Oktar, *Vergi Hukuku*, s.70. ; Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.231.

¹⁹² Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.249.

yükümlülüğü doğmayacaktır¹⁹³. Aynı şekilde kumar oynayarak kazanç elde edilmesi durumunda da, elde edilen kazanç GVK kapsamına giren gelir türlerinden herhangi birisinin kapsamına girmediğinden, gelir vergisi yükümlülüğü doğmayacaktır¹⁹⁴. Gelir vergisi yükümlülüğü doğmamasına karşılık, kumar oynamaktan elde edilen kazanç açısından ivazsız bir intikal ve dolayısıyla veraset ve intikal vergisini doğuran olayın gerçekleştiğini kabul etmek gerekir¹⁹⁵.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi, bu faaliyetlerin özel vergi yasalarında vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmelerini gerektirdiğinden, bu noktada kıyas yasağını da ortaya çıkarmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi, yasak faaliyetlerin kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasını engellemektedir. Yasak faaliyetlerde vergiyi doğuran olay ortaya çıkmamışsa, vergilendirme yapılamamakta, bu hususta vergi idaresinin ya da yargı organlarının kıyasa başvurarak vergiyi doğuran olay yaratmaları

¹⁹³ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.97. ; Güneş, *Hukuka ve Ahlakla Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.242.

¹⁹⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.96. ; Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.96.

¹⁹⁵ Danıştay da vermiş olduğu bir kararında, “Kumar oynamak suretiyle kazanç sağladığından bahisle davacı adına salınan ağır kusur cezalı veraset ve intikal vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davayı; 7338 sayılı Kanunun 1 ve 2'nci maddelerini açıklayarak, dava dosyasının incelenmesinden, davacının ... Cumhuriyet Başsavcılığına vermiş olduğu ifadesinde kumardan 1.500.000.000.- lira kazandığını bildirmesi üzerine düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak, kumar kazancının ivazsız bir intikal olduğunun kabulüyle vergi salındığının anlaşıldığı: cumhuriyet başsavcılığındaki ifadesinde, davacının kumar kazancı elde ettiğinin kendi ifadesiyle sabit olması sebebiyle aksi yöndeki iddiaya itibar edilemeyeceği; uyuşmazlığın çözümünün, kumar kazancının ivazsız bir intikal sayılıp sayılmayacağı, dolayısıyla da veraset ve intikal vergisine tabi olup olamayacağı hususunun tespitine bağlı olduğu; Borçlar Hukuku'nda, hukuki muamelelerin ivazlı ve ivazsız olmak üzere ikiye ayrıldığı; bir kimsenin edindiği istifadeye karşı bir külfet altına girmesi halinde ivazlı; böyle bir külfetin olmaması durumunda da ivazsız hukuki muamelelerin oluştuğu; genel kabul görmüş tanımına göre kumarın, tarafların kar etmek veya hoş vakit geçirmek gayesiyle birbirlerine zıt şartlar altında bir edanın yerine getirilmesini taahhüt ettikleri bir akit olduğu; kumar oyununa katılma karşılığında ortaya konan paranın, kumar kazancının elde edildiği anda, mamelekte herhangi bir eksilme olmaksızın ve şahsı bir külfete katlanılmaksızın geri alınması sebebiyle kumarda katılan veya ödenen bir bedelden söz edilemeyeceği; Spor Toto, Spor Loto Milli Piyango gibi devletçe düzenlenen çekiliş ve müşterek bahislerde, özel sektör firmalarınca satışların artırılması veya reklam amacıyla mal üzerine düzenlenen çekilişlerde bilet veya kolon bedeli ödenmek veya belli miktardaki malın alımı suretiyle çekilişe katılmak suretiyle belli bir külfete katlanması söz konusu olmasına rağmen, elde edilen kazançların Yasa koyucu tarafından ivazsız intikal kapsamında değerlendirilmesi karşısında, aynı özellikleri taşıyan kumar kazancının da bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği davacı tarafından, kumarın belli bir düzeyde maharet, beceri ve teknik bilgiyi gerektirmesi, belli bir bedelin ortaya konması, bu bedelin riske atılması ve emek sarf edilmesi sebebiyle kumar kazancının ivazsız bir intikal sayılamayacağı iddia edilmekte ise de; iddia edilen hususların, veraset ve intikal vergisine tabi tutulan çekiliş ve müşterek bahis oyunlarının ortak özelliği olması sebebiyle, söz konusu iddianın yerinde görülmediği; kumar kazancının ivazsız bir intikal olduğu ve bu nedenle yapılan cezalı tarhiyatta isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle reddeden” Vergi mahkemesi kararını onayarak bu düşüncede olduğunu bildirmiştir. Dnş. 7. D. 15.04.1999 gün ve E. 1998/96, K. 1999/1502, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, Erişim Tarihi: 15.03.2015

söz konusu olmamaktadır¹⁹⁶. Sonuç olarak, yasak faaliyetlerin vergilendirme kapsamına alınması, vergi hukukun diğer hukuk dalları ile etkileşimi noktasında, hukuk düzeninin birliğinin gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır.

4.4. Vergi Hukuku Bağlamında Yasak Faaliyetlerin Tespitinin Gerçekleşmesinin Sonuçları

4.4.1. Genel Açıklama

Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağına yönelik düzenleme, vergi hukukunun tarafsız duruşu nedeniyle, yasak faaliyetin tespiti durumunda, kanuna uygun şekilde gerçekleşen faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin kuralların uygulanmasını gerektirmektedir¹⁹⁷. Bu doğrultuda vergi yükümlüsü ya da sorumlusuna, vergi yasalarıyla yüklenen şekli ve maddi yükümlülükler ile tanınan haklara ilişkin kurallar, yasak faaliyet sebebiyle ortaya çıkan vergi yükümlülüğü ya da sorumluluğu için de geçerli olacaktır. Bu kapsamda yasak faaliyet sebebiyle vergi mükellefi ya da sorumlusu olan kişinin yargı organlarına ve idari çözüm yollarına başvurma hakkı gibi hakları kullanması söz konusu olmakla birlikte, bunun yanında maddi ve şekli diğer ödevleri de yerine getirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde yasak faaliyetlerin tespit edilmesi halinde uygulanması önem arz eden bazı hükümlere yer verilecektir.

4.4.2. Vergi Yükümlülüğünün ve Sorumluluğunun Meydana Gelmesi

Yasak faaliyetler neticesinde meydana gelen vergiyi doğuran olay, vergi yükümlülüğünün ortaya çıkması sonucuna yol açtığından, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren gerçek ya da tüzel kişi ya da tüzel kişiliği bulunmayan topluluk hakkında vergi idaresinin ilk önce yükümlülük kaydını oluşturması gerekir. Vergi mükellefleri, vergi dairesi nezdinde oluşturulan yükümlülük kaydı ve verilen vergi numarasına bağlı olarak takip edildiklerinden, vergisel idari işlemlerin uygulanması bu kaydın mevcudiyetine bağlıdır. Yasak faaliyette bulunan kişilerin bu faaliyetlerini vergi dairesine bildirmeleri ve bu şekilde yükümlülük oluşturmaları pek mümkün olmadığından, yapılacak işlem yeni bir yükümlülüğün oluşturulması şeklinde yerine getirilecektir¹⁹⁸. Bunun yanında, kişilerin kanuna uygun bir şekilde oluşturdukları

¹⁹⁶ Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.85.

¹⁹⁷ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.252.

¹⁹⁸ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, ss.252-253

yükümlülük çerçevesinde de yasak faaliyet bulunmaları muhtemeldir. Örneğin, güzellik salonu işletilmesini yükümlülük konusu olarak bildirip yükümlülük tesis eden kişinin bu güzellik salonunda fuhuş yaptırdığının tespit edilmesi ya da temizlik ürünleri üretim ve ticaretinin dışında kişinin uyuşturucu madde üretim ve ticaretiyle uğraştığının tespit edilmesi¹⁹⁹ durumunda, yeni bir yükümlülük oluşturulmasına ihtiyaç olmayıp, mevcut yükümlülük kaydı üzerinden işlemlerin gerçekleştirilmesi mümkündür.

Yasak faaliyetler genelde vergi idaresinin bilgisi dışında gerçekleştirildikleri için, yasak faaliyetlerin ortaya çıkarılması için vergi idaresinin denetim yollarından birine başvurması gerekir. Vergi idaresinin denetim yollarından biri olan yoklama, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan vergileme ile ilgili şekli olguların ortaya çıkarmayı amaçlayan bir denetim yoludur²⁰⁰. VUK'nun md. 127'e göre, "Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyet ile ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.". Dolayısıyla kişinin vergi kanunlarının kapsamına giren bir yasak faaliyette bulunduğu yoklama işlemi ile ortaya çıkartılması gerekmektedir. Yükümlülük kaydı da, yoklama işlemi ve düzenlenen yoklama fişine dayalı olarak tesis edilecektir²⁰¹. Gerçekleştirilen yoklama işlemi neticesinde, vergi mükellefiyeti tesis edilmesi gereğini belirten yoklama fişi iki nüsha olarak düzenlenerek nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imzalatılır. Bu yoklama fişinin bir nüshası ilgili mükellefe veya yetkili adamına bırakılır. Bu kimseler yoklama yerinde bulunmuyorsa, yoklama fişi bilinen son adrese yedi gün içinde posta ile gönderilir. (VUK md. 132) Yoklama fişinin ikinci nüshası ise vergi dairesine verilir²⁰².

VUK, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu kaldırmayacağını öngören hükmüyle, yasak faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kanunda belirtilen şartların ortaya çıkması halinde vergi sorumluluğunun da doğacağını açıkça ifade etmektedir. Vergi sorumluluğunun ancak vergi yükümlülüğü doğuran olayın (vergiyi doğuran olay) meydana gelmesiyle

¹⁹⁹ Demirci, *Suç Fiilleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç ve Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi: Vergilendirmenin CMK'nın –Elkoyma- ve TCK'nın –Müşadere- Hükümleri Karşısındaki Durumu- I*, s.89.

²⁰⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.147.

²⁰¹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.253.

²⁰² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.148. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.317.

doğacağı anlamına gelen “vergi sorumluluğunun bağımlılığı ilkesi”²⁰³ burada da uygulama imkânı bulmakta ve yasak faaliyetlerin vergiyi doğuran olay oluşturmaları halinde, vergi sorumluluğu da ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak, uyuşturucu ticareti yapan kişi, bu faaliyette çalıştırdığı kimselere ödediği ücretten gelir vergilerini vergi sorumlusu olarak kesip yatırmak zorundadır²⁰⁴.

Yasak faaliyetlerin vergiyi doğuran olayı meydana getirmesi durumunda vergi sorumluluğun ortaya çıkması durumunu, vergiyi doğuran olayın vergi sorumlusunun bilgisi dâhilinde gerçekleşmesi şartıyla kabul etmek, kanaatimizce amaca uygun bir yorum olacaktır. Potansiyel vergi sorumlusunun, kanuna ya da ahlâka aykırı bir faaliyetin gerçekleştiğini bilmesi veya bilmesinin gerekmesi durumunda, sorumluluğu doğacaktır. Kişinin bilgisi ve onayı olmadan gerçekleşen yasak faaliyetler nedeniyle, vergi sorumluluğunun ortaya çıkması ise mümkün görünmemektedir²⁰⁵. Bu husus özellikle küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu yönünden önem arz etmektedir. Örneğin, kısıtlanmış bir kişinin, vasiinin hiç haberi olmadan sahte fatura ticareti yapması ya da kaçak silah ticareti yapması durumunda, vasi açısından vergi sorumluluğu ortaya çıkacak mıdır? Yasak faaliyetler, özellikle açıktan yapılan faaliyetler olmayıp, bu faaliyetlerin vergi sorumlusu olacak kişilerin tahmin edemeyecekleri şekillerde meydana gelmesi mümkündür. Bu sebeple, vasisinden habersiz kaçak silah ticareti yapan bir kişinin bu ticaretten elde ettiği gelir vergisi borcu için, vasiinin vergi sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Sorumluluğun ortaya çıktığının kabul edilmesi halinde, vergi cezalarının da vasi adına kesilmesi gerekecektir. Bu uygulamanın ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine aykırı olacağı şüphesizdir.

4.4.3. Vergilendirme (Tarhiyat) Mecburiyeti

Gerçekleştirmiş olduğu yasak faaliyetin vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına yol açması nedeniyle kendisine vergi borcu yüklenilen ve dolayısıyla vergi mükellefi sıfatını kazanan kişi hakkında vergilendirme işlemlerinin yapılması bir

²⁰³ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.80. ; Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *AÜHFD*, Cilt:46, Sayı:1-4, 1997, s.187. ; Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *AÜHFD*, Cilt:54, Sayı:3, 2005, s.164. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.232.

²⁰⁴ Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.69. ; Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*, (4. Baskı), Ankara, 2009, s.76.

²⁰⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.256.

zorunluluktur²⁰⁶. VUK, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının yükümlülüğü kaldırmadığını belirttiğinden ve meydana gelen vergiyi doğuran olay vergilendirme (tarh) işleminin sebep unsuru oluşturduğundan²⁰⁷, yasak faaliyetin tespiti halinde vergi idaresinin tarh işlemlerine başlaması bir mecburiyeti beraberinde getirmektedir. Vergilendirme hususunda idare bağlı yetki ile donatıldığından²⁰⁸, vergi idaresine yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi noktasında yasalarla herhangi bir takdir yetkisi de tanınmamıştır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması sebebiyle vergi yasalarından herhangi birinin uygulama alanına giren bir yasak faaliyetin tespiti durumunda, oluşturulacak yükümlülük kaydı sonrasında ilgili vergiler açısından tarhiyat işlemleri yerine getirilmelidir. Yasak faaliyetler sebebiyle yapılacak tarhiyatlar yalnızca gelir vergilerine yönelik olmayıp, ilgili vergi yasalarında düzenlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi koşuluyla, servet ve harcama vergilerine ilişkin tarhiyatlar da yapılabilecektir.

Türk Vergi Sistemi'nde genellikle vergi tarhiyatları beyan esasına göre yapılmasına rağmen, yasak faaliyetlerin beyan edilmesinin söz konusu olmaması nedeniyle beyan esasına yönelik bir vergilendirme yapılması söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi hususunda, idarece tarhiyat türleri tercih edilecektir. İdare tarafından gerçekleştirilen tarhiyat çeşitleri içinde, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinde kullanılacak temel yöntem ise, re'sen tarh yöntemidir²⁰⁹. VUK'nda , “ Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân 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 olunmasıdır.” (VUK md. 30) şeklinde tanımlanmıştır. Matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına olanak bulunmayan hallerde ve zamanında beyanname verilmemesi gibi bir kısım yasal koşullar gerçekleştiğinde matrah yine idarece saptanıp re'sen vergi tarhı yoluna gidilir²¹⁰. Vergi mükellefi, beyanlarının doğruluğunu

²⁰⁶ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.254.

²⁰⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.92. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.254. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.92. ; Saban, *Vergi Hukuku*, s.161.

²⁰⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.94. ; Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s.121.

²⁰⁹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.255. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.96. ; Kızılot ve diğerleri, *Vergi Hukuku*, s.93

²¹⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.98.

ortaya koyacak şekilde, sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli defter, belge ve kayıtları, kanunlarda belirtildiği gibi tutmak ve muhafaza etmekle ödevlidir. Mükellef bu ödevini yerine getirmemezse; defter, kayıt ve belgeleri sağlıklı bir incelemeye elverişli değilse; yükümlünün beyanının doğruluğu karinesi çürümekte; dolayısıyla vergi dairesi için matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarhı yolu açılmaktadır²¹¹. Bu durumda vergi matrahı, vergi inceleme elemanı ya da takdir komisyonu tarafından belirlenecektir²¹²

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinde tercih edilecek esas tarhiyat türü re'sen tarhiyat olmakla birlikte, bazı durumlarda koşulların gerçekleşmesi halinde diğer idarece tarhiyat türlerine başvurulması mümkündür. Örnek olarak, bir kişinin imar mevzuatına aykırı bir şekilde bina yapması halinde emlak vergisi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Bu durumda emlak vergisi tarhiyatı, Emlak Vergisi Kanunu'nda belirtilen matrah üzerinden, verginin idarece tarhı²¹³ yöntemiyle yapılacaktır²¹⁴.

Yasak faaliyetler nedeniyle gerçekleştirilecek re'sen tarhiyata esas alınacak matrahın belirlenmesi için VUK md. 134 gereğince vergi incelemesi yapılması zorunlu olmakla birlikte; verginin idarece tarhı yönteminde vergi matrahı kanunlarda önceden tespit edilmiş olduğundan vergi incelemesi yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu durumda vergi, düzenlenen yoklama fişine dayanılarak tarhedilmektedir²¹⁵. (VUK mük. md. 30/2)

4.4.4. Vergi Mahremiyetinin Ortaya Çıkışı

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkide mükellefler hakkında edinilen bilgilerin güvenliğinin sağlanması, mükelleflerle ilgili bilgilerin ifşa edilmemesi ve başka kişiler yararına kullanılmaması mükelleflerin “vergi mahremiyeti” olarak adlandırılan temel haklarından birini oluşturur²¹⁶. Vergi idaresi, vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken yükümlülerin iş ve işlemleri, hesap durumları, işletmeleri,

²¹¹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.268. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, ss. 102-103

²¹² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.170. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, ss.106-107. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.98. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss.271-273

²¹³ “Verginin idarece tarhı; 29 uncu ve 30 uncu maddeler 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. md. 30)

²¹⁴ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.255.

²¹⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.256.

²¹⁶ Erdem Utku Çakır, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl:4, Sayı:13, (Nisan 2013), s.355.

servetleri, meslekleri, hatta kişisel ve ailevi durumları hakkında bilgiler edinmektedir²¹⁷. İdare tarafından öğrenilen bu bilgilerin vergilendirme amacı dışında kullanılmaması, başka bir ifadeyle gizli kalması gerekmektedir²¹⁸. Bu gerekliliğin yerine getirilebilmesi amacıyla, VUK'nun 5'inci maddesinde²¹⁹ vergi mahremiyeti düzenlenerek, maddede belirtilen kişilerin, yükümlülerin ya da yükümlüyle ilgili kimselerin sırlarını veya gizli kalması gereken diğer hususlarını ifşa etmeleri ya da kullanmaları yasaklanmıştır. Bu yasağa uymayanlar, vergi mahremiyetini ihlâl suçuna ilişkin düzenlemeler (VUK md. 362) gereğince cezalandırılmaktadır²²⁰.

Gerçekleştirdikleri kanuna ve ahlâka aykırı yasak faaliyetler nedeniyle vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olarak kabul edilen kimseler hakkında da vergi mahremiyetine ilişkin hükümler uygulama alanı bulmaktadır²²¹. Yasak faaliyet gerçekleştiren kişiler hakkında öğrenilen bilgiler vergi mahremiyeti kapsamında olup, öğrenilen sırların ya da diğer gizli hususların açıklanması (ifşa edilmesi) veya kullanılması yasaktır²²². Bu nedenle, çok güç bir olasılık gibi gözükse bile, vergi mahremiyeti ilkesine titizlikle uyularak, diğer hukuk dallarınca yasaklanmış faaliyetleri devletten gizleyen kişilerin vergisel açıdan devlet ile muhatap olmaları sağlanmalıdır²²³.

4.4.5. Vergi Cezalarının Uygulanması

Devlet ile mükellef arasında gerçekleşen vergi alacağı ilişkisinde, mükelleflerin bazı zamanlarda vergi kanunlarına aykırı harekette bulunmaları kaçınılmazdır. İşte vergi kanunlarına aykırı harekette bulunanlar hakkında uygulanacak cezalar vergi cezası olarak tarif edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun

²¹⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.248.

²¹⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.511.

²¹⁹ Vergi Mahremiyeti:

Madde 5- Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2. (Değişik : 23/6/1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.

²²⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.248. ; Kırbas, *Vergi Hukuku*, s.178.

²²¹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.262.

²²² Çağan, *Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler*, s.83. ; Güneş, *Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.252.

²²³ Güneş, *Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi*, s.252.

331'nci maddesi vergi cezalarını, vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere iki grupta toplamaktadır. Vergi cezaları adı altındaki birinci grupta vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları yer almaktadır. Bu cezalar vergi idaresince verilmektedir. Diğer cezalar adı altında da hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suç ve cezalar yer almaktadır. Bunlar ise ceza mahkemelerince hükmolunacak kaçakçılık, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi gizliliğini (mahremiyetini) ihlâl gibi suç ve cezalardır²²⁴. Bu başlık altında ise birinci grupta yer alan vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları yasak faaliyetler ile ilişkisi çerçevesinde inceleme konusu yapılacaktır.

Vergisel idari düzeni ihlal edici eylemlerden hafif nitelikte olanları vergi kabahatleri olarak adlandırılmaktadır. Vergi kabahatleri de vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatleri olmak üzere temelde iki kategoriye ayrılmaktadır²²⁵.

Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan tanımlanmamış olsa da, vergi ziyayı kabahatini, yükümlü ve sorumlu tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 341'nci maddesinde yazılan hallerle vergi kaybına yol açılması olarak tanımlamak mümkündür²²⁶. Vergi ziyayı (kayıbı), "... mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." (VUK md. 341). Vergi ziyayı kabahatinde, vergi kaybı ögesi bulunduğundan, bu kabahat zarar kabahati olarak nitelendirilmektedir²²⁷. Bu nedenle vergi yasalarıyla yerine getirilmesi istenen ödevlerin, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu tarafından istenildiği şekilde yerine getirilmemesi halinde, Devlet hazinesinin verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi şeklinde uğradığı zararın karşılığı olarak vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.

Kanuna ya da ahlâka aykırı faaliyette bulunan kişilerin vergi kaybına sebebiyet vermesi durumunda vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Yasak faaliyetler, esas itibarıyla zaten vergi kaybı doğuran faaliyetlerdir. Çünkü kanuna ya da ahlâka aykırı faaliyetlerin vergi dairesine bildirilmesi, bu faaliyetlerin icrasında vergi yasalarında yerine getirilmesi istenen ödevlerin yerine getirilmesi ve ortaya çıkan vergi borcunun vergi dairesine eksiksiz bir şekilde beyan edilerek ödenmesi söz konusu değildir²²⁸.

²²⁴ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, ss.168-169

²²⁵ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, (7.baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s.71

²²⁶ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.482.

²²⁷ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.482. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.209.

²²⁸ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.258.

Yasak faaliyetin tespiti halinde, re'sen belirlenen vergi matrahına bağılı olarak ayrıca vergi ziyayı cezası kesilecektir. VUK'nuna göre vergi ziyayı cezası kayba uğratılan verginin bir katı olup, 359'uncu maddede belirtilen kaçakçılık fiillerinden birinin icra edilmesi şekliyle vergi ziyasına yol açılması halinde, vergi ziyayı cezası kayba uğratılan verginin üç katı olarak uygulanmaktadır (VUK md. 344/1-2). Örneğin, Maliye bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basacağı belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basıp, bunların satışını yapmak suretiyle vergi kaçakçılığından (VUK md. 359-c) gelir elde eden kişiye, kayba uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 335'nci maddesine göre, cezayı gerektiren tek bir fiil ile birden fazla vergi türü bakımından vergi ziyasına neden olunmuşsa, her vergi türü için ayrı vergi ziyayı cezası kesilecektir. Örneğin, kaçak olarak getirdiği silahları satarak gelir elde eden kişi, hem gelir vergisi, hem de katma değer vergisi yönünden vergi ziyayı cezası ile karşı karşıya kalacaktır.

Vergi cezaları altında birinci grupta yer alan diğer vergi cezası usulsüzlük cezalarıdır. Usulsüzlük cezaları, vergi kanunlarıyla yerine getirilmesi istenen ve Vergi Usul Kanunu'nda cezai müeyyideye bağlanmış olan şekli ödevlerin yerine getirilmemesi halinde, usulsüzlük kabahatlerine ilişkin uygulanan cezalar olarak tanımlanabilir. Usulsüzlük kabahati Vergi Usul Kanunu'nun 351'nci maddesinde, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanmıştır. Kanuna aykırı eylem neticesinde henüz bir vergi kaybı değil, vergi kaybı ortaya çıkma tehlikesi yarattıkları için, usulsüzlük kabahati tehlike kabahati olarak nitelendirilmektedir²²⁹.

Yasak faaliyetin icrasında, vergi kanunlarıyla yerine getirilmesi istenen şekli ödevlere uyulması, faaliyetin niteliği gereği mümkün değildir. Kanuna veya ahlâka aykırı yasak bir faaliyette bulunan kişinin, bildirimde bulunması, beyanname vermesi, defter tutması ve tasdik ettirmesi, defter ve belgeleri muhafaza etmesi ve belge düzenine uyması söz konusu değildir²³⁰. Bu sebeple yasak faaliyetin tespiti halinde, yerine getirilmeyen bu şekli ödevlere ilişkin usulsüzlük cezaları kesilecektir²³¹. Defter

²²⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.491. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.231. ; Saban, *Vergi Hukuku*, s.499. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.211.

²³⁰ Demirci, *Suç Fiilleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç ve Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi: Vergilendirmenin CMK'nın –Elkoyma- ve TCK'nın –Müsadere- Hükümleri Karşısındaki Durumu- I*, s.88.

²³¹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.259.

tutmayan ve bu defterleri tasdik ettirmeyen, işe başlama bildiriminde bulunmayan, vergi beyannamesini vermeyen vergi mükellefi ya da sorumlusuna 1. derece usulsüzlük cezası kesilecektir (VUK md. 352)²³². Bunun yanında gerçekleştirilen yasak faaliyet nedeniyle düzenlenmeyen belgeler (fatura, fiş, serbest meslek makbuzu vb.) sebebiyle de özel usulsüzlük cezası (VUK md. 353) kesilmesi gerekmektedir.

Şekli ödevlerin yerine getirilmemesi halinde usulsüzlük cezalarının (genel, özel) kesilmesi bir mecburiyet arz etmekle birlikte, Danıştay'ın bazı kararlarında, faaliyetin yasak olmasından ötürü şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesinin zaten mümkün olmadığı gerekçesiyle, kesilen usulsüzlük cezaları kaldırılmaktadır. Örnek olarak, Danıştay'a göre, yasak faaliyette bulunan kişilerin düzenleyebilecekleri fatura ve benzeri belge bulunmadığından, özel usulsüzlük fiilinin kanuni unsuru olan şekle ve usule aykırılığın oluştuğundan söz edilemeyecektir²³³.

²³² Usulsüzlük fiilleri ayrıca vergi kaybı da doğurmuşsa, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarından miktar itibarıyla en ağır olanı kesilecektir. (VUK md. 336/1)

²³³ "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinde 232, 234, 235 ve 236'ncı maddeler gereğince verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen ve almayanlardan her birine, her fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu için maddede belirtilen miktarlardan aşağı olmamak üzere, bu vesikalara yazılması gereken meblağın yüzde üçü (çiftçiler için yüzde biri) nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür./ Olayda, davacının ödünç para verip, karşılığında faiz geliri elde ettiği halde fatura düzenlemediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilmişse de, özel usulsüzlük cezası 213 sayılı Kanunun anılan 353'üncü maddesinde sayılan belgeleri vermesi ve alması gerektiği halde vermeyen ve almayan vergi mükellefleri adına kesilebileceğinden; olayda, vergi idaresinin bilgisi dışında yasalara aykırı bir şekilde yürüttüğü ikrazatçılık faaliyeti dolayısıyla fatura düzenlenmesi söz konusu olmayan davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmesi yerinde bulunmadığından, Mahkeme kararının, özel usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin işlemin iptali yolundaki hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir." Dnş. 7. D. 18.06.2002 gün ve E.2000/7381, K.2002/2453, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim tarihi: 18.06.2015), Benzer yönde karar için bkz: Dnş. 7. D. 06.05.2008 gün ve E. 2007/2735, K. 2008/1390, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi:18.06.2015).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GERÇEKLEŞME HALLERİNİN(ŞEKİLLERİNİN) İNCELENMESİ

1. Vergiyi Doğuran Olayın Unsurlarına Genel Bakış

1.1. Genel Açıklama

Borç ya da sorumluluk ortaya çıkaran her hukuki ilişki, kendine ve içinde bulunduğu hukuk alanına mahsus bazı özellikler barındırmakta ve çeşitli unsurlardan meydana gelmektedir. Örneğin, borçlar hukukunda borcun bir kaynağı olarak düzenlenen haksız fiil, davranış, zarar, uygun illiyet bağı, kusur ve hukuka aykırılık gibi temel kurucu unsurlardan meydana gelmektedir²³⁴. Aynı şekilde ceza sorumluluğunu meydana getiren fiil olarak suç, tipe uygun eylem, hukuka aykırılık ve kusurluluk gibi unsurlara ayrılarak incelenmekte ve değerlendirilmektedir²³⁵. Değişik hukuk dallarındaki hukuki ilişkilerin unsurlarına ayrılarak incelenmesinin teori ve pratikte sağladığı sağlıklı değerlendirme yapma imkânı, vergi hukukunda vergi borcunu doğuran hukuki ilişki olan vergiyi doğuran olayın da unsurlarına ayrılarak incelenmesi mecburiyetini öne çıkartmaktadır. Ancak belirtmelidir ki vergiyi doğuran olayın unsurlarına ayrılarak incelenmesine Türk Vergi Hukuku'nda rastlanılmamaktadır.

Vergiyi doğuran olayın unsurlarının belirlenmesinde yapılacak tespitler, başta vergiyi doğuran olayın tanımı hususundaki değerlendirmelerin ortaya koyulmasını zorunlu kılmaktadır. Vergiyi doğuran olayın kapsamı bölümünde işaret edildiği üzere,

²³⁴ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s.516 vd. ; Şenyüz, *Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.82 vd ; SafaReisoğlu, *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, (23.bası), İstanbul: Basım Yayım Dağıtım, 2012, s.164 vd. ; Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s.273 vd.

