



T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN ANAYASAL
VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazırlayan
Damla DOĞAN

Maliye Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

TOKAT – 2023

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Doç. Dr. Doğan Bozdoğan danışmanlığında hazırlamış olduğum “Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi" adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

.../.../...

Damla DOĞAN

ÖZET

ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

DOĞAN, Damla

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

Haziran 2023, xiii+ 130 sayfa

Vergiler kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağıdır. Vergilendirme yetkisi ise devletlerin kullandığı yine önemli bir egemenlik erkidir. Bu erk sınırsız olarak kullanıldığında birçok soruna sebebiyet verebilir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırıcıları olarak kanunlar ve vergilendirme ilkelerinden söz edilebilir. Türkiye Cumhuriyeti’nde başta 1982 Anayasası olmak üzere muhtelif birçok kanunda vergisel düzenlemelere yer verilmiştir. 1982 Anayasası’nda vergi ile ilgili hükümler, “Siyasi Haklar ve Ödevler” içinde “Vergi Ödevi” başlığı altında 73. madde de dört bent halinde düzenlenmiştir. Bu maddede birçok vergileme ilkesi yer almaktadır. Bu ilkeler, vergilemede genellik ilkesi, vergilemede mali güç ilkesi, vergilemede eşitlik ilkesi, vergilemede sosyal devlet ilkesi, vergilemede adalet ilkesi, vergilemede kanunilik ilkesi ve vergilemede hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi de kendi içerisinde geriye yürümezlik, belirlilik, kazanılmış haklara saygı, kıyas yasağı olarak sınıflandırılabilir.

Türk vergi sisteminde farklı sınıflandırmalar ve bunlara bağlı olarak farklı vergiler mevcuttur. Türk vergi sistemi gelir, servet ve harcama olmak üzere üç gruba ayrılır. Bunlardan en önemlisi gelirdir. Bu çalışmada gelirin unsurları yedi alt başlıkta incelenecek ve ücretliler üzerinde ayrıntılı değerlendirme yapılacaktır. Çalışmanın amacı ücretlilerin vergilendirilmesinin Anayasal vergileme ilkeleri nezdinde ele alarak, mahkeme kararları ışığında değerlendirmeler yapmak, birtakım sorunları tespit etmek ve önerilerde bulunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Ücretli, Anayasal Vergileme İlkeleri



ABSTRACT**THE EVALUATION OF TAXATION OF CHARGEERS IN
CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES****DOĞAN, Damla**

Master Thesis, Department of Finance

Advisor: Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

Juna 2023,xiii+ 130 pages

Taxes are an important source of income in financing public expenditures. The taxation authority is an important sovereign power used by the states. When this power is used unlimitedly, it can cause many problems. Laws and taxation principles can be mentioned as the limiters of taxation authority. In the Republic of Turkey, tax regulations have been included in many laws, especially the 1982 Constitution. In the 1982 Constitution, tax-related provisions were arranged in four paragraphs in Article 73 under the title of "Tax Duty" in "Political Rights and Duties". This article contains many taxation principles. These principles are the principle of generality in taxation, the principle of fiscal power in taxation, the principle of equality in taxation, the principle of social state in taxation, the principle of justice in taxation, the principle of legality in taxation and the principle of legal security in taxation. The principle of legal security can also be classified as non-retroactivity, certainty, respect for vested rights, and prohibition of comparison.

The Turkish tax system has different concepts and different taxes depending on them. The Turkish tax system is divided into three groups: income, wealth and expenditure. some of the most important income. The elements of this income will be examined under seven sub-headings and detailed evaluations will be made on the screenings. The aim of the study is to make evaluations to store the court

decisions, to identify some irregularities and to be here, by considering the constitutional taxation criteria of the reduction of taxation.

Keywords: Income Tax, Paid, Constitutional Taxation Principles



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
Etik Sözleşme.....	i
Özet.....	ii
Abstdoğanract	iv
Tablolar Listesi.....	xi
Şekiller Listesi	xii
Kısaltmalar	xiii
Giriş.....	1
BÖLÜM 1: GELİR VERGİSİ VE ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	3
1.1. Gelir Vergisine İlişkin Temel Kavramlar	3
1.1.1. Gelir Kavramı	4
1.1.2. Gelirin Özellikleri	4
1.1.2.1. Gelirin Şahsi Olması	5
1.1.2.2. Gelirin Yıllık Olması	6
1.1.2.3. Gelirin Gerçek Olması	6
1.1.2.4. Gelirin Elde Edilmiş Olması	7
1.1.3. Gelir Vergisinde Mükellefiyet Ve Şekilleri	7
1.1.3.1. Tam Mükellefiyet	8
1.1.3.1.1. Türkiye'de Yerleşme Ölçütüne Göre Mükellefiyetin Tespiti	8
1.1.3.1.2. Uyrukluk Ölçütüne Göre Mükellefiyetin Tespiti.....	9

1.1.3.2. Dar Mükellefiyet	9
1.2. Gelirin Unsurları	10
1.2.1. Ticari Kazanç	11
1.2.1.1. Ticari Kazanç Sayılan Faaliyetler	12
1.2.1.2. Ticari Kazancın Tespiti	13
1.2.1.3. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespitinde İndirilecek Ve İndirilmeyecek Giderler	20
1.2.1.4. Ticari Kazançta Muafiyetler Ve İndirimler	23
1.2.2. Zirai Kazanç	27
1.2.2.1. Zirai Kazancın Vergilendirilmesi	27
1.2.2.2. Zirai Kazançlara İlişkin İstisna, İndirim Ve Teşvikler	30
1.2.3. Serbest Meslek Kazancı	32
1.2.3.1. Serbest Meslek Kazancının Tespiti Ve Vergilendirilmesi	33
1.2.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Muaflık Ve İstisnalar	34
1.2.4. Gayrimenkul Sermaye İratları	34
1.2.4.1. Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edilmesi	35
1.2.4.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Belirlenmesi Ve Vergilendirilmesi	35
1.2.4.3. Emsal Kira Bedeli Esası	37
1.2.4.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna	38
1.2.5. Menkul Sermaye İratları	38
1.2.5.1. Menkul Sermaye İradının Elde Edilmesi	39
1.2.5.2. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi Ve Beyanı	40
1.2.6. Diğer Kazanç Ve İratlar	40
1.2.6.1. Değer Artışı Kazançları	41
1.2.6.2. Arızı Kazançlar	42
1.2.7. Ücretler	43
1.2.7.1. Ücretin Unsurları	44

1.2.7.2. Ücretlilerin Vergilendirilmesi	45
1.2.7.3. Asgari Ücret	50
1.2.7.4. Ücretlerde Muafiyet ve İstisnalar	52

BÖLÜM 2: VERGİLEME İLKESİ KAVRAMI VE 1982 ANAYASASI'NDA YER ALAN VERGİLEME İLKELERİ 54

2.1. Vergileme İlkesi Kavramı	54
2.2. Vergileme İlkelerinin Sınıflandırılması Ve Gelişimi.....	56
2.2.1. Klasik Vergileme İlkeleri.....	57
2.2.1.1. Adalet İlkesi	57
2.2.1.2. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi	58
2.2.1.3. İktisadilik İlkesi.....	58
2.2.2. Modern Vergileme İlkeleri	58
2.2.2.1. Mali Vergileme İlkeleri	59
2.2.2.2. İktisadi Vergileme İlkeleri.....	61
2.2.2.3. Sosyal Vergileme İlkeleri	63
2.2.2.4. Teknik-İdari İlkeler	64
2.3. Türkiye Cumhuriyeti Anayasaların'da Vergilendirme	66
2.3.1. 1924 Anayasası'ndaki Vergileme İlkeleri	66
2.3.2. 1961 Anayasası'ndaki Vergileme İlkeler	67
2.3.3. 1982 Anayasası'ndaki Vergileme İlkeleri	67
2.4. 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkeleri.....	68
2.4.1. Vergilemede Genellik İlkesi	68
2.4.2. Vergilemede Mali Güç İlkesi.....	70
2.4.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi	71
2.4.4. Vergilemede Sosyal Devlet İlkesi.....	73
2.4.5. Vergilemede Adalet İlkesi	73
2.4.6. Vergilemede Kanunilik İlkesi	74
2.4.7. Hukuki Güvenlik İlkesi.....	76

2.4.7.1. Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesi	78
2.4.7.2. Vergilemede Belirlilik İlkesi	79
2.4.7.3. Vergilemede Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi	80
2.4.7.4. Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesi	81

Bölüm 3: Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

3.1. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Genellik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	84
3.2. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Mali Güç İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	85
3.3. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	87
3.4. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Sosyal Devlet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	88
3.5. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	90
3.6. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Kanunluk İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	91
3.7. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	94
3.7.1. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Geriye Yürümezlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	94
3.7.3. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	96
3.7.3. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	97

3.7.4. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Kıyas Yasağı İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	98
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	101
KAYNAKLAR	107
ÖZGEÇMİŞ.....	116



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo No	Sayfa
Tablo 1.1: 2022 /2023 Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Geliri Dışında Kalanlar İçin)	10
Tablo 1.2: Özel Olarak Ticari Kazanç Sayılan Faaliyetler	13
Tablo 1.3: 2020-2021-2022 ve 2023 Yılları İçin Belirlenmiş Olan Hadler.....	17
Tablo 1.4: İşletme Hesabı Özeti	20
Tablo 1.5: Geçici Vergi Dönemleri	34
Tablo 1.6: Götürü Usul Hesabı.....	37
Tablo 1.7: Diğer kazanç ve İratların Vergilendirilmesi (2022)	42
Tablo 1.8: Ücretlilerin Vergilendirilmesi	45
Tablo 1.9:2023 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Geliri İçin)	46
Tablo 1.10: Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi Uygulamasının Tarihsel Gelişimi	48
Tablo 1.11: 2022 Asgari Ücret Tutarları	51
Tablo 1.12: 2023 Yılı Asgari Ücret Tutarı	52
Tablo 2.1: Modern Vergileme İlkeleri	59

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No.....Sayfa

Şekil 1.1: Gelirin Unsurları..... 11



KISALTMALAR

GVK Gelir Vergisi Kanunu

GV Gelir Vergisi

VUK Vergi Usul Kanunu

md. Madde

TÜRMÖB Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminliler Odaları Birliği

GİB Gelir İdaresi Başkanlığı

KDV Katma Değer Vergisi

İSMMMÖ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

GİRİŞ

Türk vergi sisteminde yer alan vergiler gelir, servet ve harcama üzerinden alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi ve kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi olarak iki çeşittir. Servet üzerinden alınan vergiler; veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi olarak sıralanabilir. Harcama üzerinden alınan vergiler ise; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve damga vergisidir. Kamusal gelirler içerisinde vergiler en önemli yeri almaktadır. Bireyler, kamu giderlerini karşılamak üzere devlete karşılıksız ve cebri olarak vergi öderler. Mükelleflerin ödedikleri vergileri bir yük olarak algılamamaları için vergi dairesi mükellefle uyum içerisinde olmalıdır. Vergi politikaları, sosyal devlet olma gereğince vatandaşın menfaatince uygulanmalıdır.

Gelir kavramı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde şu ifadelerle tanımlanmıştır. “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gelirin yedi adet unsuru bulunmaktadır. Bunlar; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç / iratlar ve ücretlerdir.

Ücretlilerin vergilendirilmesi noktasında uygulanan politikalarda birtakım eksiklikler bulunmaktadır. Bu eksiklikler gerek yasal düzenlemelerden gerekse mevzuat boşluklarından kaynaklanabilmektedir. Dolayısıyla söz konusu eksiklikler anayasal vergileme ilkelerine de aykırılıklara neden olmaktadır. Bu çerçevede ücretlilerin vergilendirilmesine ilişkin, Anayasa'nın 73. maddesinde yer verilen genellik, mali güç, eşitlik, sosyal devlet, adalet, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerine göre yeniden düzenlenmeler yapılmalıdır. Çalışmada, ücretlilerin vergilendirilmesi anayasal vergileme ilkeleri açısından yüksek mahkeme kararları ışığında değerlendirilerek, bazı tespitler yapılmıştır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; gelir ve ücretlilerin vergilendirilmesi başlığı altında, gelir vergisine ilişkin temel kavramlar ve gelirin

unsurları ele alınacaktır. İkinci bölümde; vergileme ilkesi kavramı ve 1982 Anayasası'nda vergileme ilkeleri başlığı altında; vergileme ilkesi, vergileme ilkesinin sınıflandırılması ve gelişimi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda vergilendirme ve 1982 Anayasası'nda yer alan vergileme ilkeleri alt başlıklarıyla incelenecektir. Üçüncü bölümde ise; ücretlilerin vergilendirmesinin yüksek mahkeme kararları ışığında genellik ilkesi, mali güç ilkesi, sosyal devlet ilkesi, adalet ilkesi, kanunilik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi (geriye yürümezlik ilkesi, belirlilik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, kıyas yasağı ilkesi) açısından değerlendirilip açıklanmaya çalışılacak ve aynı zamanda ücretlilerin vergilendirilmesi hususunda önerilerde bulunulacaktır.



BÖLÜM 1: GELİR VERGİSİ VE ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bu bölümde gelir vergisine ilişkin temel kavramlar; gelir kavramı, gelirin özellikleri ve gelir vergisinde mükellefiyet ve şekilleri başlıklarıyla ele alınacaktır. Bir diğer başlık olarak gelirin unsurları; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar alt başlıklarıyla detaylı olarak incelenecektir.

1.1. GELİR VERGİSİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 1. maddesi uyarınca gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. ” Devletin kamu hizmetlerini finanse edebilmesi, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için etkin gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Bu bakımdan vergiler önemli bir gelir kalemidir. *“Günümüzde vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi açısından gelir, servet ve harcamalar vergide esas alınırken bunların tamamının değerlendirildiği bir vergi sistemi uygulamaktadır”* (Akdoğan, 2011, s.183).

“Ekonomik hayatta meydana gelen değişimler ve kamu hizmetlerindeki artışa paralel olarak gelir üzerinden alınan vergilerin önemi artmaktadır” (Pehlivan, 2018,s.123). Gelir üzerinden alınan vergilerin tarihi incelendiğinde, birçok uygulama biçimine rastlanılmaktadır. Kapalı ekonominin etkin olduğu dönemlerde gelir vergisi uygulamasına rastlamak mümkün değildir. Ancak piyasa ekonomisini gelişmesi ve vergi idaresinin güçlenmesi ile gelir üzerinden alınan vergilerin de önemi artmıştır. Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin geliridir. *“Tüzel kişilerin gelir vergisi mükellefiyeti yoktur”* (Pehlivan, 2018,s.123).

Gelir vergisi Türk Vergi Sisteminin temelini teşkil eder (Pehlivan, 2018, s.125). Türkiye’de 1950 yılı başlarından itibaren uygulanmaya başlayan gelir vergisi, günümüzde de uygulanmaya devam etmektedir. Bu vergi mali, ekonomik ve sosyal açıdan önemli olup toplam vergi hâsılatı içindeki payı 2022 Mart ayı itibarıyla %15,1’dir.

Gelir üzerinden alınan vergi niteliği taşıyan gelir vergisinin nitelikleri ve üstünlükleri nedeniyle, çağdaş vergi sistemi temel vergilerinden biri olma özelliğini sürdürmektedir.

1.1.1. Gelir Kavramı

“Gelir kavramı, üretimden tüketim aşamasına kadar geçen ekonomik süreç içerisinde meydana gelen ve para ile ifade edilen kıymetlerdir. Gelir, kişinin ekonomik gücündeki meydana gelen artıştır. Bu artış kişinin ekonomik sürece bir ekonomik faktör ile katılımı sonucu olabileceği gibi, bir katılım olmadan da meydana gelebilir” (Bayraklı, 2000,s.36). “Etkin bir kavram olan gelir kavramını ülkeler kendi hukuklarında ve uygulama araçlarında çeşitli düzenlemeler ile yöntemler geliştirerek yakalamaya çalışmışlardır. 4783 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, “Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır.”

Türkiye’de uygulanan vergi sistemi üniter sistemdir. *“Üniter vergi sisteminin benimsendiği ülkelerde gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içinde elde edilen ve gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratların tamamı toplanır ve bulunan tutar üzerinden vergilendirme yapılmaktadır” (Kaya,2012,s.2). Gelirin tanımı, benimsenen gelir teorisine göre değişebilmektedir. “Geliri üretim faktörleri açısından ele alarak tanımlama yapıldığında “kaynak teorisi”, servetteki artış yönünden gelir tamamlandığında “safî artış teorisi” gündeme gelmektedir” (Erol, 2009,s.188).*

Dar anlamda gelir Alman iktisatçılardan Friedrich von Hermann tarafından 1832 yılında oluşturulan kaynak teorisidir. *“Bu teoriye göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin bir veya bir kaçının mal ve hizmet üretiminde kullanılması sonucu elde edilen gelirdir” (Öner, 2020,s.38). Kişilerin sahip oldukları üretim faktörleri, emek, sermaye, doğal kaynak ve girişimcidir. Geniş anlamda gelir İsveçli iktisatçı David Davidson tarafından 1889’da ve Alman iktisatçı Gorg Von Schanz tarafından 1896’da ortaya atılmış olan net artış teorisidir. “Bu teoriye göre, hangi kaynaktan doğarsa doğsun belli bir dönemde kişinin satın alma gücünde veya öz kaynağında meydana gelen artış gelirdir” (Öner, 2020,s.38).*

1.1.2. Gelirin Özellikleri

Gelir Vergisi Kanunu’nun 1 ve 2. maddelerinde verginin konusuna girecek gelirin ana özellikleri belirlenmiştir. Gelirin dört temel özelliği vardır bunlar; gelirin şahsilek

özelliği, gelirin yıllık olma özelliği, gelirin gerçek ve safi olma özelliği ve gelirin elde edilmiş olma özelliğidir. Bu dört temel özellik aşağıda açıklanmıştır.

1.1.2.1. Gelirin Şahsi Olması

Gelirin özelliklerinden biri gerçek kişi tarafından elde edilmesidir. Gerçek kişi, hak ve borçlar nedeniyle ehil olan insandır. *“Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 9. maddesi gereği gerçek kişinin gelir vergisi mükellefi olması için hangi yaşta olduğunun ve medeni hakları kullanma ehliyetinin olup, olmamasının bir önemi bulunmamaktadır”* (Kaya, 2012,s.150). Kural olarak, tüzel kişilerin elde ettiği gelirler, kurumlar vergisinin konusunu oluşturur. İstisna olarak, tüzel kişilikleri olmasına rağmen kolektif şirketlerin ve adi komandit şirketlerin ortakları gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Paylı komandite şirketlerde de komandite ortaklar gelir vergisi mükellefi sayılmaktadır. Bu şirketler, sınırsız sorumlu ortaklara sahiptirler ve şahıs şirketi olma özelliğini taşımaktadırlar (Bilici, 2007,s.147).

Gelirin şahsi olması bazı yönlerden önem arz eder. Bireyler hem yurt içinde hem yurt dışında elde ettiği gelir üzerinden vergi ödemekle yükümlüdürler. Diğer yandan vergi toplam gelir üzerinden hesaplanarak ödenir. Bu durum, tarifenin artan oranlı olması nedeniyle tahsil edilecek vergi tutarına etki yapar. Ayrıca bu ilke muafiyet ve istisnalara, indirimlere ve bunun gibi hususlara etkisi bulunmaktadır. *“Gelirin şahsi olması vergiyi sübjektif bir yapıya sokar”* (Mutluer, Herekman, Heper, Dönmez, 2005).

“Gerçek kişiler bizzat kendileri ya da kendisini bağlayacak şekilde yardımcıları tarafından üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması sonucunda gelir oluşur. Tüzel kişilerde ise bu işlem, gerçek kişi olan organları vasıtasıyla yapılır” (Bayraklı,2000,s.36).

Gelir vergisinin uygulanmasında, her bir kişinin haklar ve yükümlülükler açısından ayrı işleme tabi tutulması gerekmektedir. *“Gelir Vergisi Kanunu’nda aksi belirtilmedikçe, vergi uygulaması bakımından kişilerin tek tek göz önünde tutulması vergi uygulaması bakımından zorunlu olup, sağlıklı ve dinamik bir vergi uygulaması bakımından yararlı bir düzenleme niteliği taşımaktadır”* (Akdoğan, 2011,s.184).

1.1.2.2. Gelirin Yıllık Olması

Gelir vergisinin bir diğer özelliği yıllık olmasıdır. Vergilemede gerçek kişilere ait gelirin bir yıllık tutarı dikkate alınır. Gelirin yıllık olması onun kişiselliğinin bir sonucudur. Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir yıllık dönem olarak bir takvim yılı esas alınmaktadır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hak ve yükümlülüklerin de her yıl tekrarlanması gerekmektedir. Uygulama kolaylığı, mali ve idari nedenlerle, bir takvim yılı uygulanması esas alınmıştır.

“İlke olarak gelirin bir takvim yılındaki tutarı esas olmakla birlikte, bu ilkeden sapan aşağıda bazı istisnai durumlar belirtilmiştir. İşin mahiyeti icabı bazı kişilere tanınan özel hesap dönemi uygulanır” (GVK, 92 ve VUK, 174). “Ölüm ve memleketi terk hallerinde vergileme ölüm ve memleketi terk tarihi itibarıyla yapılır” (GVK, 92). “Yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde ise, gelir bir yıldan fazla dönemi kapsadığı için, gelir işin tamamlandığı yılın geliri sayılmaktadır” (GVK, 42). “Stopaj suretiyle vergilendirilen bazı gelir unsurlarında görülür” (GVK, 108).

“Bir kişinin, vergilendirme dönemi olan bir takvim yılı içerisinde sağladığı herhangi bir gelir, vergilendirme dönemi olan takvim yılı sona ermeden önce ve diğer tüm gelirler göz önüne alınmadan, vergiye tabii tutulamaz, çünkü yıl içerisinde elde edeceği diğer gelirler, mükellefin ödeyeceği vergi tutarını etkilemektedir” (Mutluer ve diğerleri, 2005).

1.1.2.3. Gelirin Gerçek Olması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin son hükmüne göre vergi, gelirin gerçek tutarı üzerinden alınmaktadır. Gerçek tutar; gelirin defterlere, belgelere dayandırılabilen asıl tutarın vergiye tabi tutulmasıdır (Akdoğan, 2011, s.187). Bu ilkeye göre gelir gerçek usulde tespit edilir. Yani gelirin tespiti muhasebe düzenini gerekli kılar. Fakat gelirin her zaman doğru tespit edilmesi mümkün olmayabilmektedir. Bu nedenle kanun koyucu özel durumlar için gelirin gerçek olma ilkesinden ayrılmış, düşük gelirli ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbapları ile kayıt düzenine sokulmayan ücretlilere basit usulde vergilendirme esasları getirilmiştir (Mutluer ve diğerleri, 2005).

Gelir Vergisi Kanunu'nun vergilendirilmesini ön gördüğü gelir, kazanç ve iratların safi tutarıdır. *“Gelirin safi tutarının esas alınması, bu gelirin elde edilmesiyle ilgili masrafların, gayri safi gelirden düşebilmesi anlamına gelmektedir” (Bilici, 2007, s.149).* Götürü gider usulünün uygulanması durumunda, gelirin safi olma esasından uzaklaşmış olunur. Çünkü bu özel durumlarda indirilebilecek giderler gerçek giderler

olmayıp, götürü esasıyla indirilmesi kabul edilen giderlerdir. Götürü gider usulü gelirin safılık özelliğini zedelemesine rağmen, istisna durumlar olması dolayısıyla ortadan kaldırılmamaktadır.

“Ortalama kar haddi, asgari zirai kazanç esası, servet beyanı, gider bildirimi vb. şeklinde ki vergi güvenlik müesseseleri dâhilindeki uygulamalar da gelirin gerçek ve safî tutarı ile kavranması esısından belli sapmaları ifade eder (Kaya,2012, s.150).”

1.1.2.4. Gelirin Elde Edilmiş Olması

Kazanç ve iratların gelir vergisine tabi olması için elde edilmiş olması gerekmektedir. Elde etme kuralı; kazanç ve iratların kişinin hukuki tasarrufu altına girmiş olmasını ifade etmektedir (Akdoğan, 201, s.186). Başka bir ifadeyle de paranın elde edene ödenmesi anlamına gelmektedir. Elde etme gelir vergisinde vergiyi doğuran olaydır. Gelir Vergisi Kanunu’nun kazanç hükümlerini düzenleyen maddeler esas alındığında gelirin elde edilmiş olması dört aşamada gerçekleşir. Gelir ilk aşamada tahakkuk eder. Tahakkuk, gelirin niteliği ve tutarı itibarıyla kesinleşmesi demektir. Bir sonraki aşama hukuki tasarruf; gelirin sahibi açısından talep edilebilir hale gelmesidir. Bir sonraki aşama ekonomik tasarruf; ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine sunulmasıdır. Son aşama olarak fiili tasarruf; gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dâhil olmasıdır (Kaya,2012, s.150).

1.1.3. Gelir Vergisi’nde Mükellefiyet Ve Şekilleri

Kişiler gerçek kişi ve tüzel kişi olmak üzere ikiye ayrılır. Gelir vergisinin mükellefi ise gerçek kişiler olarak tanımlanır. Gerçek kişilerde kişilik kavramı doğumla başlayıp ölümle sona erer. Vergilemede genellik ilkesi, bir ülkede herkesin vergi yüküne katılmasını, vatandaş-yabancı ayrımı gözetmeksizin her kişi ya da kurumun kamu harcamalarının finansmanına katkıda bulunmasını öngörmektedir. Vergilemede adaletin sağlanması için vergi önünde herkesin eşit olması gerekmektedir. Gelir vergisi kapsamına giren, gerçek kişilerin vergilendirilmesi bakımından, kişinin ülkede bulunma koşullarına bağlı olarak farklı mükellefiyet sınırları ve uygulama koşulları farklı olabilmektedir

(Akdoğan, 2011s s.187). Gelir vergisi, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır ve bu iki grubun vergilendirme rejimleri birbirinden farklıdır. Tam mükellef, dar mükellef ayırımı, esas olarak ülkelerin egemenlik haklarından kaynaklanmaktadır.

“Tam mükelleflerin, hem Türkiye’de hem de Türkiye dışındaki elde ettikleri gelirler dar mükelleflerin ise, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler vergi kapsamına alınmıştır. Bir gerçek kişinin hangi mükellefiyet türüne tabi olduğu Gelir Vergisi Kanunu’nun 3 ila 8. maddeleri arasındaki yasal düzenlemelere göre tespit edilmektedir” (Türkeş, 2013, s.162).

1.1.3.1. Tam Mükellefiyet

Tam mükellefiyette şahıs önemlidir. Gelir Vergisi Kanunu madde 3’de kimlerin tam mükellef sayılacağı hususunda iki temel ölçü bulunmaktadır. Bunlardan ilki ikametgâh, ikincisi ise tabiiyettir¹. *“İkametgâh bu konuda temel ilke olarak tanımlanırken, tabiiyet sadece Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddenin 2. bendinde sayılan durumlarda geçerli olmaktadır”* (Bilici, 2007, s.146). Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesine göre, tam mükellef sayılan gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Tam mükellef sayılma koşulları Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

1.1.3.1.1. Türkiye’de Yerleşme Ölçütüne Göre Mükellefiyetin Tespiti

“Tam mükellefiyette ölçü olarak kullanılan Türkiye’ye yerleşme kavramı Gelir Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinde iki bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar; ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlardır.” Birinci bent ikametgâh esasını benimsemektedir. Bu bende göre ikametgâhın Türkiye’de bulunması halinde başka bir şarta gerek yoktur. İkinci bent ise oturma süresi esasını benimsemektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinde yerleşme sayılmayan haller ayrıca düzenlenmiştir.

“Buna göre; belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler, tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ve tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olan

¹ Uyraklık.

yabancılar altı aydan fazla süreyle Türkiye’de kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaktır” (Türkeş, 2013, s.162).

“Yukarıda açıklanan hükümlerle ilgili mükteza mevcuttur. Şöyle ki, Gelir İdaresi Başkanlığı 14.08.2012 tarih ve 84098128-120-764 sayılı müktezasında, "Bir şahsın Türk ve Fransız vatandaşı olarak çifte vatandaş statüsünde olduğu, bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla kalmadığı, ikametgah adresinin İzmir’de olduğu, Türkiye’de bulunan işyeri kira gelirinin vergilendirilmesinde mükellefiyet kapsamının değerlendirilmesine ilişkin bilgilendirme talebi açıklanmıştır. Söz konusu müktezada, şahsın ikametgâhı Türkiye’de olduğu için Türkiye mukimi sayılması ve tam mükellef olarak tüm dünya kazançları dolayısıyla Türkiye’de vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. ”

1.1.3.1.2. Uyraklık Ölçütüne Göre Mükellefiyetin Tespiti

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin 2. bendine göre, tam mükellefiyete tabi olmak için Türk uyruğunda olmak gereklidir.” Türk uyruklular, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilirler. Ancak bu duruma bir istisna mevcuttur. *“Şöyle ki bulundukları ülkede kazançları ve iratları üzerinden o ülkede gelir vergisi ya da başka bir vergi ödemişlerse, sadece söz konusu gelirler için Türkiye’de vergi ödemezler”* (Güngör, 2014, s.174). İstisna yalnızca, bulunulan ülkede elde edilen ve o ülkede vergiye tabi tutulan kazanç ve iratlar içindir. Bulunulan ülke dışında elde edilen gelir unsurları elde edildiği ülkede vergilendirilmiş olsa bile Türkiye’de de vergiye tabi tutulur. *“Gelir Vergisi Kanunu’nun bu hükmü çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla istisna yöntemini kabul etmiştir”* (Kaya, 2012, s.150).

1.1.3.2. Dar Mükellefiyet

“İkametgâhı Türkiye’de bulunmayanlar, bir takvim yılı içerisinde devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye’de oturmayanlar dar mükellef kapsamına girmektedir. Ayrıca altı aydan fazla otursalar bile; iş, ili ve fen adamları, uzmanlar, memurlar vb. kişiler ile tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ve tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar altı aydan fazla süreyle Türkiye’de kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaktır. Bu durumda olanlar dar mükellefiyete tabidir” (Akdoğan, 2011, s.189).

Oturma veya çalışma izni alarak, altı aydan fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar yükümlülük esasına göre vergilendirilir. *“Bu kişilerden kesin dönüş yapmak suretiyle Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yılı içerisinde devamlı olarak altı aydan fazla sürede Türkiye’de oturanlar ise, tam yükümlülük esasına göre vergilendirilir”* (Bilici, 2007,s.147).

1.2. GELİRİN UNSURLARI

Gelir vergisi matrahı, gelirin unsurlarına göre oluşturulur. Vergiyi doğuran olay meydana gelip gelir vergisi doğduğunda, gelire dâhil kazanç ve iratların vergi matrahına dâhil olabilmesi için verginin hesabına esas alınacak tutarın bilinmesi gerekmektedir. *“Bu doğrultuda, ilk öce ilgili gelir unsuruna dâhil hâsılatın belirlenmesi daha sonra hâsılatın gelirin elde edilmesiyle ilgili giderler elde edilerek indirilerek vergi matrahına esas olacak safî tutarın hesaplanması gereklidir”* (Öner, 2020,s.48). 2022/2023 yılına ait gelir vergisi tarifesi tablo 1.1’ de gösterilmektedir.

