

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

**VERGİ HUKUKUNDA GENEL TEBLİĞ VE
SİRKÜLERİN ANAYASADA YER ALAN
KANUNİLİK VE AÇIKLIK İLKELERİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hülya KOÇAK

Tez Danışmanı: Doç.Dr.Ahmet ASLAN

GAZİANTEP, Ağustos 2024

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

Tezin Başlığı: Vergi Hukukunda Genel Tebliğ Ve Sirkülerin Anayasada Yer Alan
Kanunilik Ve Açıklık İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Adı ve Soyadı: Hülya KOÇAK

Tez Savunma Tarihi: 09/08/2024

Doç.Dr. Ahmet ARSLAN danışmanlığında hazırlanan bu tez tarafımızca okunmuş,
kapsam veniteliği açısından oybirliği ile bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul
edilmiştir.

Jüri Üyeleri: (Unvanı, Adı veSOYADI)

İmzası

Prof. Dr. Selim ERDOĞAN (JürBaşkanı)

Doç.Dr. Ahmet ARSLAN

Doç.Dr. Vahit EREN

Bu tezin gerekli şartları sağlayarak yukarıda belirtilen jüri tarafından YüksekLisans
tezi olarak kabul edildiğini onaylarım.

Prof. Dr.Selim ERDOĞAN

Enstitü ABD Başkanı

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Prof.Dr. Mehmet SOĞUKÖMEROĞULLARI

SBE Müdürü

ETİK İLKERE UYGUNLUK BEYANI

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

İmza:

Adı ve Soyadı: Hülya Koçak

Öğrenci Numarası: 210565111005

Tezin Savunma Tarihi: 09.08.2024

ÖZET

VERGİ HUKUKUNDA GENEL TEBLİĞ VE SİRKÜLERİN ANAYASADA YER ALAN KANUNİLİK VE AÇIKLIK İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

KOÇAK, Hülya

Yüksek Lisans Tezi,

Maliye Anabilim Dalı

Mali İktisat Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Ahmet ARSLAN

Ağustos,2024, 92 sayfa

Vergi hukuku, devletin mali haklarının korunması ve mükelleflerin yükümlülüklerinin belirlenmesi açısından büyük öneme sahiptir. Bu çalışmada, vergi hukukunun önemli araçları olan genel tebliğler ve sirkülerler, anayasal ilkeler olan kanunilik ve açıklık ilkeleri çerçevesinde incelenmiştir. Anayasada yer alan kanunilik ve açıklık ilkeleri, vergi hukukunun temel taşlarıdır. Kanunilik ilkesi, vergilendirme yetkisinin yalnızca kanunla düzenlenebileceğini ve keyfî uygulamalara yer verilmeyeceğini öngörmektedir. Açıklık ilkesi ise, vergilendirme ilkelerinin herkes tarafından anlaşılır ve sade olmasını amaçlamaktadır. Çalışmada yöntem olarak örnek olaylardan ve Danıştay kararlarından esinlenerek bir değerlendirme yapılmıştır. Amacı ise genel tebliğler ve sirkülerlerin bu ilkeler ışığında değerlendirilmesidir. Bu çalışmanın, vergi hukukunda mükelleflerin haklarının korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması açısından önemli katkılar sağlayacağı amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler : Genel Tebliğler, Anayasa, Kanunilik, Açıklık, Vergilendirme İlkeleri

ABSTRACT**EVALUATION OF GENERAL COMMUNIQUEs AND CIRCULARS
IN TAX LAW IN TERMS OF THE PRINCIPLES OF LEGALITY AND
CLARITY AS STIPULATED IN THE CONSTITUTION**

KOÇAK, Hülya

Master's Thesis,

Finance Department

Branch of Financial Economics

Thesis Advisor: Assoc. Prof. Dr. Ahmet ARSLAN

August, 2024, 92 Pages

Tax law is of great importance for protecting the state's financial rights and determining the obligations of taxpayers. In this study, the significant tools of tax law, such as general notices and circulars, have been examined within the framework of constitutional principles, namely the principles of legality and clarity. The principles of legality and clarity enshrined in the constitution are fundamental to tax law. The principle of legality stipulates that taxation authority can only be regulated by law and that arbitrary applications are not allowed. The principle of clarity aims for tax principles to be understandable and straightforward to everyone. This study employs a method based on case studies and Council of State decisions for evaluation. Its purpose is to assess general notices and circulars in light of these principles. It is intended that this study will make significant contributions to the protection of taxpayers' rights and the provision of legal certainty in tax law.

Keywords: General Notices, Constitution, Legality, Clarity, Taxation Principles

ÖN SÖZ

‘Vergi Hukukunda Genel Tebliğ ve Sirkülerin Anayasada Yer Alan Kanunilik ve Açıklık İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi’ adlı bu çalışmamda genel tebliğ ve sirkülerin vergilendirme ilkelerinden olan kanunilik ve açıklık ilkeleri açısından değerlendirilmiştir. Çalışmamız Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Başkanlığında yapılmıştır. Bu çalışmanın ortaya çıkmasında bana her daim inandıkları, sevgileri ve destekleriyle bu süreçte yanımda oldukları için başta annem ve babam olmak üzere, çalışmamın hazırlanmasında, tamamlanmasında büyük bir emek sarf eden bana her daim desteğini hissettiren saygıdeğer danışman hocam Doç. Dr. Ahmet ARSLAN başta olmak Prof. Dr. Selim ERDOĞAN , Doç. Dr. Mehmet Vahit EREN ve bugüne kadar üzerimde emeği geçen tüm öğretmenlerime teşekkür ederim.

Yapmış olduğum bu çalışmamda ve meslek hayatımda bilgilerini benden esirgemeyen ve her daim yol gösteren saygıdeğer üstadımız YMM Osman TUNÇ’a, örnek aldığım ve izinde olduğum sevgili kuzenim Arş. Gör. Harun KOÇAK’a, varlıklarıyla ve sevgileriyle bana güç katan sevgili ablam Döndü ÇAVDAR ve değerli Mislina AVCI olmak üzere emeği geçen herkese sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖN SÖZ	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR.....	ix

GİRİŞ

A. Araştırmanın Konusu ve Problemi	1
B. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	2
C. Araştırma Yöntemi	3

1.

BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

1.1. Genel Olarak Vergi Hukukunun Kaynakları	6
1.2. Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynakları	7
1.2.1. Anayasa	8
1.2.2. Kanun	9
1.2.3. Uluslararası Anlaşmalar	10
1.3. Vergi Hukukunun Yürütme Organından Doğan Kaynakları	11
1.3.1. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.....	11
1.3.2. Cumhurbaşkanı Kararı	13
1.3.3. Yönetmelik	14
1.3.4. Genel tebliğ ve Sirküler.....	15
1.3.5. Özelgeler.....	16
1.3.6. Genelgeler ve Genel Yazılar	17

1.4. Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakları	17
1.4.1. Anayasa Mahkemesi Kararı.....	17
1.4.2. İçtihatı Birleştirme Kararı.....	18
1.5. Vergi Hukukunun Diğer Kaynakları	18
1.5.1. Bilimsel Öğreti (Doktrin)	18
1.5.2. Örf ve Adetler	19
1.6. Genel Tebliğlerin Vergi Hukuku Kaynakları Arasındaki Yerine Yönelik Görüşler	19
1.7. Uygulama Tebliğlerin Asli Kaynak, Yorum Tebliğlerin ise Yardımcı Kaynak Görüşü	20
1.8. Genel Tebliğlerin Bağlayıcı Olmayan Yardımcı Kaynak Olma Görüşü	22
1.9. Genel Tebliğlerin Adsız Düzenleyici İşlemler Olarak Yargısal Denetime Tabi Olma Gerektiği Görüşü	24
1.10. Sirkülerin Vergi Hukukundaki Tanımı	25
1.10.1.Sirkülerin Mevzuattaki Yeri	27
1.10.2.Sirkülerin İşlevsel Halleri	27
1.10.3.Sirküler ve Genel Tebliğ Farkı	30

2.

BÖLÜM**ANAYASADA YER ALAN VERGİLENDİRME İLKELERİ**

2.1. Sosyal Devlet İlkesi	33
2.2. Hukuk Devleti İlkesi	33
2.3. Verginin Açıklık İlkesi.....	34
2.4. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi	34
2.5. Kıyas Yasağı İlkesi	35
2.6. Verginin Genelliği İlkesi	35
2.7. Vergide Eşitlik İlkesi	36
2.8. Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme ve Ölçülülük İlkesi	36
2.9. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	37
2.10. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	38
2.11. Verginin Kanuniliği İlkesi	38

3.

BÖLÜM

**TÜRKİYE'DE GENEL TEBLİĞ VE SİRKÜLERİN ÖRNEK OLAYLAR
ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ**

3.1. LİTERATÜR TARAMASI	41
3.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİLER.....	44
3.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	46
3.2.2. Harcama Üzerinden Alınan Vergiler.....	51
3.3. Servet Vergilerinin Kavramsal Çerçevesi	56
3.4. GENEL TEBLİĞLERİN ÖRNEK OLAYLAR İLE İRDELENMESİ.....	58
3.4.1. Örnek Olay	58
3.4.2. Örnek Olay.....	60
3.4.3. Örnek Olay.....	63
3.4.4. Örnek Olay.....	64
3.4.5. Örnek Olay.....	65
3.4.6. Örnek Olay.....	66
3.5. SİRKÜLERİN ÖRNEK OLAYLAR İLE İRDELENMESİ	68
3.5.1. Örnek Olay: Vergi Daire Danıştay Kurulu, E:2019/1078, K:2019/666, 2/10/2019 Tarihli Kararı	68
3.5.2. Örnek Olay: Danıştay Üçüncü Daire E:2014/1637, K:2015/1447, 06/10/2015.....	70
3.6. GENEL TEBLİĞ VE SİRKÜLERİN KANUNİLİK VE AÇIKLIK İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	74
3.6.1. Genel Tebliğ ve Sirküler İçin Alternatif Öneri	75
SONUÇ.....	77
KAYNAKLAR.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖZGEÇMİŞ	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
VİTAE	85

TABLolar LİSTESİ**Sayfa**

Tablo.1.1. Vergi Hukukunun Kaynakları	6
Tablo.1.2. Vergi Hukukunun Yasama, Yürütme ve Yargıdan Doğan Kaynakları ...	7
Tablo.3.1. Litaretür Taraması	40
Tablo.3.2. Örnek Olaylar Çerçevesinde Kanunilik ve Açıklık İlkeleri	70

ŞEKİLLER LİSTESİ**Sayfa**

Şekil.3.1. Türk Vergi Sistemini Oluşturan Vergiler	43
Şekil.3.2. Türkiye’de Yıllara Göre Kurumlar Vergisi Oranları	49



KISALTMALAR

ÇVÖA: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

D: Danıştay

E: Esas

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

KDV: Katma Değer Vergisi

K: Karar

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

md: Madde

MTVK: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

ÖİV: Özel İletişim Vergisi

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

s: Sayı

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

T.C: Türkiye Cumhuriyeti

VDDK: Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK: Vergi Usul Kanunu

ISBN : Uluslararası Standart Kitap Numarası

GİRİŞ

A. Araştırmanın Konusu ve Problemi

Türkiye'de vergi mevzuatının uygulanabilirliği ve anlaşılabilirliği açısından önemli bir rol oynayan genel tebliğler ve sirküler, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerinde rehberlik edici dokümanlardır. Fakat, bu verilerin açık, anlaşılabilir ve sade bir dille yayınlanmaması, mükellefler açısından çeşitli karışıklıklara ve sorunlara yol açmaktadır. Yaşanmış olan bu sorunlar hem mükellefler hem de vergi idaresi için önemli maliyetler ve zaman kayıplarına neden olmaktadır. Öncelikle, genel tebliğler ve sirküler, genellikle karmaşık ve teknik bir dil kullanılarak kaleme alınmakta, bu da vergi yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlü olan mükelleflerin bu dokümanları anlamalarını zorlaştırmaktadır. Vergi mevzuatına dair bu belgelerin anlaşılabilir olmaması, mükelleflerin yanlış veya eksik bilgiye dayalı işlemler yapmalarına neden olabilmekte ve bu durum, vergi idaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlıkların doğmasına sebebiyet vermektedir. Bu uyuşmazlıkların çözülmesi için harcanan zaman ve kaynaklar, vergi idaresi açısından ciddi bir yük oluşturmaktadır.

Vergi idaresi, genel tebliğler ve sirküler aracılığıyla mükelleflere yönelik bilgilendirme ve yönlendirme işlevini yerine getirmekte, ancak bu belgelerin anlaşılabilir olmaması durumunda, mükelleflerin doğru bilgilendirilmesi mümkün olmamakta ve bu da vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Vergi uyumunun sağlanamaması, devletin vergi gelirlerinde azalmaya neden olabileceği gibi, mükelleflerin devlete olan güvenini de zedelemektedir. Bunun yanı sıra, genel tebliğler ve sirkülerde yer alan yetkili kişilerin, kanun yapıcı gibi davranmaları da bir diğer önemli sorundur. Vergi mevzuatına dair yorumlar ve uygulamalar, bazen yetkili kişilerin sübjektif yorumlarına göre şekillenmekte ve bu da uygulamada tutarsızlıklara ve belirsizliklere yol açmaktadır. Yetkili kişilerin, kanun yapıcı gibi hareket etmeleri, mükellefler açısından hukuki belirlilik ilkesinin ihlal edilmesine ve vergi güvenliğinin zedelenmesine neden olmaktadır. Bu durum, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini

yerine getirirken güven duydukları bir sistemin varlığını sorgulamalarına ve vergi uyumunun düşmesine sebep olabilmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye'de genel tebliğ ve sirkülerin mükelleflerin anlayabileceği şekilde açık ve sade bir dille hazırlanması büyük önem taşımaktadır. Bu dokümanların anlaşılabilir ve tutarlı bir şekilde hazırlanması, vergi idaresi ve mükellefler arasındaki iletişimi güçlendirecek, vergi uyumunu artıracak ve vergi idaresi açısından maliyet ve zaman kayıplarını minimize edecektir. Ayrıca, yetkili kişilerin, kanun yapıcı rolüne bürünmeden objektif ve hukuki çerçevede hareket etmeleri, hukuki belirlilik ve vergi güvenliği ilkelerinin korunmasını sağlayacaktır. Bu bağlamda, genel tebliğ ve sirkülerdeki mevcut sorunların çözülmesi, Türkiye'deki vergi sisteminin daha adil ve etkin bir şekilde işlemesine katkı sağlayacaktır.

B. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu tez, Türkiye'de vergi mevzuatının uygulanabilirliği ve anlaşılabilirliği açısından büyük önem taşıyan genel tebliğler ve sirkülerin mevcut durumunu incelemeyi ve bu dokümanların Anayasanın kanunilik ve açıklık ilkelerine aykırı uygulamalara neden olup olmadığını değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Genel tebliğler ve sirkülerin karmaşık ve teknik bir dille yazılması, mükellefler açısından çeşitli karışıklıklara yol açmakta ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmede zorluklar yaratmaktadır. Bu durum, vergi idaresi ve mükellefler arasında uyuşmazlıklara ve zaman kaybına neden olarak vergi sisteminin etkinliğini ve adaletini zedelemektedir.

Tez, özellikle genel tebliğler ve sirkülerde yer alan yetkili kişilerin, kanun yapıcı gibi hareket etmeleri sonucu ortaya çıkan hukuki belirsizlik ve tutarsızlıkların mükellefler üzerinde nasıl bir etki yarattığını analiz edecektir. Bu bağlamda, tebliğ ve sirkülerin Anayasanın kanunilik ve açıklık ilkeleri doğrultusunda yeniden düzenlenmesi gerektiği ve bu düzenlemelerin mükelleflerin vergi uyumunu artıracığı, vergi idaresinin maliyetlerini azaltacağı ve vergi sistemine olan güveni pekiştireceği öne sürülecektir.

Çalışmamızın nihai amacı, Türkiye'deki vergi sistemi için daha anlaşılabilir, şeffaf ve tutarlı bir mevzuat yapısının oluşturulmasına katkı sağlayarak, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini doğru ve eksiksiz bir şekilde yerine getirebilmelerini sağlamaktır. Bu çerçevede, genel tebliğler ve sirkülerin sade, açık ve anlaşılır bir dille kaleme alınması ve yetkili kişilerin kanun yapıcı rolüne bürünmeden objektif ve

hukuki çerçevede hareket etmeleri gerektiği vurgulanacaktır. Bu şekilde, vergi sisteminin daha adil, etkin ve güvenilir bir yapıya kavuşturulması hedeflenmektedir.

C. Araştırma Yöntemi

Bu tezde, araştırma yöntemi olarak belge ve doküman analizi kullanılacaktır. Bu yöntemle, mevcut bilimsel veriler üzerinden yorumlar, örneklemeler ve değerlendirmeler yapılacaktır. Belge ve doküman analizi, vergi mevzuatına ilişkin genel tebliğler ve sirküler gibi resmi dokümanların yanı sıra, bu konudaki akademik çalışmalar ve hukuk literatüründen elde edilen verilerin incelenmesini içerecektir. Araştırma sürecinde, Türkiye'deki vergi sistemine dair genel tebliğler ve sirkülerdeki uygulamalar detaylı bir şekilde analiz edilecek ve bu uygulamaların Anayasa'nın kanunilik ve açıklık ilkelerine uygunluğu değerlendirilecektir. Ayrıca, mevcut bilimsel veriler ve literatür taraması yoluyla, vergi idaresi ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların nedenleri ve sonuçları incelenecektir. Bu veriler ışığında, genel tebliğler ve sirkülerin daha açık, sade ve anlaşılır bir şekilde hazırlanması için öneriler geliştirilecektir.

Sonuç olarak, belge ve doküman analizi yöntemi ile elde edilen veriler, tezin temel argümanlarını destekleyecek ve Türkiye'deki vergi mevzuatının daha etkin, adil ve anlaşılır hale getirilmesine yönelik somut öneriler sunulacaktır. Bu yöntem, tezde ele alınan konunun derinlemesine incelenmesine ve mevcut sorunların çözümüne yönelik kapsamlı bir değerlendirme yapılmasına olanak tanıyacaktır.

1.

BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Gelişen teknoloji ve değişen dünya üzerinde, ekonomik hayata bağlı olan durumlarda da değişimler sağlanmaktadır. Bu durum ise yeni ekonomik oluşum alanlarının da çeşitlilik kazanması yeni hukuk oluşumlarını da beraberinde getirmiştir. Bu durum insanların hayatına yol açan bir işleyişin de yapısı bozmuş ve sorunları da ortaya çıkarmıştır. Bir hukuk devleti adı altında vergi önemli bir değere dayanmaktadır ve toplum içerisinde var olan herhangi bir durum üzerinden ortaya çıkan sorunların giderilmesi bakımından da çözüm odaklı ya da sonuç odaklı yaklaşımlarını ortaya koymaktadır (Huber ve Ansay, 1970, s. 27-28).

Vergi gelirlerinin önemi ülkeden ülkeye değişse de, devletin kamusal hizmetleri gerçekleştirebilmesi için vergi toplaması gereklidir. Devlet, eğitim, sağlık, ekonomik büyüme ve kalkınma, devlet yatırımları ve sosyal güvenlik gibi yaşam standartlarını belirleyen hizmetleri sağlamak amacıyla topladığı vergi gelirlerini kullanır. Ekonomik kalkınma her ülke için önemli olmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelere daha da büyük bir öneme sahiptir (Eren, Ergin ve Aydın, 2018, s.2). Bu bağlamda belli süreçler içerisinde gelişen ekonomik süreçler ise hukuk süreci içerisinde yasa haline gelen metinlerin de ihtiyaç durulmasını sağlamıştır. Vergilendirme sistemi her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de var olan ve varlığını deva ettiren bir uygulamadır. Bu uygulama süreçlerinde de pek çok yaptırım ve uygulama hükümlerine de ihtiyaç vardır. Çalışmada da yer alan ve ihtiyaçlar üzerinden şekillenen genel tebliğ ve sirkülerin yorumlanması adına çalışma yapılmıştır.

İdarenin vergi kanunlarını uygularken genel düzenleyici işlemler yapma yetkisinin kaynağını anlamının önemine vurgu yapmaktadır. İdare, vergi hukukunun genel ilkelerine bağlı kalarak ve bunlardan sapmadan, vergi kanunlarını uygulamak amacıyla genel düzenleyici işlemler yapabilir. Bu süreçte, vergi hukukunun temel ilkeleri sadece yasama organının değil, aynı zamanda idarenin de dikkate alması gereken ilkelerdir. Dolayısıyla, genel tebliğ ve sirküler düzenlemelerinin

oluşturulmasında bu ilkelerin merkezi bir rol oynaması gerektiği vurgulanmaktadır. Ayrıca metinde, genel tebliğlerin ve sirkülerlerin vergi hukukundaki yeri üzerinde durulmuş ve bu düzenlemelerin yargısal denetimine nasıl tabi tutulması gerektiği tartışılmıştır. Bu, vergi idaresinin genel tebliğler ile ne ölçüde düzenleyici işlemler yapabileceğinin ve bu işlemlerin hukuka uygunluğunun nasıl değerlendirileceğinin önemli bir noktasını oluşturur (Ayvaci, 2020, s.2).

Vergi hukukunda genel tebliğ ve sirkülerlerin rolü, hem vergi mükelleflerine yönelik açıklık ve güvence sağlama, hem de vergi idaresine yönelik yönetim ve uygulama kolaylığı sağlama açısından kritik öneme sahiptir. Ancak bu düzenlemelerin hazırlanması ve uygulanması sürecinde vergi hukukunun temel ilkeleri, özellikle de vergilendirme işlemlerinde hukuki güvenlik ve adaletin sağlanması için titizlikle göz önünde bulundurulmalıdır (Tekinay, 1983, s.34).

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilerin yalnızca kanunlarla belirlenip kaldırılması ve değiştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu ilke gereği, bir verginin mükellefi, matrahı, dönemi, konusu ve oranı gibi temel unsurları yasal düzenlemelere dayanmaktadır. Kaynağı anayasa olan bu ilke, vergi sistemlerinde bireylerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlar ve idari müdahalelerle vergi düzenlemelerinin keyfi yapılmasının önüne geçmektedir (Pekdemir, 2007, s.89-105). Verginin objektif, öngörülebilir ve önceden belirlenmiş olması, bu ilkenin amacı arasındadır. Sirkülerler, vergi usul kanununda belirtilen yasal çerçeve olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesi uyarınca uygulanan işlemler arasında yer alır. Bu sirkülerlerin temel amacı, benzer durumdaki mükelleflere toplu bir şekilde açıklama yaparak bilgi vermektir. Bu nedenle sirkülerler, pratikte toplu özelge gibi işlev görebilir (Kaplan, 2018, s.125).

Bu çalışmada, vergi hukukundaki anayasa vergilendirme ilkeleri kapsamında genel tebliğ ve sirkülerin uygulamaları, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde çalışma yapılmış ve değerlendirilmiştir.

Vergi hukukunun kaynaklar asli kaynaklar ve yardımcı kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bağlayıcılığı olan kaynaklar asli; bağlayıcıyı olmayanlar ise tali kaynaklardır (Öğretir, 2015, s.423).

Aşağıdaki tabloda bu ayrıma yer verilmiştir:

Tablo.1.1. Vergi hukukunun kaynakları (Öğretir, 2015, s.426).

VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI	
TEMEL (ASLİ) KAYNAKLAR	YARDIMCI (TALİ) KAYNAKLAR
-Anayasa -Kanun -Uluslararası Anlaşma -Cumhurbaşkanı Kararnamesi -Cumhurbaşkanı Kararnameler -Anayasa Mahkemesi Kararları -İçtihatı Birleştirme Kararları -Yönetmelik -Genel Tebliğler (1.Grup²)	-Genel Tebliğler(2.Grup¹) -Mukteza (Özelge) -Genelge -Genel Yazılar -Sirküler -Yargı Kararları -Bilimsel Görüşler -Örf ve Adetler

1.1.

Genel Olarak Vergi Hukukunun Kaynakları

Vergi hukuku genel hatları ile vergi veya vergilendirme durumlarının tümü olarak adlandırılmaktadır. Vergi, “devletin vergilendirme sistemine dayanarak”, “tek taraflı” olacak şekilde, kişi ve kurumların bağlayıcılıklarının etkisi üzerinden; gelir, servet ve harcamaları ile ilgili mali ve finansal değerler olarak da ele alınmaktadır (Demirbaş vd., 2012, s.69).

Devlet ise kamu kuruluşlarınca yapılan harcamalar ve gelir durumunu finanse etmek için, vergi yetkisini kullanan otoritedir (Çağan, 1984, s.171). Bu bağlamda ayrı ayrı elde edilen vergiler, vatandaşlara sosyal ve ekonomik olarak hizmet amaçlı devlet tarafından harcanmaktadır. Devlete ait bu vergilendirme yetkisi ise tam olarak;

“Devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç”

olarak da adlandırılmaktadır (Öncel, 2010, s.35).

¹ 2.Grup tebliğler yorumlayıcı niteliktedir.

² 1.Grup genel tebliğler düzenleyici niteliktedir.

Her ne kadar devlet vergilendirme yetkisini kullanırken belli bir güç ve otoriteye bağlı olarak ve cebri (zora dayalı) vergi toplamış olsa da mutlaka belirli yasalarla sınırlı ve bu yasalara dayanarak vergi almak durumundadır. Bu şekilde verginin belirli kurallar çerçevesinde ve mükelleflerinde haklarını korumasını sağlayacak biçimde alınabilmesinin önü açılmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, mükellefe vergi borcunun tebliğ edilmesi, varsa itirazların alınması ve dava yollarının tükenmesi akabinde verginin tahsil edilmesi, verginin tahsil edilmesi gibi vergilendirme sürecinin tamamını kapsayan kurallar bütünü vergi hukukunun kapsam alanını oluşturmaktadır. (Demir, 2013, s.101).