²³⁵ Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (15.baskı), Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s. 113 ; İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9.Bası), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, ss. 166-366 ; Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.76. ; Hamide Zafer, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (2.bası), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2011, ss.160-340

vergiyi doğuran olayın unsurlarının belirlenmesine yardımcı olacak şekilde, vergiyi doğuran olay geniş anlamda ve dar olmak üzere iki şekilde tanımlama yapılmaktadır. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay ile dar anlamda vergiyi doğuran olay olarak yapılan tanımlar, vergiyi doğuran olayın unsurları hususundaki değerlendirmeleri de belirlemektedir.

Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, vergi borcunun doğumu için gerçekleşmesi gerekli ve mecburi yasal şartların tamamı olarak tanımlandığından, geniş anlamda vergiyi doğuran olay kuramı, vergiyi doğuran olayın unsurlarının geniş bir çerçevede ele alınmasını şart koşturmaktadır. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, öncelikle verginin mükellefi (yükümlüsü), verginin konusu, verginin matrahı ve oranı olmak üzere vergi borcunu sebep ve miktar olarak belirleyen unsurlar ile vergi borcunu azaltan ya da ortadan kaldıran muafiyet, istisna ve indirim gibi unsurlardan meydana gelmektedir. Alman Hukuku'nda benimsenen bu yaklaşım, vergi borcu ilişkisini kuran, azaltan ve hatta ortadan kaldıran kanuni sebeplerin vergiyi doğuran olay kapsamında değerlendirilmesini gerektirdiğinden, neredeyse vergi kavramına eşdeğer bir kavram ortaya çıkmaktadır. Birçok tanımlamada verginin unsurları içerisinde değerlendirilen bu unsurların, geniş anlamda vergiyi doğuran olay kuramında, vergiyi doğuran olay kapsamında ele alındığı ve incelendiği görülmektedir²³⁶.

Dar anlamda vergiyi doğuran olay ise, verginin yükümlüsü ile verginin konusu arasında vergi kanunlarının düzenlediği türden kurulan bir hukuki ilişki olarak, vergiyi doğuran olaya daha dar bir bakış açısı getirmektedir. Dar anlamda vergiyi doğuran olay kuramı, vergi hukukunda vergi borcunu ortaya çıkaran “olay-eylem-hareket” kavramını ön plana koymakta; vergi kanunlarında, bir kişi (vergi mükellefi) ile vergi konusu arasında ilişki kuran ve neticeleri ilgili kişi üzerinde gerçekleşen hukuki olayı vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir. Türk Vergi Hukuku doktrinde vergiyi doğuran olaya yönelik yapılan tanımlara bakıldığında, dar anlamda vergiyi doğuran olay kuramının benimsendiği ve yapılan tanımların vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında hukuki bağ kurarak vergi borcunun ortaya çıkmasına neden olan olay/hukuki durum noktasında toplandığı görülmektedir²³⁷. Çalışmada, Türk Vergi Hukuku doktrinde yaygın kuram kabul edilen dar anlamda vergiyi doğuran olay kuramının

²³⁶ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.107.

²³⁷ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.108.

yaptığı tanımlama benimsendiğinden, vergiyi doğuran olayın unsurları dar anlamı göz önünde bulundurulmak suretiyle açıklanacaktır.

Türk Vergi Hukuku doktrinde sık kullanılan bir uygulama olmamakla birlikte, dar anlamda vergiyi doğuran olay kavramı ve bu kavrama yönelik tanımlardan faydalanmak suretiyle, vergiyi doğuran olayı unsurlarına ayırarak incelemek mümkündür²³⁸. Bir kişi ile vergi konusu arasında meydana gelen ve neticesinde vergisel sonuçlar ortaya çıkan olay ve hukuki durum olarak ifade edilebilen vergiyi doğuran olayın, üç temel (ana) kurucu unsuru bulunmaktadır. İlki, vergiyi doğuran olayın “şahıs” unsurudur. Vergiyi doğuran olay, vergi borcu ilişkisinde, bu olayı meydana getiren şahsı vergi borçlusu durumuna getirdiğinden, ilk olarak bu hukuki ilişkiyi meydana getirecek bir hukuk süjesine ihtiyaç bulunmaktadır²³⁹. İkincisi vergiyi doğuran olayın “konu” unsurudur. Bir şahsın verginin konusu olarak belirtilmiş bir konuyla bağ kurması halinde vergiyi doğuran olay doğmaktadır. Sonuncusu ise, vergiyi doğuran olayın “atfedilebilirlik” unsurudur. Türk Vergi Hukuku doktrinde “vergiyi doğuran olayın yükümlünün şahsında gerçekleşmesi²⁴⁰” olarak da belirtilen bu unsur, kişinin vergi konusu ile ilişkiye girmek suretiyle gerçekleştirdiği sonucun kendisine yüklenebilmesini ifade etmektedir²⁴¹.

Vergiyi doğuran olayın unsurlarına ayrılarak değerlendirilmesi, kanaatimizce vergiyi doğuran olay kavramının daha net anlaşılması bakımından hem faydalı hem de mecburidir. Çünkü vergiyi doğuran olay kavramını, vergi yükümlüsünü ve vergi konusundan müstakil olarak değerlendirmek söz konusu değildir. Vergiyi doğuran olay, bir borç ilişkisi ortaya çıkaran hukuksal ilişki olarak düşünüldüğünde, bu borç ilişkisinin şahıstan ya da konudan ayrı olarak yalnızca fiilin atfedilebilirliğine indirgenmesi düşünülemez. Konuya ilişkin bir örnek vermek gerekirse, gelir vergisi

²³⁸ “Vergiyi Doğuran Olayın Unsurları” başlıklı özel bir değerlendirme için bkz: Ahmet Kırmızı, *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*, Ankara: Doğu Matbaacılık, 1995, s.43 vd. Yazar, banka ve sigorta muameleleri vergisinde vergiyi doğuran olayı, vergiyi doğuran olayın unsurları doğrultusunda değerlendirmektedir.

²³⁹ Kişiler arasında sosyal bir ilişkiye dayanmayan sosyal düzen kuralı varlığı düşünülemez. Bu sebeple kişiler arasında olan ve neticesinde hukuksal sonuç doğuran ilişkilere “hukuki (hukuksal) ilişki” denir. Hukuksal ilişkiler, kişiler arasında meydana geldiğinden, kişi hukukun kendisine sağladığı yetkilere dayanarak, hukuksal ilişkide bulunabilir. Bu hukuksal ilişkiler neticesinde hak sahibi ve yükümlü olmak üzere iki kişi ortaya çıkmaktadır. (bkz: Gözübüyük, *Hukuka Giriş*, s.139. ; Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, s.209.) Ortaya konan değerlendirmelerden de görüleceği üzere şahıs unsuru, bir hukuksal ilişkinin temel kurucu unsurlarından birisidir.

²⁴⁰ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.205. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.72. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.93.

²⁴¹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.109.

açısından “bir gerçek kişinin gelir elde etmesi” olarak düzenlenen vergiyi doğuran olayda “elde etme” tarzındaki atfedilebilirlik unsurunun “gerçek kişi” ve “gelir” kavramlarından bağımsız olarak ele alınması söz konusu değildir. “Elde etme” kavramı yalnız başına bir mana ifade etmediği için, bu noktada “kimin”, “neyi” elde ettiği sorularına cevap bulmak gerekmektedir. Bu sorulara verilen cevaplar ekseninde gelir vergisinde “bir gerçek kişinin gelir elde etmesi” vergiyi doğuran olayında, “bir gerçek kişi” şahıs unsurunu, “gelir” konu unsurunu, “elde etme” ise atfedilebilirlik unsuruna denk gelerek, bir bütün olarak mana ifade etmektedir²⁴². Bu sebeple vergiyi doğuran olayın hem şahsı hem de konuyu kapsayacak şekilde açıklanması ve değerlendirilmesi zorunludur. Çalışma yönünden de vergiyi doğuran olay kavramı Türk Vergi Hukuku doktrininde benimsenen dar anlamı ele alınmak suretiyle, üç ana unsura ayrılarak incelenmektedir.

1.2. Vergiyi Doğuran Olayın Şahıs (Özne) Unsuru

Hukuksal ilişkiyi gerçekleştirecek kişi ya da kişilerin bulunması, bir hukuksal ilişkinin temel kurucu unsurlarından birini oluşturduğundan, bu unsur bulunmaksızın hukuksal ilişkileri değerlendirmek söz konusu değildir. Özellikle borç ilişkileri, borcu doğuran hukuksal ilişkiyi gerçekleştirmek suretiyle gerek özel hukuk gerekse kamu hukuku açısından bazı temel hak müdahalelerine uğrayacak kişileri, hem hak hem de yükümlülük sahibi hukuk süjeleri olarak ön plâna çıkarmaktadır. Bu bakımdan vergi alacaklısı ile vergi borçlusı arasında bir borç ilişkisi kurulmasını sağlayan vergiyi doğuran olayda, vergi konusu ile vergi kanunlarının düzenlendiği türden bir hukuki ilişkiye girmek suretiyle vergi borcunun kendi üzerinde doğmasına neden olan ve yine vergi kanunları gereğince bu vergi borcunun maddi ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmek zorunda olan hukuk süjesi, vergiyi doğuran olayın “şahıs unsuru” nu oluşturmaktadır²⁴³.

Vergiyi doğuran olayın şahıs unsuru ile vergi borcu ilişkisinde borçlu taraf kastedilmektedir. Kavram seçimi konusunda farklı yaklaşımlar sergilense de vergiyi doğuran olayın şahıs unsurunun vergi yükümlüsünü ifade ettiği, Türk Vergi Hukuku doktrininde ittifakla kabul edilmektedir. Vergi yükümlüsü; Vergi Usul Kanunu’nun

²⁴² Feyzioğlu da Fransız yazar Wuold’un görüşlerini aktarırken onun kullandığı benzer bir örneği vermektedir. Buna göre, bir gayrimenkule sahip olunması örneğinde, vergiyi doğuran olayın üç ana unsuru bulunmaktadır. “.... Bir şahıs (mükellef) (1), Bir vergi mevzuu (2) ve bu ikisi arasında muayyen bir münasebet (3).” (bkz: Feyzioğlu, *Mükellefiyet Doğurucu Vakıa*, s.57.

²⁴³ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.114.

8'nci maddesinde "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir." (VUK md. 8/1) şeklinde tarif edilmiştir. Alman Vergi Hukuku doktrinde de vergi yükümlüsü çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır²⁴⁴. Albert Hensel, vergi yükümlüsünü, "vergi borcunu yükümlenen hukuk süjesi" olarak tanımlamaktadır. Klaus Tipke/Joachim Lang' a göre, "vergi yükümlüsü, bir vergi kanununun kendisine vergi konusu ve bununla bağlantılı olarak vergi borcu isnad edilen hukuki süjesidir." Otto-Gerd Lippross'a göre, "vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olayın bütün şartlarını gerçekleştiren vergi süjesidir". Türk Vergi Hukuku doktrinde ise, vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren ve vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmek zorunda olan kişi olarak tanımlanmaktadır²⁴⁵. Doktrinde yapılan bu tanımlar birlikte değerlendirildiğine, vergi yükümlüsünün, biri vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirmesi diğeri de belli miktardaki vergi borcunu ödemesi olmak üzere iki önemli özelliğe sahip olduğu görülmektedir²⁴⁶.

VUK'nun vergi yükümlüsünü tanımında göze çarpan bir eksiklik de Kanun'un yalnızca gerçek ve tüzel kişileri vergi yükümlüsü olarak kabul etmesidir. Bu tanımla VUK, vergiyi doğuran olayın şahıs unsuru olarak yalnızca gerçek ve tüzel kişileri kabul etmekte, buna karşılık tüzel kişi olmayan bazı toplulukları tanımın dışında tutmaktadır²⁴⁷. Hâlbuki, VUK md. 10/1'de, "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir." hükmüyle tüzel kişiliği olmayan bazı kişi ya da mal topluluklarının (iş ortaklıkları, menkul kıymetler yatırım fonları) da vergi yükümlüsü olabilecekleri kabul edilmiştir²⁴⁸. Bu nedenle vergi yükümlüsüne müteallik yapılacak tanımlarda gerçek ve

²⁴⁴ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, ss.116-117

²⁴⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.75. ; Oktar, *Vergi Hukuku*, s.71. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.72. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.204. Anayasa Mahkemesinin de kararlarında doktrindeki bu tanımları kullandığı göze çarpmaktadır: "... Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü belirler. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi, verginin yükümlüsüdür. Vergilendirme ile ilgili ödevlerini kendi vergi borcu için yerine getiren kişi "vergi yükümlüsü" (mükellefi) ; başkasının vergi borcu için bu görevleri yasalar gereği yerine getirenler (üçüncü kişiler) "vergi sorumlusu"durlar..." Any. Mhk. 25.11.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, (RG: 25.11.1995- 22477)

²⁴⁶ Saban, *Vergi Hukuku*, s.77. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.72.

²⁴⁷ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2012, s.42. ; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s.64. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.76.

²⁴⁸ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s.65. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.42.

tüzel kişiler yanında tüzel kişiliği olmayan topluluklara da yer verilmesi gerekmektedir.

Vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında gerçekleşen vergi borcu ilişkisinde taraflar hukuk düzeninin çizdiği sınırlar içerisinde hem hak hem de yükümlülüklerle sahip olabilmektedirler. İşte bu vergi borcu ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi borçlusunun hem hak hem de yükümlülükleri gerçekleştirebilecek hukuki durumda olmasına, diğer bir deyişle, hukuksal bir kişilik olarak kabul edilmesine, imkân verecek husus vergi hukukunda ehliyet meselesidir. Bu kapsamda vergiyi doğuran olayın şahıs unsuru incelenirken, şahıslar açısından ehliyet durumunun özel olarak değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Vergi hukukunun özel hukuk dalları (medeni hukuk) ile olan ilişkisinde, kişilik ve kişinin ehliyetleri meselesi önemli bir yer tutmaktadır. Medeni hukuk anlamında geniş anlamda kişiliği oluşturan iki önemli ehliyet bulunmaktadır. Bunlar, kişilerin hak ve borçlara sahip olabilme ehliyeti olarak tanımlanan *hak ehliyeti*²⁴⁹, kişinin bizzat kendi fiilleriyle kendi lehine haklar yaratmak, bu hakları sınırlandırmak veya ortadan kaldırmak ve kendi fiilleriyle kendisini borç altına sokmak iktidarı olarak tanımlanan *fiil ehliyeti*²⁵⁰ dir.

Medeni hukuktaki hak ve fiili ehliyeti kavramlarından farklı anlama sahip olan vergisel hak ehliyeti²⁵¹, vergi hukukuna ilişkin hakların ve yükümlülüklerin taşıyıcısı, vergi borcu ilişkisinin tarafı olabilme yeteneğini ifade etmektedir²⁵². Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ehliyeti" başlıklı 9'uncu maddesinin 1'nci fıkrasına göre, "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir." Hükümde vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu içim varlığı şart olarak aranmayan "kanuni ehliyet" medeni hakları kullanma anlamına gelen fiil (eylem) ehliyetidir²⁵³. Vergi konusuyla kanunun belirttiği türden bir ilişkiye girmek suretiyle vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren ve doğan vergisel sonuç kendisine atfedilebilen kişi, fiil ehliyetine sahip

²⁴⁹ Hak ehliyetine sahip olabilmenin koşulu hukuk düzeni içinde kişilik kazanmış olmaktır. Medeni Kanun'un 28'nci maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkraları kişiliğin nasıl kazanılacağını belirlemiştir.

²⁵⁰ Fiil ehliyetine sahip olabilmenin koşulu Medeni Kanun'un 10'uncu maddesinde ayrırt etme gücüne sahip olmak, kısıtlı olmamak ve ergin olmak şeklinde belirlenmiştir. Tüzel kişilerin ise fiili ehliyetine sahip olabilmenin koşulları ise Medeni Kanun'un 49'uncu ve 50'nci maddelerinde düzenleme altına alınmıştır

²⁵¹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.131.

²⁵² Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.84.

²⁵³ Uysal ve Eroğlu, *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*, s.75. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.43. ; Uluatam ve Mehtibay, *Vergi Hukuku*, s.96. ; Mutluer, *Vergi Hukuku*, s.54. ; Oktar, *Vergi Hukuku*, s.69.

olmasa bile, vergi hukukunda vergisel hak ehliyetine sahip olması kaydıyla vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklara sahip olabilir, bir vergi borcunun borçlusu olabilir ve vergi borcu ilişkisinde borçlu taraf olarak yer alabilir²⁵⁴. Vergi hukukunun, özel hukuktan farklı olarak fiil ehliyetine sahip olmayan kişileri vergi yükümlüsü olarak kabul eden düzenlemeye yer vermesinin nedeni, verginin ödeme gücüne göre alınıyor olmasıdır²⁵⁵. Dolayısıyla vergi ödeme gücüne (mali güce) sahip olan kimseler, vergi hukuku açısından vergisel hak ehliyetine sahip olmaları kaydıyla, fiil ehliyetine sahip olmasalar bile, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmek kaydıyla, vergi yükümlüsü olabileceklerdir.

1.3. Vergiyi Doğuran Olayın Konu (Nesne) Unsuru

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bir kişinin (potansiyel vergi yükümlüsünün) hukuki veya iktisadi olarak verginin kaynağını oluşturan bir konuyla bir biçimde ilişki kurması gerekmekte, kişinin bu vergi konusu ile ilişki kurarak gerçekleştirdiği olay ya da tekemmül eden hukuki durum nedeniyle vergi borcu doğmaktadır. Bu nedenle, kişinin yöneldiği bir vergi konusu olmaksızın vergiyi doğuran olay/tipe uygun eylem meydana gelmesi düşünülemez²⁵⁶. Gerçekten ceza hukukunda da, tipe uygun eylemin önemli bir unsurunu suçun konusu meydana getirmektedir. Suç oluşturan her fiilin kesinlikle bir konusu bulunduğundan, konusu bulunmayan bir suçun varlığından söz edilmesi mümkün değildir²⁵⁷. Genellikle suçun konusu “üzerinde suç oluşturan eylemin meydana geldiği insan veya şey” olarak tanımlanmaktadır²⁵⁸. Bu yönüyle, vergi hukuku açısından da vergiyi doğuran olayın/tipe uygun eylemin gerçekleşmesi için üzerinde eylemin gerçekleşeceği bir konunun bulunmasının varlığı zorunludur.

Türk Vergi Hukuku’nda herhangi bir yasada doğrudan tanımlanmayan verginin konusu, doktrinde vergi borcu ilişkisinin meydana gelmesi için yasanın vergi borcu doğuran bir sebep olarak gördüğü bir mal, hukuki işlem ya da iktisadi olay

²⁵⁴ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.133.

²⁵⁵ Uluatam ve Mehtibay, *Vergi Hukuku*, s.97. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.74. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss.207-208.

²⁵⁶ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.145.

²⁵⁷ Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.107. ; Artuk, Gökçen, Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.309.

²⁵⁸ Öztürk, Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, s.169. ; Artuk, Gökçen, Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.309. ; Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.121. ; Koca, Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.107. ; Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.208.

olarak tanımlanmaktadır²⁵⁹. Dolayısıyla üzerinden verginin alındığı, doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurlar, verginin konusu olarak kabul edilmektedir²⁶⁰. Yukarıda verilen bu tanımlar, temel yönüyle mali açıdan yapılan tanımlardır. Verginin konusunu oluşturabilecek çok çeşitli iktisadi kaynaklar bulunmakta olup, bu kaynaklar ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle çeşitli şekillerde verginin konusu olarak seçilebilmektedir²⁶¹. Bu nedenle vergisel anlamda eşya-şey olarak kabul edilebilecek objeler, verginin konusu olarak tercih edilmekle birlikte, şey kelimesi yalnızca eşyaya değil, ticari ve hukuki işlemlere, eylem ve olgulara, ekonomik değerlere, fiziksel varlıklara, sosyal durum ve başka şeylere yönelik olabilecektir²⁶².

Kaynağını maliye biliminden alan verginin konusu, bugün geldiğimiz noktada, iktisadi olarak vergilendirilebilir olay veya durumlar ile verginin kanuni (hukuki) konusunu birbirinden ayıran yeni teoriler ortaya çıkmıştır. Öncelikle verginin konusunu hukuki bir kavram olarak tarif etmek, vergilendirme konusu olabilecek şeylerle verginin konusu arasındaki terminolojik farklılığı ortaya koymayı gerektirmektedir. Buna göre hukuki anlamda verginin konusu, yasa koyucunun vergilendirmeye değer bulduğu ve hukuken düzenlediği vergisel şeyi ifade etmektedir. Bu yönüyle neyin vergiye tabi olduğu sorusuna verilecek cevap, hukuki anlamda verginin konusunu belirlemekte, hukuki bir düzenlemeyle birlikte vergisel şey, verginin konusunu haline gelmektedir. Vergilendirme konusu şey iktisadi bir durumu ifade ederken, hukuki anlamda verginin konusu, bir vergi hukuku normuyla üst bir kavrama bağlanabilir durumu belirtmektedir²⁶³. Hukuki anlamda verginin konusu ile mali anlamda verginin konusu kavramları arasındaki farklılığı ortaya koymak bakımından şu örnek verilebilir: Gelir kavramı, vergi hukukunda mali (geniş) anlamda verginin konusu içinde yer almaktadır. Buna karşılık Gelir Vergisi Kanunu'nun malvarlığındaki her türlü artışı değil de Kanun'da yer alan (GVK md. 2) yedi kazanç ve irat türünü gelir olarak kabul eden düzenlemesi, hukuki anlamda verginin konusunu belirtmektedir. Bu örnekten yola çıkarak, hukuki anlamda verginin konusunu, mali

²⁵⁹ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.209. ; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, s.90.

²⁶⁰ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.140. ; Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10.baskı), Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s.39.

²⁶¹ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.148.

²⁶² Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s.137.

²⁶³ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.149.

(geniş) anlamda verginin konusunun vergi yasalarıyla somutlaşmış görünümü olarak kabul etmek ve dar anlamda vergi konusu olarak nitelendirmek hata olmayacaktır²⁶⁴.

Verginin konusu dikkate alınarak yapılan iktisadi (ekonomik) sınıflandırmada, verginin konusunu oluşturan iktisadi unsurlar olarak karşımıza gelir, servet ve harcamalar çıkmaktadır. Günümüzde, gelir, servet ve harcama vergileri şeklinde yapılan bu sınıflandırma, vergiler konusunda yapılan sınıflandırmaların en gerçekçisi olarak kabul edilmektedir²⁶⁵.

İktisadi olarak gelir, üretim faktörlerinin üretime katılma karşılığında bu üretimden aldıkları pay olarak tanımlanmaktadır²⁶⁶. Bu iktisadi tanıma karşılık, geliri mali anlamda diğer bir ifadeyle vergilendirilebilecek gelir anlamında açıklayan iki teori bulunmaktadır. Kaynak teorisine (kuramına) göre gelir belirli bir kaynaktan düzenli olarak sağlanan gelir akımını ifade etmektedir²⁶⁷. Gelirin beşeri veya maddi bir kaynaktan ortaya çıkması, yeterli ölçüde bir zaman dilimi içinde tekrarlanması ve kaynağın devamlı olması bu teorinin başlıca özelliklerini oluşturmaktadır²⁶⁸. Örneğin, bir teşebbüs sahibinin işletmesinden sağladığı kâr, emek sahibinin elde ettiği ücret, kaynak teorisine göre geliri teşkil etmektedir²⁶⁹. Buna karşılık safi artış teorisine göre (kuramı), gelir servette meydana gelen her türlü fiili artışa denir²⁷⁰. Diğer bir deyişle, safi artış teorisi açısından gelirin devamlı bir kaynaktan elde edilip edilmediği bir önem arz etmemekte, kişinin belirli bir dönem başındaki servetiyle aynı dönemin sonundaki serveti arasında meydana gelen olumlu farka o dönem içindeki tüketiminde eklenmesiyle safi artış teorisine göre gelir ortaya çıkmaktadır²⁷¹. Safi artış teorisi göz önüne alındığında, devamlılık göstermediği için kaynak teorisine göre gelir sayılmayan sermayenin değer artışı, hibe, miras, kumar, piyango vb. kazançlar da gelir kapsamında değerlendirilmektedir²⁷².

²⁶⁴ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.140.

²⁶⁵ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.349.

²⁶⁶ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.122. ; Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.357. ; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, s.113.

²⁶⁷ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.122. ; Recep Kaplan, *Arızı Ticari ile Arızı Serbest Meslek Kazançlarının Nitelendirilmesi Bakımından Vergilendirmede Devamlılık Kriteri*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s.22.

²⁶⁸ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.254.

²⁶⁹ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.122.

²⁷⁰ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.359. ; Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.82.

²⁷¹ Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.97. ; Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.255. ; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, s.190. ; Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.123.

²⁷² Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.359.

Verginin konusunu oluşturan iktisadi unsurlardan bir diğeri servettir. Servet, gerçek veya tüzel kişilerin belli bir zamanda sahip olduğu ve para ile ifade edilebilen iktisadi varlıkların tümüdür²⁷³. Bu açıdan servet vergilerinin ortak özelliği, kişilerin ekonomik faaliyetlerini değil, sahip oldukları iktisadi varlıklarını verginin konusu olarak kabul etmeleridir²⁷⁴.

Verginin konusunu oluşturan iktisadi unsurlardan sonuncusu harcamadır. Harcama vergileri, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkarılması, diğeri bir ifadeyle gelir ve servetin harcanması nedeniyle alınan vergilerdir²⁷⁵. Bu vergiler, gelir veya serveti elde edinilmeleri sırasında değil, harcanmaları sırasında mal ya da hizmetlerin fiyatı içine gizlenmiş bir şekilde vergilendirilmektedir²⁷⁶. Harcama vergileri, yalnızca mal veya hizmet alım-satımlarına ilişkin işlemleri kapsayan vergiler değildir. Mal ya da hizmet alım-satımlarına ilişkin işlemlerin yanında, bir kısım hukuki işlemler (muameleler) de harcama vergileri kapsamında değerlendirilmektedir. Bu sebeple hukuki işlemleri de içine alan harcama vergilerinin, vergi teorisinde muamele vergileri olarak ifade edildiği görülmektedir²⁷⁷.

1.4. Vergiyi Doğuran Olayın Atfedilebilirlik (İsnadiyet) Unsuru

Vergiyi doğuran olayın şahıs ve konu unsura ilişkin düzenlemeler, tipe uygun eylemin meydana gelmesi için mecburi olmakla birlikte yeterli değildir. Bunun yanında potansiyel yükümlüsü ve konusu belli olan bir verginin belli bir şahıs üzerinde somutlaşmasını sağlayan, dolayısıyla kişi ve konu arasında ilişki kuran hukuki olayın, durumun, eylemin, işlemin vs. meydana gelmesi ve/veya ya meydana getirilmesi gerekmektedir. İşte; vergiyi doğuran olayın şahıs unsurunu oluşturan potansiyel vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasındaki ilişkiyi kuran ve mevcudiyeti vergi yasalarında vergi borcunun doğumu için şart olarak aranan bu unsur vergiyi doğuran olayın isnadiyeti (atfedilebilirliği) olarak kabul edilmektedir²⁷⁸.

Daha önce de belirtildiği gibi Türk Vergi Hukuku doktrini açısından vergiyi doğuran olayın unsurlarına ayrılarak incelenmesi yaygın bir uygulama olmadığından, atfedilebilirliğe (isnadiyete) ilişkin bir kullanım da görülmemektedir. Yalnızca

²⁷³ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.126. ; Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.387. ; Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.105. ; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, s.197.

²⁷⁴ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.387.

²⁷⁵ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s.402. ; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, s.205.

²⁷⁶ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.273.

²⁷⁷ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.128.

²⁷⁸ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.165.

atfedilebilirlik (isnadiyet) kavramına anlam bakımından en yaklaşan kullanım olarak “vergiyi doğuran olayın yükümlünün şahsında gerçekleşmesi” ifadesi kullanılmaktadır. Ancak vergiyi doğuran olayın yükümlünün şahsında gerçekleşmesi, vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak değil, bu gerçekleşme neticesinde kendisine maddi ve şekli ödevler (vergi borcu) düşen kişi olan vergi yükümlüsünü açıklamak üzere kullanılmaktadır²⁷⁹.

Türk Vergi Hukuku doktrininde atfedilebilirlik (isnadiyet) kavramına yer verilmemekle birlikte, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında ilişki kuran ve atfedilebilirliği (isnadiyeti) ifade eden hukuksal ilişki temelinde tanımlanmaya çalışılmaktadır. Vergiyi doğuran olay, konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin, bir yükümlü için, belli tutarda borç olarak doğabilmesi için gerekli olan hukuki ilişkinin ortaya çıkması olarak tanımlanmaktadır²⁸⁰. Vergiyi doğuran olayı, vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında meydana gelen hukuksal ilişki olarak tanımlayan bu yaklaşım, Türk Vergi Hukuku doktrininde hâkim yaklaşım olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple, atfedilebilirlik (isnadiyet) kavramı kullanılmamakla birlikte, vergiyi doğuran olay kavramı, atfedilebilirliği (isnadiyeti) ifade eden en dar anlamıyla değerlendirilmekte ve kullanılmaktadır.

Vergiyi doğuran olayın hangi hukuksal biçimlerde meydana gelebileceği hususunda Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesi genel bir düzenleme ortaya koymaktadır. Düzenlemeye göre, “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.”. Dolayısıyla VUK, genel olarak, vergi alacağını (yükümlü açısından vergi borcunu) ortaya çıkaran olayın, hukuki bir olayın gerçekleşmesi ya da hukuki bir durumun tamamlanması şeklinde olabileceğine vurgu yapmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda yer alan bu genel düzenlemenin içeriği, özel vergi yasalarında yasa koyucunun tercihleriyle somutlaşan düzenlemelerle doldurulmaktadır. Özel vergi hukukuna ilişkin kanunlarda vergiyi doğuran olay gösterilecek durumlar, gerek hukuki gerekse iktisadi olay karakterinde, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan bu düzenleme gereğince, hukuki bir işlem, bir fiil veya hukuki durum olabileceği gibi, karma bir nitelik de gösterebilmektedir²⁸¹.