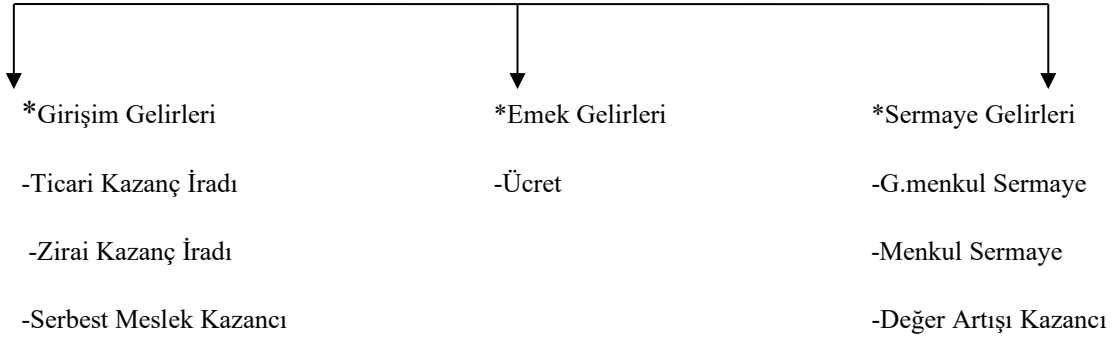
Tablo 1.1. 2022 /2023 Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Geliri Dışında Kalanlar İçin)

2022 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi		2023 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	
32.000 TL’ye kadar	%15	70.000 TL’ye kadar	%15
70.000 TL’nin 32.000 TL’si için 4.800 TL fazlası	%20	150.000 TL’nin 70.000 TL’si için 10.500 TL fazlası	%20
170.000 TL’nin 70.000 TL ‘si için 12.400 TL fazlası	%27	370.000 TL’nin 150.000 TL ‘si için 26.500 TL fazlası	%27
880.000 TL’nin 170.000 TL’si için 39.400 TL fazlası	%35	1.900.000 TL’nin 370.000 TL’si için 85.900 TL fazlası	%35
880.000 TL’den fazlasının 880.000 TL’si için 287.900 TL	%40	1.900.000 TL’den fazlasının 1.900.000 TL’si için 621.400 TL fazlası	%40

Kaynak: (TÜRMOB,2022,2023)

“Birçok kaynaktan sağlanan gelirlerin vergilendirme rejimlerinin farklılık arz etmesi, bunların sınıflandırılmasını gerektirmektedir. Gelir vergisine konu olan çeşitli kazanç ve iratlar Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde yedi başlık halinde düzenlenmiştir” (Bilici, 2007, s.149). Bunlar; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar ve ücretlerdir. Gelirin unsurları şekil 1.1’de aşağıda gösterilmiştir.

Şekil 1.1. Gelirin Unsurları



Kanyak: (Öner, 2020,s.39).

1.2.1. Ticari Kazanç

Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesine göre ticari kazanç; “*Her türlü sınaî ve ticari faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır.*” Yasa bu tanımdan sonra ticari ve sınaî faaliyetin tanımını yapmamış, ticari kazanç sayılacak kazançlara örnek verme yolunu tercih etmiştir. (Buna izafen ticari işletme, ticarethane, fabrika, tacir ve esnaf kavramları Türk Ticaret Kanunu’nda belirtilmiştir). “*Tanımın sınırlarının çizilmesinde, herhangi bir belirlemeye gidilmemiş olup bir taraftan Türk Ticaret Kanunu’nun konu ile ilgili hükümleri, diğer taraftan yerleşik uygulamalar ve tebliğler çerçevesinde uygulamaya yön verilmektedir*” (Akdoğan, 2011,s.192). Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nda ticari ve sınaî faaliyetler konusunda Türk Ticaret Kanunu’na atıfta bulunulamamıştır. Vergi hukukuna, özel hukuk dalı olan Türk Ticaret Kanunu hükümlerini uygulayabilmemiz için Gelir Vergisi Kanunu’nun Türk Ticaret Kanunu’na atıfta bulunulması gerekmektedir. Bu durum söz konusu olamadığı için, ticari ve sınaî faaliyet kavramının neyi tanımladığıyla ilgili, Türk Ticaret Kanunu hükümlerini uygulamak doğru değildir (Mutluer ve diğerleri, 2005).

“Ticari faaliyet sürekli değil geçici ise, bu faaliyete ticari kazanç hükümleri değil, diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümler uygulanır. Mükellefler işyeri açarak ticari veya sınaî faaliyete geçtikleri takdirde veya işyeri açmasalar bile ticari sicile kayıt olmuşlarsa, kazancı basit usulde tespit edilenlerde işe bir fiil başlamışlarsa sürekli olarak ticari faaliyete başlamış sayılırlar” (Öner, 2020,s.80).

“İkinci sınıf tüccar, birinci sınıf tüccarların sayıldığı VUK, 177. madde dışında kalan tüccarlardır. İşletme esasından bilanço esasına geçiş için; “Bir hesap döneminin iş hacmi belirlenen hadlerden %20’yi aşan bir nispette fazla olursa veya arka arkaya 2 dönemin iş

hacmi belirlenen hadlere nazaran %20'ye kadar bir fazlalık gösterirse bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak I. sınıfa geçerler” (VUK,180).

Ticari kazançtan söz edebilmek için, sermaye ve teşebbüslerin, ekonomik sürece dâhil olup olmadığına bakmak gereklidir. Fakat sermaye ve teşebbüs gelirlerinden doğan olduğu her kazanç ticari kazanç değildir. Bu kazançlar, ticari kazanç olabileceği gibi zirai kazanç veya serbest meslek kazancıda olabilmektedir. Kanunda zirai faaliyet ve zirai kazancın tanımı açıkça yapılmıştır. Uzmanlaşmış emeğe dayalı girişim ile sermayenin katılım suretiyle elde edilmiş kazançlar da kanunda serbest meslek kazancı olarak tanımlanmaktadır. Bu bilgilere dayanarak, sermaye ve teşebbüs geliri faktörlerinin karışımı bir organizasyona dayanan serbest meslek kazancı ve zirai kazanç türlerinden gelir getirmeyen her türlü faaliyet ticari kazanç sayılmaktadır. Ticari kazancın meydana gelmesinde sermayenin büyüklüğü küçüklüğü veya faaliyetin kazanç amacı güdüp gütmemesinin bir önemi yoktur. “Örneğin, sermaye payı çok düşük bir esnafında faaliyeti ticari kazanç olduğu gibi kumarhane gibi yasal olmayan girişimler de ticari kazanç olarak nitelendirilir” (Mutluer ve diğerleri, 2005). “Ticari kazançta gelir vergisi mükellefi olan uyumlu mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir vergisinden indirilir” (GİB, 2022, s.419).

1.2.1.1. Ticari Kazanç Sayılan Faaliyetler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazancın tanımı yapıldıktan sonra, bazı faaliyetlerden doğan gelirlerin ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Özel olarak ticari kazanç sayılan faaliyetler tablo 1.2 'de gösterilmektedir. “Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 37. maddesinin 3. bendine göre; kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların, ortaklık karından aldıkları pay şahsi ticari kazanç hükmündedir” (Bilici, 2007, s.151).

Tablo 1.1. Özel Olarak Ticari Kazanç Sayılan Faaliyetler

Maden Taş Ve Kireç Ocakları, Kum Ve Çakıl Üretim Yerleri İle Tuğla Ve Kiremit Harmanlarının İşletilmesi	<i>“Uygulama bakımından belirsizlik yaratabilecek durumlara yol açmaması bakımından bu faaliyetlerin belirtilmiş olması önem taşımaktadır. İlk altı gelir unsurunun süreklilik özelliği gösterdiği göz önünde tutularak, söz konusu faaliyetin bu çerçevede düşünülmesi gerekmektedir.”</i>
Coberlik İşleri	<i>“Borsaya kayıtlı olarak menkul kıymet alım satımıyla uğraşılması ticari faaliyet sayılmıştır. Bu faaliyet kazanç sağlamak amacıyla gerçekleştirildiği gibi süreklilik özelliği de taşımaktadır.”</i>
Özel Okul, Hastane Ve Benzeri Yerlerin İşletilmesi	<i>“Özel okullar, özel dershaneler, özel hastaneler ve aynı nitelikteki polikliniklerin işletmesi de ticari faaliyet sayılmıştır.”</i>
Gayrimenkullerin Alım-Satım Ve İnşa İşleriyle Devamlı Olarak Uğraşılması	<i>“Emlakçılık, komisyonculuk ve diğer şekillerde gayrimenkul alım satım yapılması ve gayrimenkullerin inşa işleriyle uğraşılması da ticari iş olarak nitelendirilir. Burada süreklilik temel konudur.”</i>
Kendi Nam Ve Hesaplarına, Menkul Kıymet Alım- Satımı İle Devamlı Olarak Uğraşanların Bu İşleri	<i>“Coberlik iş niteliğinde olmamakla birlikte, bazı kişilerin kendi nam ve hesaplarına devamlı olarak menkul kıymet alım satımı ile uğraşmaları durumunda yaptıkları faaliyet ticari iş niteliğindedir.”</i>
Arazi Satışları	<i>“Satın alınmak veya trampa² suretiyle edinilmiş olan arazinin, beş yıl içerisinde parsellenerek bu süre içinde veya daha sonraki yıllarda tamamen veya kısmen satılması, ticari faaliyet olarak nitelendirilir.”</i>
Diş Protezciliğinden Elde Edilen Kazançlar	<i>“Diş protezciliğinden elde edilen kazançlarda faaliyetlerin niteliği ve gerçekleştirme koşulları göz önünden tutularak ticari faaliyet kapsamına alınmıştır.”</i>

Kaynak: (TÜRMOB, 2023, s.461).

1.2.1.2. Ticari Kazancın Tespiti

Ticari kazançta gelir vergisi kapsamına giren kazançlar iki kalemden incelenmektedir. Bunlar; basit usul ve gerçek usuldür. Basit usulde veya gerçek usulde vergilendirmenin yapılabilmesi için, elde edilen ticari kazanç dolayısıyla gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Basit usulde ticari kazanç; defter kayıtları olmadığında tutulması zorunlu olan gelir ve gider belgeleri esas alınarak tespit edilir. Gerçek usulde ise ticari kazançlar Vergi Usul Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu’ndaki hükümler çerçevesinde tespit edilir.

² Değiş tokuş, takas.

1.2.1.2.1. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti

Basit usule tabi olan mükelleflerin ticari kazancı, defter kayırları olmadığında tutulması zorunlu olan gelir ve gider belgeleri esas alınarak tespit edilir. *“Buna göre basit usulde ticari kazanç, bir hâsılat dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki pozitif farktır”* (Öner, 2020, s.57).

“Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetlerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hâsılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır” (GVK, 46).

Gerçek usulde vergilendirilenler ile esnaf muaflığı sınırları arasındaki ticari kazanç elde eden gerçek kişiler, basit usulde vergilendirilir. *“Basit usul uygulamasına geçilmesi genel olarak reel gelire ulaşma çabasından kaynaklanmaktadır”* (Akdoğan, 2011, s.189). *“Basit usul, geliri sınırlı bakkal gibi küçük ticaret erbabıyla ve terzi gibi küçük sanat erbabı için getirilen bir uygulamadır. Ayrıca şehir içindeki taşımacılık faaliyetinde bulunan dolmuş, taksi gibi hizmetler de basit usule tabidir”* (Bilici, 2007, s.164).

“Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm işin eş veya çocuklarına devri halinde de uygulanır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler ise hiçbir suretle basit usulde vergilendirilemezler” (GVK, 46).

Basit usulde vergilendirme kapsamına giren mükelleflere, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden farklı avantajlar sağlanmıştır. Örneğin basit usule tabi olan mükellefler; defter tutmazlar, geçici vergi ödemezler, vergi tevkifatı yapmaz ve muhtasar beyanname vermezler, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır, ticari kazancın tespitinde amortismanı tabi iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmaz, muhasebeci çalıştırma mecburiyetleri yoktur.

“Mükelleflerin tespit edilen ticari kazançları gelir vergisinden istisna edildiğinden ve bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceğinden, bu kapsamda bulunan mükelleflerin ticari kazançları üzerinden vergi tarhiyatı yapılması söz konusu değildir. Dolayısıyla, ticari

kazançları vergi tarhına esas olmayan basit usule tabi mükelleflerin vergi levhası alma zorunlulukları bulunmamaktadır”³³ (Resmi Gazete, 2022).

1.2.1.2.1.1. Basit Usulden Yaralanmayan Meslek Ve Ticaret Erbabları

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 51. maddesinde basit usulden yaralanamayanlar 12 bent halinde sayılmış olup, bunlara şu şeklide sıralayabiliriz; kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları, sarraflar, ödünç verme işiyle uğraşalar, sigorta prodüktörleri, her türlü ilan ve reklam işiyle uğraşanlar, gayrimenkul ve gemi alım-satımıyla uğraşanlar, şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar, maden işletmeleri, Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları, belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle ya da sabit bir iş yerinde faaliyette bulunup bulunmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenlerdir” (GVK,50). İfadelerine yer verilmiştir.

1.2.1.2.1.2. Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

Basit usul, bir ticari kazanç alanında elde edilen hâsılat ile giderlerin aynı zamanda satılan malların alış bedelleri arasındaki farktır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 51. maddesinde sayılan küçük esnafın dışında kalan iş sahiplerinin basit usulden yararlanabilmesi için kanunda belirtilen genel şartlara ve özel şartlara uyması gerekmektedir.

1.2.1.2.1.2.1. Genel Şartlar

Basit usule tabi olmanın genel şartları, bu usule tabi olan her kazanç sahibinde aranır. *“Gelir Vergisi Kanunu’nun 47. maddesinin 1.bendi şu şekilde tanımlanır; mükellef kendi işinde bir fiil çalışmalı ve bulunmalıdır.”* Bu maddeye göre, basit usule tabi olma sermayeden ziyade bedeni çalışmaya da dayandırılmaktadır. Ayrıca mükellef askerlik, hastalık, seyahat, tutukluk gibi nedenlerle işinin başından ayrıldığında basit usule tabi olmanın şartı bozulmamaktadır. *“Ayrıca iş sahibinin ölümü halinde, dul eşinin ve çocuklarının işin başında bir fiil çalışması ve işin başında durması şartı da yoktur”* (Mutluer ve diğerleri, 2005).

“İş yeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedel, kiralınmış olması halinde yıllık kira bedeli toplam büyükşehir belediye sınırları içinde 12.000⁴ TL’yi, diğer

³³ Basit usule tabi mükelleflerin 1/1/2021 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 46. maddesine göre.

⁴ (313 seri No’lu GVK G.T. ile değişen tutarlar), (1.1.2021 tarihinden geçerli olmak üzere).

yerlerde 7.600 TL'yi aşmamak, ticari, zirai ve mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisinde tabi olmamak" (GVK, m.47). Şartı aranmaktadır.

1.2.1.2.1.2.2. Özel Şartlar

Basit usulden faydalanacak mükellefin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. maddesinde belirtilmiş olan özel koşullardan kendisi ile ilgili olanını taşıması gerekmektedir. Bu koşullar genel olarak iş hacmi ile ilgili sınırlamalardır (Akdoğan, 2011, s.203). Özel şartlar, yıllık alış-satış ve hâsılat tutarlarının Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen tutarları aşmamasıyla ilgilidir. *"Bu tutarlar iş çeşitleri dikkate alınarak belirlenmekte ve her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirme oranında artmaktadır"* (Bilici, 2007, s.165). *"2022 yılı için yeniden değerlendirme oranı %122,93 olarak tespit edilmiştir"* (Resmi Gazete, 2022).

"GVK'nın 48. maddesine göre; satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 150.000 TL'yi veya yıllık satışları tutarının 240.000⁵ TL'yi aşmaması, ilk bentte yazılı olanların dışında işlerle uğraşanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hâsılatının 76.000⁶ TL'yi aşmaması, ilk iki bentte yazılı işlerin birlikte yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hâsılatı toplamının 150.000⁷ TL'yi aşmaması. Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddelerin 1 ve 3 numaralı hadler yerinde ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır."

"Basit usule tabi olmanın özel şartları işin nev'ine göre, iş hacmi ya da kapasitesi olarak tespit edilmiştir. Aynı işte ortak olarak çalışanlar hakkında, yıllık kira bedeli ve iş hacmi ölçüleri toplu olarak dikkate alınır. Adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi birinin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde diğer ortaklar da gerçek usulde vergilendirilir. İş sahipleri yıl içinde genel veya özel şartlardan birini kaybetmeleri halinde ertesi yılbaşından itibaren gerçek usulde vergilendirilir" (Öner, 2020,s.56).

1.2.1.2.2. Gerçek Usulde Ticari Kazancın Tespiti

Ticari kazançlar Vergi Usul Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu'ndaki hükümler çerçevesinde tespit edilir. Mükelleflerin bilanço esasına ya da işletme hesabı esasına tabi olacakları Vergi Usul Kanunu'nun 177, 178. maddelerine göre belirlenir (Arslan, 2007,s.21). Gerçek usul mükellefin ticari kazancının, defter, kayıt ve belgelere dayandırılarak, kazancın gerçek tutarının belirlenmesine olanak tanıyan bir husustur.

⁵ (313 seri No'lu GVK G.T. ile değişen tutarlar), (1.1.2021 tarihinden geçerli olmak üzere)

⁶ (313 seri No'lu GVK G.T. ile değişen tutarlar), (1.1.2021 tarihinden geçerli olmak üzere)

⁷ (313 seri No'lu GVK G.T. ile değişen tutarlar), (1.1.2021 tarihinden geçerli olmak üzere)

“Gerçek usulde tespit usulü, gerçek kişiler açısından Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu, kurumlar açısından ise bunlara ek olarak Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir” (Akdoğan, 2011,s.108). Ticari kazancın gerçek usulde tespiti, bilanço esas ve işletme hesabı esas olmak üzere iki şekilde olmaktadır. Mükellefler burada birinci sınıf tüccarlar ve ikinci sınıf tüccarlar olarak ikiye ayrılmaktadır ve her iki grubun vergilendirilme şekilleri birbirinden farklıdır (Işık, Organ, Işık, Karayılmazlar, 2005).

Ticari kazancın gerçek usulde tespiti, muhasebe kayıtları ile olur. Gelir vergisine tabi olan ticari kazanç sahiplerinden iş hacmi daha düşük olanlar ikinci sınıf tüccarlar olarak tanımlanır ve bunlar işletme defteri hesabı esasına dayandırılırlar. İş hacmi belirli büyüklüğü aşanlar ise, birinci sınıf tüccar olarak tanımlanır ve bilanço hesabı esasında defter tutarlar. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar bir vergileme dönemindeki ticari kazançlarını gelir vergisi beyannamesi ile vergi dairesine beyan ederler ve öderler (Öner, 2020, s.51). Aşağıda 2020-2021-2022 ve 2023 yılları için belirlenmiş olan hadler tablo 1.3’de gösterilmiştir.

1.2.1.2.2.1. Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti

Tablo 1.2. 2020-2021-2022 ve 2023 Yılları İçin Belirlenmiş Olan Hadler

VUK 177. MADDE DEFTER TUTMA HADLERİ	2020	2021	2022	2023
Alış Tutarı	280.000.- TL	300.000.- TL	400.000.- TL	890.000.- TL
Satış Tutarı	390.000.- TL	420.000.- TL	570.000.- TL	1.270.000.- TL
Yıllık Gayrisafi İş Hâsılatı	140.000.- TL	150.000.- TL	200.000.- TL	440.000.- TL
İş Hâsılatının Beş Katı İle Yıllık Satış Tutarları Toplamı	260.000.- TL	300.000.- TL	400.000.- TL	890.000.- TL

Kaynak: (İSMMMO ve TÜRMOB).

İş hacimleri yukarıdaki miktarları aşmamakla birlikte kendi rızalarıyla işletme hesabı esas yerine bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler, birinci sınıf tüccar olup bilanço hesabı esasına göre defter tutarlar. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki

farktır. “Bu dönemde sahip ve sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur” (Işık ve diğerleri, 2005).

“Bilanço esasından işletme esasına dönüş için: Bir hesap döneminin iş hacmi belirlenen hadlerden %20’yi aşan bir nispette düşük olursa veya arka arkaya üç dönemin iş hacmi belirlenen hadlere nazaran %20’ye kadar bir düşüklük gösterirse bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, II. sınıfa geçebilirler” (VUK, 179).

“Bilanço bir işletmenin belli bir dönemde sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladıkları kaynakları gösteren mali tablodur. Birinci sınıftüccarlar bilanço hesabı esasına tabidirler. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilenler yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri ve bilanço düzenlemekle yükümlülerdir. Yevmiye defteri, günlük işlemlerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde yazıldığı defterdir. Defter-i kebir, yevmiye defterine kaydedilen işlemleri buradan alarak usulüne uygun hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Envanter defteri, bir hesap döneminin başlama tarihinde ve sonunda işletmenin sahip olduğu mal ve eşyanın, alacakların ve borçların ayrıntılı olarak yazıldığı defterdir” (Bilici, 2007, s.152).

1.2.1.2.2.1.1. Öz sermaye

İşletmedeki sermaye ile öz sermaye kavramı birbirinden farklıdır. Sermaye, işletme sahibinin koyduğu para ve para ile ifade edilen değerler toplamıdır. Bu sermaye genellikle bir hesapta gösterilir ve ilke olarak sabit olup gerektiğinde arttırılıp azaltılır. “Öz sermaye ise, işletmenin sahip olduğu varlıkların bir hesap dönemindeki gerçek değerleri olup, kararlar, ihtiyatlar ve karşılıklarla devamlı değişen bir niteliğe sahiptir” (Arslan, 2007, s.28).

Aktif toplam ile borçlar arasındaki fark müteşebbisin öz sermayesini oluşturur. Teşebbüsteki öz sermaye iki ayrı şekilde hesaplanır. İlk olarak bilançonun aktif toplamından borçlar düşülerek hesaplanır. İkinci olarak öz sermaye, ödenmiş sermaye, yedek akçeler ve kar toplanarak hesaplanabilir. Öz sermaye değerlendirmesi yapmak için, öz sermayeyi dönem sonu ve dönem başı itibariyle hesaplamak gerekmektedir. “Dönem sonu öz sermayesi, dönem başı öz sermaye miktarından fazla ise bu fazlalık teşebbüsün dönem karını, düşük ise teşebbüsün dönem zararını verir” (Öner, 2020,s.66). Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin öz sermayesini oluşturur. “Öz sermaye bilançoda pasif tarafa yazılır. Bu şekilde aktif ve pasif toplamaları denkleştirilir” (Bilici, 2007,s.152).

1.2.1.2.2.2. Ticari Kazancın İşletme Hesabı Esasına Göre Tespiti

“İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsıla ile giderler arasındaki müspet farktır” (Işık ve diğerleri, 2005). İkinci sınıf tüccarlar Vergi Usul Kanunu’na göre işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Bu usul, işletmenin gelir ve giderlerini bir defterde toplama ve bir işlem için yalnız bir taraftan işlem yapma esasın dayanır. *“Bilanço esasında da olduğu gibi ticari kazancın elde edilmiş sayılmasında tahakkuk esası geçerlidir”* (Öner, 2020,s.73). Geliri işletme hesabı esasına göre tespit edilenler gelir vergisini 2022 yılı için, izleyen yılın mart ve temmuz aylarında iki taksitte olmak üzere; birinci taksiti 31 Mart 2022, İkinci taksiti 31 Temmuz 2022 tarihine kadar ödemesi gerekmektedir. Ayrıca bu kişiler geçici vergi ödemekle de yükümlüdürler.

“İkinci sınıf tüccar, birinci sınıf tüccarların sayıldığı VUK, 177. madde dışında kalan tüccarlardır. İşletme esısından bilanço esasına geçiş için; “Bir hesap döneminin iş hacmi belirlenen hadlerden %20’yi aşan bir nispette fazla olursa veya arka arkaya 2 dönemin iş hacmi belirlenen hadlere nazaran %20’ye kadar bir fazlalık gösterirse bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak I. sınıfa geçerler” (VUK,180).

İşletme hesabı defteri tutanlar, yıl sonunda mevcut malların değerini tespit etmek için, envanter yapmaları gerekir. Tespit edilen mallar, maliyet bedeli ile değerlendirir ve işletme defterinin boş sayfasına yazılır. Mal alım-satım işiyle uğraşan işletmelerin ticari kazancın tespitinde, dönem sonu mal mevcudu gelir kısmına, dönem başı mal mevcudu ve dönem içindeki satın alınan mallar gider kısmına yazılır. İşletme defterinin sol tarafına giderler, sağ tarafına ise hâsılat yazılır. *“Yani ticari kazanç, dönem sonunda elde olunan stokların eklenmesiyle bulunacak tutardan, masrafların ve dönem başı ile dönem içinde alınan emtiaların düşülmesiyle bulunmaktadır”* (Bilici, 2007,s.162). Dönem sonunda gelir, giderden fazla ise kar elde edilmiş olunur aksi durumda zarar söz konusudur. İşletme hesabı düzenlenmesi tablo 1.4’te örneklendirilmiştir.

Tablo 1.3. İşletme Hesabı Özeti

GİDER		GELİR	
DBMM	80.000 TL	DSMM	40.000 TL
		Dönem İçi Satış Gelirleri	90.000 TL
Dönem İçinde Sat. Alınan Mal	20.000 TL		
Dönem Giderleri	5.000 TL		
Toplam	105.00 TL		
Safi Kar	25.000 TL		
GENEL TOPLAM	130.000 TL	GENEL TOPLAM	130.000 TL

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.2.1.3. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespitinde İndirilecek ve İndirilmeyecek Giderler

Ticari kazanç gerçek usulde vergilendirildiği ve gerçek vergilendirmede safi tutarlar esas alındığı için yapılan giderin hâsılatıtan indirilmesi gerekmektedir. “GVK’nin indirilmesini kabul ettiği giderler, ticari kazancın elde edilmesi ve devamının sağlanması ile ilgili giderlerdir.” “Bu tür giderlerin indirilebilmesi için bir belgeye dayandırılması gerekmektedir” (Mutluer ve diğerleri, 2005). GVK madde 40’ da hangi giderlerin safi kazancın tespitinde indirileceği, yani giderlerin kanunen kabul edileceği hükmedilmiştir.

1.2.1.3.1. Ticari Kazançlardan İndirilecek Giderler

“GVK madde 40’da sayılan indirilecek giderler şöyledir: Genel giderler⁸. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç

⁸ “(İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)⁸. (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 (8.000) Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına (200.000 TL) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)”

giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı⁹, GVK madde 27’de yazılı giyim giderleri. İşle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye veya mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri¹⁰. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri¹¹. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar¹². İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar¹³. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları¹⁴. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar”¹⁵(Ayyıldırım, 2014,s.47).

Genel giderin indirilebilmesi için bazı şartlar bulunmaktadır. *“Bunlar; yapılan gider ile kazancın elde edilesi ve idame ettirilmesi arasında bir illiyet bağının bulunması,*

⁹ “(Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla)”

¹⁰ “(Seyahat maksadının gerektirdiği süreye mahsur olmak şartıyla)”

¹¹ “(Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70’i indirilebilir.)”

¹² “(İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.)¹²(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını (230.000 TL) , söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 Türk lirasını (430.000 TL) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanının en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)”

¹³ “(Şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz).”

¹⁴ (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanun’un 63. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.) Cumhurbaşkanı bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

¹⁵ (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.).

giderin belgelendirilmesi, giderin keyfi olamaması bu şartlara örnektir” (Ayyıldırım, 2014,s.50). GVK’ da genel giderlerin neler olduğu belirtilmemiştir ancak literatürde personel maaş ücretleri, huzur hakkı, reklam giderleri, sigorta bedelleri, kırtasiye giderleri, kredi faiz giderleri, kira ve ısınma giderleri genel giderler arasında sayılmaktadır.

1.2.1.3.2. Ticari Kazançlarda İndirilmeyecek Giderler

“GVK md. 41’ de yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul edilmez, bu giderler şöyledir: Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler¹⁶. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar¹⁷. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50’si¹⁸. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları. ¹⁹Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10’unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı²⁰. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri. 4/5/2007 tarihli ve 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun’un ek 4. maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri.”

“GVK’nin 41.maddesinin 5.bendine göre: Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince

¹⁶ (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

¹⁷ (Akitler ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

¹⁸ (Cumhurbaşkanı, bu oranı % 100’e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.) 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK’nin 45. maddesiyle, 41. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde, (9) numaralı bendinde yer alan “Bakanlar Kurulunca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” şeklinde, aynı bendin ikinci paragrafında yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir

¹⁹ (Ek: 24/6/1994-4008/25 md.; Mülga: 17/12/2003-5024/9 md.; Yeniden düzenleme: 31/5/2012-6322/6 md.)

²⁰ Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.”

“Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.”

“Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.”

“İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesi hükmü uygulanır²¹.”

1.2.1.4. Ticari Kazançta Muafiyetler ve İndirimler

Ticari kazançlar gelir unsurları ile ilgili olarak GVK’ da yer verilmiş olan muaflık ve istisnalar; esnaf muaflığı, PTT acentelerinde kazanç istisnası, sergi ve panayır kazanç istisnası, kreş ve gündüz bakım evleri ile eğitim öğretim işletmelerinde kazanç istisnası, genç girişimcilere kazanç istisnası, sosyal içerik üreticiliği ve mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası ve serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası ve benzeri istisnalar mevcuttur.

1.2.1.4.1. Ticari Kazançta Esnaf Muafiyeti

Esnaf, bir iş yeri açmaksızın, nakdi sermayesinden çok bedeni gücü ile çalışan ve ancak geçimini sağlayacak kadar kazanç elde eden, sanat ve ticaret erbabıdır. *“Bazı sosyal ve vergi tekniklerine dayanan nedenlerle, bu gibi kişiler gelir vergisinden muaf tutulmuştur”* (Mutluer ve diğerleri, 2005). Vergi ödeme gücü ve daha genel anlamda mali gücü bulunanlardan, güçleri göz önünde tutularak vergi alınması kadar, mali gücü bulunmayanların da vergilendirilmesi gerekmektedir. *“Gelir vergisi kapsamına giren, vergi ödeme gücü bulunmadığı varsayılan, sosyal ve ekonomik açıdan koruma amacı*

²¹ 28/3/2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle (4) numaralı bentten sonra gelmek üzere (5) numaralı bent eklenmiş ve diğer bent numaraları buna göre teselsül ettirilmiştir.

güdülen, vergileme maliyeti yüksek olan ticaret erbabı, gelir vergisinden muaf tutulmuştur” (Akdoğan, 2011,s.195).

“Esnaf muaflığı kapsamında, bu kişilerin faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi muafiyetlisinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar” (Bilici, 2007, s.167). “Esnaf Muafiyeti Belgesinin tayin ve tespiti ile iptali ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” (Resmi Gazete, 2021).

GVK’ ya göre esnaf muafiyetliğinden faydalanan ticaret ve sanat erbabı ile bu kişilerin ödev ve sorumlulukları şöyledir; ilk olarak esnaf muaflığından yararlanacak olanları üç grupta toplayabiliriz. Birincisi bir iş yeri açmaksızın gezici olarak tüketiciye iş yapan küçük sanat erbabı, ikincisi motorlu taşıt kullanmaksızın gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaretle uğraşan ticaret erbabı, üçüncüsü ise unutulmaya yüz tutan geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan meslek kollarında faaliyette bulunanlar. İlk iki grupta yer alan ticaret ve sanat erbaplarına örnek olarak, ayakkabı tamircisi, berber, hamal, kalaycı, simitçi, seyyar satıcı, hayvan veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar, bir iş yeri olmaksızın hurda madde toplayarak veya satarak ticaretini yapanlar esnaf muafiyetliğinden yararlanır.

“Üçüncü grupta ise; işyeri açmış olsalar veya motorlu araç kullansalar bile GVK’nin 47. maddesinde yazılı basit usule tabi olmanın genel şartlarına topluca sahip olan ve münhasıran kendi ürettikleri malları satan el dokuma işleri, çini yapımı, bakır işletmeciliği, yorgancılık, semercilik, yazmacılık ve bunlar gibi faaliyetler gelir vergisinden muaftır” (Öner, 2020,s.54).

“31717 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan genel tebliğe göre, ²²İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşılan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.”

“Bunlara ek olarak, (Ek: 21/3/2018-7103/3 md.) 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 25 KW’a kadar (25 KW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen

²² 12 Ocak 2022, 31717 sayılı Resmi Gazete kararı; “Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası.

elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.), (Ek:11/11/2020-7256/15 md.) Ayrı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu bent kapsamında esnaf muaflığından faydalanılabilmesi için Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alınması, Türkiye’de kurulu bankalarda bir ticari hesap açılması ve tüm hâsılâtın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Bankalar, bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve 98 ve 119. maddelerdeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. İstihdama bağlı indirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması gerekir. Bu hâsılât tutarı üzerinden ayrıca 94. madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Bu bent kapsamında elde edilen hâsılâtın 220.000 (320.000) Türk lirasını aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir ve tekrar bu muafiyetten faydalanamaz. Bentte yer alan hâsılât koşulu dışındaki diğer şartların ihlal edildiğinin tespit edilmesi hâlinde muafiyetten faydalanılamaz ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi zıyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Bentte yer alan oranları ve tutarı, yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir” (GVK,9).