Tablo.1.2. Vergi hukukunun yasama, yürütme ve yargıdan doğan kaynakları

VERGİ HUKUKUNUN YASAMA-YÜRÜTME-YARGIDAN DOĞAN KAYNAKLARI			
YASAMA ORGANINDAN DOĞAN KAYNAKLAR	YÜRÜTME ORGANINDAN DOĞAN KAYNAKLAR	YARGI ORGANINDAN DOĞAN KAYNAKLAR	BİLİMSEL KAYNAKLAR
-Anayasa -Kanun -Uluslararası Anlaşma	-Kanun Hükmünde Kararnameler -Bakanlar Kurulu Kararları -Yönetmelik -Düzenleyici Tebliğler	-Anayasa Mahkemesi Kararları -İçtihadı Birleşme Kararları -Yargı Kararları	-Bilimsel Eserler

Kaynak: (Öğretir, 2015, s.426).

1.2. Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynakları

Vergi hukukuna bağlı olarak yasama organlarından iki temel organ ele alınmaktadır. Bunlar; anayasa ve kanun olarak adlandırılmaktadır (Erkin, 2013, s.8).

1.2.1. Anayasa

Vergi hukukunun anayasaya bağılı olan ilkeleri ile birlikte, pozitif bir hukuk³ anlayışı kapsamında Anayasa'nın 11 maddesinde yer verilen (T.C. Anayasası, 1982, md.11);

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

hükmüne dayanarak, “Anayasanın üstünlüğü” ilkesi ile bağdaştırılmaktadır.

Pozitif hukuk anlayışına göre Anayasa en üst norm olarak değerlendirilmektedir. Bu değer ise devletin var olan temellerini ve insanların hak ve özgürlüklerinin temel kaynağı olarak da adlandırılmaktadır. Aynı zamanda Anayasa, devletin iktidarını düzenleyen bir belge olarak da karşımıza çıkmaktadır (Teziç, 2017, s.10). Dolayısı ile Anayasa'da var olan 73. maddede yer verilen vergiye tabii tutulan kurallar, Anayasa kurallarına dâhil olmaları sebebi ile de vergi hukukuna dayalı olan en üst seviyedeki normlar olarak da kabul görmektedir (Teziç, 2017, s. 11).

Vergi kurumu ise, vatandaşın ve devletin kendi içerisinde, kendi aleyhinde bulunduğu ve ortak bir payda da bulunduğu alan olarak da ifade edilmektedir. Dolayısıyla bu iki ortak paydanın dengede olması da önemlidir. Bu durum aynı zamanda olabilecek herhangi bir keyfi vergi gibi durumlarında önüne geçilmesini sağlamaktadır. Pozitif hukukun buradaki temel hedefi, vergi vermeyi bir davranış biçimine indirgemektir (Yaltı, 2015, s.99).

Vergi alanında yer alan Anayasal kurallar devletin bünyesinde yer alan vergilendirme yetkisine dâhil olup, vergi veren kişilerin ise vergiler karşısında eşit olduğunu kapsayan bir olgudur. Bu olguya ek olarak, vergi gelirlerinin de aynı zamanda kamusal alana ait bir dönüşüm olduğunu, mahalli idarelerin ve mali yetkilerin de ek olarak bütçenin hazır bulundurulması dâhilinde kapsamlı idarenin sağlanması olarak ele alınmaktadır (Erginay, 1984, s.17). Bu kavramlar ile çağdaş olan her toplum,

³ Pozitif hukuk : Müspet hukuk olarak da belirlenir ve belirli bir zamanda bir ülkede geçerli olan tüm hukuk kurallarını kapsamaktadır. Devletin yetkilendirmiş olduğu organlar tarafından yürürlüğe konulan anayasa, kanunlar, uluslararası anlaşmalar, kanun hükmünde kararname, tüzükler, yönetmelikler ve tebliğler gibi yazılı hukuk kuralları ile örf ve adet hukukunu içerir. Yer ve zaman bakımından belirli sınırları olan pozitif hukuk kuralları, ülkelere ve zaman dilimlerine göre farklılık göstermektedir (Öğütçü,2005,s.561)

vergileendirme gibi olguları kendi Anayasa düzenlemesine dâhil etmesi ve yer vermesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kabul edilen ilkeler normatif bir düzeye geçerek Anayasa’da yer verilmektedir. Anayasa aynı zamanda koruduğu bu değerler kapsamında, vergilerin ve ilkelerin hayata geçirilip uygulanması faaliyetine dayandırılmaktadır (Tekneci, 2013, s.155).

Bir diğer önceki Anayasada yer verilen vergiler ile ilgili ilkelere 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’nda doğrudan veya dolaylı olarak müdahaleler yapılmıştır. “*Siyasi Haklar ve Ödevler*” başlığı adı altında dördüncü bölümde “*Vergi Ödevi*” kısmında yer alan 73. madde içeriğinde (T.C. Anayasası, 1982, md.73);

“verginin genelliği”, “mali güce göre vergi alma”, “verginin adaletli ve dengeli dağılımı” ve “kanunilik”

gibi ilkeler Anayasa’nın temel oluşumları olarak kabul edilmiştir.

1.2.2. Kanun

Kanunlar, Anayasanın sistemli bir şekilde işleyişi bakımından Anayasa’nın belirlediği ilkelere göre uyum ve düzeni sağlamak zorundadır. Bu bağlamda “*vergilerin kanuniliği*” ilkesine dayanarak, bu konu etrafında herhangi bir vergi kanuna dayanan bir ilke bulunmadığı takdirde, herhangi bir konu ve olay etrafında bir vergiye de tabii tutulması olanaksız olarak değerlendirilmektedir. Kanunların çıkarılması konusunda yetkisi olan organlar ise bir ülkenin var olan Anayasa ilkeleri ile belirlenmektedir. Demokratik ilkelere dayanan ülkelerde ise kanun koyma ve yapma yetkileri genellikle parlamento sistemi üzerinden sağlanmaktadır. Yasama organı ise sadece ve sadece vergi konusunda yetkili değildir. Vergi ve benzeri yükümlülükleri de bünyesinde bulundurmaktadır. Bu yükümlülükleri de ancak ve ancak kanun ışığında sağlayabilmektedir (Bilici, 2023, s.34).

Vergi hukukunda yer alan asli ve bağlayıcı kavramlara dayanan vergi kanunu hakkında herhangi bir kanun üzerinde açık ve net olarak bir tanımlandırma yapılamamaktadır. Fakat Vergi Usul Kanunun 3. maddesinde yer alan (T.C. Anayasası, 1982, md.3);

“Bu kanunda kullanılan ‘Vergi Kanunu’ tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder”

olarak ele alınmaktadır. Bu değerler kapsamı üzerinden vergi kanunu hakkında, vergileri düzenlemeye alan kanunlar buna ek olarak mali sorumluluklar, resmi ve harçları düzenleyen kanunlarca toplu halde işlevselliğini değerlendirmeye tabii tutmaktadır (VUK, 3. Madde).

Vergiye tabii olunan herhangi bir yazılı beyanlar müstakil bir kanun kapsamında yazıya geçirilmelidir. Türkiye’de, Fransa’ya benzer bir şekilde vergi hükümlülükleri ile birlikte Genel Vergiler Kanunu çıkarılmamıştır. Bu durum ekseninde de vergiye tabii tutulan değerler ise özel vergi kanunları içerisinde yer verilmektedir (Arslan Öncü, 2015, s. 20).

1.2.3. Uluslararası Anlaşmalar

Devletler, çifte vergilendirmenin kaldırılmasına ve hafifletilmesine ilişkin çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar ekseninde yapılan usulsüz kaçakçılıkların yok edilmesi ya da en aza indirilmesi temenni edilmektedir. Vergi idarelerince de vergi konusuna ek olan tahakkuku ya da tahsilinde sağlanan faaliyet alanının daha aktif hale getirilmesi sağlanmaktadır. Bu bağlamda vergiyi sağlayan normların uyumlu bir şekilde olması ve uyumsuzlukla alakası olan konuların ortadan kaldırılmasına dair planlamalar yapılmaktadır. Bu gibi durumlar sadece vergi kanunları ile ilgili değil pek çok konu açısından da aynı durumda işlevsellik sağlamaktadır (Karaldı, 2015, s. 35).

Vergi üzerine yapılan anlaşmalar genel olarak kapsamlı bir şekilde ikili anlaşmalar üzerinden sağlanmaktadır. Bu durum çok sık olmamakla birlikte devletin çoğulcu bir anlaşma şekli ile imza attıkları konuları da ön görmektedir. Dolayısı ile uluslararası yapılan vergi konulu anlaşmalar genel anlam itibari ile de kanun önünde, yargı ve yürütme organlarının bağlayıcı bir etkisi üzerine kurulur. (Karaldı, 2015, s. 35).

Anayasa’nın 90’ıncı maddesinde yer verilen uluslararası anlaşmalar düzeyinde hukukun temel yapısı ve uygulamaya yönelik olan yasal gücü hükme dayandırılmıştır. Buradaki maddeye göre ise Türkiye Cumhuriyeti adı altında diğer ülkeler ile uluslararası alanda sağlanacak olan anlaşmaların onay görmesi ve Türkiye Büyük millet Meclisi tarafından da onay sağlanması bu durum içerisinde bir kanuna dayanan durum ile bağlanması halidir. Bu bağlamda devletin maliye durumlarına ilişkin olan ve yükleme sağlayan veya kanunlar ile ilgili değişkenliklere sebep olan anlaşmalar

üzerinden yasama organına başvurulması ve bu durum konusunda bir onay sağlanması kanun için en uygun olması gereken hal olarak ele alınmaktadır (Karaldı, 2015, s. 37).

Anlaşmanın yürürlüğe girmesi, 244 sayılı bazı antlaşmaların ise yapılabilmesi için Cumhurbaşkanına yetki verilmesi hakkındaki kanuna dayanmaktadır. Bu kanuna göre ise Bakanlar Kurulu Kararı ile onay görerek, resmîyet kazanması ve kamuya bir gazete aracılığı ile ilan edilmesi adı altında resmîyet kazanmaktadır. Anayasanın bu hükmü bağlamında yürürlüğe dâhil edilen uluslararası anlaşmalar ise resmen kanun hükmü içerisinde ele alınmaktadır. Bu durum ise Anayasa'ya aykırı bir durum oluşturması sureti ile Anayasa Mahkemesince kabul edilememekte ve başvuru sağlanamamaktadır (Kırbaş, 2018, s.44).

Bu duruma ek olarak Anayasa'da yer verilen 90'ıncı maddenin 3'üncü fıkrasında ise devletin maliyesine dâhil olan ve bir sorun teşkil etmeyen, vatandaşların haklarına sorun oluşturmeyen, uluslararası anlaşma süreçleri için ekstra bir kanuna gerek duymamaktadır. Bu durumlar ise resmîyet kazanması için de resmi bir gazete de yayınlanması gerekmektedir (Karakoç, 2018, s.140).

1.3. Vergi Hukukunun Yürütme Organından Doğan Kaynakları

Yürütme organından doğan kaynaklar; Cumhurbaşkanı kararnamesi, Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğler, mükteza, sirküler, genelge ve genel yazılar olarak ele alınmıştır (Tekneci, 2013, s.153).

1.3.1. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

9 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe dâhil edilen, 21 Ocak 2017 tarihinde “6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu” ile birlikte olarak Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne resmi olarak geçiş yapılmıştır. Bu değişiklik içerisinde yer alan fark ise “Devletin başı ve yürütme yetkisinin sahibi” olarak adlandırılan Cumhurbaşkanlığı üzerine yapılmış temel değişiklik olarak nitelendirilmektedir. Anayasa üzerinden sağlanan bu değişiklik üzerinden Cumhurbaşkanlığı sistemi “görev ve yetkileri” anlamına gelen ilkeler ile tanılandırılmaktadır. Bu durum ise 18. maddede yer verilen fıkraya göre; “yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisi” olarak Cumhurbaşkanlığına bir yetki sistemi de atanmış bulunmaktadır (Akçaoğlu ve Canyaş, 2019, s.123).

1982 Anayasasına göre 107. maddesinde yer alan ve üzerinde bir düzenlenme getirilen Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine dayalı olarak Cumhurbaşkanına atanan

“Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğinin kuruluş, teşkilat ve çalışma esasları, personel atama işlemlerini” sağlanan yetki sağlanmıştır. Fakat bu durum, 6771 sayılı yasa kapsamında ele alınan Anayasa’nın 104. maddesinde yer verilen “Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin” kapsamınca 1982 Anayasası’nın 91. maddesi kapsamınca düzenlenen hükmün yerine getirildiği görülmüştür. Cumhurbaşkanı tarafından ve Bakanlar Kurulu tarafından yine sağlanan müşterek konulara ilişkin olarak yürütme yetkisi, Cumhurbaşkanı tarafınca sağlanması uygun görülmüştür. Bu bağlamda “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” ve “kanun hükmünde kararname” gibi değerler hukuki rejim sürecinde de farklılık oluşturması bakımından temel alınmıştır (Akçaoğlu, 2019, s.123).

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi bakımından bir düzenleyici görevi görmesi bu düzenleyiciler ekseninde bir işlem sağlayabiliyor olması niteliğini de taşımaktadır. Fakat bu kararnameye göre elde edilen düzenlemeler belirlenmemiş bir düzenek üzerinde ilk elden sağlanması gerekmektedir. Yine 104. maddede ele alınan fıkraya göre ise “Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.” Bu duruma ek olarak Cumhurbaşkanlığı kararnamesine göre vergilendirme faaliyet alanlarını kapsayan yeni bir kural koymanın ve bunu aktif etmenin olanaksız olacağı öne sürülmektedir (Atar, 2019, s.138).

Anayasa’da kanun ilkelerinin düzenlenmesi konusunda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi dâhil edilen bir durum olarak tanınmamaktadır. Anayasa’nın 73’üncü maddesinde yer alan “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler hakkındaki düzenlemelerin” kanunları kapsamınca da yer verilen vergi görevlendirme sistemlerinde idari bir alanı kapsayan durumları dışında bırakılması durumu sağlanmıştır. Bu durum ekseninde, normal işleyişe göre vergilendirmeye tabii tutulan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile bir düzenleme getirileceği de bir o kadar açıkça görülmektedir (Akçaoğlu, 2019, s.122).

Vergilerin yasal olarak ele alınıp üçüncü bir durum olarak ve nadir gerçekleşen bir olay olarak adlandırılması, “olağanüstü hal yönetimi kapsamında” Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi tarafından bir değişiklik ya da düzenleme sağlanabilmektedir (Akçaoğlu, 2019, s.123).

Vergi hukuku kapsamı bakımından, Cumhurbaşkanına tanınan bu yetki üzerinden AY 73/4'te yer verildiğinde, sadece muaf olma durumu, istisna ve indirim oranlarına ilişkin olarak yapılan kanunların kapsamaları içerisinde az çok, tanınan ve belirlenen sınırlar ekseninde bir düzenleme ve değişiklik yapma yetkisine sahip olarak adlandırılmaktadır. Fakat bu düzenleme ve değişiklik yapma yetkisi ise Kararname süreçleri içerisinde bir işlem sağlama görevi üzerinden sağlanamamaktadır (Akçaoğlu, 2019, s.124).

1.3.2. Cumhurbaşkanlığı Kararı

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle beraber yürütme yetkisi tamamen Cumhurbaşkanlığına verilmiştir. Anayasanın 73.maddesinde⁴ yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden istisna, muaf ve indirimler kanunun belirlemiş olduğu alt üst sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanına verilmiştir. Bu nedenle Cumhurbaşkanı, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri "Cumhurbaşkanı Kararları" aracılığıyla düzenlemektedir (Öğretir, 2015, s.425).

Cumhurbaşkanına, Anayasa'nın 73. maddesi üzerinden sağlanan olanaklar, Kararname ile kullanılamamaktadır. Bu durum ise net ve açık olarak kendini göstermektedir. Fakat yürütmeye bağlı olan genel düzenlemeler üzerinden Anayasa'da yer alan işler kapsamında farklı adlar üzerinden bir düzenleme yapmasına da olanak tanımaktadır. Bu bağlamda Cumhurbaşkanı, 73. Maddeye göre şahsına sağlanan olanaklar ile isimsiz bir düzenleme sağlayabilmektedir. Nitekim bu sağlanan yetki, "Cumhurbaşkanı Kararı" adı altında adlandırılmayan işlem düzenlenmesi olarak da sağlanmıştır (Cumhurbaşkanı Kararları No.540, 2021).

Cumhurbaşkanı aynı zamanda, farklı vergi kanunları kapsamınca da sağlanan ve tanınan olanaklar dâhilinde sağlanan yetkiler üzerinden bir kullanım talimatı sağlamak için ek bir kara çıkarabilme yetisine de sahiptir. Bu kararlar ise tamamlayıcı nitelikte var olan vergi hukukunun sağladığı kaynakların içerisinde yer verilmektedir (Karakoç, 2018, s.142).

Cumhurbaşkanı Kararnamesinde yer alan ve bu kararnameler içerisinde sağlanan hiyerarşik durumlarda ortaya çıkan farklılar ise farklı durumlara tabii olan

⁴ **Anayasanın 73.maddesi:** "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"(1982 T.C.Anayasası,md.73).

durumlar olarak ele alınmaktadır. Cumhurbaşkanı kararları bir isme dayandırılarak bir yetki sağlamadığından dolayı da yargısal denetim düzeneği bağlamında Danıştay Kanunu’nda yer alan 24. madde kapsamınca birinci dereceden mahkeme sıfatları ile birlikte Danıştay tarafınsan sağlanmaktadır. Bu duruma ek olarak Cumhurbaşkanı aktif edilecek olan isimsiz işlemleri de aynı şekilde aynı madde adı altında tabii tutulmaktadır (Öner, 2019, s.36).

1.3.3. Yönetmelik

Yönetmelikler, Cumhurbaşkanlığı, kamu tüzel kişileri ve bakanlıklar tarafından kendi görev alanlarıyla ilgili kanunların uygulanmasını sağlamak amacıyla çıkarılmaktadır. Hangi yönetmeliklerin Resmi Gazete ‘de yayımlanacağı ise kanunlarda belirtilmektedir. Yönetmelikler, belirli bir alanın düzenlenmesi ve kanunların uygulanabilir hale getirilmesi için önemlidir. Resmi Gazete ‘de yayımlanma şartı, yönetmeliklerin kamuoyuna duyurulması ve şeffaflık açısından kritiktir. Bu durum, yönetmeliklerin hukuki bağlayıcılığını ve yürürlüğe giriş süreçlerini düzenler ve bu sayede ilgili kanunların daha etkin bir şekilde uygulanmasını sağlar. (Öğretir, 2015, s.425).

Yönetmelik içerisinde yer alan ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunun kapsamılarınca ilerleyen süreçler içerisinde hukuk düzlüğünde varlıkların önceki sistem gibi devam ettirilmesi sağlamışlardır (Teziç, 2017, s.75). Farklı idari makamlarınca sağlanabilen ve kuvvetli şartlara tabii tutulan, idari bir otoritenin devamlı olarak başvurduğu bir yöntem olarak da adlandırılmaktadır. Anayasanın 124. maddesinde yer alan “*Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri*” açısından da yönetmeliğe bağlı bir yönetmeliğin sağlanacağı da sağlanmıştır. Yönetmelik, kanunların ve Cumhurbaşkanlığının kararnamesi açısından uygulamaya ve yönetmeliğe bağlı çıkarımlar yapabilmesi yetisine sahip olunması, görev alım süreçlerinde yönetmeliklerin tanınması olarak da ele alınmaktadır (Teziç, 2017, s.75).

Yönetmelikler, vergiye dâhil olan pozitif hukuk alanında yardımcı bir kaynak görevi görmektedir. Fakat vergilendirmeye bağlı olarak herhangi bir hüküm sağlama yetkileri bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile vergi uygulama alanlarında yönetmeliğe bağlı olan kaynakların uyulması zorunluluğu, kanunların ilkelerinde yer alan temellere uyulması zorunluluğu ile aynı anlama gelmemektedir (Mutluer ve Dayanç, 2014).

1.3.4. Genel Tebliğ ve Sirküler

Genel tebliğ tanım olarak, vergi idarelerince sağlanan vergi mükelleflerinin kimliklerinin gizli kalması sebebi ile sorumlu olan mükelleflerin tarafına gerekli olan açıklamaların sağlanması olarak adlandırılmaktadır. Genel tebliğler değişkenlik de göstermektedir. Bu değişkenliklere göre bazı tebliğler uygulama alanlarında bağlayıcı olurken bazı tebliğlerde bağlacı olmamaktadır. Genel tebliğler vergi idaresince mükelleflerin üzerinde sağlanan uygulamaları gerektiği düzeyde açıklama da yapmaktadır. Bu durum sonucunda da mükellefler genel tebliğler konusunda, kendi özel uygulama alanlarını içeren işlemleri kesin suret ile sağlayamamaktadır. Bu bağlamda genel tebliğler, tüm vatandaşlara sunulan uygulama alanında tam olarak bir hizmet sunamamaktadır. Fakat genel tebliğler, ilgili mükelleflerce genel bir duruma hitaben, konuya özgü bir açıklama ve hizmet de sunabilmektedir. Bu durumda da vatandaşlar bu konuda tam manası ile hizmetten faydalanabilmektedir (Somuncu, 2014, s. 136).

Hazine ve Maliye Bakanlığı ise Gelirler Genel Müdürlüğünce, ilgili durumlar ile ilgili genel tebliğler de sunmaktadır. Genel tebliğler vergi kanunu içerisinde, müteselsil kayıt sırası ile yayınlanmaktadır. Bu durum hakkında herkesin bilgi sahibi olabilmesi ve bu bilgiler ışığında faaliyet alabilmesi içinde resmi gazetede bildiriler ile ilgili kamuya sunulmaktadır. Kamuoyuna sunulan bu tebliğler ise vergi konuları dâhilinde ele alınan usul ve esaslara dayalı olarak açıklama ve yayınlar iki temel üzerinden karşımıza çıkmaktadır (Önder, 2018, s.146).

Anayasanın 4962 sayılı kanunca 40. 17/A-b. maddesine göre VUK'un da yer alan 413'üncü maddede yine "*yazı ile veya sirkülerle...*" belirtmesi yer almaktadır. Bu belirtmeye göre vergi uygulamalarına tabii olunan yeni uygulamalar da dâhil edilmiştir. Sirküler genel anlam itibari ile bakanların ve yönetim kurulunda yer alan sistemin içerisinde sahip olunan yetki gücünün, sorumlu oldukları kanun, tüzük ve yönetmelik içerisinde sağladıkları emirler olarak adlandırılmaktadır. Sirküler bir diğer deyimine göre de, kurallara dayalı olarak var olan hükümlerin yorumlanması ve bunları nasıl bir uygulamaya dahil edilmesi olarak adlandırılmaktadır (Gözler, 2003, s.608-609).

1.3.5. Özelgeler

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan 413'üncü maddesinde yer verilen (1982 T.C. Anayasası, md.413) ;

“Mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.” olarak yer verilmektedir. Maddenin devam eden fıkrasında ise *“Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler”* hükmünde bir beyan yer almaktadır.

Bu maddeye bağlı kalınarak talep edilen ve sağlanan açıklamalar, vergi uygulamaları adı altında tanım getirilmeden önce, Arapça kökene dayanan “mukteza” kelimesine dayandırılmaktadır. Son dönemler de bu kelime Türkçe kelime karşılığı olarak “özelge” olarak kullanılmaya başlanmıştır (Tekin, 2019, s. 463).

Özelge, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ya da Maliye Bakanlığı tarafından sağlanan bir yetki olarak değerlendirilmektedir. Bu durum etrafında gelişen vergi uygulamalarının sorumlu olan mükelleflere yazılı bir şekilde açıklama yapılması olarak da adlandırılmaktadır (Söğüt, 2008, s.347).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Teşkilat ve Görevleri süresince 178. sayılı Kanun Hükmü Kararname'sine göre 1994 tarihinde, ele alınan 543. sayılı Kanun Hükmün Kararname ile dâhil edilerek 14. madde bağlamında Vergi Dairesi Başkanlığı kurulması üzerine bir Bakanlığa sağlanan bir hüküm olarak değerlendirilmektedir. Bu hükme göre devamında sağlanan Vergi Daireleri Kurulu ve Göre Yönetmeliği'ne göre yer alan 16. Maddesine göre başkanlara da yetki alanlarına dair bir sınır getirilmektedir. Bu sınırlar kapsamında özelge ve yetkileri tahsis etme görevleri verilmiştir. Özelge verebilen yetki sahipleri ise şunlardır (Arpacı, 2004, s. 80);

- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genle Müdürlüğü
- Defterdarlık
- Vergi dairesi Başkanlığı (yetki alanı ve iştiğal konular dâhilinde sınırlandırılmış olarak)

1.3.6. Genelgeler ve Genel Yazılar

Genelgeler ve genel metinler olarak da adlandırılan genel yayınlar, bakan ve bakanlıklara bağlı olarak, sistem içerisinde var olan durumun nasıl işlenmesi ve nasıl işlem görmesi konusunda açıklama yapan metinler olarak da adlandırılmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, kendi hiyerarşik işleyiş ve sistem içerisinde var olan genelleri, yazılı olarak beyan etmektedir. Bu metinler genel hatları itibari ile idarenin içerisinde yer alan sistemin genel yapısı ile ilgili olan ve emir niteliğini taşıyan metinler olarak karımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda vergi dairesine bağlı olan genel metinler vergi dairelerin kapsam alanı ile ilgilidir. Durumu uygulamaya alan vergi uygulamaları ilgi alanına giren ilkeler üzerinden bu yayınlaması zorunludur (Pehlivan,2008, s.34). Fakat bu durum içerisinde ele alınma biçimi yargı tarafından farklılık göstermektedir. Genelgelerin düzenlenmesinde üst normlar çerçevesinde aykırı bir durum içeriyor ise bu yazı onay kabul etmemektedir. Üst hukukun normlarınca kabul görmesi gerekmektedir (Baykara,2001, s.32).

1.4. Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakları

Vergi hukukunun yasamadan doğan kaynakları, Anayasa mahkeme kararı ve içtihatı birleştirme kararı olarak ikiye ayrılmıştır.

1.4.1. Anayasa Mahkemesi Kararı

Anayasa Mahkemesinin, temel görevi kanunların kanun hükmünde kararname içerisinde sağlanması olarak tanımlanmaktadır. Bu duruma ek olarak yine TBMM ve Anayasa'ya esas olan durumların denetlenmesi ve uygun olmayan durumların ise onay görmemesi olarak da devam etmektedir. Bu değerlerin dışında da Anayasa Mahkemesi, bünyesinde yer alan kişileri Yüce Divan görevleri ile yargıya tabii tutmaktadır (Bayraklı,2006, s.24).