²⁷⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.205. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.72, 87 ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, , s.72, 87 ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.75. ; Saban, *Vergi Hukuku*, s.87.

²⁸⁰ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.103.

²⁸¹ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.93. ; Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.50. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss.256-257, Feyzioğlu, *Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)*, s.58.

Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi, hukuki olayın vukuu ya da hukuki durumun tekemmülünü vergiyi doğuran olay olarak, kabul etmesine rağmen, doktrinde, hukuki olayın daha geniş bir kavram dolayısıyla hukuki durum kavramını da kapsadığı, bu sebeple hukuki durumun tekemmülü şeklindeki ifadenin hukuki olay kavramının içeriğinin somutlaşmasına hizmet ettiği ileri sürülmüştür²⁸². Gerçekten de hukuki durumun tekemmülü olarak ifade edilen durumlar, hukuki eylem veya hukuki işlemin sonucunda ortaya çıkmakta ve bu sebeple hukuki olay kapsamında değerlendirilmektedir. Örneğin, emlak vergisinde bir bina, arsa ya da araziye malik olmak şeklinde bir hukuki durum olarak tanımlanan vergiyi doğuran olay, mülkiyet ilişkisinin kurulmasını sağlayan bir hukuki işlem (gayrimenkul satış sözleşmesi) sonucunda meydana gelmektedir. Bu sebeple, vergiyi doğuran olayın üst başlık olarak hukuki olaylardan ibaret olduğu söylenebilir²⁸³.

Hukuki olay, kısaca hukuk düzeninin gerçekleşmesine hukuki sonuçlar bağladığı olay olarak tanımlanabilir²⁸⁴. Örneğin, doğum veya ölüm, genel nitelikli bir olay olmakla birlikte, kişiler hukuku, kişilik hakkı ya da miras hukuku yönünden hukuk düzeninin ilgi alanına girmektedir²⁸⁵. Hukuki olaylar, doğa olaylarından ve insan davranışlarından kaynaklanan hukuki olaylar olarak ikiye ayrılmakta; insan davranışlarıyla meydana gelen hukuki olaylar da kendi içinde hukuki fiiller (eylemler) ve hukuki işlemler şeklinde iki kategoride incelenmektedir²⁸⁶. Hukuki fiil (eylem), insan iradesinden veya hareketinden meydana gelen ve kendisine hukuki düzeni tarafından hukuki sonuç bağlanan her türlü olay olup²⁸⁷, hukuka uygun fiiller ve hukuka aykırı fiiller olarak ikiye ayrılmaktadır²⁸⁸. Hukuki işlem, bir veya daha ziyade kişinin, hukuk düzeninin çizdiği sınırlar içerisinde hukuki sonuç doğurmaya, yani bir hakkı veya hukuki ilişkiyi kurmaya, değiştirmeye ya da ortadan kaldırmaya yönelmiş irade açıklaması veya açıklamalarıdır²⁸⁹.

Hukuki eylem ya da işlemlerden, özel vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olayın atfedilebilirlik (isnadiyet) unsuru olarak, başka bir deyişle vergi mükellefi ile

²⁸² Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.18.

²⁸³ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.172.

²⁸⁴ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s.158. ; Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s.38. ; Gözler, *Hukuka Giriş*, s.331. ; Gözübüyük, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, s.137.

²⁸⁵ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s.158.

²⁸⁶ Gözler, *Hukuka Giriş*, s.332.

²⁸⁷ Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, s.261. , Gözübüyük, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, s.138.

²⁸⁸ Gözler, *Hukuka Giriş*, s.332.

²⁸⁹ Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s.160. ; Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, s.263. ; Gözler, *Hukuka Giriş*, s.333.

konusu arasında ilişki kuran hukuki olay olarak geniş ölçüde faydalanılmaktadır. Somut olarak örnek vermek gerekirse, iki kişinin satım sözleşmesi imzalaması hukuki bir işlem iken, bu satım sözleşmesi çerçevesinde satıcının malı teslim etmesi hukuki bir eylem olarak katma değer vergisinde vergi doğuran olayı meydana getirmekte ve vergi borcu doğmaktadır. Ayrıca hukuki olay ya da işlemler sonucunda meydana gelen hukuki durumların da vergiyi doğuran olay olarak tanımlanması mümkündür. Örneğin, kişilerin motorlu aracı sözleşme imzalayarak satın almaları hukuki işlem iken, bu motorlu araç üzerindeki mülkiyet ilişkisinin tescili hukuki bir durum olarak motorlu taşıtlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir²⁹⁰.

2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesinin İncelenmesi

2.1. Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde, “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” hükmüyle, bir gerçek kişinin gelir elde etmesi halinde gelir vergisi borcunun doğacağı ve gelir elde etme eylemini gerçekleştiren kişiye vergi borcu terettüp edeceği düzenlenmiştir. Bu nedenle gelir vergisi açısından atfedilebilirliği (isnadiyeti) belirten kavram “elde etme” kavramı olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda “elde etme” yi açıklığa kavuşturacak bir düzenlemeye yer verilmemesi ve gelir türleri bakımından elde etme kavramını açıklamak amacıyla Kanun'un çeşitli yerlerinde çok sayıda farklı kavram kullanılması sebebiyle, vergiyi doğuran olay niteliğiyle “elde etme” kavramının ne anlama geldiğinin belirlenmesi görevi, doktrin ve yargı organlarının kararlarına düşmektedir²⁹¹. Vergi hukuku doktrininde gelir elde etme, bir gerçek kişinin emek sarf ederek veya sermaye yatırarak ya da emek ile sermayesini birleştirerek ücret, irat ya da kazanç şeklinde yeni değerler edinmek suretiyle malvarlığının artmasıdır²⁹². Diğer bir tanıma göre gelir elde etme, Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesindeki kaynaklardan sağlanan kazançları oluşturan gelirin iktisaden ve hukuken tasarruf

²⁹⁰ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.173.

²⁹¹ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.108.

²⁹² Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.105.

olanağının edinilmesi ile gerçekleşmiş olmasıdır²⁹³. Kısacası elde etme, kişinin o gelir üzerinde hukukten tasarrufta bulunabilmesini ifade etmektedir²⁹⁴.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelerden, doktrinde yer alan açıklamalardan ve yargı kararlarından hareketle, Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin elde edilmesi kavramının geleneksel olarak, tahakkuk esası ve tahsil esası olmak suretiyle açıklanmakta olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra, elde etme kavramını daha ayrıntılı olarak açıklama ve dört ayrı aşama ile algılama gayretlerine de rastlanılmaktadır²⁹⁵. Buna göre, gelirin elde edilmiş sayılmasında göz önünde tutulabilecek aşamalar şunlardır:

a. Tahakkuk (Tahakkuk Esası): Gelirin tahakkuku, nitelik ve tutar olarak kesinleşmesidir²⁹⁶. Diğer bir deyişle, gelir doğuran işlemlerin eksiksiz gerçekleşmesi sonucu gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir²⁹⁷. Bunun için geliri doğuran işlemin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu çerçevede alacaklı kişinin malvarlığına fiilen maddi bir değer girmiş olmasa bile kayıt ve hesap sistemi itibarıyla bir artış meydana gelmesi durumunda gelir elde edilmiş sayılmaktadır²⁹⁸.

b. Hukuki Tasarruf: Hukuki tasarruf, gelirin sahibi tarafından talep edilir hale gelmesidir. Başka bir deyişle hukuki tasarruf, gelirin istenilmesinde bir hakkın doğmuş olmasıdır²⁹⁹. Elde etmede, kural olarak, en önemli aşama, hukuki tasarruf hakkının doğuşudur³⁰⁰.

c. Ekonomik Tasarruf: Ekonomik tasarruf, gelir üzerinde hukuki tasarruf hakkı olan kişinin, geliri kendi ekonomik alanı içerisine alma imkânının doğması, yani gelirin ödenecek hale gelmesini ifade eder³⁰¹. Başka bir deyişle, gelir üzerinde ekonomik tasarruf, ödemeyi yapacak olanın, geliri sahibinin emrine hazır

²⁹³ Cevdet Okan Bahar, "Gelirin Elde Edilmesi: Vergiyi Doğuran Olay", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:114, (Haziran 2002), s.149.

²⁹⁴ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.107.

²⁹⁵ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.270.

²⁹⁶ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.270.

²⁹⁷ Bahar, *Gelirin Elde Edilmesi: Vergiyi Doğuran Olay*, s.149. "..... Tahakkuk, gelir veya giderin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir." Dnş. 4. D. 30.01.2003 gün ve E. 2001/279, K. 2003/663, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, Erişim Tarihi: 18.08.2015.

²⁹⁸ Öz, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay- Elde Etme*, s.45.

²⁹⁹ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.270. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.108. "..... hukuki tasarruf, tahakkuk etmiş gelir üzerinden talepte bulunma hakkının doğmasıdır...." Dnş. 4. D. 1.7.1993 gün ve E. 1991/3160, K. 1993/3447

³⁰⁰ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.109.

³⁰¹ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.109.

bulundurması, yani talep edilebilir durumda olan gelirin, ödemeyi yapacak olan tarafından fiili ödemeye hazır tutulmasıdır³⁰².

d. Fiili tasarruf (Tahsil Esası): Fiili tasarruf, gelirin nakit veya ayın şekilde maddi bir değer veya gayrimaddi bir servet unsuru olarak sahibinin malvarlığına dâhil olmasını ifade eder³⁰³. Başka bir deyişle eylemli (fiili) tasarruf olarak da adlandırılan tahsil esası, gelirin hak sahibine ödenmiş olmasını ve hak sahibinin kazanç ve irat üzerinde eylemli egemenlik sağlamasını ifade etmektedir³⁰⁴. Fiili tasarruf, nakden ve hesaben elde etme olarak iki şekilde gerçekleşebilir. Nakden elde etme, bir kazanç ve iradın kişiye nakit olarak ödenmesidir. Hesaben elde etme, bir kazanç ve iradın kişinin kullanabileceği bir hesaba geçmiş olmasıdır³⁰⁵.

Yukarıdaki açıklanan aşamalarla ilgili bir değerlendirme yapıldığında, hukuki ve ekonomik tasarruf içiçedir. Fakat ekonomik tasarruf, bir başka yönü ile fiili tasarrufla birleşir. Çünkü gelirin, gelir doğuran işlemin karşı tarafınca, sahibinin emrine amade kılınması, fiili tasarrufun da gerçekleşmiş olduğunu gösterir. Gelire hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve fiili tasarruf birbiri ile belli konularda özdeşleşebilir. Elde etmede hukuki tasarrufun (talep hakkının doğuşunun) önemi buradadır. Dolayısıyla gelirin elde edilmesinde temel ölçü “hukuki ve ekonomik tasarruf” imkânının doğmasıdır. Yükümlünün elde edeceği, gelirin bir bölümünü vergi olarak ödeyebilmesi için, o gelirin tasarrufuna girmiş olması veya girmesi için hiçbir engelin kalmamış bulunması şarttır³⁰⁶.

Gelir Vergisi Kanunu, kazanç ve iratların türüne göre, gelirin hangi anda elde edilmiş sayılacağı konusunda, ayrı ölçülere yer vermiş bulunmaktadır³⁰⁷.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinde belirtilen kazanç ve irat türlerinden biri olan ticari kazanç, Gelir Vergisi Kanunu’nun 37’nci maddesine göre, “her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançtır.” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak kanunda ticari ve sınai faaliyetin ne olduğu tanımlanmamış, yalnızca maddenin ikinci fıkrasında uygulamada tereddüt uyandırabilecek bazı kazanç türlerinin ticari kazanç

³⁰² Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.270. ; Gelir Vergisi Genel Tebliği Sıra No. 191 (RG: 19.1.1996- 22528, s.18. ;

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22528.pdf&mai n=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22528.pdf>, Erişim Tarihi: 18.08.2015)

³⁰³ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.109. ;

³⁰⁴ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.270. ; Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.175.

³⁰⁵ Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, (7.bası), Ankara: Sevinç Matbaası, 1978, s.135.

³⁰⁶ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.110.

³⁰⁷ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.270.

olduğunu belirtmekle yetinilmiştir³⁰⁸. Vergi hukuku doktrini açısından, ticari ve sınai faaliyetin, “emek ve sermayenin birlikte ve bir müteşebbis sorumluluğu altında kâr amacı güden ve az çok devamlılık gösteren bir örgütlenme içinde üretim sürecine katılmasıyla zirai kazanç ve serbest meslek kazancı dışında gelir elde etme imkânını veren faaliyet olduğunu” söylemek mümkündür³⁰⁹. Ticari kazanç, gerçek usulde vergilendirme kapsamında, bilanço esasına ve işletme hesabına göre olmak üzere iki şekilde belirlenmektedir. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır (GVK md. 38). Bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili GVK md. 38’de “elde etme” yönünden herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bilanço esasında ticari kazancın tespitine dayanak teşkil eden ve tutulması zorunlu olan defterlere işlemler yıl boyunca “tahakkuk esası” ve “çift yanlı kayıt sistemi” ne göre kaydedilir. İşte, bu kayıtların yapılması, yani bir alacağın hesaben tahakkuk etmiş olmasıyla, yükümlü yönünde gelir elde edilmiş olmaktadır. GVK md. 38’de “tahakkuk esası”ndan söz edilmemesinin nedeni, tahakkuk esasının bu kayıt sisteminin içinde ve özünde var olmasıdır. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu farktır. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla, tahakkuk eden alacakları, giderler ise, ödenen ve borçlanılan meblağları ifade eder (GVK md. 39). İşletme hesabında ticari kazancın tespiti ile ilgili GVK md. 39’da, elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacaklar şeklinde tanımlanmak suretiyle “elde etme” olgusu tahakkuk esasına bağlanmıştır. Kısacası, ticari kazançta gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Bu itibarla, geliri doğuran işlemlerin eksiksiz olarak tamamlanmış olması, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir³¹⁰. Ticari kazançlarda vergiyi doğuran olayın bağlandığı esas olan tahakkuk esası Danıştay’ın birçok kararında³¹¹ da yerini almıştır.

Ticari kazançlarda elde etme tahakkuk esasına bağlanmasına rağmen, fiiliyatta bazı özel durumlarda elde etme zamanları farklılık göstermektedir. Gelir Vergisi

³⁰⁸ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.117.

³⁰⁹ Uluatam ve Mehtibay, *Vergi Hukuku*, s.273.

³¹⁰ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, ss.116-120

³¹¹ “....Türk vergi sisteminde ticari kazançta tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir. Bunun için geliri doğuran muamelenin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması gereklidir....” Dnş. 4.D. 29.06.2011 gün ve E. 2010/712, K. 2011/5838, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet> (Erişim Tarihi: 18.08.2015) ; Aynı yönde karar için bkz.; Dnş. 3.D. 9.11.1987 gün ve E. 1987/1522, K. 1987/2510. www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi:18.08.2015).

Kanunu'nun 42'nci maddesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde, “istisnai olarak” özel bir vergileme sistemine yer verilmiştir. Bahsi geçen düzenlemede, birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarma işlerinde kâr ve zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak bitim yılı beyannamesinde gösterileceği belirtilmektedir. Bu hükmeye göre yıllara yaygın inşaat işlerinde bitim yılı, gelirin elde edildiği yıl kabul edilerek, kazanç o yılın geliri olarak vergilendirilecektir. İşin bitim yılı ise, geçici kabulün yapıldığı tarihtir. Geçici ya da kesin kabule tabi olmayan işlerde ise, işin bitim tarihi, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarihtir³¹². Danıştay da vermiş olduğu bir kararında³¹³ bu hususu vurgulamıştır.

Kazanç ve irat türlerinden bir diğeri olan zirai kazanç, “zirai faaliyetten doğan kazanç, zirai kazançtır. (GVK md. 52)” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma esas olan zirai faaliyet ise aynı madde de, “arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.” şeklinde ifade edilmiştir³¹⁴. Zirai kazançlar gerçek usulde ya da stopaj (kesinti) yolu ile vergilendirilir. Zirai kazancın gerçek usulde vergilendirilmesi ise bilanço ve işletme hesabına göre yapılır³¹⁵ (GVK md. 55,59). Zirai kazançlarda, hem bilanço esasına tâbi olan, hem de işletme hesabına tâbi işletmeler, tahakkuk esasına göre elde ettikleri gelirlerden yükümlü olmaktadır. Elde etme bakımından tahakkuk esasının kabulündeki esas, zirai kazancı oluşturan işlemlerin eksiksiz olarak tamamlanması ve kazancın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olması, elde edilmiş sayılma

³¹² Karakoç, , *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.122. ; Doğu Sever, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde “Vergiyi Doğuran Olayın” Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 294, (Şubat 2006), s.141.

³¹³ “....Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde de, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yılda kati olarak tespit edilip tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceğinin kurala bağlandığı, anılan maddelere göre yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi alacağı işin bittiği yılda doğacağından....” Dnş. 4.D. 27.10.2003 gün ve E. 2003/1545, K. 2003/2569, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, Erişim Tarihi:18.08.2015.

³¹⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.282.

³¹⁵ Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.184. ; Mutluer, *Vergi Hukuku*, s.405.

için yeterlidir³¹⁶. Danıştay da vermiş olduğu bir kararında³¹⁷ zirai kazançta elde etmenin tahakkuk esasına göre tespit edileceğini ifade etmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan kazanç ve irat türlerinden biri olan ücret, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesinde ; "Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Kanun'un yine aynı maddesinin 3'ncü fıkrasında ücretin bu genel tanımına ek olarak, uygulamada ücret sayılıp sayılmayacağı tereddüte yol açacak bazı gelir türlerini de açıkça belirterek ücret kategorisi içine sokmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesi gereğince ücretler ile ücret sayılan ödemeler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesi gereğince kaynakta tevkif (stopaj) usulüne göre vergilendirilmektedir³¹⁸. Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren, hesaben veya nakden yapılan ücret ödemelerine uygulanır. Ücretin tanımının yapıldığı GVK md. 61/1'de "...verilen para ve ayınlar..." yine GVK md.94/1-c.1'de "... ödenen ücretler" gibi ibareler yer aldığından, bu ibarelere dayanılarak ücretlerin elde edilmesinde "tahsil esası"nın geçerli olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca ücret gelirinde elde etmenin gerçekleşmesi için, nakden ödeme şart değildir, hesaben ödeme de yeterlidir³¹⁹. Ücret geliri, hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği anda, elde edilmiş sayılır. Bu bağlamda ekonomik tasarruf imkânı doğmuşsa, sahibince tahsil edilmese bile, ücret elde edilmiş sayılır. Hukuki tasarruf, ekonomik tasarrufun da gerçekleştiğinin karinesi olarak kabul edilir. Kısacası, ücret ve ücret sayılan

³¹⁶ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.125.

³¹⁷ "...Gelir Vergisi Kanununun zirai kazançta "kazancın zirai işletme hesabı esasına göre tespitini düzenleyen 55 inci maddesiyle "kazancın bilanço esasına göre tespiti" ile ilgili esasları belirleyen 59 uncu maddeleri hükümlerinin birlikte irdelenmesiyle, zirai kazancın tespitinde de ticari kazançta olduğu gibi tahakkuk esasının uygulanacağı, kanun koyucunun bu hususta kazancın tespitini münhasıran ödeme şartına bağlamadığı anlaşılmaktadır. Nitekim sözü edilen 55 inci maddede işletme hesabında zirai kazanç, "hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet fark" olarak tanımlanmış, 59 uncu maddede ise bilanço esasına göre zirai kazancın tespitinde ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı açıkça belirtilmiştir...." Dnş. 4.D. 21.05.1993 gün ve E. 1991/1816, K. 1993/2439, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet> Erişim Tarihi:18.08.2015

³¹⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, Ankara: Doğu Matbaası, 1975, s.30.

³¹⁹ "... hizmet erbabına ödemede bulunan vergi sorumluları tarafından vergi tevkifatı yapılarak ertesi ayın 20.günü akşamına kadar muhtasar bir beyanname ile vergi dairesine bildirmesi için, ilgili ay içinde hizmet erbabına "nakden" veya kendilerini istihkak sahibine karşı borçlu durumda gösteren bir kayıt veya işlemde bulunmak suretiyle "hesaben" ödeme yapılmış olması gerekmektedir..." Dnş.4.D. 31.05.1988 gün ve E. 1987/5739, K. 1988/2198, <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMe8ZDxC9RIrlr%2ButiYHtYuD1gSzUslaN1Q~~>, Erişim Tarihi:19.08.2015

menfaatlerin vergileme konusu olması için işverenin, iş görene ücret vermiş olması (menfaatleri sağlamış olması) şarttır. Burada gelirin elde edilmiş sayılması için alacağın gerçekleşmiş olması değil, menfaatin sağlanmış, paranın fiilen ödenmiş veya tahsile amade tutulmuş olması gerekir³²⁰.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan kazanç ve irat türlerinden bir diğeri olan serbest meslek kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'nci maddenin 1'nci fıkrasında, "her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." şeklinde düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci 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." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Serbest meslek erbabı da GVK md. 66'da düzenleme altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, serbest meslek kazançlarının elde edilmesinde "tahsil esası geçerlidir"³²¹. Hasılatın yalnızca tahakkuk etmesi, yani hesaplanabilmesi ve talep edilebilir hale gelmesi yeterli sayılmamaktadır. GVK md. 67, bu esası açıklamak üzere 7'nci fıkrasında getirdiği düzenlemeler ile, fiili ve nakdi edimin yanısıra hangi durumların da tahsil olarak sayılacağını hükme bağlamıştır. Buna göre serbest meslek erbabının muttali olması şartıyla, namına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması durumunda da tahsil gerçekleşmiş sayılır. Görüldüğü gibi burada, hesaben ve kayden değişik yollardan ödeme gerçekleşmiş olmaktadır. Öte yandan, serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın temlik edilmesi veya müşteriye olan borç ile takası durumlarında temlik ya da takas konusu meblağın tahsil edilmiş sayılacağı öngörülmektedir³²². Bu itibarla, serbest meslek kazancında, elde etme yönünden, kural olarak fiili tasarruf ilkesi benimsenmiştir³²³. Bu nedenle, serbest meslek faaliyeti karşılığı olan bedel tahsil edilmedikçe, gelirin elde

³²⁰ Yusuf Karakoç, "Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 182, (Ekim 1996), ss.108-110. ; Mustafa Erkan Üyümez, "Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir", (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s.55.

³²¹ Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.230.

³²² Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, ss.297-298.

³²³ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.271.

edilmesinden söz edilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecektir. Serbest meslek kazançları açısından tahsil, hizmet bedelinin nakden veya aynen alınması yahut herhangi bir yarar sağlanmasını ifade etmektedir³²⁴. Tahsil esasına göre, serbest meslek kazancında, yapılan hizmet karşılığında tespit edilen bedelin değil, sadece bu bedelin tahsil edilen kısmı hasılat olarak önem kazanmaktadır. Dolayısıyla, ister geçmiş, ister gelecek dönemlere ait olsun tahsil edilen tüm bedeller, tahsil edilen dönemin hasılatı sayılmaktadır³²⁵. Danıştay da vermiş olduğu kararlarında³²⁶ serbest meslek kazançlarında elde etmenin tahsil esasına bağlandığını vurgulamıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan kazanç ve irat türlerinden bir diğeri olan gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci maddesinde "belirtilen mal ve hakların, sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmelerinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır." şeklinde ifade edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu gayrimenkul kavramını Medeni Kanunu'ndan çok farklı bir biçimde ele almış ve GVK md. 70'de gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve hakları belirtmiştir: 1) Arazi, 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, 3) Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümmü tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri, 4) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar , 5) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralananmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir

³²⁴ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.112.

³²⁵ A. Murat Yıldız, "Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Kdv Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 132, (Aralık 2003), s.96. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.113.

³²⁶ "...193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65.maddesinde, serbest meslek kazancı "her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır" şeklinde tarif edilmiş, 67. maddesinde de, serbest meslek kazancının doğmasının, tahsil edilmesi şartına bağlı olduğu belirtilmiştir...." Dnş. 11. D. 11.03.1999 gün ve E. 1997/3777, K. 1999/1042, <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4lpMe8ZDxC9RIlr7v!uJ5qUILL1gSzUslaN1Q~~>, Erişim Tarihi:19.08.2015 ; Aynı yönde kararlar için bkz: Dnş. 7.D. 31.03.2004 gün ve E. 2001/765, K.2004/791 ; www.danistay.gov.tr. (Erişim Tarihi: 19.08.2015), Dnş. 7.D. 30.06.2004 gün ve E. 2000/8579, K. 2004/2120, www.danistay.gov.tr. (Erişim Tarihi: 19.08.2015)

tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar, 6) Müellifleri ya da kanuni mirasçıları tarafından kiralananlar dışındaki telif hakları, 7) Gemiler ve gemi payları, 8) Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesinde, gayrimenkul sermaye iratlarında gayri safi hasılat, "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 tutarı" olarak tanımlanmıştır. Buna göre, gayrimenkul sermaye iradında hasılatın nakden veya aynen tahsil edilmesi gerekir. Bu itibarla, gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, yani vergiyi doğuran olay "tahsil esası"na bağlanmıştır³²⁷. Öte yandan, gayrimenkul sahiplerinin haberdar olmaları şartıyla, namlarına, kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması da hukuki anlamda ödemeyi; yani edimi ifade eder. Burada hesaben tahsil söz konusudur. Bunun gibi, kira alacağının bir başkasına temlik veya kiracıya olan borç ile takası da tahsil sayılır (GVK md. 72/V). Kiracının, gayrimenkulün ekonomik değerini sürekli arttıracak şekilde yaptığı eklemeler ve değişiklikler, kiralayana bedelsiz devredildiği takdirde kiranın ayni olarak tahsil edilmesi söz konusudur (GVK md. 72/III). Bunun gibi, yenileşme giderlerinin kira bedelinden mahsubu da, bir başka ayni tahsil olarak düşünülebilir³²⁸.

Ayrıca, GVK md. 70'de gayrimenkul sermaye olarak sayılan mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde, bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre yapılacaktır (GVK md.70/II). Buna göre, ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunan mal ve hakların kiraya verilmesinde elde etme olgusu "tahsil esası" yerine, ticari ve zirai kazançlarda olduğu gibi "tahakkuk esası"na bağlı bulunmaktadır³²⁹.

Gayrimenkul sermaye iratlarında geçmiş yıllara ait kira bedelleri tahsil edildikleri yılın geliri sayılarak vergiye tâbi tutulurken, gelecek yıllara ait olup peşin alınan kira bedelleri tahsil edildikleri yılın değil ilgili bulundukları yıl veya yılların

³²⁷ Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.235. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.271. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.303.

³²⁸ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, ss.114-115.

³²⁹ Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.115.

geliri olarak vergiye tâbi tutulmaktadır³³⁰ (GVK md. 72/IV). Böylelikle peşin tahsil edilen kiralar bakımından, tahsil esası değil tahakkuk esası kabul edilmiştir³³¹.

Danıştay da vermiş olduğu kararlarında³³² gayrimenkul sermaye iratlarında elde etmenin tahsil esasına bağlı olduğunu ve tahsilin de nakden ya da hesaben yapılan ödemelerin kabulü ile gerçekleştirilebileceğini vurgulamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinde yer alan kazanç ve irat türlerinden bir diğeri olan menkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’nci maddesinde, “sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca söz konusu madde de kaynağı ne olursa olsun bazı gelir kategorilerinin menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Bu madde de kabul edilen iratlar³³³; 1) Hisse senetlerinin kâr payları, 2) İştirak hisselerinden doğan kazançlar, 3) Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr 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 faizi ve hazine bonosu faizi ile gelir ortaklığı senetlerinden sağlanan gelirler, 6) Her nevi alacak faizleri, 7) Mevduat faizleri, 8) Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler, 9) İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar, 10) Her türlü senedin iskontosu karşılığında alınan iskonto bedelleri, 11) Faizsiz kredi verenlere ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma karşılığı ödenen kâr payları, 12) Repo gelirleri, 13) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler.

³³⁰ Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.235. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.303.

³³¹ Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.60.

³³² “.... Mal veya hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılarak ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar bir muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirilmesi için ilgili ay içinde işyeri sahibine “nakden” veya kendini istihkak sahibine karşı borçlu durumda gösteren bir kayıt veya işlemde bulunulmak suretiyle “hesaben” ödeme yapılmış olması gerekmektedir....” Dnş. 3.D. 09.11.1993 gün ve E. 1992/1178, K. 1993/3116, (Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.114. dn. 92)

³³³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, ss.309-311. ; Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, ss.240-242. ; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, (11.baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, ss.95-98. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.118. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, ss.212-214.

Menkul sermaye iradında vergiyi doğuran olay iradın elde edilmesidir. Bununla beraber, kanunda sadece iradın elde edilmesi şartı aranmış, elde etmenin “tahsil” mi yoksa alacaklı lehine “tahakkuk”mu olduğu hususu kesinlikle belirtilmemiştir. Genel olarak menkul sermaye iratlarında elde etme, iradın hukuken veya fiilen tasarruf edilebilir hale gelmesiyle meydana gelir. Başka bir deyişle, menkul sermaye iratlarında elde etme, hukuki ve ekonomik tasarruf imkânının doğduğu anda gerçekleşmiş sayılır³³⁴. Danıştay’da vermiş olduğu bir kararında³³⁵, menkul sermaye iradının vergilendirilmesinde elde etmenin hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlandığı esasını vurgulamıştır.

Menkul sermaye iratlarının geniş bir yelpazeye sahip olmalarından dolayı, yukarıda verilen genel bilgiden sonra her biri ayrı özelliklere sahip menkul sermaye iratları aşağıda teker teker incelenecektir.