1.2.1.4.2. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu’na 3418 sayılı Kanun’un 23. maddesiyle eklenen mükerrer 18. maddesi hükmüyle PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar için gelir vergisi istisnası öngörülmüştür. “*Ancak bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümul yoktur*” (Coşkun, 2014,s.174). Başka bir ifadeyle, bu kazancı ödeyen PTT yaptığı ödeme üzerinden gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

1.2.1.4.3. Sergi ve Panayır İstisnası

“*Gelir Vergisi Kanunu’nun 30. maddesine göre, dar mükellefiyete tabi olanlar devlet izni ile açtıkları sergi ve panayırlardan elde ettikleri ticari kazançlar gelir vergisinden istisnadır.*” Bu istisnada ilgililerin, Türkiye’den başka işyeri ve daimi temsilcileri bulunmaması esastır. İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedelleri asgari miktarı Gelir Vergisi Kanunu’nun 232. maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırı olarak belirlenmiştir.²³

²³ Bu tutar 2022 yılı için 1.400 TL’dir.

1.2.1.4.4. Kreş Ve Gündüz Bakım Evleri İle Eğitim ve Öğretim

İşletmelerinde Kazanç İstisnası

“Gelir Vergisi Kanunu md. 20’ye göre; özel kreş ve gündüz bakım evleri ile okul öncesi eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletmesinden elde edilen kazançlar ilgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar” (Coşkun, 2014,s.174).

1.2.1.4.5. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama

Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası

“İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanun’un 98 ve 119. maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94. madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz” (Resmi Gazete, 2022).

1.2.1.4.6. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

“Ticari faaliyeti nedeniyle, ilk defa gelir vergisi mükellefi olan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmamış olan tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılları itibarıyla üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançların yıllık 75.000 TL’lik kısmı, mükellefin işe başladığı kanuni süre içerisinde bildirmesi, bir işte bir fiil çalışılması ya da işin kendisi tarafından sevk veya idare edilmesi, faaliyeti adi ortaklık ve şahıs şirketleri bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama anı itibarıyla anılan madde kapsamındaki şartları taşıması, mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyet sonradan ortak olunmaması ve ölüm durumunda faaliyetin eş ya da çocukların devralması haricinde, faaliyeti durdurulan veya devam eden işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü kişiye kadar kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması şartlarını taşıyan mükellefler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır” (GİB, 2022).

1.2.1.4.7. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası

5084 sayılı Kanun yürürlüğe girdiği 06.02.2014 tarihinden önce faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefin, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatında belirtilen süreyle sınırlı olarak, gelir vergisinden istisnadır. *“Bu kanunun geçici üçüncü maddesinde değişiklik yapılarak, AB’ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar serbest bölgelerde üretim*

faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgede imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisnadır” (GİB, 2022).

“24.02.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerinde faaliyette bulunanlar ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere, iş yeri ve kanuni iş merkezi, yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu olan malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisnadır” (GİB, 2022).

1.2.2. Zirai Kazanç

GVK md. 52’ye göre zirai kazanç faaliyetten doğan kazançlar zirai kazançtır. *“Zirai faaliyeti ise arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, yetiştirme, ıslahat yollarıyla veya doğrudan tabiattan yararlanmak suretiyle bitki, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimi, avlanması, yetiştiricileri tarafından korunmasını, taşınmasını ve bu ürünlerden bir şekilde yararlanılmasını ifade eder” (Işık ve diğerleri, 2004).*

Bu tanıma göre, zirai faaliyet olma niteliği veren, yapılan faaliyetin ekim, dikim, bakım, yetiştirme yollarıyla yapılması ya da doğrudan tabiattan yararlanılması gerekmektedir. Buna örnek olarak, arazilerde kendiliğinden yetişen mantar gibi bitkilerin toplanması örnek gösterilebilir. *“Seralarda ya da saksılarda çiçek yetiştirilmesi, arıcılık gibi faaliyetler de doğrudan arazi üzerine yapılmamasına rağmen zirai faaliyet sayılır” (Mutluer ve diğerleri, 2005).*

Buna ek olarak, aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyet sayılmaktadır. Zirai faaliyetin tanımından elde edilen satışların; bir iş yeri açılarak yapılması halinde, ürünlerin iş yerine gelinceye kadar geçirdikleri aşamalar da zirai faaliyet sayılmaktadır (Akdoğan, 2011,s.227). Zirai faaliyetlerin yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten kişilere çiftçi, zirai faaliyet sonucu elde edilen maddelere de ürün denilmektedir. Ayrıca komandit şirketler ve kolektif şirketler zirai faaliyette bulunsalar bile çiftçi sayılmazlar (Öner, 2020,s.80).

1.2.2.1. Zirai Kazancın Vergilendirilmesi

“Gelir Vergisi Kanunu’na göre çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, zirai ürün ve hizmet bedelleri üzerinden gelir vergisi kesinti yapılması suretiyle

vergilendirilmesi esasını benimsemiştir” (Öner,2020,s.80). Ziraî kazançların vergilendirilmesi bakımından tevkifatla vergileme ve gerçek usulde vergileme olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Ziraî kazançlarda genel vergilendirme şekli tevkifat usulü olup gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin defter tutmasına gerek yoktur. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin, kural olarak işletme hesabı esasına göre “çiftçi işletme defteri” tutması gerekmekte beraber, isterlerse bilanço esasına göre de defter tutulabilir.

1.2.2.1.1. Tevkifat Yoluyla Vergilendirme

Çiftçilerin elde ettikleri ziraî kazançlar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesine göre hâsılatları üzerinden tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilir.

“Tevkifat yöntemiyle vergilendirme çiftçilerin ürünlerini veya hizmetlerini satın alanlar tarafından çiftçiler adına, kanunda belirtilen oran üzerinden kesilerek çiftçiler adına vergi dairesine yatırılırken, bu yöntemle vergileme yapılması durumunda çiftçilerin defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır” (Işık ve diğerleri, 2004).

Stopaj usulü ile vergilendirme, gerçek usule tabi olmayan çiftçiler açısından aynı zamanda nihai bir vergileme niteliğindedir. Çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. Gelir vergisi kesintisi oranları farklı ziraî ürün ve hizmetler için farklı tespit edilmiştir.

“Tevkifat oranları: Hayvanlar²⁴ ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulle²⁵ için yapılan ödemelerden %2¹, diğer ziraî mahsuller için yapılan ödemelerden %4¹, ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden %4 ve Orman İdaresine veya Orman İdaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan, ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, orman ürünlerinin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetlerden %2, olarak tespit edilmiştir (GİB, 2022).”

Vergi kesme sorumluluğu bulunmayan kişilere yapılan satış ve hizmetlerde, hasılatтан herhangi bir vergi kesintisi yapılamaz (Öner, 2020, s.84). Aile reisi ile birlikte yaşayan eş veya vekâlet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde de, işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınır. Birden fazla ziraî işletmede ayrı ayrı ortaklıkları bulunanın işletme büyüklüğü ölçüleri belirlenirken

²⁴ Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda %1.

²⁵ Ticaret borsalarında tescil ettirenlerin dışında kalanlarda %2.

ortaklık paylarının toplamı esas alınır (Işık, Yıldız, Gürdal, Altun, Karaca,Aygen, Peran, 2004).

Tevkifat sorumlularınca nakden veya hesaben bir ödeme yapılması halinde yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, gerçek usulde vergilendirilmeyen başka çiftçilere, vergi mükellefi olmayan tüketicilere, kazancı basit usulde tespit olunan ticaret erbablarına, zirai ürün satması veya zirai hizmet sunması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır (GİB, 2020).

“Tevkifat, vergi sorumlusu durumunda olan, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesine göre, kamu ve idare müesseseleri, kamu iktisadi teşebbüsleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, yatırım fonu yönetenler, gerçek usule tabi ticaret, serbest meslek erbabları ve çiftçiler yaparlar” (Arslan, 2007,s.65).

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesine göre, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapmak zorunda olduklarından, yapacakları tevkifatla ilgili Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerini, bağlı bulundukları vergi dairesine tevkifatın yapıldığı ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar verebilirler. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi zorunludur” (GİB, 2020).

“Çiftçilerde işletme büyüklüğü veya zirai motorlu araç ölçülerini aşmayanların kazancının vergilendirilmesinde, hâsılatları üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmakla yetinir” (GVK,53). Bu usulden bir biçerdöveri veya on yaşından küçük veya daha fazla traktörü olmayan ve işletmesine dâhil ekili arazi, ağaç veya hayvan sayısı da belli ölçüleri aşmayan çiftçiler faydalanır. *“Çiftçi her iki şartı da sağlıyorsa, sadece vergi sorumlusu durumunda olanlarla sattığı zirai mahsulün veya yaptığı hizmetin bedeli üzerinden vergi kesintisi yapılır” (Öner, 2020,s.86).* Gerçek usule tabi olmayan çiftçilerin yaptığı zirai mahsul teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisnadır (KDV,17). Ancak bu mükelleflerin mal ve hizmet alımları katma değer vergisine tabidir.

1.2.2.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirme

“GVK’nin 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları, gerçek usule tabidir (Mutluer ve diğerleri, 2005).”

Zirai kazançlarda da kazancın gerçek usulde tespiti bilanço esasına göre ve zirai işletme esasına göre yapılmaktadır. Bu usullerden birisini seçmek mükelleflerin tercihinine bağlıdır. Yazı ile yapılacak talep, izleyen vergileme dönemi başından yeni faaliyete başlayanlarda ise, işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade eder. *“Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde parayla tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk edilen hâsılat ile ödene ve borçlanılan giderler arasındaki müspet fark olarak hesaplanmaktadır”* (Işık ve diğerleri, 2005).

“Bilanço esasını kabul edenler iki yılı doldurmadıkça bu usulden dönemezler” (Işık ve diğerleri, 2004). Zirai usulde de basit usulde vergilendirilenler, envanter ve bilanço, yevmiye defteri ve defteri kebir tutarlar. Bilanço usulüne göre zirai kazancı tespit edilenler, safi kazanç hesaplanırken, dönem başı ve dönem sonu öz sermayelerin karşılaştırılması yöntemi uygulanır. *“Buna göre vergi matrahı, dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermaye arasındaki olumlu farktır”* (Işık ve diğerleri, 2005).

“Kazancın tespitinden indirilecek giderlere örnek olarak; işletme için alınan tohum, fide, yem, gübre, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için ödenen veya borçlanılan paraları; işletmede çalıştırılanlara ücret, prim gibi yapılan ödemeler; işçilerin tedavi ve sigorta giderleri, zirai araçların amortismanlarını gösterebiliriz” (Bilici, 2007,s.170). GVK’nin 41. maddesinde belirtilen ve ticari kazancın belirlenmesinde gider kabul edilmeyen hususlar, zirai kazancın belirlenmesinde de gider olarak kabul edilmezler (Arslan, 2007, s.64).

1.2.2.2. Zirai Kazançlara İlişkin İstisna, İndirim ve Teşvikler

Vergi, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Vergilerin cebri ve karşılıksız olması mükellef üzerinde bir yük gibi algılanmasına sebebiyet vermektedir. Bu hususta devlet mükelleflerine vergisel indirimler, istisnalar ve teşvikler uygulayarak mükelleflerin vergi yüklerini hafifletirler. Zirai kazançla ilişkin istisna, indirim ve teşvikler; vergiden muaf çiftçiler, teşvik ikramiyesi, genç girişimcilere kazanç istisnası ve vergiye uyumlu mükelleflere % 5 vergi indirim uygulaması bu başlık altında tanımlanacaktır.

1.2.2.2.1. Vergiden Muaf Çiftçiler

“Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler, bahse konu hizmetlerine münhasır olmak kaydıyla gelir vergisinden muaftır” (GİB, 2022).

1.2.2.2.2. Teşvik İkramiyesi

İlim ve fenni, güzel sanatlar, tarım, hayvan yetiştiriciliği ve memlekete faydalı işler ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar gelir vergisinden istisnadır. Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ile alternatif ürün ödemelerinin ve diğer destekleme ödemelerinin GVK’nın 56. maddesi gereğince hâsılat olarak değerlendirilmesi ve verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerine dâhil edilmesi gerekmektedir.

1.2.2.2.3. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

Ticari faaliyeti nedeniyle, ilk defa gelir vergisi mükellefi olan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmamış olan tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılları itibarıyla üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançların yıllık 75.000 TL’ lik kısmı, mükellefin işe başladığı kanuni süre içerisinde bildirmesi, bir işte bir fiil çalışılması ya da işin kendisi tarafından sevk veya idare edilmesi, faaliyeti adi ortaklık ve şahıs şirketleri bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama anı itibarıyla anılan madde kapsamındaki şartları taşıması, mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyet sonradan ortak olunmaması ve ölüm durumunda faaliyetin eş ya da çocukların devralması haricinde, faaliyeti durdurulan veya devam eden işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü kişiye kadar kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması şartlarını taşıyan mükellefler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır (GİB, 2022).

1.2.2.2.4. Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi

Zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan vergiye uyumlu mükellefin hesaplanan yıllık gelir vergisi üzerinden %5 vergi indirimi yapılır.

“İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ilk bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ilk bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması şarttır” (GİB, 2022).

1.2.3. Serbest Meslek Kazancı

GVK'nın 65. maddesinde serbest meslek kazancı, *“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançtır”* şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddede, serbest meslek faaliyeti tanımlanırken, sermayeden daha çok kişisel mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanan ve ticari niteliği olman işlerin, bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yürütülmesi şeklinde tanımlanmıştır.

“Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile adi komandit, kolektif ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti de serbest meslek kazancı niteliğindedir” (Işık ve diğerleri, 2005). “Ayrıca bunlar Türk Ticaret Kanunu'na tabilerdir. Serbest meslek faaliyetinin yanında bu meslektan başka bir iş veya görevle devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez” (GVK,66). Vergi Kanunları açısından her gelir unsuru ayrı tespit edilir ve değerlendirilir.

“Gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acenteleri, noterler, serbest meslek erbaplarıyla ortaklık kurup onlardan pay alanlar, dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları, ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci ve rehber gibi meslek mensupları kanunen serbest meslek erbabı sayılırlar” (Öner, 2020).

Serbest meslek kazançlarının belirlenmesinde, serbest meslek kazanç defteri tutulması gerekmektedir. Kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla da kazancın serbest meslek defteriyle tespit edilmesi gerekir ayrıca, bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler de serbest meslek

kazanç defteri yerine geçmektedir. “Ayrıca doktorların tuttuğu protokol defteri de serbest meslek kazanç defteri yerine geçmektedir” (Akdoğan, 2011,s.265).

Serbest meslek faaliyeti taşıyan işletmelerin devamlı meslek olarak yapılıp yapılmadığı Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesine göre tespit edilir.

“Buna göre bir meslek erbabı, atölye, yazıhane ve muayenehane gibi özel bir iş yeri açmışsa, çalışılan yere levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ibare eden alametleri aşmışsa, devamlı olarak mesleki faaliyette olduğunu gösteren ilanlar yapmakta ise ya da serbest meslek icra etmek için mesleki teşekküllere kaydolmuş ise serbest meslek faaliyetini devamlı olarak yapmaya başlanmış sayılır” (Öner, 2020,s.85).

Serbest meslek faaliyeti icra edenlere, yapılan ödemeler esnasında ödemeyi yapanlar tarafından GVK 18. maddesine giren serbest meslek işi ile ilgili yapılan ödemelerden %17, diğerlerinden %20, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. “İş yeri kiralamalarında miktar sıkıntısı olmaksızın, ödemelerin banka veya PTT tarafından düzenlenen belgelerle dayandırılması zorunluluğu bulunmaktadır. Bankaların internet şubelerinden yapılan ödemeler de aynı kapsamdadır” (GİB, 2021).

1.2.3.1. Serbest Meslek Kazancının Tespiti ve Vergilendirilmesi

Serbest meslek kazancının tespiti gerçek usulde yapılmaktadır. Gerçek usulde serbest meslek kazancı, “Bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan para ile temsil edilen menfaatlerden bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır (GVK,67).” İfadeleriyle tanımlanmıştır.

“Serbest meslek sahibinin, safi kazancını belirlenmesinde gider olarak düşebileceği bazı durumlar şu şekilde sıralanabilir; gelir elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler, hizmetli veya işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında yeme içme ve barına giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatları, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş, eşya ve envantere dâhil olan taşıtlar için Vergi Usul Kanunu’na göre belirlenmiş amortismanları, kiralanan ve envantere dâhil olan iş için kullanılan taşıt giderleri, alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller ve 4368 sayılı kanunla, özürli serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler arasında özürli bulunan serbest meslek erbabı için, sakatlık indiriminden yararlanma hakkı getirilmiştir” (Bilici, 2007,s.179).

Serbest meslek erbapları, izleyen yılın mart ayında beyanname vermek zorundadırlar. Stopaj varsa indirildikten sonra kalan verginin iki taksit halinde ödenmesi

gerekmektedir. Bu mükellefler ayrıca geçici vergi de öderler. Geçici vergi dönemleri tablo 1.5’ de gösterilmiştir.

Tablo 1.4. Geçici Vergi Dönemleri

Dönemler	Beyan ve Ödeme Zamanı
Ocak- Şubat- Mart	17 Mayıs
Nisan- Mayıs- Haziran	17 Ağustos
Temmuz- Ağustos, Eylül	17 Kasım
Ekim- Kasım- Aralık	17 Şubat

Kaynak: (GİB, 2021)

1.2.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Muaflık ve İstisnalar

Genç girişimcilere kazanç istisnası ticari faaliyet ve zirai faaliyetle aynı olmakla birlikte serbest meslek erbapları dar mükellefiyete tabi olan mükelleflerin devlet izni ile açılan sergi ve panayırlardan elde ettikleri serbest meslek kazancı da gelir vergisinden muaf edilmiştir.

“Serbest meslek kazancında telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnası, GVK 18. maddesinde düzenlenen istisnaya göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının, şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, televizyon, radyo gibi eserlerin, gazete dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videolarda yayımlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beyanlarını satmak ve bunlar üzerinden mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hâsılat, gelir vergisinden istisna tutulmuştur” (Akdoğan, 2011,s.263).

1.2.4. Gayrimenkul Sermaye İratları

“Gayrimenkul sermaye iradı, GVK’nin 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirdir. Gayrimenkul sermaye iradının konusunu teşkil eden mal ve haklara örnek olarak; arazi, bina, maden suları, madenlerin kiralanması, voli mahalleri ve dalyanlar, telif haklarının sahibi ve kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanması, motorlu nakil vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine, tesisat gibi mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirler” (Bilici, 2007,s.182).

“Sayılan mal ve hakların; zilyetleri, sahipleri, mutasarrıfları, irtifak hakkı sahipleri, intifa hakkı sahipleri ve kiracıları gayrimenkul sermaye iradı mükellefleridir” (Arslan,2007,s.84). Yukarıda sayılan gayrimenkul ve menkul mallar ile haklar zirai veya ticari bir işletmeye tabi ise, başkalarının kiralarından elde edilen gelir ticari ya da zirai

kazançtır. Aksi halde zirai veya ticari bir işletmeye tabi değilse, sahipleri tüccar veya çiftçi olsa bile, elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır.

“30.07.2020 tarihli ve 2813 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.07.2020 - 31.12.2020 tarihleri arasında nakden veya hesaben yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu uyarınca uygulanmakta olan tevkifat oranı %10 olarak belirlenmiş ve daha sonra yayımlanan muhtelif Cumhurbaşkanlığı Kararıyla da geçici süreliğine belirlenen söz konusu tevkifat oranının yürürlük süresi 30.09.2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzatılmıştır. Böylece; 31.07.2020- 30.09.2021 tarihleri arasında yapılan kira ödemeleri için tevkifat oranı %10 olarak uygulanacaktır” (GİB, 2022,s.420).

1.2.4.1. Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edilmesi

“Gayrimenkul sermaye iradında safi irat, gayrisafi hâsılattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır” (Işık ve diğerleri, 2004). “Gayrisafi hâsılat ise, mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır” (Akdoğan, 2011,s.278). Gelecek yıllara ait peşin tahsil edilecek kiralar ise ilgili yılın geliri sayılmaktadır (GVK, 72).

Gayrimenkul sermaye iradında safi iradın bulunması için gayrisafi hâsılattan indirilebilecek giderler GVK’nin 74. maddesinde gösterilmiştir. Mükellefler aldıkları kiradan bu giderleri indirerek safi iradı bulurlar. *“Safi iradın bulunması için, gerçek giderler yerine götürü olarak hâsılatın % 15’inin indirilmesi de mümkündür. Fakat hakları kiraya verenler götürü usulden yararlanamaz” (Öner, 2020,s.115).*

1.2.4.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Belirlenmesi ve Vergilendirilmesi

Gayrimenkul sermaye iradı için vergiyi doğuran olay tahsil esasına dayanmaktadır. Tahsil ayni ve nakdi olabilmektedir. Gayrimenkul sermaye iratları gerçek veya götürü gider usulüne göre belirlenir. Kira geliri elde edenlerin vergi dairesine kira geliri elde etmeye başladığını beyan etmesi gerekmez. *“Kira geliri elde edenlerin defter tutma zorunlulukları yoktur ancak kira sözleşmesi, vergi veya noter makbuzlarını gider belgelerinin ait olduğu yıldan itibaren beş yıl saklamakla yükümlüdürler. Götürü gider usulü seçenler bundan muaftır” (Öner, 2020,s.116).*

1.2.4.2.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Belirlenmesi

Gayrimenkul sermaye iratlarının belirlenmesi açısından gerçek usul ve götürü gider usulü olmak üzere iki usul vardır. Mükelleflerin hangi usule tabi olacağına ilişkin herhangi bir sınırlandırma getirilmemiştir. İsteyen mükellefler giderlerini gerçek, isteyenler götürü usule göre belirleyebilmektedir. Gerçek usulde, öncelikle kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen iradın gayri safi tutarı hesaplanır.

1.2.4.2.1.1. Gerçek Usul

“Gayrimenkul sermaye iratlarında safi irat; gayrisafi hâsılattan iradın sağlanması ve sürdürülmesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan olumlu farktır. Söz konusu giderler bir belgeye dayandırılmalıdır.”

“Gerçek usulde bu tutarın hesaplanmasında elde edilen gayrisafi hâsılattan GVK’nin 74. maddesine belirtilen giderlerin indirilmesi gerekmektedir. Söz konusu giderlere örnek olarak şunlardan bahsedebiliriz; kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısınma su ve asansör giderleri, kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile uygun olan idare giderleri, kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri, amortismanlar, onarım giderleri, bakım ve idame giderleridir” (Akdoğan,2011,s.283).

1.2.4.2.1.2. Götürü Usul

Kira geliri elde edenlerin büyük kısmı uygulama kolaylığı nedeniyle götürü usulü tercih etmektedir. Ancak hakları kiraya verenler sadece gerçek usulde nitelendirilebilir. İndirilecek götürü gider oranı % 15’tir. Hasılattan bu gider indirildikten sonra ayrıca amortisman, emlak vergisi gibi diğer bir gerçek gider indirilemez. Mükellef bu usulü seçtiği takdirde kiraya verdiği mal ve hakların tamamına götürü usul uygular. *“Mükellef götürü usulü seçtikten sonra bu usulde iki yıl yararlanmak zorundadır”* (Öner, 2020, s.116). Örnek olarak, sahip olduğu bir konutu 2021 yılında aylık 3.000 TL’ye veren ve götürü usulü seçen bir kişi 2022 yılı mart ayı ödeyeceği yıllık gelir vergisi beyannamesi ile 2021 yılı safi iradı ve ödeyeceği gelir vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanır. Götürü usulün hesaplanmasına ilişkin örnek tablo 1.6 ‘de gösterilmektedir.

Tablo 1.5. Götürü Usul Hesabı

Gayrisafi İrat (2021 yılı için) (12*3.000)	36.000 TL
Vergiden İstisna Edilecek Tutar (2021 yılı için 7000 TL) ²⁶	7.000 TL
Kalan (36.000-7.000)	29.000 TL
Götürü Gider (29.000*0.15)	4.350 TL
Safi İrat (29.000- 4.350)	24.650 TL
Ödenecek Gelir Vergisi (24.650*0,15)	3.697,5 TL

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.2.4.2.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

“Geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükellefler, bir takvim yılında elde ettikleri konut kira geliri istisna tutarını aşanlar²⁷, iş yeri kira geliri üzerinden vergi kesintisi yapılanlardan kira gelirinin brüt tutarı beyanname verme sınırını aşanlar²⁸ ve bir takvim yılı içerisinde mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerden kesinti veya istisna uygulanmasına konu olmayan ve tutarı beyanname verme sınırını aşanlar²⁹ yıllık beyanname verecektir” (GİB, 2022).

2021 yılında elde edilen kira gelirlerine ilişkin olarak verilecek yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, 2022 yılının mart ve temmuz aylarında iki taksit halinde ödenmesi gerekmektedir (GİB, 2022).

1.2.4.3. Emsal Kira Bedeli Esası

Kiracıdan elde edilen kira bedelinin vergi tarhiyatına esas alınması gerekir. Ancak mal ve hakların ücretsiz olarak veya düşük bedelle kiraya verilmesi halinde gayrisafi kira hâsılatı olarak mükellefin bildirdiği kira yerine emsal kira bedeli alınır. Emsal kira bedeli, bina ve araziler için yetkili özel merciler veya mahkemelerce tespit edilmiş kirası, tespit edilmiş kira mevcut değil ise emlak vergisi değerinin %5’i uygulanır. *“Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli; bu mal ve haklarda maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, servetin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlere göre belli edilen değer %10’u uygulanır”* (Öner, 2022,s.114).

²⁷ 2021 yılı için 7.000 TL. 2022 yılı için 9.500 TL. (Konut kira geliri).

²⁸ 2021 yılı için 53.000 TL. (İşyeri kira geliri üzerinden vergi kesintisi yapılanlardan, kira geliri brüt satış tutarı)

²⁹ 2021 yılı için 2.800 TL.

Ancak bazı durumlarda gayrimenkuller başkasına bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilmiş olsa bile emsal kira bedeli uygulanmaz. Emsal kira bedelinin uygulanmayacağı durumlar şunlardır: *“Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkasının ikametine bırakılması ve binaların mal sahiplerinin usul, fûru ve kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi ve mal sahibi ile akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesidir”* (Arslan, 2007,s.88).

1.2.4.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna

Binaların “mesken” olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 2022 yılı için 9.000 TL’si istisnadır. Konut kira geliri elde eden kişilerin, yıllık olarak tespit edilen istisna tutarının altında kira geliri elde etmeleri halinde bu gelirleri için beyanname vermeye gerek kalmamaktadır. *“İstisna haddi üzerinde hâsılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamamaktadır”* (Bıyık, 2023).

1.2.5. Menkul Sermaye İratları

“Gelir Vergisi Kanunu’nda menkul kavramı, iktisadi boyutta gelirin elde edilmesi faaliyetinin dışında kalıp, sadece bu faaliyetleri sürdüren gerçek ve tüzel kişi işletmelerini mali yönden desteklemek amacıyla yatırılan varlıkları kapsamaktadır” (Işık ve diğerleri, 2005). *“Gelir Vergisi Kanunu’nun 75. maddesine göre, sahibinin zirai, ticari veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır”* (Akdoğan, 2011,s.288).

“Gelir unsurlarının menkul sermaye iradı olarak nitelendirilebilmesi için; gelirin nakdi sermaye veya para ile temsil edilebilen hisse senedi tahvil gibi değerlerden elde edilmesi, gelirin kar payı, faiz, kira veya bunlara benzer şekilde elde edilmiş olması, elde edilen gelirin ticari, zirai veya mesleki faaliyetin dışında elde edilmiş olması gerekir ” (Işık ve diğerleri, 2005). Gelir unsurları arasında menkul sermaye iratları 1980 yılından itibaren önem kazanmaya başlamıştır. *“Türkiye’de de 1981 yılından itibaren, sermaye piyasasının kurulması, menkul kıymetler, vadeli işlemler ve altın borsalarının faaliyete*

geçmesi ve aynı zamanda ülkeler arası sermaye hareketlerinin serbestleşmesinin önemli bir katkısı olmuştur” (Öner, 2020,s.118).

“Menkul sermaye iradı sayılan gelirler; temettü gelirleri, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, devlet tahvili ve hazine bonosu faizleri ile diğer her türlü tahvil ve bono faizleri, her türlü alacak faizleri, mevduat faizleri, hisse senetleri ve tahvillerinin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller, iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan paralar ve ayınlar, her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri, repo gelirleri, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta emeklilik şirketleri tarafında ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları, bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları ve bunların dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası aracından elde edilen kar payı, faiz vb. gelirler” (GİB, 2021).

1.2.5.1. Menkul Sermaye İradının Elde Edilmesi

Menkul sermaye iratlarının elde edilmesi esas itibariyle tahsil esası geçerlidir. Elde etmenin gerçekleşmesi için çeşitli menkul kıymetlerde şöyledir; kar payları, ödemeyi yapacak kurum tarafından kar paylarının ödenmesinin kararlaştırıldığı tarihte elde edilmiş sayılır. Adi komandit şirketlerde kar payının tamamı, hesap döneminin sonunda elde edilmiş sayılır. Alacak faizlerinde, alacak vadesinin sona erdiği ya da hesaplamanın yapıldığı tarihtir. Tahvil faizlerinde, faiz kuponlarının üzerinde yazılı tarih elde etme tarihidir. Mevduat faizlerinde ödemeyi yapan kurumun faizi tahakkuk ettirdiği tarihtir. *“Hisse senedi kuponları ve iştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş karlarının satışı ve senet iskontosunda gelir satış veya iskonto tarihinde elde edilmiş sayılır” (Öner, 2020,s.123).*

Gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Elde etme, geliri oluşturan kazanç ve iratlara hukuken ve iktisaden tasarruf edebilme olanağını ifade eder. Yani gelirin sahibi tarafından hukuken talep edilebilir hale geldiği anda ekonomik tasarrufunda olduğu kabul edilebilir. *“Talep hakkı doğmuş olduğu halde gelirin elde edilmemiş olması halinde bunun ispat külfeti mükellefe aittir” (Tekin,2002,s.7).*

1.2.5.2. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı

Vergilendirilebilir gelir unsurlarından biri de menkul sermaye iratlarıdır. Menkul sermaye iratlarında esas itibariyle kaynakta vergilendirme sistemi bulunmaktadır. *“Önemli bir kısım iradın beyannameye dâhil edilmemesi mükelleflerin daha alt dilimler üzerinden vergi ödemesi sonucunu doğurmaktadır”* (Tekin,2002,s.7). Kaynakta vergilendirilen iratlar için nihai vergileme niteliği taşırken, diğer bir kısım için ise belirli koşullara bağlı olarak iratların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekebilmektedir.³⁰

Gerçek kişilerce elde edilen menkul sermaye iratlarının 2022 yılı için 70.000 TL beyan sınırını aşması halinde gelirin tamamı beyan edilir. *“2021 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarına ilişkin olarak verilecek yıllık beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisi 2022 yılın mart ve temmuz aylarında iki eşit taksit olmak üzere ödenmesi gerekmektedir”* (GİB,2021). 2021 yılı için menkul kıymet sermaye iradının beyanından indirilecek giderler şöyledir; şahıs sigorta primleri, sponsorluk harcamaları, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar, bireysel katılım yardımcısı indirimi ve diğer bazı bağış ve yardımlardır.

1.2.6. Diğer Kazanç ve İratlar

Gelir Vergisi Kanunu’nda gelirin unsurlarından biri olan diğer kazanç ve iratlar; belirli kaynaklara bağlanmayan, belirli bir dönemi kapsamayan, devamlı olmayıp arızı olan ve çoğu zaman teşebbüs sonucu olmaksızın, kişilerin mal ve varlıklarında kendiliğinden meydana gelen kazanç ve iratlardır. *“Bu kazanç ve iratlar değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere iki gruba ayrılır. Gayrimenkul alım satım işlemi "ticari kazanç" hükümleri kapsamında değilse, elde edilen kazanç "değer artışı kazancı" hükümlerine göre tespit edilir”* (GİB, 2022).