Anayasa Mahkemesinde yer alan yükümlülükler bağlamında kararlar ise geriye doğru dönememektedir. Bu değerler içerisinde ele alınan kararlar ise yine olması gerektiği gibi resmi bir gazetede yayınlanması gerekmektedir. Yayınlanma sürecinden sonrasında ise kararlar, hüküm görevi de görmektedir. Fakat iptal edilen hükümlülükler ise yayınlanacağı süre içerisinde karşılaştırılma yapılması gerekmektedir. Bu durum ise yayınlanan resmi gazete ilanının süresince var olan bir yılı aşkın süreyi geçmemektedir (Kırbaş, 2018, s.55).

1.4.2. İçtihatı Birleştirme Kararı

İçtihat anlam olarak mahkemeye bağlı olarak ortaya çıkan kararlar olarak adlandırılmaktadır. Türkiye’de mahkeme kararları ise bağlayıcı bir nitelikte ele alınmamaktadır. Bu bağlamda sağlanan kararlar, derdestin kapsam dışında yer alan bir alt mahkemelerce bağlayıcı bir özelliği de bulundurmamaktadır. Fakat üst mahkemeler tarafından ele alınan kararlar için “*ıçtihatları birleştirme kurulu kararları*” ile durum aynı oranda ilerlememektedir (Sarisözen,2014, s. 1332).

İdari alanda en üst konumda yer alan Danıştay ise aynı veya farklı olan kararları, ayrı ayrı kararlar doğrultusunda ele alıp değerlendirebilmektedir. Bu durum ise uygulama alanında sağlanan birlik ve düzenin sağlanması adına tanınmış farklılıkların ortadan kaldırılması olarak da temellendirilmektedir. Bu bağlamda Danıştay, içtihatları birleştirebilir ya da değiştirebilir. Değişim veya birleşim konusu ise Danıştay Başkanı’na bağlı olan idari ve vergi uygulama dairelerince Danıştay Başsavcısı ile ilgili kişilere sağlanmıştır. Bu durumda yapılan değişiklikler veya birleştirmeler, Danıştay Başkanlığına karşı da sağlanan bir durum olarak ele alınmaktadır. Bu durum özet olarak farklılıkları sağlayan içtihatların ortadan kaldırılması olarak da adlandırılmaktadır (Sarisözen,2014, s. 1332).

1.5. Vergi Hukukunun Diğer Kaynakları

Vergi hukukunun kaynakları arasında yer alan bu bölüm diğer kaynaklara istinaden etki alanının daha sınırlı olduğu görölmektedir. Doktrin , örf ve adet kavramlarını kapsamakta olup , aşağıda başlıklar detaylı bir şekilde açıklanmaktadır (Bilici,2023,s.41)

1.5.1. Bilimsel Öğreti (Doktrin)

Hukuk alanında uygulama faaliyetine sahip olan kişilerin hukuki konular içerisinde yer alan olgular üzerindeki görüş ve düşünlerine doktrin olarak tanılandırılmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi hukuk kuralları kesin bir hükme bağlı olan hükümler değildir. Bu kurallar toplumun içerisinde var olan ve bu durumların ekseninde gelişen kurallar olarak adlandırılmaktadır. Bu bağlamda doktrin, hukuk kurallarınca sağlanan hükümlerin geliştirilmesi ekseninde bir düşünce ve bir bakış açısı da sağlamaktadır (Gözübüyük,1991, s.52).

Hukuka bağlı olan görüş ve düşünler kapsamında, hukuk kurallarının neler olduğunu ve kuralların ne gibi durumları ortaya çıkardığı gibi yorumlayıcı etkisi ile

idarede var ola eksik ve giderilmesi gereken konulara ışık tutmaktadır. Bilimsel görüşler, herhangi bir bağlayıcı görevi görmedikleri için genel olarak hükümler karşında pek fazla göz önünde bulundurulmamaktadır. Fakat belli bir duruma karşı da belirleyici bir etkisi de göz ardı edilmemelidir (Karakoç, 2007, s.107-108).

1.5.2. Örf ve Adetler

Örf ve adetler toplumun temel yapısını oluşturan ve toplumun geneli tarafından aktif bir şekilde uyulması zorunlu olan olay ve olgular olarak adlandırılmaktadır. Bu bağlamda geleneğe bağlı olan örf ve adetler yazılı kurallar olarak insanların hayatına dâhil olmamaktadır. Bir kurala dayatılmayan ve dayalı olmayan örf ve adetler, daha çok özel bir hukuk alanına dâhil olabilmektedir (Mutluer ve Dayanç, 2014, s.37).

Vergi hukuku ise kamu alanında var olan hukuk içerisinde özel bir yer tutmaktadır. Vergi hukukunda sağlanan, örf ve adetlerin kapsamında sağlanması, olası hukuk devletin var olan hukuk anlayışında da bir sorun yaratacaktır. Kanunlar içerisinde yer alan hükümler ise o toplum içerisinde var olan örf ve adetler içerisinde ele alınabilmektedir (Mutluer ve Dayanç, 2014, s.37).

Türk Vergi Hukuku sistemi içerisinde yer alan, geniş bir alana yansımayacak şekilde küçük bir şekilde atıflar yapılmıştır. Bu durum sonucunda da yine örf ve adetler, sağlanan hukuki işlemler çerçevesince iptal edildiği de göze çarpmaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2014, s.37).

1.6. Genel Tebliğlerin Vergi Hukuku Kaynakları Arasındaki Yerine Yönelik Görüşler

Vergi hukukunun kaynakları yasamadan doğan, yürütmeden doğan ve yargıdan doğan kaynaklar olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Genel tebliğler vergi hukukunun kaynakları içerisinde yürütmeden doğan kaynaklar arasında sayılmaktadır. Çünkü genel tebliğler Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer bakanlıklar gibi kamusal işlemlerin nasıl uygulanacağı konusunda hükümleri içermektedir. Vergi hukukunda yer alan genel tebliğler, kişiler ve devlet arasındaki vergi ilişkilerini düzenleyerek, ödenmesi gereken vergilerin uygulanmasını sağlar. Devlet, vergi mükelleflerinin sorumluluklarını dikkate alarak onlardan vergi talep edebilir. Bu durum, verginin kimlerden ve nasıl alınacağı konusunda bazı kavram karışıklıklarına yol açabilir. İşte bu noktada, genel tebliğler devreye girer. Bazen kanunların açıklayıcısı olarak, bazen

de yeni bir hüküm getirir şekilde ortaya çıkan genel tebliğler, vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı konusunda bireylere ve kurumlara yol gösterir (Saban, 2019, s.43).

Vergi uygulamalarını düzenlemek ve vergi uygulamasına dâhil alanlarda faaliyet gösteren kişi ve kurumlar hakkında politika üretmek ile sorumlu bakanlık Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı’dır. Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi uygulama sürecinde ülkenin her yerinde benzer yükümlülüklerin sorunsuz bir biçimde yürütülebilmesi için gerekli tedbirleri almakta ve uygulama ile ilgili aksaklıkların giderilmesini için vergi idarelerine talimatlar vermektedir. Dolayısıyla bu durumda kişi ve firmalar vergi ile ilgili bazı hükümlülük altına girmektedir. Bu yükümlülükler ise, tarh, tebliğ gibi işlemlerin bütünü olarak da ele alınmaktadır. Bu bağlamda Anayasa’da yer alan 124. maddesinde yönetmelikleri çıkarma yetkisi üzerinden düzenleyici tebliğlerin çıkarma yetkisinin de sahip olduğu anlama çıkarılmaktadır. Fakat Hazine ve Maliye Bakanlığının da en çok yayınladığı yükümlülükler ise genel tebliğler olmaktadır. Her yayınlanan tebliğ ise o tebliğin kanun içerisinde yer alan adını taşır ve bu isim ile bir sıra sistemine tabii tutulmaktadır (Saban, 2019, s.43).

Bakanlıklar tarafından oluşturulan genel tebliğler daha sonra ilgili Bakan tarafından onaylanmakta sağlanmakta ve imza atılmaktadır. Bakanlık tarafından onaylanan genel tebliğlerin daha sonra resmi bir gazete de yayınlanmak zorunluluğu vardır. Bu bağlamda genel tebliğler Hazine ve Maliye Bakanlığına ait tasarruf işlemleri olarak da adlandırılmaktadır (Saban, 2019, s.43). Resmi gazete ile ilan oluşturulan bu tebliğ ise tüm ilgili kamu alanlarına ve kuruluşlarına duyurulmaktadır. Bu durumda genel tebliğin uygulayıcısı Bakanlığa bağlı idareler olmakla birlikte yükümlülük Bakanlıkta kalmaktadır. Kanun alanında uyulması gereken bir genel tebliğe imkân verilmesi sureti ile genel tebliğ yayınlanmadığı takdirde, çıkana kadar uygulama alanlarının faaliyete geçilmesi de durdurulmaktadır (Sarıcalar, 2020, s.232).

1.7. Uygulama Tebliğlerin Asli Kaynak, Yorum Tebliğlerin ise Yardımcı Kaynak Görüşü

Vergi hukukunun genel kapsam alanında tümüyle varlıklarını gösteren, genel tebliğler “*iç genelgeler*”, “*sirküler*”, “*genelgeler*” ve “*idari işlem*” adı altında ayrı ayrı ele alınmak yerine bu kaynaklardan farklı bir olarak ele alınmaktadır. Hukukun düzenleyiciler alanında açıkça var olan genel tebliğler, vazgeçilen davalar için hukuk alanında bir teknik olarak ele alınan “*icrai olup–olmama*” ile ilgili olarak asli kaynak değerlendirmeleri yapılmaktadır. Bu bağlamda her duruma karşı genel tebliğlerin iptal

olma durumlarında, uygulama sırasında bir bağlayıcı kuralların var olması gerekmektedir (Uz, 2019).

Doktrinde yer alan bir görüşe göre vergi hukukunda yer alan tebliğler doğrudan kaynak değeri görebilmesi için iki temel düzey içerisinde incelenmeye alınması gerekmektedir. Farklı sağlanan vergi kanunlarınca, Maliye ve Hazine Bakanlığı, sağlanmış olan yetkiler ile içerisinde yer alan zorunlu kuralların yer verilmesi sonuçları da beraberinde getirmektedir. Bu duruma karşılık gelen tebliğler ise “uygulama tebliğleri” ve “yorum tebliğleri” olarak adlandırılmaktadır. Bu temeller ise var olan mevcut durumlar hakkında bir açıklık kazandırmak için uygulamaya dâhil edilmektedir. Yorum tebliği ise genel anlam itibari ile yardımcı bir bağlayıcı olarak da karşımıza çıkmaktadır (Bilici, 2023, s.46).

➤ Uygulama Tebliğleri; Maliye ve Hazine Bakanlığı tarafınca, kanunların vermiş olduğu yetkiler üzerinden bir durum ortaya çıkarılmaktadır. Bu tebliğler ise çoğu vergi kanunları içerisinde de yer almaktadır. “*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir*” olarak ele alınmaktadır. Bu durum ise özel bir nitelik ekseninde sağlanan genel bir yönerge olarak da adlandırılmaktadır. Bu tebliğler ise yeni bir olgu olarak temel alındığından uyulması asli kaynak üzerinden zorunlu olarak değerlendirilmektedir. Fakat yayınlanan bu tebliğler ise hukuka uygunluğu açısından da bir değerde yer alması gerekmektedir. Özellikle; şekil, yetki, konu ve maksatlar üzerinden bir uygunluğu olması gerekmektedir.

➤ Yorum Tebliğler; Yine Uygulama tebliğlerinde olduğu gibi Hazine ve Maliye bakanlığınca, rehberlik etmek amacı ile uygulamaya dâhil edilen tebliğleri kapsamaktadır. Vergi hukuku alanında yer alan uygulamalar ışığında, idarenin içerisinde yer alan yönetmeliğe tabii tutulan sözlü emirler olarak da adlandırılmaktadır. Ülke içerisinde yer alan tüm kurumlar arasında bu durum kendi içerisinde de farklılıklar getirmektedir. Bu farklılıklar ekseninde yine idari işler konusunda görülen silik ve çelişkili durumlar üzerinden de Hazine ve Maliye Bakanlığından gerekir ise bir açıklama da talep edilebilmektedir. Bu durum karşısında da gerek düzenin sağlanması gerek düzenin devam ettirilmesi için Bakanlıklar, genel tebliğlerin yayınlaması yoluna da gidebilmektedir (Bilici, 2019, s.46).

Bu tür ele alınan tebliğler ise bakanlık tarafından yardımcı bir kaynak olarak ele alınmaktadır. Bu bağlamda olması gereken düzeyde vergi uygulamaları kapsamınca mükellefler de bu gibi durumlardan faydalanabilmektedirler. Fakat bu durumlar ne yargı ne de mükelleflere bağlı oluşan durum olarak kaşıma çıkmaktadır (Mutluer ve Dayanç, 2014, s.52). Sonuç olarak ise mükellefler bu tebliğlere dayalı olarak herhangi bir yargı kuruluşlarına bağlı bulunamamaktadırlar.

Danıştay, karar verme sürecinde davaya konu edinilen tebliğlerin, icrai bir özelliğe sahip olmadıklarını ve bu gibi durumlar da ise iptal davaların açılabilceğini belirtmiştir. Danıştay kararında yer alan ifadeye göre (Gelir Vergisi Genel Tebliği No. 56, 1996);

“İdari davaya konu olabilecek düzenleyici bir işlemde söz edilebilmesi için o işlemin, genel ve objektif kurallar koyan nitelikte olması gereklidir. İptali istenen 156 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ise, yukarıda değinildiği üzere tek başına yeni kurallar içeren hukuki bir düzenleme getirmemekte, sadece yasal düzenlemelerin açıklamasını ihtiva etmekte olduğundan, idari davaya konu teşkil edebilecek düzenleyici işlem mahiyetinde bulunmamaktadır.”

yer alan ifadeleri ile açıklık getirmiştir.

Yasama organları tarafından hukuk sürecine dâhil edilen vergi alanlarında sağlanan uygulamalar ancak uygulama ile hayata geçirilmektedir. Uygulama süreçlerinin ise ne dengi bir faaliyet göstereceği de yoruma açık bir durum olarak ele alınmaktadır. Bu bağlamda Hazine ve Maliye Bakanlığınca sağlanan tebliğler ise her durum içerisinde yardımcı bir kaynak değeri görmektedir. Bu yer alan yardımcı kaynakların ise içeriklerine muhakkak bakılmalı ve olası sorunlara yol açılmamalıdır (Utku ve Kurtcebe, 2020, s. 76).

Uygulamaya ve yoruma dayalı olarak ele alınan bu yardımcı kaynaklar ise yargı koyucunun var olan haller üzerinden yoruma başvurması ya da kanun koyucunun işlenen yargı sürecinden kaçması dâhilinde başvurduğu kaynaklar olarak da ele alınmaktadır. Bu durumların ise işlem görmesi sürecinde hangi hal ve durumlar içerisinde var olabileceği tebliğler üzerinden ele alınmaktadır (Utku ve Kurtcebe, 2020, s. 76).

1.8. Genel Tebliğlerin Bağlayıcı Olmayan Yardımcı Kaynak Olma Görüşü

Var olan bir görüşe göre genel tebliğler, düzenin sağlanması konusunda bağlayıcı olma ve yeni değerleri ortaya koyma bakımından asli kaynak değeri görmektedir. Bu bağlamda ise genel tebliğler yardımcı kaynak olarak da ele

alınmaktadır. Genel tebliğler özellikle vergi kurumlarınca işlem sırasında yer alan “*kesin ve yürütülmesi zorunlu*” (*lazımülicra*) olan genel ve özel işlemlerin de bütünü olarak nitelendirilmektedir. Elbette ki genel tebliğler varlıkları itibari ile iptal davalarında konuya dâhil olamamaktadırlar (Yavuz, 2018, s.127-135).

Danıştay 1980 yılı öncesinde yer alan tebliğlerde “*doğrudan doğruya idarenin iç bünyesine*” ilintili olarak kişilerin dâhil olacakları icrai durumlar için iptal davası konusunda bir durum oluşturmayacaklarını belirtmiştir. Bu durum ekseninde var olan hukuka aykırı durumlar faaliyet alanına iptal edilme durumu eklenebilmektedir.

Bu görüşleri içeren, genel tebliğlerin açıklayıcı bir nitelik taşıdıklarına dair olarak ön bir kabulün sağlanması gerekmektedir. Fakat bugünün vergi uygulamalarında genel tebliğler üzerinde etki oluşturacak etkenler de yer almamaktadır. Bu durum ışığında genel tebliğlerde yer alan durumların ise doğrudan kabul görmesi de sağlanamamaktadır. Bu bilgiler ışığında ek olarak, İdari Yargılama Usul Kanunu ve Danıştay Kanunu direkt olarak herhangi bir işlem için iptal davasına yönelik olarak bir düzenleyici sağlayabilmektedir (Karakoç, 2018, s. 99).

Genel tebliğler bireylerin yaşamların da bir düzenleyici olarak kabul edilmese de her ne kadar haklarında bir korunma yapılması gerekmektedir. Bireyler direkt olarak düzenleyici sistemler üzerinden bireylerin dava etme gibi temel hakları bulunmasa da, genel tebliğler üzerinden özel olarak bir dava açabilme haklarını bulundurmaktadırlar. Genel düzenlemeler üzerinden olumsuz anlamda etkilenen bireyler, haklarında sağlanan durumları dava konusu olarak nitelendirebilmektedirler (Karakoç, 2018, s.98). Bu bağlamda sağlanan bu durum ise yargı denetim merkezinin dışında kaldığı için, yargı faaliyet alanlarındaki var olan durumu da aynı şekilde daraltmaktadır.

Bir diğer taraftan sürekli olarak tebliğler hukukun alanında bir aykırılığa sebep oluyor ise bu tebliğ üzerinden bir icrai süreç de aynı şekilde kabul sağlanmaktadır. Bu durum bireysel bir durum üzerinden ele alınıp değerlendirmeye dâhil edilse de hukuk düzeyinde sağlanan bir aykırılık olarak tanılandırılmaktadır. Özeli kapsayan durum geneli de kapsayan bir durum olarak genel işleyişin de düzene sokulması da sağlanmaktadır (Çelik ve Yüce, 2020, s. 142).

1.9. Genel Tebliğlerin Adsız Düzenleyici İşlemler Olarak Yargısal Denetime Tabi Olma Gerektiği Görüşü

Genel tebliğler üzerinden kanun alanında direkt olarak bir yetki alanı oluşturmaya da, mükelleflerin hukuki süreç içerisinde var olan uygulayıcıları aynı ölçüde bağlayıcı olduğu da ön görülmektedir. Anayasa’da var olan düzenleyici sistemler ise uygulama alanında özellikle sık sık genel tebliğ olarak faaliyet göstermektedir. Bu bağlamda genel tebliğlerin “*adsız düzenleyici işlem*” alanında da onay görmemektedir. Adsız işlem olarak kabul edilen düzenleyiciler idari işlem değeri görmek ile tabii tutulmaktadır.

Genel tebliğler, yasa veya var olan sistem içerisinde üst norm alanlarında herhangi bir aykırılık taşıması durumunda Danıştay alanında bir duruma karşı iptal davası açılabilir (Kırbaş, 2018, s.43). Genel tebliğler, olağan mükellef hukuki süreç içerisinde yargı denetim merkezince dâhil edilmeleri uygun olacaktır. Genel tebliğler aynı zamanda, mükellef için bir kanun kapsamında düzenlemenin dayatılmasından bağımsız olarak ele alınmaktadır.

Yorum ve uygulama tebliğlerine dâhil olan doktrin, onay görüş ve kabullerine dayalı olarak, belirlenen yetki ve uygulamalara ilişkin tebliğlerin, kanun namında herhangi bir yetki oluşturulmadığı ve kanun hükmü üzerinden bir açıklık getirilmediği kapsamınca, bir olguyu açıklığa kavuşturma üzerinden yorum tebliğ üzerinden ele alındığı anlaşılmaktadır (Kırbaş, 2018, s. 44).

Genel tebliğler, kanun içerişimde yer alan bir dayanağa dayanma ve bu konu üzerinden de bir ayırımın sağlanması ancak teorik bir alan üzerinden fayda sağlayacaktır. Uygulama alanlarında, iptal davaları konu içerisinde dâhil olabilmeleri bakımından silik bir ayırımın da tanınması mümkün olmamaktadır. Vergilendirme uygulamalarında var olan (*vergilerin kanuniliği ilkesi gereği*) etkinliğine dayalı olarak bir denetim üzerinden tabiiye tutulması gerekmektedir. Vergilendirme alanlarına yapılan ilkeler, vergilendirmenin dinamik olmasından kaynaklı olarak bir kesintiye uğraması da söz konusu olmaktadır. Fakat bu durum ise yargı nezdinde denetim alanına her daim bir imkân sağlanması da gerecektir (Kılavuz, 2004, s.27-58).

Örnek olarak, VUK Mükerrer 355/3. fıkrasından önce ele alınan kanun metni şu şekildedir (Vergi Usul Kanunu, 1961, md.355/3);

“Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.”

Şeklinde yer alır iken idareler kapsamında özel olarak usulsüz cezasına tabii tutularak, tebliğlerin yer alıp yer almadığı konusunda araştırma yapılmakta ve bu araştırmalar dahilinde de cezanın iptal olmasına ilişkin bir önergede sağlanabilmektedir (Doldur, 2018, s. 210).

Mahkeme de uygulanan bu sistem üzerinden, uygulanan idari cezalar büyük bir kısmi oranı ile iptal edilebilmektedir. 2009 yılında yer alan yas maddesinde ise;

“Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.”

İfadeleri eklenmiştir. Bu durum ile birlikte olarak genel tebliğler, düzenlenme süreci içerisinde bireysel ceza olarak bildirimine dayalı olan yükümlülükleri sorununu ortadan kaldırmıştır. Bu durum içinde aynı şekilde söz konusu olan “*kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*” genel tebliğ hükmü içerisinde de temel alınmış ve yükümlünün safında bir genişletilme uygulaması sağlanmıştır (Kırbaş, 2018, s. 53).

1.10. Sirkülerin Vergi Hukukundaki Tanımı

Mükelleflerin, farklı vergi uygulamaları hakkında tereddüt ettikleri konularla ilgili olarak idareden yazılı açıklama talep etmeleri üzerine, aynı durumda olan diğer tüm mükelleflere de rehberlik etmek ve netlik sağlamak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan görüşler yayımlanmaktadır. Vergi mükelleflerinin çeşitli vergi uygulamaları konusunda yaşadıkları belirsizlikleri gidermek amacıyla idareden yazılı açıklama talep etmelerini ve bu açıklamaların, diğer mükelleflere rehberlik etmek amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlandığını belirtir. Bu uygulama, vergi mükelleflerinin karşılaştıkları belirsizlikleri azaltmayı ve vergi uygulamalarında tutarlılık ve birlik sağlamayı hedefler. Böylece, mükelleflerin benzer durumlarla karşılaştıklarında nasıl hareket etmeleri gerektiği konusunda daha net bir rehberleri olur (Ayvacı, 2020, s.116).

Vergi uygulamaları ve vergi durumları açısından tereddüt yaratan sirkülerler, bazı mükellefler ve vergi sorumluları için önemli sorunlar oluşturmaktadır. Bu

nedenle, sirkülerlerin uygulamaya yön vermek ve ortaya çıkan sorunlara açıklık getirmek amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan görüşleri ifade etmektedir. (Göker, 2013, s.60)

Benzer şekilde 2010 tarihli 27686 sayılı resmi gazetede yayımlanan mükelleflerin izahat taleplerinin cevaplandırılmasına dair sirkülerin yönetmelikteki tanımı;⁵

“Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüştür”

şeklinde tanımlanmıştır. Böylelikle vergi yükümlülerinin vergi durumları ve uygulanması konusunda tereddüt ettikleri veya şüphe duydukları konular hakkında, uygulamaların aksamalarına sebep olan hususlar değerlendirilir. Daha sonra mükelleflerin talep ettikleri açıklama ile ilgili, sadece bir mükellefe değil tek bir işlem aracılığıyla tüm ilgili mükelleflere konunun duyurulması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla yayınlanmış sirküler idarenin isteği üzerine değil mükelleflerin talep ettiği açıklama ve bilgiler üzerine yayınlanmaktadır denilebilir. (Ayvaci, 2020, s.116).

Genel tebliğler, bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan olmak üzere ikiye ayrılabilir. Bağlayıcı genel tebliğler, Maliye Bakanlığı tarafından kanunla verilen yetkiye dayanarak çıkarılırken, bağlayıcı olmayan genel tebliğler ise yasal bir yetki olmaksızın sadece uygulamaya rehberlik etmek amacıyla çıkarılır. İdarenin düzenlemiş olduğu işlemlerinden olan genel tebliğler, kanunlar hiyerarşisinde kendisinden üst olan normlara uygun olmalıdır. Bundan dolayı, genel tebliğler yargısal denetime tabidir ve Danıştay'da iptal davasına konu olabilir. Tebliğlerde sebep, konu gibi unsurların hukuka uygun olması beklenmektedir. Tebliğler, hem idareyi hem de mükellefleri bağlayıcıdır. Bu nedenle, genel tebliğlerin yargısal denetimi konusunda herhangi bir belirsizlik yoktur (Kızılot, 2013, s.53).

Sirkülerler, genel tebliğlerden farklı olarak "düzenleme" değil, bir "açıklama" niteliğindedir. Belirli konularda mükelleflere tek tek açıklama yapmak yerine, tüm mükelleflere genel bir bilgilendirme yapılmaktadır. Bu bakımdan sirkülerler, özeldelerle aynı amaca hizmet eder, ancak özeldeler tek bir mükellefe yönelikken, sirkülerler tüm mükelleflere yöneliktir. Bu nedenle, yasal düzenleme açısından

⁵ 28.08.2010 tarihli ve 27686 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır

sirküler bir düzenleyici işlem değildir ve icrai nitelikte (yürütülmesi gereken) idari düzenleme olarak kabul edilmezler. Fakat sirküler yönetsel emir niteliğinde olduğundan vergi dairelerini bağlayıcı niteliğe sahiptir (Kaplan, 2014, s.75).