Hisse senetleri, iştirak payları ve kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenecek kâr payları için, herşeyden önce ödemeyi yapacak kurumca (genel kurul veya yetki verilmişse yönetim kurulu) ödeme kararı alınması ve dağıtım tarihinin belirlenmesi gerekir. İşte belirlenen bu kâr dağıtım tarihinde, kâr payına hukuki ve ekonomi tasarruf imkânı doğduğundan, gelir elde edilmiş olmaktadır³³⁶. Her nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizlerinde elde etme, faiz kuponlarının üzerinde yazıldığı vade tarihinde gerçekleşmiş sayılmaktadır³³⁷. Mevduat faizlerinde, ödemeyi yapacak kurumun, faizi tahakkuk ettirip ilgilinin emrine amade kıldığı tarihte faiz elde edilmiş sayılır. Böylelikle vadeli mevduat faizlerinde elde etme, vade sonunda gerçekleşmiş sayılmaktadır³³⁸. Her nevi alacak faizlerinde elde etme, mevduat faizlerinde olduğu, vade sonunda gerçekleştirmiş sayılmaktadır³³⁹. Hisse senetleri ve

³³⁴ Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.450. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.119. ; Nesimi Yaşar, “Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi-II, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:7, Sayı:84, (Aralık 1999), s.106.

³³⁵ “....Menkul sermaye iradının vergilendirilebilmesi için iradın tahakkuku ile birlikte ona hukuken ve iktisaden tasarruf edilebilmesi, yani irat sahibinin emrine amade hale gelmesi gerekmektedir....” Dnş. 4.D. 16.02.1995 gün ve E. 1994/2826, K. 1995/737, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 19.08.2015).

³³⁶ Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.214. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.450. ; Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.64. ; A. Şahin Avcı, “Menkul Sermaye İratlarından Kâr Paylarında Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:180, (Ağustos 1996), s.61.

³³⁷ Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.214. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.451. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.121.

³³⁸ Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.215. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.451. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.122.

³³⁹ Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.451. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.123.

tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışında elde etme, satışın yapıldığı tarihte gerçekleşmiş sayılmaktadır³⁴⁰. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının satışında elde etme, satışın yapıldığı tarihte gerçekleşmiş sayılır³⁴¹. Senetlerin iskonto edilmesinde elde etme, senedin iskonto edildiği tarihte meydana gelmektedir³⁴². Repo gelirlerinde elde etme, repo ve ters repo işlemlerinde taahhütlerin yerine getirilerek kararlaştırılan bedelin ilgili tarafa iletilmesi durumunda diğer bir ifadeyle repo işleminin vadesi sonunda, gerçekleşmiş sayılmaktadır³⁴³. Faizsiz kredi verenlere ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma karşılığı ödenen kâr paylarında elde etme, vade tarihinde diğer bir ifade ile kâr payının dağıtılmaya başlandığı tarihte, gerçekleşmiş sayılmaktadır³⁴⁴. Son olarak tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemelerde elde etme, nakden ya da hesaben ödemenin gerçekleştirildiği tarihte meydana gelmiş sayılacaktır³⁴⁵.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde belirtilen gelir unsurlarından sonuncusu olan "sair (diğer) kazanç ve iratlar", ilk bakışta, daha önceki gelir türlerinde kapsanmamış tüm gelir unsurlarını ifade eden açık bir kategori gibi görünmekte ise de, gerçekte belli gelir unsurlarını kapsayan sınırlı bir anlam taşır. Gelir Vergisi Kanunu'nun md. 80, mük md.80, ve md. 82 maddelerine göre sair (diğer) kazanç ve iratlar içerisine giren gelirler iki temel grupta toplanır. Bunlar; 1) Değer artış kazançları, 2) Arızı kazançlar. Ancak her iki grup içindeki kazançların ortak özelliği, kazancın mutad ve devamlı bir faaliyet sonucu elde edilmemiş olmasıdır³⁴⁶.

Sair (diğer) kazanç ve iratları oluşturan ilk alt bölüm olan değer artış kazançları, "GVK mük md. 80'de sayılan mal ve hakların elde çıkarılmasından doğan

³⁴⁰ Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.451. ; Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.66. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.214. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.121.

³⁴¹ Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.66. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.451. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.122. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.215.

³⁴² Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.451. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.215. ; Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.66. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.122.

³⁴³ Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.67.

³⁴⁴ Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.67. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.451.

³⁴⁵ Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara, 2013, s.11.

³⁴⁶ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.117. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.452. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.312. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.217. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.123.

kazançlar değer artış kazançlarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Değer artış kazançlarının kaynağını oluşturan mal ve haklar³⁴⁷; 1) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, 2) GVK’nun md. 70/5’de sayılan hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 3) Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî 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) GVK’nun md. 70- 1, 2, 4, 7. Bentlerindeki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

Sair (diğer) kazanç ve iratları oluşturan ikinci alt bölüm olan arızı kazançları, Gelir Vergisi Kanunu’nun 82’nci maddesinde belirtilen kazançların oluşturacağı hüküm altına alınmıştır. Arızı kazançları oluşturan kazançlar şunlardır³⁴⁸; 1) Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar, 2) Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat, 3) Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil), 4) Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat, 5) Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), 6) Dar mükellefiyete tâbi olanların 45 inci maddede yazılı işleri (ulaştırma faaliyetleri) arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Sair (diğer) kazanç ve iratların bir bölümünü teşkil eden değer artış kazançlarında, değer artışında safî kazancı düzenleyen GVK mük md. 81’de “... para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat...” ifadesi, değer artış kazancında elde etmenin tahsil esasına bağlandığını göstermektedir³⁴⁹. Sair

³⁴⁷ Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, ss.453-455. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss.104-108. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, ss.217-218.

³⁴⁸ Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.220. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, ss.457-458.

³⁴⁹ Saban, *Vergi Hukuku*, s.300. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.125.

(diğer) kazanç ve iratların diğer bölümünü teşkil eden arızı kazançların düzenlendiği 82’nci maddenin ikinci bendinde “... elde edilen hasılat..”, “...tahsil edilen hasılat..” kavramları kullanılmış olup, maddenin üçüncü fıkrasında sözü edilen hasılat kavramı açıklanmıştır. Buna göre hasılat, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri temsil etmektedir. Bu açıklamalar göstermektedir ki, arızı kazançlarla ilgili 82’nci madde de yer alan gelirlerin elde edilmesinde “tahsil esası” geçerli olmaktadır³⁵⁰.

2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’nci maddesinin 1’nci fıkrasına göre kurumlar vergisinin konusu kurum kazancıdır. Aynı maddenin 2’nci fıkrasına göre ise, “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” şeklinde düzenlenerek, Kurumlar Vergisinin konusunun Gelir Vergisinin Kanunu’nun 2’nci maddesinde hüküm altına alınan yedi gelir türünden meydana geldiği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisinde verginin konusunu oluşturan kurum kazancı; “Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır. / Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.” (KVK md. 6/1-2) şeklinde tanımlanmıştır. Bu hükümleriyle Kanun, kurumlar vergisi açısından kurum kazancının elde edilmesini vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir. Gelir vergisinde olduğu gibi, kurumlar vergisinde de kazanç/gelir elde edilmesi³⁵¹ durumunda vergi borcu doğmaktadır. Dolayısıyla, Kanun’da kurum olarak gösterilen bir tüzel kişinin veya tüzel kişiliği olmayan bir topluluğun kurum kazancı elde etme etmesi durumunda isnadiyet gerçekleşmekte ve bu gerçekleşme sonucunda ilgili kuruma kurumlar vergisi borcu terettüp etmektedir³⁵².

Kurumlar Vergisi Kanunu, safî kurum kazancının elde edilmesi kavramının içeriğinin somutlaştırılması hususunda ise, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticarî kazanç ve zirai kazançlarla ilgili düzenlemelere yollama yapmaktadır. Gelir Vergisi Kanun’unda

³⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.253. ; Saban, *Vergi Hukuku*, s.305. ; Karakoç, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II (Gelirin Elde Edilmesi)*, s.125.

³⁵¹ Uluatam ve Mehtibay, *Vergi Hukuku*, s.326.

³⁵² Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.177.

ticari kazançlarda gelirin tahakkuk etmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geleceğinin kabul edilmiş olması sebebiyle, ticari kazançlarda kabul edilen tahakkuk esasının Kurumlar Vergisi içinde kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca zirai faaliyetle uğraşan kurumlar için de Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai kazanç bölümündeki 59'uncu maddesine yollamada bulunulması, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki zirai kazancın elde edilmesi için gelirin tahakkuk etmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geleceğinin kabul edilmiş olması nedeniyle, zirai kazançlarda kabul edilen tahakkuk esasının Kurumlar Vergisi için de kabul edildiği görülmektedir³⁵³.

3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesinin İncelenmesi

3.1. Emlak Vergisi Kanunu

Emlak Vergisi Kanunu, bina ve arazi vergisi olmak üzere, iki vergi türünü kapsamaktadır. Emlak Vergisinin konusunu Türkiye sınırları içerisinde bulunan bina, arazi ve arsalar oluşturmaktadır³⁵⁴ (EVK md. 1, md. 12). Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina vergisinin mükellefi, "Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder." (EVK md. 3/1) şeklinde düzenlenmiştir. Arazi vergisinin mükellefi ise, "Arazi Vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler öder." (EVK md. 13/1) şeklinde hüküm altına alınmıştır. Emlak Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay açık bir şekilde belirtilmediğinden, vergiyi doğuran olayı, verginin konusu ve verginin mükellefinden yola çıkarak belirlemek gerekmektedir. Buna göre, bir kişinin bina, arazi veya arsaya malik olması, varsa bunlar üzerinde intifa hakkı tesisi, bunlardan herhangi birinin bulunmaması durumunda da, bina, arazi veya arsa üzerinde malik gibi tasarruf edilmesi ve bu durumların sürdürülüyor olması, emlak vergisinde vergiyi doğuran olayın atfedilebilirlik (isnadiyet) unsurunu meydana getirmektedir³⁵⁵. Bu durumda vergi konusu üzerinde bir kişinin mülkiyet ilişkisi³⁵⁶ ya

³⁵³ Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, ss.72-73. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.331. ; Kıldış, *Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.522.

³⁵⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.363. ; Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.333, 343. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.511, 517. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.284, 292. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, ss.359-360.

³⁵⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, ss.360-361. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.512, 518. ; Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.335, 344. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.365. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.94. ; Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.179.

³⁵⁶ "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

da intifa hakkı³⁵⁷ kurması halinde hukuki durum tekemmül etmekte ve vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bina, arazi ya da arsa üzerinde mülkiyet veya intifa hakkının bulunmaması durumunda ise, malik gibi tasarruf etme durumunda atfedilebilirlik (isnadiyet) gerçekleşmiş sayılmaktadır. Mülkiyet ve intifa hakkının belirlenmesi kolay olmasına rağmen, malik gibi tasarruf etme durumunda tasarruf edenin niyet unsuru (zilyetlik) önem kazanmaktadır³⁵⁸. Emlâk vergisi yükümlülüğünün meydana gelmesi için yasalara uygun olarak inşa edilme şartı aranmadığından, imar mevzuatına aykırı yapılmış bir binanın (gecekondu) zilyedi, malik gibi tasarruf eden kişi olarak vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirmiş sayılmakta ve vergi borcu terettüp etmektedir³⁵⁹.

3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu, Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş uçaklar ve helikopterler oluşturmaktadır (MTVK md.1). Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanun'unda mükellefiyetin başlaması "Motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescil ile başlar." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde sayılan motorlu araçların ilgili sicillere kayıt ve tescil işleminin yapılmasının vergiyi doğuran olayı meydana getirdiği kabul edilmektedir³⁶⁰. Servet vergileri esas itibariyle bir servete sahip olunması nedeniyle vergilendirme yapan bir vergi türüdür. Bir motorlu taşıta sahip olunması nihayetinde bir servete sahip olunmayı teşkil etmektedir. Bu sebeple bir motorlu taşıta sahip olunmasından ötürü Motorlu Taşıtlar Vergisi

kimseye karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız el atmanın önlenmesini de dava edebilir." (TMK md. 683). Emlâkin sahibinin tespit edilmesinde tapu kayıtları esas alınır.

³⁵⁷ "İntifa hakkı, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilir. Aksine düzenleme olmadıkça bu hak, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlar." (TMK md. 794). "İntifa hakkı, taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulur." (TMK 795/1).

³⁵⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.361 ve dn. 67. "– Bir şey üzerinde fiilî hâkimiyeti bulunan kimse onun zilyedidir. / Taşınmaz üzerindeki itifak haklarında ve taşınmaz yüklerinde hakkın fiilen kullanılması zilyetlik sayılır." (TMK md. 973)

³⁵⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.360.

³⁶⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.393. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.380. ; Uluatam ve Mehtibay, *Vergi Hukuku*, s.378. ; Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.352. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.94. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.523. ; Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.354.

Kanunu'na göre vergilendirme yapılmaktadır³⁶¹. Ancak kanaatimizce yalnızca Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda kayıt ve tescil yapılmasını vergiyi doğuran olay olarak kabul etmek, bir servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisinin yapısına tam olarak uygun düşmemektedir. Motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğünün meydana gelmesi için kayıt ve tescilin yapılması koşul olmakla birlikte, bu kayıt ve tescille kurulan mülkiyet ilişkisinin de sürdürülüyor olması zorunludur³⁶². Bu sebeple motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olayın, motorlu aracın ilgili sicillere kayıt ve tescille kurulan mülkiyet ilişkisi olduğunu kabul etmek daha uygun gözükmemektedir. Bu sebeple, bir şahsın bir kara motorlu aracına ya da bir hava motorlu aracına (uçak yada helikopter) kayıt ve tescil neticesinde malik olması ve bu mülkiyet ilişkisinin sürdürülüyor olması motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olayın atfedilebilirlik (isnadiyet) unsuruna denk gelmektedir³⁶³.

3.3. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesi, "Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. (VİVK md.1/1)" hükmü ile verginin konusunun mal olduğunu belirtmiştir. Kanunu'n 2'nci maddesinde mal kavramını, "mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacaklar (VİVK md.2/d)" şeklinde tanımlamıştır. Vergi yükümlüsü ise, "veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır (VİVK md. 5)." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Her iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, veraset ve intikal vergisinde, bir kişinin verginin konusuna giren bir malı ivazsız (karşılıksız) iktisap etmesi³⁶⁴ halinde vergiyi doğuran olayın atfedilebilirlik (isnadiyet) unsuru meydana gelmiş sayılmakta ve vergi borcu ortaya çıkmaktadır. İvazsız intikal tabiri,

³⁶¹ Uluatam ve Methibay, *Vergi Hukuku*, s.377. ; Erginay, *Vergi Hukuku*, s.250.

³⁶² Anayasa Mahkemesi de verdiği bir kararında, motorlu taşıtlar vergisi borcunun doğması için mülkiyet ilişkisine yollama yapmaktadır. "...Gerçekten motorlu taşıtlar vergisi, vergi sistemimizde, bir servet vergisi olarak nitelendirilmektedir. Bir motorlu taşıta sahip olunması, bu verginin doğumu için yeterlidir. Yıl içindeki değişikliklerin, yukarıda belirlendiği biçimde yükümlülere yansıtılması, taşıtların gerçek değerlerine göre, vergilendirilebilmelerini amaçlamakta, Anayasa'nın, "malî güç", yani gelir ve serveti esas alan ilkelerine uygun düşmektedir..." Any. Mhk. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG: 06.04.1990- 20484)

³⁶³ Aynı yönde görüş için bkz: Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.180.

³⁶⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.375. ; Recep Yılmaz, "Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:102, (Mart 1997), s.61. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.91. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.348. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.526. ; Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.357.

hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisaplardır (VİVK md.2/d) şeklinde tanımlanmıştır. Kişinin malvarlığında, bir şey vermeden ya da bir şey yapmadan herhangi bir külfete katlanılmadan bir çoğalma meydana gelmesi halinde ivazsız iktisap gerçekleşmiş sayılmaktadır³⁶⁵. Kanun, Veraset ve İntikal Vergisi açısından vergiyi doğuran olayı oluşturan ivazsız intikali (iktisap) , veraset yoluyla veya veraset yolu dışında herhangi bir yol ile ivazsız intikalle meydana geleceğini vurgulamıştır³⁶⁶. Veraset yoluyla ivazsız intikalde veraset kavramı, VİVK md. 2/3’de, “Veraset tabiri; miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufları” ifade eder şeklinde hüküm altına alınmıştır. Veraset yoluyla mal intikali, bir kişinin ölümüne veya gaipliğine veyahut ölüm karinesine bağlı olarak miras hukuku esaslarına göre malvarlığının başkasına geçmesidir³⁶⁷. Bu nedenle veraset yoluyla ivazsız intikallerde Veraset ve İntikal Vergisi açısından ölüm olayının gerçekleşmesi ya da kişi hakkında mahkeme kararıyla gaiplik kararı verilmesi vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir³⁶⁸. Danıştay’da vermiş olduğu kararlarında³⁶⁹ veraset yoluyla intikalde vergiyi doğuran olayın ölümle gerçekleştiğini vurgulamaktadır.

Veraset yolu haricindeki diğer yollarla ivazsız intikal ile sağ olan kişilerden birinin ivazsız olarak başka birinin lehine yaptığı tasarruf işlemi kastedilir. Veraset dışındaki ivazsız intikaller genellikle bağışlama (hibe) yolu ve herhangi bir ikramiye kazanılması şeklinde (futbol müsabakaları ve at yarışlarına ait ikramiyeler, gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyeler) gerçekleşir³⁷⁰. Veraset dışında ivazsız olarak mal intikalinde vergiyi doğuran olay, intikale konu olan malın fiziken verildiği diğer bir ifadeyle zilyetliğin devredildiği;

³⁶⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.178.

³⁶⁶ Danıştay da vermiş olduğu bir kararında bu hususu vurgulamıştır. “...Veraset ve İntikal Vergisi alacağının veraset yoluyla yahut sair bir tarzda ivazsız olarak bir malın intikali ile doğacağı açıktır...” Dnş. 9.D. 09.11.1989 gün ve E. 1989/1887, K. 1989/3106, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 19.08.2015)

³⁶⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.348.

³⁶⁸ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.318. ; Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.118. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.379.

³⁶⁹ “.... muris ...'ın mirasçılarına intikal eden malların tespitinde, mirasın açıldığı tarihin, yani ölüm tarihi olan ... tarihinin esas alınması gerekmektedir.” Dnş. VDDK. 27.09.2002 gün ve E. 2002/149, K. 2002/336, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 19.08.2015), Aynı yönde karar için bkz: Dnş. 7.D. 26.11.1998 gün ve E. 1997/3175, K. 1998/4184, <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4lpMe8ZDxC9RIIfqRHcRi1bGz1gSzUslaN1Q~~>, (Erişim Tarihi: 19.08.2015)

³⁷⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.349. ; Pehlivan, *Vergi Hukuku*, s.298.

intikale konu olan gayrimenkul veya tescile tâbi hakların tescil edildiği an gerçekleşmektedir³⁷¹.

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay açısından iktisapta bir ivazın bulunup bulunmadığı esas olarak özel hukuk kurallarına göre saptanacaktır. Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay açısından özellik gösteren durumlarla karşılaşmak da olasıdır. Veraset ve intikal vergisi uygulamasında bu noktada sıkça rastlanan sorunlu örneklere kısaca değinilecektir.

Uygulamada tartışmaya açık konulardan birisi de bilgi yarışmalarında kazanılan ikramiyelerin ivazsız olup olmadığı hususunda çelişkiler mevcuttur. Bu hususta kanaatimizce, bilgi yarışmaları neticesinde elde edilen ikramiyeler belli bir birikimini gerektirdiğinden, kişinin kazandığı ikramiyenin ivazlı olduğunu kabul etmek gerekmektedir³⁷². Bununla birlikte eğlence programlarında ya da belli program, film, dizi vs.nin izlenmesi amacıyla seçilen bir izleyici kitlesine, bazı programlarda sorulan basit soruların bilinmesi ile verilen hediye ve ikramiyelerin ivazlı olduğu kabul etmek mümkün değildir³⁷³. Bu durumda veraset ve intikal vergisi açısından ikramiye elde edildiğinde ivazsız iktisap gerçekleşmiş sayılacaktır.

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay açısından özellik arz eden bir diğer durum, eşler arasında karşılıklı olarak rücuda bulunma koşuluyla bağışta bulunulması hususudur. Bu tür intikallerde, karısının kocası, kocanın da karısı lehine hukuki sonuçlar doğurmak üzere karşılıklı iradelerinin birleşmesiyle yapmış oldukları iki ayrı sözleşme vardır ve bu sözleşmelerde koşul, bağışlananın bağışlayandan önce ölümü halinde, bağış konusu malın eski sahibine yeniden geri dönmesidir. Diğer yönüyle, bir tarafın bağışı diğer tarafın bağışının karşılığıymış gibi gösterilerek peçeleme yapılması söz konusu olduğundan bu tür sözleşmelerin iki ayrı bağış olarak ayrı ayrı vergilendirilmeleri gerekir³⁷⁴.

³⁷¹ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.318.

³⁷² Aynı yönde görüş için bkz: Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.377. ; Yılmaz, *Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.62. ; Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.119.

³⁷³ Yılmaz, *Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.63.

³⁷⁴ Yılmaz, *Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.63. ; Danıştay da vermiş olduğu bir kararında rücu şartlı eşlerin birbirine karşı yaptıkları bağışları ivazsız olarak nitelendirmiş ve vergiye tabi olduğuna karar vermiştir.”... bir apartmana ½ nispetinde eşit hisselerle sahip olan karı kocanın birbirlerine karşılıklı olarak hisselerini rücu şartı ile hibe etmeleri; kocanın karısına yaptığı hibe şekli rücu şartı ile olduğundan ivazlı sayılmaz. Rücu şartı ile yapılan hibe ivazsız olduğundan vergiye tabidir...” Dnş. 11.D. 29.01.1968 gün ve E. 1967/2452, K. 1968/137 (Yılmaz, *Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.63 dn.12)

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay açısından özellik arz eden diğer bir durum, ölünceye kadar bakma taahhüdü ile gayrimenkul kazanımının hangi koşullarda ivazsız olup olmadığının önem taşıdığı konusudur. Bu hususta ele alınması gereken konu özellikle eşler ve yakın akrabalar arasındaki ölünceye kadar bakma koşuluyla bağışta bulunulmasının veraset ve intikal vergisine tabi olup olmayacağı noktasıdır. Meseleyi, eşler bakımından değerlendirecek olursak Medeni Kanunu'nun 185'nci maddesi³⁷⁵ evlilikteki hak ve yükümlülükleri genel olarak düzenlemiştir. Eşler arasında evlilikle ilgili hak ve yükümlülüklerin düzenlendiği böyle bir düzenleme varken, eşler arasında ölünceye kadar bakma karşılığında yapılan bağışlamaların, ölünceye kadar bakmanın karşılığı olduğu ileri sürülemez³⁷⁶. Danıştay da vermiş olduğu bir kararında³⁷⁷ bu hususu vurgulamıştır.

Meseleyi yakın akrabalar açısından değerlendirdiğimizde, Medeni Kanunu'n 364'ncü maddesi, herkesi yardım etmediği takdirde yoksulluğa düşecek olan üstsoyu ve altsoyu ile kardeşlerine yardım ile yükümlü tutmuştur. Görüldüğü üzere burada yardım edilmesi gereken kişinin yardım edilmediği takdirde zor duruma düşmesi koşulu vardır. Eğer zor durumda bulunan yakına, mal bağışı karşılığında yardımda bulunuluyorsa, bakıp gözetiliyorsa, zaten yardımda bulunma yasal gereklilik olduğundan yapılan bağışın ivazsız olduğunun kabul edilmesi gerekir. Yakın akrabayı bakıp gözetmek ahlâki ve yasal yükümlülüktür ve ölünceye kadar bakma koşuluyla mal bağışlanması ancak, ekonomik koşulların uygunluğu durumunda mümkün olabilir. Yardımda bulunacak olan kişinin gerek fiziksel gerekse ekonomik durumu yardımda bulunmaya uygunsa ölünceye kadar bakma koşuluyla yapılan bağış karşılıksız olarak gerçekleşmektedir. Eğer yardım edilen fiziksel yönden bakıma muhtaç ve yardım eden de ekonomik açıdan yetersizse ya da bağışlanan mal, bakımı kolaylaştıracaksa yapılan bağışın karşılıksız olduğu söylenemez³⁷⁸.

Veraset ve İntikal Vergisi uygulaması sırasında özel hukuk ile vergi hukuku ilişkilerinin bazı somut örnekleri de ortaya çıkabilmektedir. Gerçekten ivazsız

³⁷⁵ “Madde 185: Evlenmeyle eşler arasında evlilik birliği kurulmuş olur.

Eşler, bu birliğin mutluluğunu elbirliğiyle sağlamak ve çocukların bakımına, eğitim ve gözetimine beraberce özen göstermekle yükümlüdürler.

Eşler birlikte yaşamak, birbirine sadık kalmak ve yardımcı olmak zorundadırlar.”

³⁷⁶ Yılmaz, *Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.64.

³⁷⁷ “.... Karı kocanın bakma, gözetme ve her türlü yardımda bulunma şeklinde tecelli eden ahlaki ve kanuni görevleri ivaz olarak nitelendirilemez...” Dnş. 11.D. 08.03.1967 gün ve E. 1966/141, K. 1967/846, (Yılmaz, *Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.64. dn.14)

³⁷⁸ Yılmaz, *Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.65.

intikalin, örneğin geçerli bir bağış sözleşmesine dayanması durumunda, vergi yükümlülüğünün doğumu açısından herhangi bir kuşku bulunmamaktadır. Buna karşılık işlem özel hukuku açısından sakat, geçersiz sayıldığında, doğmuş bulunan veraset ve intikal vergisi yükümünün hukuki akıbeti ne olacaktır? Veraset ve intikal vergisi yükümünü, temeldeki hukuki ilişkiye tabi tutmak doğru olacaktır. Dolayısıyla nasıl temel ilişki geçerli olduğunda vergi borcu doğuyor ise, bunun tersi durumda örneğin işlem iptal edildiğinde vergi yükümlülüğün de geriye dönük olarak hiç doğmamış kabul edilmesi gerekir ve tahsil edilen veraset ve intikal vergisinin de iade edilmesi gerekmektedir³⁷⁹. Fakat bu konu da aksi yönde yargı kararları da mevcuttur³⁸⁰.

4. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesinin İncelenmesi

4.1. Damga Vergisi Kanunu

Damga Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde, “ Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir. (DVK md. 1/1)” hükmüyle, damga vergisinin konusunun DVK'nda ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar olduğu belirtilmiştir³⁸¹. Kanunun aynı maddesinde ise kağıt terimi, “Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. (DVK md. 1/2) ” şeklinde açıklanmıştır. Damga Vergisi Kanunu'nda verginin mükellefi ise, “Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen Kanun hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, kağıt üzerine tesis edilen bir mükellefiyet olan

³⁷⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.379. “... Veraset ve İntikal Vergisinde, vergiyi doğuran olay ivazsız intikal eden varlığa hukuken sahip olunması olduğuna ve dava dosyasının incelenmesinden de hibe suretiyle iktisap olunan gayrimenkule ait tapu kaydının Asliye Hukuk Mahkemesi kararı ile iptal edilerek eski malik (hibe eden) adına tesciline karar verildiği anlaşıldığında ve böylece uyuşmazlık konusu olayda vergiyi doğuran olay, yani ivazsız intikalde ortadan kalkmış bulunduğu göre mükellef adına yapılan tarhiyatta isabet görülmemiştir...” Dnş. 3.D. 25.06.1985 gün ve E. 1983/4102, K. 1984/2217, (Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.121 dn.409)

³⁸⁰ “...Yükümlü adına yapılan kayıt ve tescilin, olayda olduğu gibi hibeden vazgeçilmesi üzerine sonradan iptal edilmesinin, vergiyi doğuran olayın, dolayısı ile doğan verginin kaldırılması sonucunu yaratmayacağı açıktır...” Dnş. 7.D. 02.11.1987 gün ve E. 1985/3360, K. 1987/2390, <http://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4lpMe8ZDxC9RIlrR1A7zUki8WX1gSzUslaN1Q~~~>, (Erişim Tarihi: 19.08.2015)

³⁸¹ Nuri Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, (Güncelleştirilmiş 3.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.49.

damga vergisi uygulamasında, Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde de açıklandığı üzere anılan Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların düzenlenmesi (yazılıp imzalanması), vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir³⁸². Bu sebeple damga vergisi açısından atfedilebilirlik (isnadiyet) verginin konusu olarak belirtilen kağıtların imzalanması durumunda gerçekleşmekte³⁸³ ve bu kağıtları imzalayanlara vergi borcu terettüp etmektedir³⁸⁴. Vergiye tâbi kâğıtların düzenlenmesinden kasıt, işlemlerin elle veya makineyle, Türkçe veya yabancı bir dilde yazılmak suretiyle kâğıda dökülmesiyle varlığı sabit kılınan kâğıda imza veya imza yerine geçecek işaret konulması ve kâğıda bağlanan işlemin hukuki tekemmülünü tamamlamasıdır. Dolayısıyla damga vergisinde vergiyi doğuran olay işlemin varlığı değil, o işleme ilişkin kâğıdın düzenlenmesidir³⁸⁵.