³⁰ 2021 yılı için bu tutar 53.000 TL’dir

1.2.6.1. Değer Artışı Kazançları

Değer artışı kazançları, süreklilik arz etmeyen ve bir işletmeye dâhil bulunmayan bazı iktisadi unsurlardan sağlanan kazançlarla ilgilidir. Aşağıda sayılan kazançları elde eden kişiler vergilendirilmesi bakımından gelir vergisi mükellefi olmakla birlikte gelir vergisi beyannamesi vermekle de yükümlüdürler. *“Ancak bu kazançlarda ilgili yasal indirimler ve tanınmış istisna tutarları var ise bu tutarlar indirildikten sonra beyanname verilir”* (Akdoğan, 2011, s.295). *“Bir kimse menkul kıymet alım satımını arızı olarak değil de sürekli olarak yaparsa, bu işten elde ettiği kazanç değer artışı kazancı olarak değil ticari kazanç olarak vergilendirilir”* (GVK, 37).

“Gerçek kişiler tarafından bedel karşılığı edinilen gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılması halinde, elde edilen kazanç gelir vergisine tabidir” (GİB, 2022). Değer artışı kazançlarının tamamı vergiye tabi değildir. Gelir Vergisi Kanunu, vergilendirilecek değer artışı kazançlarıyla vergilendirilmeyecek olanları ayrı ayrı belirtmiştir.

1.2.6.1.1. Vergilendirilecek Değer Artışı Kazançları

“Vergilendirilecek değer artışı kazançları; elde edinme şekilleri ne olursa olsun gayrimenkuller, madenler, maden ve memba suları, taş ocakları, voli mahalleri, dalyanlar ve gayrimenkul olarak tescil edilen haklar ile gemi paylarının iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabidir ancak bu gayrimenkul ve aklar miras veya bağış yoluyla elde edilmişse, doğan kazanç vergiye tabi değildir” (Öner, 2020,s.132).

İvaz karşılığında elde edilmiş olan anonim şirket hisse senetleri kişilerin şahsi mal varlığında iki yıl elde tutulduktan sonra elden çıkarılırsa doğan değer artışı kazancı vergilendirilmez, iki yıl dolmadan satılırsa vergilendirilir (Öner, 2020,s.132).

“Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80. maddesine göre sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak nitelendirilir. Bu mal ve haklar; ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, 70. maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar, iktisap şekli ne olursa olsun

(ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (GİB, 2022).”

1.2.6.1.2. Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları

Bireysel bir işletmen sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçıları tarafından işletmenin faaliyetinin devam etmesi durumunda, birinci sınıf tüccar olan bireysel bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle devrolmasına, kolektif ve adi komandit şirketlerin nevi değiştirecek sermaye şirketi haline dönüşmesi halinde değer artışı kazançları hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

1.2.6.1.3. Değer Artışı Kazançlarının Vergilendirilmesi

“Bir kısım değer artışı kazançları, Gelir Vergisi Kanunu’nun 67. maddesine göre kesinti yapmak suretiyle, geçici 67. madde kapsamında olmayanlar da mükerrer 81. maddeye göre tespit edilen safi kazancın üzerinden mükellefin beyanı yoluyla vergilendirilir.” Diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesi tablo 1.7’ da gösterilmektedir.

Tablo 1.6. Diğer kazanç ve İratların Vergilendirilmesi (2022)

Değer Artışı Kazançları		Arızı Kazançlar
Kesinti yapılanlar: Beyan edilmez, kesinti nihai vergilendirilmez (geç. m. 67).	Kesinti Yapılmayanlar: İstisnayı (25.000 TL) aşarsa, aşan kısım beyan edilir.	İstisnası (58.000 TL) aşarsa aşan kısım beyan edilir.

Kaynak: (GVK m.67:81)

1.2.6.2. Arızı Kazançlar

Arızı kazançlar, arızı veya tesadüfi olarak yapılan işlemlerden doğan kazançlardır. “Gelir Vergisi Kanunu’nun 82. maddesinde belirtilen arızı kazançlar, yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik

düzenlemeleri içermektedir” (GİB, 2022,s.418). Arazi kazançların safi miktarı, yapılan faaliyetten elde edilen hâsılatın bu faaliyet sebebiyle yapılan giderler indirilerek bulunur.

“Gelir Vergisi Kanunu’nda, arazi kazanç olarak vergiye tabi tutulan kazançlar şunlardır; ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen kazançlar. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminat ve peştamallıklar. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin, terk ettikleri iş yerleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar. Dar mükellefiyete tabi olanların GVK 45.i maddede yazılı işleri arazi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar” (GVK, 82).

“Bu arazi kazançların bir vergileme yılı içinde toplam istisna tutarını (2022 yılında 58.000 TL) aşarsa, aşan kısım mükellef tarafından beyan edilir ve vergilendirilir. İstisna tutarının altında kalması halinde mükellef beyanname vermez ve vergi ödemez” (Öner, 2020,s.137). Mal ve hakların çıkarılmasından elde edilen bedel, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay haricinde Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen eşya fiyatı endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir (Işık ve diğerleri, 2004).

1.2.7. Ücretler

Ücret kavramı; işverene tabi ve bir iş yerine bağı olarak çalışanlarına hizmet karşılığı sağlanan para ve ayınlar ile sağlanan menfaatlerdir. *“Başka bir ifadeyle ücret iş görme akitlerinden hizmet akdi çerçevesinde iş görme karşılığı elde edilen kazanç türüdür” (Yeniçeri, 2014,s.2). 1982 Anayasası’nın 55. maddesine göre ise ücretin tanımı “ücret emeğin karşılığıdır” şeklinde ifade edilmiştir.*

Ücretin 10.06.2003 tarihli, 4857 sayılı İş Kanunu’ndaki tanımı; *“ Genel anlamda ücret, bir kimseye bir iş karşılığında, işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.”* Şeklinde tarif edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki tanıma göre ücret; *“işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla sağlanan para ve ile temsil edilebilen menfaatlerdir”* şeklindedir.

“Ücret, devlet açısından sosyal adaletin sağlanması amacına ulaşmak için kullanılan gelirin dağılım araçlarından biridir. Emeğin getirisi olan ücret, gelir dağılımında önemli bir yer tutar” (Yücel, 2020,s.110). “Ücretin, ödenek, tahsilât, avans,

zam, tazminat, aidat, kasa tazminatı, prim, huzur hakkı, ikramiye veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi olamamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde kararlaştırılmış olması onun mahiyetini değiştirmez” (Işık ve diğerleri, 2005). Ücret geliri elde edenleri diğer gelir unsurları elde edenlerle karşılaştırıldığında; geliri sadece ücret geliri olanların korunmaya ihtiyacı olduğu söyleyebilir. Bu nedenle de ücret geliri elde edenlerin daha düşük oranlarda vergilendirilmesi gerekmektedir. “Çünkü elde edilen ücretin tamamı mali gücü oluşturmaz” (Yeniçeri, 2014,s.2).

“şirket ortaklarına vergi yükü yaratan huzur hakkı, kar payı, avans kar dağıtımı gibi uygulamaları kullanarak gelir elde etmek yerine işletmeden çektiği paraların avans hesaplarında alarak, kasada nakit varmış gibi gösterilmesi bu hesapların zamanla şişmesine sebebiyet vermektedir. Olası bir vergi incelemesinde, tenkit edilecek bir husus olarak bu durum karşımıza çıkabilmektedir. Denetim elemanları kasa bakiyesinin çok büyük meblağlarda olması durumunu konu etmekte ve gelir vergisi kurumlar vergisi, geçici vergisi ve benzeri vergi türleri yönünden cezalı tarhiyat salınması konu olabilmektedir. Asgari ücret istisnasından kaynaklanan ve 2022 yılında uygulanmaya başlayan huzur hakkı avantajı, ortaklara yapılacak huzur hakkı ödemelerinde, GVK md. 103’ e göre stopaj ödemek zorunda kalır. Ödenen bu huzur hakkı GVK md. 40’ da gider olarak ele alınacağı için bu tutar % 23’ü oranında Kurumlar Vergisi avantaj sağlayacaktır. Dolayısıyla bir tarafta % 40’a ulaşan gelir vergisi, diğer tarafta sabit % 23 kurumlar vergisi bulunmaktadır. Aynı zamanda 2022 hesap döneminde yapılacak yıllık net 276.019 TL tutarına kadar olan huzur hakkı ödemelerinde vergi yükü sıfırdır” (Özer, 2022,s.11).

1.2.7.1. Ücretin Unsurları

Gelir unsurunu meydana getiren üç temel unsur bulunmaktadır. Bu üç unsur birlikte varsa elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilebilir yoksa ücretten söz edilemez. *“Bu unsurlar şöyledir; bir işverene tabi olmak, belli bir iş yerine bağlı olmak ve hizmet karşılığı olarak bir ödemenin yapılmasıdır” (GİB,2022).* Hizmet sözleşmesinde hizmet erbabı ve işveren olmak üzere iki taraf vardır. Taraflar bu sözleşmeyle karşılıklı borç altına girmiş olur. Hizmet erbabı, ücret karşılığında fıkren veya bedenen hizmet sunan kişidir. İşveren de hizmet erbabını işe alarak onu çalıştıran gerçek veya tüzel kişidir. *“Kişinin hizmet sözleşmesine dayanarak hizmet etmesi onun hizmet erbabı olması için yeterlidir” (Karaalioglu, 2019,s.76).*

“Ücret olarak vergilendirilecek diğer ödemeler; istisna kapsamı dışında kalan, emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları. Evvelce yapılmış olan veya gelecekte yapılacak hizmet karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan diğer menfaatler. TBMM il meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlar ve idari kararlarla kurulan komisyonların üyelerine ve benzeri kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen ve sağlanan para, ayın ve menfaatler. Yönetim ve denetim kurulu başkanı ve üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödemem veya sağlanan para, ayın ve menfaatler. Bilirkiřilere, resmi arabuluculara,

eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen ve sağlanan para, ayın ve menfaatler. Sporculara transfer ücreti veya sair adlar ile yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlardır” (Öner, 2020,s.98).

1.2.7.2. Ücretlilerin Vergilendirilmesi

Ücret gelirinin tamamı gelir vergisinde tabi değildir, bir kısım ücretler istisna edilmiştir. Gelir vergisine tabi olan gelirin de hepsi vergilendirilmez. Ücretler genel olarak safi tutar üzerinden kesinti yapılarak vergilendirilir. İfa edilen hizmet karşılığında ödeme yapılmazsa ücret söz konusu olamaz. “*Ücretin elde edilmesi tahsil esasına bağlıdır. Dolayısıyla vergi, ücretin tahsiliyle söz konusu olabilir*” (Arslan,2007,s.68). Ücretlerin vergilendirilmesinde vergiyi doğruna olay, ücret gelirinin elde edilmiş olmasıdır. Ücret gelirlerinin elde edilmesi ise tahsil esasına bağlanmıştır. “*Yani, ücret gelirinin vergilendirilmesi için ücretin mutlaka tahsil edilmesi gerekmektedir*” (Karaalioğlu, 2016,s.76). Ücret gelirlerinin tespit edilmesi ve vergilendirilmesinde gerçek usule tabi ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki usul bulunmaktadır. Ücretlilerin vergilendirilmesiyle ilgili husus tablo 1.8’de gösterilmektedir.

Tablo 1.7. Ücretlilerin Vergilendirilmesi

Gerçek Ücretler		Diğer Ücretler
Kesinti yapılanlar: Tek ücretse 2022 yılı için 880.000 TL’yi aşması halinde beyan edilir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükellefin gelirinin 2022 yılı için 70.000 TL’yi aşması halinde beyan edilir.	Kesinti Yapılmayanlar: Kesinti yapılmıyorsa yıllık beyanname ile ücretin tamamı beyan edilir.	Kesinti yapılmaz ve bayan edilmez. GV idarece tarh edilir.

Kaynakça: (Resmi Gazete, 2022:319)

1.2.7.2.1. Ücretlerin Gerçek Usulde Tespiti

Ücretlilerin gerçek usulde vergilendirilmesinde genel olarak stopaj usulü esas alınır. Ücretlilerinin gelirlerinin bir kısmı bu şekilde ödeme yapılmadan kaynaktan kesilmektedir. Diğer vergileme usulü de elde edilen ücretin yıllık beyanname ile elde

edilmesidir. Beyanname ile vergilemede, üzerinde kesinti yapılmamış bazı ücretler ile stopaja tabi olmasına rağmen birden fazla işverenden ücret geliri elde eden ve beyan sınırını aşan ücret gelirleridir.

1.2.7.2.1.1. Stopaj Yöntemi

Stopaj yöntemiyle işverenler ödedikleri ücretin gayri safi tutarı üzerinden, kanunen kabul görmüş her türlü indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan safi tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan oranlarda (%15-%35) vergiyi hesaplayıp ilgili vergi dairesine yatırmada sorumludur (Işık ve diğerleri, 2005). Stopaj yöntemi, kaynakta vergi kesme ve vergi tevkifatı gibi adlarla da anılmaktadır. Gerçek usulde elde edilen ücretler esas itibarıyla bu yöntemle vergilendirilir (Işık ve diğerleri, 2004). Ücret hizmet erbabına net olarak ödenir ise, işveren net ücretin vergi dâhil brüt tutarını bulur ve bu tutar üzerinden hesapladığı gelir vergisini vergi dairesine yatırır (GVK,104). Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesine göre gelir vergisi tarifesi tablo 1.9’ de gösterilmektedir.

Tablo 1.8.2023 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Geliri İçin)

2022 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi		2023 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	
32.000 TL’ye kadar	%15	70.000 TL’ye kadar	%15
70.000 TL’nin 32.000 TL’si için 4.800 TL fazlası	%20	150.000 TL’nin 70.000 TL’si için 10.500 TL fazlası	%20
250.000 TL’nin 70.000 TL’si için 12.400 TL fazlası	%27	550.000 TL’nin 150.000 TL’si için 26.500 TL fazlası	%27
880.000 TL’nin 250.000 TL’si için 61.000 TL fazlası	%35	1.900.000 TL’nin 550.000 TL’si için 134.500 TL fazlası	%35
880.000 TL’den fazlasının 880.000 TL’si için 281.500 TL fazlası	%40	1.900.000 TL’den fazlasının 1.900.000 TL’si için 607.000 TL fazlası	%40

Kaynak: (TÜRMOB, 2022/2023).

Stopaj usulü ile vergilendirme vergi tahsilât süresini kısaltmakta ve vergisel işlemler işveren tarafından yerine getirildiği için hem vergi yükümlüsü hem de vergi dairesince uygulama kolaylığı sağlamaktadır. “Ayrıca vergi yükümlüsü ücretini vergisi kesilmiş olarak dolaylı yoldan aldığı için verginin psikolojik yükünü de hafifletmektedir ” (Yeniçeri, 2014,s.2). Stopaj usulünde gelirin kaynakta kesilmesi, ücretlerin elde edilmesi

için yapılan giderlerin gerçekçi bir şekilde indirilmesine imkân tanımamaktadır. Çalışanlar yol ücretleri, yapılan iş kapsamında çalışanların katıldığı sempozyum veya kurs gibi giderlerin masrafları ücretlerden indirilmektedir (Bulutoğlu, 1978, s.138).

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücretin safi tutarına ulaşmak için gayrisafi tutarından yapılacak indirimler şunlardır: Kanunla kurulan emekli sandıkları, ödenen aidat ve sosyal güvenlik sigorta primleri ile sosyal güvenlik destek primi. OYAK ve benzeri kamu kuruluşları için yapılan kesintiler. Hayat / şahıs sigortaları için ödenen primler. Çalışanlar işçi veya memur sendikalarına üye ise bu sendikalara ödenen aidatlar. Engellilik indirimi³¹. İşsizlik sigorta primi ve asgari geçim indirimi (Öner, 2020,s.101).

1.2.7.2.1.1.1. Asgari Geçim İndirimi

Asgari geçim indirimi vergi sistemimizin ücretlilere tanıdığı vergisel kolaylıklardan biridir. “Ülkemizde 2008 yılından itibaren yürürlüğe giren “Asgari Geçim İndirimi” bu kapsamdaki yasal düzenlemelerden biridir” (Yeniçeri, 2014,s.2). Ayrıca İş Kanunu'na göre işçiye yapılan ödemenin asgari ücretin altında olamayacağı hükmüne bağlanmıştır (Arslan, 2007,s.68).

Anayasa'nın 2. maddesinde “Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir” hükmü yer alır. Bu bağlamda, asgari geçim indirimi uygulamasındaki asıl amaçlarından birisi de sosyal devletin asgari bir yaşam düzeyi sağlaması gerekliliğidir. “Sosyal devlet, vergi politikalarının uygulanmasına etki eder, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermeye çalışır” (Demircan, 2015,s.8).

En az ücret uygulaması, zorunlu bir uygulama olup bireylerin alabileceği alt sınırı belirler. Bu düzenleme ile işverenler arası haksız rekabeti, ücretlerin düşürülmesini ve enflasyon karşısında enflasyon karşısında yetersizliği önlemek amaçlanmaktadır. Asgari

³¹ 2022 yılında uygulanacak engellilik indirim tutarı: Birinci derece engelliler için 2.000 TL. İkinci derece engelliler için 1.170 TL. Üçüncü derece engelliler için 500TL'dir.

ücret tespit süresinin üst sınırı iki yıl olmakla birlikte Türkiye’deki ekonomik şartlar nedeniyle enflasyonun yarattığı olumsuz etkiyi önlemek amacıyla düzenlemeler altışar aylık sürelerde yapıla gelmiştir (Bahar, 2005,s.50).

Türkiye’de asgari geçim indirimine ilişkin ilk düzenleme 3008 sayılı İş Kanunu ile 1936 yılında yapılmıştır. Fakat ikinci dünya savaşının etkileri sebebiyle 1951 tarihli yönetmeliğe kadar uygulanamamıştır (Yücel, 2020,s.172). 1950 yılına dayanan en az geçim indirimi 1981 yılında kaldırılmıştır. 2005 yılında ücretlerde vergi indirimi yerine emek geliri elde edenlerin yaralanabileceği asgari geçim indirimi uygulaması 2008 yılında tekrar uygulanmaya koyulmuştur (Akar, 2021,s.3). Türkiye’ de asgari geçim indirimi uygulamasının tarihsel gelişimi tablo 1.10’de gösterilmektedir.

Tablo 1.9. Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi Uygulamasının Tarihsel Gelişimi

Ad	Yıl	Kanun	Uygulanma Şekli
Asgari Geçim İndirimi	1950	5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Matrahtan İndirim
Asgari Geçim İndirimi	1967	980 Sayılı Kanun	Vergiden İndirim
Genel İndirim	1981	-	Matrahtan İndirim
Özel İndirim	1986	3239 Sayılı Kanun	-
Ücretlerde Vergi İndirimi	2005	4842 Sayılı Kanun	Vergiden İndirim
Asgari Geçim İndirimi	2008	5615 Sayılı Kanun	Vergiden İndirim

Kaynak: (Akar, 2021:3).

“Yapılan düzenleme ile 01/01/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 32. maddesinde düzenlenen asgari geçim uygulaması kaldırıldığından bu tarihten itibaren yapılan ücret ödemelerinde asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır” (Resmi Gazete, 2022).

1.2.7.2.1.2. Ücretlerin Beyanname Üzerinden Vergilendirilmesi

“Beyanname verme yükümlülüğü bulunan ücretlilerde, üzerinde kesinti yapılmamış bazı ücretler ile stopaja tabi olmasına rağmen birden fazla işverenden ücret geliri elde eden ve beyan sınırını aşan ücret gelirleridir” (Bilici, 2007,s.175). Bu sınır tablo 1.7’de gösterildiği gibi, tek ücret geliri elde edenler 2022 yılı için 880.000 TL’yi aşması halinde, birden fazla işverenden ücret geliri elden edenler 2022 yılı için 70.000

TL'yi aşması halinde beyanname verilmesi gerekmektedir. Hesaplanan vergi tutarı izleyen yılın mart ve temmuz aylarında iki taksit halinde ödenecektir. İşverenler çalışanları adına vergiyi hesaplayıp ilgili vergi dairesine vermek zorunda olduğu beyanname muhtasar beyannamesidir.

Kesintiye tabi tutulmamış ücret geliri için her şartta beyanname verilmesi gerekmektedir. Ücret geliri yıllık beyannameye dâhil edildiği takdirde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içerisinde ödenen gelirden stopaj edilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi düşülmeden önceki tutarı mahsup edilecektir (GİB, 2022). *“Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerde, tamamı Türkiye’de kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname vermez ve diğer gelirleri için yıllık beyanname vermeleri halinde bu gelirlerini beyannameye dâhil etmezler”* (GVK, 86).

Gelir Vergisi Kanunu’nun 95. maddesine göre bazı hizmet erbablarının ücretleri, stopaja tabi tutulmadan yıllık beyanname ile bildirmek zorundadır. Bu hizmet erbabları; yabancı bir ülkedeki işverenlerden doğrudan doğruya alınan ücretler, diplomat muafiyetliğinden yararlanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk mensupları ve Maliye ve Hazine bakanlığı tarafından yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu görülen ücretlerdir (Işık ve diğerleri, 2004). Beyan esasına göre vergilendirilen mükelleflere etkin bir denetimin olmaması varsayımıyla, mükelleflerin vergi borçlarını eksik veya yanlış beyan etmeleri durumunda vergilemede bir adaletsizlik söz konusu olmaktadır.

1.2.7.2.2. Ücretin Diğer Usulde Tespiti

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 64. maddesince hizmet erbabının safi ücretleri 1 Ocak itibarıyla sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından küçük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25’i olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmekte idi. Bu hizmet erbabları; kazancı basit usulde vergilendirilenlerin yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar ve gerçek ücretlinin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay’ın müspet mütalaasıyla Maliye ve Hazine Bakanlığınca bu kapsama alınanlardır” (TÜRMOB, 2022). Bu ücretler için mükellefler yıllık beyanname vermeyecektir.

“Diğer ücretler kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı, muhtasar beyannameye tabi işveren yanında çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karinesine işveren tarafından kayıt olunur” (GVK,122).

1.2.7.3. Asgari Ücret

Asgari ücret kavramı ele alındığında öne çıkan dört unsuru bulunmaktadır. Bunlardan ilki, kişinin başkasına ücret karşılığı çalışması ve bu ücretle geçimini sağlayabilmesi gerekmektedir. İkincisi, kişinin ailesinin zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilmesidir. Üçüncüsü ücretin diğer gelir unsurlarından farklı olmasıdır. Son olarak da asgari ücrette, kamu gücüyle bir zorlama olmasıdır (Yücel, 2020, s.172). İşçiye belirlenen asgari ücret altında ücret verilemeyeceği kanunlarda belirtilmiştir. Burada amaç işçinin emeğinin sömürülmesini engellemektir.

1982 Anayasası'nın "Ücrette Adalet Sağlanması" başlığıyla 55. maddesinde *"Ücret emeğin karşılığıdır. Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır"* hükmü yer almaktadır. 2001 yılında aynı maddeye yapılan değişiklikle, asgari ücretin tespitinde çalışanların geçim şartlarının göz önünde bulundurulması ilkesi getirilmiştir. Asgari ücretin tanımı 2004 yılında şu şekilde yapılmıştır: *"İşçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücrettir"* (Resmi Gazete, 2004). Şeklinde ifade edilmiştir.

"Türkiye'de asgari ücretin tespitinde Asgari Ücret Tespit Komisyonu görev almaktadır. Komisyon, ücretin belirlenmesinde; ülkenin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik durumu, ücretliler geçinme indekslerini, bu indeksler yoksa geçinme indekslerini, fiilen ödenmekte olan ücretlerin genel durumunu ve geçim şartlarını göz önünde bulundurur" (Asgari Ücret Yönetmeliği, 7).

1.2.7.3.1. Türkiye'de Asgari Ücretin Vergilendirilmesi

Türk mali sistemi içinde asgari ücretin vergi yükünün yüksek olması, düşük gelirliilerin kazançlarını azaltırken, işverenler açısından da işçilik maliyetinin artmasına neden olmaktadır. Bu durum işverenin kayıt dışı istihdama yönelmesine yol açmaktadır. Bu nedenle asgari ücrette vergi yükünün azaltılması sosyal ve ekonomik bir gereklilik teşkil eder. Bunun sonucunda işverenler kayıt dışı istihdamı daha az tercih ederken devlet açısından da vergi gelirinin artması sonucunu doğuracaktır (Karaalioğlu, 2019,s.76).

1998 yılında 4369 sayılı Kanunla, ücretlerde vergi matrahının götürü usulde tespiti esası kaldırılmış bu usule tabi olan mükelleflerin ücretleri asgari ücret esas alınarak hesaplanmıştır. Asgari ücret tutarı üzerinden “diğer ücretler” adıyla vergilendirilmeye başlanmıştır (GVK,64). 01.01.2022 tarihi itibarıyla uygulanacak Genel Tebliğine göre; “İstisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde, ilgili aydaki gelir dilimi tutarı ve oranı, istisna kapsamındaki tutarlar dikkate alınarak vergilendirilecektir.” Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanacaktır (GİB, 2022).

“Hizmet erbabının ücret gelirinin, ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin brüt tutarı olması halinde, brüt tutardan, işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi kesintisi yapılacak, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılamayacaktır. Kişinin asgari ücretle birlikte mesai ücreti, sosyal yardım, ikramiye gibi ücret sayılan gelirler elde etmesi halinde ise toplam ücret gelirinin ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin brüt tutarından işçi sosyal güvenlik primi ve işsizlik sigorta primi düşükten sonra kalan kısmı gelir vergisinden istisna olacak, bu tutarı aşan kısım vergilendirilecektir” (Resmi Gazete, 2022).

Tablo 1.11’de asgari ücret tespit komisyonunca kararlaştırılan 2022 yılına ait asgari ücret 01.01.2022 – 30.06.2022 ile 01.07.2022 – 31.12.2022 dönemi uygulanacak asgari ücret verileri gösterilmiştir. Asgari ücretin net hesabı ve işverenin emeği karşılığında ücretliye ödeyeceği toplam tutar gösterilmektedir. Tablo 1.12’de 01.01.2023 tarihinden itibaren uygulanacak asgari ücret verileri belirtilmiştir.

Tablo 1.10. 2022 Asgari Ücret Tutarları

01.01.2022 – 30.06.2022 Dönemi			01.07.2022 – 31.12.2022 Dönemi		
Ücret/Kesinti/İndirim	Oran	Tutar	Ücret/Kesinti/İndirim	Oran	Tutar
Asgari Ücretin Netinin Hesabı (6 ay)			Asgari Ücretin Netinin Hesabı (6 ay)		
Asgari Ücret		5004,00	Asgari Ücret		6.471,00
SGK Primi	%14	700,56	SGK Primi	%14	900,94
İşsizlik Sigorta Fonu	%1	50,04	İşsizlik Sigorta Fonu	%1	64,71
Gelir Vergisi	-	-	Gelir Vergisi	-	-
Asgari Geçim İndirimi	-	-	Asgari Geçim İndirimi	-	-
Damga Vergisi	-	-	Damga Vergisi	-	-
Kesintiler Toplamı		750,60	Kesintiler Toplamı		970,65
Net Asgari Ücret		4.253,40	Net Asgari Ücret		5.500,35
İşverenin Ücretli İçin Ödeyeceği Toplam Ücret			İşverenin Ücretli İçin Ödeyeceği Toplam Ücret		

Asgari Ücret		5.004,00	Asgari Ücret		6.471,00
SGK primi (İşveren)	%15,5	775,62	SGK primi (İşveren)	%15,5	1003,01
İşveren İşsizlik Sigorta Primi	%2	100,08	İşveren İşsizlik Sigorta Primi	%2	129,42
İşverenin Toplam Ödemesi		5.879,70	İşverenin Toplam Ödemesi		7.603,43

Kaynak: (TÜRMOB, 2022)

Tablo 1.11. 2023 Yılı Asgari Ücret Tutarı

Asgari Ücret		10.008,00 TL
Sigorta Primi İşçi Payı	%14	1.401,12 TL
Sigorta Primi İşveren Payı	%20,5	2.051,64 TL
Sigorta Primi İşveren Payı	%15,5	1.551,24 TL (%5 indirim hakkı kazanılması halinde)
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	%1	100,08 TL
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	%2	200,16 TL
İşverene Maliyeti		12.259,8 TL
İşverene Maliyeti		11.759,4 (%5 indirim hakkı kazanılması halinde)
Net Ücret		8.506,80 TL

Kaynak: (TÜRMOB, 2023)

1.2.7.4. Ücretlerde Muafiyet ve İstisnalar

Gelir vergisi sisteminde en büyük istisna grubunu ücret gelirleri oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu idari, sosyal, siyasal ve diğer nedenlerle bazı ücretliler ya da bazı ücretlileri tamamen vergi dışında bırakılmıştır. Bu hükümler ile bir kısım kişilerin elde ettiği ücretlerin ödemeleri tamamı vergi dışında bırakılmış ya da bir kısım ücret ödemeleri ile ödenen kişini yaptığı işe bakılmaksızın vergilendirilmemiştir (Öner, 2020,s.107).

Kanunda adı sayılan çok sayıda hizmet erbabının ücretinin tamamı gelir vergisinden muaf edilmiştir. Bunlara örnek olarak; köylerdeki halı işçileri, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan tarım işçileri, yeraltında açılan maden işçileri, köy ve mahalle muhtarları, hizmetçiler ve apartman kapıcıları, okul öğrencileri, amatör spor müsabakalarını yöneten hakemler gibi hizmet erbablarının elde ettikleri ücretler gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Kısmi istisna uygulanan ücretlere örnek

olarak; emekli, dul ve yetim aylıkları, yemek, yakacak ve giyim bedelleri, kıdem tazminatı, yolluk ve gündelikler, bakımevi hizmeti verenler hizmet erbablarının sıfatlarına bakılmaksızın gelir vergisinden istisnadır (GİB, 2022). Dar mükellefiyet durumunda ödenen işçi ücretleri, işverenin dar mükellef olması, yapılacak ödemenin ücret niteliğinde olması ve ödenecek ücretin Türkiye dışında elde edilen kazançlar üzerinden döviz olarak ödenmesi durumundan istisna kapsamına girmektedir (Kuru, 2019,s.82).

“TÜRMÖB, 7402 sayılı Kanunu’nun ücret istisnaları düzenlemelerine ilişkin olarak yayınladığı genel tebliğde, hizmet erbabın iş yerinde yemek verilmemesi durumunda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi durumunda menfaatlerde istisna uygulaması, yurt dışında çalışan inşaat, onarım montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığında yapılan ücret ödemelerinde gelir vergisi istisnası uygulanmasına, işverenler tarafından çalışanlara elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere 9.11.2022 tarihinden 30.06.2023 tarihine kadar mevcut ücretlerine ilave olarak yapılan ödemeleri aylık 1.000 Türk lirasına kadar olan kısmına gelir vergisi istisnası uygulanmasına ilişkin yasa değişikliğinde bulunulmuştur.”

BÖLÜM 2: VERGİLEME İLKESİ KAVRAMI VE 1982 ANAYASASI'NDA YER ALAN VERGİLEME İLKELERİ

Bu bölümde vergileme ilkesini kavramı, sınıflandırılması ve gelişimi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda vergilendirme ve 1982 Anayasası'nda vergilendirme başlıklarını inceleyeceğiz. 1982 Anayasası'nda yer alan ilkeleri de vergilemede genellik ilkesi, vergilemede mali güç ilkesi, vergilemede eşitlik ilkesi, vergilemede sosyal devlet ilkesi, vergilemede adalet ilkesi, vergilemede kanunilik ilkesi ve vergilemede hukuki güvenlik ilkesi (geriye yürümezlik, belirlilik, kazanılmış haklara saygı, kıyas yasağı) özelinde inceleyeceğiz.