1.10.1.Sirkülerin Mevzuattaki Yeri

Mevzuatta sirküler ilk olarak “315 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde” yer almıştır. Daha sonra birtakım düzenlemeler çerçevesinde en çok tereddüde düşen konu tek tek özelge düzenlenmesi yerine sirkülerin yayımlanması olmuştur. Sirkülerin yayımlanması ile bir takım vergi uygulamalarına ışık tutulması amaçlanmıştır (Aynacı, 2020, s.113)

Vergi hukukunda sirküler ile ilgili birçok kez kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Son düzenlemede ise; Vergi Usul Kanunu’nun 413. maddesinde sirkülerin düzenlenme amacı, nasıl düzenlenmesi gerektiği gibi konular detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Düzenlenen bu madde mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan vergi durumları veya uygulamaları ile ilgili tereddüt yaşadığı konularda yazı ile açıklama isteyebilmesi olanak sağlamıştır (Aynacı, 2020, s.114)

Sirküler ve özeldeler en az 3 daire başkanından oluşan bir komisyon ile oluşturulur. Komisyon Gelir İdare Başkanı veya vekil vereceği başkan yardımcısı başkanlığında oluşmaktadır. Komisyonda oluşturulan sirkülerin konu ve kapsamı ile ilgili olup olmadığı araştırılır ayrıca eğer mevzuat bakımından uygun ise Gelir İdaresi Başkanlığı’nda özeldeler verilmesine müsaade edilir. Sirküler, vergi mahremiyetine ilişkin hükümlere dikkat edilmesi şartıyla da özeldeler , Gelir İdaresi Başkanlığı’nca internet ortamında yayımlanır (Aynacı,2020,s.114).

1.10.2.Sirkülerin İşlevsel Halleri

Daha önce belirtmiş olduğumuz sirkülerin hukuki niteliği yukarıda açıklandığı gibi olmasına rağmen, uygulamadaki kullanım şekilleri itibarıyla sirkülerlerin niteliği farklılık gösterebilmektedir. Bu nitelikler dikkate alınarak, uygulamada yer almakta olan sirkülerleri üç gruba ayırmak mümkündür (Kaplan, 2014, s.74).

1.10.2.1. Açıklayıcı ve yol gösterici sirküler

Açıklayıcı nitelikteki sirkülerler, yasal düzenlemeleri netleştirmek ve mükelleflerin karşılaştıkları belirsizlikleri ortadan kaldırmak amacıyla yayımlanan idari yazılardır. Bu sirkülerler, mükelleflerin Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak doğru ve tutarlı bir şekilde hareket etmelerine

rehberlik eder. Açıklayıcı sirkülerler, bireysel mükelleflere verilen özeldelerden farklı olarak tüm mükellefleri bilgilendirmeyi hedefler ve bu nedenle daha geniş bir kitleye hitap eder. Bu sirkülerler, vergi daireleri ve diğer ilgili idari birimler tarafından bağlayıcı emir olarak değerlendirilse de, yasal olarak icrai nitelikte bir düzenleyici işlem olarak kabul edilmezler (“Gelir İdaresi Başkanlığı”, 2024).

Bu tür sirkülerler, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan yasal düzenlemelere uygun olarak, mükelleflerin uygulamada karşılaştıkları belirsizlikleri gidermeyi ve onlara rehberlik etmeyi amaçlayan hükümler içerir. Bu yönüyle, bu sirkülerler genelleştirilmiş özeldeler niteliğindedir. Sirküler müessesesinin amaçladığı uygulama biçimi de bu doğrultudadır (Kaplan, 2014, s.75).

1.10.2.2. Duyuru aracı niteliğinde sirküler

Duyuru aracı niteliğindeki sirkülerler, mükellefleri vergi mevzuatı ve uygulamaları hakkında bilgilendirmek ve belirli konularda yönlendirmek amacıyla yayımlanan resmi belgelerdir. Bu sirkülerler, vergi idaresinin mükelleflere yönelik duyuru ve bilgilendirme faaliyetlerinin önemli bir parçasıdır. Mükelleflerin vergi mevzuatıyla ilgili konularda doğru ve güncel bilgiye ulaşmalarını sağlamak ve uygulamada birlik ve beraberliği temin etmek için kullanılırlar. Hukuki nitelik olarak sirkülerler, bağlayıcı ve düzenleyici işlemler değildir. Ancak, vergi daireleri ve diğer ilgili idari birimler tarafından dikkate alınan yönetsel emirler olarak kabul edilirler. Sirkülerler, yasal düzenlemeleri değiştirme veya yeni yükümlülükler getirme yetkisine sahip olmamakla birlikte, mevcut düzenlemelerin uygulanmasını netleştirme ve idarenin bakış açısını yansıtırma işlevi görürler. Bu nedenle, mükellefler için önemli bir rehber niteliğindedirler (“Gelir İdaresi Başkanlığı”, 2024).

Duyuru amaçlı sirkülerler, vergi mükelleflerini belirli süreler ve oranlar gibi geçici konularda bilgilendirmek için hızlı ve etkili bir araçtır. Bu sirkülerler, vergi idaresinin mükelleflerle doğrudan ve zamanında iletişim kurmasını sağlar. Geçici nitelikte olmaları, değişen koşullara ve ihtiyaçlara hızla uyum sağlama yeteneklerini artırır. Örneğin, beyanname verme sürelerinin uzatılması gibi acil ve dönemsel bilgilerin mükelleflere duyurulmasında büyük kolaylık sağlarlar. Bu tür sirkülerlerin uygulamada sağladığı pratiklik, vergi mükelleflerinin yasal yükümlülüklerini zamanında ve doğru şekilde yerine getirmelerine yardımcı olur, böylece idari iş yükünü ve olası hataları azaltır (Kaplan, 2014, s.75).

1.10.2.3. Genel düzenleyici işlem niteliğinde sirküler

Genel düzenleyicisi sirküler, vergi dairesi tarafından çıkarılır. Amacı belirli konularda vergi mevzuatında düzenlemeler yapmaktır. Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer mevzuatlara dayanarak yayımlanan bu sirküler, Vergi idaresinin yetkileri kapsamında mükelleflere yönelik genel kurallar içermektedir. Vergi mevzuatında belirsizlikleri gidermek, uygulama birliğini sağlayarak mükelleflerin haklarını koruyup savunmak amacıyla bir işlev görmektedir. Genel düzenleyici işlem niteliğindeki sirkülerin kullanım alanlar öncelikle, genellikle beyanname verilme süreleri, muafiyetler ve vergi indirimi gibi geniş kapsamlı konularda düzenleme yapmaktadır (“Vergi Usul Kanunu Sirküleri” , 2024).

Bu nitelikteki sirküler, genel tebliğler gibi genel düzenleyici ve icrai hükümler içermektedir. Bu nedenle, açıklayıcı bir hukuki düzenleme olmaktan ziyade, düzenleyici bir hukuki işlem olarak kabul edilirler. Sirkülerlerin bu niteliği, tartışmalara neden olan bir konudur. Bir sirkülerin bu şekilde düzenleyici hükümler içermesi hukuki açıdan bazı sorunlar yaratmaktadır. Sirkülerlerin asıl amacı vergi usul kanununda tereddüt edilen konuları açıklamaktır, yani yönetsel yorum yapmaktır da denilebilir. Hiçbir zaman vergi alanında yeni kurallar getirmek amacı taşımamaktadırlar. Bu nedenle, yalnızca vergi hukukunu anlaşılır kılmak için yapılan yönetsel yorumlar, hukuki kural niteliği taşıyamaz ve bu sebeple zorlayıcı ve yaptırım içeren nitelikte olamazlar. Ancak, bazı sirkülerlerin Maliye Bakanlığı tarafından zorunlu ve bağlayıcı düzenleyici yönetsel yorumlar içermesi dikkat çekmektedir (Adnan, 2014, s.42).

Genel düzenleyici işlem niteliğindeki sirkülerlerin, vergi uygulamalarını açıklamaktan ziyade yeni düzenlemeler getiriyor gibi görünüyor olması, hukuki tartışmalara yol açmaktadır. Sirkülerlerin temel amacı, mükelleflerin karşılaştıkları belirsizlikleri gidermek ve bu belirsizlikteki mevcut düzenlemeleri açıklamak olmuştur. Ancak, bazı sirkülerlerin bu sınırları aşarak yeni kurallar koyulması, vergi hukukunun temel prensiplerine aykırı düşebilmektedir. Bu nedenle mükellefler için hukuki belirsizlikler yaratabilir ve vergi idaresinin yetki sınırlarının aşılması anlamına gelebilir. Sirkülerlerin açıklayıcı nitelikte kalması ve yeni yükümlülükler getirmemesi, vergi sisteminin şeffaflığı ve öngörülebilirliği açısından önemli etkiye sahiptir (Kaplan, 2014, s.75-76).

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın genel tebliğler yerine bu işlevi gören sirküler çıkarmasının nedeni net değildir. İdare hukukunda yazılılık ilkesi gereği, yazılı hukuk kuralları ve idari düzenlemelerin Resmi Gazete 'de yayımlanması gerekmektedir. Bu ilkeye uygun olarak genel tebliğler sıra numarası verilerek Resmi Gazete 'de yayımlanırken, sirkülerler sadece internet üzerinden yayımlanmaktadır. VUK'ta açıklayıcı genel tebliğler ile bu tür sirkülerlerin vergi hukuku açısından kaynak olma durumları arasında fark yoktur ve her ikisi de vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer almaktadır. Fakat, Resmi Gazete 'de yayımlanan genel tebliğlerin bildirim usulüne daha uygun olduğu açıktır (Adnan, 2014, s.57).

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sirküler yerine genel tebliğler çıkarmasının daha uygun olacağı düşünülebilir. Yazılı hukuk kurallarının Resmi Gazete 'de yayımlanması, hukuk devletinin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri açısından oldukça önemlidir. Genel tebliğler, Resmi Gazete 'de yayımlanarak daha resmi ve erişilebilir bir bildirim yöntemi sunar ("Vergi Usul Kanunu Sirküleri" , 2024). Buna karşılık, sirkülerlerin sadece internet üzerinden yayımlanması, erişim ve resmi bildirim açısından bazı eksiklikler yaratabilir. Vergi hukuku açısından, her iki belge türü de yardımcı kaynak olarak kabul edilse de, genel tebliğlerin Resmi Gazete'de yayımlanması, mükelleflerin bilgilendirilmesi ve hukuki güvenliğin sağlanması açısından daha uygun bir yöntemdir.

1.10.3.Sirküler ve Genel Tebliğ Farkı

Uygulamada sirküler ve genel tebliği ayıran birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Genel olarak sirkülerin vatandaşın talebi üzerine yapılan açıklama olması genel tebliğin ise böyle bir talebi olmadan doğrudan gelir idaresi başkanlığı tarafından yapılması söylenebilmektedir. Bununla sirküler ile genel tebliğ farklılıkları şu şekilde sıralanabilmektedir (Ayvacı, 2020, s.117) :

- Tebliğ ile ilgili olarak ayrı özel düzenleme bulunmuyorken, Vergi Usul Kanunu'nda sirkülerle ilgili özel bir düzenleme yapılmıştır.
- Genel tebliğler, kanunun uygulanması amacıyla idari birimler tarafından hazırlanır ve bakanın onayı ile Resmi Gazete 'de yayımlanır. Sirkülerler ise Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup, yalnızca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanmak üzere yetkilendirilmiştir.

➤ Genel tebliğler kanunun uygulanmasını gereken esasları verilmiş olan yetki ile idarece uygulanırken , sirküler mükelleflerin açıklama talebi üzerine yapılan bir açıklama yanıt olarak bilinmektedir.

➤ Genel tebliğler kesindir ve yürütülmesi zorunludur. Fakat sirküler açıklayıcı nitelikte olduğu için iptal davası bile açılabilir.



2.BÖLÜM

ANAYASADA YER ALAN VERGİLENDİRME İLKELERİ

Türk hukukunda vergilendirme yetkisinin temel ilkeleri hukuk devlet ilkesi gereğince Anayasa'dan kaynaklanmaktadır. Vergilendirme yetkisi ise, devletlerin vergileri egemenlik gücüne dayanarak ve hukuki ve fiili bir takım güçlere dayalı olarak almasıdır(Çağan, 1982, s.2).1982 Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan devletin vergilendirme yetkisi, kamu giderlerinin karşılanması, vergi yükünün adaletli dağıtımı, verginin genelliği, verginin kanuniliği, vergilerin mali güce göre alımı ve dengeli dağıtımı gibi sosyal devlet ilkesi ,hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi birtakım ilkeler ile sınırlandırılmıştır(Gerek ve Aydın, 2005, s.149).

Genel tebliğler kanunun uygulanması kapsamında kanun uygulayıcısı olan idari birimler tarafından hazırlanmakta ve bakan onayı ile R.G.'de yayımlanmaktadır. Sirküler ise VUK'ta düzenlenmekte ve hazırlama konusunda özellikle ve sadece Gelir İdaresi Başkanlığı yetkilendirilmiştir (Çağan, 1984, s.120).

Vergiler, anayasanın belirlediği şekilde ve kanunla konulmalıdır. Anayasa yer alan temel vergilendirme ilkelerinden faydalandırılarak vergilendirilme ile ilgili anayasal ilkelere ulaşabilmek (Gerek ve Aydın, 2005, s.150).

Anayasada yer alan temel prensipler diğer hukuk alanlarında olduğu gibi vergi hukukunda da etkilidir. Kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilerin belirlenmesi, uygulanması ve denetlenmesi yetkileri farklı organlara dağıtılır. Vergi kanunları herkes için geçerli olmalı, toplanan vergiler sadece kanuni kamusal amaçlar için kullanılmalıdır. İdare kanunlara bağlıdır, kıyas yasaktır, vergi yetkisinin devri belirli koşullara bağlıdır ve vergi kanunları anayasa yargısı tarafından denetlenir. Bu anayasa düzenlemelerine aykırı bir kanun, aynı zamanda hukuk devleti ilkesine de aykırılık teşkil eder (Ayvaci, 2020, s.124).

Hukuk devletine ilişkin tüm bu ilkeler, vergi hukukuyla ilgili olarak diğer hukuk dallarıyla aynı öneme sahiptir. Kuvvetler ayrılığı ilkesi gereğince, vergilerin

uygulanması, konulması ve denetlenmesi gibi yetki ve görevlerin farklı organlarca yapılması, vergi kanunlarının evrensel olarak herkes için geçerli olduğunu göstermektedir. Toplanmış olan vergilerin sadece kanunlarla belirlenmiş kamusal amaçlar için kullanılması, idarenin hukuk kurallarına bağlılığını ve vergi hukukunda kıyasın yasaklanması gibi esaslar anayasal düzenlemelerde yer almaktadır. Bu düzenlemeler, hukuk devleti ilkesinin anayasal bir yansıması olarak görülür. Anayasa tarafından belirlenmiş olan bu prensiplere aykırı bir kanun, sadece hukuk devleti ilkesine değil, aynı zamanda vergi hukukunun adalet ve güvenilirlik ilkelerine de zarar verebilir. Anayasa yargısı tarafından denetlenen vergi kanunlarının bu ilkelere uygunluğu, vergi sisteminin adalet ve şeffaflığı açısından kritik önem taşır. Dolayısıyla, vergi hukukunun uygulanması sürecinde anayasal düzenlemelere uyulması, hem vatandaşların haklarını korumak hem de devletin kamu hizmetlerini etkin bir şekilde yürütmesi açısından hayati önem taşır. (Öner, 2019, s.27)

2.1.Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet ilkesinin anayasal tanımı genelde herkes tarafından ortak bir anlayışla belirlenmiş değildir. Bu nedenle, bu kavram genellikle devletin hedeflediği amaçlar ve üstlendiği görevlere göre tanımlanmaya çalışılır. Sosyal devlet, bir toplumda sosyal adalet, refah ve güvenliğin sağlanmasını amaçlar, bu bağlamda sosyal hakları güvence altına almaya çalışır. Gelir ve servet dağılımını adil bir şekilde düzenlemek için ekonomiye yerinde müdahale eder. Bunun beraberinde kalkınmayı planlamaya yönelik çaba göstererek görevlerini yerine getirmeye çalışır (Çağan, 1984, s.190).

Kişiler sosyal devlet olmanın gerektirdiği ve elde ettiği sosyal haklarla birlikte bazı ödevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Vergi ödevleri sosyal ve ekonomik nitelik taşıyan bu ilke için oldukça önemlidir (Çağan,1980, s.148).

2.2.Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti kavramı, çağdaş demokratik toplumlarda, bireylerin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri ve hukuki güvence altında olmaları gerekliliğini içerir. Bireyler, devletin yapacağı vergilendirme yoluyla müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve gelecekteki planlarını buna göre yapmalıdır; bu şekilde vergilendirmede keyfiliği önemli ölçüde engellenir. Verginin kanunlarla belirlenmesi, hukuk devleti ilkesi açısından önemlidir. Vergi ödemek, kişinin harcamalarından vazgeçmesi anlamına gelir ve kanunlarla belirtilmeyen vergi, mafyanın haraç toplamasından

farksız olacaktır.1982 Anayasamızın 10. maddesi, herkesin kanun önünde eşit olduğunu vurgular; bu ilke vergilendirmede de eşitliği ortaya koyar. Anayasa Mahkemesi, bu prensipleri göz önünde bulundurarak birçok kararında değerlendirme yapmaktadır (Güneş, 2000, s.263).

Hukuk devleti ilkesi gereğince, tüm kurallar yasalarla düzenlenir ve bu yasalara uyulmaması durumunda vatandaşlara uygulanacak cezai yaptırımlar da yine yasalarla güvence altına alınmalıdır. Bu nedenle, vergilerin yasal bir dayanağı olmalıdır. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda veya eksik yerine getirmeleri halinde hangi cezai yaptırımlarla karşılaşacakları da yasalar çerçevesinde belirlenmiştir (Karakoç, 2018, s150).

2.3. Verginin Açıklık İlkesi

Vergi bakımından belirlilik ilkesi, verginin temel unsurlarının düzenleyici işlemlerde net ve kesin bir şekilde belirtilmesini gerektirir. Bu unsurlar verginin konusu, miktarı, tarh ve tahsil zamanları ile şekillerini içerir. Belirlilik ilkesi, idare ve vergi yükümlülükleri için vergi işlemlerinin ve kurallarının açık ve anlaşılır olmasını sağlar. Bu sayede vergi uygulamalarında keyfilik ve belirsizlik önlenmiş olur. Türkiye’de gelir vergisine tabi gelir unsurları belirli ve sınırlayıcı bir yöntemle tanımlanmıştır. Bu yaklaşım, vergi mükellefleri için vergilendirme sürecinin daha anlaşılır ve öngörülebilir olmasına katkı sağlar. Vergi sisteminde açıklık ve belirlilik, hem mükelleflerin vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmelerini hem de idarenin vergi toplama sürecini adil ve etkin bir şekilde yürütmesini sağlar. Bu ilke, vergi hukukunda adaletin ve güvenin sağlanması açısından önemlidir (Kutlu, 2010, s.24).

Vergi hukukunda yer alan kıyas yasağı nedeniyle, kanunlarda belirli olmayan ya da ucu açık bir hükmün bırakılmaması zorunludur. Vergi hukukunun ilkeleri arasında yer alan belirlilik ilkesi gereği, vergi kanunlarının açık, anlaşılır ve kanunlara uyulmaması durumunda da karşılaşılabilecek ceza ve yaptırımlar belirli olması gerekmektedir (Öner, 2019, s.37).

2.4. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Genellikle, kanunların yürürlüğe girmesinden sonra meydana gelen olaylara uygulanması ve geriye doğru etkili olmaması gerekmektedir. Geriye yürümeme kuralının temel amacı, özellikle vergi yükünü artırıcı hükümlerin özel sektörden

kamuya kaynak transferi içerdği durumlarda daha dikkatli bir uygulama sağlamaktır. Aksi takdirde, geriye yürüten hükümler nedeniyle ortaya çıkan zamansal belirsizlik, hukuk devletinin bireylere yönelik hukuki güvenlik ilkesini ihlal edebilir. Bu durum, hukuki barışı tehdit eder ve ekonomik ticaretin istikrarını bozabilir (Öncel, 2010, s.51).

2.5. Kıyas Yasağı İlkesi

Kanunlarla düzenlenmemiş durumlarda, mevcut yasal kuralların uygulanması gerekecektir. Vergi ilişkisi, eşit taraflar arasında değil, dikey bir ilişki olarak kabul edilir ve vergi yükümlülüklerini belirleme yetkisi sadece yasama organına aittir. Verginin kanuniliği ilkesi, vergi değiştirme ile birlikte vergi koyma ve kaldırma yetkisinin yasama organına ait olduğunu belirtir. Bu ilkenin zorunlu bir sonucu olarak, idare ve yargı organları, yeni vergi oluşturma veya vergi yükünü artırma yetkisine sahip değildir (Şenyüz, 2005, s.30).

Kıyas yapmak vergi usul kanununda yasaklanmıştır. Bu durum benzer vergisel olaylar karşısında benzer hükümlerin uygulanmamasını gerektirir. Örneğin, kumar kazançları bir kazanç türüdür. Buna rağmen gelir vergisinde ticari kazanç kategorisine dahil edilmemektedir. Benzer şekilde, millî piyangodan kazanılan ikramiyeler ya da Limited şirketlerde 50 ve üzeri işçisi olan firmalardan %50 vergi indiriminin olması, Anonim şirketleri de şartları sağlasalar dahi indirimden faydalanacağı anlamına gelmez. Vergi usul kanununa göre iki şirkette birbiriyle kıyaslanmamalıdır (Bilici, 2023, s.10).

Kıyas, vergi hukukunda yorum sınırlarını belirler; eğer vergi hukuku uygulamasında karşılaştırılmış olan boşluklar kıyasla doldurulamazsa, bu boşlukların yasama süreci içerisinde doldurulması gerekmektedir (Şenyüz, 2005, s.30).

2.6. Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, kamu yükünün herkese eşit olarak dağıtılması ve verginin kanunla belirlenmesi gerekliliği bağlamında, kanunun genelliği anlayışıyla ilişkilidir (Öncel, 2010, s.32). Bu ilke, maddi kanun anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıkar ve kanunun kapsamının elverişliliği ölçüsünde uygulanmalıdır. Anayasa'da yer alan hukuk devleti ve eşitlik ilkesi gibi prensiplerin bir sonucu olarak ortaya çıkan genellik ilkesi, özellikle haklar ve yükümlülüklerin tanınması ve belirlenmesinde evrensel bir prensiptir. Vergi gibi yükümlülük getiren kanunlar da bu nedenle genellik ilkesine uygun bir biçimde düzenlenmelidir. Yasama organı, kanunla

belirlenmiş mali yükümlülükleri belirli kişilere özgü olarak tanımlayamamaktadır.

Genellik ilkesi, 1961 Anayasası'nın 61'inci ve 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddelerinde "*herkes*" ifadesi ile vurgulanmıştır, bu ifade "*mali güç*" kavramıyla birlikte değerlendirilmelidir (Çağan, 1984,s.138).

2.7.

Vergide Eşitlik İlkesi

Özgürlükçü demokratik düzen içinde adalet düşüncesinden türetilen eşitlik ilkesi, genellik ilkesiyle birlikte, bu prensipler geleneksel vergilendirme ilkeleri olarak 18. yüzyıldan itibaren gelişmiştir. Eşitlik ilkesinin adalet kavramıyla yakından ilişkili olması ve özgürlükçü demokratik düzen içinde olması önemli bir yer tuttuğunu vurgular (Çağan, 1984, s.138). Vergi hukukunda da genellik ilkesinin benimsenmesinin, vergi yükümlülüklerinin adil ve eşit şekilde belirlenmesine katkı sağladığını belirtir.

Türk Pozitif Hukuku'nda, eşitlik ilkesi 1961 Anayasası'nın 12. maddesi ve 1982 Anayasası'nın 10. maddesi ile düzenlenmiştir. Anayasa'nın 10. maddesine göre, "*herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayrımcılık yapılmaksızın kanun önünde eşittir*". Vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddenin 1. fıkrasına göre ise, "*herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*" Bu iki madde bir arada değerlendirildiğinde, vergi ödemelerinde herkesin kanun önünde eşit muamele görmesi gerektiği ve dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep gibi sebeplerin ayrımcılık yapılmasına gerekçe oluşturamayacağı vurgulanır. Ancak, 10'uncu maddenin başlığının "kanun önünde eşitlik" olarak düzenlenmesi, kimlerin eşit kabul edileceğinin ve kimlerin farklı muamele göreceğinin yasama organına bırakıldığını gösterir. Dolayısıyla, vergilendirmede eşitliği sağlayacak yetki yasama organına aittir (Erginay, 1990, s.71).

2.8. Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme ve Ölçülülük İlkesi

Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin yükümlüler üzerinde nasıl kullanılabileceğini belirleyen bir vergi hukuku prensibidir ve temel olarak "ölçülülük ilkesi" ile bağlantılıdır. Ödeme gücüne dayalı vergilendirmede iki temel konu üzerinde durulmalıdır. Birincisi, mali gücün tanımı ve yükümlünün mali gücünün nasıl ölçüleceği konusudur. İkincisi ise, bir verginin yükümlünün mali gücüyle orantılı olup olmadığının, yani yükümlünün mali gücünü aşan oranda vergilendirilip vergilendirilmediğinin değerlendirilmesidir. Anayasada belirtilmemiş olan mali güç kavramı, vergi ödeme gücünü ifade eden ekonomik değerlerin toplamını

içerir. Bu ekonomik değerler genellikle gelir, servet ve harcamalar olarak tanımlanır ve vergilendirmenin temel dayanak noktasını oluşturur (Şenyüz, 2005, s.41).