Damga Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, “Vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir.” yer alan hükümde belirtilen amaçlara yönelik olarak mektup düzenlenmesinin ya da şerh konulmasının da vergiyi doğuran olayı meydana getireceği ifade edilmiştir. Kâğıtların hükümlerinin yenilenmesi, mevcut bir kâğıdın hükümlerini hiç değiştirmeksizin, yenilenmek amacıyla mektup veya şerh düzenlenmesidir. Kâğıt hükümlerinin uzatılması, belli bir süre için düzenlenen ya da belli bir süre sonra sona ereceği anlaşılan kâğıtta yer alan akit veya diğer hükümlerinin süresinin uzatılmasıdır. Kâğıtların değiştirilmesi, evvelce mevcut kâğıttaki hükümlerin bir veya birkaçının yerine yenilerinin konulmasını ifade eder. Kâğıtların devrinden kasıt, kâğıdın taraflarından birinin değişmesidir. Kâğıtların bozulması ise, kâğıdı düzenleyenlerin, herhangi bir sebeple bu kâğıtta yer alan

³⁸² Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, s.62. ; Erginay, *Vergi Hukuku*, s.283. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.590. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.318. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.95. ; Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.410. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.493. ; Bilici, *Vergi Hukuku*, s.262. ; Uluatam ve Methibay, *Vergi Hukuku*, s.456.

³⁸³ “...Yukarıda yer alan düzenlemelere göre; damga vergisinde, vergiyi doğuran olay, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan kağıtların yazılıp imzalanması ya da imza yerine geçen bir işaret konulması anında meydana gelmektedir...” Dnş. 9.D. 03.03.2014 gün ve E. 2013/857, K. 2014/692, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelistmisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 19.09.2015), Aynı yönde kararlar için bkz: DİBK. 02.07.2012 gün ve E. 2009/1, K. 2012/2, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi:19.09.2015); Dnş. 7.D. 30.11.2005 gün ve E. 2002/850, K. 2005/3016, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 20.11.2015).

³⁸⁴ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.186.

³⁸⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.318. ; Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, s.63.

hususlardan vazgeçmek, başka bir deyimle bu kâğıdı tamamen ortadan kaldırmak amacıyla işlem yapılmasıdır³⁸⁶.

Damga Vergisi ulusal sınırlar içinde uygulanan bir vergi olması nedeniyle yurt dışında düzenlenen kağıtların, Türkiye’de vergilendirilmesi konusu ayrı bir önem taşımaktadır. Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtların damga vergisine tâbi olması için Türkiye’de düzenlenmiş olmaları şart olmakla beraber³⁸⁷, yabancı ülkelerde veya yabancı ülkelerin Türkiye’deki elçilik ve konsolosluklarında düzenlenerek Türkiye’de resmi dairelere ibraz edilmesi veya herhangi bir suretle hükümlerinden yararlanılması halinde de vergiyi doğuran olay meydana gelmiş kabul edilmektedir³⁸⁸. Bu durumda, yabancı ülkede düzenlenen bir kâğıdın Türkiye’de resmi dairelere ibraz edilmesi ya da bu kâğıtların Türkiye’de kullanılması (hükümlerinden yararlanılması) da vergi konusunun verginin potansiyel yükümlüsü olarak gösterilen bir kişiye atfedilebilirliğini (isnadiyetini) oluşturmaktadır.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay açısından özellik arz eden bir husus da DVK’nun md. 1’de öngörülen şekilde bir kâğıdın düzenlenmesinden sonra, yapılan işlemin feshedilmiş olmasıdır. Bu durumda damga vergisi kâğıt üzerinden alınan bir vergi olması ve kanun hükümlerine uygun olarak kâğıdın düzenlenmesinin vergiyi doğuran olay olmasından dolayı sonrasında yapılan fesih (iptal) işlemi damga vergisini etkilememektedir. Örneğin Kamu İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde ihalesi yapılan mal veya hizmet alımları için, ihale kararının harcama yetkilisi tarafından onaylanması durumunda damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ancak ihale sürecinde yüklenici, taahhüdünü sözleşme hükümlerine göre yerine getirmemesi durumunda yüklenicinin sözleşmesi idare tarafından fesh edilmektedir. Ancak bu durumda ihale kararı eksiksiz olarak düzenlendiğinden damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinden, ihalenin fesh edilmesi damga vergisi yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır³⁸⁹. Danıştay’da vermiş olduğu kararlarında³⁹⁰ bu hususu vurgulamaktadır.

³⁸⁶ Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, ss.133-140.

³⁸⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.318. , Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, s.72. Bilici, *Vergi Hukuku*, s.263. ;

³⁸⁸ “Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye’de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulur. (DVK md. 1/3)

³⁸⁹ Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.76.

³⁹⁰ “...davalı Vergi Dairesi Başkanlığına yatırılan damga vergisinde de vergiyi doğuran olay, gerekli prosedürün tamamlanması ve ihale kararının ihale makamınca imzalanması ile tekemmül ettiğinden; ihalenin sonradan, davacıdan kaynaklanan sebeplerle feshedilmiş olması, vergiyi doğuran olayı ortadan

Damga vergisinden vergiyi doğuran açılarından özellik arz eden bazı durumlar bulunabilmektedir. İlk olarak, kâğıtların bir nüshadan fazla olması durumunda damga vergisinde vergiyi doğuran olay konusu incelenecektir. Nüsha kavramı DVK’nda tanımlanmamıştır. Ancak genel kabul görmüş bir tanımı bulunmaktadır. Buna göre nüsha, aslındaki ibarelerin ve imzaların aynını ihtiva eden diğer kâğıtlardır. Dolayısıyla DVK uygulamasında aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve tarafların ayrı ayrı imzalarını taşıyan kâğıtların her biri nüshadır. Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtlar varsa her bir nüshanın düzenlenmesiyle ayrı verginin doğduğu kabul edilir ve vergilendirme asıl kâğıdın tâbi olduğu esaslara göre yapılır. Damga vergisi kâğıda bağlı bir vergi olması nedeniyle bunların nüshaları dahil kâğıtların sayısına göre vergilendirme yapılacaktır³⁹¹ (DVK md. 5). İkinci olarak kâğıtların suretlerinin çıkartılmış olması durumunda damga vergisinde vergiyi doğuran olay konusu ele alınacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan³⁹² 19 sayılı Damga Vergisi Sirkülerinin “3- Nüsha ve Suret Ayırımı ile Bu Kapsamda Değerlendirilen Kâğıtlara İlişkin Damga Vergisi Uygulaması” başlıklı bölümünde suretle ilgili açıklamalar yer almaktadır. Buna göre suret, aslında bulunan ibarelerin aynını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kâğıtları ifade etmektedir. Kâğıtların fotokopi ile çoğaltılmış örneklerinin de “aslına uygundur” ya da “aslı gibidir” şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibariyle suret; kâğıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Damga vergisine tâbi kâğıtlar bakımından çıkarılacak suret sayısına ilişkin olarak DVK’nun da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Kanaatimizce damga vergisine tâbi kâğıtlar bakımından çıkarılan suretlerin, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlardan olmaması nedeniyle damga vergisine tâbi olmaması gerekir³⁹³. Ancak sadece Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtların aslı 1,00

kaldırmayacağından, tesis edilen işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir.” Dnş. 7.D. 30.11.2005 gün ve E. 2002/850, K. 2005/ 3016, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 19.08.2015), Aynı yönde karar için bknz: Dnş. 7.D. 7.10.2004 gün ve E. 2001/2601, K. 2004/2400

³⁹¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.319. ; Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, s.162.

³⁹² <http://www.gib.gov.tr/node/87074>, (Erişim Tarihi: 19.08.2015)

³⁹³ Aynı yönde görüş için bknz: Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, s.167. ; Aksi yönde görüş için bknz: Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.319.

TL'den fazla maktu veya nispi vergiye tâbi olanların resmi dairelere ibraz edilecek suretleri maktu damga vergisine tâbi bulunmaktadır³⁹⁴ (DVK Sirküleri No:19).

Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde özellik arz eden üçüncü durum olarak bir kâğıtta birden fazla akit ve işlem bulunması durumunda vergiyi doğuran olayın nasıl tespit edileceği hususudur. İlk olarak farklı nitelikte veya ayrı ayrı kâğıtlarda düzenlenebilecek akit ve işlemler (örneğin; aynı kâğıtta hem kira hem taşıma sözleşmesine yer verilmesi) tek bir kâğıtta bulunabilir. Bu takdirde bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla sözleşme ve işlem bulunduğu takdirde, vergiyi doğuran olayın her iki akit veya işlem açısından meydana geldiği kabul edilir ve her bir işlem ayrı ayrı vergilendirilir³⁹⁵ (DVK md. 6/1). İkinci olarak, bir kâğıtta toplanan birden fazla olan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğması (örneğin, teminat mektubu ve bu mektuba bağlı olarak senet düzenlenmesi) akit ve işlemlerin kâğıdın düzenlenmesi anında yapılması durumunda vergi, en yüksek vergiyi gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır³⁹⁶ (DVK md. 6/2). Son olarak düzenlenen bir kâğıttaki akit veya işleme sonradan üçüncü şahısların karılması (örneğin; mevcut kredi sözleşmesine daha sonraki tarihte kefalet ilişkisinin kurulması) halinde üçüncü şahıslara ait akit ve işlemler ayrıca vergilendirilecektir³⁹⁷ (DVK md. 6/3).

4.2. Gümrük Vergisi Kanunu

Gümrük işlemleri üzerine uygulanacak mali yükümlülöklere ilişkin işlemler 4458 sayılı Gümrük Kanunu³⁹⁸ hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Gümrük vergisi esas itibariyle bir ölkö sınırından giren eşyanın ithalatında alınan bir vergi türü olduğundan³⁹⁹, vergiyi doğuran olay açısından inceleme konumuzu Gümrük Kanunu'na göre ithalat vergileri üzerinden alınan vergilerde vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 15'nci maddesinin 1'nci fıkrasına göre,

³⁹⁴Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.319. ; Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, s.167

³⁹⁵Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.319. ; Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, s.170

³⁹⁶Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.319. ; Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, s.178.

³⁹⁷Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.319. ; Değer, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, s.184.

³⁹⁸ Kabul Tarihi: 27.10.1999, Resmi Gazete Yayımlı Tarihi ve Sayısı: 4.11.1999- 23866

³⁹⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.327. ; Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.424. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.584. Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.559.

“Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır.”

İthalatta vergi yükümlülüğü, gümrük yükümlülüğünün başlamasını düzenleyen Gümrük Kanunu’nun 181, 182 ve 183’ncü maddelerinde düzenlenmiştir. Gümrük yükümlülüğünün başlamasını düzenleyen Gümrük Kanunu’nun 181’nci maddesine göre, “1. İthalatta gümrük yükümlülüğü; a) İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi, b) İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali, için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar”. “1. İthalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın bu Kanuna aykırı olarak Gümrük Bölgesinin başka bir yerine gitmesi hallerinde, gümrük yükümlülüğü doğar. 2. Gümrük yükümlülüğü, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine bu Kanuna aykırı olarak girişi tarihinde başlar.” (GK md. 182). “1. Gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde gümrük yükümlülüğü doğar. 2. Gümrük yükümlülüğü, eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihte başlar.” (GK md. 183). Gümrük Kanunu’nun bu hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, gümrük vergisinden vergiyi doğuran olayın Gümrük Tarifesinde yer alan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden⁴⁰⁰ geçirilmesi olduğu sonucuna ulaşılabilecektir⁴⁰¹.

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay olan, Gümrük Tarifesinde yer alan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden geçirilmesi, en yaygın şekliyle gümrük vergisine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesiyle gerçekleşir⁴⁰². Serbest dolaşıma girme, eşyanın ithal edilmesi olup, dolaşıma giren eşyanın Türkiye’de serbestçe alınıp-satılması ve kullanılmasını ifade etmektedir⁴⁰³.

4.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (Gider Vergileri Kanunu)

Bir muamele vergisi türü olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi açısından vergiyi doğuran olay; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun “Mevzu, Vergiyi

⁴⁰⁰ “Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. / Bu Kanunda geçen Türkiye Gümrük Bölgesi ve Gümrük Bölgesi kavramları Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini ifade eder.” (GK md.2)

⁴⁰¹ Taylor, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.184.

⁴⁰² Ufuk Selen, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, (Güncellenmiş 5.Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s.161. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.328. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.560. ; Türkmen Derdiyok, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.75.

⁴⁰³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.328.

Doğuran Olay” başlıklı 28’nci maddesinde düzenleme altına alınmıştır. Kanun’un 28’nci maddesinin 1’nci fıkrasına göre, “Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir” . Aynı maddenin 2’nci fıkrasında ise, “Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir”.

Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, bankaların, sigorta şirketlerinin ya da bankerlerin, gerçekleştirmiş oldukları işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her nam ile olursa olsun nakden veya hesaben para almaları⁴⁰⁴, banka ve sigorta muameleleri vergisi yönünden vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir. Vergiyi doğuran olay açısından nakden tahsilat, alacağın nakit/banknot olarak tahsil edilmesidir. Ayrıca tahsilatın para dışında, hizmet ya da emtia vermek suretiyle ödendiği durumlarda, hizmet ya da emtianın saptanan değeri de, nakden tahsilatın gerçekleştiğini göstermektedir. Vergiyi doğuran olay açısından hesaben tahsilat kavramı ise, Gelir Vergisi Kanunu’nun 96’ncı maddesinde yer alan hesaben ödeme kavramının sahip olduğu anlamı ifade etmektedir. GVK md. 96’da hesaben ödeme deyimi; “vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.” anlamını taşımaktadır. Buradan yola çıkarak, tahsilatın alacaklı nezdindeki müşteri hesaplarına yapılan işlemde doğan tutarın borç kaydedilmesi suretiyle yapıldığı hallerde, hesaben tahsilat gerçekleşmiş sayılmaktadır⁴⁰⁵.

⁴⁰⁴ Kırman, *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*, s.41. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.308. ; Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.406. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.589. ; Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.338. ;

⁴⁰⁵ Kırman, *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*, ss.86-88.

Banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından bir işlem gerçekleştirilmeden lehe para tahsil edilmesi⁴⁰⁶ ya da bir işlem gerçekleştirilmesine karşın, örneğin, mevduat kabulü gibi lehe para alınmayan hallerde⁴⁰⁷ vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş olacaktır.

4.4. Özel İletişim Vergisi (Gider Vergileri Kanunu)

Özel iletişim vergisinin düzenlendiği 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesinde, özel iletişim vergisinde vergiyi doğuran olaya yönelik olarak herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Vergiyi doğuran olayın konu unsurunu açıklanırken özel iletişim vergisinin konusunu, elektronik haberleşme işletmeleri tarafından sunulan, (ön ödemeli hatlara yükleme için yapılan kart satışları dâhil olmak üzere, elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri, radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler, kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti) hizmetler oluşturmaktadır. Ayrıca Kanunu'n 39'uncu maddenin 5'nci fıkrasında ise, "Bu maddede hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla gerek özel iletişim vergisinin konusuna ilişkin tespitler ve gerekse kanunun Katma Değer Vergisi Kanunu'na yollama yapan hükmü birlikte değerlendirildiğinde, özel iletişim vergisinde vergiyi doğuran olayı meydana getiren atfedilebilirlik (isnadiyet) unsurunu oluşturan hukuki durumun, elektronik haberleşme hizmetlerinin yerine getirilmesi (ifası-sunumuyla kullanılması) olduğunu belirtmek mümkündür⁴⁰⁸. Danıştay'da vermiş olduğu kararlarında⁴⁰⁹ bu hususu vurgulamıştır.

⁴⁰⁶ Örneğin, bankaların yabancı para mevcutları ile yabancı para üzerinden düzenlenmiş menkul kıymetlere yönelik olarak ortaya çıkan kur farklarında ortadan herhangi bir bankacılık işlemi olmaması dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş sayılacaktır. Örnek olarak, Mart 2000 de 45.000 TL'den alınan 1000 \$ için 45.0000.000 TL üzerinden muhasebe kaydı tesis edilmekte, yıl sonunda kurun 60.000 TL olmasına bağlı olarak 1000 \$ için elde edilen 15.0000.0000 TL'lik kur kazancı bankacılık işlemi olmadığı için banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olmamaktadır. Örnek için bkz: Kırman, *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*, s.47.

⁴⁰⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.420.

⁴⁰⁸ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.187. ; Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, s.112. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.313. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.592.

⁴⁰⁹ "...4481 sayılı Kanunun 8.maddesinin 1. fıkrasında; her nevi cep telefonu işletmecileri tarafından verilen (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetlerinin özel iletişim vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Cep telefonu işletmeciliği nedeniyle özel iletişim vergisi yükümlüsü olan davacı kurum tarafından Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketine verilen çağrı sonlandırma hizmetinin bir haberleşme hizmeti olduğu kuşkusuzdur. Özel iletişim vergisinde, vergiyi doğuran olay, tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetinin yerine getirilmesiyle gerçekleştiğine göre, davacı tarafından Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketinin abonelerine verilen çağrı sonlandırma

4.5. Katma Değer Vergisi Kanunu

Vergiye doğuran olayın konu unsuru incelenirken belirtildiği gibi, Katma değer vergisinin konusunu mal ve hizmetler oluşturmaktadır. İşte bu mal ve hizmetlere ilişkin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen hukuki durumlar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde düzenlenmektedir. Madde hükmü incelendiğinde, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen ve vergiyi doğuran olayın atfedilebilirliğini (isnadiyetini) karşılayan durumlar genel olarak malın teslim edilmesi veya hizmetin ifa edilmesidir⁴¹⁰. Dolayısıyla bir kişinin ticari, zirai ya da mesleki faaliyeti çerçevesinde mal teslim etmesi⁴¹¹ veya hizmet ifa etmesi⁴¹² durumunda katma değer vergisi açısından vergi borcu meydana gelmektedir⁴¹³. Mal

hizmetinin de iletişim vergisine tabi tutulacağının yasa maddesi metninde açıkça belirtilmesine gerek bulunmadığı gibi vergiden istisna yada muafiyetin yasada gösterilmesiyle olanaklı olması karşısında aksi düşünce ile davanın kabulü yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamıştır...." Dnş. 3.D. 24.11.2004 gün ve E. 2004/1923, K. 2004/2911, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 20.11.2015), Aynı yönde karar için bkz: Dnş. 9.D. 12.10.2004 gün ve E. 2003/3151, K. 2004/4876. www.danistay.gov.tr, (Erişim tarihi:20.11.2015).

⁴¹⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss.237-239. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, ss.458-461. ; Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.566. ; Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.387. ; Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, ss.269-270. ; Mustafa Yavaşoğlu, *Açıklamalı ve Örnekli Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, ss.56-60. ; Onur Eroğlu, "Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay", (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003), s.44. ; A. Murat Uğurlu, "KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Mükelleflerde Vergiyi Doğuran Olay", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 90, (Haziran 2000), s.111. ; A. Murat Uğurlu, "KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Vergiyi Doğuran Olay- I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:89, (Mayıs 2000), s.122.

⁴¹¹ "Madde 2: 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 tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi tevdi edilmesi de mal teslimidir. / 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. / Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir. / 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. / Trampa iki ayrı teslim hükmündedir." "Teslim sayılan haller: Madde 3- Aşağıdaki haller teslim sayılır: 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 sarfi, c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri,

⁴¹² "Hizmet- Madde 4: 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. / 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." "Hizmet Sayılan Haller- Madde 5: Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır."

⁴¹³ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.181. ; Yılmaz, *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim*, s.23.

teslimleri ya da hizmet ifa edilmesi durumlarının bedelsiz gerçekleştirilmesi ya da bedelin tamamen veya kısmen tahsil edilememesi katma değer vergisinin doğuşuna etki etmemektedir⁴¹⁴.

Malın teslim edilmesi ya da hizmetin yerine getirilmesi durumları haricinde KDVK, bazı tekemmül eden hukuki durumları da, özel nitelikte teslim ya da hizmetlerde vergiyi doğuran olay olarak kabul etmiştir. Bu durumlar KDVK 10'uncu maddesinde şu şekilde yer almaktadır. Buna göre;

“ b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi⁴¹⁵,

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 nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,

j) İkâmetgahı, işyeri, kanuni 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 vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve katma değer vergisi borcu ortaya çıkmaktadır. Madde hükmünde

⁴¹⁴ Gülден Şişman, *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s.47, 155

⁴¹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz: Ercan Durgun, “Fatura, Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihlerinin KDV’nde Vergiyi Doğuran Olay ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 176, (Nisan 1996), s. 116 vd. ; Şişman, *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, ss. 50-57

belirtilen bu hukuki durumların gerçekleşmesi, mal teslimi ya da hizmet ifası gibi değerlendirilecek ve bu durumları gerçekleştiren kişilere vergi borcu terettüp edecektir.

4.6. Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Özel Tüketim Vergisinin konusunu, kanuna ekli 4 (dört) adet listede yer alan mallar oluşturmaktadır. Özel tüketim vergisi açısından vergiyi doğuran olay listede yer alan malların bir kısmında teslime bir kısmında ithalata, bir kısmında da ilk iktisaba bağlanmıştır. Listedeki malların müzayede yoluyla satılması halinde bu satış işlemi de vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir⁴¹⁶.

Mal Listeleri		Türkiye İçi İmal	Türkiye Dışı İmal
I Sayılı Liste		Teslim (İmalatçıları ya da rafineleri dahil)	İthalatçıları tarafından teslim
II Sayılı Liste	Kayıt ve tescile tâbi olan taşıtlar için	İlk iktisap	İthalat
	Kayıt ve tescile tâbi olmayan taşıtlar için	Teslim	İthalat
III Sayılı Liste		Teslim	İthalat
IV Sayılı Liste		Teslim	İthalat

Özel tüketim vergisinde vergiyi doğuran hukuki durum olarak teslim⁴¹⁷, Katma Değer Vergisi'nde teslime ilişkin hükümlerle bir paralellik göstermektedir. ÖTV açısından ilk iktisap, “(II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil

⁴¹⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.293. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 481. ; Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, ss.300-301

⁴¹⁷ “Teslim: Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini ifade eder. / Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi ya da sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunların içinde bulunan mallar itibarıyla yapılmış sayılır. / Aşağıdaki haller de teslim sayılır: a) Vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi, b) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.” (ÖTVK md. 2/1-e, md. 2/2, md. 2/3-a,b)

edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktive alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder. (ÖTVK md. 2/1-a)” şeklinde tanımlanmıştır. Kısacası, ÖTV açısından ilk iktisap, kayıt ve tescile tabi araçların, ilgilinin kendi adına kayıt ve tescil ettirmek üzere bir araca sahip olmasıdır⁴¹⁸. Ayrıca, ÖTV konusuna giren tüm listeler kapsamındaki mallar (II sayılı listede kayıt ve tescile tabi olanlar hariç), ÖTV uygulanmadan müzayede yoluyla satışa konu olabilirler. Bu malların resmi veya özel kuruluşlarca olsun müzayede yoluyla satışının gerçekleştirilmesi durumunda ise vergiyi doğuran olay teslimdir⁴¹⁹.

Genel olarak ÖTVK’nda vergiyi doğuran olay olarak ifade edilen mal teslimi ya da ilk iktisabı durumları dışında, katma değer vergisine benzer şekilde, bazı hukuki durumların tekemmül etmesi de vergiyi doğuran olay olarak düzenlenmiştir⁴²⁰. Buna göre vergiyi doğuran olay;

“ b) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

c) Kısım kısım mal teslim edilmesi mutaat olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,

d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,

e) İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

Bu Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan malların 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca el konulan veya 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinden Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından belirlenen zorunlu standartlara uymayanlarının rafinerilere teslim edilmesi halinde vergiyi doğuran olay, bu malların rafineriler tarafından tesliminde gerçekleşir ve verginin

⁴¹⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s.295.

⁴¹⁹ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.301.

⁴²⁰ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.301.

mükellefi bu teslimi gerçekleştirenlerdir. “ (ÖTVK md. 3/1-b,c,d,e, md. 3/2) şeklinde hüküm altına alınmıştır. Hükümde belirtilen vergiyi doğuran olay olarak gösterilen hukuki durumları gerçekleştiren kişilere özel tüketim vergisi borcu terettüp edecektir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN VERGİLENDİRME SÜRECİNDEKİ HUKUKİ ÖNEMİ VE GERÇEKLEŞMESİNİN SONUÇLARI

1. Vergiyi Doğuran Olayın Vergileendirme Sürecindeki Hukuki Önemi

Herhangi bir hukuk dalının bağımsızlığı, o hukuk dalının kendine özgü olayları ve bu olayların çözümünde kullanılabilecek hukuk kurallarının bulunmasına bağlıdır. Dolayısıyla bir hukuk dalına özgü kuralların temeli olarak belirtilebilecek birtakım temel ilke ve kuralların bulunması, o hukuk dalının bağımsız bir hukuk dalını karakterine sahip olmasını sağlamaktadır. İşte bir hukuk dalına bağımsızlık karakterini kazandıran bu temel ilke ve kurallardan yola çıkarak, o hukuk dalının temel konularını düzenlemek, değerlendirmek ve izah etmek mümkün olmaktadır. Bilhassa, borçlandırıci/ yükümlendirici hukuksal ilişkileri irdeleyen hukuk dallarında, o borcun/ yükümlülüğünün kaynağını teşkil eden hukuksal kavrama büyük önem verilmektedir. Örneğin, ceza hukukunda suç kavramı, borçlar hukukunda sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme kavramları, Vergi hukuku da kamusal bir yükümlülük olan vergiyi incelediğinden⁴²¹, vergi yükümlülüğünü ortaya çıkartan hukuksal ilişki de bu açıdan büyük öneme sahiptir.

Vergi borcu, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğduğundan (VUK md. 19), vergi hukukunda vergi borcunun kaynağını vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi oluşturmaktadır⁴²². Diğer bir deyişle vergiyi doğuran olayın/tipe uygun olayın oluşmasıyla vergi borcu ortaya çıktığından, vergiyi doğuran olay vergi hukukunda vergileendirme sürecinin başlamasına neden olan en temel kavram olarak nitelendirilmektedir.

⁴²¹ Vergi hukukuna ilişkin tanımlarda da verginin ödev niteliği vurgulanmaktadır. Bir tanıma göre vergi hukuku, “vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve sona ermesine, vergi ödevine aykırı davranışlara uygulanacak yaptırımlara, vergi ödevinin yerine getirilmesinden kaynaklanan sorunların/ uyumsuzlukların çözümüne ve yükümlü haklarına ilişkin maddi ve/ya da şekli hukuk kuralları aracılığıyla ulaşılması istenen hak ve adalet duygusu/algısı/olgusu” dur. (Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.67).

⁴²² Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.22

Devlet ile yükümlü arasında gerçekleşen vergi alacağı ilişkisinin hukuksal bakımdan meydana gelmesi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile, verginin alınabilmesi için gerekli olan vergilendirme sürecinin doğru bir şekilde başlaması, işlemesi ve sona ermesi öncelikle bu süreci başlatan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile mümkün olmaktadır⁴²³. Bu açıdan vergilendirme sürecinde, vergi alacağı ilişkisinin vergiyi doğuran olaydan sonra geçireceği aşamalar, vergi borcunun ya da vergi alacağının somutlaşmasına ve yürürlük gücü kazanmasına yaramaktadır. Yoksa vergi alacağı ilişkisi, daha sonra yapılacak somutlaştırıcı ve yürütücü işlemlerden önce de, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmış bulunmaktadır. Sonuç olarak vergiyi doğuran olay vergilendirme sürecinin ön şartı olup, vergiyi doğuran olay gerçekleşmedikçe vergilendirme sürecinde daha sonraki işlemlere geçilememektedir⁴²⁴.

2. Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesinin Sonuçları

2.1. Genel Açıklama

Vergiyi doğuran olayın hukuki sonuçları vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar etkisini gösterdiği için doğru ve etkin bir vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayın doğru olarak tespitine bağlıdır⁴²⁵. Buna bağlı olarak, vergiyi doğuran olayın zamanında sağlıklı bir biçimde saptanması hem mükellefler, hem de vergi yönetimi bakımından fayda sağlamaktadır⁴²⁶.

Vergiyi doğuran olayın vergi hukukunun en temel konusu olması nedeniyle, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi vergi hukukunun birçok konusuyla doğrudan veya dolaylı olarak bağlantı içine girmesi sonucuna yol açmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanının tespiti ve bu tespite bağlı olarak ortaya çıkan sonuçlar, vergi hukuku açısından özellikle önem arz eden konular olarak ortada durmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, vergiyi doğuran olay ile ilgili her konunun incelenmesi ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ortaya çıkardığı tüm sonuçların ele alınması oldukça zor ve hatta mümkün değildir. Bu sebeple, çalışma kapsamında, bu zorluk nedeniyle, vergiyi doğuran olay ve gerçekleşmesinin ortaya

⁴²³ Yunus Oruç, “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 362, (Ekim 2011), s.319.

⁴²⁴ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.92.

⁴²⁵ Şişman, *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.34.

⁴²⁶ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s.90.

çıkardığı sonuçlardan sadece vergiyi doğuran olayın doğrudan ilgili olduğu vergi hukuku kurallarına/kurumlarına değinilecektir.

2.2. Uygulanacak Vergi Hukuku Kurallarının Belirlenmesi

Vergi borcu ilişkisine uygulanacak hukuk kurallarının belirlenmesi⁴²⁷, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anın belirlenmesine bağlı olup, somut vergi borcu ilişkisine vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde yürürlükte bulunan hukuk kuralları uygulanmaktadır. Bu sebeple gerek vergilendirme işlemleri ile ilgili idari işlemlerin tesisinde idari makamlar tarafından, gerekse vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi yargısı organları tarafından uygulanacak hukuk kuralları, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamana göre tespit edilecektir⁴²⁸. Vergiyi doğuran

⁴²⁷ Bir hukuk kuralının uygulanabilmesi için, en başta o hukuk kuralının zaman bakımından yürürlüğe girmiş olması icap etmektedir. Hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanması hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Ersan Şen, *Hukuka Giriş*, ss.69-72. ; Gözler, *Hukuka Giriş*, ss.225-230. ; Bilge, *Hukuk Başlangıcı*, ss.192-196. ; Gözübüyük, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, ss.69-74. Burada uygulanacak hukuk kurallarının geniş anlamda anlaşılması gerekmektedir. Bu sebeple, somut bir uyuşmazlıkta uygulanacak kanun/kanunlar yanında varsa uygulanacak uluslararası andlaşma, KHK, BKK, tüzük, yönetmelik ve başkaca idari düzenlemelerin de vergiyi doğuran olay meydana geldiği zaman göz önünde bulundurularak belirlenmesi gerekmektedir.