2.1. VERGİLEME İLKESİ KAVRAMI

Toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulmuş en önemli organizasyon devlettir. Devlet bireylerin toplumsal ihtiyaçlarını karşılamak için finans kaynağına ihtiyaç duyar. Vergiler devletin en önemli finansman kaynağıdır. Vergiler devletin varlığının en temel koşuludur. “*Vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin tercihinde ve uygulamasında göz önünde bulundurulması gereken unsurları ifade eder*” (Pehlivan, 2018,s.146). Bu anlamda vergileme ilkeleri, vergilerin amaçlarına en iyi hizmet edebilecek şekilde alınmasını savunan kurallardır (Uruş, 2014,s.130).

“Vergiciliğin Anayasası olarak kabul görülen vergileme ilkeleri, “*Münferit vergilerin kapsamı veya yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normları ifade etmektedir.*” Başka bir ifadeyle vergileme ilkeleri, “*Vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususları ifade eder*” (Teyyare ve Dirican, 2022,s. 1-26).

Vergilerin mali, ekonomik, sosyal ve ahlaki amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlara göre, vergilerin topumu oluşturan bireyler arasında hangi esasa göre dağıtılması gerektiği sorunu vergi teorisinin en önemli konularındandır. Toplum, vergi ödemekle yapacağı bu fedakârlığın az olması taraftarıdır. Topluma göre esas olan adil ve dengeli bir vergi yapısıdır. Ancak vergilemede asgari ölçüde uyulması gereken kurallar vardır. Vergilemenin amaçlarına en iyi hizmet edilecek şekilde alınmasını savunan kurallar

bütününe vergileme ilkeleri denir. Vergileme ilkeleri; mükellefin vergi kanunlarına olumsuz tepkilerini azaltmada ve vergi idaresinin başarılı bir şekilde işlerini idame etmesine yardımcı olmaktadır (Karatoy, 2009,s.27).

Vergileme ilkelerinin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir: Vergileme ilkeleri uyulması gereken normatif ilkeler niteliğindedir. Bu vergileme ilkeleri her ülkeye ve çağa göre değişebilmektedir. Verginin niteliği, teknik olarak zamana ve mekâna göre değiştiği gibi olması gerekeni ifade eden vergileme ilkeleri de değişebilmektedir. Vergileme ilkelerinin nispi bir önemi vardır. Vergileme ilkelerinin her biri tek tek değil, birlikte ele alınması gerekmektedir (Uruş,2014,s.131). *“Ancak vergilemede belirli bir amaç için geçerli olabilecek bir ilke, başka bir amaç için gerekli olmayabilmektedir. Farklı amaçların gözetilmesi halinde farklı vergileme ilkelerinin hâkim kılınması nedeniyle ilkeler arasında çatışmaya yol açabilmektedir”* (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2017,s.2091).

Vergileme ilkeleri, vergileme amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için uygulanan vergilerin kamu ihtiyaçlarının finansmanı olması dışında ne gibi normlara tabi olduğu hususunu açıklamaktadır (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2017,s.2031). Vergilemeden beklenen sosyal, mali ve iktisadi fonksiyonların gelişmesinin yanında vergileme ilkeleri de değişmiştir. İlk başlarda vergilemeden beklenen fonksiyon sadece finansa ihtiyaçların karşılanması iken daha sonralarda vergilemenin ekonomik ve sosyal bir kısım hedeflere ulaşmada etkili bir araç olduğu ortaya çıkmıştır (Pehlivan, 2009,s.144).

Vergilemenin mali fonksiyonunda amaçlanan husus, vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin, devletin kamu hizmetlerinde kullanacağı finansmanı sağlamaktır. Vergilemenin iktisadi fonksiyonu ile iktisat politikasıyla belirlenen hedeflere ulaşmayı amaçlamaktadır. Vergilemenin sosyal fonksiyonu ise, devletin belirlediği sosyal politikaların takibine yardımcı olacağı bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır (Pehlivan, 2018,s.146). Bir vergi sisteminde değişiklik yapılması gerektiğinde, kanun düzenleyiciler, vergileme ilkeleri esasına uygunluğunu dikkate almak zorundadırlar. *“Çünkü bir vergi sisteminin başarılı veya başarısız olması vergileme sırasında uygulanan vergileme ilkelerine göre ölçülmektedir”* (Uruş, 2014,s.131).

2.2. VERGİLEME İLKELERİNİN SINIFLANDIRILMASI VE GELİŞİMİ

“Vergileme ilkelerinden ilk kez Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı)’da bahsedilmiştir.” 1. John tarafından 1215 Haziranda imzalanan 63 maddelik fermana vergilemede kanunilik ilkesinin kabul edildiğine ilişkin bilinen ilk yazılı belge olma özelliğini taşımaktadır (Uruş, 2014,s.131). Mali literatüre bakıldığında, 17. yüzyıl ve sonraki süreçlerde verileme ilkelerinin tartışılması, ilk olarak Adam Smith (A.Smith) ve Adolph Wagner tarafından ileri sürülen normlar ve kuralların ortaya atılmasıyla başlamıştır. “Adam Smith’in 1776’da yayımlanan “An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations” (Milletlerin Zenginliği Doğası ve Nedenleri Üzerine Bir İnceleme) adlı kitabında özellikle “adalet”, “belirlilik”, “uygunluk” ve “iktisadilik” ilkeleri üzerinde durmuştur” (Teyyare ve Dirican, 2022.s.26).

“Adam Smith, ilkeleri günümüzde de yaranılmakla birlikte, “McCulloch ve J. S. Mill daha sonraları Edgeworth, Dalton ve Pigou vergileme ilkeleri ile ilgilenmişlerdir. Bu düşünürlerden sonra Mozzola, Sax, Wicksell, Lindahl, Viti de Marco ve F.Y. Edgeworth da vergileme ilkeleri üzerinde ayrıntılı bir şekilde durmuşlardır.” Günümüzde de vergileme ilkeleriyle ilgilenenlere rastlanmaktadır (Buyrukoğlu ve Buzkiran, 2017,s.2031).

Türk Anayasası’nda vergileme ilkelerinin gelişimine baktığımızda, 1808 Sened-i İttifak’la birlikte başlamıştır. Ayrıca Sened-i İttifak, “verginin yasallığı ilkesi” ile “temsilsiz vergi olmaz” kuralının oluşumunun bir adımıdır. 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanıyla vergilemede ödeme gücü ilkesi, eşitlik ve kanunilik ilkesine yer verilmiştir. 1856’da yayımlanan Islahat Fermanıyla çeşitli alanlarda olduğu gibi vergilemede de eşitlik ilkesine vurgu yapılmıştır. İlk Türk Anayasası 1976 tarihli Kanun-i Esasi’ de kanun önünde eşitlik, ödeme gücüne göre vergileme ve kanunilik ilkeleri açıkça düzenlenmiştir. 1924 Anayasası’nın 85. maddesinde “Vergiler ancak kanunla konulur ve salınır” hükmü ile kanunilik ilkesi vurgulanmıştır. 1961 Anayasasının 61. maddesinde “Vergi Ödevi” başlığı altında vergilemede genellik, karşılıklılık, mali güç ve kanunilik ilkelerine vurgu yapılmıştır. 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde de 1961 Anayasası’nda olduğu gibi vergileme “Siyasi Haklar ve Ödevler” içinde “Vergi Ödevi” başlığıyla düzenlenmiştir. 73. maddede açıkça vergilemede; genellik, mali güç, sosyal devlet, adalet ve kanunilik ilkeleri vurgulanmıştır. Ayrıca 1961 Anayasası’nda kanunilik

ile ilgili sadece verginin konulmasını kabul ederken, 1982 Anayasası'nda vergilerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı ibaresine yer verilmiştir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2017,s.2031).

2.2.1. Klasik Vergileme İlkeleri

“Klasik vergileme ilkeleri, Adam Smith tarafından ortaya konulan ve günümüzde de geçerliliğini koruyan temel ilkelerdir. Bunlar, adalet, belirlilik ve iktisadilik ilkeleridir.” Ancak günümüze bu vergiler ilkelerinin tüm fonksiyonlarını karışamaması bakımından yeterli değildir (Pehlivan, 2018,s.146). *“Adam Smith, klasik maliye ve devlet fonksiyonlarını ele alarak ortaya koyduğu vergileme ilkeleri, esas olarak, vergi yükünün toplam dağıtımını ve vergilemeden beklenen maksimum verimin sağlanması için bir vergide olması gereken özellikleri göstermektedir”* (Devrim,2014,s.219).

2.2.1.1. Adalet İlkesi

Vergide adalet, verginin tarafsızlığı ya da düzenleyici olması bakış açılarına göre değişebilmektedir. Vergi adaleti, bireylerin vergi ödeme gücüne göre ele alınabileceği gibi sosyoekonomik durumuna göre de değerlendirilebilir. Adam Smith “Milletlerin Zenginliği” kitabının ikinci bölümünde, *“Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak, yani devletin koruması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır”* demektedir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2017,s.2031).

A.Smith, kamu harcamalarını birçok hissedarı bulunan büyük bir mülkün giderlerine benzetmekte ve hissedarın bu mülkten sağladıkları faydayla doğru orantılı olarak harcamalara katılması gerektiğini öne sürmektedir. Smith'e göre bu ilke gerçekte vergi yükünün dengeli dağılımından ziyade ekonomik anlamda bir eşitliğin gerçekleşmesini amaçlamaktadır (Devrim,2014,s.219). *“Toplumu meydana getiren bireylerin tamamının, kamu hizmetlerinin finansmanına katılması, vergilemenin adalet ilkesinin bir gereğidir. Adalet ilkesine göre, toplumu oluşturan bireyler, ayırım gözetmeksizin ödeme güçleri oranında vergi ödemelidirler”* (Pehlivan, 2018,s.147).

“Klasik iktisadi düşünce liberal doktrine bağlı olan bir düşünce sistemi olduğu için devletin rolü minimuma indirilmiş ve bu sınırlar içinde devletin gördüğü kamusal hizmetlerin ekonomi dışı prensipler içinde cereyan etmesine büyük özen gösterilmiştir. Ekonomik anlamda bir bakıma eşitliği ifade eden adalet anlatışı, o dönemin iktisadi düşünce tarzına göre tamamen uygundur. Çünkü o dönemin devleti, üretim- tüketim, yatırım- tasarruf gibi faaliyetlere girmeyen tamamen kamusal faaliyetleri gerçekleştiren ve sunan bir devlettir. A.Smith’in ortaya koyduğu ve savunduğu adalet ilkesi, bugün de belli ölçülerde geçerliliği vardır” (Devrim,2014,s.219).

2.2.1.2. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi

Belirlilik ilkesine göre, her vergi mükellefin ödeyeceği vergi tutarını, çeşidini, ödeme zamanını, şekli ve benzeri bakımlardan kesin, açık ve belirli olmalıdır. Vergi kuralları verginin ne zaman, nasıl ödeyeceğini ve nasıl hesaplanacağını açıkça belirlemelidir. *“Ayrıca vergi sistemi kuralları mükelleflere nelerin vergiye tabi olduğu ve vergi oranlarının ne olduğu hususunda bilgi sağlamalıdır”* (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2017,s.2031). Bu ilkeyi günümüzdeki “vergilemede kanunilik ilkesi” olarak ifade edebiliriz. *“Bu ilkeye göre; vergiler önceden usulüne uygun olarak çıkarılmış kanunlara göre alınır”* (Pehlivan, 2018,s.147).

2.2.1.3. İktisadilik İlkesi

İktisadilik ilkesi, vergilemede maliyetin asgari düzeyde olması gerekliliğini ve vergilerin hayatın genel akışını bozmaması gerektiğini ifade eder. *“Vergileme maliyetinin düşük olması, toplanan vergilerin büyük bölümünün devlet hazinesine girmesiyle mümkün olur”* (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2017,s.2031). İktisadilik ilkesine göre, mükellefin cebinden çıkan parayla hazineye intikal eden para birbirine yakın olmalıdır. Ayrıca bu ilkeye göre, vergi toplarken yapılan giderler olabildiğince düşük tutulmalıdır.

2.2.2. Modern Vergileme İlkeleri

Yaşadığı döneme nazaran değişik fikirlerini ileri süren Alman sosyolog maliyeci Adolph Wagner (A.Wagner), kısmen Smith’in savunduğu ilkelerden yararlanarak, vergileme ilkelerini tamamlamaya ve bir sistematik elde etmeye çalışmıştır. *“Adam Smith vergileme ilkelerini, mali amaca ve tarafsız vergileme esasına göre ortaya koyarken, Adolph Wagner ilk defa vergilemenin, iktisadi, sosyal ve ahlaki ilkelerine değinmiştir”* (Devrim, 2014,s.223). Modern vergileme ilkeleri tablo 2.1’de gösterilmektedir.

Tablo 2.1. Modern Vergileme İlkeleri

Mali Vergileme İlkeleri	İktisadi Vergileme İlkeleri	Sosyal Vergileme İlkeleri	Teknik- İdari Vergilene İlkeleri
Verimlilik İlkesi	Etkinlik İlkesi	Adalet İlkesi	Belirlilik İlkesi
		Genellik İlkesi	Uygunluk İlkesi
Esneklik İlkesi	İktisadilik İlkesi	Eşitlilik İlkesi	Ucuzluk İlkesi

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.2.2.1. Mali Vergileme İlkeleri

Vergilemenin mali amacı esas itibariyle, vergilemeden optimal hasılanın sağlanmasıdır. Nitekim A. Wagner’e göre “devletin varlığı ve hayatiyeti bireylerinkinden daha önemlidir” bireylerin hakları ancak devletin varlığı ile ortaya konulabilir. Mali vergileme ilkelerine göre, bir vergi sistemi; verimli olmalıdır yani, kamu harcamalarını karşılayacak yeterli gelir sağlamalıdır. Esnek olmalıdır, olağanüstü ihtiyaçları bile kolayca karşılayabilmelidir (Karatoy, 2009,s.27). Mali vergileme ilkeleri verimlilik ve esneklik olmak üzere iki ilkeye ayrılmaktadır.

2.2.2.1.1. Verimlilik İlkesi

Vergilemede verimlilik ilkesi, vergilerin devlet tarafından yapılacak harcamaların finansmanının büyük bir kısmını karşılaması gerektiğini savunmaktadır. Bu ilkeye göre, hâsılatı harcamasını karşılamayan vergiler verimli vergi olarak sayılmamaktadır. Vergilerin verimliliğinin artması için bazı şartlar bulunmaktadır. “*Bunlar; vergi genel, kaçınılmaz ve görünmez olmalı ve vergi oranları asgari düzeyde tutulmalıdır*” (Uruş, 2014,s.132). Vergilerin mükelleflere hissettirilmeden alınması “mali anestezi” olarak adlandırılır. KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler mal veya hizmet fiyatı içinde görünmez niteliktedir. Ayrıca stopaj usulüyle ödenen vergiler de mükellefler tarafından fazla hissedilmez.

Günümüzde verimlilik ilkesi oldukça önemlidir. Çünkü bir bütçe yılında vergilemeden beklenen tahmini gelir elde edilemediğinde, kamu hizmetleri de aksar veya hizmetlerin finansmanı için borçlanma, para basma gibi yollara başvurmak zorunda

kalınır. Yeni bir vergi konulurken, konulan bu verginin devlete ne ölçüde gelir sağlayacağı hesaplanmalıdır. Aynı zamanda vergilemede verimliliğin sağlanmasına yönelik tedbirlerin alınması gerekmektedir (Pehlivan, 2018,s.148). Vergilemede vergi bilinci de verimliliği etkileyen önemli bir etkidir. Vergi bilinci yüksek olan toplumlarda vergi daha da verimlidir.

Kamu giderlerini karşılamaya yeterli olacak bir vergi sisteminin var olması için o vergi sisteminin; vergi maliyetinin düşük olması, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarının en aza indirilmesi gerekmektedir (Çelik, 2001,s.22). Tüketim mallarının en uygun şekilde verilendirilmesi için bu mallara uygulanacak vergi oranlarının talep esnekliği ile ters orantılı olması vergilemede “Ramsey İlkesi” olarak adlandırılır. Buna göre; talep esnekliği yumuşak olan mallar üzerinde vergi oranları düşük tutulurken, talep esnekliği sert olan; sigara, alkol ve akaryakıt gibi ürünlerin, vergi oranlarının yüksek tutulması gerekmektedir (Pehlivan, 2018,s.148).

2.2.2.1.2. Esneklik İlkesi

Wagner’ın vergilemede esneklik ilkesine göre, vergileme “*Mali ihtiyaçlardaki değişimlere uyulabilecek ve diğer finansman kaynaklarından karşılanmayan masrafların açtığını kapatabilecek unsurları*” kapsamalıdır (Doğruyol, 2011,s.269). Esneklik ilkesine göre, vergiler devletin gelir ihtiyaçlarında meydana gelen değişikliklere cevap verebilecek nitelikte olmalıdır (Buyrukoğlu ve Buzkiran, 2017,s.20777-2031). Devlet ancak bu şekilde, vergi oranlarında tarh ve tahsil usullerinde değişikliğe gitmeden kamu harcamalarındaki artışı karşılayabilecek gelir fazlasına ulaşabilir (Uruş, 2014,s.132). Bir verginin esnekliği, yani vergi gelirini değişikliği, milli gelirdeki değişimlerle karşılaştırılarak ölçülür.

“*Verginin esnek olabilmesi için temelde iki şart vardır, ilki; verginin milli gelirdeki değişiklikleri izleyebilmesi için ad-valorem esasa göre alınması, ikincisi ise vergi oranlarının aratılması durumunda matrahta bir daralmanın meydana gelmemesidir*” (Uruş, 2014,s.133). Örneğin ekonominin refah döneminde, doğrudan vergilerden sağlanan hâsılatın yükselmesi gerekir. Bunun tersi olarak ekonominin

gerileme dönemlerinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi doğrudan alınan vergilerden sağlanan hâsılatın düşmesi beklenmektedir. Yani milli gelirdeki yükselişe paralel olarak hâsılatı otomatik olarak artan vergiler esnek ve iyi vergiler sayılır (Pehlivan, 2018,s.148).

2.2.2.2. *İktisadi Vergileme İlkeleri*

İktisadi vergileme ilkesine göre Wagner, ekonomik olarak uygun olan vergi kaynaklarının tercihi ile ekonominin üretim, dağıtım ve yükümlülerin davranışları üzerinden yapacakları etkiler bakımından uygun vergi türlerinin neler olacağı konusu üzerinde durur. Wagner'e göre en önemli gelir kaynağı olan vergilerdir (Doğruyol, 2011,s.269).

İktisadi ilkeler, vergilemenin temel iktisadi ihtiyaçlarını karşılamaında katkı sağlayabilecek nitelikte olmasını ifade eder. Devletin temel iktisadi ihtiyaçlarına örnek olarak; iktisadi büyüme ve gelişmenin sağlanması, fiyat istikrarının sağlanması ve tam istihdam verilebilir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2017,s.20777-2031).

Vergi, yapısı dolayısıyla ekonomik bir olaydır. Verginin ekonomide sermaye birikimi, kaynak dağılımı, ekonomik gelişme ve gelir dağılımı üzerinde etkisi vardır. *“Verginin yapısal özelliği gereği bu etkinin boyutu değişebilmekte ve bu amaçlar doğrultusunda vergi politikaları da şekillenmektedir”* (Uruş, 2014,s.133). Verginin iktisadilik ilkesini etkinlik ve iktisadilik ilkeleri olarak iki gruba ayırabiliriz.

2.2.2.2.1. Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi

Verginin tarafsızlığı, devletin aldığı vergilerin piyasanın işleyişini bozmaması gerekliliğini ifade eder. Bu nedenle vergiler ne kadar az olursa o kadar tarafsız olur. Verginin tarafsızlığı, verginin mükellef üzerinde doğurduğu vergi yüküyle doğrudan ilişkilidir. Vergiler mükellefin gelirinde azaltma meydana getirdiği için refah düzeylerinin de azalması kaçınılmaz olmaktadır. Gelir-servet kaybının olması vergilemenin doğasında vardır (Karatoy, 2009,s.29).

Devletin ekonomiye müdahalede kullandığı en etkili araç vergilerdir. *“Bu nedenle, tarafsız bir vergileme için; vergilemenin mümkün olduğu karar geniş tabana yayılması, başka bir deyişle, olabildiğince geniş bir yükümlü kitlesinin vergi yükümlülüğü kapsamı içerisine alınması, vergi oranlarının düşüş ve düz olması gerekmektedir”* (Pehlivan, 2018,s.150). Verginin tarafsızlığını belirleyen bir diğer unsur olan vergi oranlarındaki artış, özellikle gelir vergisinde uygulanan artan oranlı tarife ile yüksek gelirli mükelleflere fazla vergi uygulayarak bir nevi cezalandırmaktadır. Bu durum girişimcilerin tasarruflarını azaltırken, ekonomik ve sosyal faaliyetleri de daraltmaktadır. Gelir vergisi gibi dolaysız vergiler, mükelleflerin kullanılabılır kişisel gelirini azalttığından, bireylerin mal ve hizmet taleplerini kısmakta bu durumda enflasyonun düşmesine neden olmaktadır. Bu faaliyetler verginin tarafsızlığı ilkesini zedelemektedir (Uruş, 2014,s.133).

2.2.2.2.2. İktisadilik İlkesi

İktisadilik ilkesine göre, en az masrafla en fazla vergi gelirini sağlanması esastır. İdare ve mükellefler üzerindeki vergi maliyetinin olabildiğince düşük tutulması gerekmektedir (Uruş, 2014,s.134). İktisadilik ilkesine göre düzenlenmiş bir vergi sistemi kaynak dağılımında etkinliği sağlayan, iktisadi büyüme ve kalkınmayı teşvik eden fiyat istikrarı ile birlikte tam istihdam konumunda olmalıdır (Pehlivan, 2018,s.150). Wagner, iktisadilik ilkesinde, ekonomik olarak uygun olan mali kaynakların tercihi ile üretim, dağıtım ve yükümlülerin davranışları üzerinde yapacakları etkiler açısından uygun vergi türlerinin neler olması gerektiği üzerinde durur. Wagner en uygun vergi kaynağının gelir olduğunu savunur. *“Wagner, yansıma olayı esas alınarak vergi sisteminin yeniden düzenlenmesi, vergi türleri ve vergi konularının yeniden seçilmesi gerektiğine işaret eder”* (Doğruyol, 2011,s.269).

İktisadilik ilkesinin, verginin verimliliği ilkesiyle ilişkisi vardır. Verginin devlete olan maliyetinin yüksek olduğu bir vergi sisteminde verginin verimliliği ilkesinden uzaklaşmaktadır. Verginin mükellefe olan maliyetinin yüksek olması durumunda da verginin verimliliği olumsuz olarak etkilenmektedir. Devletin vergi uygulama maliyetini mükelleflere yüklemesi şeklinde ortaya çıkan saklı maliyet, mükelleflerin tepki

yaratmasında, vergi ödeme konusunda kayıp ve kaçakçılığa yönelmesine sebebiyet vermektedir (Çelik, 2001,s.10).

Türkiye’de iktisadilik ilkesi gelir vergisi açısından değerlendirildiğinde, istisna, muafiyet, indirim gibi geniş vergi imtiyazlarının tanınması ve vergi borcunun hesaplanması sürecini geciktirmekte ve zorlaştırmaktadır. Bu durum vergileme maliyetini artırmaktadır. *“Gelir vergisindeki belirli gider türlerinin gelirlerden indirilmesi yapılan bu giderler konusunda daha ayrıntılı belgelerin tutulmasını gerektirdiğinden mükelleflerin uyum maliyeti de artmaktadır. Gelir vergisi iktisadilik ilkesini karşılamamaktadır”* (Uruş, 2014,s.134).

2.2.2.3. Sosyal Vergileme İlkeleri

Devlet, mali ekonomik amaçlarının yanında, toplumun refahı için gerekli olan sosyal amaçları da yerine getirmektedir. Devlet özellikle gelir dağılımında adaleti sağlamak adına önlem almaktadır. Vergilemede yapılan muafiyet ve istisnalar bunun bir göstergesidir (Uruş, 2014,s.134). Sosyal vergileme ilkelerini genellik, adalet ve eşitlik ilkesi olarak üç grupta ele alabiliriz.

2.2.2.3.1. Adalet İlkesi

Vergilemede adalet kavramı en genel anlamı ile vergi kanunlarının konulması ve uygulanması aşamasında adil olunması gerekliliğidir. Ancak adalet kavramı kişiden kişiye değiştiği için bu konuyla ilgili birçok görüş ortaya çıkmış tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bir vergi sisteminde adaletin sağlanması için birçok vergi ilkesinin yer alması gereklidir. Bu ilkeler genellik ve eşitlik ilkesidir (Çelik, 2001,s.15).

2.2.2.3.2. Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi, verginin toplumu teşkil eden herkesten alınmasını ve mükelleflerin arasında bu konuda ayırım yapılmamasını teşkil eder (Devrim, 2014,s.224). Genellik ilkesi gereğince, her vatandaş vergi yükümlüsü olarak kabul edilir. Vergi ayrıcalıkları tanınması reddedilir (Doğruyol, 2011,s.269). Genellik ilkesine göre, bir ülke

sınırları içerisinde bulunan herkes, toplam vergi yüküne katılmalıdır. Çünkü devletin sunduğu kamu hizmetlerinin yararı topluma yönelik olup bu hizmetlerden kimsenin dışlanamamakla birlikte belli bir zümreyle de sınırlandırılmamaktadır (Uruş, 2014,s.134). Bir vergileme ilkesinde, adaletten bahsetmek için genellik ilkesine yer verilmelidir. *“Bir toplumda vergiyi doğuran olay ile ilişkili gerçek ve tüzel kişiler arasında farklılıklar yaratılarak, bir kısmından vergi alınıp bir kısmından alınmaması halinde vergilemede adaletten söz etmek mümkün değildir”* (Çelik, 2001,s.16).

2.2.2.3.3. Eşitlik İlkesi

Vergide eşitlik ilkesine göre, vergi mümkün olduğu kadar ekonomik güçle orantılı olmalıdır. Ekonomik güç, genel olarak gelir ve servet artışından daha hızlı yükseldiği için vergilerin düz oranlı değil, artan oranlı yükselmesi gerektiği savunulmaktadır (Devrim, 2014,s.225). Wagner’e göre eşitlik, vergilerin gelir ile eşit oranlı olmasıdır. Bu sebepten de artan oranlılığı reddeder. Emek gelirinin sermaye gelirinden daha düşük vergilendirilmesi gerektiğini öne sürer. Ayrıca, üretim faktörlerinin üretim sürecine dâhil edilmemesi sonucunda doğmayan konjonktürel kazançların ayrı bir vergi ile yükümlüler tarafından ödenmesini gerekli kılar (Doğruyol, 2011,s.269).

Eşitlik ilkesine göre, vergi kanunlarının tanımladığı aynı konulara sahip mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna yatay eşitlik de denilebilir. Eşitlik ilkesinin bir başka fonksiyonu ise, toplam vergi yükünün, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit olarak paylaştırılmasıdır. Buna dikey eşitlik de denilebilir (Çelik, 2011,s.8).

2.2.2.4. Teknik-İdari İlkeler

Adolf Wagner’ e göre modern vergileme ilkelerinin bir diğeri de teknik ve idari vergileme ilkeleridir. Vergi yasaları yoluyla, mükelleflere sağlanan kolaylıklar, vergi tahsilinin kolaylaştırılması gibi sebepleri ortaya koymaktadır. Teknik ve idari ilkeler, bir bakımdan mükellefin vergi idaresiyle uyum içerisinde olarak, bireylerin vergi öderken zorlanmamasını, uyum içerisinde olmasını ve minimum mali yüküyle karşılaşmasını amaçlamaktadır. Bu sınıflandırma içerisinde sayılan ilkeler birbirine çok yakındır. Teknik

ve idari ilkeler üçe ayrılır bunlar; belirlilik, uygunluk ve ucuzluk ilkeleridir (Uruş,2014,s.137).

2.2.2.4.1. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesine göre, vergi kanunlarında kullanılan dilin basit, anlaşılır ve açık olması gerekir. Mükellefler ödeyecekleri vergilerin oranlarını, ödeme tarihlerini ve vergi ödeme yerlerini bilmelidir (Doğruyol, 2011,s.270). Vergi memurlarının iyi yetişmiş, dürüst, yetenekli kimseler olması gerekmektedir. Belirlilik ilkesinde, kurallar ve işlemler açık ve öngörülebilir olduğu takdirde keyfilik de önlenebilmektedir. Bu ilke hem mükelleflerin haklarını koruduğu hem de idarenin istikrarını sağladığı için vergi yasalarında belirsizliğin ve çifte vergilemenin önüne geçmektedir. Vergi kanunlarında kıyas yasağı, belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı niteliğindedir (Uruş, 2014,s.138).

2.2.2.4.2. Uygunluk İlkesi

Uygunluk ilkesine göre, mükellefler için en uygun zamanda, en uygun yerde ve en elverişli ödeme araçları ile en uygun şekilde ödemelerin yapılması gerekmektedir. Uygunluk ilkesi, bireylerin gelirlerine göre vergi ödemesini gerektirmektedir. Bu ilkeye göre vergi dairesi mükellef ile uyum içerisinde olmalıdır. Mükellef ile uyum içerisinde olunması vergi ödemede gönüllü uyumu beraberinde getirir. *“Uygunluk ilkesi, hazine için de daha elverişli ve daha güvenli gelirin elde edilmesine imkân verir”* (Devrim, 2014,s.225). Bireyler vergi öderken, vergi idaresinin kendilerine çeşitli kolaylıklar sağlamasını isterler. Fakat idare burada kolaylık sağlamasının yanı sıra gerektiği kadar sertlik de göstermelidir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016,s.2082). Vergi idaresi vergi mükelleflerine gerekli kolaylıkları sağlamalıdır. Vergilerin taksite bölünerek ödenmesi uygunluk ilkesine örnek teşkil etmektedir (Pehlivan, 2018,s.147).

2.2.2.4.3. Ucuzluk İlkesi

Ucuzluk ilkesi vergide tasarruf ve iktisadilik ilkesi olarak da bilinir. Vergilemede ucuzluk ilkesine göre, verginin tarh ve tahsil masraflarının olabildiğince azaltılması gerekmektedir (Doğruyol,2011,s.270). Böylece mükellefin cebinden çıkan para

azalacaktır ve bireylerin vergiye uyumu artacaktır. Bir başka açıdan da mükellefin cebinden çıkan para ile hazineye giren para yakın hale gelecektir. Bunun sağlanması için vergi denetimleri artırılabilir, vergi mevzuatları basit, anlaşılır bir şekilde sunulabilir (Devrim, 2014,s.225).

2.3. Türkiye Cumhuriyeti Anayasaların 'da Vergilendirme

Türkiye Cumhuriyeti Anayasaları; Cumhuriyet ilan edilmeden önce yürürlükte olan 1921 Anayasası, 1924 Anayasası, 1961 Anayasası ve günümüzde yürürlükte olan 1982 Anayasası olarak sınıflandırılmaktadır. Bu başlık altında söz konusu Anayasalar 'da vergi ödevlerinin hangi maddelerde ve nasıl düzenlendiği belirtilmektedir. *“1921 Anayasası geçiş dönemi anayasası olduğu için vergi ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır”* (Karakoç,2014,s.3). *“Ancak kurtuluş mücadelesi için halkın mallarına el konulması ve halktan karşılıksız olarak hizmet talep edilmesi bir bakımdan aynı ve bedensel vergi yükümlülüğü olarak adlandırılabilir”* (Öz, 2004,s.38).

2.3.1. 1924 Anayasası'ndaki Vergileme İlkeleri

1924 Tarihli Teşkilâtı Esâsiye Kanunu'nda vergi ile ilgili hükümler 84 ve 85. maddelerde yer almaktadır. Bu maddeler, vergilerin devletin genel giderlerini karşılayacak düzeyde alınmasını ve bu esas dışında mükelleflere başka yükümlülük getirmesini ifade etmektedir. İlgili hüküm şöyledir:

“Vergi, Devletin umumî mesarîfine halkın iştiraki demektir.”

(Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir).

“Bu esasa mugayir olarak hakikî veya hükmî şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, âşar ve sair tekâlif alınması memnudur.”

(Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır) (m. 84).

“Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.”

(Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır).

“Devlet, vilâyet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekâlifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemakân cibayete devam olunabilir”

(Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınmaya devam edilebilir) (m.85).