Türk vergi hukukunda vergi cezaları iki temel kategoriye ayrılır. Birincisi, vergi kabahatleri olarak adlandırılan ve vergi suçlarına göre daha hafif cezalar içeren fiillerdir. Vergi kabahatleri genellikle mali yükümlülüklerle zamanında ve eksiksiz olarak uyulmaması durumlarında uygulanır. Bu durumda, genellikle maktu para cezaları veya vergi kaybına neden olan miktarın belirli bir yüzdesi şeklinde cezalar öngörülür. İkinci kategori ise vergi suçlarıdır ve vergi kabahatlerine göre daha ciddi ve ağır cezalar içerebilir (Bilici, 2023, 148-149). Vergi suçları, vergi kaçakçılığı gibi bilinçli olarak vergiye ilişkin yükümlülüklerin kasıtlı olarak ihlal edilmesi durumlarında ortaya çıkar. Vergi suçları için ise maktu para cezasının yanı sıra, vergi kaybına oransal olarak daha büyük cezalar öngörülebilir. Ayrıca, suçun niteliğine göre hapis cezaları da uygulanabilir, ancak etkin pişmanlık durumunda ceza indirimi söz konusu olabilir (Aydın ve Arslan, 2023, s.5)

Bu sınıflandırma ve cezalandırma yöntemleri, vergi hukukunun adalet ve caydırıcılık ilkelerini korumayı amaçlar. Vergi kabahatleri genellikle idari yaptırımlarla çözülmeye çalışılırken, vergi suçları ciddiye alınarak daha ağır cezalarla cezalandırılır. Bu yaklaşım, vergi mükelleflerinin yasalara uyumunu teşvik etmek ve vergi adaletini sağlamak için önemlidir.

2.9. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Anayasanın 73. maddesinin 2. fıkrası, vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasının maliye politikasının sosyal hedefi olduğunu belirtir. Vergi dağılımında devletin, sosyal adalet anlayışını göz önünde bulundurarak sosyal sorumluluklarını yerine getirmesi gerektiği ilkesini vurgular (Kaneti, 1984, s.32) Bu ilke gereği vergi sisteminin temel prensiplerinden biri olması gereken vergi adaleti ve vergilendirme sürecinde adaletin sağlanması açısından önem taşır. Vergi yükünün toplum içindeki farklı kesimler arasında adil bir şekilde dağıtılması gerektiğini vurgulamıştır.

Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri dengelemek için vergi politikalarının tasarımında bu ilke göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Adaletli bir vergi yükü dağılımı için vergi mükelleflerinin ödeme güçlerine, sosyal durumları ve ekonomik faaliyetlerine göre adil bir şekilde vergilendirilmesini sağlar. Bu da toplumsal dayanışma ve ekonomik adaletin sağlanmasına katkı sağlar denilebilir

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine bir başka açıdan bakacak olursak eğer, kamu sektörünün de verimli kaynak kullanımı ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda hareket etmesi gerektiğini, kamu harcamalarının dikkatlice değerlendirilmesi gerektiği, hukuka uygunluk ve şeffaflık unsurları doğrultusunda hükümetlerin de vergide adaletin sağlanması gerektiğine atıfta bulunması gerekmektedir. Çünkü bu durum halkın güvenini kazanması için önemlidir. Vatandaşların, vergi bilincini kazanabilmesi için başta hükümetlerin karar ve uygulamalarıyla birlikte vergi adaletinin varlığına güvenmesi vergi mükellefleri adına oldukça önemlidir (Arslan, 2002, s.6).

Mükelleflerin büyük bir kısmı artan oranlı vergileri desteklese de, düz oranlı ve azalan oranlı vergi tarifelerini daha uygun bulan mükelleflerin vergi adaleti algısını olumsuzdan olumluya dönüştürmek için, gelir vergilerinin artan oranlı yapısı daha esnek hale getirilebilir. Başka bir deyişle, düz oranlı ve azalan oranlı vergileri tercih eden mükellefler, artan oranlı vergileri destekleyenlere göre vergi sistemini daha adaletsiz olarak görmektedirler (Demir ve Gülten, 2013, s.282).

Sonuç olarak vergi bilincinin oluşması ve vergi ahlakın süreklilik kazanması için öncelikle vergi mükelleflerinin vergi adaletine olan inançları ve bu konuda hükümete olan güvenleri de yüksek olmalıdır.

2.10. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için gereken harcamalardır. Kamu hizmeti kavramı sabit değildir ve neyin kamu hizmeti olarak kabul edileceği, zaman, mekân, sosyal ihtiyaçlar ve hüküm süren siyasal ideolojiye göre değişen siyasal bir karardır. Bu bağlamda, devletin ortak ihtiyaçları karşılamak adına siyasal kararlarla belirlenen hizmetleri kamu hizmeti olarak değerlendirilmektedir. Bu hizmetleri genellikle devlet, ilgili merkezi ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirir (Kaneti, 1989, s.35).

2.11. Verginin Kanuniliği İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi, demokratik ülkelerce "kuvvetler dengesi" veya "kuvvetler ayrılığı" ilkeleri bağlamında, vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması anlamına gelir. Bu ilke, diğer birçok ilkedeki gibi esasen şekle dair bir ilkedir (Kaneti, 1989, s.35).

Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrasına göre, vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi yasalarla yapılır. Bu konuda tek yetkili merci Türkiye Büyük Millet Meclisi'dir. Meclis, bu yetkisini ilk olarak 1215 yılında imzalanan Magna Carta ile bütçe hakkı olarak kazanmıştır. Magna Carta'ya göre, kral, halkın temsilcilerinin izni olmadan, bazı istisnalar dışında, vergi toplayamayacağını kabul etmiştir. Kısacası, Magna Carta'nın ana teması "kanunsuz vergi olmaz, temsilsiz vergi olmaz" şeklindedir. Günümüzde, vergi toplama ve harcama yapma yetkisi, halkın temsilcisi olarak parlamentoya aittir (Karakoç, 2018, s.150).

Vergilerin kanuniliği ilkesi, 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinin 3.Fıkrasında ; *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.* "şeklinde ifade edilmiştir.

Bu ilkeye göre, vergiye ilişkin temel unsurlar (vergiyi doğuran olay, verginin konusu, borçlusu, ödenmesi ve vergi alacağının saptanmasının ölçütleri,) kanunla düzenlenmelidir. Ancak, vergi indirimi, istisnası, muafiyeti ve vergi oranları gibi konularda belirlenen sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bu durum, kanuniliği ilkesine bir istisna oluşturur ve Anayasa'nın 73. maddesi içinde kanunilik ilkesinden sonra 4.fıkrasında belirtilmiştir (Öztürk, 2013, s.20).

Kanunilik ilkesi, genellikle yönetilenlerin anayasalarda üstün bir kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerini korumak için özel önem, güvence ve istikrar gerektiren konularla ilgilidir. Bu ilke, hukuk devleti ilkesinden kaynaklanan ve kamu hukukunu ile anayasa hukukunu şekillendiren pekiştirici bir ana ilkedir (Güneş, 2000, s.8). Verginin kanuniliği ilkesi açısından önemli bir konu, bütçe kanunuyla vergiye ilişkin düzenlemelerin yapılamamasıdır. Anayasanın 161. maddesine göre, *"bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz."* Bu sınırlama, vergi kanunlarının hangi usulle çıkarılabileceğini belirlemede önemlidir. Bütçe kanunlarıyla vergiye dair konuların düzenlenememesi, sadece bütçeyle ilgili hükümlere odaklanılmasını sağlamanın yanı sıra, vergiyle ilgili konuların sadece bütçe kanunlarıyla düzenlenemeyeceği ilkesel bir sınırlama getirmektedir (Özdemir, 2002, s.90-95).

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirmenin nesnel olması ve belirli olmasını amaçlar. Bu ilke, vergilendirme rejiminde herhangi bir idari karar ile değişiklik

yapılmaması gerektiğini belirtir. Kanun çerçevesinde yapılan olağan idari işlemler bu ilkeyi ihlal etmez. Ancak, idari işlemler, vergilendirme ile ilgili hükümler içeriyorsa, yani idari karar sonucunda vergi alınması veya alınmaması durumu ortaya çıkıyorsa, vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlal edildiği söylenebilir. Bu ilke, tüm vergisel düzenlemelerin kanun ile yapılması gerektiği anlamına gelmez. Verginin temel unsurlarının kanun ile düzenlenmesi bu ilkenin özünü oluşturur. Kanun çerçevesinde veya hukukun genel ilkeleri doğrultusunda vergilendirmeye ilişkin düzenleyici işlemler yapılabilir. Fakat, bu işlemlerin vergilendirmenin özüne uygun olması gereklidir (Kayalar, 2010, s.128).



3.BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GENEL TEBLİĞ VE SİRKÜLERİN ÖRNEK OLAYLAR ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Türkiye'de vergi hukukunun dinamik yapısı, sürekli değişen mevzuat ve uygulamalarla şekillenmektedir. Bu çerçevede, genel tebliğler ve sirkülerler, vergi mükellefleri ile idare arasındaki iletişimi sağlamada önemli bir rol oynamaktadır. Özellikle, örnek olaylar üzerinden yapılan incelemeler, bu belgelerin pratikte nasıl uygulandığını ve karşılaşılan sorunları ortaya koymaktadır. Bu nedenle, Türkiye'de genel tebliğ ve sirkülerlerin örnek olaylar çerçevesinde ele alınması, vergi hukuku uygulamalarının daha iyi anlaşılmasını ve hukuki belirsizliklerin giderilmesini sağlamaktadır. Şimdi, bu belgelerin uygulamadaki etkilerini, genel tebliğ ve sirkülerin kanunilik ve açıklık ilkeleri gereğince inceleyeceğiz.

3.1. Literatür Taraması

Tezimizin konusunu oluşturan, genel tebliğ ve sirkülerin kanunilik ve açıklık ilkesine göre açıklanması konularına ait literatür çalışması yapılmış olup aşağıda tabloda bu çalışmaya yer verilmiştir.

Tablo 3.1. Türkiye'de Genel Tebliğ ve Sirkülerin Kanunilik ve Açıklık İlkeleri ile İlgili Literatür Örnekleri

YAZAR(LAR)	YIL	BAŞLIK	AMAÇ	SONUÇLAR
Ayvacı,O. T.	2020	Vergi Hukukunda Genel Tebliğ ve Sirkülerin Hukuki Rejimi	Genel tebliğ ve sirkülerin hukuki rejimini incelemek	Anayasa ve vergi kanunları baz alınarak hazırlanan genel tebliğ ve sirküler düzenleyici ve açıklayıcı olma amacını taşımaktadır. Fakat kanunilik ilkesine uygun olan bu çalışma, açıklık (belirlilik) ilkesi bakımından sade ve anlaşılır olmaması nedeniyle uygun olmadığı kanaatindedir.

Kuzucu Yapar,B.	2022	Vergilendirmede Açıklık İlkesi: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir Değerlendirme	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun okunabilirlik düzeyini değerlendirmek	Mevzuatların açık ve anlaşılır bir halde getirilerek okunabilirlik düzeyini arttırmak ve herkes tarafından anlaşılabilir olması amaçlanmıştır. Mevzuatın anlaşılabilirliği ya da mükellef ile vergi idaresi tarafından farklı şekilde yorumlanması yani açıklık (belirlilik) ilkesi gereği anlaşılır olmaması vergi uyumsuzluklarına neden olmaktadır.
Akdoğan, A.	2020	Kamu maliyesi, vergi hukuku, genel tebliğ ve sirkülerler	Vergi hukukunda yer alan genel tebliğ ve sirkülerin, kanunilik ve açıklık ilkeleri açısından değerlendirilmesi.	Genel tebliğler ve sirkülerler, kanunilik ilkesine uygun çünkü yasalarca yetkilendirilmiş mercilerce düzenlenir. Ancak, bunlar bazen belirsiz veya muğlak ifadeler içerdiği için açıklık ilkesine tam anlamıyla uygun olmayabilir.
Keskin, E. ve Mıynat, M.	2024	Genel Tebliğler Işığında Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi	Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesini genel tebliğler ışığında incelemek	Genel tebliğlerin geriye yürümezlik ilkesi bağlamında kanunilik ilkesine uygun olduğunu, ancak tebliğlerin açıklık ilkesi açısından bazı zorluklar sunduğunu tartışır.
Buyrukoğlu, S. Ve Bozdoğan, D.	2015	Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik	Danıştay içtihatlarında kanunilik ilkesini değerlendirmek	Çalışma, Danıştay'ın kanunilik ilkesine uygun kararlar verdiğini, ancak bu kararların açıklık (belirlilik) ilkesi gereğince yeterince açıklık sunmadığını belirtir.

Avcı, O.	2020	Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanunilik İlkesinin Değerlendirilmesi	Anayasa Mahkemesi kararları ışığında vergilerin kanunilik ilkesini	Anayasa Mahkemesi'nin vergilerin kanunilik ilkesine uygun olduğuna dair kararları incelenmiş, ancak bu kararların açıklık (belirlilik) ilkesi açısından yeteri kadar açık olmadığı tespit edilmiştir.
Cömert, Ç., ve Akıncı, H.	2003	Emlak Vergilendirmede Yeni Bir Sistem Evbis: Emlak Vergisi Bilgi Sistemi	Emlak vergisi ve bilgi sistemleri üzerinden yayınlanmış olan tebliğ ve sirkülerin irdelenmesi	EVBiS gibi sistemlerin kanunilik ilkesine uygun olduğu, çünkü yasal yetkiye dayandıkları belirtilmiştir. Ancak, bu sistemlerin karmaşıklığı ve anlaşılmasının zorluğu nedeniyle açıklık ilkesi açısından sorunlar mevcuttur.
Gençyüre k, L.	2000	Kurumlar Vergisi Kanununda Örtülü Sermaye.	Örtülü sermaye ve vergi mevzuatındaki düzenlemelerin açıklık ve kanunilik ilkesi açısından değerlendirilmesi.	Çalışma, örtülü sermaye düzenlemelerinin kanunilik ilkesine uygun olduğunu, ancak uygulamadaki belirsizliklerin açıklık ilkesine aykırılık yarattığını ifade eder.
Danıştay. E:2019/433, K:2019/667, 2/10/2019 sayılı kararı.	2019	E:2019/433, K:2019/667, 2/10/2019 sayılı kararı.	Vergi mevzuatı ile ilgili Danıştay kararlarının değerlendirilmesi	Karar, kanunilik ilkesine uygunluk konusunda herhangi bir sorun bulmaz, çünkü tebliğler yasalara dayanır. Ancak, metinlerin karmaşıklığı ve yorum farklılıkları nedeniyle açıklık ilkesine uygunluğu tartışmalıdır.
Danıştay E:2014/1637, K:2015/1447, 06/10/2015 sayılı kararı.	2015	E:2014/1637, K:2015/1447, 06/10/2015 sayılı kararı.	Vergi hukuku kararları ve kanunilik ile açıklık ilkeleri	Danıştay kararı, tebliğlerin kanunilik ilkesine uygun olduğunu belirtir, çünkü tebliğler kanunlara dayanır. Ancak, bu tebliğlerin yeterince açık olmaması nedeniyle açıklık ilkesine uygun olmadığını vurgular.

(Bu tablo yayınlanmış belge ve dökümanlardan esinlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Yapmış olduğumuz bu çalışmada, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan gelir üzerinden alınan vergiler üzerinden ilerleyerek, yayınlanmış olan genel tebliğ ve sirkülerin kanunilik ve açıklık ilkeleri açısından örnek olaylarla irdelenmiştir.

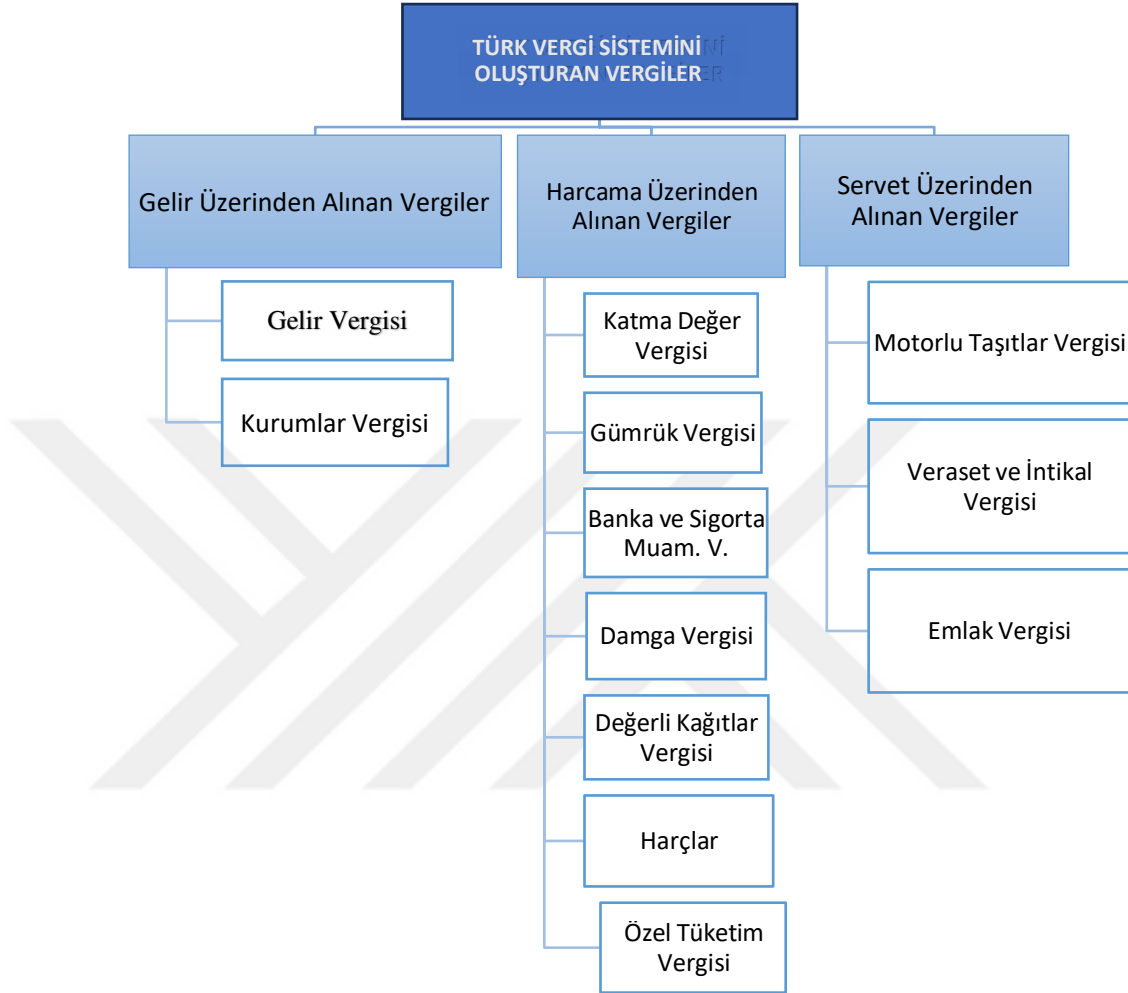
3.2. Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergiler

Bir ülkenin belirli bir dönemde uyguladığı vergi, harç ve diğer mali yükümlülüklerin tamamından oluşan bir bütündür. Ülkelerin vergi sistemleri, zamanla farklı faktörlerin etkisiyle değişiklik gösterebilir. Türkiye'de de vergi yasaları, farklı zamanlarda ve sıklıklarda düzenlemelere tabi tutulmuştur. Bir ülkenin vergi sistemini, o ülkenin ekonomisi ve kamu maliyesi ile bağlantısından ayrı düşünmek doğru değildir. Bu nedenle ekonomik yapı, kamu maliyesinin boyutları, kamu maliyesindeki gelişmeler ve yapılanma gereksinimleri, vergi sistemi üzerinde önemli etkiler yaratabilir. Kamu kesiminin ekonomik ve mali politikaları siyasi tercihlere göre farklılık gösterebilse de, çağdaş ve istikrarlı gelişmeler doğrultusunda genel olarak bir uzlaşa sağlanması gereklidir. İdarecilerin görevi, mükelleflerin elde etmiş olduğu gelir, servet ve harcama üzerinden devletin aldığı vergileri mükelleflere sevdirmek ve alınan bu vergileri gönüllü uyumluluklarını üst düzeye çıkarmaktır (Erginay, 1990, s.103).

Türk vergi sistemi, teori olarak iyi bir yapıya sahip olan modern bir sistemdir. Fakat uygulama noktasında çeşitli sorunlar yaşamaktadır. Mevzuatın adil veya kapsamlı olması, denetim ve yönetimin sistemli olmaması nedeniyle istenilen sonuçlara ulaşmak zorlaşmıştır. Denetim ve yönetim, sistemin güvenilirliği, etkinliği için oldukça öneme sahiptir. Vergi sistemindeki aksaklıklar, vergi adaletine zarar verebilir bu durum vatandaşların devlete olan güvenini zedeleyebilir. Demokratik bir devletin öncelikli hedefi, vatandaşlarının refahını ve haklarını korumak olmalıdır. Ancak vergi sisteminde yaşanan problemler, bu hedefe ulaşmayı zorlaştırabilir ve sosyal adaleti olumsuz etkileyebilmektedir. Bu nedenle, Türk vergi sisteminin daha adil ve etkili çalışabilmesi için vergi yönetiminin güçlendirilmesi ve denetim mekanizmalarının etkin hale getirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin vergilere gönüllü olarak uyum sağlamaları, vergi sisteminin başarısında kritik bir rol oynar. Bu uyumu artırmak için, vergi yönetimi ve uygulamalarının şeffaf, adil ve güvenilir olması büyük önem taşır (Abdurahman, 2013, s.42-43).

Türk vergi sistemi, çeşitli vergi türlerini içermektedir. Bu vergiler, mükelleflerin gelir düzeyine, tüketim harcamalarına ve mülklerine göre

sınıflandırılmaktadır. Aşağıdaki şekilde Türk vergi sisteminin sınıflandırılması yer almaktadır.



Şekil 3.1: Türk Vergi Sistemini Oluşturan Vergiler , (Bilici, 2020, s.5).

Günümüzde vergiler üç ana kaynaktan alınmaktadır. Bunlar, gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerdir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler, devletin yüksek gelir elde etme amacıyla getirilmiştir. Bu vergiler, uygulanması kolay ve masrafsız olmasına rağmen, mükelleflerin kişisel ve aile durumlarını göz önünde bulundurmadıkları için vergi adaleti açısından sorunlar yaratır. Lüks mallar üzerinden alınan vergiler ise, temel ihtiyaç maddelerinden farklı olarak daha yüksek olması, daha fazla ödeme gücüne sahip mükelleflerin daha fazla vergi ödemesini sağladığı için adaletli görünüyorsa da, hangi malların lüks olup olmadığının belirlenmesi zordur. Bu durum uygulamaları karmaşık hale getirir. Servet vergileri, kişilerin sahip oldukları taşınır veya taşınmaz malların değerleri üzerinden alınır ve kişinin ödeme gücünün

önemli bir göstergesi olan serveti vergilendirir. Fakat, bu vergilerin objektif olması, servetin belirlenmesinde ve değerlendirilmesindeki zorluklar nedeniyle vergi adaleti açısından sorunlar yaratabilir (Erginay, 1990, s.105-110).

Çalışmamızın bu bölümünde örnek olaylara geçmeden önce kısaca Türk Vergi Sisteminde vergilendirmeyi ele alıp ardından konu ile ilgili yayınlanmış olan genel tebliğ ve sirküler örneklerini inceleyeceğiz.

3.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergiler Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi olmak üzere ikiye ayrılır.

3.2.1.1. Gelir vergisi

Gelir vergisi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK m.1) ile düzenlenmiştir. Bu kanunun 1. maddesine göre "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır." Bu tanıma göre, gelir gerçek kişiler tarafından elde edilmelidir. Tüzel kişilerin elde ettiği gelirler, belirli durumlar dışında kurumlar vergisinin konusuna girer. Her takvim yılı, bir vergilendirme dönemi oluşturur ve gelir bu süre içinde elde edilmelidir. Ayrıca, gelir elde edilmiş olmalıdır. Gelir, kazanç ve iratlardan oluşur. Kazanç, bedensel veya zihinsel çalışma ile ve/veya sermaye yatırımı yapılarak elde edilen gelirdir. Örneğin, serbest meslek kazançları, ücretler, ticari ve zirai kazançlar gibi. İrat ise, menkul veya gayrimenkul sermayenin başkasına kullandırılması sonucu elde edilen gelirdir. Örneğin, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı. GVK'nın vergilendirme kapsamına aldığı gelir, kazanç ve iratların safi tutarıdır. Yani, bu gelirin elde edilmesiyle ilgili masrafların gayrisafi gelirden düşülmesinden sonra kalan gelirdir. GVK'nın 2. maddesinin son fıkrasında belirtilen hükme göre; vergi, gelirin gerçek tutarı üzerinden alınacaktır. Bu, mükellefin varsa işiyle ilgili zararlarını gelirden düşebilmesi anlamına gelir ve bu şekilde gerçek usule göre vergilendirme yapılır, götürü usule itibar edilmez uygulanmaktadır (Armağan, 2007, s.219).

Gelir vergisinin, gelir dağılımına etkisi, genel bir gelir vergisi olması, yani her çeşit kazanç ve iradların aynı vergi tarifesiyle vergilendirilmesiyle mümkündür. Bu nedenle gelir vergisi yasasının yapısında vergiden kaçınma kurumları olmamalıdır. Eğer bu kurumlar mevcut olacak olursa, örneğin, istisna ve muafiyetler, götürü usulle

vergilendirmeler, vergi karşısında eşitlik ilkesini bozmakla kalmaz, aynı zamanda milli gelirin dağılımını ve vergilemede adaleti zedeler (Öğretir, 2015, 48).

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) birinci maddesine göre, gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanır. Bu tanıma göre, gelir vergisine tabi olabilmek için kişinin gerçek kişi olması gerekmektedir. GVK'nin ikinci maddesi ise vergiye tabi gelir unsurlarını şu şekilde sıralar (Bilici, 2019, s.13):

- Ticari Kazançlar
- Zirai Kazançlar
- Ücretler
- Serbest Meslek Kazançları
- Menkul Sermaye İratları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Diğer Kazanç ve İratlar

Bu unsurlar, GVK'ye göre gelir olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir.

Gelir vergisi, kişilerin ve kurumların elde ettikleri gelirler üzerinden devlete ödemekle yükümlü oldukları vergidir. Gelir, belirli bir dönemde elde edilen ve kişinin harcama veya tasarruf için kullanabileceği kazançların toplamıdır. Gelir vergisi, genellikle yıllık olarak hesaplanır ve çeşitli gelir türlerini kapsar, bunlar arasında ücretler, ticari kazançlar, kira gelirleri, sermaye kazançları ve diğer gelirler bulunmaktadır (Kurt, 2010, s.21).