⁴²⁸ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.42. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.94. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.90. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.255. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.121. ; Taylar, *Vergi, Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.23. “..Kamu alacaklarının tahsilinde, geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için alacağı doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekir. Genel olarak kamu alacağı alacak konusu olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğmaktadır. Dolayısıyla kamu alacağını doğuran olayın meydana geldiği veya hukuki durumun oluştuğu tarihte yürürlükte olan kanunun bu alacak için uygulanması gerekir. İtiraz konusu geçici 1. maddeyle 5766 sayılı Kanun'la 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte henüz tahsil edilmemiş, ancak daha önceki bir dönemde doğmuş ve ödenmesi gereken hale gelmiş kamu alacaklarına da uygulanması öngörülmüş suretiyle Kanun hükümleri geriye yürütülmüş olmaktadır. Buna göre, amme alacağının sorumluluğunun tespitinde alacağı doğuran olayın gerçekleştiği zaman değil, Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla borcun halen tahsil edilmemiş olması esas alınmıştır...”Any. Mhk. 28.04.2011 gün ve E. 2009/39, K. 2011/68, (RG: 15.10.2011- 28085). “Beyannamenin tescil tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan, 1318 sayılı Finansman Kanununun taşıt alım vergisiyle ilgili 1 ila 10'uncu maddeleri ile geçici 1, 2 ve 3'üncü maddeleri, 12.6.2002 gün ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanarak yürürlüğe giren 6.6.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 18'inci maddesinin 3'üncü fıkrası ile yürürlükten kaldırılmış olup, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte bulunan 4760 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin (e) bendinde, vergiyi doğuran olay, ithalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili olarak tanımlanmış; 16'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında da, bu Kanuna göre gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılacağı belirtilmiştir. Öte yandan; 4458 sayılı Kanunun 193'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, bu Kanunla konulmuş aksine hükümler ve 2'nci fıkra hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarının, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirleneceği; 2'nci fıkrasında ise, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihi kesin olarak tespit etmenin mümkün olmadığı hallerde, ilgili eşyaya ilişkin vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarının uygulanması için dikkate alınacak tarihin, gümrük idarelerinin bu eşya için bir gümrük yükümlülüğü doğduğu sonucuna vardıkları tarih olduğu; ancak, gümrük idarelerinin elde ettikleri bilgilerin gümrük yükümlülüğünün daha önceki bir tarihte doğduğunu tespit etmelerine imkan vermesi halinde, eşyanın

olay uygulanacak hukuk kurallarının belirlenmesi bakımından çıkış noktası olarak dikkate alınmasına karşılık, hangi hukuk kurallarının somut olarak uygulanmasında göz önünde bulundurulacağının açık bir şekilde belirtilmesi söz konusu değildir. Bu sebeple konunun somutlaştırılması açısından, vergiyi doğuran olayın hangi hukuk kurallarının uygulanmasında göz önünde bulundurulacağını örneklemek faydalı olacaktır.

Bir olayın ya da hukuksal durumun verginin konusuna dahil olup olmadığı ve eğer dahilse vergi konusu üzerinden vergi hesaplanacak olan ekonomik birim olan matrah, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihe göre belirlenecektir⁴²⁹. Örneğin, Müşteri (M), kitapçı (K) dan 15.05.2015 tarihinde satın almış olduğu değeri 100 lira olan kitabın 60 liralık kısmını aynı tarihte nakden ödemiş, kalan 40 liralık kısmını 15.07.2015 tarihinde ödemek üzere anlaşmıştır. Kitap sözleşmenin yapıldığı gün (M)'ye teslim edilmiştir. Örnekte, katma değer vergisinde mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay malın teslimi şeklinde meydana geleceğinden 15.05.2015 tarihinde teslimle gerçekleşmiştir. Katma değer vergisinde matrah, teslim ve hizmet işlerinde, bu işlemin karşılığı teşkil eden bedeldir (KDVK md. 20). Buna göre 15.05.2015 tarihindeki teslim tarihi itibarıyla 100 liralık, katma değer vergisinin matrahını oluşturacaktır.

Vergi matrahına uygulanacak olan vergi oranı ya da vergi tarifesi de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman yürürlükte bulunan hukuk kurallarına göre belirlenecektir. Vergi matrahına uygulanacak olan oran ya da tarifeler, kanun ya da

ithalat veya ihracat vergileri tutarının, elde edilen bilgilere göre söz konusu yükümlülüğün doğduğunun anlaşıldığı en eski tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına dayanılarak tespit edileceği hükmüne yer verilmiştir. Anılan hükümlere göre; gümrük yükümlülüğünün doğduğu, diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte, eşyanın ithali özel tüketim vergisine tabi olmakla birlikte; yetkili vergi dairesince, davacı adına, beyannamenin tescil tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan 1318 sayılı Kanuna göre taşıt alım vergisi tahakkuk ettirilmiş olması halinde, bir olaydan iki ayrı vergi istenilmesi suretiyle vergide mükerrerliğe yol açılacağından, mahkeme kararının bu hususlar .gözetilmeksizin verilen özel tüketim vergisine ilişkin hüküm fıkrasında da isabet bulunmamıştır.” Dnş. 7.D. 25.10.2008 gün ve E. 2005/4873, K. 2008/3989, http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104309.pdf, (Dnş. Der. S. 120, ss.232-235), (Erişim Tarihi: 15.12..2015)

⁴²⁹ Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s.90. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.94. ; Şişman, *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.37. ; Yılmaz, *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim*, s.21. ; Feyzioğlu, *Mükellefiyeti Doğurucu Vakıa*, s.78. ;

Bakanlar Kurulu kararları ile belirlenmektedir⁴³⁰. Nitekim Anayasa Mahkemesi⁴³¹, Danıştay kararları⁴³² ile Maliye Bakanlığı görüşü⁴³³ de bu doğrultudadır.

Vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimi gibi vergi kolaylıklarından yararlanma hakkı ile bu yararlanmanın nasıl gerçekleşeceğine ilişkin düzenlemeler, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte bulunan hukuk kurallarına tâbidir⁴³⁴. Örneğin, ücretlerin vergilendirilmesinde, kişinin kendisi, çalışmayan eşi ve çocukları için yararlanabileceği bir indirim olan asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği) takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı esas alınmak suretiyle hesaplanmakta; indirim tutarının tespitinde yükümlünün, gelirin elde edildiği tarihteki medeni durumu ve aile durumu esas alınmaktadır⁴³⁵ (GVK md. 32/2, md. 32/4).

⁴³⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.94. ; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s.90. ; Bilici, *Vergi Hukuku*, s.59. ; Feyzioğlu, *Mükellefiyet Doğurucu Vakıa*, s.79. ; Uluatam ve Methibay, *Vergi Hukuku*, s.109.

⁴³¹ “Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safı tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin elde edilmesi ve safı tutarı vergilendirme döneminin sonunda belirlenecek ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır.” Any. Mhk. 14.01.2003 gün ve E. 2001/34, K. 2003/2, (RG: 19.11.2003- 25294)

⁴³² “Sermaye artırımına ilişkin genel kurul kararının ticaret siciline tescil edildiği tarihte damga vergisini doğuran olayın meydana geldiğinin kabulü gerekmektedir. Her ne kadar Damga Vergisi Kanununun 22’nci maddesinin temyize konu kararda da dayanılan (a) fıkrasında: anonim, kooperatif, eshamlı komandit ve limited şirket mukavelenamelerinin veya bunların sermaye artışlarıyla, süre uzatmaları hakkındaki kararlarının tescil ve ilam tarihinden itibaren 3 ay içinde, damga vergisinin ödeneceği yolunda hüküm yer almış ise de damga vergisinde vergiyi doğuran olayı değil, makbuzla ödemede verginin ödenmesine ilişkin süreyi düzenleyen bu hükmün uyumsuzlukla ilgisi yoktur./ Dosyanın incelenmesinden, yükümlü şirket tarafından sermayenin 20.000.000.- Liradan 1.500.000.000.000.- Liraya yükseltilmesine Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca 18.12.1996 tarihinde onay verilmesini müteakip 24.12.1996 tarihli olağan genel kurul toplantısında karar verildiği, sermaye artırımına ilişkin bu değişikliğin ticaret sicili memurluğunca 30.12.1996 tarihinde tescil edildiği ve 8.1.1997 tarihli Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan edildiği anlaşılmaktadır./ Bu durumda, sermaye artışı: 31.12.1996 tarihinden önce 30.12.1996 tarihinde tescil edilmek suretiyle gerçekleştiren şirketin ödeyeceği damga vergisinin 1996 yılı için belirlenen oranda olması gerektiğinden, 1997 yılı için belirlenen oran esas alınarak yapılan tarhiyatta yasal isabet bulunmadığından, aksi yolda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” Dnş. 7.D. 10.11.1998 gün ve E. 1998/223, K. 1998/3820, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 25.12..2015)

⁴³³ Maliye Bakanlığı 24.01.2005 tarihli özelgesi: “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğacağı belirlenmiştir. Veraset ve intikal vergisinde de vergi alacağı; ölüm, ölüme bağlı bir tasarruf, bağış veya sair suretlerde bir ivazsız intikalin meydana geldiği zaman doğmaktadır. Bu itibarla, (...)’un mirası, adı geçen ölüm tarihi olan 11.03.1998 tarihinde açılmış ve vergi alacağı da bu tarihte doğmuştur. Dolayısıyla, adı geçen muristen intikal eden mirasın tasfiyesine karar verildiği tarihte yürürlükte bulunan tarifeye göre değil, ölüm tarihinde yürürlükte bulunan tarifeye göre vergilendirilmesi gerekir”. <http://www.gib.gov.tr/node/92778>, (Erişim Tarihi: 22.09.2015)

⁴³⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.256. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.121.

⁴³⁵ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.26.

2.3. Yükümlülük ve Yükümlülük Anının Belirlenmesi

Vergi yükümlüsü, “..., vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.” (VUK md. 8/1). Vergi borcu ise, “.... vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” (VUK md. 19/1). Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumların meydana gelmesi nedeniyle, bu meydana gelme neticesinde kendisine yine vergi kanunları gereğince vergi borcu düşen kişi vergi yükümlüsü olarak kabul edilmektedir⁴³⁶. Bu sebeple vergi yükümlüsü, şahsında vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren ve kendisine vergi borcu düştüğü için belirli bir miktardaki parayı vergi olarak kendi mal varlığından kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir⁴³⁷. Bu tanımlardan da açıkça anlaşılacağı üzere, vergi yükümlülüğünün söz konusu olabilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve bu meydana gelmenin neticesinin kişiye atfedilebilir olması (isnad edilebilir olma) gerekmektedir. Yükümlülüğünün doğup doğmanın ve doğmuşsa zamanının tespitinde temel kriter vergiyi doğuran olaydır⁴³⁸. Anayasa Mahkemesi de de vermiş olduğu bir kararında, doktrindeki görüşler paralelinde, vergi yükümlülüğünün vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile meydana geleceğini belirtmiş ve vergiyi doğuran ile vergiyi yükümlülüğünü arasındaki ilişkiyi vurgulamıştır⁴³⁹.

Sonuç olarak vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olayla ilgili ortaya çıkan bir husus olup, hukuki alanında vergiyi doğuran olay gerçekleşen kişi verginin yükümlüsü olmaktadır. Bu durumda yükümlü için vergi borcunu ödemek gibi maddi ve

⁴³⁶ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, s.95.

⁴³⁷ Saban, *Vergi Hukuku*, s.77. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.75. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.204. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.72.

⁴³⁸ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.29., Vergi yükümlülüğünün doğduğu an, Alman Vergi Usul Kanunu’nda “Vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklar, kanunun yükümlülük bağladığı olayın gerçekleşmesiyle doğar” (AO § 38) hükmüyle düzenlenmiştir. Konu, Avusturya Vergi Usul Kanunu’nda “Vergi hakkı, kanunun vergi yükümlülüğünü bağladığı olayın gerçekleşmesiyle doğar” (BAO § 4-1) hükmüyle aynı yönde hüküm altına alınmıştır. (Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, dn. 29)

⁴³⁹ “Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukukî duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından, veya ikmalen, re’sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihidir. Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesini ve hem de kamu yararını korumak yönünden gerekli olduğu gibi; vergisini vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyenı korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir. “ Any. Mhk. 27.09.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, (RG: 26.12.1988- 20031, s.23-24)

beyanname vermek, defter tutmak, belgeleri muhafaza ve ibraz etmek gibi şekli ödevleri zorunluluğu doğar⁴⁴⁰. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın zamanında ve doğru olarak tespit edilmiş olması, verginin ödenmesi anlamına gelen maddi yükümlülük ile VUK’da belirtilen şekli yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmesini sağlar⁴⁴¹.

Vergi sorumluluğu, vergi yükümlülüğü ile birlikte vergi hukukuna bağımsızlık kazandıran önemli hukuki kurumlardan bir olarak kabul edilmektedir⁴⁴². VUK’nuna göre, “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” (VUK md. 8/2). Vergi sorumlusunun, salt vergi yükümlüsü adına vergiyi ödemesi ödevine işaret eden bu düzenleme, “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir.” (VUK md. 8/4) hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, vergi sorumluluğunun kapsamının salt yükümlü adına alacaklı vergi dairesine, ödemede (maddi ödev) bulunmayla sınırlı olmadığı, VUK’nda yükümlülükler için öngörülen şekli ödevleri de içerdiğinin sonucuna varılmaktadır⁴⁴³. Bu düzenlemelerden yola çıkarak vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla, vergiyi ödemek ya da şekli yükümlülükleri yerine getirmek,; asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemeleri hususunda vergi dairesine muhattap tutulmaları olarak ifade edilmektedir⁴⁴⁴.

Vergi sorumluluğu, sorumluluğun ilgili vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile ortaya çıkar⁴⁴⁵. Vergi sorumluluğunun varlığı için vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan bir talebin (alacak talebi) mevcut bulunması gerekir. Bu sebeple vergi mükellefiyeti gibi vergi sorumluluğu da ilke olarak sorumluluğunun dayanağını oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır⁴⁴⁶. Örneğin, bir işverenin vergi tevkifatı sorumluluğunun doğabilmesi için, istihdam edilen işçiye ücret ödemesi gerekmektedir (GVK md. 94/1- b.1).

⁴⁴⁰ Şişman, *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.37.

⁴⁴¹ Yılmaz, *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim*, s.19.

⁴⁴² Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.75.

⁴⁴³ Akkaya, *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*, s.185.

⁴⁴⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.212. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.75. ; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.79. ;

⁴⁴⁵ Saban, *Vergi Hukuku*, s.80.

⁴⁴⁶ Akkaya, *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*, s.187. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.232.

2.4. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Hükümlerinin Belirlenmesi

Vergilendirme sürecinin başlangıcında olduğu gibi sona ermesinde de vergiyi doğuran olayın tespiti etkin rol oynamaktadır⁴⁴⁷. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkan vergi borcunu sona erdiren sebeplerden biri de zamanaşımıdır. Vergi hukukunda zamanaşımı, alacaklı kamu idaresinin kanunda belirlenmiş süreler içinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi ya da tahsil aşamasına gelmiş vergiyi gerekli işlemleri yaparak yine belli süreler içinde tahsil etmemesi halinde, bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesidir⁴⁴⁸. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın saptanmasının zamanaşımına ilişkin sürelerin de tespitine etkisi söz konusu olacaktır. Doğru olarak ve zamanında tespit edilemeyen vergiyi doğuran olay, zamanaşımı sürelerinin de doğru olarak tespit edilememesine yol açacaktır. Bu başlıkta vergiyi doğuran olayın doğrudan etkide bulunduğu tarh zamanaşımı, düzeltme zamanaşımı ve ceza kesme zamanaşımı süreleri üzerinde durulacak, hesaplanmasında vergiyi doğuran olayın doğrudan etkili olmadığı tahsil zamanaşımı⁴⁴⁹ ise incelenmemektedir.

Tarh zamanaşımı, mali idarenin, vergi kanunlarında belirtilen zamanaşımı süreleri içinde mükellefi borçlu kılma iktidarındır⁴⁵⁰. Tarh zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nun 114'ncü maddesinde düzenlenmiştir. VUK'nun 114'ncü maddesine göre; "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar". Bu düzenleme uyarınca, vergi alacağının doğduğu, diğer bir deyişle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı izleyen yılbaşından başlamak üzere 5 yıl içinde, yürürlükteki hukuk kurallarına uygun bir şekilde hesaplanıp tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Dolayısıyla tarh zamanaşımını süresinin tespiti bakımından, vergi alacağının doğduğu tarihin, diğer bir ifadeyle vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleştiği ya da hukuki durumun tekemmül ettiği tarihin

⁴⁴⁷ Şişman, *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.38.

⁴⁴⁸ Mehmet Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.42. ; Mustafa Alpaslan, Eda Kaya, *Vergi Uygulamasında Zamanaşımı Kavram- Uygulama- Örnekler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s.33. ; Övül Çölgezen Batun, *Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.109. ; Nami Çağan, *Vergi Hukukunda Süreler*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1975, s.31.

⁴⁴⁹ "Tahsil zamanaşımı: Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar." (AATUHK md. 102). Görüldüğü üzere tahsil zamanaşımının işlemeye başlaması, doğrudan vergiyi doğuran olayın değil vadenin (ödeme süresinin son gününün) denk geldiği yılın tespitine bağlıdır.

⁴⁵⁰ Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, s.110.

tespiti, bir mecburiyet olarak önem arz etmektedir⁴⁵¹. Hukuki güvenliğin ve hukuki istikrarın sağlanması bakımından tarh zamanaşımının dolmasıyla birlikte, vergi idaresi tarafından bir vergi tarhiyatının yapılması ya da yapılmış olan bir vergi tarhiyatının değiştirilmesi veya kaldırılması mümkün değildir⁴⁵². Danıştay da vermiş olduğu kararlarında⁴⁵³ tarh zamanaşımının başlangıcında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihin tespitinin önemli olduğunu vurgulamaktadır.

Vergi hatalarında düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlemdir. Vergi Usul Kanunu vergide istikrar ilkesinin gereği olarak düzeltme işlemleri açısından da zamanaşımı süresini öngörmüştür. Vergi Usul Kanunu'nun "Düzeltilmede Zamanaşımı" başlığını taşıyan 126'ncı maddesine göre, "114' üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.". Maddenin yollama yaptığı 114'üncü madde, tarh zamanaşımı ile ilgili "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." düzenlemesine yer vermektedir. Her iki madde hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl geçmesi durumunda, vergilendirmede var olan ya da var olduğu iddia edilen hataların düzeltilmeyeceği neticesine ulaşılmaktadır. Bu itibarla düzeltme zamanaşımı

⁴⁵¹ Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, s.111. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.90. ; Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.122. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.256.

⁴⁵² Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.36. ; Neslihan Coşkun Karadağ, "Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından "Mücbir Sebepler" ve "Ödeme" ye Eleştirel Bakış", *AÜHFD*, Cilt:61, Sayı:3, 2012, s.1029. ; Eylem Baş, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından "Zamanaşımı" Kavramı Üzerine Bir İnceleme, *Nevzat Toroslu'ya Armağan*, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No:459, Cilt: 1, 2015, s.204.

⁴⁵³ "213 sayılı Vergi Usul Kanununun zaman aşımına ilişkin 114'üncü maddesinin l'inci fıkrası, "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar." hükmünü taşımaktadır. Aynı kanunun 19'uncu maddesinin l'inci fıkrasında ise, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı öngörülmüştür. Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan, 3505 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinde, ihracat işlemleri ve bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların, (4369 sayılı Kanunun 81'inci maddesinin (K) bendi ile değiştirilen haliyle) 31.12.2003 tarihine kadar damga vergisinden istisna olduğu, kredilerin amaç dışı kullanılması, taahhüt edilen ihracatın gerçekleştirilmemesi veya teşvik belgesindeki şartların yerine getirilmemesi halinde, alınmayan damga vergilerinin, ihracat veya yatırımcı kişi ve kuruluşlardan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu duruma göre, vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmül tarihinin tespiti, zaman aşımı süresinin başlangıcı, dolayısıyla, uyuşmazlığın çözümü bakımından önem taşımaktadır." Dnş. 7.D. 14.03.2006 tarih ve E. 2005/1076, K. 2006/811, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 23.09.2015), Aynı yönde karar için bkz: Dnş. 7.D. 3.12.2008 gün ve E. 2006/324, K. 2008/4915, www.danistay.gov.tr. (Erişim Tarihi: 23.09.2015).

süresinin geçmesiyle ortaya çıkarılan vergi hatalarının idare tarafından re'sen ya da yükümlü ve/veya sorumlu tarafından düzeltilmesinin istenmesi mümkün değildir⁴⁵⁴. Sonuç olarak düzeltme zamanaşımının başlangıcında da vergiyi doğuran olayın tespiti esas tutulmuş olmaktadır.

Ceza kesme zamanaşımı, vergi dairesi tarafından cezası kesilecek vergi suçlarının tespiti ve cezalarının kesilmesi hususunda ceza kesme yetkisini süre olarak sınırlandıran bir zaman dilimidir⁴⁵⁵. Vergi Usul Kanunu'nun "ceza kesmede zamanaşımı" başlığını taşıyan 374'üncü maddesinde; "1- vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.); 2- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçmekle zamanaşımı uğrar." düzenlemesi yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu ceza kesme zamanaşımının başlaması açısından, vergi ziyai cezasında vergi alacağının doğduğu yılı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarında ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı esas almaktadır. Bu çerçevede kayba uğratılan vergiler için, vergi alacağının doğduğu diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı izleyen yılbaşından başlamak üzere 5 yıl içinde vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmekte; aksi takdirde ceza kesme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Usulsüzlük cezaları için belirlenen zamanaşımı sürelerinin usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılbaşından başlayacağı ifade edildiği için, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihin, bu kabahatlere ilişkin ceza kesme zamanaşımı sürelerine doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır⁴⁵⁶.

2.5. Gecikme Faizi Uygulamasının Belirlenmesi

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, bazı durumlarda vergi alacağına ilişkin olarak uygulanacak olan ek mali yükümlülüklerin belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir. İşte bu ek mali yükümlülüklerden birisi de gecikme faizi uygulamasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde düzenlenen gecikme

⁴⁵⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.183. ; Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, s.159.

⁴⁵⁵ Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, s.164. ; Arslan, Kaya, *Vergi Uygulamasında Zamanaşımı Kavram- Uygulama- Örnekler*, s.76.

⁴⁵⁶ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.38. ; Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, s.165-169.

faizi⁴⁵⁷, vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmiş olması nedeniyle olağan dışı vergilendirme yöntemleri olan ikmalen, re'sen ya da idarece yapılacak olan tarhiyatlarda uygulanmaktadır⁴⁵⁸. Dolayısıyla, re'sen, ikmalen ya da idarece yapılacak olan tarhiyatlarda gecikme faizi uygulanabilmesi için, vergi alacağının doğmuş olması diğer bir deyişle vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması ve bunun neticesinde idare tarafından matrah veya matrah farkının ortaya çıkarılmış olması gerekmektedir.

Gecikme faizi uygulaması, normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen sürede uygulanan bir fer'i yükümlülüktür⁴⁵⁹. Bu itibarla gecikme faizinin uygulanacağı dönemin ve uygulanacak faiz oranının tespiti verginin normal vadesinin belirlenmesine, verginin normal vadesinin tespiti de vergiyi doğuran olayın gerçekleşme tarihinin belirlenmesine bağlıdır⁴⁶⁰. Nitekim Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, gecikme faizi uygulamasının vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlı olduğunu ifade etmiştir⁴⁶¹.

⁴⁵⁷ "...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 oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. (VUK md. 112/3).

⁴⁵⁸ Elif Sonsuzoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*, (Güncellenmiş 2. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s.109. ; Aziz Taşdelen, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", *AÜHFD*, Cilt: 56, Sayı: 1, 2007, s.306.

⁴⁵⁹ Sonsuzoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*, s.119.

⁴⁶⁰ Şişman, *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, s.39. ; Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.28.

⁴⁶¹ "...Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. 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. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından, veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan meydana geliş tarihidir. Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesi ve hem de kamu yararını vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyenı korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir. Böyle bir yaklaşımın hukukun temel ilkelerinden biri olan " kanunların geriye yürümezliği" ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratan olaya dönüş ve gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak; " kanunların geriye yürümezliği" ilkesi ile çatışmaz." Any. Mhk. 27.09.1988 gün ve E. 1988/9, K. 1988/28, (RG: 26.12.1988- 20031, s.25-33).

2.6. Vergi Hukukunda İspatın Konusunu Oluşturmasının Belirlenmesi

İspat, sözlük manasıyla tanıt ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama, tanıtlama, tanıt manalarına gelmektedir⁴⁶². Hukuksal bir kavram olarak ispat ise, yargılama sürecinde taraflarca ileri sürülen ya da hâkimce re'sen gözetilecek olan, talebin konusu ile ilişkili olacak bir hukuk kuralının koşul vakıalarını karşılamaya elverişli olan somut vakıaların olduğu hususunda hâkimde kanaat uyandırmak üzere yapılan ikna faaliyeti olarak tanımlanabilir⁴⁶³.

Dava konusu yapılan hakkın (mesela alacağın) hakikaten var olup olmadığının tespit edilmesi, maddi hukukun o hakkın meydana gelmesini ya da sona ermesini kendisine bağladığı vakıaların gerçek olup olmadığının belirlenmesi neticesinde mümkün olmaktadır. Bu sebeple ispatın ve delillerin konusunu maddi hukuk kuralları meydana getirmektedir⁴⁶⁴. Vergi yargılaması hukukunda maddi hukuku oluşturan mesele, vergiyi doğuran olaydır. Bu sebeple, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği, vergi yargılaması hukukunda ispat edilmesi gereken konu olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁶⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesine göre; "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. 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 md. 3/B) hükmünden de vergi hukukunda ispatın konusunun, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuksal durumların gerçek mahiyeti olduğu ortaya çıkmaktadır.

⁴⁶² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56c4ccc6f3a0d1.27140859, (Erişim Tarihi: 22.09.2015)

⁴⁶³ Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, (21. Baskı), Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2010, s.375 ; Saban, *Vergi Hukuku*, s.545. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.868. ; Mehmet Batun, *Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.128. ; Eda Özdiler Küçük, *Vergi Hukukunda Karineler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s.7.

⁴⁶⁴ Kuru, Arslan ve Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, ss.375-376. ; Batun, *Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*, s.129. ; Küçük, *Vergi Hukukunda Karineler*, s.9.

⁴⁶⁵ Batun, *Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*, s.148. ; Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları- (Vergi Yargılaması Hukuku)*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, 2013, s.250. ; Saban, *Vergi Hukuku*, s.545. ; Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: "Eleştiriler ve Öneriler"", *DEÜHFD*, Cilt:12, Özel Sayı (Prof Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan), c.1, 2010, s.28. ; Neslihan Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", *GÜHFD*, Cilt: XVIII, Sayı: 3-4, 2014, s.509.

Vergi yargıcı, bir ihtilaf konusunda karar verirken, ilk önce maddi olayı araştırıp tespit etmekte, daha sonra bu ihtilafa uyan yasa hükmünü uygulamaktadır. İhtilafa uyan yasa hükmü, yorum neticesinde bulunmaktadır. Fakat, bundan önce, vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın, diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın niteliğinin belirlenmesi aşamasında taraflar, maddi olay hakkında yargıcın bir kanaate varmasını sağlamak üzere, olayın niteliğini belirlemeye çalışmaktadır. İşte tarafların bu çabaları, vergi yargılaması hukukunda ispat sürecine ilişkindir⁴⁶⁶. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle kişi, vergi ödeme mükellefiyeti altına girdiğinden, bu olayın gerçek niteliğinin ortaya çıkarılmasına yönelik etkin bir ispat faaliyeti, adil vergilendirme açısından da önem taşımaktadır⁴⁶⁷. Netice olarak ispatın konusu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti olarak kabul edildiğinden, ispatın geniş anlamda vergiyi doğuran olaya yönelik olduğu söylenebilir. Çünkü ispat faaliyeti neticesinde, sadece dar anlamda vergiyi doğuran olay değil, vergi borcunun ortadan kalkmasına (muafiyet, istisna) ve azalmasına (indirim) yol açan hukuksal durumların varlığı/yokluğu da ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır⁴⁶⁸.

Vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin gerçek niteliğini esas alan VUK, ispatlama vasıtası olarak kullanılacak deliller açısından, ilke olarak delil serbestisi sistemini benimsemektedir. Bu açıdan delil serbestisi sistemi gereğince, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, her türlü delille ispat edilebilmektedir⁴⁶⁹. VUK, delil serbestisi sistemi ve bu sisteme getirilen istisnaları şu şekilde düzenlemektedir; “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 md. 3/B-2). Hüküm incelendiğinde yemin ve vergiyi

⁴⁶⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, ss.200-201. ; Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları- Vergi Yargılaması Hukuku*, s.250.

⁴⁶⁷“... Türk Vergi Hukuku, maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kuralları içermektedir. Bu nedenle vergilemeye ilişkin kurallar, varsayım veya kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanan vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle gerçek durumun vergilemeye esas alınacağı ve incelemenin de bu amaca yönelik olmasının gerekeceği öngörülmüştür.... “ Dnş.4.D. 26.07.2007 gün ve E. 2006/1742, K. 2007/1408, <http://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=83297>, (Erişim Tarihi: 18.02.2016)

⁴⁶⁸ Taylor, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.52.