Yukarıdaki maddeye göre “Vergiler ancak kanunca tarh ve cibayet olunur” ifadesiyle vergilemede kanunilik ilkesi hüküm altına alınmıştır. “Vergi, Devletin umumî mesarifine halkın iştiraki” ifadesiyle, devletin kamu giderlerinin karşılanması için bireylerin vergi ödemesi gerektiğini vurgulamaktadır.

2.3.2. 1961 Anayasası’ndaki Vergileme İlkeler

1961 Anayasası’nda “hukuk devleti” ifadesi ilk kez kullanılmıştır. Vergi ile ilgili hükümlere 61. maddede yer verilmiştir. Vergilemede kanunilik ilkesine 1961 Anayasası’nda da yer verilmiştir. 1961 Anayasası ile değişikliğe gidilerek ilk defa Bakanlar Kurulu’na vergileme yetkisi verilmiştir (Öz, 2004,s.40). 1924 Anayasasında yer verilen “kanunlar ancak kanunla salınır” ifadesine 1961 Anayasası’nda yer verilmiştir.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.

Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir” (m. 61).

Yukarıdaki maddeye göre; “Herkes” ifadesiyle vergilemede genellik ilkesine ve “Mali gücüne göre ödeme” ibaresiyle vergilemede mali güç ilkesine ilk defa bu maddede yer verilmiştir. Aynı zamanda “*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur*” söylemiyle kanunilik ilkesine, “*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler*” ibaresiyle de belirlilik ilkesine yer verilmiştir.

2.3.3. 1982 Anayasası’ndaki Vergileme İlkeleri

1982 Anayasası’nda vergileme ile ilgili muhtelif maddeler olmakla birlikte bunlardan en temeli “Siyasi haklar ve ödevler” başlığının dördüncü bölümünde “Vergi ödevi” başlığı altında yer alan 73. maddede dört bent halinde düzenlenmiştir. 2017

Anayasa reformuyla bu maddede değişikliğe gidilmiştir. Dördüncü bentte yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı’na verilebilir” (m. 73).

Burada da görüleceği üzere vergilendirme ile ilgili en kapsamlı Anayasa 1982 anayasasıdır. 1982 Anayasası’nda, 1924 ve 1961 Anayasalarındaki eksikler giderilmiştir. Bu noktada 1982 Anayasası’nı vergileme ilkeleri açısından irdelenmesi önem arz etmektedir.

2.4. 1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkeleri

1982 Anayasası’nda yer alan vergileme ile ilgili hüküm “vergi ödevi” bağığı altında 73. maddede 4 fıkra halinde düzenlenmiştir. 73. maddede yer alan verileme ilkelerini; genellik, mali güç, eşitlik, adalet, sosyal hukuk devleti, kanunilik ve hukuk devleti (kanunların geriye yürümezliğı ilkesi, belirlilik ilkesi, kıyas yasağı ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi) şeklinde sıralanabilir.

2.4.1. Vergilemede Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi, 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 1. fıkrasındaki “Herkes kamu giderlerinin karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” ibaresiyle hüküm altına alınmıştır. Buradaki “herkes” ifadesiyle genellik ilkesi belirtilmektedir. Burada “herkes” ibaresi mali güç ilkesiyle birlikte değerlendirilmelidir. Herkes ibaresiyle ifade edilmek istenen herkesin vergi ödemesinden ziyade mükelleflerin mali gücüne göre vergi ödemesini belirtmektedir. Yani söz konusu olan durum herkesin vergi ödemesi değil vergi ödeyeme mali gücü olmayanların vergiden

muaf tutulması gerektiğini öne sürmektedir. Genellik ilkesinin iki boyutu vardır. Bunlardan ilki herkesten vergi alınmasını, toplum ve bireyler açısından ayırım yapılmamasını öngörmektedir. İkincisi ise vergi ayrıcalıklarıdır. Vergi ayrıcalıklarıyla vergileme sürecinde bazı kurum ve kuruluşlara muafiyet, istisna ve indirimler yoluyla ayrıcalıklar sağlanmasıdır (Uruş,2014,s.134).

Anayasa Mahkemesi'nin 15 Ekim 2010 tarihli kararında vergilemede genellik ilkesiyle ilgili şu ifadeler yer verilmiştir; *“Anayasa'nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür.”* denilmektedir. Fıkra, verginin “genel olması”, “malî güce göre” ve “kamu giderlerini karşılamak üzere” alınması öngörülmüştür. *“Malî güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler.”*³² Denilerek vergilemede genellik ilkesinin niteliklerine yer verilmiştir.

Genellik ilkesi, devletin kamusal ihtiyaçlarının karşılanmasına herkesin katılmasının yanı sıra, verginin kanuniliği kavramıyla belirtilen vergi kanunlarının konulması bağlamında, “kanunun genelliği” anlayışıyla doğrudan ilişkilidir. Maddi kanunun sonucu olan kanunların genelliği ilkesi, kanun konusunun elverişliliği ölçüsünde, uygulanması gereken önemli bir ilkedir. *“Genellik ilkesi Anayasa’da yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesi kavramlarının bir sonucudur. Bu durumda vergi gibi yükümlülük getiren kanunların da, bu itibarla, genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir”* (Erkin, 2012,s.7).

Genellik ilkesi, vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunan tüm kişilerden din, dil, ırk, cinsiyet ve benzeri farklar gözetmeksizin vergi alınması gerektiğini ileri süren bir

³²Anayasa Mahkemesi Kararı, K.T. 15.10.2009, E. 2006/119, K. 2009/415, 27456 sayılı ve 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/2010010819.htm#:~:text=%E2%80%9CKanun%20%C3%B6n%C3%BCnde%20e%C5%9Fitlik%E2%80%9D%20ba%C5%9Fl%C4%B1l%C4%B1%2C,g%C3%B6zetilmeksizin%20kanun%20%C3%B6n%C3%BCnde%20e%C5%9Fittir%E2%80%9D%20denilmektedir.>

ilkedir. Bir vergi sisteminde vergi adaleti açısından bahsetmek için vergilemede genellik ilkesine yer verilmelidir (Çelik,2001,s.20). Verginin genellik ilkesine göre, vergiler belirli gruplar veya zümreler üzerine yüklenmemeli, ülkede yaşayan tüm vatandaşlar vergi ödemelidir. Vergiler hem gerçek hem de tüzel kişilerden alınmalıdır. Aynı zamanda sosyal sınıf farkı gözetmeksizin herkes elde ettiği gelir, servet ve harcama üzerinden vergi ödemelidir (Üstün, 2003,s.257).

2.4.2. Vergilemede Mali Güç İlkesi

Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında “mali güç” ilkesine vurgu yapılmıştır. Ancak mali gücün tanımı yapılmamıştır. Burada mali güç terimi bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarını göz önüne almıştır. Mali güç ilkesine göre kişilerin geliri arttıkça ödemeleri gereken vergiler de artmaktadır. Mali güce göre verileme ilkesi kamu gelirlerinden sadece vergiler için geçerlidir. Vergi, resim harç ve benzeri diğer kamu gelirlerini kapsamamaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin 28 Şubat 2018 tarihli kararında; “Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere “mali gücüne göre” vergi ödemeleri gerektiği belirtilmiştir. Öğretide, dar anlamda vergileme için ön görüldüğü kabul edilen, mali güce göre vergileme ilkesinin; geniş anlamda vergi kapsamına göre mali yükümlülükler yönünden de uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliği sağlanması, bunların özellikleri ve niteliği bakımından olanaklı değildir. Ancak bu tür mali yükümlülükler getirilirken de makul ve edilebilir ölçülerin gözetilmesi gerektiğinde duraksamaya yer yoktur.”³³ İfadeleri kullanılmıştır.

Vergilemenin mali gücüne göre değerlendirilmesi iktidar kuramına dayanmaktadır. Mali güce göre vergilendirme, genellikle mali teorisi kapsamında değerlendirilmiştir. Mali güç ödeme gücünün tam karşılığı olup olmadığı konusunda tartışmalar vardır ancak literatürde mali güç terimi yerine ödeme gücü terimi de kullanılmaktadır (Öncel, 2009,s.55).

³³ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28, 30381 sayılı ve 04.04.2018 tarihli Resmi Gazete. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2018-28-nrm.pdf>

Vergilemede ödeme gücü dinamik bir kavramdır. Vergilemede ödeme gücünü etkileyen faktörleri ekonomik faktörler ve ekonomi dışı faktörler olarak ikiye ayırmamız gerekir. Ekonomik faktörler gelir, servet, harcama ve üretim potansiyeli iken ekonomi dışı faktörler; siyasi iktidarın gücü, politik durum, vergi ahlakı, milli gelir düzeyi, vergi idaresinin gücü ve vergi yapısı olarak sıralanabilir (Öncel, 2009,s.56). Toplumu oluşturan bireylerin kamu harcamalarının finansmanına mali gücüne orantılı olarak katılmaları mali güç ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde, vergi adaletini oluşturmada sosyal devlet fonksiyonunu yerine getirmek maksadıyla mali güç ilkesi uygulanmaktadır (Ceylan, 2020,s.34).

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergilendirme alanındaki görünümüdür. Anayasa Mahkemesi'nin 9 Şubat 2012 tarihli kararında; *"Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır."*³⁴İfadelerine yer verilmiştir."

2.4.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi hukuki bakış açısı yönünden iki gruba ayrılmaktadır. Bunlardan ilki, şekli hukuki eşitlik olup yasaların genel soyut niteliğe sahip olması ve bu kapsamda herkese eşit olarak uygulanmasıdır. *"İkincisi ise, maddi hukuki eşitlik olup aynı durumda olan haklar ve ödevlerde, faydalarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranılmasını ifade etmektedir"* (Babacan, Unvan, Özcan, 2019).

Eşitlik ilkesi esas olarak Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. 10. maddenin 1. fıkrasına göre: *"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir."*

³⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 09.02.2012, E. 2010/93, K. 2012/20, 28719 sayılı ve 26.07.2013 tarihli Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130726-32.htm>

Vergilemede eşitlik ilkesine bakıldığında Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*” Bu hükme bakıldığında, “herkes” ibaresiyle eşitlik ilkesi vurgulanmıştır. Bu iki madde birlikte değerlendirildiğinde, herkes din, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, d in, mezhep ve benzeri sebepler gözetmeksizin vergi ödemekle yükümlüdür. Anayasa Mahkemesi'nin 10 Ocak 2011 tarihli kararında, vergilemede eşitlik ilkesi, motorlu taşıtlar vergisinin vergilendirilmesi kapsamında aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

“Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan “yasa önünde eşitlik” ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlayarak yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğundan, bu ilkenin, vergi yükünün dağılımında gözetilmesi gereken temel bir unsur olduğu kuşkusuzdur. Mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan da farklı tutarda vergi alınması vergide eşitlik ilkesinin esasını oluşturur. Bu bağlamda, 73. maddenin ikinci fıkrasında da vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülerek eşitlik ve hukuk devleti temelinde maliye politikasının sosyal amacı vurgulanmıştır. Motorlu taşıtlar vergisi, konusu motorlu kara, hava ve deniz 192 taşıtları olan bir servet vergisi niteliğindedir. Servet, genelde ekonomik bir anlam taşır. Ekonomik anlamda servetin vergilendirilmesinde, servetin değerini aşan bir ölçünün hukuk devleti, mali güç ve eşitlik ilkesine uygun olduğu düşünülemez. Trafikte kamyon veya kamyonet olarak tescil edilmiş olan ve yük taşımaya elverişli bulunan araçlara ait motorlu taşıtlar vergisi (II) sayılı tarife üzerinden ödenirken, aynı araçların (4x4) özelliği bulunan modellerinin (I) sayılı tarife üzerinden vergilendirilmesi Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırıdır”³⁵ (Babacan ve diğerleri, 2019).

Vergilemede eşitlik ilkesi, toplumun tüm kesimlerini kapsaması ve koruması gerektiği ve tüm vergi mükelleflerinin vergilendirme yoluyla adil paylarını ödemeleri gerektiği ideallerine dayanması, vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerinin birbiri ile ilişkili olduğunu vurgulamaktadır. Eşitlik ilkesi aynı zamanda mali güç ilkesiyle de birlikte değerlendirilebilir. “*Vergilemede eşitliği sağlayacak mali güç ilkesi, aynı gelir seviyesine sahip olan mükelleflerden aynı oranda vergi alınmasını (yatay eşitlik), mali gücü farklı olanlardan farklı oranlarda vergi alınmasını (dikey eşitlik) gerektirir*” (Babacan ve diğerleri, 2019).

³⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 20.01.2011, E. 2009/65, K. 2011/24, 27893 sayılı ve 04.02.2011 tarihli Resmi Gazete.

2.4.4. Vergilemede Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet ilkesi asıl olarak Anayasa'nın 2. maddesinde “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.*” Hükmü ile ele alınmıştır.

Vergilemede sosyal devlet ise Anayasa'nın 73. maddesinin 2. bendinde yer verilmiştir. Bu bende göre “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal bir amacıdır.*” Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal güvenliğin ve sosyal refahın sağlanmasını amaçlamaktadır. Böylelikle sosyal haklar sağlanmaya çalışılacaktır. Sosyal devlet, görevlerini yerine getirmek için ekonomiye müdahale eder gelir ve servet dağılımında adaleti sağlar, kalkınmayı planlar (Erkin, 2012,s.240).

Sosyal devlet kavramıyla, toplumun sosyal adaletin sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması esas alınmıştır. Sosyal devlet ilkesiyle mükelleflerin sosyal hakları sağlanmaya çalışılacaktır. Sosyal devlet, görevlerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımında adaleti amaçlamaktadır. Mükellefler sosyal devletin gereği, vergi ödeyerek devlete kamu geliri sağlamak zorundadır (Erkin, 2012,s.240). “*Hukuk devleti kanun önünde eşitliği benimserken, sosyal devlet, sosyal adalete uygun fırsat eşitliği ve aynı zamanda kişilerin milli gelirden adil bir pay almalarını hedefler, sosyal sınıflar arasında bir denge sağlamaya çalışır*” (Üstün, 2003,s.254). Sosyal olarak nitelendirilen devlet, vergileme aracını sosyal adaletin gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleşmesinde ve planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanır. Sosyal devlet ilkesi gerek vergilemede adaletin sağlanmasında gerekse de Anayasa'nın 73. maddesindeki diğer ilkelerin gerçekleşmesinde yol gösterir (Üstün, 200,s.255).

2.4.5. Vergilemede Adalet İlkesi

Hukukun temelini oluşturan adalet kavramı, vergi hukukunda da yer almaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin 2. fıkrasında vergilemede adalet ilkesi “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*” ibaresiyle hüküm altına alınmıştır. Vergilemede bu hüküm ilk defa 1982 Anayasası'nda yer almıştır. Daha önceki Anayasalar'da böyle bir ifadeye yer verilmemiştir.

Vergilemede adalet ilkesine baktığımızda, genel olarak vergi yükünün toplumun bütün kesimine uygulanmasını, bireylerin mali gücünü esas alarak vergi yükünün dengeli bir şekilde dağılmasını sağlayan bir kavram olarak tanımlayabiliriz. Vergilemenin hem teoride hem uygulamada adaletli olması vergi mükelleflerinin vergi ödemelerini kolaylaştırdığı gibi kamu giderlerinin karşılanmasında da etkili rol oynar (Ergür ve Köstekçi, 2021,s. 2936-2951).

Vergi kanunlarının da vergide adaleti sağlamaya elverişli olması gerekmektedir. Uygulanma açısından bakıldığında vergilemede adalet ilkesi en zor ilkedir. Çünkü adalet soyut bir kavram olmakla birlikte, kişiye, zamana ve topluma göre değişen bir kavramdır. Dolayısıyla mutlak bir vergi adaletine ulaşmak mümkün olmayabilir. Ancak vergi adaletine olabildiğince yaklaşılabilecek düzenlemeler yapılabilir (Karakoç, 2014,s.1295-1308).

Vergilemede adalet kavramı eşitlik açısından değerlendirildiğinde; vergi mükelleflerinin elde ettikleri gelir üzerinden eşit oranda vergilendirilmesini gerektirmektedir. Ancak bu ilkeye göre, mükelleflerin sadece elde ettikleri gelir durumunun gözetilmesi etik değildir çünkü mükelleflerin şahsi ve ailevi durumları da göz önüne alınmalıdır (Öncel, 2009,s.877).

Vergilemede adalet ilkesinin kullanılmasında bir başka uygulama da yatay adalet ve dikey adalettir. Yatay adalet kavramına göre, aynı durumda olan vergi yükümlüleri aynı vergilendirme koşullarına tabi tutulmalıdır. Dikey adalet kavramına göre, farklı özelliklere (gelir, harcama, servet) sahip olan vergi yükümlülerinin farklı oranda vergilendirilmesi gerekmektedir (Öncel, 2009,s.878).

2.4.6. Vergilemede Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi, Anayasa'nın 38. maddesine göre; *"Kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunen suç sayılmadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz."* İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 11. maddesine göre; *"Kimse işlediği sırada ulusal ya da uluslararası hukuka göre bir suç oluşturmayan herhangi bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu sayılamaz."* Türk Ceza Kanunu m. 2/f.3'e göre; *"Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz."* Vergilemede kanunilik ilkesi Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali*

yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Bu madde sadece vergileri değil, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri de kapsamaktadır.

“Kanunilik ilkesi terim olarak, yürütülen bir faaliyetin veya yapılmakta olan bir işlemin kanundan yetki alınarak yapılması ve yapılan işlemin ve ilgili faaliyeti yapılma gerekçesine ve içeriğine kanunda yer verilmesi olarak nitelendirile bilinir” (Ekeryılmaz, 2019,s.30). Vergilemede kanunilik ilkesiyle, idarenin sınırsız yetkiye sahip olmadığı, vergileme yetkisinin sınırının mükellefin hak ve özgürlük normları çerçevesinde olması gerekliliğinin, yargısal denetiminin bir gerekçesi olarak ifade edilebilir (Gerçek ve Bakar, 2017,s.2).

Vergilemede kanunilik ilkesi, verginin temel öğelerini de kapsadığı için verginin, konusunun, mükellefinin, matrahının, vergiyi doğuran olayın, ödeme zamanının, oranının, muafiyet ve istisnaların ve bunların aşağı ve yukarı sınırlarının kanunla belirtilmesi idarenin vergileme sürece yönelik olarak işlemlerin kanuna uygunluğunu kapsamaktadır. Bu ilkeyle kanuni idare ilkesi somutlaştırılarak keyfiliğin ve ölçüsüzlüğün önüne geçilmiştir (Gerçek ve Bakar, 2017,s.2).

“Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergileme yetkisinin sadece yasama organına ait olduğu ve devredilemeyeceği anlamına gelmektedir. Bu durum “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin en temel göstergesidir” (Avcı, 2020,s.74). Vergilemede kanunilik ilkesi, devletin vergileme yetkisinin genel, soyut, sübjektif olmayan ve yasama organı tarafından usullere uygun olarak çıkarılan kanunlar olmasını gerektirmektedir (Ekeryılmaz, 2019,s.30).

Anayasa Mahkemesi’nin 12 Kasım 1989 tarihli kararında; *“Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır. Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrasıyla konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılmasının yasayla yapılması zorunluluğu belirtilerek vurgulanan ilke, peşin (geçici) vergide savsaklanmış değildir. Peşin*

*vergi düzenlemesi, yasayla yürürlüğe konulmuştur.*³⁶” İfadeleriyle kanunilik ilkesinden söz edilmiştir.

2.4.7. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin mevcut düzenlemelere güvenerek hayatlarını, iş ve işlemlerin düzene koyabilmesi ve aynı zamanda kazanılmış haklarına dokunulmaması anlamına gelmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince yapılan düzenlemeler açık, net, anlaşılabilir ve uygulanabilir olmalıdır (Karakoç, 2014,s.1280) Bireylerin tabi oldukları hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışını bu ölçüde düzene sokabilmesi anlamında gelmektedir. Hukuki güvenliğin sağlanması öncelikle devletin hukuki güvenlik ilkesine uygun olarak kendi kurallarına kendisinin uymasıyla mümkün olunur. Hukuki güvenliğin sağlandığı bir ortamda, güven ve istikrar sağlanır, mükellefler de devlet ile daha uyum içerisinde olur.

Hukuki güvenlik ilkesi, keyfiliğin önüne geçmek amacıyla yasallık ilkesi gereği getirilen kanunların uygulanması sırasında veri memurlarının orantısız davranma ihtimaline karşı kanunların istikrarlı şekilde uygulanması ve sübjektif beklentilerin korunması bu ilkenin gereğidir. *“Başka bir yönüyle de hukuki güvenlik ilkesi; hukuk kurallarında sıklıkla değişiklikler yapılmaması, istikrarın ve belirliliğin ortadan kaldırılmaması, kanunların geriye yürümemesi ve kazanılmış haklara dokunulmaması, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan bir ilkedir”* (Kaya, 2019,s.31).

Hukuk devletinin daha detaylı olması sebebiyle hukuki güvenlik ilkesinin unsuru olduğu ortadadır. Bu durum, Anayasa’nın 2. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Yargı kararlarında sıkça hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin bir unsuru olduğu belirtilmektedir ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği durumlarda da aynı zamanda Anayasa’nın 2. maddesini de ihlal ettiği gerekçesiyle Anayasa’ya başvurulduğu görülmektedir (Ekeryılmaz, 2019,s.29). 1982 Anayasası’nda hukuki güvenlik ile ilgili

³⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 07.11.1989. E.1989/6, K. 1989/42. 20484 sayılı ve 06.04.1990 tarihli Resmi Gazete. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1989-42-nrm.pdf>

herhangi bir kanun maddesi bulunmamaktadır. Ancak 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde “*Türkiye Cumhuriyeti laik ve sosyal bir hukuk devletidir*” ibaresinde yer alan hukuk devleti kavramından hukuki güvenlik ilkesine ulaşılacağı açıkça ortadadır.

Anayasa Mahkemesi'nin 30 Eylül 2005 tarihli kararında hukuki güvenlik ile ilgili şu ifadeler yer verilmiştir: “*Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle Kanunların geçmişe etkisi olmaması genel bir kuraldır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve işlemlere uygulanması doğaldır. Bu, kanunlara güvenin ve istikrarın aynı zamanda kazanılmış hakların korunması için gereklidir. Kanunların yürürlüklerinden önceki olaylara uygulanarak, yürürlüğe girdikten sonraki hukuksal durumlara dayanak yapılmaları ise, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği durumlarda ancak, açık kanun hükmü ile mümkündür.*”

“*Hukuk devletinin temel öğelerinden biri de güvenilirliktir. Hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlayan devlettir.*”

“*Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesinin zorunlu koşullardandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Yasalarda yapılan değişikliklerin toplumsal gerçeklerle uyumlu olması ve adaletli kurallar içermesi gerekir. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır.*”

“*Ayrıca, hukuk güvenliği, kurallarda “belirlilik ve öngörülebilirlik” gerektirir. İptali istenen düzenleme ise, öncelikle “belirlilik ve öngörülebilirlik” sağlamadığı için Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devletine aykırı düşmektedir. Çünkü dava konusu cümle, farklı uygulamalara neden olacak ve bu belirsizlik, hukuki güvenilirliği zayıflatacaktır.*” İbaresine yer vererek hukuki güvenlik ilkesinde yer alması gereken nitelikleri belirtmiştir.³⁷

“*Anayasa Mahkemesi'nin kararından da anlaşılacağı üzere hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarının devletin tüm faaliyetlerine yerleşebilmesi için, devletin koymuş olduğu kuralların, geriye yürümezlik, belirlilik ve kazanılmış haklara saygı unsurlarını taşıması gerekmektedir*” (Gül, 2019,s.17). Çünkü hukukun üstün olduğu bir devlette hukukun güvenliğinin sağlanması için “hukukun üstünlüğü” ilkesine yer verilmesi gerekmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi, vergilemede geriye yürümezlik, vergilemede

³⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 30.09.2005, E. 2005/78, K.2005/59, 26235sayılı ve 21.07.2006 tarihli Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/07/20060721-9.htm>

belirlilik ilkesi, vergilemede kazanılmış haklara saygı ilkesi ve vergilemede kıyas yasağı ilkesi alt başlığında incelenecektir.

2.4.7.1. Vergilemede Geriye Yürümezlik İlkesi

Vergilemede geriye yürümezlik ilkesi, vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanması ile yakından ilişkilidir. Kanunlar kural olarak, yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanır, yürürlüğe girdiği tarihten önceki ve yürürlükten kalktıktan sonraki olaylara uygulanmazlar. Vergi kanunların da ileriye doğru yürümesi temel kuraldır. Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesinin kabul edilen vergi düzenlemelerinin yürürlüğe girdiği tarihten önce gerçekleşen olaylar üzerine hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve bu kanun değişikliklerinin sadece yürürlüğe girdiği tarihten sonra gerçekleşen olaylar için uygulanmasını emreden bir ilke olduğu ifade edilmiştir (Kaya, 2019,s.10). “*Geriye yürümezlik ilkesinin temel amacı, vergi mükelleflerinin gelecekte öngörülme-yen vergisel yüklerle karşılaşmalarını sağlamaktır, bu ilke mükellef haklarını gözetmektedir*” (Ekeryılmaz, 2019,s.49).

“1982 tarihli 1322 sayılı Kanun maddesinin 3. fıkrasına göre kanun, Resmi Gazetede yayımlandığı günü izleyen günden itibaren 45 gün sonra yürürlüğe girer.” Kanunlar, ilgili kanunun içerisinde herhangi bir tarih ibaresi yok ise belirtilen bu tarihte yürürlüğe girer. Kanunun Resmi Gazetede yayımlandığı tarihten itibaren 45 gün içerisinde yürürlüğe gireceği 1322 sayılı Kanunda belirtilmiştir. Kanunda belirtilen tarih kanunun yayımlandığı tarih, daha sonraki bir tarih veya daha önceki bir tarih olabilmektedir. Ancak 2018 düzenlemesi ile Resmi Gazetede yayımlanan 10 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararname ile kanunun içerisine herhangi bir tarih verilmediği durumda ilgili kanun Resmi Gazetede yayımlandığı gün yürürlüğe girer (Kaya, 2019,s.24). Anayasa Mahkemesi’nin 22 Kasım 2011 tarihli kararında, geriye yürümezlik ilkesinin belirli istisnalar dışında bırakıldığında, tüm kanunların yürürlük tarihinden sonra gerçekleşen olaylara uygulanması gerektiğine ilişkin şu açıklamaları yapmıştır:

“Vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlaması gereken hukuk devleti ilkesinin gereklerinden birisi devlet faaliyetlerinin belirli olmasıdır. Yani, devlet faaliyetlerinin idare edilenlerce önceden belli ölçüde görülebilir olması gerekmektedir. Devlet faaliyetlerinin belirli

olmasının yasama organını bağlayan yönleri ise; “kanunların geriye yürümezliği”, “kazanılmış haklara saygı” ve “suç ve cezaların kanuniliği” ilkesidir.”³⁸

03.07.1989 tarihli Danıştay İçtihadı Birleştirme kararında, 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen “kanunilik ilkesi”, *“hukuki güvenlik ilkesinin, geriye yürümezlik unsurunu sağlamaya yöneliktir ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasından söz edilemez”³⁹* ibaresiyle kanunların geriye yürümezliğini belirtmiştir.

2.4.7.2. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Anayasa’da belirlilik ilkesi ile ilgili açıkça bir hüküm bulunmamakla birlikte, 40. maddenin 2. fıkrasındaki *“Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır”* hükmü belirlilik ilkesi ile yakından ilgilidir. Vergilemede belirlilik ilkesi ise Anayasa’nın 73. maddesinin 4. fıkrasındaki *“Kanunların belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”* ifadesiyle vurgulanmıştır.

Belirlilik ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin kalbidir. Belirlilik ilkesi, yasaların veya diğer düzenleyici işlemlerin, bireyler tarafından anlaşılmasını ve yasaların açık bir şekilde ifade edilmesini sağlayarak hukuki güvenliğin oluşmasını desteklemektir. Belirlilik ilkesi, devlet tarafından uygulanacak düzenlemelerin, mükelleflerin önceden tahmin edilebileceği bir şekilde; açık, anlaşılır, tutarlı ve net olarak uygulanması gerekli kılan önemli bir ilkedir (Gül, 2019,s.35).

“Verginin belirliliği ilkesi, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini ne zaman, nasıl ve nerede yapmaları gerektiğini açıkça, şeffaf bir şekilde bilmesini niteler. Aynı zamanda belirlilik ilkesi, devlet hâkimiyetinin kayıtsız ve keyfi olmaması, hukuk kurallarını ve kanunlarının göz

³⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 22.12.20211, E. 2010/7, K. 2011/172, 28204 sayılı ve 14.02.2012 tarihli Resmi Gazete.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120214-20.htm>

³⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 15.10.2009, E. 2007/44, K. 2009/148, 27565 sayılı ve 28.04.2010 tarihli Resmi Gazete. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2009-148-nrm.pdf>

önünde tutarak ilgili hâkimiyetin hukuk kuralları sınırları içerisinde kullanılmasını gerektirmektedir” (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018,s.205-226).

Yazılı bildirim niteliğindeki vergi ve ceza ihbarnameleri, vergi incelemesinde başlama tutanağı, vergi incelemesi sırasında tutulan tutanaklar belirlilik ilkesini sağlama amacına yöneliktir (Ekeryılmaz, 2019,s.42). Vergi kanunlarının karmaşıklığı nedeniyle, vergilemeyle ilişkili idari işlemler belirlilik ilkesine uygun olmalıdır. Örneğin ödeme emrine itiraz süresinin 15 gün olmasıyla, dava açma süresinin 30 gün olması karışıklığa sebebiyet vermektedir. İlgili karışıklık sebebiyle mükellefler itiraz süresi ile dava açma süresini karışarak itiraz süresini geçirebilmektedir (Ekeryılmaz,2019,s.42). “Konuyla ilgili Danıştay, *çeşitli kararlarında ödeme emrine itiraz süresinin vergi mahkemesinde dava açma süresi ile karıştırıldığından ve düzenlenen ödeme emirlerinde dava açma süresine yer verilmediğinden dolayı süreci olmasına rağmen mükellef lehinde kararlar vermiştir.*⁴⁰”

“Temsilsiz vergi olmaz cümlesiyle ifade edilmeye çalışılan ilke ile devletin ve vergilendirme yetkisini kullanacak olan tarafların ve bu yetkinin kullanılacağı alanın milleti temsil eden kişiler tarafından kabul edilen kanunlar ile belirlenebileceği vurgulanmaktadır” (Saban, 2016,s.61).

2.4.7.3. Vergilemede Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi

Kazanılmış hak, hukuka uygun şekilde elde edilen haklar olmakla birlikte hukukta en sık kullanılan kavramlardan biridir genellikle de belirsiz ve karanlık bir kavram olarak tanımlanmaktadır (Bozdoğan, 2015,s.51). Kazanılmış hak, yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun şekilde kişilerin lehine ortaya çıkan hukuki durumlardır. Bu durumlar her zaman hak olarak ortaya çıkmazlar aynı zamanda hukuki güvenlik açısından koruması gereken menfaatler olarak da ortaya çıkabilmektedirler (Erdoğan, 2001,s.109). 1982 Anayasası’nın 2. maddesindeki “hukuki devlet” kavramının temel gereksinimlerinden

⁴⁰ Danıştay Kararı, KN. 2009/817, E. 2008/8544, 4.Daire.

birisi kazanılmış haklara saygıdır. Kazanılmış haklara saygı, hukukun genel ve evrensel ilkesi olmasının yanı sıra hukuk devletinin en temel ögesidir (Bozdoğan, 2015,s.51).

Kazanılmış hakkın varlığından söz etmek için zorunlu olan ve zorunlu olmayan durumlar vardır, zorunlu olan durumlar: Hak bireysel idari işlemlerden doğmuş olmalı, hak kesinleşmiş olmalı ve hak bireysel idari işlem tesis edildiği anda geçerli olan hukuk kurallarına uygun olmalıdır. Zorunlu olmayan durumlar ise: Süre, iyi niyet ve sürekliliktir (Bozdoğan, 2015,s.51).

Anayasa'nın 13. maddesinde *"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."* Denilmektedir. Buna göre Anayasa'nın anılan maddesi uyarınca adil yargılanma hakkına getirilen sınırlamaların Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir (Anayasa Mahkemesi Kararı, 2019,s.115⁴¹).