Gelir vergisi, kişilerin ve kurumların elde etmiş olduğu gelirler üzerinden devlete ödemekle yükümlü oldukları vergidir. Gelir, belirli bir dönemde elde edilen ve kişinin harcama veya tasarruf için kullanabileceği kazançların toplamıdır. Gelir vergisi, genellikle yıllık olarak hesaplanır ve çeşitli gelir türlerini kapsar, bunlar arasında ücretler, ticari kazançlar, kira gelirleri, sermaye kazançları ve diğer gelirler bulunmaktadır. Gelir vergisinin temel amacı, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktır. Gelir vergisi sistemi, genellikle artan oranlı bir yapıya sahiptir; bu da gelir seviyesi arttıkça vergi oranının da artması anlamına gelir. Bu sistem, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını ve gelir eşitsizliğinin azaltılmasını hedefler (Öğretir, 2015, 51).

3.2.1.2. Kurumlar Vergisi

Devletlerin, kamu harcamalarını finanse ettiği en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Kurumlar vergisi dolaysız bir vergi türüdür (Kurt ve Güven, 2023, s.153). 1.Dünya savaşıdan sonra batılı ülkelerde yaygınlaşan Kurumlar Vergisi, 1949 yılında Türkiye’de gerçekleştirilen vergi reformu ile Alman Kurumlar Vergisinden faydalanılarak hazırlanmıştır. 03.06.1949 tarihli 5422 sayılı kanunla kabul edilmiş olup 1950 yılından itibaren kurum kazançlarına uygulanmaktadır (Armağan, 2007, s.230). 5422 sayılı kanundan sonra 13.06.2006 tarihli 5520 sayılı kanun ile yasalaşan kurumlar vergisi bugün halen yürürlükte olmaya devam etmektedir (Kurt, 2010, s.31).

3.2.1.2.1. Kurumlar vergisinin tanımı ve tarife yapısı

Kurumlar vergisi kurum kazançları üzerinden alınan dolaysız, objektif ve gelir üzerinden alınan, genellikle tek oranlı tarife yapısına sahip vergi türüdür (Kurt ve Güven, 2023, s.154). Sermaye ve sermayede oluşabilecek değişimler kurumlar vergisinin ana unsurunu oluşturmaktadır. Hukuki niteliklerinden ve bireylerin dışında ayrı bir iktisadi güce sahip olan kurumlar, tüzel kişilik vasfı kazanmaktadır. Hukuki niteliğe sahip olan kurumlar, kurum kazancını ayrı bir kaynak olarak değerlendirmiştir uygulanmaktadır (Armağan, 2007, s.232).

Kurumlar vergisi, gelir üzerinden alındığından dolayı gelir vergisi konusuna dahil olup kurumların kazançlarından vergiye tabi tutulmuştur. Kurumlar vergisine tabi tutulan kurumlar 5520 sayılı kanunun 1. maddesinde aşağıda belirtildiği gibi yer almaktadır (Kurt ve Güven, 2023, s.154);

- Kooperatifler
- Sermaye şirketleri
- İktisadi kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıkları

Kurumlar vergisi kanununda mükellefiyet tam ve dar mükellef olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Tam mükellef; kanuni veya iş merkezinin Türkiye sınırları içerisinde yer alan mükelleflerdir. Gerek yabancı ülkelerde gerekse Türkiye’de kurum

kazançlarının hepsi Türkiye’de vergilendirilmeye tabi tutulur. Dar mükellef⁶ ise; kanuni veya iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında bulunuyorsa bu kurumlar yabancı kurum olup sadece Türkiye’de elde etmiş olduğu kurum kazancı üzerinden Türkiye’de vergiye tabi tutulur (Tosuner, 1989, s.204-206).

Kurumlar vergisinin uygulanma nedenleri arasında birkaç önemli faktör bulunmaktadır. İlk olarak, devletler vergi geliri elde etmek için kurumların kazançlarından pay almayı amaçlarlar. Bu gelirler, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılır ve devletin işleyişi için önemli bir kaynak oluşturur. Kurumlar vergisinin uygulanmasıyla ilgili en büyük tartışmalardan biri çifte vergilendirme sorunudur. Bu sorun, kurumların elde ettikleri kazançlardan önce kurumlar vergisi ödemesi ve ardından bu kazançların kâr payı olarak ortaklara dağıtılması durumunda, ortakların da aynı gelir üzerinden gelir vergisi ödemesi gerektiği gerçeğinden kaynaklanır. Bu durumda, aynı gelir üzerinden hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisi ödenmesi, bazılarında adil gelmeyebilir ve çifte vergilendirme olarak algılanabilir (Aktan, 1998, s.37).

Bu tür tartışmaların yanı sıra dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli konu olan, kurumlar vergisinin doğru şekilde uygulanması ve vergi kaçakçılığının önlenmesidir. Kurumlar vergisi, vergi sistemlerinin karmaşıklığı ve vergi kaçakçılığıyla mücadele edilmesi gereken bir alan olarak dikkat çeker. Bu nedenle, vergi politikalarının ve vergi denetiminin etkin bir şekilde yürütülmesi önemlidir.

Kurumlar vergisinin temeli objektifliktir. Basit ve daha adil olabilmesi için düz oranlı vergi tarifesi uygulanmıştır. Günümüzde artan oranlı vergi sistemi kaldırılarak düz oranlı vergi sistemi hayat geçirilmiştir. Gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi uygulanırken kurumlar vergisinde sabit oranlı tarife söz konusu olmuştur. Düz ve düşük oranlı vergilerin uygulanmasıyla birlikte yapılan tasarruf veya yatırımların arttırılması amaçlanmış ve vergi kaçakçılığı, verileme potansiyelinin genişlemesi gibi birçok konular üzerinde de etkili olmuştur (Aktan, 1998, s.42-43). Kurumlar vergisinde sabit oranlı verginin uygulanması vergi kaçaklığını azaltmanın yanında mükelleflerde vergi bilincinin de artmasına yol açmaktadır.

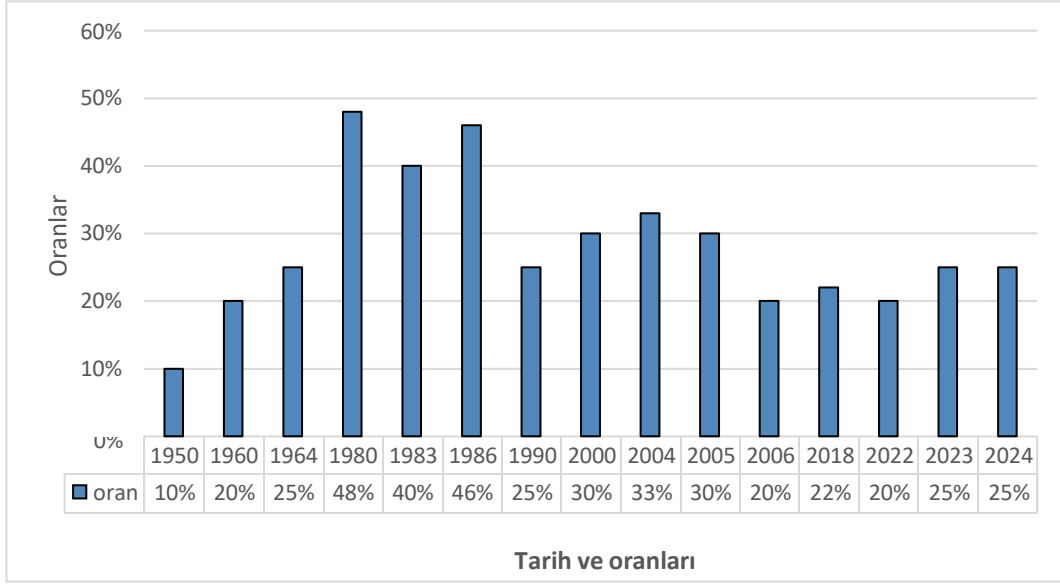
⁶ Almanya’da yaşayan Türkler dar mükelleflere örnek gösterilebilir

3.2.1.2.2. Kurumlar vergisi oranlarındaki gelişim

Kurumlar vergisi, kurumların elde ettikleri gelirler üzerinden alınan vergidir. Kurumlar vergisi oranları devletler tarafından dönem dönem farklı uygulamalara tabi tutulmuştur. Bu oranlar genellikle dönemin ekonomik koşullarına bağlı olarak değişebilir. Türkiye'de de diğer ülkelerde olduğu gibi farklı dönemlerde farklı kurumlar vergisi oranları uygulanmıştır. Bu durum neticesinde, dünya genelindeki kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında dalgalanmalara neden olmuştur (Armağan, 2007, s.230).

Türk Vergi Sistemi'nde Kurumlar Vergisi, 1950 yılında %10 oranında başlamıştır. Bu oran 1960-1963 yıllarında %20'ye, 1964-1980 arasında ise %25'e yükseltilmiştir. Kurumlar vergisine ek olarak 1950-1980 yılları arasında ortaklara dağıtılan kâr payı üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi stopajı yapılmıştır. 1980 sonrasında vergi sistemindeki değişikliklerle birlikte kurum kazançlarına uygulanan gelir vergisi stopajı kaldırılarak Kurumlar Vergisi oranı %50'ye yükseltilmiştir (Tosuner, 1989, s.51).

1981 yılında, kurumlar vergisi oranı %50 olarak belirlenmiş ve vergi alacağı uygulaması başlatılmıştır. Ancak, bu uygulamada yaşanan sorunlar nedeniyle 1983 yılında vergi oranı %40'a, vergi alacağı oranı ise 1/3'e düşürülmüştür. Bu uygulama 1985 yılı sonunda tamamen sona erdirilmiştir. 1986 yılından itibaren kurum kazançları yalnızca %46 oranında Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmuştur. Bu dönemde kar payı üzerinden Gelir Vergisi stopajı yapılmamış ve kar payının beyan edilmesi gerekmemiştir. 1995 yılında vergi alacağı uygulaması yeniden başlatılmış, Kurumlar Vergisi oranı %46'dan %25'e düşürülmüş ve kar payı üzerinden %10 veya %20 oranında Gelir Vergisi stopajı uygulanmıştır. 1999 yılında bu oran %30 olarak belirlenmiştir. 2005 yılında Kurumlar Vergisi oranı %30 olarak uygulanmış ve %10 fon kesintisi yapılarak oran %33'e çıkarılmıştır. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile oran %20'ye düşürülmüştür. 2017 yılına kadar sabit kalan bu oran, 2018-2020 yıllarında %22, 2022 yılında %20 ve 2023-2024 yıllarında ise %25 olarak belirlenmiştir. (Armağan, 2007, s.232). Aşağıda yer alan grafikte, kurumlar vergisinin belirli tarihler içerisindeki oranlarının değişimi yer almaktadır.



Şekil 3.2: Türkiye’de Yıllara Göre Kurumlar Vergisi Oranları (1950-2024) (Bu şekil, www.verginet.net adresinden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur).

Türkiye’de kurumlar vergisi oranının yıllar içindeki değişimini gösteren bu veriler, vergi politikalarının ekonomik koşullara göre nasıl şekillendiğini gösteriyor. Özellikle 2006-2017 arasındaki %20’lik oranın uzun bir süre korunması, istikrarlı bir vergi politikası izlendiğini gösteriyor. Ancak, 2023 yılında %25’e çıkarılması, ekonomik kriz ya da belirli olaylara bağlı olarak hükümetin vergi politikasında ani değişiklikler yapabileceğini gösteriyor. Bu tür vergi oranı değişiklikleri, şirketlerin vergi planlamalarını etkileyebilir ve iş dünyasında belirsizliğe neden olabilir.

3.2.2. Harcama Üzerinden Alınan Vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, genellikle gelişmekte olan ülkelerde en büyük kamu gelir kaynağını oluşturur ve bu vergilerin toplanması ile tarh edilmesi diğer vergilere göre daha basit bir süreçtir (Sivrekli Demircan, 2003, s. 111).

Türkiye’de tüketilen mallar, gelirden sonra en önemli vergilendirilebilir kaynaklardan biridir. Çünkü kişiler, sadece tasarruflarından değil, aynı zamanda tüketimlerinden de doğrudan fayda sağlarlar (Taylor, 2010, s. 390). Tüketim vergileri, yükümlülerin kişisel durumlarına bakılmaksızın, sadece tüketim, üretim ve değişim gibi ekonomik olaylara dayalı olarak konulan, satılan, üretilen veya tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir (Taylor, 2010, s. 437-438).

Harcama vergileri denildiğinde akla ilk gelen vergi katma değer vergisidir. Dünya genelinde birçok ülkede uygulanan KDV, günümüzde çağdaş vergileme sisteminin bir örneği olarak kabul edilmektedir. Türkiye’de katma değer vergisinin

tarihsel gelişimi iki döneme ayrılabilir. İlk dönem 1927-1985 yıllarını kapsar ve bu dönemde KDV'ye benzer uygulamalar yapılmıştır. 1926 yılında Umumi İstihlak Kanunu ile başlayan süreç, Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu ile devam etmiştir. Bu vergiler, dünya üzerindeki en eski katma değer vergisi uygulamalarından biridir, ancak kısa süreli ve başarılı olamamıştır. 1927 yılında 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş ve toplu muamele vergisi sistemine geçilmiştir. Bu kanun dört yıl sonra kaldırılmış ve yerine 1931 yılında muafiyet ve istisnaları genişleten 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu getirilmiştir. Bu kanun, ilk kez madde indirimi usulünü uygulamıştır. Dört yıl sonra oranlar değiştirilerek 2430 sayılı Kanun çıkarılmıştır, fakat bu da altı yıl sonra kaldırılmıştır. 1940 yılında yürürlüğe giren 3843 sayılı Kanun, imalat, bankacılık ve ithalat sektörlerine ayrı ayrı vergiler getirmiştir. 1957 yılında kabul edilen 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu, hizmet ve istihsal vergisi olarak ikiye ayrılmıştır. 1970 yılında getirilen işletme vergisi de KDV'den önceki uygulamalardandır. Bu vergiler bir bütünlük oluşturamadığı için ekonomik hedeflere ulaşmak zor olmuştur. 1972 yılında Maliye Bakanlığı, KDV'yi çözüm olarak görmüş ve ilgili çalışmalar başlatmıştır. Bu çalışmaların sonucunda, 2 Kasım 1984'te Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı KDV Kanunu, 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1985 sonrası dönemde ise KDV'nin Türkiye'deki gelişimi ikinci dönem olarak kabul edilir (Öner, 2019, s. 197-210).

3.2.2.1. Katma değer vergisi (KDV)

Katma değer vergisi, mal ve hizmetlerin üretim ve tüketim zinciri boyunca her satış aşamasında elde edilen ilave değer üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Bu vergi, üretilen mal ve hizmetlerin her aşamasındaki ilave değeri vergilendirir. Katma değer vergisini diğer vergi sistemlerinden ayıran en önemli özellik, imalattan tüketime kadar olan tüm aşamaları kapsaması ve bu aşamaların her birini vergilendirmesidir. Vergi, satış fiyatı üzerinden değil, yalnızca meydana gelen katma değer üzerinden alınır. Katma değer, alış ve satış fiyatı arasındaki farkı temsil eder. Bu nedenle, katma değer vergisi genel tüketim vergisi olarak sınıflandırılabilir. Üretici ve satıcılar bu vergiyi ödeseler de, sonuçta tüm maliyet tüketicilere yansıtıldığı için gerçek mükellef tüketicilerdir. Malın üretimden tüketime kadar geçirdiği her aşamadan alındığı için yayılı gider vergisi olarak nitelendirilir ve her aşamada vergilendirme yaptığı için vergi piramitleşmesine yol açar. Katma değer vergisi, Avrupa Birliği Vergisi olarak kabul

edilir ve günümüzde birçok Avrupa ülkesi ile dünya genelindeki pek çok ülkede uygulanan gelişmiş bir vergidir (Bilici, 2023, s. 136).

Katma değer vergisinin konusu, Türkiye'de gerçekleştirilen işlemleri kapsar. Bu işlemlerin Türkiye sınırları içinde yapılmış olması gerekmektedir; teslim alanın veya teslim edenin hangi ülkenin vatandaşı olduğu önemli değildir. Malların teslim anında Türkiye'de bulunması esastır. Hizmetlerin Türkiye'de yapılmış sayılması için ise, ya hizmetin Türkiye sınırları içinde gerçekleşmiş olması ya da yapılan hizmetten Türkiye'nin de faydalanmış olması gerekir. Her iki durumun aynı anda gerçekleşmesi gerekmez; herhangi biri yeterlidir. KDV'nin kapsamına giren işlemler üç ana gruptan oluşur: Birincisi, ticari, zirai, sınai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; ikincisi, her türlü mal ve hizmet ithalatı; ve üçüncüsü, kanunda belirtilmiş özel teslim ve hizmetlerdir (Öner, 2019, s. 227-228).

Katma değer vergisi, malın teslimi veya hizmetin ifası anında doğar ve ödenme süreci başlar. Verginin matrahı, yapılan teslim ve hizmetler için ödenen bedellerdir. Bu matraha, teslim alanın belirttiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma giderleri, komisyon giderleri, sigorta, ambalaj, faiz, vade farkı, prim gibi çeşitli menfaatler ile KDV dışındaki harç, resim ve vergiler de dâhil edilir. Ancak, fatura ve benzeri belgelerde belirtilen iskontolar ile hesaplanan KDV, matraha dahil edilmez (Bilici, 2023, s.136-144).

Katma değer vergisi bazı özel durumlarda tahsil edilmemektedir. Bu istisnai durumlar şunları içerir: ihracatçılara, ithalatçılara veya belirli kurumlara bedelsiz olarak verilen mallar veya sunulan hizmetler; iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması; petrol arama faaliyetleri; yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflerin bu belge kapsamındaki yazılım, gayrimenkul satış ve kiralama işlemleri; ulusal güvenlik amaçlı araçlar (roket, füze, zırhlı araç vb.) ve bu araçların geliştirilmesi için yapılan araştırma-geliştirme, yazılım, montaj işlemleri; yabancı sinema yapımcılarının satın aldığı mal ve hizmetler; Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetleri; deniz, hava ve demir yolu araçlarının kiralanması veya işletilmesiyle ilgili masraflar; ve bazı kurum ve kişilerin sunduğu hizmetler de KDV'den istisna tutulmuştur (Erginay, 1990, s.47).

3.2.2.2. Özel tüketim vergileri (ÖTV)

Üretim ve dağıtım aşamalarında değil, yalnızca belirli aşamalarda ya da özel olarak tanımlanan bazı mal ve hizmetlerden alınan vergiler, özel tüketim vergileri olarak adlandırılır. Bu vergiler, KDV'nin aksine, üretim ve dağıtımın tüm aşamalarında değil, yalnızca belirli bir aşamada veya belirli mal ve hizmetlerde uygulanır. Özel tüketim vergileri genellikle çevreye zarar veren ürünler (örneğin benzin ve mazot), alışkanlık yaratan ürünler (örneğin alkol ve tütün) ve lüks mallar (örneğin mücevher ve elektronik cihazlar) üzerinde uygulanır. Bu vergiler, tüketimi azaltmak, tüketici tercihlerinde değişiklik yapmak veya bazı ürünlerin tüketimini teşvik etmek amacıyla kullanılır ve bu nedenle sapıtırıcı vergiler olarak da bilinir. Örneğin, zararlı ürünlere yüksek vergi uygulaması, bu ürünlerin tüketimini azaltabilir. Özel tüketim vergilerinde hem ad valorem (satış değeri üzerinden) hem de spesifik (malların fiziksel ölçüleri üzerinden) vergileme yöntemleri uygulanmaktadır (Erkin, 2013, s.57).

Bu vergilerin vergiyi doğuran olayları, çevreye zarar veren malların, alışkanlık yaratan malların ve lüks malların teslimi, ithalatı ve iktisabını kapsar. Özel tüketim vergileri, söz konusu ürünlere yalnızca bir kez uygulanır ve tek aşamalı bir vergi olarak kabul edilir. Üretimin ilk aşamasında alındığı için, sonraki tüm aşamalarda bu vergi uygulanmaz (Bilici, 2023, s. 174).

3.2.2.3. Özel iletişim vergisi (ÖİV)

Cep telefonu hizmetleri, kablolu radyo ve televizyon yayınları gibi telekomünikasyon hizmetleri özel tüketim vergisinin kapsamına girer. Bu hizmetleri sağlayan veya işleten işletmeler, bu verginin mükellefleri olarak kabul edilir. 1999 yılından itibaren uygulanan bu vergi, toplumda deprem vergisi ve elektronik haberleşme vergisi olarak bilinir. Deprem nedeniyle geçici olarak getirilen bu vergi, 5228 sayılı Kanun ile Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesine eklenerek kalıcı hale getirilmiştir. 30.01.2021 tarihinde ÖİV oranı %10 olarak güncellenmiş ve vergi, fatura bedeli ile birlikte tahsil edilmektedir. Bu vergi, hizmet sağlayıcılar tarafından toplanıp devlete ödenmektedir. Ayrıca, bu hizmetler üzerinden uygulanan özel iletişim vergisine ek olarak %18 oranında Katma Değer Vergisi (KDV) de uygulanmaktadır (Bilici, 2023, s. 177).

3.2.2.4. Banka ve sigorta muameleleri vergisi gider vergileri

Bu vergi türü, banka ve sigorta şirketlerinin para karşılığında gerçekleştirdiği tüm işlemleri kapsar ve hangi ad altında alındığından bağımsız olarak, önemli olan işlemin para karşılığında yapılmış olmasıdır. Bu verginin sorumluları arasında bankerler, bankalar, sigorta ve finansman şirketleri, faktoring şirketleri ve ikrazatçılar yer alır (Öner, 2019, s. 269).

3.2.2.5. Şans oyunları vergisi

Bu vergi türü, şans ve bahis oyunlarına katılmakla ilgili olup, bu oyunların sonuçlarına göre kazançları kapsamamaktadır. Eğer şans ve bahis oyunlarında ikramiye kazanılırsa, bu ikramiyenin vergilendirilmesi belirli şartlara bağlı olarak Veraset ve İntikal Vergisi kapsamına girmektedir. Bu verginin sorumluları, şans oyunları düzenleme yetkisine sahip olan kurumlardır (Bilici, 2023, s. 177).

3.2.2.6. Gümrük vergisi

Bu vergi, Türkiye sınırlarına giren eşyanın ithalatında alınır ve ithal edilen mallar verginin konusunu oluşturur. Verginin mükellefi, bu ithal malların sahibi olup, gümrükten geçiş anında vergi doğmuş olur. Gümrük vergileri, Vergi Usul Kanunu'nun değil, Gümrük Vergisi Kanunu'nun usul ve esaslarına göre düzenlenir. Hem mali hem de ekonomik amaçlarla uygulanan bu vergi, genellikle malın değerine (ad valorem) dayalı olarak alınır (Kızılot, 2013, s.49).

3.2.2.7. Damga vergisi

Gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenmiş olan ve kanunda kâğıt diye ifade edilen belgeler üzerinden alınan resim niteliğindeki mali yükümlülüklerdir. Bu kâğıt diye ifade edilen belgeler akitlerle ilgili kâğıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işletmelerde kullanılan kâğıtlar, makbuzlar, beyannameler ve bildirgelerden oluşmaktadır. Bu vergiden sorumlu olan kişiler ise bu kâğıtları imzalayanlardır (Şenyüz, 2005, s. 365-366).

3.2.2.8. Konaklama vergisi

Harcamalar üzerinden alınan vergilere yeni bir vergi eklenmiştir. İlk olarak 01.04.2020 tarihinde yürürlüğe girmesi planlanan bu vergi, pandemi nedeniyle 01.01.2023 tarihine ertelenmiştir. Verginin konusu, otel, motel, pansiyon, tatil köyü, apart otel, dağ evi, kamping gibi konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetleri ile bu tesislerde sunulan yemek, içecek, havuz, spor, aktivite, eğlence hizmetleri gibi

paralı hizmetlerdir. Bu vergiden sorumlu olanlar, bu hizmetleri sunan tesislerdir. Uygulanan vergi oranı %2'dir (Öner, 2019, s. 271-272).

3.2.2.9. Belediye gelirleri

Belediye Gelirleri Kanunu'na göre belediye gelirleri üç ana kategoriye ayrılır: belediye vergileri, belediye harçları ve harcamalara katılma payları. Bu çalışmada sadece belediye vergilerine odaklanılacaktır. Belediyelerin tahsil yetkisi olan vergi türleri şunlardır: eğlence vergisi, haberleşme vergisi, yangın sigortası vergisi, çevre temizlik vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, ilan ve reklam vergisi. İlan ve reklam vergisi ile çevre temizlik vergisi dolaysız vergiler olarak sınıflandırılırken, diğer vergiler dolaylı vergiler arasında yer almaktadır (Kızılot, 2013, s.50).

3.3.3. Servet Vergilerinin Kavramsal Çerçevesi

Devletler, topluma hizmet sunabilmek için finansmana ihtiyaç duyarlar ve bu finansmanın büyük kısmı gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerle sağlanır. Tarih boyunca birçok devlet, vergiyi denge unsuru olarak görmüştür. Vergilerin mali fonksiyonlarının yanı sıra, müdahaleci devlet anlayışı doğrultusunda ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının da olması gerektiği belirtilmiştir. Bu sosyal fonksiyon, piyasa güçlerinin sağlayamadığı adil gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesinde önemli bir faktör olarak kabul edilmiştir (Söğüt, 2008, 361).

Servet üzerinden vergi alınması oldukça eski dönemlere dayanmaktadır. Aslında, servet vergileri, gelir vergilerinden çok daha önce uygulanmaya başlanmıştır (Akdoğan, 2013, s.267). Ancak, geçmişte ülkelerin vergi sistemlerinde büyük öneme sahip olan servet vergileri, günümüzde toplam vergi gelirleri içinde daha düşük bir paya sahiptir (Ömür ve Gerçek, 2017, s.199).

3.3.3.1. Veraset ve intikal vergisi

Veraset ve İntikal Vergisi, bir kişiden diğerine miras yoluyla veya yaşayan bireyler arasında karşılıksız olarak geçen menkul ve gayrimenkul malları vergilendiren bir servet vergisi türüdür (Öz, Kutbay ve Buzkiran, 2014, s.7).

Veraset ve İntikal Vergisi iki şekilde uygulanır. İlki, miras payı nedeniyle alınan veraset vergisi, ikincisi ise servetin karşılıksız olarak el değiştirmesi sonucu uygulanan intikal vergisidir (Söğüt, 2008, 361). Bu vergilendirme, hem ölümle malvarlığının el değiştirmesini hem de yaşayan bireyler arasında karşılıksız mal geçişlerini kapsar. Veraset ve intikal vergisinin konusu, bir kişinin ölümüyle malvarlığının mirasçılara

geçmesiyle oluşan vergi ve sağlar arasında karşılıksız mal geçişlerinin vergilendirilmesidir (Ömür ve Gerçek, 2017, s.199).