⁴⁶⁹ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.52. ; Batun, *Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*, s.151. ; Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, ss. 203-204. ; Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları- Vergi Yargılaması Hukuku*, s.237.

doğuran olayla açık ve doğal ilgisi bulunmayan şahit (tanık) ifadeleri, VUK’unda, delil serbestisi sisteminin istisnaları olarak kabul edilmektedir⁴⁷⁰. Bu açıdan, tanık (şahit) deliline ilişkin olarak, yemin delili kadar keskin bir sınırlama getirilmemiş; vergiyi doğuran olayla açık ve doğal ilgisi tespit edilen şahısların ifadelerinin ispatlama aracı olarak kullanılabilmesine imkân tanınmıştır.

Tanık ifadelerinin delil olarak kabul edilebilmeleri için, vergiyi doğuran olay ile tabii (doğal) ve açık bir ilgisinin bulunması gereklidir. Kanun, tanık ifadesi ile vergiyi doğuran olay arasında ne zaman doğal ve açık bir ilginin bulunduğunu tanımlamış değildir. Bu konuda şu ölçü verilebilir: tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkisinin bulunması gereklidir. Buna karşılık vergiyi doğuran olay ile herhangi bir iktisadi ilişkisi bulunmayan, olaya tesadüfen tanık olan kimselerin ifadeleri vergi hukukunda ispat vasıtası olarak kullanılamaz⁴⁷¹. Örneğin, alım- satım görüşmeleri sırasında konuşmalara rastlantısal olarak tanık olduğunu söylenen kimsenin ifadesi vergi hukukunda delil niteliği taşımamaktadır⁴⁷². Buna karşılık, bir müteahhitten daire satın alan kişilerin, bir avukatın müvekkillerinin ifadeleri, vergiyi doğuran olayla açık ve doğal ilgisi bulunduğundan delil olarak kabul edilmektedir⁴⁷³. Danıştay da vermiş olduğu kararlarında⁴⁷⁴ tanık ifadelerinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tespit edilmesi meselesi üzerinde dikkatle durmakta, bu ilginin kurulamadığı durumlarda, ifadelerin ispat aracı olarak kullanılamayacağını ifade etmektedir.

⁴⁷⁰ Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda Deliller”, *İÜHFM*, Cilt: 51, Sayı:1-4, 1985, s.487.

⁴⁷¹ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.53. Kaneti, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi*, ss.244-245.

⁴⁷² Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.54.

⁴⁷³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.205. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.882.

⁴⁷⁴ “.... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinin amacının "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olduğu, aynı Kanunun 3 üncü maddesinde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin vergiye esas alınacağı ve incelemenin bu amaca yönelik olması gerektiği ifade edilmiştir. Uyuşmazlıkta, davacı ile uyuşmazlık konusu faturaları aldığı mükellef arasında menfaate dayanan, sermayeye, organizasyon ve yönetime katılma şeklinde bir ilişkinin varlığı tespit edilemediği gibi, ödemelerin çekle yapıldığı konusunda inceleme elemanına beyanda bulunulmasına rağmen, inceleme raporunda yapılan ödemelere ilişkin herhangi bir araştırma ve tespiti de yer verilmemiştir. Bu nedenle, davacının ve fatura düzenleyen şirketlerin faaliyet konusuyla uyumlu olan fatura içeriği emtia için yapılan ödemelerin muvazalı olduğu, ödenen çek bedellerinin davacıya geri döndüğü ya da şirket yetkilileri veya çalışanları gibi şirketle ilgisi bulunan kişilerce tahsil edildiği yönünde herhangi bir tespitte bulunulmaksızın, fatura düzenleyen firma hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitlerden hareketle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle davacı adına yapılan tarhiyatta hukuka uyarlılık görülmemiştir...” Dnş. 4.D. 14.02.2012 gün ve E. 2009/6694, K. 2012/458, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 18.02.2016), Aynı yönde benzer kararlar için bkz: Dnş. 9.D. 26.05.2010 gün ve E.2007/5780, K. 2010/2640, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 18.02.2016), Dnş. VDDK 29.05.2013 gün ve E. 2011/467, K. 2013/202, www.danistay.gov.tr, (Erişim Tarihi: 18.02.2016).

2.7. Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürüme- Geçmişe Yürümeme Meselesinin Belirlenmesi

Kural olarak bütün kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunlarının da yürürlüğe girebilmesi için en önemli koşul, Resmi Gazete’de yayımlanmalarıdır (Any. Md. 89). Yürürlük tarihi özel olarak belirtilmeyen kanunlarda, Resmi Gazete’de yayımını izleyen günden itibaren 45 gün sonrası yürürlük tarihi olarak işaret edilmektedir⁴⁷⁵. Kanunların ne zaman yürürlüğe gireceğinin tespit edilmesi, kanunların hangi andan itibaren uygulanacaklarını ve aynı meselede değişik kanun (ya da uluslararası andlaşma) hükümlerinin bulunması durumunda hangisinin esas alınacağını tespiti hususunda önem arz etmektedir. Her kanun, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren hukuki etkilerini gösterdiğinden, iç hukuk bakımından aynı konuya ilişkin ve aynı nitelikte iki kanunun aynı zamanda uygulanması söz konusu olamaz⁴⁷⁶. Geçmişe yürümezlik ya da geçmişe kapsama yasağı, kanunların yürürlüğe girdikten önceki olaylara uygulanmaması anlamını taşımaktadır. Kanunlar, yürürlüğe girdikleri andan sonra meydana gelen hukuksal durum ya da olaylara uygulanmakta ve ilke olarak geçmişe uygulanmamaktadır⁴⁷⁷.

Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi, vergi kanunları bakımından da uygulama alanı bulan önemli bir ilkedir⁴⁷⁸. Kişiler faaliyetlerine ilişkin plânlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaptıklarından, sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemlere ilişkin vergi yükünün arttırılması, kişilerin (yükümlülerin) devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsmakta, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar ilkeleri bozulmaktadır⁴⁷⁹. Diğer bir deyişle, vergi kanunlarının yükümlülüğü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe uygulanmaması,

⁴⁷⁵ Mustafa Akkaya, “Vergi Aslı ve Feri’leri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası: “Haklılık Ölçütü Üzerinde Değerlendirmeler”, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, Billur Yaltı (drl.), İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011, s.115.

⁴⁷⁶ Tekin Akıllıoğlu, “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt:1, Ankara, 1984, s.279.

⁴⁷⁷ Gözübüyük, *Hukuka Giriş*, s.72. ; Gözler, *Hukuka Giriş*, s.231.

⁴⁷⁸ “...Dava dilekçesinde bu konudaki aykırılık savı, hukukun temel kurallarından “Yasaların geriye yürümezliği” ilkesine dayandırılmaktadır. Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayırıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur...” Any. Mhk. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG: 06.04.1990- 20484)

⁴⁷⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s.47. ; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s.51.

hukuki güvenlik ve güvenin korunması ilkelerinin mecburi bir neticesidir⁴⁸⁰. Anayasa Mahkemesi ve Danıştay da vermiş oldukları kararlarında⁴⁸¹, kanunların geçmişe yürümezliği ilkesini hukuk devleti ve dolayısıyla hukuk devletinin kaçınılmaz bir neticesi olan hukuki güvenlik ilkesine dayandırmaktadır.

1982 Anayasası'nda kanunların ve bu arada vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğine ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Ceza hukukunda ana kural olan, Anayasa'nın 38'nci maddesinde; "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez." yer alan düzenlemesinden ve TCK'nun çeşitli maddelerinde yer alan kanunilik ilkesinden yola çıkarak⁴⁸², geçmişe yürüme yasağı kabul edilmektedir⁴⁸³.

⁴⁸⁰ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.179. ; Mehmet Tosuner, "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 20, (Ağustos 2004), s.47. ; Emin Memiş, "Anayasanın "Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır" Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan "Alt ve Üst Sınırları Belirleme" ve "Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir" Hükümlerinin Değerlendirilmesi", Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:76, 2008, s.77.

⁴⁸¹ "...Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. "Yasaların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar; geçmiş, yeni çıkarılan bir yasanın etki alanı dışında kalır. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmiş ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir..." Any. Mhk. 23.6.2004 gün ve E. 2004/14, K. 2004/84, (RG: 22.10.2005- 25974). "...Bilindiği gibi kanunların geçmişe etkisi olmaması genel bir kuraldır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve işlemlere uygulanması doğaldır. Bu, kanunlara güvenin ve istikrarın korunması için gereklidir... Mükellefiyetini yürürlükteki Kanun hükümlerine göre yerine getirmiş, tarh, tahakkuk ve ödeme ile ilgili hususları tamamlanmış olanların sonradan ek mali külfete tabi tutulması hukuk ve adalet ilkeleri ile de bağdaşmaz... Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem yada davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada 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 dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez... " Dnş. BGK. 03.07.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 18.02.2016)

⁴⁸² "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." (TCK md. 2/1). "İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar." (TCK md. 7/1)

⁴⁸³ Turgut Candan, "Vergi Cezaları Bakımından Geçmişe Yürüme: "Lehe- Aleyhte Kural" Üzerine Değerlendirmeler, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, s.137.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi, ilke olarak kabul edilmekle birlikte, geçmişe yürü(tül)menin belirlenmesi bakımından hangi sınırın göz önüne alınacağı sorusu önem arz etmektedir. Vergi hukuku yönünden “geçmiş”, kişinin kanunlara uygun şekilde faaliyetini gerçekleştirdiği ve bu faaliyet (olay, durum, işlem) neticesinde vergi borcunun ortaya çıktığı zamandır. VUK’nuna göre, vergi alacağı, “.. vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü...” doğduğundan, geçmişe yürütülmenin söz konusu olup olmadığı, vergiyi doğuran olayın, diğer bir deyişle tipe uygun olayın gerçekleştiği zaman dikkate alınmak suretiyle belirlenecektir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle beraber vergi alacağı doğduğundan, gerçekleşmeden sonra yürürlüğe giren bir kanun hükmünün bu vergiyi doğuran olaya uygulanması geçmişe yürüme olarak kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın sınır olarak kabul edilmesi, geçmişe yürümenin tespiti bakımından, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın tespitini mecburi kılmaktadır⁴⁸⁴.

Vergiyi doğuran olayın sonradan yürürlüğe giren kanundan önce meydana gelip gelmediği ise, vergi hukuku doktrinde gerçek geçmişe yürüme- gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımını ortaya çıkarmıştır. Gerçek geçmişe yürüme, eski kanunun yürürlük döneminde tamamen gerçekleşen bir olay veya hukuki ilişkilere, yeni kanun hükümlerinin uygulanması ve böylece eski duruma göre daha uygunsuz bir durumun ortaya çıkması olarak tanımlanmaktadır. Buna karşılık gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, eski kanunun yürürlüğü döneminde kısmen meydana gelmiş ama henüz bitmemiş bir olaya ya da hukuksal ilişkilere yeni kanun hükmünün uygulanmasıdır⁴⁸⁵. Gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımında esas alınan nokta, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi olup, vergi hukukunda kazanılmış hakkın tespitinde bu kavramdan hareket edilmelidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra kazanılmış hak oluşmakta, sonradan çıkan bir kanunun gerçekleşmiş vergiyi doğuran olaya uygulanması gerçek geçmişe yürüme olarak kabul edilmektedir⁴⁸⁶. Bu sebeple, gerçek geçmişe yürüme hukuki güvenliği ve dolayısıyla

⁴⁸⁴ Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s.43.

⁴⁸⁵ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.182. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.154. ; A. Volkan Özgüven, *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.67. ; Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, s.58. ; Şenyüz, Yüce, *Gerçek Vergi Hukuku*, s.50. ; Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, ss.215-216.

⁴⁸⁶ Taylar, *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, s.207.

kazanılmış hakları ihlâl ettiğinden Anayasa'ya aykırı sayılırken; buna karşılık gerçek olmayan geçmişe yürüme ise Anayasa'ya aykırı bulunmamaktadır⁴⁸⁷.

Anayasa Mahkemesi gerçek geçmişe yürüme-gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımında verdiği kararlarında⁴⁸⁸ bazen vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesini farklı yaparak kararlar vermekte ve yasa hükümlerini ekonomik gerekçelerle iptal etmeme yoluna gitmektedir.

⁴⁸⁷ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.182. ; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.154. ; Taylar, *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, s.206.

⁴⁸⁸ Anayasa Mahkemesi verdiği bu kararında vergiyi doğuran olayın anlık değil belirli bir sürenin sonunda gerçekleştiğini kabul ederek iptal kararı vermemiştir. “..Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün arttırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelenmesine yol açar. İtiraz konusu kuralda, 1999 ilâ 2002 yıllarına ait gelirlerin vergilendirilmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan arttırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi oranları 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren bu kural ile arttırıldığına göre, 2000, 2001 ile 2002 yılları için vergilendirme dönemi başlamamış, vergiyi doğuran olay da meydana gelmemiştir. Bu durumda geriye yürüme ve buna bağlı olarak kazanılmış bir hakkın ihlâli söz konusu olmadığından vergilendirmede hukuk güvenliği ilkesinin zedelenmediği sonucuna varılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin elde edilmesi ve safi tutarı vergilendirme döneminin sonunda belirlenecek ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır. İtiraz konusu yasa kuralı 31 Aralık tarihinden önce 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlâlinden söz edilemez...” Any. Mhk. 14.03.2003 gün ve E. 2001/34, K. 2003/2, (RG: 19.11.2003- 25294); Anayasa Mahkemesi verdiği bu kararında ise vergiyi doğuran olayın matrahların beyan edilmesi olarak nitelendirmiş ve iptal kararı vermemiştir. “...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. maddedeki 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 yürümeden söz konusu değildir.” Any. Mhk. 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, (RG: 22.02.1996- 22542) ; Anayasa Mahkemesi bu verdiği kararında da vergiyi doğuran olay olarak ödemeyi kabul etmiş ve iptal kararı vermemiştir. “...Motorlu taşıtlar vergisi, 197 sayılı Yasa'nın 9. maddesine göre, her takvim yılının Ocak ayı başında kendiliğinden tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş sayılan, Ocak ve Temmuz aylarında da iki eşit taksitte ödenen, kendine özgü bir servet vergisi niteliğindedir. 197 sayılı Yasa'nın 9. maddesine göre, 2004 yılı motorlu taşıtlar vergisi, 1.1.2004 tarihi itibarıyla tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş, ancak birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçirilmeden dava konusu kuralla; önceki Yasa döneminde başlamış ve henüz sonuçları doğmamış bir hukuksal ilişki, yeniden düzenlendiğinden bu durumun geriye yürüme olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir...” Any. Mhk. 23.06.2004 gün ve E. 2004/14, K. 2004/84, (RG: 22.10.2005, 25974).

SONUÇ

Vergiye doğuran olay, kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasında yasaların düzenlediği koşullar doğrultusunda ortaya çıkan vergi borcu ilişkisinin inşâi ögesini meydana getirmektedir. Vergi alacağı/borcunun ortaya çıkmasını sağlayan hukuksal ilişki olan vergiyi doğuran olayın, bu cihetiyle vergi hukukunun en temel kavramı olduğu ifade edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde hüküm altına alınan vergiyi doğuran olay kavramı ile, bu şekliyle kanun koyucunun meydana gelmesine vergisel neticeler bağladığı soyut düzenlemelerin mi, yoksa yasalarda yer alan bu soyut düzenlemelere uygun olarak meydana gelen somut yaşam olayının mı belirtildiği net değildir. Vergiyi doğuran olay kavramı, hem soyut düzenlemelere hem de soyut düzenlemelere uygun somut yaşam olaylarının gerçekleşmelerini ifade etmektedir. Soyut ve somut koşulların yalnızca tek kavram ile anlatılmaya çalışılması, vergi borcunun vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğduğundan uygulama da vergi borcunun doğumu konusu uyuşmazlıkların daha da çok artmasına yol açmaktadır. Bu sebeple, soyut ve koşulların tek kavramla anlatılmaya çalışılmasının hukuk tekniği açısından da doğru olarak görülmemesinden ötürü, Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınan vergiyi doğuran olay kavramı daha açık ve net bir şekilde tanımlanmalıdır.

Vergiye doğuran olay kavramının kapsamını, ekseriyetle ceza hukukunda kullanılan geniş anlamda tipiklik ve dar anlamda tipiklik kavramlarından yola çıkarak, geniş anlamda ve dar anlamda olacak şekilde iki şekilde incelemek mümkündür. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, vergi borcunun bir bütün olarak doğmasını sağlayan kanuni unsurların tümünü ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Bu sebeple, verginin unsurları olarak da belirtilen yükümlü, konu, matrah, oran, muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin düzenlemeler, geniş anlamda vergiyi doğuran olayın koşulu olarak kabul edilmektedir. Ancak ifade edilmelidir ki, kavramın geniş anlamıyla ele alınması halinde, vergiyi doğuran olay neredeyse vergi kavramına eş değer olacaktır. Buna karşılık dar anlamda vergiyi doğuran olay, vergi yasalarında verginin potansiyel bir yükümlüsü olarak belirtilen bir kişinin bir vergi konusuyla yine yasalarda ortaya

koyulduğu türden bir ilişkiye girmek suretiyle meydana getirdiği olay ya da hukuksal durum, dar anlamda vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Türk Vergi hukuku doktrini ve mevzuatı da, çoğunlukla vergiyi doğuran olay kavramı dar anlamıyla değerlendirdiğinden, vergiyi doğuran olay kavramının kapsam olarak dar anlamıyla ele alınması daha gerçekçi bir netice olarak öne çıkmaktadır.

Vergiyi doğuran olayın, ana kaynağını Anayasa'nın 73'üncü maddesinde ifade edilen verginin kanuniliği ilkesi meydana getirmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi, yalnızca verginin konusunun vergi yasalarında belirtilmesini yeterli görmemekte, verginin bütün önemli ögelerinin de hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde vergi kanunlarında yer almasını zorunlu tutmaktadır. Vergi, temel haklara (özellikle mülkiyet hakkı) vergisel nitelikte müdahale niteliği taşımasından ötürü, temel hakların sınırlandırılmasına ilişkin anayasal düzenlemelerin değerlendirilmesinden de vergiyi doğuran olayın bir yasa kaydına ihtiyacı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vergiyi doğuran olay yalnızca yasama organı tarafından yasama sürecine uygun şekilde bir kanunla belirlenebilmektedir. Vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı belirleme gibi bir yetkisi olmadığı gibi, vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergi alacağının tahsil edilmesi için gerekli olan işlemlere başlama zorunluluğu bulunmakta olup, bu hususta değerlendireceği bir takdir yetkisine sahip bulunmamaktadır. Ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesi, vergiyi doğuran olayın ve ögelerinin kanunlarla belirlenmesi mecburi tuttuğundan, kişilerin aralarında sözleşme yaparak vergi yükümlülüğü ya da sorumluluğunu belirlemeleri söz konusu değildir. Bu açıdan vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra tarafların aralarında yapacakları sözleşmeler vergi dairesine karşı ileri sürülemez. Buna karşılık, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden önce, kişilerin vergi borcunun kimin üzerinde doğacağını belirlemeleri, peçeleme hususu saklı kalmak suretiyle geçerli oldukları kabul edilmelidir. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vergiyi doğuran olay ve ögeleri açısından kıyas yasağı geçerlidir. Vergiyi doğuran olay yönünden kıyas yasağının kabul edilmesi, lehe ya da aleyhe olup olmadığı göz önünde alınmaksızın yükümlü ya da devlet açısından bir garanti oluşturmaktadır.

Vergilendirme sürecindeki işlemlerin nihai amacı, bir vergi hukuku sisteminde adil bir vergilendirme yapılmasına yöneliktir. Adil bir vergilendirme yapılmasını sağlayan vergilendirme ilkelerinin de, vergilendirme sürecini başlatan vergiyi doğuran olayın incelenmesinde göz önünde bulundurulması zaruriyeti bulunmaktadır.

Vergiye doğuran olayın, kanunlarla yasaklanmış bir eylem veya işlemten kaynaklanması, vergi yükümlülüğünü ve sorumluluğunu kaldırmamaktadır. Vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas alınmasını göz önünde tutan ekonomik yaklaşım ilkesi, yasak faaliyetler hakkında vergilendirme yapılmasının özel bir kanuni dayanağını oluşturmaktadır. Ancak yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin düzenleme, tek başına uygulanabilecek bir norm niteliğine sahip değildir. Bu sebeple kanunlarla yasaklanmış bir eylem ya da işlemin vergilendirilebilmesi için, bu eylem ya da işlemin, maddi vergi kanunları kapsamındaki bir vergiyi doğuran olayla örtüşmesi gerekir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması, vergi yükümlülüğü ya da sorumluluğunu kaldırmadığından, bu faaliyetlerin belirlenmesi durumunda normal bir vergi yükümlülüğünde uygulanacak olan vergisel yükümler burada da uygulanabilecektir. Burada ilk önce vergisel bir yükümlülük tesis edilmeli, daha sonra vergi tarhiyatı ve tahsil işlemlerin için gerekli işlemlere başlanılmalı , varsa vergiye ilişkin cezai hükümler uygulanmalı, bu arada vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelere yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinde titizlikle uyulmalıdır.

Borç ve sorumluluk yaratan hukuksal ilişkilerin unsurlarına ayrılarak incelenmesi sıklıkla yapılan bir uygulamadır. Bu arada da vergisel bir sorumluluk olan vergi borcunu ortaya çıkaran hukuksal ilişki olan vergiyi doğuran olayın unsurlarına ayrılarak incelenmesi, Türk vergi hukuku doktrinde sıklıkla yapılan bir uygulama olmamasına rağmen, kavramın daha iyi değerlendirilmesi ve anlaşılması neticesini meydana getireceğinden faydalı ve hatta mecburidir. Türk Vergi hukuku doktrinde sıklıkla kabul edilen dar anlamda vergiyi doğuran olay teorisi, bir kişi ile vergi konusu arasında ortaya çıkan hukuksal ilişkiyi göz önünde tuttuğundan, bu teoriye göre vergiyi doğuran olayın üç unsuru bulunmaktadır.

Vergiye doğuran olay, vergi yükümlüsü ve konusundan ayrık olarak yalnızca meydana gelen olay ya da tekemmül eden hukuksal durumun atfedilebilirliğini belirtmemektedir. Bir hukuksal ilişkinin, bu ilişkiyi meydana getirecek şahıstan ve bu şahsın fiilinin aralarında ilişki kurulacağı konudan müstakil olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir. Bu sebeple, vergiyi doğuran olayın şahıs (özne), konu (nesne) ve atfedilebilirlik (nedensellik) unsurlarına ayrılarak incelenmesi kanaatimizce mümkündür.

Vergiye doğuran olayın şahıs unsurunu oluşturan ve dolayısıyla şahsında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği kişi, gerçek ya da tüzel kişi olabileceği gibi, tüzel kişiliği olmayan bir topluluk da olabilir. Vergi yükümlülüğü ya da vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin aranmaması, ehliyet noktasında vergi hukuku ile özel hukukun bir ayrık noktasını meydana getirmektedir. Vergi hukuku açısından hukuki anlamda aranmayan ehliyet fiil ehliyetidir. Çünkü vergi hukuku açısından fiil ehliyeti aranmamasının nedeni , verginin ödeme gücüne göre alınıyor olmasıdır.

Vergiye doğuran olayın diğer bir unsuru olan konu unsuru da, vergiyi doğuran olayın unsurları arasında kurucu unsur olarak yer almaktadır. Çünkü bir hukuksal ilişkinin meydana gelebilmesi için, şahsın fiilin ilişki içerisinde bulunduğu bir konuya ihtiyaç vardır. Günümüz açısından vergi konularını gelir, servet ve harcamalar oluşturmaktadır.

Vergiye doğuran olayın şahıs ve konu unsuruna yönelik olarak yapılan açıklamalar, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için gerekli olmakla beraber, yeterli değildir. Bu açıdan üçüncü unsura bir ihtiyaç vardır ki bu unsur da “vergiye doğuran olayın atfedilebilirlik” unsurudur. Vergi yasalarında verginin potansiyel yükümlüsü olan bir şahıs ile vergi konusu arasında bir köprü kuran, kişinin o vergi konusu yönünden bir birliktelik halinde olduğunu gösteren ve bu suretle vergi borcunun şahıs üzerinde somutlaşmasını ortaya çıkaran bir hukuksal olayın, durumun ya da muamelenin meydana gelmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın yükümlünün şahsında gerçekleşmesi olarak da belirtilen bu unsur, Türk Vergi Hukuku’nda bizzat vergiyi doğuran olarak kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın yalnızca atfedilebilirliğe indirgenmesi halinde, dar anlamda vergiyi doğuran olay daha da dar şekilde kabul edilmeye yol açacaktır. Bu sebeple şahıs ve konu unsurundan müstakil olarak ele alınmayan vergiyi doğuran olayda, atfedilebilirlik şahıs ve konu arasında köprü kuran vergiyi doğuran olayın bir unsurunu meydana getirmektedir.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşme şekillerinin Türk Vergi Sisteminde yer alan mevcut vergiler itibarıyla incelenmesinde, vergiyi doğuran olayın daha sağlıklı olarak değerlendirilebilmesi için yargı kararları ışığında açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır.

İlk olarak, gelir üzerinden alınan Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi şekilleri kazanç ve irat türlerine göre farklılaşmaktadır. Kazanç ve irat türlerinin toplu bir değerlendirmesi yapıldığında, vergiyi doğuran olay, ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasına göre gerçekleştiği, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar (değer artış kazançları ve arızı kazançlar) yönünden tahsil esasına göre gerçekleştiği ifade edilmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun kazanç ve irat türleri açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşme şekillerinin değerlendirmesi yargı kararları ve vergi hukuku doktrininde ileri sürülen görüşler çerçevesinde yapılarak, vergiyi doğuran olay tespit edilmeye çalışılmaktadır. Sonuç olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda ayrı bir hüküm olarak vergiyi doğuran olayın bir kanun maddesi ile düzenlenmesi, gelir vergisindeki kazanç ve iratlarında vergiyi doğuran olayın tespitine fayda sağlayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun safi kurum kazancını düzenleyen 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının gelir vergisinin ticari ve zirai kazanç hükümlerine yönelik yaptığı atıftan dolayı, Kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki ticari ve zirai kazançlar için vergiyi doğuran olayın tahakkuk esasına göre meydana gelmesi, kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin tahakkuk esasına göre tespit edileceği kabul edilmektedir. Ancak varılan bu sonuca doktrin ve yargı kararları çerçevesinde ulaşılmaya çalışılmaktadır. Netice olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ayrı bir hüküm olarak vergiyi doğuran olayın bir kanun maddesi ile düzenlenmesi, kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olayın tespiti açısından yararlı olacaktır.

Emlak Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olayı ayrı bir şekilde düzenleyen bir kanun maddesi bulunmamaktadır. Emlak vergisinde vergiyi doğuran olayın belirlenmesi açısından, verginin konusu ve verginin yükümlüsü hükümlerinin incelenmesinden yola çıkılarak bir değerlendirme yapıldığında emlak vergisinde vergiyi doğuran olayın malik olma, intifa hakkı tesisi ve bunun devam etmesi, malik gibi tasarruf etme olduğu kabul edilmektedir. Ancak Emlak Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay açısından neticeye doktrin ve yargı kararları çerçevesinde ulaşılmaya çalışılmaktadır. Sonuç olarak Emlak Vergisi Kanunu'nda ayrı bir hüküm olarak vergiyi doğuran olayın bir kanun maddesi ile düzenlenmesi, emlak vergisinde vergiyi doğuran olayın tespiti açısından yararlı olacaktır.

Motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile mükellefiyetin başlaması düzenlemesinden yola çıkarak belirlenmeye çalışılmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olayın, verginin konusuna giren motorlu taşıtların ilgili sicillere kayıt ve tescil işleminin yapılması ile gerçekleşeceği kabul edilmektedir. Ancak bir servete sahip olunması sebebiyle vergilendirme yapılan motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olayın motorlu taşıtların ilgili sicillere kayıt ve tescille kurulan mülkiyet ilişkisi ve bunun sürdürülmesinin daha uygun olacağını kanaatimizce belirlemek mümkündür.

Veraset ve intikal vergi açısından vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile verginin yükümlüsü hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden yola çıkılarak belirlenmeye çalışılmaktadır. Veraset ve intikal vergisinden vergiyi doğuran olayı, doktrin ve yargı kararları çerçevesinde değerlendirildiğinde, ivazsız intikal (iktisap) oluşturmaktadır. İvazsız intikal ise, veraset yoluyla intikallerde ölüm olayın meydana gelmesi ya da mahkeme kararıyla gaiplik kararı verilmesi ile, veraset dışındaki ivazsız intikallerde ise intikale konu olan mallar için hukuki işlemlerin tekemmülü ile meydana geleceği ifade edilmektedir. Ancak veraset ve intikal vergisi açısından, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda ayrı bir hüküm olarak vergiyi doğuran olayın kanun maddesi ile düzenlenmesi, veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olayın tespitini kolaylaştıracaktır.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, kanunda yer alan verginin konusu ile verginin mükellefine ilişkin hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden yola çıkılarak tespit edilmektedir. Buna göre damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay, doktrin ve yargı kararları çerçevesinde değerlendirildiğinde damga vergisine konu olan kağıtların imza edilmesidir. Ancak damga vergisi açısından, Damga Vergisi Kanunu'nda ayrı bir hüküm olarak vergiyi doğuran olayın kanun maddesi ile düzenlenmesi, damga vergisinde vergiyi doğuran olayın belirlenmesini kolaylaştıracaktır.