2.4.7.4. Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesi

"Kıyas, sebeplerdeki benzerliğe dayanarak, var olan bir kuralın kanun tarafından kapsama alınmamış olan bir olaya uygulanmasıdır" (Karakoç, 2014,s.1294). Kanundaki boşlukları doldurmak için kıyasa başvurulur. Vergi ve ceza hukukunda kıyas yasağı verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğu için mümkün değildir.

Konuyla ilgili Türk Ceza Kanunu md. 2/3' e göre; *"Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulamasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz."* 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre de *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."*

Bireylerin hukuki olarak kendilerini güvende hissetmeleri için hukuk kurallarının belirli ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Bu sebeple vergilemede kıyas yasağı ilkesi, ortaya çıkan olay ve olguların kanunda mevcut olan olay ve olgulara benzeştirilerek yeni kurallar ortaya çıkmasının önüne geçer (Gül, 2019,s.27).

⁴¹Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 12.06.2020, E. 2019/115, K. 2020/31, 31218 sayılı ve 19.08.2020 tarihli Resmi Gazete.

“ Vergi hukukunda kıyas yasağı hem yargı organı hem de yürütme organı için geçerlidir. Yargı organı yasama organının yerine geçerek fonksiyon gaspına yol açmamalıdır” (Diler, 2021,s.88). Kıyas, hukuki kıyas ve kanuni kıyas olarak ikiye ayrılmaktadır. Hukuki kıyas, birçok hukuk kuralından veya dar anlamla sadece kanun hükmünden tümevarım yöntemiyle ortaya çıkmaktadır. Kanuni kıyas ise kanunun belli bir maddesinden yapılan kıyastır (Ekeryılmaz, 2019,s.64). Vergide kıyas yasağına ilişkin yargı kararları tablo 2.2’ de gösterilmiştir.

“Danıştay 3. dairesinde, 2 Aralık 2005 tarihinde aldığı bir kararda, mükellef gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen gecikme faizine açılan davada, verginin süresinde tahakkuk ettirilemediği kurala bağlandığı, gecikme faizinin ancak ikmalen, re 'sen veya idarece tarh olunan vergiler için tahakkuk ve tahsil edilebileceği hükmüne yer verildiği, gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte gecikme gününden başlayarak 15 gün içinde şartıyla vergi zıyaı kesilmeyeceği öngördüğü, mükellefin pişmanlık dilekçesi vermemesi ve beyannamelerini süresinde vermemeleri halinde vergi zıyaı cezası ve gecikme zammı uygulanması sonucuna varılmıştır. Gecikme faizini tahakkuk ettirilmişse de tahakkuk ettirilen gecikme faizi ile uygulanması gereken gecikme zammının tutarının aynı olması durumunda, gecikme faizi tahakkuk ettirilmesinde hak ve nefaset kuralları açısından hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle reddedilen kararda “Verginin yorumla değil, kanunla alınabileceği, ikmalen, re' sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaksızın tahakkuk ettirilen gecikme faizinin, vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir”⁴²

Anayasa Mahkemesi’nin 14 Haziran 2017 tarihindeki kararında “İhtirazi kayıtlarla verilen kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisi ile kurumlar vergisi üzerinden kesilen bir kat vergi zıyaı cezasının iptali talebiyle açılan davada, sorunun itiraz konusu kuralla ilişkili olmadığını, ihtirazi kaydın kapsamı ile ilgili olduğu tespitini yapmış, beyannameye ihtirazi kayıt konup konulamayacağı sorununu, konya dahi bunun, dava açma hakkı tanıyıp tanımadığı hususunu ise itiraz konusu kuraldan hariç 2577 sayılı Yasa’nın 27/4 fıkrasının “yorumundan kaynaklandığını”, bunun yaratacağı içtihat farklılıklarının yargının doğası gereği mümkün olduğunu, bunda Anayasal sorun olmadığı gerekçesi ile oyçokluğu ile iptal talebini reddetmiş, anılan çoğunluk görüşüne katılmamıştır.⁴³” Söz konusu kararda kıyas yasağı ilkesi ihlal edilmiştir.

⁴²Danıştay 3. daire 02.12.2005 tarihli kararı, E. 2005/391, K. 2005/2639.

https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_043044.pdf

⁴³ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 14.06.2017, E. 2017/27, K. 2017/112, 30128 sayılı ve 19.07.2017 tarihli Resmi Gazete. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-112-nrm.pdf>

Tablo 2.2. . Vergilemede Kıyas Yasağı Yasasına İlişkin Yargı Kararları

İBKK Kararları	1988-1 E. 1989-1 K	<i>“Ortalama kar hadleri esasına genişletici yorum yapılarak kasten ortalama kar haddinin altında beyanda bulunduğu sonucuna varılarak vergi ziyai cezası kesilmesini kıyas yasağına aykırı bulmuştur.”</i>
VDDK Kararları	2017-548 E. 2017-606 K	<i>“1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğiyle kur farkının matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiğinin yer almasının, kanunda kur farkları ibaresinin yer almaması gerekçesiyle kıyas yasağı ilkesini ihlal ettiği yönünde yerinde bir karar verilmiştir.”</i>
Üçüncü Daire Kararları	1996-6609 E. 1998-1140 K.	<i>“Kanunda faiz gelirin faturalandırılmasına ilişkin hüküm olmaması sebebiyle özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kıyas yasağını ihlal edeceği yönünde karar vermiştir.”</i>
Dördüncü Daire Kararları	2009-5053 E. 2010/1965 K	<i>“İntifa hakkının kiralama bedeli olarak kabul edilerek kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir.”</i>
Yedinci Daire Kararları	E. 2001-4961 K. 2004-1691	<i>“Kıyas yasağı ilkesi gereğince kesilen cezalar için hukuka uygun bir tespit yapılmasının yerinde olacağı yönünde karar verilmiştir.”</i>
Dokuzuncu Daire Kararları	E. 2010-10365 K. 2011-283	<i>“Hisse senedi ve geçici ilmi haberin aynı hakları sağlaması dolayısıyla ilmi haberler ile temsil edilen ortaklık payının KDV’den istisna edilmesinin kıyas yasağını zedelemeyeceği yönünde karar verilmiştir.”</i>

Kaynak: (Ekeryılmaz, 2019:182)

BÖLÜM 3: ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN YÜKSEK MAHKEME KARARLARI IŞIĞINDA ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde ücretlilerin vergilendirilmesi, yüksek mahkeme kararları nezdinde, 1982 Anayasası'nda yer alan vergileme ilkesi özelinde; genellik ilkesi, mali güç ilkesi, sosyal devlet ilkesi, eşitlik ilkesi, adalet ilkesi, kanunilik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi açısından değerlendirilecektir. Hukuki güvenlik ilkesi; geriye yürümezlik, belirlilik, kazanılmış haklara saygı ve kıyas yasağı ilkeleri alt başlığıyla incelenecektir.

3.1. ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN GENELLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anayasa'nın 73. maddesinin 1. bendine göre "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." Yine Anayasa'nın 10. maddesinde de "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir" ifadeleriyle genellik ilkesine vurgu yapılmıştır. Burada "herkesin" vergi ödemesi vergilemede genellik ilkesinin bir gereği niteliğindedir.

Ücretliler genellikle stopaj yöntemine göre vergilendirilir. Stopaj yöntemiyle, işverenler ödedikleri ücretin gayri safi tutarı üzerinden, kanunen kabul görmüş her türlü indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan safi tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan oranlarda (%15-%40) vergiyi hesaplayıp ilgili vergi dairesine yatırmada sorumludur.

Anayasa Mahkemesi'nin 28 Mart 2001 tarihli kararına göre, genellik ilkesi; “*Ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir*⁴⁴” şeklinde tanımlanmıştır. Ücretlilerin vergilendirilmesinde genellik ilkesine aykırılık teşkil eden bazı durumlar vardır. Vergi barışı bu duruma örnek gösterilebilir. Vergi barışıyla, devletin alacağından vazgeçmesi durumunda, vergi ödeyenle ödemeyen arasında bir eşitsizlik söz konusu olmaktadır. Vergilerini ödemeyenlerin yaralandığı bu sistem, vergisini ödeyen mükellefler için bir haksızlık doğurmakta ve vergilemede genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Burada dikkat çeken başka bir husus da, herkes vergi ödemekle yükümlü ancak herkes beyanname vermekle yükümlü değildir. Ücretlilerin beyanname verme haklarının bulunmaması, gelir vergisi sisteminin ağırlıklı olarak ücretlilerin üzerine yığılmasına sebep olmaktadır bu durum da genellik ilkesine aykırılık teşkil eder. Ücretliler de beyannamelerinde gider göstererek vergi indiriminden faydalanmalıdır. Genellik ilkesi gereği ücretliler de beyanname vermelidir. Ücretlilerin beyanname vermesi bir bakımdan vergilemede kayıp ve kaçakların da önüne geçer.

3.2. ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN MALİ GÜÇ İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilemeye ilişkin mali güç ilkesi Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında şöyle belirtilmiştir: “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*” Anayasa’da “mali güç” teriminin açıklanması yapılmamış ve hangi unsurlara göre belirleneceği ifade edilmemiştir. Kamu maliyesine göre kişilerin mal güç göstergeleri, gelir, servet, harcama olduğu öne sürülmüştür. Mali güce göre vergilendirme sağlamak için artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirinin sermaye gelirine oranla daha hafif vergilendirilmesi, vergi muafiyetleri ve istisnalar, lüks tüketimin daha yüksek oranlarla vergilendirilmesi örnek olarak gösterilebilir (Üstün: 2003,s.260).

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 28.03.2001, E. 1999/51, K.. 2001/63, 24710 sayılı ve 29.03.2002 tarihli Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/03/20020329.htm#10>

Anayasa Mahkemesi'nin 28 Mart 2001 tarihi kararında, Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında yer "mali güç" kavramı şu şekilde yorumlanmıştır.

"Vergi, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmalıdır. Ödeme gücünün başlıca göstergeleri, gelir, servet ve harcamadır. Bu üç unsurun da vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur.⁴⁵"

Türkiye'nin sosyal bir hukuk devleti olması, vergilerin mali gücüne göre alınmasının dayanağını oluşturmaktadır. Bu ilkeye göre bireylerin mali güçleri attıkça ödemeleri gereken vergi miktarı artmalıdır. Mali güç ilkesi sosyal bir ilke olduğu için toplumun alt gelir grubunu korumayı da amaçlamaktadır. Ücretlilerin vergilendirilmesinde artan oranlı vergileme sisteminin kullanılması mali güç ilkesine uygun bir uygulamadır. Ancak burada uygulanan Gelir Vergisi dilimlerindeki yükseklik oranının artırılması, vergilerin mali güce göre alınması ilkesini daha adaletli kılabilir. Örneğin, 70.000 TL için %15 – 1.900.000 TL'nin üzeri için %40 Gelir Vergisi dilimi uygulamasına ek olarak 70.000 TL'ye kadar elde edilen gelir ve 1.900.000 TL'nin üzeri için elde edilen gelirler kendi içinde değerlendirilip farklı oranlarla vergilendirilebilirler.

Anayasa Mahkemesi'nin 9 Şubat 2012 tarihli kararında, ücret gelirinin ücret dışı gelir elde edenlerle aynı oranda vergilendirilmesiyle ilgili "Anayasa'nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayrık durumunu gözeterek, Devlet'e "adaletli bir ücret" için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasa'nın 73. maddesindeki "mali güç" ilkesi ile 55. maddesindeki "adaletli bir ücret elde etme" ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, "adalet" ilkesini de zedeler⁴⁶." İfadelerine yer vermiştir. Bu açıdan bakıldığında, ücretliler beyanname vermedikleri için indirilecek gider gösterememesi, fazla vergi ödemelerine sebebiyet vermektedir. Ayrıca burada mali güç ilkesi, vergilemede adalet ilkesiyle birlikte değerlendirilmiştir.

⁴⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 28.03.2001, E. 1999/51, K.. 2001/63, 24710 sayılı ve 29.03.2002 tarihli Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130726-32.htm>

⁴⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT: 09.02.2012, E.2010/93, K. 2012/20, 28719 sayılı ve 26.07.2013 tarihli Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130726-32.htm>

3.3. ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*” hükmüyle eşitlik ilkesine vurgu yapılmıştır. Bu maddeye göre, sınıfsal, etnik, dinsel ve cinsiyet ayrımı gözetilmeksizin, herkesin toplumsal maliyetlere birlikte katlanması gerektiği sonucuna varmaktayız (Demircan, 2016,s.264). Vergilemede eşitlik ilkesine ise Anayasa'nın 73. maddesinin 1. bendinde yer alan hükümdeki, herkesin vergi ödemekle yükümlü olması ibaresiyle yer verilmiştir.

Vergilemede yatay eşitliğe göre aynı gelire sahip mükellefler aynı oranda vergi ödemelidirler. Fakat bu ilkeyi uygulamak için gelirin ve mali güç kavramının ekonomik tanımı yapılarak, vergi matrahının gelirin tüm öğelerini kapsaması gerekmektedir. “*Yani parasal veya parasal olmayan, maddi veya maddi olmayan, gerçekleşmiş ya da gerçekleşmemiş ayrımı olmadan her türlü gelir ögesi üniter sisteme ilişkin olarak gelir beyannamesinde bulunmalıdır*” (Babacan ve diğerleri, 2019). Türkiye’de ekonomik anlamda gelir kavramı tam olarak açıklanamadığı için vergi harcamaları ve vergisel teşvikler sebebiyle vergilemede yatay eşitlik kavramı uygulanamamaktadır.

Vergilemede dikey eşitliğe göre adaletin sağlanmasında farklı gelir seviyesine sahip bireylerin farklı oranlarda vergi ödemesi gerekmektedir. Buna göre aslen gelir seviyesi yüksek olan mükellef, gelir seviyesi düşük olan mükellefe göre daha az vergi ödemesi gerekmektedir. Ancak mükellefler vergi teşviklerinden yararlanarak kendilerinden daha az gelir elde eden mükelleflerden daha az vergi öderler. Örneğin bir işletmede çalışan aynı işi yapan bireylerden engelli bireylerin vergi indirimden yararlanarak, engeli olmayan bir bireyde daha az vergi ödemesi vergilemede eşitlik ilkesine aykırı bir durum teşkil eder (Babacan ve diğerleri, 2019). Ancak bu durum sosyal devlet ilkesinin gereğidir. Vergilemede eşitlik ilkesi, genellik ilkesi ve mali güç ilkesi ile birlikte değerlendirildiğinde, herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini gerekli kılar. Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nun 15. maddesindeki diplomat muaflığı, eşitlik ilkesini ve genellik ilkesini zedeleyici bir uygulama olarak değerlendirilebilir. İlgili hüküm şöyledir:

“Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göre memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir vergisinden muaftır.”

Anayasa Mahkemesi’nin 1 Mart 2010 tarihli kararına göre de, *“Vergide eşitlik ilkesi de, mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Bu ilkeler gelir vergisi yönünden çok kazananın çok, az kazananın az vergi alınmasını gerekli kılar.”*⁴⁷ İfadelerinde de görüldüğü gibi eşitlik ilkesi mali güç ilkesiyle birlikte kullanılabilir.

3.4. ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN SOSYAL DEVLET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sosyal devlete ilkesi asıl itibariyle 1982 Anayasası’nın 2. maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre; *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”* Vergilemede sosyal devlet ilkesi, 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 2. fıkrasına göre *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır”* hükmüyle düzenlenmiştir. Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal adalet anlayışına uymak zorundadır. Sosyal devlet; vatandaşın asgari yaşam şartlarını sağlamaya çalışan, toplumun tüm kesiminin ihtiyaçlarını karşılayan, toplumun refahını ve adaletini sağlayan devlettir.

Anayasa Mahkemesi’nin 18 Şubat 1985 tarihli kararına göre; *“Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adaletle uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir*

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı, K.T.01.04.2010, E.2008/110, K.2010/55, 27619 sayılı ve 21.06.2010 tarihli Resmi Gazete. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2010-55-nrm.pdf>

özgürlük rejimini uygulayan devlettir.”⁴⁸ Söz konusu Mahkeme kararında sosyal devletin amaçları ve görevleri üzerinde durulmuştur.

Vergilemede sosyal devlet ilkesi gereği, vergi takviminde düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir. Örneğin Temmuz ayı özelinde ödenecek vergileri değerlendirecek olursak, KDV, yıllık GV 2. taksiti, MTV 2. taksiti, ÖTV, konaklama vergisi ve muhtasar beyanname bu ayda ödenmektedir. Bu durum mükellefler açısından ciddi bir vergi yükü oluşturmaktadır. Temmuz ayında ödenecek olan bu vergilerin farklı aylara dağıtılması, mükelleflerin vergisel yüklerinin azaltacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti’nin sosyal bir devlet olması gereği, devlet asgari ücretlilerin haklarını korumak için 27 Ocak 2022’de Resmi Gazetede yayımlanan Tebliğe göre; 01.01.2022 tarihinden itibaren asgari ücret, gelir vergisinden ve damga vergisinden muaf edilmiştir. Burada maliye politikanın gelir dağılımında adalet sağlamak amacı benimsenmiştir. Ücretlilerin artan oranlı olarak vergilendirilmesi de aynı amaca tekabül etmektedir. Ayrıca ücretlilerin vergilendirilmesinde engellilik indirimi de sosyal devlet ilkesinin uygulamasıdır.

Sosyal devlet olmanın gereği olarak olağan üstü hal dönemlerinde ücretlilerden alınan vergilere muafiyet ve istisnalar getirilerek vergisel avantajlar sağlanmalıdır. Örneğin doğal afetler olması sonucunda olağan üstü hal ilan edilmesi durumunda, bölgede bulunan ücretlilerin ödeyecekleri vergilerde, devlet vatandaşını korumak için muafiyet, indirim veya istisna uygulamasına gitmelidir.

Anayasa Mahkemesi’nin 1 Nisan 2010 tarihli kararında, “Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olan verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi, yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda bazı istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilerek gözetilmesi suretiyle mümkündür. Bu ilkeler gereğince yasalarda, sosyal, ekonomik, malî ve kültürel amaçlarla yer verilen istisna ve muafiyetlerle ayrı yükümlülükler belirlenmesi, söz konusu ilkelerin uygulamaya geçirilmesini sağlamaya yardımcı olup, bunların kapsamının belirlenmesi ise yasa

⁴⁸Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 18.02.1985. E. 1984/9, K. 1985/4, 18793 sayılı ve 26.06.1985 tarihli Resmi Gazete. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1985-4-nrm.pdf>

koyucunun takdirine bağlıdır⁴⁹.” İfadeleriyle sosyal devlet ilkesi vurgulanmıştır. Ayrıca, mükelleflerin kişisel durumlarının yasalarda bazı istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilerek gözetilmesiyle mümkün olduğu üzerinde durulmuştur.

3.5. ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anayasa’da vergilemede adalet ilkesi 73. maddenin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Fıkra göre: “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal bir amacıdır.*” Mükelleflerin bir vergi sisteminden beklentilerinin başında, vergi yükünün adaletli şekilde dağıtılması gelir. Toplumda vergilemede gönüllü uyumun gelişmesi için adaletli bir vergi sistemi şarttır. Vergilemede adalet ilkesi verginin genelliği ilkesiyle birlikte değerlendirildiğinde de herkesin vergi ödemesini gerekli kılar. Ancak vergilemede adalet ilkesine uymayan bazı vergisel düzenlemeler mevcuttur.

Vergilemede adalet ilkesi, vergi yükünün adaletli dağılımını gerekli kılar, sporcuların vergilendirilmesinde adalet ilkesinden sapma söz konusudur. Sporcuların vergilendirilmesinde adaletsizliğe yol açan husus tevkifat yoluyla vergilendirme sisteminin kullanılmasıdır. GVK geçici madde 72’de 31.12.2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ödemelerine ilişkin tevkifat oranları şu şekilde tespit edilmiştir: “*a) Lig usulüne tabi spor dallarında; 1) En üst ligdekiler için % 20, 2) En üst altı ligdekiler için % 10, 3) Diğer liglerdeki için % 5, b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5.*” Vergilemede adalet ilkesi aynı ücret geliri elde edenlerin aynı oranda vergilendirilmesi gerektiğini savunurken, lig bazında farklı vergi oranlarının uygulanması vergilemede adalet ilkesine ket vurmaktadır. Çünkü bu sisteme göre, en üst ligde yer alan bir sporcu, alt liglerdeki sporcularla aynı ücreti alıp farklı oranlarda vergilendirilmektedir. Devletin sporu teşvik etmek için uyguladığı bu

⁴⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 01.04.2010, E.2008/110,K. 2010/55, 27619 sayılı ve 21.06.2010 tarihli Resmi Gazete. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2010-55-nrm.pdf>

sistemde, bir üst lige çıktıkça vergilendireme oranının atmasıyla da vergilemede adaletsizliğin ana kaynağını oluşturmaktadır.

Ayrıca, en üst dilimde uygulanan ücret gelirin %40'a kadar vergilendirilmesi söz konusu iken sporcuların en fazla %20 oranında vergilendirilmesi de vergilemede adaletsizliğe yol açan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (Köstenci ve Ergün, 2021,s.11). Bu hususa örnek olarak, 2023 yılı için yıllık ücret geliri 1.000.000 TL olan en üst ligde yer alan bir sporcunun ödeyeceği vergi miktarı % 20 tevkifatla 200.000 TL olmakta iken, sporcu olmayan 1.000.000 TL ücret geliri elde eden mükellefin ödeyeceği gelir vergisi 292.000 TL'dir. Gerçekleşen gelir vergisi oranı ise %29,20'dir.

“Yani mükellefler aynı ücret geliri elde etmelerine rağmen sporcuların vergilendirme yöntemi dışında bulunan mükellefler daha fazla vergi ödemekte ve objektif vergi yükünün yarattığı adaletsizlik, sübjektif vergi yüküne de yansiyarak vergiye karşı bir direnç oluşturmakta ve kamuoyunun vergi ahlakı ile vergi bilincini olumsuz etkilemektedir” (Köstenci ve Ergün, 2021,s.11).

Anayasa Mahkemesi'nin 13 Temmuz 1995 tarihli kararında da , “73. maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.⁵⁰” İfadeleriyle vergilemede adalet ilkesi gereği yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarla gözetilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

3.6. ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN KANUNLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan kanunilik ilkesiyle ilgili hükmü şöyledir; “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur değiştirilir ve kaldırılır.*” İfadesiyle vergilendirilmede keyfiliğin önüne geçilmiştir. Kanunilik ilkesine aynı zamanda Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında yer ver verilmiştir. Bu fıkra göre “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve*

⁵⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 13.07.1995, E. 1994/85, K. 1995/32, 22771 sayılı ve 28.09.1996 tarihli Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/05/20010516.htm#9>

indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” İfadeleriyle de 73/3’de yer verilen kanunilik ilkesi yumuşatılmıştır.

Vergilemede kanunilik ilkesi gereğince temsilsiz vergi olmaz. “*Anayasa’nın 7. maddesinde yasama yetkisi TBMM’ye atfedilmiştir.”* “*Ve bu yetki devredilemez*” ifadeleriyle de desteklenmemiştir. Bu hususta vergi kanunları, ödevlilerince tercih edilerek görevlendirilen temsilcileri tarafından yapılır. Bu durum temsilsiz vergi olmaz ilkesini ifade eder.

Ücretlilerin vergilendirilmesinde kanunilik ilkesiyle ilgili bazı uyumsuzluklar mevcuttur. Örneğin “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarında kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanlığına verilmesi*” hükmüne bakıldığında, literatürde bu hükmün kanunilik ilkesine aykırılığı hususunda tartışmalar vardır. Hukuki olmadığını düşünenler “kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar” ibaresiyle ifade edilen “kanun” Anayasa’da açıkça belirtilmemiş olmasını öne sürmektedir. Ancak söz konusu kanunla ilgili birçok kez Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuş ve bu maddenin kanunilik ilkesine bir aykırılık teşkil etmediği, yargı denetimine açık olduğu için bir istisna oluşturduğu ifade edilmiştir (Ekeryılmaz, 2019:30). Buradaki bir başka husus da, bir verginin konulması veya değiştirilmesi gerektiği zaman yasama organının hızlı karar alması konusunda sıkıntılar ortaya çıktığı için ekonomideki enflasyon veya deflasyon dönemlerinde müdahale edilebilir olması ve gecikmeler yaşanmaması hususunda hızlı kararlar almak için verginin kanuniliği ilkesi yumuşatılarak sınırları kanunda belirtmek şartı ile Cumhurbaşkanına “yetki devri” sağlanmıştır. Ancak bu durum da Anayasa’nın 7. maddesiyle uyuşmamaktadır.

Asgari ücretlilerin veya diğer çalışanların vergilendirilmesi ve ücretliler üzerindeki vergi yükü Anayasa’da düzenlenmiştir. Ancak kanunilik ilkesiyle birlikte Anayasa’nın 55. maddesinde hükmedilen “ücrette adalet” ilkesini asgari ücretle çalışanlar açısından değerlendirdiğimizde, Anayasa m.55 şöyledir;

“... Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. Asgarî ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulur...”

Söz konusu madde, bireyin ekonomik güvenliğini ve gelişmesini hedef almakta ve bu amaca yönelmektedir. Günümüz koşulunda devlet, sosyal devlet olma niteliğini kaybetmemiştir. “Ancak asgari ücret üzerinden uyguladığı sosyal politikalar ya düşük miktarlara tekabül etmektedir ya da çalışan yeterince desteklenememektedir” (Acuner 2019,s.17). Nihayetinde asgari ücretlilerin, günümüz ekonomik koşullarına uygun ücret hakkına sahip olmadıklarını söylemek mümkündür. 2023 yılı açlık ve yoksulluk sınırı tutarlarına baktığımızda asgari ücretin bu tutarlar altında kalması yukarıdaki ifadeyi desteklemektedir.

2017 Anayasa değişikliği referandumu öncesi Bakanlar Kuruluna verilen “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarında kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi” için Anayasa Mahkemesi 21 Şubat 2008 tarihli başvuru kararında; “Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasında, vergi oranlarını yasada öngörülen yukarı ve aşağı sınırlar içinde değiştirme yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilebileceğinin belirtildiği, bunun, Bakanlar Kurulu’na vergi miktarlarını da değiştirme yetkisinin verilebileceği anlamını taşımadığı, bu nedenle itiraz konusu kural ile Bakanlar Kurulu’na verilen vergi tutarlarını değiştirme yetkisinin, Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırı olduğu, öte yandan, maktu vergi tutarını sifıra kadar indirme yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilmesinin, verginin Bakanlar Kurulu’nca kaldırılması sonucunu doğurduğu, yasa koyucunun özel tüketim vergisi kapsamına aldığı bir mal için öngörülen maktu vergi tutarını sifıra kadar indirme yetkisinin Bakanlar Kuruluna bırakılmasının, o malın vergisiz teslimi anlamına geldiği, özel tüketim vergisinin yansıtılabilir olması nedeniyle, maktu vergi tutarı Bakanlar Kurulu’nca sıfır olarak belirlenen malların hem mükellefleri hem de tüketicileri lehine vergi adaletinin bozulacağı, vergi tutarının sıfır olarak belirlenmesinin ayrıca 4760 sayılı Yasa’nın 12. maddesinin üçüncü fıkrasında yasa koyucunun gözettiği amaca da aykırı olduğu, bu nedenlerle itiraz konusu kuralın, Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ve iptali gerektiği ileri sürülmüştür.”⁵¹⁵²

⁵¹ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 21.02.2008, E. 2005/73, K. 2008/69, 27047 sayılı ve 07.11.2008 tarihli Resmi Gazete Kararı.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2008-59-nrm.pdf>

⁵² Öte yandan, vergi oran ya da tutarlarının, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sifıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sifıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması

Başka bir Anayasa Mahkemesi'nin 28 Mart 2001 tarihli kararında ise, "Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında "suç ve cezalarda yasallık" ilkesi öngörülmüş, 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ise "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" denilerek "vergiler de yasallık" ilkesi benimsenmiştir. Suç ve cezalardaki yasallık ilkesi gibi, vergide yasallık ilkesinin de önemi nedeniyle yürütme organına ancak, konulan bir verginin muaflık, istisna ve indirimlerinde kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. "Yasallık ilkesi" hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur⁵³" ifadeleriyle tanımlama yapılmıştır. Mahkeme kararında vergide muaflık, istisna ve indirimlerin kanunda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde değişiklik yapılması gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

3.7. ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hukuki güvenlik ilkesi, vergilemenin hukuk kuraları çerçevesinde yapılması prensibine dayanmaktadır. "Vergilendirme yetkisinde sahip devlet, vergilendirme konusunda gerekli olan düzenlemeleri gerçekleştirirken hak ve özgürlükleri koruyan, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranmasına duyarlı kalmayan bir yapıda olması gerekmektedir" (Diril ve Arat, 2015,s.115). Hukuki güvenlik ilkesini dört alt başlıkta incelediğimizde; vergilerin geriye yürümezliği ilkesi, belirlilik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi ve kıyas yasağı ilkesi olarak sıralayabiliriz.

3.7.1. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Geriye Yürümezlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Geriye yürümezlik ilkesi, 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde "Kimse, işlemediği zaman yürürlükte bulunan kanunen suç sayılmadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz" ifadesiyle hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu geçici 21 numaralı maddesindeki hüküm ise şöyledir;

anlamını taşıdığı ve bunun verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki sav da yerinde görülmemiştir.

⁵³Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 28.03.2001. E. 1999/51, K. 2001/63, 24710 sayılı ve 29.03.2002 tarihli Resmi Gazete.

“Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri; hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu Kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanır” hükmü yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin 4 Haziran 2003 tarihli kararında, *“Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle “kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz.”* denilerek geriye yürümezlik ilkesinin hukuki güvenliğin sağlanmasında gerekli bir ilke olduğunu belirtmiştir.⁵⁴

Literatüre bakıldığında kanunlarının geçmişe yürümezlik ilkesinin ihlâl edildiği somut örnekler mevcuttur. Geçmişe yürütülen vergi kanunlarına gerekçe olarak enflasyon, ekonomik krizler, doğal afetler ve haksız kazançlara karşı uygulamalar gibi gerekçelerin ileri sürüldüğü görülmektedir. Örneğin 1999 yılında yaşanan büyük Marmara depremi sonrası çıkarılan 4418 Sayılı Kanunla birlikte deprem sonrası ihtiyaçları gidermek için yeni vergiler getirilmiştir. 4418 Sayılı Kanun 11 Kasım 1999 yılında yürürlüğe girmesine rağmen kanun geriye yürütülerek 1998 yılında elde edilen gelir üzerinden ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden %5 oranında vergi alınmasına hükmedilmiştir.

“Ayrıca, 17.8.1999 veya 12.11.1999 tarihleri itibarıyla, deprem bölgesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ile bu illerdeki işyerlerinde fiilen çalışan ücretliler, meydana gelen depremde varlıklarının en az yüzde onun, eşini veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybedenler” ek gelir vergisi ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.”

“Söz konusu 23888 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan mükerrer maddede 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara bölgesi ve civarında meydana gelen depremin yol açtığı ekonomik kayıpları gidermek amacıyla bazı mükellefiyetler ihdası ve bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında kanun şöyledir: Madde 2.- Ek gelir ve ek kurumlar vergisi; a) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1998 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden %5, b) 1998 yılı ticarî ve meslekî kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerinin; 1998 yılına ilişkin götürü matrahları üzerinden %5, c) 1. maddenin (c) bendinde sayılan ücretlilerin; 1998 yılında elde ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden %5, Oranında alınır.” ifadeleriyle söz konusu maddede uygulanan karar açık olarak geriye yürütülmüştür.

⁵⁴Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 04.06.2003, E.2001/392, K.2003/60, 25320 sayılı ve 18.12.2003 tarihli Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031218.htm#19>

3.7.3. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilemede belirlilik ilkesi gereği, verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemlerinin gösterilmesi gerekir. Bu ilkeye göre verginin konusunun, vergilerin miktarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekilleri idare ve yükümlüler açısından belli ve kesin olmalıdır. Vergisel işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilemede keyfiliğin önüne geçer (Erkin,2012,s.242). Bu amaca uygun olarak Türkiye’de ücretlilerin vergilendirilmesi hususunda, gelire tabi gelir unsurları açık, net ve kesin şekilde tanımlanmıştır, bu konuda açıklık sağlanmaya çalışılmıştır.