Modern vergi sistemlerinde, servet dağılımını düzeltmek için önemli bir araç olan veraset ve intikal vergileri, iki farklı türde servet vergisi olarak karşımıza çıkar. Bu vergiler, miras yoluyla yani ölüme bağlı olarak bir kişiden diğerine geçen menkul ve gayrimenkul malları, ayrıca yaşayanlar arasında karşılıksız olarak bir kişiden diğerine geçen malları vergilendirir (Yapar, 2022, s.25).

Veraset ve İntikal Vergisi iki şekilde uygulanır. Birinci yöntem, ölen kişinin tüm malvarlığı üzerinden vergi alınmasıdır. Bu yöntem "tereke vergisi" denir ve burada ölen kişi ile mirasçılar arasındaki akrabalık ilişkileri veya kişisel durumlar dikkate alınmaz. İkinci yöntem ise, vergi toplam miras üzerinden değil, mirasçılara intikal eden paylar üzerinden alınır. Bu vergi akrabalık derecelerine bağlı olduğu için sübjektif bir vergilendirme olarak kabul edilir (Öz, Kutbay ve Buzkıran, 2014, s.8).

Veraset ve İntikal Vergisi'nin mükellefleri, miras yoluyla veya karşılıksız olarak mal elde eden gerçek ve tüzel kişilerdir. Veraset yoluyla intikallerde, yasal mirasçılar mirasçı olduklarını öğrendikleri tarihten itibaren üç ay içinde mirası reddedebilirler. Bu durum, genellikle ölen kişinin borçlarının mal varlığını aşması durumunda tercih edilir (şenyüz, 2005, s.349).

3.3.3.2. Motorlu taşıtlar vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde, Türkiye hem motorlu taşıtlardan kaynaklanan hava kirliliğini azaltma zorunluluğuyla karşı karşıya, hem de yüksek yaşlı araçların vergilendirilmesinin düşük gelir gruplarını olumsuz etkileyebileceğinden vergi oranları ve ölçütleri bu duruma göre ayarlanmalıdır (Ömür ve Gerçek, 2017, s.209).

Türk vergi sisteminde servetten alınan vergilerin bir diğer örneği motorlu taşıtlar vergisidir. Veraset ve intikal vergisinin aksine, motorlu taşıtlar vergisi, tüm malvarlıklarını değil, sadece motorlu taşıtları kapsadığı için özel bir servet vergisi olarak kabul edilir (Öncel, 2010, s.391).

Bu vergi, belirli bir servet türünü vergilendirmeyi amaçlayan ve mülkiyete dayalı olarak alınan sürekli, olağan ve özel servet vergilerinin bir alt kategorisidir. Sadece motorlu taşıtları kapsayan bu özel servet vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda (MTVK) düzenlenen I-II-III-IV sayılı tarifelerde belirtilen araçları kapsar.

Ancak, bu tarifelerde traktör yer almadığı için traktörler MTV kapsamında değildir. Motorlu Taşıtlar Vergisi, her yıl Ocak ayının başında aracın kayıt ve tescil işlemlerinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından tahakkuk ettirilir ve vergi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir (Şenyüz, 2005, s.350).

3.3.3.3. Emlak vergisi

Emlak Vergisi, 11/08/1970 tarih ve 1319 sayılı Kanun çerçevesinde belediyeler tarafından tahsil edilen bir servet vergisi türüdür. Bu vergi, bina, arsa ve arazilerin vergilendirilmesini amaçlar ve bu nedenle önemli bir servet unsurudur. Emlak vergisi, bu taşınmazların değerleri ve gelirleri üzerinden alınır ve Türkiye'de sadece gayrimenkuller üzerinden uygulandığı için özel bir servet vergisi olarak kabul edilir. Emlak Vergisi'nin en büyük sorunu, taşınmazların vergiye esas değerinin belirlenmesidir. Taşınmazın değeri, şehirden şehire, köyden köye, hatta aynı şehirdeki farklı semtlerde değişiklik göstermektedir. Binaların vergiye tabi değerinin belirlenmesi sırasında her binanın özgün özellikleri dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle, Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde, taşınmazların değerlerinin tespitindeki sorunlar, vergi ve harçların etkinliğini azaltmakta ve vergilendirme adaletini bozabilmektedir (Bilici, 2023, s.205-213).

Beyan esasına dayanan Emlak Vergisi beyannameleri her dört yılda bir belediyelere sunulmaktadır. Bina, arsa ve arazilerin vergilendirildiği bu vergide, vergiler beyannamenin verildiği yılın değerlendirme kriterlerine göre hesaplanır (Cömert ve Akıncı, 2003, s.2).

3.4.GENEL TEBLİĞLERİN ÖRNEK OLAYLAR İLE İRDELENMESİ

Yayınlanmış olan genel tebliğlerin örnek olaylar karşısında kanunilik ilkesi ve açıklık ilkeleri açısından uygun olup olmadığı, aynı zamanda sirkülerin de bu ilkeler çerçevesinde ele alınıp uygunluğu değerlendirilecektir.

3.4.1. Örnek Olay:

Türkiye’de yerleşik X şirketimiz tam mükelleftir⁷ ve Çin’de yeni kurulacak olan bir şirkete ortak olmaya karar vermiştir. Bu ortaklık kapsamında yurtdışına para transferi gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi Kanunlarına dayanarak bu kapsamda

⁷ Tam mükellefiyet: Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellef ise kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (Bilici,2023,s.8).

yapılması gereken işlemler ve karşılaşılabilecek durumları inceleyip, X firmasının mükellef olarak sorumluluğu olan Kurumlar Vergisi vergisi kanunu ve kurumlar vergisi genel tebliğindeki açıklamalar doğrultusunda ele alarak inceleyeceğiz.

3.4.1.1. Örnek olay kapsamında yapılması gereken bildirimler:

X firmasının Çin’de kurulacak şirkete ortak olması durumunda kanunen yapılması gereken bildirimler ve çeşitli işlemler olacaktır. Konu ile alakalı Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ’in 10.maddesi⁸ hükümleri gereğince; Türkiye’de bir yerleşim yeri olan X firmasının, yurtdışında şirket açmak, şube açmak veya mevcut şirketlere ortak olmak için yapmış oldukları ilk nakdi veya ayni sermaye ihracını üç ay içerisinde dipnotta belirtilmiş olan bilgi formunu doldurarak Hazine ve Maliye Bakanlığı’na ve Ticaret Bakanlığı’na gönderilmesi gerekmektedir. Ayrıca X firmasını yurt dışına para gönderimi esnasında ise açıklama kısmına “Şirket kuruluşu/ortaklığı için yapılan transfer” şeklinde yazılması gerekmektedir.

Diğer açıdan ele alacak olursak X şirketinin tasfiye edilen yurtdışındaki şirket, ortaklık veya şubelerin durumu hakkında tasfiye sürecinin sona ermesini veya devredilmesi için üç ay içerisinde Hazine ve Maliye Bakanlığı’na ve Ticaret Bakanlığı’na bilgi verilmesi gerekmektedir. Yurt dışına sermaye ihracına ilişkin olarak bilgi formu ile yatırımın sona erdiğine dair yazıyı T.C. Ticaret Bakanlığı Uluslararası Hizmet Ticareti Genel Müdürlüğü ve T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Finansal Piyasalar Ve Kambiyo Genel Müdürlüğü kurumlarına iletilmesi gerekmektedir.

⁸Türkiye’de yerleşik olan bireyler, yurt dışında yeni bir şirket kurduklarında, mevcut bir şirkete ortak olduklarında veya bir şube açtıklarında, sermaye ihraç işlemlerini tamamladıktan sonraki üç ay içinde Ticaret Bakanlığı’nın web sitesinde yer alan bilgi formunu doldurmalıdır. Bu form daha sonra Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı’na iletilmelidir. Ayrıca, sermaye ihracı yapanlar, her takvim yılını takip eden üç ay içinde bu formu güncelleyerek yeniden Ticaret Bakanlığı’na sunmalıdır. Yurt dışında bulunan şirket, ortaklık veya şubelerin tasfiye edilmesi ya da devredilmesi durumunda, işlemin sona ermesinden itibaren üç ay içinde ilgili bakanlıklara bilgi verilmesi gerekmektedir. Bu bildirimler, sermaye hareketlerinin izlenmesi ve denetlenmesi amacıyla zorunlu kılınmıştır.(Türk Parasını Koruması Hakkında Kararlar,2008).

X firmasının yurtdışında yaptığı doğrudan yatırımlara ilişkin bilgiler düzenli olarak her yıl nisan-mayıs aylarında gerçekleştirilen “Yurtdışı Yatırım Anketi” kanalıyla Ticaret Bakanlığı tarafından derlenmektedir.

Örnek olayımızda kurumlar vergisi işlemlerine baktığımızda, şirketimiz tam mükellef olduğu için yurt içi ve yurt dışı beyan etmiş oldukları tüm kazançlarından vergi ödemekle yükümlüdür. Aynı zamanda her iki ülkede de kazançlarından vergi verilmesi durumu çifte vergilendirmeyi meydana getirmektedir. Türkiye ile Çin arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmıştır. Ancak belirli şartlar neticesinde elde edilen kazancın tamamı veya bir kısmı kurumlar vergisinden istisna olabilir. Elde edilmiş kazanç iştirak kazancıdır, yani kâr payıdır.

3.4.2. Örnek Olay:

Türkiye’de yerleşik X şirketi, Çin’de kurulmuş olan şirketinin kazanmış olduğu gelirler üzerinden Çin ‘de vergi vermiştir. 1997 yılında yürürlüğe girmiş olan Türkiye ile Çin devletleri arasında Çifte Vergilendirme Anlaşmaları dikkate alınarak ödemiş olduğu vergi veya vergi benzeri yükümlülükler, Türkiye’de indirim konusun edilebilir mi?

3.4.2.1.Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması

Uluslararası Çifte Vergilendirme kavramının doktriner tanımından daha çok uluslararası anlaşmaların tanımları dikkate alınmalıdır. Çünkü yapılmış olan tanım birçok ülkenin onayı ile uluslararası vergi ilişkilerini düzenleyebilme niteliğine sahip olacaktır. Uluslararası tanımlamaya göre, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Organisation For Economic Co-operation and Development (OECD) tarafından yürütülecek iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dikkate alınarak hazırlanmıştır (Bayar, 2006, s.4).

Ulusal çifte vergilendirmeyi tanımlayan doktrinde uzlaşılan tanıma göre; birden fazla devletin, aynı vergi mükellefini, aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle uluslararası çifte vergilendirme durumunun söz konusu olabilmesi için aşağıdaki beş unsurun somut olayda gözlemlenebilir olması gerekmektedir (Bayar, 2006, s.4):

- Vergilerin benzerliği
- Vergilendirme döneminin aynılığı
- Vergi konusunun aynılığı

- Vergi yükümlüsünün aynılığı
- İki veya daha fazla devletin vergilendirme yetkisi, gibi unsurlar dikkate alınmaktadır.

Yapılan tanımlar neticesinde örnek olayımızda Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti arasında çifte vergiyi önleme anlaşması⁹ 23.05.1995 yılında imzalanmış ve 20.01.1997 yılında yürürlüğe girmiştir. Yapılan anlaşmada kar payları, 10.maddede yer alan temettüler başlığı altında incelenmiştir.

Madde 10: “Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir”.

“Bununla beraber, söz konusu temettüler, Ödemeyi yapan şirketin mukim olduğu Akit Devletçe de bu Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak, temettü' elde eden kişi temettünün gerçek lehtarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayri safi temettü tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır. Bu fıkranın hükümleri, Ödenen temettüler dışında kalan şirket kazançlarının vergilemesini etkilemeyecektir”.

Çin devleti ile Türkiye arasında yapmış olduğu bu anlaşma ile Çin’de elde edilen kazanç, Çin’de vergilendirilecek, dağıtılabılır kurum kazancından Türkiye’de mukim¹⁰ şirkete gönderilecek kâr payı üzerinden alınacak vergi brüt tutarın %10’unu aşmayacaktır.

Türkiye’de yerleşik X şirketinizin Çin’de yeni kurulacak bir şirkete ortak olması ve bu kapsamda yurtdışına para transferi gerçekleştirmesi durumunda, Türkiye ve Çin arasındaki ÇVÖA hükümleri dikkate alınmalıdır. Yurtdışında elde edilen gelirler Türkiye’de beyan edilmeli ve Çin’de ödenen vergiler Türkiye’deki vergiden mahsup edilmelidir. Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili genel tebliğler doğrultusunda hareket edilerek, hem çifte vergilendirmenin önlenmesi sağlanabilir hem de vergi yükü azaltılabilir.

⁹https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/CIN.pdf (Erişim tarihi: 13.05.2024) Belirtilmiş olan linkten Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmalarına bakınız.

¹⁰ Mukim, kelime anlamı olarak bir yerde ikamet eden veya oturan anlamına gelmektedir.

3.4.2.2.Yurt dışı iştirak kazançları istisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. Maddesinde yer alan maddeye göre, kurumların yurtdışından elde ettikleri kazançlar iştirak kazancıdır ve belirli şartlar altında kurumlar vergisinde istisna edilmiştir. Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limitet şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, iştiraklerinden elde ettikleri kazançları taşıyan şartlar aşağıdaki gibidir;

- Kurum, anonim şirketi veya limitet şirketi niteliğinde olmalıdır
- Kurumun Türkiye’de bulunması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,
- Kazancın en az bir yıl elde tutulması
- İştirak kazancının¹¹, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limitet şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50’sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla, bu bentte belirtilen diğer şartların sağlanması koşulu aranmaksızın %50 olarak uygulanır.

Bu maddeye göre, vergi yükü, kanuni ve iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden alınan

¹¹ **İştirak Kazancı:** Bir kurum, başka bir kuruma yatırım yaparak ortak olduğunda ve yatırım yapan kurumun yönetim kurulunda temsilcisi bulunduğunda, elde edilen kâr payları bu temsilcinin kişisel kazancı olarak değil, yatırım yapan kurumun geliri olarak kabul edilir. Bu kâr payları, yatırım yapan kurumun, ortak olduğu başka bir kurumdaki elde ettiği kazançlarla ilgilidir. Yani, yatırım yapan kurumun ortaklık ilişkisi üzerinden elde ettiği kâr payları, genellikle yatırımın getirisi olarak değerlendirilir ve bu gelirler kurumun mali tablosunda yer alır. Bu tür gelirler, yatırım yapan kurumun portföyünde yer alan iştiraklerden elde edilen kazançlar olarak nitelendirilir.

ve ödenen vergiler dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi gibi benzeri vergilerin bu dönemde oranlarının eşit olması gerekmektedir.

3.4.3. Örnek Olay :

Yabancı ülkede kazançlar üzerinden ödenen kurumlar vergisi veya diğer benzeri vergiler, Türkiye’de 5520 sayılı KVK’ya göre mahsup edilip edilmemesini irdeleyelim.

3.4.3.1.Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu

Yabancı ülkelerde kazanılan ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına dahil edilen kazançlar üzerinden yurtdışında ödenen kurumlar vergisi ve diğer benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33. maddesi kapsamında indirilebilmektedir. Yurtdışında ödenmiş olan kurumlar vergisi beyannamesi ya da benzeri diğer beyannamelerin mahsup edilmesi için çeşitli işlem ve koşulların sağlanması gerekmektedir (Öğretir, 2015, s.11)

3.4.3.2.Mahsup imkanının mevzuattaki yeri

Kurumlar vergisi kanunun 33. Maddesinin 4. Fıkrasında;

“Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir”

şeklinde kurumlar vergisinin mahsup edilmesi belirtilmiştir (“Mevzuat Bilgi Sistemi”, 2006).

Yurt dışında elde edilmiş ve Türkiye’de vergilendirilecek kazançlar için daha önce bulunduğu yerde ödenen vergiler, Türkiye’de de elde etmiş olduğu kazançlar hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Yabancı para ile ödenmiş olan vergiler ise ilgili bulunduğu kazançların sonuç hesaplarına geçmesindeki kur uygulanmalıdır.

Kurumlar vergisinin mahsup süresine baktığımızda, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancı oluşmazsa, Türkiye’deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubu mümkün olmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

3.4.3.3.Mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin sınırı

Kurumlar vergisi genel tebliğinde yer alan yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu konulu tebliğde, şirketlerin yurt dışında kazançları üzerinden ödenen kurumlar vergisi veya benzeri vergilerin Türkiye’de ödenen kurumlar vergisinin mahsubundan fazla olamaz. Yayınlanmış olan bu genel tebliğ aşağıda örnek olayımızda değerlendirilmiştir.

X şirketi yurt dışındaki (Çin) kazançları üzerinden ödemiş olduğu vergilerin Türkiye’de tarh olacak vergilerden mahsup edebilecektir. Fakat X şirketi hiçbir suretle Çin’de elde ettiği kazançlara %20 kurumlar vergisi veya benzeri vergi oranının uygulamasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Çin’de ödediği vergilerin Türkiye’de hesaplanacak olan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istenildiğinde, X şirketinin vergi matrahı Türkiye’deki matrahı ile yurt dışı kazanç tutarı birleştirilerek brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

3.4.4. Örnek Olay:

X şirketi, Çin’de 300.000 TL karşılığı kurum kazancı geliri elde etmiş ve bu kazanç üzerinden Çin’deki vergi mevzuatı gereği %25 oranında kurumlar vergisi veya benzeri vergiler ödenmiştir. Söz konusu olayda X şirketi 300.000 TL’yi Türkiye’deki kurum kazancına dahil edecektir. Fakat X şirketinin yurtdışında ödemiş olduğu %25 oranındaki verginin Türkiye’de hesaplanan %20 oranından fazla olması sebebiyle bu orandan fazla mahsup imkânı olmayacaktır.

$$300.000 \times \%25 = 75.000$$

$(75.000 - (300.000 \times \%20)) = 15.000$ TL’ yi X şirketi Türkiye’deki vergiden mahsup edemeyecektir. Bu vergiler cari yılda mahsup edilemeyeceği gibi sonraki yıllarda da mahsup imkânı olamayacaktır. Öte yandan Çin’de ödemiş olduğu kazançların

kurumlar vergisinden istisna olması halinde bu kazançlar Türkiye’de de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

3.4.4.1.Yurt dışı iştiraklerden elde edilen kâr payları üzerinden ödenen vergilerin mahsubu

Tam mükellef kurumlar, sermayesi veya oy haklarının en az %25'ine sahip oldukları yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödemeleri gereken kurumlar vergisinden, bu iştiraklerin bulunduğu ülkelerde ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına denk gelen kısmını mahsup edebilirler. Yurt dışından elde edilen kâr payları, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler de dahil edilerek hesaplanır.

3.4.5. Örnek Olay :

(X) Kurumunun sermayesine %25 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki (C) Kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir (Yurt dışında elde edilen yabancı para karşılığı kar payları ve vergiler TL cinsinden hesaplanmıştır).

İştirak Oranı	%25
Çin'deki Kurumlar Vergisi Oranı	%10
Çin'de Dağıtılan Kar Paylarına Uygulanan Vergi Kesintisi Oranı	%20
C Şirketinin Toplam Kurum Kazancı	1.000.000 TL
C Şirketinin Çin'de Ödemiş Olduğu Kurumlar Vergisi (%10)	100.000 TL
X Şirketinin Elde Etmiş Olduğu İştirak Kazancı (Brüt)	250.000 TL
Çin'de Ödenmiş Olan Kurumlar Vergisi Oranının X Şirketinde Elde Ettiği İştirak Kazancına İsabet Eden Tutar (250.000 x %10)	25.000 TL
C Kurumunun Dağıtılabılır Kazancı	900.000 TL
X Şirketinin Elde Ettiği Vergi Sonrası Kar Payı	200.000 TL
X Şirketinin Elde Etmiş Olduğu Kar Paylarından Dağıtım Aşamasında Yurt Dışından Kesilen Vergi (200.000 x %20)	40.000 TL
X Şirketinin Elde Ettiği Net Kar Payı Tutarı	160.000 TL

Tabloda oluşturmuş olduğumuz örnekte X şirketinin, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş ve C şirketinden elde etmiş olduğu net 160.000 TL’yi brüt tutarıyla yani 250.000 TL kurum kazancına eklenerek bu kazançlar üzerinden ödenmiş olan yurt dışı vergileri $(100.000 \times \%25) + 40.000 = 65.000$ TL’nin $(250.000 \times \%20) = 62.500$ TL’lik kısmı Türkiye’de hesaplanmış olan kurumlar vergisinden mahsup edilme imkanı olacaktır. Geriye kalan 2.500 TL’nin mahsup imkânı olmayacaktır.

Örnek olayımızda Çin’de ödenen verginin tevsiki, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk Konsolosluk veya elçiliklere, bu iki kurumda yoksa Türk menfaatlerini koruyan kurumlarda tasdik ettirilmelidir. Tasdik olunan belgeler tevsik olmadıkça, X şirketinin Çin’de ödediği vergiler Türkiye’de tarh olunan vergilerinden indirilemeyecektir.

Çalışmada incelemiş olduğumuz 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun genel tebliğleri, Türkiye’de kurumlar vergisinin uygulanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve düzenlemeler içermektedir. Bu tebliğler, vergi mükelleflerine kanunun uygulanması sırasında karşılaşılabilecekleri çeşitli durumlar hakkında örnek olaylarla açıklayarak yol göstermektedir. Ancak, bu tebliğler kanunilik ve açıklık ilkeleri açısından değerlendirildiğinde bazı eleştirilere maruz kalmaktadır.

İncelemiş olduğumuz genel tebliğde yayınlanmış tebliğlerin kanunilik ilkesine aykırı olmadığı fakat açıklık konusunda eksikliklerin olduğunu görmekteyiz. Bu nedenle açıklayıcı nitelikte olan sirküler, mükelleflere uygulama konusunda yardımcı olmaktadır diyebiliriz.

3.4.6. Örnek Olay:

X şirketinin ortağı A, şirketine kur 2 TL iken 200.000 \$ tutarında borç vermiştir, 5 ay sonra ortak A’nın vermiş olduğu 200.000 \$ borç firma tarafından ödenmiştir. Borcun ödendiği tarihte kur 2,50 TL olmuştur. Örnek olayımızda A’nın vergilendirme boyutu ve vergi idaresi tarafından yapılan bu işlem faiz gideri mi yoksa örtülü sermaye mi değerlendiriniz.

3.4.6.1.Örtülü sermaye kavramı

Örtülü sermaye, bir şirketin borçlarının, özellikle ilişkili kişilerden (örneğin, ana şirket, bağlı ortaklıklar veya hissedarlar) aldığı borçlar yoluyla, öz sermayesinden daha fazla olmasına işaret eder. Eğer bir şirket, doğrudan veya dolaylı bir ilişkisi bulunan kişilerden sürekli olarak borç alıyor ve bu borçlar işletmede devamlı olarak kullanılıyorsa ve bu borçlarla şirketin öz sermayesi arasındaki oran, benzer şirketlerle kıyaslandığında belirgin bir farklılık gösteriyorsa, bu borçlar örtülü sermaye olarak değerlendirilir (Gençyürek, 2000, s.44).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, bir şirketin ortaklarından veya ortakların ilişkili olduğu kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak alınan ve işletmede kullanılan borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte şirketin öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, o hesap dönemi için örtülü sermaye olarak kabul edilir (KVK, md. 12).

3.4.6.2.Örtülü sermaye olarak değerlendirilme durumları

X firmasına ortak olan A kişisi, verdiği borç için faiz almadığı için ortada bir faiz geliri yoktur; sadece kur farkı geliri bulunmaktadır. Bu kur farkı geliri, gelir vergisine tabi kazançlar arasında sayılmamaktadır ve bu nedenle faiz olarak değerlendirilmemelidir. Şirket açısından bakıldığında ise kur farkı gideri mevcuttur. Bu gider, ticari kazancın elde edilmesi için yapılan bir gider olarak kabul edilir. Eğer şirket bu parayı bankadan almış olsaydı, faiz ödemesi de gerekecekti (Bilici, 2019, s.123). Vergi dairesi bu yapılmış olan bu gideri faiz olarak nitelendirip örtülü sermaye gibi işlem yapabilir. Bu durumda, A kişisi tarafından sağlanan borç için faiz talep edilmediği ve yalnızca kur farkı geliri elde edildiği için, bu gelir faiz olarak değerlendirilmemelidir. Kur farkı geliri, gelir vergisine tabi tutulmayan bir kazanç türü olduğundan dolayı, A kişisi açısından vergilendirilmesi gereken bir faiz geliri söz konusu değildir. Öte yandan, X firması açısından bakıldığında, kur farkı gideri, işletmenin ticari faaliyetlerini sürdürebilmesi ve kazanç elde edebilmesi için yapılan bir giderdir. Bu gider, normal ticari faaliyetler kapsamında değerlendirilmeli ve vergi matrahından düşülebilmelidir. Eğer firma, aynı miktardaki parayı bir bankadan borç almış olsaydı, faiz ödemesi gerekecekti ve bu faiz ödemesi de ticari kazancın elde edilmesi için yapılan bir gider olarak kabul edilecekti. Bu nedenle, şirketin ilişkili

kişiden faizsiz borç alması durumunda ortaya çıkan kur farkı giderinin de benzer şekilde değerlendirilmesi gerekir. Sonuç olarak, bu kur farkı gideri, ticari kazancın elde edilmesi için yapılan bir masraf olarak kabul edilmeli ve vergisel açıdan uygun bir şekilde işlenmelidir (Bilici, 2019, s.123).