Gümrük işlemleri üzerine uygulanacak mali yükümlülükler Gümrük Kanunu'na göre gerçekleştirilmektedir. Gümrük Kanunu'nun gümrük vergisinin yükümlülüğünü düzenleyen 15'nci maddesi ile ithalattan alınan gümrük vergisinde gümrük yükümlülüğünün başlamasını düzenleyen 181'nci, 182'nci ve 183'ncü maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, gümrük vergisi açısından vergiyi doğuran olay gümrük tarifesinde belirlenmiş olan eşyaların gümrük hattından geçmesidir. Ancak bu

neticeye doktrin ve yargı kararları çerçevesinde bir değerlendirme yapılarak ulaşılmaktadır. Sonuç olarak gümrük vergisi yönünden, Gümrük Kanunu'nda ayrı bir hüküm olarak vergiyi doğuran olayın kanun maddesi ile düzenlenmesi, gümrük vergisinde vergiyi doğuran olayın tespitini kolaylaştıracaktır.

Banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından vergiyi doğuran olay, Gider Vergileri Kanunu'nun mevzuu, vergiyi doğuran olay başlıklı 28'nci maddesinde verginin konusu ile birlikte düzenlenmiştir. Kanun'un bu hükmünün değerlendirilmesinde banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından vergiyi doğuran, bankalar, sigorta şirketleri ve bankerlerin gerçekleştirdikleri muameleler neticesinde kendi lehlerine nakden veya hesaben para almalarıdır.

Özel iletişim vergisi Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükümde özel iletişim vergisinde vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile Kanun'un 39'uncu maddesinin 5'nci fıkrasının Katma Değer Vergisi Kanunu'nun hükümlerine yapılan atıfların birlikte değerlendirilmesinden ortaya çıkarılmaktadır. Buna göre özel iletişim vergisinde vergiyi doğuran olay elektronik haberleşme hizmetlerinin ifasıdır. Ancak bu madde de özel iletişim vergisinde vergiyi doğuran olayın bağımsız olarak yer alması, kanaatimizce vergiyi doğuran olayın tespitinin belirlenmesi açısından fayda sağlayacaktır.

Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde genel olarak mal teslimi ve hizmet ifası olarak düzenleme altına alınmıştır. Kanun'un aynı maddesinde bazı tekemmül eden hukuki durumları da özel nitelikte mal teslimi ya da hizmet ifası olarak nitelendirilmiştir.

Özel tüketim vergisi açısından vergiyi doğuran olay, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca özel tüketim vergisinin konusu kanuna ekli 4 (dört) adet listede yer alan mallar oluşturmaktadır. Buna göre özel tüketim vergisinde vergiyi doğuran olayı, bir kısım mallar açısından teslim, bir kısım mallar açısından ilk iktisap, bir kısım mallar açısından da ithalat oluşturmaktadır. Ayrıca Kanunu'na ekli 4 (dört) adet listede yer alan malların (II sayılı listede kayıt ve tescile tabi motorlu araçlar hariç) müzayede yoluyla satışının gerçekleştirildikten sonra teslimi de vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir.

Vergiyi doğuran olayın/tipe uygun olayın gerçekleşmesiyle vergi borcu ortaya çıktığından, vergiyi doğuran olay vergi hukukunda vergilendirme sürecinin

başlamasına neden olan en temel kavram olarak nitelendirilmektedir. Vergiyi doğuran olayın vergi hukukunun en temel kavramı olması nedeniyle, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi vergi hukukunun birçok konusuyla doğrudan veya dolaylı olarak bağlantı içine girmesi sonucuna yol açmaktadır. Bu açıdan uygulanacak vergi hukuku kurallarının tespiti, yükümlülük ve yükümlülük anının belirlenmesi, vergi hukukunda zamanaşımı hükümlerinin belirlenmesi, gecikme faizi uygulamasını belirlenmesi, vergi hukukunda ispatın konusunun belirlenmesi, vergi kanunlarında geçmişe yürütülen kanunların tespiti gibi önemli konular, vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğinden hareket edilerek ele alınmakta ve bir değerlendirmeye tâbi tutulmaktadır.

Sonuç olarak vergi hukukunun en temel kavramı olan vergiyi doğuran olayın mahiyeti ve uygulanmasına yönelik tartışmalar her zaman canlılığını sürdürecektir. Gerek vergi yükümlüleri ve sorumluları gerekse kamu alacaklısı olan kurumlar yönünden teminat oluşturan vergiyi doğuran olayın düzenlenmesinde ve gerçek iktisadi mahiyetinin tespitinde, yasama organı vergiyi doğuran olaya ilişkin düzenlemeler yaparken, vergi idaresi bu düzenlemelere işlerlik kazandırırken ve yargın merciileri de vergiyi doğuran olaya yönelik ihtilafları çözerken, vergiyi doğuran olayın temel hak ve özgürlüklerle ilgisini asla görmemezlikten gelmemelidir. Aksi hâlde, sağlıklı ve adil bir vergilendirme sürecinin yürütülmesi bir temenniden ileriye gidemeyecektir.

KAYNAKÇA

Akdoğan Abdurrahman; *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, (Ekim 2011).

-----; *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.

Akıllıoğlu Tekin; “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1, 1984, ss.279-291.

Akkaya Mustafa; “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *AÜHFD*, 46/1-4, 1997, ss.185-208

----- ; *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.

-----; “Vergi Aslı ve Fer’ileri Bakımından Geriye Yürümezlik Esası “Haklılık Ölçütü Üzerinde Değerlendirmeler”, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, Billur Yaltı (drl.), İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, (Aralık 2011), ss.113-125.

-----; “Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Gerçekliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu”, *Yaklaşım Dergisi*, 95, (Kasım 2000), ss.145-151.

Aksoy Şerafettin; *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, (Kasım 2010).

-----; *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1991.

Alacakaptan Uğur; *Suçun Unsurları*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1975.

Aliefendioğlu Yılmaz; *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, Ankara: Doğu Matbaası, 1975.

-----; “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, *Danıştay Dergisi (Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı)*, 1981, Ankara, ss.67-87.

-----; “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları- Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi”, *Ünal Tekinalp’e Armağan c.3*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2003, ss.221-245.

Alparslan Mustafa, Kaya Eda; *Vergi Uygulamasında Zamanaşımı Kavram- Uygulama- Örnekler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Nisan 2014).

Antalya O. Gökhan; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler c. I*, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanuna Göre, İstanbul. Beta Basım Yayım Dağıtım, (Ocak 2012).

Arsalan Mehmet; *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Ateş Leyla; *Vergilendirmede Eşitlik İlkesi*, İstanbul: Derin Yayınları, 2006.

Artuk Mehmet Emin, Gökçen Ahmet, Yenidünya Caner; *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Yeniden Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, (Ekim 2011).

Avcı A. Şahin; “Menkul Sermaye İratlarında Kâr Paylarında Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 180, (Ağustos 1996), ss.57-63.

Aybay Aydın, Aybay Rona; *Hukuka Giriş*, 6. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, (Kasım 2008).

Bahar Cevdet Okan; “Gelirin Elde Edilmesi: Vergiyi Doğuran Olay”, *Yaklaşım Dergisi*, 114, (Haziran 2002), ss.148-151.

Baş Eylem; “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından Zamanaşımı Kavramı Üzerine Bir İnceleme”, *Ankara Üniversitesi Yayınları No:459*, c.1. , 2015, ss.199-24Y5.

Baş Hakan; “Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesinin Bakış Açısı”, *(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011)*.

Başaran Funda; “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 118, (Temmuz 1998), ss.114-133.

- Batun Mehmet; *Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Ağustos 2012).
- Batun Çölgezen Övül; *Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Ocak 2013).
- Bilge Necip; *Hukuku Başlangıcı*, 30. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, (Eylül 2012).
- Bilici Nurettin, Bilici Adem; *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınevi, (Ekim 2011).
- Bilici Nurettin; *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Mart 2011).
- Bıyan Özgür; “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, *DEÜHFD Özel Sayı (Prof Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan)*, c.1. , 2010, ss.27-55.
- Budak Tamer; *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, (Kasım 2010).
- Candan Turgut; “Vergi Cezaları Bakımından Geçmişe Yürüme “Lehe- Aleyhte Kural” Üzerinde Değerlendirmeler, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası*, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, Billur Yaltı (drl.), (Aralık 2011), ss.137-155.
- Çağan Nami; *Vergi Hukukunda Süreler*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1975.
- ; “Demokratik Sosyal Hukuku Devletinde Vergilendirme”, *AÜHFD*, 37/1-4, 1980, ss.127-152.
- ; “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:417 (Bülent Esen’e Armağan)*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1977, ss.83-110.
- ; “Anayasa Yönünde Fonlar”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, c.3. , 1986, ss.107-124.
- ; “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, c.2. , 1985, ss.199-224.
- ; *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- ; “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, c.1. , 1984. , ss.171-183.

- Çakır Erdem Utku, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri, *TAAD*, 4/13, 2013, ss.351-376.
- Çelik Tüzün Binnur; *Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi)*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001.
- Çengeller Kahraman, Tunalı Ahmet; “Gayrimenkul Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 312, (Ağustos 2007), ss.66-73.
- Çilingir Ali İhsan Özgür; *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara: Adalet Yayınevi, (Eylül 2012)
- Değer Nuri; *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Mayıs 2012).
- Demirci Azmi; “Suç Fiileri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç veya Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi: Vergilendirmenin CMK’nın El Koyma ve TCK’nun Müsadere Hükümleri Karşısındaki Durumu- I”, *Yaklaşım Dergisi*, 209, (Mayıs 2010), ss.85-93.
- Derdiyok Türkmen; *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Temmuz 2013).
- Doğrusöz A. Bumin; “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 6/1-3, ss.65-76.
- Durgun Ercan; “Fatura, Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihlerinin KDV’nde Vergiyi Doğuran Olay ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 176, (Nisan 1996), ss.115-120.
- Durmuş Karataş Neslihan; “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *GÜHFD*, 18/3-4, 2014, ss.505-528.
- Erdem Metin, Şenyüz Doğan, Tatlıoğlu İsmail; *Kamu Maliyesi*, 11. Bası, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, (Ekim 2013).
- Eren Fikret; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Hazırlanmış 15. Bası, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2013.
- Erginay Akif; *Vergi Hukuku*, 7. Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, 1978.
- ; *Kamu Maliyesi*, 7. Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, S Yayınları, 1979.

- Erkin Gözde; *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*, Ankara: Adalet Yayınevi, (Ocak 2015).
- Eroğlu Onur; “Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay”, (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003).
- Feyzioğlu, Bedi Necmettin; “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 7/1, 1952, ss.52-59.
- Furtun Hakan; *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuku Yaratma- Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2009.
- Gerçek Adnan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *AÜHFD*, 54/3, 2005, ss.157-193.
- ; *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Gerçek Adnan, Bakar Feride, Mercimek Fulya, Çakır Erdem Utku ve Asa Semih; “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *AÜHFD*, 63/1, 2014, ss.81-130.
- Gözler Kemal; *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, 5. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014.
- ; *Hukuka Giriş*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 1998.
- Gözübüyük Şeref; *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, 35. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, (Ağustos 2013).
- Gümüşkaya Gamze; *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, (Eylül 2010).
- Gündüz Kemal; “Verginin Anayasal Çerçevesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 78, (Mart 1995), ss.101-111.
- Güneş Gülsen; “Vergi Hukukunda Deliller”, *İÜHFM*, 51/1-4, 1985, ss.475-494.
- ; “Hukuka ve Ahlâka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, *Selim Kaneti’ye Armağan*, İstanbul: Aybay Yayıncılık, 1996, ss.240-252.

-----; “Hukuksal Teknik Açısından Önceden İzin İlkesinin Vergi Gelirleri Yönüyle, İşlevini Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi”, *Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları No: 12*, 2000, ss.73-198.

-----; “Vergi Hükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı”, *İBD*, 68/7-8-9, ss.594-610.

-----; *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, (Ekim 2011).

Hakeri Hakan; *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 15. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, (Ocak 2013).

Işık İsmail, Çabuk Mehmet; “Vergi Hukuku Açısından İkrazaçılık ve Tefecilik Faaliyetleri – I”, *Yaklaşım Dergisi*, 170, (Şubat 2007), ss.67-72.

-----; “Vergi Hukuku Açısından İkrazaçılık ve Tefecilik Faaliyetleri – II”, *Yaklaşım Dergisi*, 171, (Mart 2007), ss.46-51.

Kaneti Selim; “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, *Makaleler*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, (Ocak 2011), ss.217-226.

-----; *Vergi Hukuku*, İstanbul: Özlem Kardeşler Matbaası, 1987.

-----; “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, *Makaleler*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, (Ocak 2011), ss.229-246.

Kaplan Recep; *Arızı Ticari ile Arızı Serbest Meslek Kazançlarının Nitelendirilmesi Bakımından Vergilendirmede Devamlılık Kriteri*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014.

Karabulut Gençay Şehnaz; “Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kuruluna Tanınan Düzenleme Yetkisinin Yargısal Denetimi”, *Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:70*, Ankara, 2004, ss.90-97.

Karadağ Coşkun Neslihan; “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “Mücbir Sebepler” ve “Ödeme”ye Eleştirel Bakış”, *AÜHFD*, 61/3, 2012, ss.1017-1055.

Karakoç Yusuf; *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2013.

-----; “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay- I (Gelirin Elde Edilmesi)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 181, (Eylül 1996), ss.102-125.

-----; “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay- II (Gelirin Elde Edilmesi)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 182, (Ekim 1996), ss.108-134.

-----; “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *DEÜHFD*, c. 15 Özel Sayı, 2013, ss.1259-1308.

-----; *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Bası, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2012.

-----; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, c.13. , 1996, ss.249-373.

Keskin Filiz; “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Peçeleme Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2008, (Ocak 2006), ss.111-118.

Keyman Selahattin; “Tipiklik ve Ceza Hukuku”, *AÜHFD*, 37/1-4, 1980, ss.59-106.

Kıldış Yusuf; “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, *Yaklaşım Dergisi*, 33, (Nisan 2006), ss.520-530.

Kılıçoğlu Ahmet; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Yeni Borçlar Kanuna Göre Hazırlanmış Genişletilmiş 17. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, (Nisan 2013).

Kırbaş Sadık; *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Geliştirilmiş 19. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, (Ağustos 2012).

Kırman Ahmet; *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*, Ankara: Doğu Matbaacılık, 1995.

Kızılot Şükrü, Şenyüz Doğan, Taş Metin, Dönmez Recai, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, (Ekim 2008).

Koca Mahmut, Üzülmüş İlhan; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Ekim 2012).

- Kumrulu Ahmet; “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *AÜHFD*, 36/1-4, 1979, ss.90-98.
- Kuru Baki, Arslan Ramazan, Yılmaz Ejder, *Medeni Usul Hukuku*, 21. Baskı, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2010.
- Küçük Öz diler Eda; *Vergi Hukukunda Karineler*, Ankara: Adalet Yayınevi, (Ağustos 2011).
- Memiş Emin; “Anayasanın - Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır - Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan - alt ve üst sınırları belirleme - ve - usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenir – Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:76*, Ankara, 2008, ss.37-107.
- Mutluer M. Kâmil; *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Değiştirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, (Ekim 2011).
- Mutluer M. Kâmil, Öner Erdoğan, Kesik Ahmet; *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007.
- Nazalı Ersin; “Vergi Hukuku- Özel Hukuk İlişkisi ve VUK’un 3. Maddesinde Yer Alan Ekonomik Yaklaşım İlkesi Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, 181, (Ocak 2008), ss.102-107.
- Oflaz Mehmet; “Hukuk Devletinin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukukunda İfade Ettiği Anlam”, *Yaklaşım Dergisi*, 151, (Temmuz 2005), ss. 270-272.
- Oğurlu Yücel, *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.
- Oğuzman Kemal, Öz Turgut; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler c. I.*, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2013.
- Oktar S. Ateş; *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, (Şubat 2013).
- Oruç Yunus; “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, *Vergi Dünyası Dergisi*, 362, (Ekim 2011), ss.128-142.

- Öncel Muallâ, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami; *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 18. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, (Mart 2010).
- Öner Erdoğan; *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Genişleştirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Şubat 2013).
- Öz Ersan, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, (Aralık 2004).
- Öz Semih; *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay- Elde Etme*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, (Mart 2006).
- Özbudun Ergun; *Türk Anayasa Hukuku*, 11. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.
- Özel Salih; “Vergiyi Doğuran Olay Kavramı”, *Yaklaşım Dergisi*, 145, (Ocak 2005), ss.9-13.
- Özgenç İzzet; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Eylül 2013).
- Özgüven A. Volkan; *Türk Vergi Hukukunda Geri Yürümezlik Esası*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, (Ağustos 2007).
- Öztürk Bahri, Erdem Mustafa Ruhan; *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, TCK’daki Yeni Değişikliklere Göre Güncellenmiş 13.Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Nisan 2013).
- Pehlivan Osman; *Vergi Hukuku*, Trabzon: Murathan Yayınevi, (Mart 2012).
- ; *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Murathan Yayınevi, (Ağustos 2011).
- Pınar Burak; *Yargı ve İcra Harçları*, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, (Şubat 2009).
- ; “Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi”, (*Yayımlanmamış Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009).
- Reisoğlu Safa; *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 23. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, (Ağustos 2012).
- Saban Nihal; *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, (Kasım 2014).

Sarılı Mustafa Ali; *Türk Vergi Sistemi*, Son Değişikliklere Göre Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 2013.

Saygılıoğlu Nevzat; *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları No: 1987/288, 1987.

Selen Ufuk; *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Güncellenmiş 5. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, (Mart 2013).

Sever Doğu; “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergiyi Doğuran Olayın Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Yönünde Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 294, (Şubat 2006), ss.141-145.

Sonsuzoğlu Elif; *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam*, Güncellenmiş 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.

Şen Ersan; *Hukuka Giriş*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: D-R Yayınları, 2010.

Şenyüz Doğan; *Vergi Ceza Hukuku*, 7. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, (Kasım 2013).

-----; *Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, 6098 Sayılı Yeni Türk Borçlar Kanuna Göre Hazırlanmış 6. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, (Ekim 2012).

Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, 11. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, (Ocak 2014).

-----; *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, (Ocak 2014).

Şirin Z. Ertunç; “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin (drl.), İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, (Haziran 2012), ss.285-305.

Şişman Gülden; *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Şubat 2014).

Tan Turgut; “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, c.3. , 1986, ss. 203-216.

Tanör Bülent ve Yüzbaşıoğlu Necmi, *1982 Anayasası'na Göre Türk Anayasa Hukuku*, 9.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2009.

Taşdelen Aziz; “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, *AÜHFD*, 56/1, 2007, ss.279-312.

-----; “Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu- Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2004, ss. 464-507.

Taşkan Yusuf Ziya; *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, (Aralık 2010).

Taylar Yıldırım; “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 307, (Mart 2007), ss.196-213.

-----; “Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, (*Yayımlanmamış Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013).

Tekbaş Abdullah; *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:396/2009, 2009.

Teziç Erdoğan; *Anayasa Hukuku*, 12.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2007.

Topsakal Metehan; *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, Ankara: Maliye ve Hukuku Yayınları, 2004.

Tosuner Mehmet; “Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, 20, (Ağustos 2004), ss.46-50.

Uğurlu A. Murat; “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Vergiyi Doğuran Olay- I”, *Yaklaşım Dergisi*, 89, (Mayıs 2000), ss.121-125.

-----; “KDV Açısında Hizmet Kavramı ve Mükelleflerde Vergiyi Doğuran Olay”, *Yaklaşım Dergisi*, 90, (Haziran 2000), ss.111-115.

- Uluatam Özhan ve Methibay Yaşar; *Vergi Hukuku*, Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, (Ekim 2001).
- Uysal Ali, Eroğlu Nurettin; *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*, 4. Baskı, Ankara, 2009.
- Ürel Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Temmuz 2014).
- Üstün Ümit Süleyman; *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Turhan Kitabevi, (Nisan 2007).
- Üyümez Mustafa Erkan; “Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998).
- ; *Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilendirmede Eşitlik İlkesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010.
- Yaltı Billur, Özgenç Selçuk; *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*, Tıpkı 2. Basım, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, (Ekim 2007).
- Yavaşlar Başaran Funda; *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Kasım 2011).
- Yavaşoğlu Mustafa; *Açıklamalı ve Örnekli Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (Mayıs 2012).
- Yıldırım A. Ercan; “İkrazatçılık ve Tefecilik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, 105, (Eylül 2001), ss.2035-242.
- Yıldız A. Murat; “Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti”, *Yaklaşım Dergisi*, 132, (Aralık 2003), ss.94-99.
- Yılmaz Akgül Gülay, *Kamu Maliyesi Ders Notları*, 3.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009.
- Yılmaz Recep; “Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 102, (Mart 1997), ss.60-69.
- Yılmaz Güneş; *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak: Teslim*, Ankara: Adalet Yayınevi, (Haziran 2012).

Yılmazoğlu Yunus Emre; *Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

Yürekli Sabahattin; “Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Yetkisi”, *GÜHFD*, 1/2, (Aralık 1997), ss.281-292.

Zafer Hamide; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, (Ekim 2011).

Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 gün ve E. 2009/39, K. 2011/68, RG. 15.10.2011-28085.

Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 gün ve E. 2001/487, K. 2005/1- RG. .27.10.2005-25979.

Anayasa Mahkemesi, 07.10.2003 gün E. 2003/73, K. 2003/86, RG. 20.12.2015-206029.

Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 gün ve E. 2001/36, K. 2003/3, RG. 21.11.2003-25296.

Anayasa Mahkemesi, 18.07.1995 gün ev E. 1994/91, K. 1995/34, RG. 09.01.1997-22872.

Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9, RG. 28.05.1987-19473.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 gün ve E. 2002/133, K. 2006/91, RG. 09.12.2006-26371.

Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, RG. 06.04.1990-20484.

Anayasa Mahkemesi, 14.05.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, RG. 21.02.2000-23971.

Anayasa Mahkemesi, 11.03.2003 gün ve E. 2002/55, K. 2003/8, RG. 16.12.2003-25318.

Anayasa Mahkemesi, 10.07.2013 gün ve E. 2012/91, K. 2013/86, RG. 27.03.2014-28954.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 gün ve E. 2011/16, K. 2012/129, RG. 21.11.2013-28829.

Anayasa Mahkemesi, 01.04.2004 gün ve E. 2003/9, K. 2004/47, RG. 05.011.2004-25634.

Anayasa Mahkemesi, 16.09.1998 gün ve E. 1997/62, K. 1998/52, RG. 20.10.2000-24206.

Anayasa Mahkemesi, 07.04.2004 gün ve E. 2003/11, K. 2004/49, RG. 05.11.2004-25634.

Anayasa Mahkemesi, 20.03.2008 gün ve E. 2004/94, K. 2008/83, RG. 01.07.2008-26923.

Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977 gün ve E. 1977/109, K. 1977/131, RG. 08.03.1978-16222.

Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, RG. 02.03.2005-25743.

Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, RG. 17.06.1985-18787.

Anayasa Mahkemesi, 18.07.1994 gün ve E. 1994/46, K. 1994/57, RG. 14.12.1995-22493.

Anayasa Mahkemesi, 18.10.2007 gün ve E. 2007/4, K. 2007/81, RG. 08.12.2007-26724.

Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965 gün ve E. 1965/25, K. 1965/57, RG. 08.12.1965-12171.

Anayasa Mahkemesi, 25.11.1993 gün ve E. 1993/3, K. 1993/20, RG. 25.11.1996-22477.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 gün ve E. 2006/24, K. 2009/146, RG. 08.01.2010-24756.

Anayasa Mahkemesi, 14.05.1997 gün ve E. 1996/175, K. 1997/50, RG. 21.02.2000-23975.

Anayasa Mahkemesi, 13.07.1995 gün ve E. 1994/85, K. 1995/32, RG.28.09.1996-22771.

Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003 gün ve E. 2001/34, K. 2003/2, RG. 19.11.2003-25264.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, RG. 26.12.1988-20031.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 gün ve E. 1988/9, K. 1989/28, RG. 26.12.1988-20031.

Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004 gün ve E. 2004/14, K. 2014/84, RG. 22.10.2005-25974.

Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1985/27, RG. 22.02.1996-22542.

Danıştay 7. D. , 08.02.2007 gün ve E. 2006/5220, K. 2007/394, www.danistay.gov.tr, 15.02.2015.

Danıştay 7.D. , 09.11.2004 gün ve E. 2003/1094, K. 2004/2800, www.danistay.gov.tr, 15.02.2015.

Danıştay 7. D. , 15.04.1999 gün ve E. 1998/96, K. 1999/1502, www.danistay.gov.tr 15.03.2015.

Danıştay 7.D. , 06.05.2008 gün ve E. 2007/2735, K. 2008/1390, www.danistay.gov.tr, 18.06.2015.

Danıştay 4.D. , 30.01.2003 gün ve E. 2001/279, K. 2003/663, www.danistay.gov.tr, 18.08.2015.

Danıştay 3.D. , 9.11.1987 gün ve E. 1987/1522, K. 1987/2510, www.danistay.gov.tr, 18.08.2015.

Danıştay 4.D. , 27.10.2003 gün ve E. 2003/1545, K. 2003/2569, www.danistay.gov.tr, 18.08.2015.

Danıştay 4.D. , 21.05.1993 gün ve E. 1991/1816, K. 1993/2439, www.danistay.gov.tr, 18.08.2015.

Danıştay 4.D. , 31.05.1988 gün ve E. 1987/5739, K. 1988/2198, www.danistay.gov.tr, 19.08.2015.

Danıştay 11. D. , 11.03.1999 gün ve E. 1997/3777, K. 1999/1042, www.danistay.gov.tr, 19.08.2015.

Danıştay 7. D. , 14.03.2006 gün ve E. 2005/1076, K. 2006/811, www.danistay.gov.tr,
23.09.2015.

Danıştay 7. D. , 3.12.2008 gün ve E. 2006/324, K. 2008/4915, www.danistay.gov.tr,
23.09.2015.

Danıştay 4.D. , 16.07.2007 gün ve E. 2006/1742, K. 2007/1408, www.danistay.gov.tr,
18.02.2016.

Danıştay 4. D. , 14.02.2012 gün ve E. 2009/6694, K. 2012/458, www.danistay.gov.tr,
18.02.2016.

Danıştay 9.D. , 16.05.2010 gün ve E. 2007/5780, K. 2010/2640, www.danistay.gov.tr,
18.02.2016.

Danıştay 7. D. , 31.03.2004 gün ve E. 2001/765, K. 2004/791, www.danistay.gov.tr,
19.08.2015.

Danıştay 7. D. , 30.06.2004 gün ve E. 2000/8579, K. 2004/2120, www.danistay.gov.tr,
19.08.2015.

Danıştay 3. D. , 09.11.1993 gün ve E. 1992/1178, K. 1993/3116.

Danıştay 4.D. , 16.02.1995 gün ve E. 1994/2826, K. 1995/737, www.danistay.gov.tr,
19.08.2015.

Danıştay 9. D. , 09.11.1989 gün ve E. 1989/1887, K. 1989/3106, www.danistay.gov.tr,
19.08.2015.

Danıştay 11. D. , 29.11.1968 gün ve E. 1967/2452, K. 1968/137.

Danıştay 11. D. , 08.03.1967 gün ve E. 1966/141, K. 1967/846.

Danıştay 3. D. , 25.06.1985 gün ve E. 1983/4102, K. 1984/2217.

Danıştay 7. D. , 02.11.1987 gün ve E. 1985/3360, K. 1987/2390, www.danistay.gov.tr,
19.08.2015.

Danıştay 9. D. 03.03.2014 gün ve E. 2013/857, K. 2014/692, www.danistay.gov.tr,
19.09.2015.

Danıştay 7.D. , 30.11.2005 gün ve E. 2002/850, K. 2005/3316, www.danistay.gov.tr,
20.11.2015.

Danıştay 3. D. , 24.11.2004 gün ve E. 2004/1923, K. 2004/2911, www.danistay.gov.tr,
20.11.2015.

Danıştay 9. D. ; 12.10.2004 gün ve E. 2003/3151, K. 2004/4876, www.danistay.gov.tr,
201.11.2015.

Danıştay 7. D. , 25.10.2008 gün ve E. 2005/4873, K. 2008/3989, www.danistay.gov.tr,
15.12.2015.

Danıştay 7. D. , 10.11.1988 gün ve E. 1998/223, K. 1988/3820, www.danistay.gov.tr,
25.12.2015.

Danıştay 7. D. , 18.06.2002 gün ve E. 2000/7381, K. 2002/2453, www.danistay.gov.tr,
18.06.2015.

Danıştay BGK , 03.07.1989 gün ve E. 1988/5, K. 1989/3, www.danistay.gov.tr,
16.02.2016.

Danıştay BGK. , 02.07.2012 gün ve E. 2009/1, K. 2012/2, www.danistay.gov.tr,
19.09.2015.

Danıştay BGK. , 30.04.1992 gün ve E. 1990/5, K. 1992/3.

Danıştay VDDK. , 29.05.2013 gün ve E. 2011/467, K. 2013/202,
www.danistay.gov.tr, 18.02.2016.

Danıştay VDDK. , 27.09.2002 gün ve E. 2002/149, K. 2002/336,
www.danistay.gov.tr, 19.08.2015.

Maliye Bakanlığı 24.01.2005 tarihli özelgesi; <http://www.gib.gov.tr/node/92778>
22.09.2015.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü; www.tdk.gov.tr, 17.08.2015-22.09.2015

ÖZGEÇMİŞ

03.02.1988 tarihinde Bursa'nın Mustafakemalpaşa ilçesinde doğdu. Sedat Karan Anadolu Lisesini 2006'da bitirdikten sonra Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde eğitimini başladı ve 2010 yılında mezun oldu. 2010 yılında Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde Araştırma Görevlisi olarak göreve başladı, daha sonra 2013 yılında Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi'ne yüksek lisans eğitimine devam etmek için görevlendirildi ve halen bu Üniversite'de görevine devam etmektedir. Orta derecede İngilizce bilen Semih Asa, Vergi hukuku alanında çalışmalarını sürdürmektedir.

İletişim Bilgileri: 0530 641 12 16

E-mail: asasemih@gmail.com/semih.asa@omu.edu.tr