29607 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Anayasa Mahkemesi’nin 8 Aralık 2015 tarihli kararında, *“Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir⁵⁵.”*

Anayasa Mahkemesi’nin 22 Aralık 2011 tarihli kararında, *“Kanunların Resmi Gazetede yayımlanmasını ve ilgililere uygulanmasının belirlilik ilkesinin bir gereği olduğu ifade edilmiştir⁵⁶.”* İlgili hükmün uygulanacağı tarih Resmi Gazetede açıkça belirtilmiştir.

Danıştay dokuzuncu dairede verdiği kararında belirlilik ilkesi ile ilgili; *“Hukukun üstünlüğü için kanunların varlığı yeterli değildir, o kanunların adalet ve hakkaniyete de uygun olması gerekir. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle, bireylerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir.⁵⁷”* İfadesini kullanmıştır.

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 08.12.2015, E. 2014/87, K. 2015/112, 29607 sayılı ve 08.12.2016 tarihli Resmi Gazete). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/01/20160128.htm>

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 22.12.2011, E. 2010/7, K. 2011/172, 28204 sayılı ve 14.02.2012 tarihli Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120214-20.htm>

⁵⁷ Danıştay Kararı, KN. 2012/9474, E. 2010/4896, 9.Daire.

<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=45635200&arananKelime=9.%20Daire.2010/4896,2012/9474>

Ancak Danıştay'ın verdiği bu karara aykırı olarak af kanunları çıkarılması belirlilik ilkesini zedeleyecek bir uygulamadır. Çünkü bireyler özellikle seçim dönemlerinde nasıl olsa vergi cezalarında af çıkar mantığıyla vergilerini ödememe eğilimine girerler. Bu durum devletin vergi gelirini azaltırken bireyler açısından da vergiye gönüllü uyumu zorlaştırır.

3.7.3. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi'nin 12 Aralık 2012 tarihli kararında kazanılmış haklara saygı ilkesiyle ilgili “*Doğmuş hakkı tanımak kazanılmış hakka saygı göstermektir*” ibresi yer almaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak kazanılmış haklara dokunulmaması gerekir. Aynı kararda kazanılmış haklara saygı ilkesiyle ilgili şu ifadeler yer verilmiştir; “*Sadece iç hukukta değil, uluslararası hukukta da benimsenen “kazanılmış hakların korunması”, mevcut hukuksal durumun, benimsenmiş yapının, edinilmiş statünün, elde edilmiş mali ve sosyal hakların geçerliliğini sürdürmesini zorunlu kılar.*⁵⁸” Anayasa Mahkemesi'nin 14 Ocak 2003 tarihli bir diğer kararında da “*Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla kişisel bir hak haline dönüşmesi gerekir.*⁵⁹” İfadelerine yer verilmiştir.

Kazanılmış haklara saygı ilkesine aykırı bir durum olarak, Anayasa Mahkemesi'nin 15 Ekim 2010 tarihli kararında gerekçe olarak; uygulamada vergi iadesi olarak bilinen ücretlilere vergi indirimini düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesi, 28.03.2007 tarihli ve 5616 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un iptali istenen ibareyi de içeren 31. maddesinin (a) fıkrası hükmüyle, geriye yürür şekilde 01.01.2007 tarihinden

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 27.12.2012, E.2011/139, K. 2012/205, 28791 sayılı ve 10.10 2013 tarihli Resmi Gazete. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/10/20131010-8.htm>

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 14.01.2003, E. 2001/34, K. 2003/2, 25294 sayılı ve 19.11.2003 tarihli Resmi Gazete. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2003-2-nrm.pdf>

geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu vergi iadesi uygulaması kazanılmış haklara saygı ilkesini zedelerken aynı zamanda hem geriye yürümezlik ilkesini hem de belirlilik ilkeni zedelemektedir. Nitekim 2007 yılı başından 5615 sayılı yasanın yürürlüğe girdiği süre içerisindeki vergi indirimi “kazanılmış haktır.”

Gelir vergisi üzerinde 4 Nisan tarihli 2007 tarihli resmi gazetede yayımlanan 5615 Sayılı Kanunla ücretlilerde vergi indirimi uygulamasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 121. maddesinin 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğini belirten hüküm, 1 Ocak 2007- 4 Nisan 2007 tarihleri arasında belge biriktiren ücretliler bakımından kazanılmış haklara saygı ilkesi, geriye yürümezlik ilkesin ve belirlilik ilkesine aykırılığı hususunda mahkemeye taşınmıştır.

Anayasa Mahkemesi’nin 15 Ekim 2009’da yaptığı incelemede şu ifadelerle yer verilmiştir; “Hukuk devletin temel özelliği, bütün vatandaşlar, hatta -vatandaş olmasa bile ülkesindeki tüm insanlara hukuki güvence sağlamasıdır. Hukuki güvencenin ilk ve en basit şartı ise aleyhdeki kanunların geriye yürümemesidir. Oysa vergi iadesi uygulaması, 5615 sayılı Kanun’un iptali istenen kuralı ile geriye dönük olarak 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmakta ve dolayısıyla ücretliler, 2007 yılı başından bu Yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar hak etmiş bulundukları vergi iadesi gelirinden yoksun bırakılmaktadır. Öte yandan, hukuksal güvenliğin bir gereği de kazanılmış haklara saygı gösterilmesi ilkesidir. “Kazanılmış hak”, kişinin bulunduğu statüden doğan ve kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş haktır. Kişilerin hukuk düzenine güvenerek elde ettikleri hakların sonradan çıkarılacak yasal düzenlemelerle ihlal edilmesi hukuksal güvenliği zedeler. 2007 yılı başından 5615 sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği süre içerisindeki vergi indirimi ücretliler bakımından, “kazanılmış hak” tır. Esas Sayısı: 2007/44 Karar Sayısı: 2009/148 3 Vergi indirimi yerine 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanacağı ifade edilen “Asgari Geçim İndirimi”, 2008 yılında elde edilecek gelirle ilgilidir. Buna karşılık 2006 yılındaki harcamalarla ilgili olan vergi indirimi alacakları hak sahiplerine 2007 yılında ödenmektedir. Ücretlilerin 2007 yılı gelirlerinin hak edilmiş bir mali olanaktan yoksun bırakılmasını sağlayan düzenlemenin, onların kazanılmış haklarını ortadan kaldırdığı kuşkusuzdur.”⁶⁰

3.7.4. Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Kıyas Yasağı İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulacağı hükmü açıkça belirtilmiştir. Bu sebeple ilgili yükümlülerin temel öğelerine ilişkin kanunda belirtilmedikçe, kıyas yoluyla bir mali

⁶⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, KT. 15.10./2009, E. 2007/44, K. 2009/148, 27656 sayılı ve 28.04.2010 tarihli Resmi Gazete. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2009-148-nrm.pdf>

yükümlülük konulmaz, değiştirilemez ve kaldırılamaz (Ekeryılmaz, 2019,s.50). Kıyas yöntemi, ancak haklı sebeplerin belirli koşulların var olması durumunda söz konusu olabilir. *“Başka bir deyişle yasada düzenlenmesi bulunmayan bir olayın yasada düzenlenen bir olay ile aynı hukuki işleme tabi tutulması, aynı hukuki sonuca ulaşacak olması, bu iki olay bir normun temel aldığı esaslı unsurların ortaya çıkardığı düşünce açısından benzer olduğu kabul ediliyorsa hukuka uygun sayılır”* (Gül, 2019,s.28).

Söz konusu kıyas yasağı ilkesi ile ilgili bir ihlal dikkat çekmektedir. Kocaeli 2. Vergi Mahkemesi’nde⁶¹ görülen davada, davacı iş yerini kapatma ve üretimi sona erdirmeye kararı üzerine, işten ayrılma planı çerçevesinde, müvekkiline ödenen kapanma tazminatı avansı üzerinden kesinti yapılmıştır. İşverenin kapanma tazminatı adı altında ödeme yapma kararı aldığı, yapılan bu ödeme tazminat olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan ücret tanımına girmediği, ücret olabilmesi için hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra bu ödemenin yapılması gerektiği, bu bakımdan da gelir vergisi kesintisi yapılmasının hukuka aykırı olduğu ve yapılan kesintinin faiziyle müvekkiline iade edilmesine karar verilmesini istemektedir.

Savunmada ödenen tazminatın, ücret olmadığı ve verginin konusuna girmediği iddiasının mesnetsiz olduğu, böyle bir gerekçenin kabul edilmesinin hâkimin yeni bir kanun yaratması anlamına geleceği belirtilmiştir. Bu durumun da Anayasa’ya aykırılık teşkil edeceği, gelir vergisi konusu olamayan tazminatın veraset ve intikal vergisine tabi olacağını belirterek davanın reddine karar verilmesini gerektiği ifadelerine yer verilmiştir.

Kararda ise verginin kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı göz önünde bulundurulduğunda, mevzuat hükümlerine göre sadece ücret ya da ücret sayılan ödemelerden kesinti yapılabileceğinden, ücret ve ücret sayılan ödemeler kapsamında yer almayan kapanma tazminatı avansı ödemesinden yapılan gelir vergisi kesintisine hukuka aykırılık görülememiştir. Ancak, iş bu kararda uyumsuzluk konusu ödemenin hukuki niteliğince değerlendirildiğinde, Danıştay Dördüncü Dairenin 18.12.2019 tarihli ve E: 2018/9049, K: 2019/9248 sayılı kararındaki Danıştay Üçüncü Dairenin E: 2019/5019

⁶¹ T. C. Kocaeli 2. Vergi Mahkemesi, E.2020, K. 2021.

sayılı Mahkeme kararının yürürlüğünün durdurulmasına dair karardaki çıkarımla benzer niteliktedir. Davacının faiz ile ilgili talebinde de haksız yere alınan vergi nedeniyle yoksun kalınan tutarın, davacının talebi doğrultusunda ödemenin yapıldığı tarihten itibaren hesaplanarak tecil faiziyle tutarın iadesine karar verilmiştir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergiler devletlerin egemenlik erkelerinin nihai bir sonucu olup kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağıdır. Literatürde vergiler ile ilgili çeşitli sınıflandırmalar yer almaktadır. Türk Vergi Sisteminde yer alan vergiler, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ücretliler bu sınıflandırma da gelir üzerinden alınan vergiler başlığı altında yer almaktadır. Kaldı ki ücret gelirin unsurlarından birisidir.

Üretim faktörü olan emeğin bir karşılığı olarak tanımlanan ücretin nakdi ya da aynı karşılığı bulunmaktadır. Emeğin üretime fikren veya bedenen katılması sonucu edinilen bedel olan ücrete ilişkin ücretlilerin vergilendirilmesi noktasında anayasal vergileme ilkelerine uygun hareket edilmesi önem arz etmektedir. Bu çerçevede vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında önemli bir yere sahip olan anayasal vergileme ilkeleri açısından ücretlilere ilişkin birtakım eksikliklerin bulunduğu açıktır. Çalışmada anayasal vergileme ilkeleri olarak, genellik, mali güç, eşitlik, sosyal devlet, adalet, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkeleri açısından ücretlilerin vergilendirilmesi irdelenmiştir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 1. bendinde *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”* ifadesi yer almaktadır. Burada yer alan “herkes” kelimesi genellik ilkesine karşılık gelmektedir. Yani, yine Anayasa'nın 10. maddesi gereği sistematik yorum yapılacak olursa, *“Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir”* denilerek herhangi bir gerçek veya tüzel kişiye imtiyaz sağlanmayacağı, vergisel yükümlülük özelinde herkesin sorumluluğunun olacağı vurgulanmıştır. Bu perspektiften değerlendirildiğinde beyanname vermek vergisel bir yükümlülüktür. Beyanname ile mükellefler kanunen kabul edilen giderler gösterebilmekte ve vergiden kaçınma hakkına sahip olmaktadır. Her mükellefin bu hakka sahip olmasına rağmen ücretlilerin böyle bir hakkı bulunmamaktadır. Bu durum genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Ücretlilerin vergilendirilmesi mali güç ilkesi açısından değerlendirildiğinde söz konusu bu ilke gereği alt gelir gruplarının korunması gerektiğinin vurgulanması gerekmektedir. Ücretlilerin vergilendirilmesinde artan oranlılık esas alınmıştır. Bu mali güç ilkesiyle örtüşen doğru bir uygulamadır. Ancak burada uygulanan gelir vergisi dilimlerinin yükseklik oranının artırılması, vergilerin mali güce göre alınması ilkesini daha adaletli kılabilir. Örneğin, 70.000 TL için %15 – 1.900.000 TL’ nin üzeri için %40 Gelir vergisi dilimi uygulamasına ek olarak 70.000 TL’ ye kadar elde edilen gelir ve 1.900.000 TL’nin üzeri için elde edilen gelirler kendi içinde değerlendirilip farklı oranlarla vergilendirilebilirler.

Vergilendirme de bir diğer önemli ilke eşitliktir. Eşitlik ilkesi genellik ve mali güç ilkeleri ile değerlendirildiğinde, herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini gerekli kılar. Ancak Türk Vergi Sisteminde yer alan muafiyet ve istisnalar bunun gerçekleşmesinin önünde engel teşkil etmektedir. Zira Gelir Vergisi Kanunu’nun 15. maddesine göre *“Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaftır”* ifadesi ile yabancı ülke bürokratları gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Söz konusu bu muafiyet eşitlik ilkesini zedeler niteliktedir.

Bir diğer vergilendirme ilkesi sosyal devlettir. Bu ilke esas itibarıyla 1982 Anayasası’nın 2. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir”*. Vergilemede sosyal devlet ilkesi, 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 2. fıkrasına göre *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır”* hükmüyle düzenlenmiştir. Paternalist devlet anlayışının bir sonucu olan sosyal devlet ilkesi çerçevesinde yapılacak olan vergisel düzenlemelerin vatandaş koruyan ve vatandaşın ağır vergi yükü altında kayıp yaşamasının önüne geçen bir niteliğe haiz olması gerekmektedir. Örneğin 01.01.2022 tarihinden itibaren asgari ücretlilerden gelir vergisi alınmaması sosyal devlet ilkesi açısından isabetli bir uygulamadır. Ancak doğal afet dönemlerinde ücretlilerden gelir

vergisi kesintisinin devam etmesi sosyal devlet açısından eleştirilebilir niteliktedir. Çeşitli vergi gruplarına bu dönemlerde yapılandırma, ileri tarihe alma ve terkin gibi avantajlar getirilmesine rağmen ücretliler nezdinde herhangi bir düzenlemenin olmaması eleştiriye açıktır.

Vergilemenin en önemli ilkelerinden birisi adalet ilkesidir. Vergi yükünün adil dağılımının sağlanması ülkelerin temel politikasıdır. Kaldı ki 1982 Anayasası'nın 2. bendinde "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*" denilerek adalet ilkesine vurgu yapılmıştır. Bir vergi sisteminde mükellefler açısından en doğal beklenti vergi yükünün adil dağıtılmasıdır. Adaletli bir vergi sistemi vergiye gönüllü uyum üzerinde etkili olacaktır. Türk vergi sistemi içerisinde ücretliler açısından özellikle sporcuların vergilendirilmesi noktasında adaletten sapma söz konusudur. Sporcuların vergilendirilmesinde en üst limit %20 oranırken diğer ücretliler elde %40'a kadar artan oranlı olarak vergilendirilmektedir. Özellikle futbolcular önemli gelirler elde ederken %20 gelir vergisine tabi tutulmaları adalet ilkesi açısından eleştirel bir durumdur. Ayrıca bu durum eşitlik ilkesine de ters düşmektedir. Aynı gelir unsurunun farklı vergi oranları ve dilimlerine tabi olması kabul edilebilir değildir. Bu hususa örnek olarak, 2023 yılı için yıllık ücret geliri 1.000.000 TL olan en üst ligde yer alan bir sporcunun ödeyeceği vergi miktarı % 20 tevkifatla 200.000 TL olmakta iken, sporcu olmayan 1.000.000 TL ücret geliri elde eden mükellefin ödeyeceği gelir vergisi 292.000 TL'dir. Gerçekleşen gelir vergisi oranı ise %29,20'dir. Yani mükellefler aynı ücret geliri elde etmelerine rağmen sporcuların vergilendirme yöntemi dışında bulunan mükellefler daha fazla vergi ödemekte ve objektif vergi yükünün yarattığı adaletsizlik, sübjektif vergi yüküne de yansiyarak vergiye karşı bir direnç oluşturmakta ve kamuoyunun vergi ahlakı ile vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.

1982 Anayasası'nda yer alan vergileme ilkelerinden bir diğeri kanuniliktir. Kanunilik ilkesi "kanunsuz vergi olmaz" ifadesinin bir sonucudur. Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur değiştirilir ve kaldırılır*" denilmektedir. Bu vergilemede keyfiliğin önüne geçilmesinde önemli bir durumdur. Ancak Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle*

oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” denilmektedir. Bu fıkayla bir önceki fıkranın hükmünün yumuşatıldığı görülmektedir. Literatürde Cumhurbaşkanına verilen bu yetkinin meşruluğu konusunda tartışmalar mevcuttur. Yasama yetkinin TBMM’de olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği hükmü çerçevesinde Anayasa’nın 73/4. fıkrası tartışmaya açık bir hal almaktadır. Vergilemede kanunilik ilkesi gereği belirsizliklere yer verebilecek düzenlemelerden kaçınılması önem arz etmektedir.

Vergilemede temel ilkelerden birisi de hukuk devletinin bir sonucu olarak hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik devletlerin koydukları kurallara kendilerinin de uyması anlamına gelir ve dört temel ilke üzerine inşa edilmiştir. Bunlar, geriye yürümezlik ilkesi, belirlilik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ve kıyas yasağıdır. Ücretlilerin vergilendirilmesinde bu sayılan hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri açısından sorunlar olduğu söylenebilir.

Geriye yürümezlik ilkesi 1982 Anayasası’nın 38. maddesinde “*Kimse, işlemediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz...*” hüküm altına alınmıştır. Ancak dönemsel olarak kamu yararını gözetmek adına geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edildiği görülmektedir. Örneğin 1999 depremi sonrasında çıkarılan 4418 sayılı kanunla 1998 yılında ücretlilerin elde ettiği gelirleri üzerinden %5 oranında ek gelir vergisi alınmasına karar verilmiş ve uygulanmıştır. Kanun geriye yürütülmüştür. Her ne kadar kamu yararı gözetilse de bu durum hukuki güvenliğe aykırılık teşkil etmektedir.

Belirlilik ilkesi açısından ücretlilerin vergilendirilmesi hususunda sorun teşkil edecek bir durum bulunmamaktadır. Verginin ne zaman ödeneceği, stopaj oranı vb. hususlarda Gelir Vergisi Kanunu’nda gayet açıktır. Ancak kazanılmış haklara saygı açısından aynı şeyleri söylemek güçtür. Zira dönemler itibarıyla kazanılmış haklara aykırı düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Kazanılmış haklara saygı ilkesine aykırı bir durum olarak, Anayasa Mahkemesi’nin 15 Ekim 2010 tarihli kararında gerekçe olarak; uygulamada vergi iadesi olarak bilinen ücretlilere vergi indirimini düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121. maddesi, 28.03.2007 tarihli ve 5616 Sayılı Gelir

Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un iptali istenen ibareyi de içeren 31. maddesinin (a) fıkrası hükmüyle, geriye yürür şekilde 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu vergi iadesi uygulaması kazanılmış haklara saygı ilkesini zedelemektedir. Nitekim 2007 yılı başından 5615 Sayılı yasanın yürürlüğe girdiği süre içerisindeki vergi indirimi “kazanılmış haktır.”

Bir diğer hukuki güvenlik alt ilkesi kıyas yasağıdır. Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulacağı hükmü açıkça belirtilmiştir. Bu sebeple ilgili yükümlülerin temel öğelerine ilişkin kanunda belirtilmedikçe, kıyas yoluyla bir mali yükümlülük konulamayacağı, değiştirilemeyeceği ve kaldırılamayacağı açıktır. Anayasa Mahkemesi'nin 2009 tarihli kararında; “...verginin kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı göz önünde bulundurulduğunda, mevzuat hükümlerine göre sadece ücret ya da ücret sayılan ödemelerden kesinti yapılabileceğinden, ücret ve ücret sayılan ödemeler kapsamında yer almayan kapanma tazminatı avansı ödemesinden yapılan gelir vergisi kesintisine hukuka aykırılık görülememiştir. Ancak, iş bu kararda uyuşmazlık konusu ödemenin hukuki niteliğince değerlendirildiğinde, Danıştay Dördüncü Dairenin 18.12.2019 tarihli ve E: 2018/9049, K: 2019/9248 sayılı kararındaki Danıştay Üçüncü Daire'nin E: 2019/5019 sayılı Mahkeme kararının yürürlüğünün durdurulmasına dair karardaki çıkarımla benzer niteliktedir. Davacının faiz ile ilgili talebinde de haksız yere alınan vergi nedeniyle yoksun kalınan tutarın, davacının talebi doğrultusunda ödemenin yapıldığı tarihten itibaren hesaplanarak tecil faiziyle tutarın iadesine karar verilmiştir.” Bu açılardan değerlendirildiğinde ücretlilerin vergilendirilmesi ile ilgili hukuki güvenlik ilkesi açısından da birtakım sorunların olduğu aşıkardır.

Bu genel değerlendirmeler ışığında ücretlilerin vergilendirilmesi hususunda reform niteliğinde bazı düzenlemelerin yapılması elzemdir. Bunlar;

- Ücretlilere beyanname verme hakkının tanınması,

- Ücretlilere ilişkin muafiyet ve istisnaların yeniden düzenlenmesi ve diplomat muafılığı gibi vergilemede genellik ilkesine aykırı muafiyetlere yer verilmemesi, afet dönemlerinde ücretlilere vergisel muafiyetler getirilmesi,
- Ücretlilerin vergilendirilmesinde kullanılan artan oranlı tarifeyle ilişkin yükseklik farkının artırılması ve daha adaletli bir vergilendirme politikasının güdülmesi,
- Sporcuların vergilendirilmesinde uygulanan %20 sabit oranın kaldırılarak artan oranlı tarifeyle geçilmesi,
- Afet dönemlerinde çıkarılan kanunların geriye yürütülmemesi eğer bu kamu yararı için yapılacaksa afetten etkilenen ücretliler göz önünde bulundurularak düzenlemeler yapılması,
- Kıyas yasağına aykırı düzenlemelerin önüne geçmek adına yasal boşlukların doldurulmasıdır.

Sosyal devlet ilkesi gereği ücretlilerin vergisel haklarını kullanarak vergiden kaçınabilmelerinin sağlanması açısından gerekli yasal ve otomasyona dayalı düzenlemeler yapılmalıdır. Bu düzenlemeler ile ücretlilerin vergilendirilmesinde anayasal güvence sağlanmış olacaktır. Mükellefler açısından anayasal güvence altına alınmış olmak devlete, sisteme ve hukuka güveni artıracığından vergiler özelinde gönüllü uyumu artıracaktır.

KAYNAKLAR

3475 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Acuner, S. (2019). Vergi Ve Sosyal Güvenlik Hukuku Arasında Bir Kavram: Vergi Takoza, Vergilendirme İlkeleri Açısından Bir Karşılaştırma. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*. 8 (15): 16-17

Akar, S. (2021). Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergi Gelirleriyle İlişkisine Yönelik Ampirik Bir Test. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*.14 (3): 995-1019

Akdoğan, A. (2011). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitabevi

Arslan, M. (2007). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık. 21

Avcı, O. (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 25(42):67-93

Ayyıldırım, K. (2014). *Gelir Vergisi Kanunu’na Göre İndirilecek Giderler*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bili Dalı

Babacan, H., Unvan, Y.A., Özcan T. (2019). Türkiye’de Anayasal Vergileme İlkelerinden Eşitlik İlkesinin Değerlendirilmesi. ERASMUS International Academic Research Symposium in Educational and Social Sciences. (ss.192-230). İzmir: Asos Yayınevi

Bahar, C.O. (2005). Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Bayraklı, H. (2000). Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelir Kavramı ve Sapmalar. *Mevzuat Dergisi*. 36(3)

BIYIK, R, “ 2022 Yılı Kira Gelirinin Beyanı”, Nasıl Bir Ekonomi Gazetesi, (15.02.2023)

Bilici, N. (2007). Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayınları

Bozdoğan, D. (2015) Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi. (Doktora Tezi). Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı

Bulutoğlu, K. (1978). Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Fakülteler Matbaası. 138

Buyrukoğlu, S., Buzkıran, D. (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 5(7): 2077-2091

Ceylan, B. (2020). Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları. *Gümrük Ticaret Dergisi*. 7(21): 30-43

Coşkun, O. (2014)Ticari Kazancın Tespitinde Muafiyet ve İstisnalar. *Vergi Raporu*. 174

Çelik, B. (2001). Vergilemede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi. Ankara: Baran Ofset

Demircan, A.S. (2016). Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *TBB Dergisi*. (116): 8-15

Devrim, F. (2014). Kamu Maliyesine Giriş. İzmir: İlkem Ofset ve Dijital Kopyalama Sistemleri.

Diler, F. (2021). *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Hacı Bayram Veli Üniversitesi Mali Hukuk Bilim Dalı

Diril, A., Arat, M. (2015). Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Ücretliler Bakımından Mesleki Harcamalara Bakış: Akademisyenler Üzerine Bir Alan Araştırması. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 22(1):113/138

Doğruyol, C. (2011). Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma. Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi

Ekeryılmaz, Ş. (2019). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi.(Doktora Tezi). Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı

Erdoğan, Mustafa (2001). Anayasal Demokrasi. Ankara: Siyasal Kitabevi

Ergür, O.K., Köstekçi A. (2021). Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Adaleti: Sporcuların Vergilendirilmesi Örneği. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*. 10 (3): 2936-2951

Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Asos Barosu Dergisi*. (1-16)

Erol, A. (2009). Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2021 Şubat), Menkul Sermaye İradı İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyanı. Sayı: 380

<https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/GIB-REHBER-2021/6-MenkulBorsur.pdf>

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2021 Şubat), Serbest Meslek Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi. Sayı:383

<https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/GIB-REHBER-2021/11SMRehber.pdf>

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2022 Şubat), Diğer Kazanç Ve İratların Vergilendirilmesi Rehberi. Sayı: 418

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022_diger_kazanveiratrehber.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2022 Şubat), Kira Geliri Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi. Sayı:420

<https://www.verginet.net/Dokumanlar/2022/2022-kira-geliri-rehberi.pdf>

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2022 Şubat), Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi. Sayı:419

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022_ticari_kazancrehber.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2022 Şubat), Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi. Sayı:424

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022_hazir_beyanbrosur.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2022 Şubat), Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi. Sayı:422

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022_ziraik_azancrehber.pdf

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)

Gerçek, A., Bakar, F. (2017). Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi. *International Journal Of Public Finance*. (2)1:7-26

Gül, K. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*.(Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı

Güngör, G. (2014). Gelir Vergisi Kanunu'nda Konu ve Mükellefiyet. *Vergi Raporu*. 174

Gürdal, T., Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. 13(2):205-226

Işık, K.A., Organ, İ., Işık, H., Karayılmazlar, E. (2005). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ekin Yayınevi

Işık, K.A., Yıldız, H., Gürdal, T., Altun, N., Karaca, N., Aygen, F., Peran, T. (2004). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Adapazarı: Sakarya Kitapevi. 168-190

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

Karaalioğlu, Ş. (2019). Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *The Journal of Academic Social Science Studies*. 76 :261-270

Karakoç, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15(2013): 1259:1308

Karatoy, B. (2009). *Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları Ve Politikaları*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi.

Kaya, F. (2019). *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı

Kaya, T. (2012). Gelir Vergisinin Konusu ve Mükellefleri. *Vergi raporu*. 150:2-8

Kuru, M.E. (2019). *Gelir Vergilerinde Yer Alan Muafiyet, İstisna Ve İndirimlerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Kullanılabilirliğinin Analizi*. (Yüksek lisans Tezi). Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı

Mercimek, F. (2019). Hukuki Güvenlik İlkesi Ve Karşılaştırmalı Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi. (Doktora Tezi). Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı

Mutluer, K., Herekman, A., Heper, F., Dönmez, R. (2005). *Türk Vergi Sistemi*. Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayını

Öncel, M(Ed.), *Prof. DR. Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara 2009

Öner, E. (2020). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık

Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi

Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi

Pehlivan, O. (2018). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık

Recep Bıyık, “2022 Yılı Beyan Sınırları, İndirim Ve İstisna Tutarları”, Dünya Gazetesi, (22.01.2022)

Saban, N. (2016). Vergi Hukuku. İstanbul: Beta Yayınları. 61

T.C Resmi Gazete. (2021, 30 Nisan). 7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un Geçici 3 Üncü Maddesinin Birinci Fıkrasını (A) Bendinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ. Sayı: 31470

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210430M1-1.htm>

T.C Resmi Gazete. (2022, 12 Ocak). Gelir Vergisi Genel Tebliğ. Sayı: 31717

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220112-4.htm>

T.C Resmi Gazete. (2022, 24 Kasım). Milletler Arası Antlaşma. Sayı: 32023

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/11/20221124.pdf>

T.C Resmi Gazete. (2022, 26 Mayıs). Cumhurbaşkanı Kararı. Sayı: 31847

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/05/20220526-15.pdf>

T.C. Resmi Gazete. (2004, 1 Ağustos). Asgari Ücret Yönetmeliği. Sayı:25540

<https://www.asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/Mvzt/Ynt/4857/04-08-Y-18.pdf>

T.C. Resmi Gazete. (2022, 27 Ocak). Gelir Vergisi Genel Tebliğ. Sayı:31732

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220127-5.pdf>

Tekin, A. (2002). Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi. *Dumlupınar üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 7

Teskilâtı Esasiye Kanunu.20.4.1924 tarih ve 491 sayılı. (RG. 24.5.1924-71)

Teyyare, E., Dirican, H. (2022). Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi, *International Journal of Public Finance*. 7(1): 1-26

Türkeş, A. (2013). Gelir Vergisi Kanunun'da Konu ve Mükellefiyet. *Vergi Raporu*. 162

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. 09.07.1961 tarih ve 334 sayılı (RG. 20.7.1961 - 10859)

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.6.18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı. (RG. 9.11.1982 - 17863)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği

Uruş, A.F. (2014). Türkiye'deki Gelir Vergisinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*. 399:130:141

Üstün, Ü.S. (2003). Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11(1-2): 5-20

Vergi Bülteni. "Menkul Sermaye İradı Elde Eden Gerçek Kişiler İçin Beyanname Notları." 2022. Menkul Sermaye İradı Elde Eden Gerçek Kişiler İçin Beyanname Notları | PwC Türkiye . 2022/24

Vergi Usul Kanunu (VUK)

Yeniçeri, H. (2014). Ücret Gelirinin Vergileme Usulleri ve Vergi Adaleti. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 6 (2): 77-85

Yusuf Özer. "Huzur Hakkı Ödemelerinde Vergi Yüğü Sıfır Üst Sınır". 2020-09 Korona Virüsü Nedeniyle İşverenlerin Kısa Çalışma Ödeneğinden Yararlanması Hakkında - ÖZER Yeminli Mali Müşavirlik - İZMİR (ozerymm.com) 2022:11

Yücel, K.G. (2020). *Asgari Ücretin Belirlenmesi Ve Vergilendirilmesi: Adalet Bağlamında Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme*. (Doktora Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı



ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı	Damla DOĞAN
Kişisel Bilgiler	Uyruğu: T.C. Doğum Tarihi ve Yeri: 23.12.1999 / Tokat
İletişim Bilgileri	E posta: damla.dogan1999@outlook.com
Öğrenim Bilgileri	Lise: 2013-2017 Tokat Yeşilırmak Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi Finansal Muhasebe Bölümü Lisans: 2017-2021 Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Maliye Bölümü Yüksek Lisans: 2021-2023 Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Maliye Bölümü
İş Deneyimi	Milli Eğitim Müdürlüğü / Şehit Yusuf Parlak Çok Programlı Anadolu Lisesi/ Ücretli Öğretmenlik