Örtülü sermaye uygulaması, şirketlerin ilişkili kişilerden aldıkları borçları dikkatli bir şekilde yönetmelerini gerektirir. İşletme veya yatırım harcamalarında kullanılmayan ve başka bir kuruma aktarılan borçlar, örtülü sermaye olarak değerlendirilmez. Ancak, ilişkili kişilerden alınan borçların, şirketin öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, vergilendirme açısından dikkatle izlenmelidir. Bu oranı aşan borçlar, örtülü sermaye olarak kabul edilip, vergisel yükümlülükler açısından değerlendirilmelidir. Bu durum, şirketlerin mali yapılarını ve borçlanma stratejilerini düzenlerken dikkate almaları gereken önemli bir unsurdur. Vergi otoriteleri, bu tür borçlanmaların örtülü sermaye olup olmadığını belirlemek için sıkı denetimler yapabilirler. Şirketler, bu tür borçlanmaların örtülü sermaye yaratmaması için borç-öz sermaye oranını dikkatle takip etmelidirler (KVK. , 2007, Md.12)

3.5. Sirkülerin Örnek Olaylar İle İrdelenmesi

Sirkülerlerin vergi hukukundaki yerini ve işlevini aşağıda vermiş olduğumuz örnek olaylar üzerinden incelemeyi amaçlıyoruz. Uygulama noktasında vergi mükelleflerin karşılaştıkları belirsizlikleri gidermek amacıyla hazırlanan sirkülerler, vergi idaresi tarafından yayımlanan ve uygulamaya yön veren önemli belgelerden biridir. Çalışmamızın temel amacı olan sirkülerlerin pratikte nasıl kullanıldığını, hangi durumlarda başvurulması gerektiği ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunları nasıl çözdüğünü somut örneklerle açıklamaktır. Bu bağlamda, sirkülerlerin vergi hukuku açısından önemini ve uygulamadaki etkilerini daha net bir şekilde ortaya koymayı hedefliyoruz.

3.5.1. Vergi Daire Danıştay Kurulu, E:2019/1078, K:2019/666, 2/10/2019 Tarihli Kararı

Örneğimizdeki sirkünün konusu Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilişkili şirketlerin ,verilen borç sebebiyle hesaplanmış olan vade farkı ve örtülü sermaye üzerinden hesaplanmış olan faizdir.

Davacı şirket, ilişkili şirketlere verdiği borçlardan kaynaklanan vade farkı bedellerinin, bu şirketler tarafından örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak kabul edilip, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmesi konusunu mahkemeye taşımıştır. Şirket, bu tutarın iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirterek, kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazı kayıtla sunmuştur.

Konu ile ilgili VDDK, E:2019/433, K:2019/667, 2/10/2019 tarihli sirküde yayımlanan açıklama aşağıda belirtildiği üzere;

“(...) İştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınmayan kısım üzerinden tahakkuk eden verginin kaldırılması ve buna dayanak 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 12.4.1. bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "şartların varlığı halinde" ibaresi ile 12.4.1. bölümünün son paragrafında yer alan "...Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşince ödenen tutar olacaktır..." ibaresinin iptali istemiyle Danıştayda dava açılmıştır(...)" (Danıştay, 2019, E:2019/433, K:2019/667).

Özetle dava açılma nedenlerini sıralayacak olursak eğer (Danıştay, 2019, E:2019/433, K:2019/667);

➤ Davacı şirket, ilişkili şirketlere verdiği borçlar için hesapladığı vade farklarının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak kabul edilmesi ve bu nedenle kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmesi konusunu dava etmiştir.

➤ Bu tutarın iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilmesi gerektiğini ve buna göre kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazı kayıtla verdiklerini belirtmişlerdir.

➤ İştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınmayan kısmın üzerinden tahakkuk eden verginin kaldırılmasını ve bu duruma dayanak olarak gösterilen Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin bazı ifadelerinin iptalini talep etmektedir , şeklinde sıralayabiliriz

3.5.1.1. Daire tarafından davanın karar

Davacı şirketin dava konusu ettiği Genel Tebliğin 12.4.1. bölümünün son paragrafı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesinin açıklaması niteliğindedir ve bu açıklamaların, ilgili madde hükmüne aykırı herhangi bir husus içermediği anlaşılmaktadır.

Genel Tebliğ, borç veren tarafından yapılacak düzeltmelerde, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımların kâr payı geliri olarak dikkate alınacağını belirtmiştir. Bu açıklamalar, örtülü sermaye kapsamında elde edilen faiz gelirin kâr payı sayılmasına ilişkin herhangi bir koşul içermemektedir.

Ancak, kâr payı geliri olarak değerlendirilen bu kısmın iştirak kazançları istisnası kapsamında vergiden muaf tutulabilmesi için belirli şartların yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Kanun, örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasını şart koşturmaktadır ve Genel Tebliğ'de bu şartların kastedildiği açıkça ifade edilmiştir. Bu nedenle, ilgili Kanun maddesine uygun olarak düzenlenen ve ihtilaf konusu olan bu düzenlemede hukuka aykırılık bulunmamaktadır (Danıştay, 2019, E:2019/433, K:2019/667).

3.5.2. Danıştay Üçüncü Daire E:2014/1637, K:2015/1447, 06/10/2015

Danıştay Üçüncü Daire E:2014/1637, K:2015/1447 sayılı sirkünün konusu ise Gelir Vergisinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte verginin tekerrür hükümleri uygulanması ve uygulanan bu tekerrür hükmüne ilişkin uygulamanın dikkate alınmamasıyla ilgilidir.

Davacı, faturaların içeriğindeki malların gerçekten alındığını ve bedellerinin çeşitli bankalar aracılığıyla ödendiğini, vergiyle ilgili oluşabilecek tüm yükümlülüklerin yerine getirildiğini belirtmektedir. 2010-2012 yıllarında aylık ortalama 450 işçi çalıştırıldığını belirterek, bina tadilatı nedeniyle alınan çeşitli inşaat malzemeleri, eğitimlerde kullanmak için kırtasiye malzemeleri ve şirketin hizmet sunması için kullanmış olduğu teçhizatla ilgili faturaların sahte olarak değerlendirilemeyeceğini savunarak, aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulmasını talep etmektedir.

Bu sirküler, sahte fatura kullanımı ve bunun sonuçlarına ilişkin bir yargı sürecini ele almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94.maddesi¹² gereğince kar paylarının %15 oranında vergi kesintisinin yapılması gerektiğini savunmaktadır. Davacı, faturaların gerçek olduğunu savunmuş ve vergi yükümlülüklerini yerine getirdiğini savunmuştur. Davalı taraf ise sahte fatura kullanımını tespit edilerek ve buna göre vergi cezası kesilmesinin hukuka uygun olduğunu iddia etmektedir. Sirkülerin konusunu oluşturan bu tür davalar vergi hukukunda mükelleflerin yükümlülükleri ve idarenin denetim yetkisi bakımından önemli sonuçlar doğurabilir. Sirkülerler ve genel tebliğler, bu tür durumlarda yani açık olmayan konularda, uygulamaya yön vermek ve belirsizlikleri gidermek amacıyla yayımlanan rehber niteliğindeki belgelerdir (“T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi” , 2024)

İlgili mevzuatta konu ile ilgili sirkülere bakıldığında;

(...) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 339. maddesinde, vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükmü yer almıştır (...) (Danıştay Üçüncü Daire, 2015, E:2014/1637, K:2015/1447)

3.5.2.1. Daire tarafından davanın karar

Konu ile ilgili Vergi Mahkemesi, davacı şirketin sahte fatura kullanarak beyan dışı bıraktığı kazancını ortaklarına tevkifat (vergi kesintisi) yapmadan dağıttığı gerekçesiyle, 2012 Nisan dönemi için re'sen salınan gelir (stopaj) vergisi ve artırılmış vergi ziyai cezasının hukuka uygun olduğuna karar vermiştir. Ancak, mahkeme, tekerrür hükümlerinin uygulanmasında hata olduğunu belirtmiştir.

¹² GVK. Madde 94: Kamu idareleri ve kurumları, kamu iktisadi kuruluşları, diğer kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, ticaret ve serbest meslek erbabı, gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olanlar ile bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazançlarını belirleyen çiftçiler, aşağıda belirtilen ödemeleri nakit veya hesap yoluyla yaparken, ödeme yapılan kişilerin gelir vergisine mahsuben kesinti yapmak zorundadırlar <https://www.mevzuat.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 06.07.2024).

Tekerrür hükümleri, tekrarlanan suçlar için cezaların artırılmasını sağlar. Mahkeme, davacının 2011 yılında kesinleşen sahte fatura kullanımından kaynaklanan cezanın, 2012 Nisan ayında gerçekleşen vergi ziyayı fiili için tekerrür sebebi olamayacağını belirtti. Ancak, bu cezanın 2011 yılında meydana geldiği ve aynı yıl içinde kesinleştiği göz önüne alındığında, 2012 yılında tespit edilen beyan dışı gelir üzerinden üç kat vergi ziyayı cezasının hukuka uygun olduğuna karar verdi (Danıştay Üçüncü Daire, 2015, E:2014/1637, K:2015/1447).

Sonuç olarak, Vergi Mahkemesi, 2012 yılının Nisan dönemi için verilen vergi ziyayı cezasının tekerrürden kaynaklanan kısmının kaldırılmasına yönelik kararında hukuka aykırılık bulunmadığını belirlemiştir.

Çalışmada ele almış olduğumuz genel tebliğ ve sirkülerde örnek olay ve Danıştay kararlarını incelediğimizde kanunilik ve açıklık ilkelerinin önemine, yayınlanmış olan bu genel tebliğ ve sirkülerin yeterli olup olmadığı değerlendirilmiştir

Aşağıda hazırlamış olduğumuz tablo, her bir örnek olayın yapılması gereken işlemler, ilgili kanun ve tebliğ maddeleri ve bu işlemlerin kanunilik ve açıklık ilkesine uygunluğunu detaylandırmaktadır. Her bir olayın değerlendirilmesi, vergi mevzuatının nasıl uygulandığını ve olayların yasal yükümlülüklerini nasıl yerine getireceğini

Tablo 3.2.Örnek Olaylar Çerçevesinde Kanunilik ve Açıklık İlkeleri

Örnek Olay	Yapılması Gereken İşlem	İlgili Kanun/Tebliğ Maddesi	Kanunilik ve Açıklık İlkesi Değerlendirmesi
Örnek Olay 1	Türkiye’de yerleşik X şirketinin Çin’de yeni kurulacak olan bir şirkete ortak olması ve yurtdışına para transferi gerçekleştirmesi.	Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Madde 3 ve Madde 30, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) ilgili tebliğleri	Sermaye transferleri ve KDV hesaplamaları kanunidir ve düzenlemeler yasal çerçevede yapılmalıdır. Ancak, tebliğlerin içeriği ve gerekliliklerin ne kadar açık olduğu konusunda belirsizlikler bulunabilir. Bu belirsizlikler, mükelleflerin hangi adımları nasıl uygulamaları gerektiğini net bir şekilde anlamalarını zorlaştırabilir.
Örnek Olay 2	Türkiye’de yerleşik X şirketinin Çin’deki kazançları üzerinden ödenen vergilerin Türkiye’de indirim konusu edilmesi.	Türkiye ile Çin Arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 5520 sayılı KVK Madde 33	Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ve ilgili kanun maddeleri, vergilerin indirim konusu yapılmasını yasal olarak düzenler. Ancak, bu düzenlemelerin açıklık ilkesine uygunluğu tartışılabilir çünkü anlaşmalar ve kanun maddeleri bazen

			uygulama detaylarını açıkça belirtmeyebilir. Bu, uygulayıcıların ve mükelleflerin hangi şartlarda indirim uygulayabileceklerini net olarak anlamalarını zorlaştırabilir.
Örnek Olay 3	Yabancı ülkede kazançlar üzerinden ödenen vergilerin Türkiye’de 5520 sayılı KVK’ya göre mahsup edilip edilmemesi.	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 33	KVK’nın 33. maddesi, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye’de mahsup edilebileceğini belirler ve bu işlem yasal çerçevede yapılmalıdır. Ancak, bu düzenlemenin nasıl uygulanacağı konusunda açıklık ilkesine uygunluk sorunları olabilir; zira uygulama detayları ve prosedürler net olarak belirtilmemiş olabilir. Bu durum, mükelleflerin uygulamada ne tür adımlar atması gerektiğini tam olarak anlamalarını zorlaştırabilir.
Örnek Olay 4	X şirketinin Çin’de elde ettiği kazanç üzerinden ödenen %25 oranındaki kurumlar vergisinin Türkiye’de hesaplanan %20 oranındaki vergiden mahsup edilmesi.	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 33	Yurt dışında ödenen verginin Türkiye’de mahsup edilmesi kanunidir ancak %20 oranından fazlası mahsup edilemez. Ancak, Türkiye’deki vergi oranı ile yurt dışındaki vergi oranı arasındaki farklar ve mahsup sınırları hakkında açıklık ilkesine uygunluk sorunları olabilir. Özellikle, hangi kısmın mahsup edilebileceği net olarak tanımlanmamış olabilir.
Örnek Olay 5	X şirketinin yurtdışındaki iştiraktan elde ettiği kar payları ve vergiler TL cinsinden hesaplanarak beyan edilmesi.	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 33	İştirak kazançlarının ve ilgili vergilerin TL cinsinden beyan edilmesi kanunidir. Ancak, bu işlemin nasıl yapılacağı ve hangi detayların beyan edileceği konusunda açıklık eksiklikleri bulunabilir. Bu eksiklikler, mükelleflerin doğru beyanı yapabilmesi için gerekli bilgiyi net bir şekilde edinmelerini zorlaştırabilir. Bu durum açıklık ilkesine uygun olmadığının göstergesi olabilmektedir.
Örnek Olay 6	X şirketinin ortağı A’nın, şirkete borç verdiği tutarın kur farkı nedeniyle ödenmesi durumunda vergilendirilmesi ve faiz gideri veya örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi.	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 13	Borcun ödenmesi ve kur farkından oluşan faiz giderinin veya örtülü sermayenin değerlendirilmesi kanunidir. Ancak, bu durumun açıklık ilkesine uygunluğu tartışılabilir; çünkü faiz gideri ve örtülü sermaye gibi konularda uygulama ve yorum farkları olabilir. Bu belirsizlikler, mükelleflerin hangi kurallar çerçevesinde hareket etmeleri gerektiğini anlamalarını zorlaştırabilir.

Örnek Olay 7	İlişkili şirketlere verilen borçlardan kaynaklanan vade farkı bedellerinin, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak kabul edilip kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmesi.	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 13, İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğ	Vade farkı bedellerinin örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi kanunidir. Ancak, bu bedellerin nasıl hesaplanacağı ve hangi koşullarda kabul edileceği konusunda açıklık ilkesine uygunluk sorunları olabilir. Bu, mükelleflerin hesaplama ve beyan süreçlerinde belirsizlikler yaşamasına yol açabilir.
Örnek Olay 8	Davacı şirketin, sahte faturalar nedeniyle vergi yükümlülüklerinin yerine getirildiğini savunarak aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulmasını talep etmesi.	213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK)	Sahte faturalar nedeniyle vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi kanunidir. Ancak, sahte faturaların nasıl değerlendirileceği ve bu durumlarda ne tür işlemler yapılacağı konusunda açıklık eksiklikleri bulunabilir. Bu eksiklikler, dava süreçlerinin ve vergi yükümlülüklerinin nasıl ele alınması gerektiği konusunda belirsizlik yaratabilir. Dolayısıyla açıklık ilkesine uygun olmadığı kanaatine varılabilir.

(Bu tablo yayınlanmış genel tebliğ ve sirkülerde yer alan örnek olaylardan ve Damıştay kararlarından esinlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur).

3.6. Genel Tebliğ Ve Sirkülerin Kanunilik Ve Açıklık İlkeleri Açısından Değerlendirme

Kanunilik ilkesi, vergilendirmenin yalnızca kanunla yapılabileceğini, vergilerin kanunla konulup, değiştirileceğini ve yine kanunla kaldırılacağını belirtir. Bu ilke ile vergi yükümlülüklerinin açık, anlaşılabilir, net ve öngörülebilir olmasını sağlamak amacıyla anayasal güvence altına alınmıştır.

Çalışmada 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel tebliğleri incelendiğinde, bu tebliğlerin genelde kanunilik ilkesine uygun olduğu görülmektedir. Tebliğler, kanunun belirlediği çerçevede kalmaktadır. Kanunun verdiği yetkiler doğrultusunda açıklamalar yapmaktadır. Bu nedenle, tebliğlerin, kanunilik ilkesine aykırı bir düzenleme getiremediği ve bu ilkeye uygun olduğunu söyleyebiliriz. Yayınlanmış olan tebliğler, kanunun uygulanması sırasında karşılaşılabilecek pratik sorunları çözmek ve kanun hükümlerini açıklamak amacıyla hazırlanmıştır.

Açıklık ilkesini ele aldığımızda ise, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini ve var olan haklarını kolayca anlayabilmelerini sağlamak amacıyla düzenlemelerin açık, anlaşılır ve şeffaf olması gerekmektedir.

Ancak, yapmış olduğumuz çalışmada ele almış olduğumuz örnekler olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu veya sirkülerde Gelir Vergisi ile ilgili olan sirkülerde açıklık ve anlaşılabilir olması adına bazı eksiklikler taşımaktadır. Özellikle, tebliğlerin terminolojisi ve dili, vergi mükelleflerinin kolayca anlayabileceği ve yorumlayacağı şekilde olmayabilir. Teknik ve anlam bakımından karmaşık bir dil kullanılması, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini ve haklarını tam olarak kavramaları konusunda zorlaştırabilir. Bu durum, yanlış anlamalara oldukça müsait olup ve hatalı uygulamalara yol açabilir.

Örneğin, bazı tebliğlerde yer alan karmaşık ifadeler ve teknik terimler, mükelleflerin doğru bilgiye ulaşmasını ve bu bilgiyi doğru şekilde uygulamasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca, tebliğlerdeki açıklamaların yeterince detaylı olmaması veya örneklerle desteklenmemesi, uygulamada belirsizliklere neden olabilmektedir.

Bu eksikliklerin giderilmesi için tebliğlerin daha anlaşılır bir dille yazılması, teknik terimlerin sadeleştirilmesi ve uygulamaya yönelik somut örneklerin verilmesi gerekmektedir. Böylece, açıklık ilkesine daha uygun bir düzenleme yapılmış olacak ve vergi mükelleflerinin bilgiye erişimi kolaylaşacaktır.

Sonuç olarak, genel tebliğ ve sirküler, kanunilik ilkesine uygun olmakla birlikte, açıklık ilkesine tam olarak uymadığı ve bu ilkeye dair bazı eksiklikler taşıdığı söylenebilir. Bu eksikliklerin giderilmesi, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini ve haklarını daha iyi anlamalarını sağlayacak ve vergilendirme sürecinin daha şeffaf ve öngörülebilir olmasına katkı sağlayacaktır.

3.6.1. Genel Tebliğ ve Sirküler İçin Alternatif Öneri

Genel tebliğ ve sirkülerlerin vergi mükellefleri ve vatandaşlar için açıklık ilkesine uygun olarak sunulmamasının bir sorun haline gelmesi nedeniyle çalışmada alternatif yol şunları sıralayabiliriz;

➤ Genel tebliğ ve sirkülerin anlaşılır ve şeffaflığı sağlaması için öncelikle karmaşık hukuki terimler yerine herkesin anlayabileceği sade bir dil kullanımı anlaşılabilir olması adına büyük önem taşımaktadır. Hukuki terimler genel itibarıyla uzmanlar tarafından anlaşılabiliriyorken, bu belgeleri okuma ihtiyacı olan bireylerin

çoğunluğu için karmaşık hale gelip kafa karıştırıcı olabilmektedir. Sade bir dil kullanarak, yasal düzenlemelerin ve gerekliliklerin daha geniş bir kitle tarafından anlaşılması sağlanabilir. Bu, hem belirsizlikleri azaltacak hem de yanlış anlamaların önüne geçmiş olacaktır.

- Şema ve tablolara daha sık yer verilmelidir.
- Yayınlanmış olan ve anlaşılması zor olan genel tebliğ ve sirküler hakkında konferanslar veya açıklayıcı anlatımların sıklıkla yapılabilmesi,
- Teknolojinin gelişmesiyle birlikte mükelleflerin, anlayamadığı veya yorum yapamadığı konularda GİB'in sayfasında bulunan "Dijital Vergi Asistanı" gibi online, anında soru sorup cevaplayan sistemlerin kurulması gibi konularda iyileştirmeler yapılabilir.

Çalışmamda araştırmış olduğum konulara dayanarak, ilgili konu ile ilgili tespit etmiş olduğum öneri sayesinde, mükellefler zaman kaybetmeden istediği bilgiye ulaşabilecek ve konu hakkında bilgi sahibi olacaktır. Böylece, bilgilerin şeffaflığının ve kolay ulaşılabilirliğinin sağlanacağını kanaatindeyim.

SONUÇ

Hukuk, insanların hayatında var olan ve insanların sorunlar karşısında mağdur olmadan herhangi bir duruma zorlandırılmadan temel hak ve özgürlükleri çerçevesince pozitif bilim olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuk faaliyet alanı olarak pek çok alanda huzur ve refahı sağlamak için topluma indirgenen belli başlı temelleri sağlamaktadır. Bu bağlamda özellikle bugünün en büyük sorunlarından biri olan vergi sorunu insanların hayatında da önemli bir sorun olarak şekillenmeye başlamıştır.

Vergi, her ülkenin hukuk düzeyinde var olan ve toplumun gerekliliği için ve toplum içerisinde gelişen ihtiyaçların giderebilmesi için topluma temellendiren bir uygulama biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunun var olmaması durumunda var olan durumların da ciddi sorunlar yaşatacağı da aşîkârdır. Bu durum ekseninde yasa koyucular tarafından ek bir alan olarak vergi hukuku alanı açılmış ve bu alan içerisinde sistemin düzenli bir şekilde sağlanabilmesi için sorumlu ve yönetici kişiler atanmıştır. Herhangi bir sorunun oluşması durumunda ise yine yasa koyuncunun müdahale ettiği vergi sisteminde icrai yaptırımların uygulanması da ön görülmüştür. İcrai yaptırımların yapılması sürecince pek çok kanun ve ilkeler yer almaktadır. Fakat bu kanun ve ilkeler konunun varlığına ve faaliyet alanına göre de değişkenlik gösterebilmektedir. Özellikle Danıştay tarafından bu durum icrai faaliyete göre de yardımcı kaynak olarak adlandırılan genel tebliğler üzerinden sağlanabilmektedir. Genel tebliğler aynı zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığınca da yayınlanmakta ve Bakanlığın faaliyet alanını oluşturmaktadır. Vergilendirme hukuki süreci genel anlamı itibari ile hukuk sürecidir ve bu süreç içerisinde var olan işleyişler bakımından ilerlemektedir. Buradaki temel amaç ise toplum içerisinde kendine yer edinmeye çalışan sorunların önüne geçilmesi ile sağlanmıştır.

Vergilendirme yetkisi, anayasal sınırlar ve sosyal hukuk devletin sınırlarıyla genel olarak örtüşmektedir. Yasama organı genellikle bir verginin getireceği yükü

takdir etme yetkisine sahiptir, ancak bu yetki anayasal sınırlar içinde ve keyfi olmamalıdır. Hukuk devleti prensiplerine bağlı devletler, vergilendirme yetkilerini kullanırken belirli hususlara uymak zorundadır. Bu hususlar arasında bireylerin temel hak ve özgürlüklerine dokunmama ve hukuki güvenliklerini ihlal etmeme yükümlülükleri bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, yürütme ve yargı organlarının vergi kanunlarındaki boşlukları kıyas yoluyla doldurmasını engeller; aksi uygulamalar vergilerin kanuniliği ilkesiyle uyumsuzdur. Hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının vergilendirme işlemleri bağımsız ve güvenceli yargı organları tarafından denetlenir. Vergilendirme sürecinde genellik ve eşitlik ilkeleri de hukuk devleti ilkesinde dayanak bulur; çünkü bu ilkeler, herkesin kanun önünde eşit vergi yükümlüsü olması gerektiğini vurgular, bu da vergi adaleti ile ilgilidir.

Genel tebliğ ve sirkülerler, vergi idarelerince vergi kanunlarının nasıl yorumlanması gerektiği ve uygulanması gerektiğini açıklamak için yayınlanmış olan belgelerdir. Kanunilik ilkesi, vergilerin yalnızca kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini veya kaldırılabilceğini ifade eder. Açıklık ilkesi ise yasaların anlaşılır, net ve açık olması gerektiğini ifade eder. Yasaların belirsiz ve muğlak olmaması, bireylerin hukuki durumlarını ve yükümlülüklerini anlamalarına olanak sağlar. Açıklık ilkesi, hukuki güvenliğini sağlamak ve bireylerin kanunlara uygun hareket edebilmeleri için gereklidir. Bu belgeleri kanunilik açısından değerlendirdiğimizde, mükellefler için önemli bir rehber olduğu aşikardır. Vergi idaresi, genel tebliğ ve sirküler aracılığıyla yayınlanmış olan vergi kanunlarının yorumlanması ve uygulanması konusunda rehberlik yapar. Fakat asıl vergi yükümlülükleri vergi kanunları tarafından belirlenir ve korunur. Bu nedenle genel tebliğ ve sirküler kanunilik ilkesine uygun olarak yayınlanması açısından önemlidir, ancak bunla vergi kanunlarının yerini tutamaz.

Çalışmamız da yer alan örnek olay 1'e bakıldığında KVK hakkında yayınlanmış olan genel tebliğ ile tam mükelleflerin yurt içi ve yurt dışından elde etmiş olduğu tüm kazançlarından vergi ödemekle yükümlü olmaktadır. Bu durum çifte vergilendirmeyi meydana getirmektedir. Çalışmanın 3. bölümünde bahsedilen örnekte Türkiye ile Çin'i incelemiş bulunmaktadır. İki ülke arasında 1995 yılında Pekin'de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalanmıştır. Anlaşmaya göre Çin'de elde edilecek olan kazanç Çin'de vergilendirilecektir.

Çin’de ödenmiş olan vergilerin Türkiye’de mahsup imkanı bulunmaktadır. Yabancı ülkelerde kazanılmış olup yurtdışında ödenen vergi ve diğer benzeri vergiler Türkiye’de kazançlar üzerinden hesaplanmakta olan kurumlar vergisinden, KVK’ nın 33. Maddesi gereğince indirilmesi gerekmektedir. Fakat indirilebilecek bu tutar yurtdışında ödenmiş olan tutardan fazla olamaz.

Örnek olay 1 incelendiğinde konu ile ilgili yayınlanmış olan 5520 sayılı tebliğde Kurumlar Vergisi Kanunu’nu örnek olaylarla açıklanmış ve konu ile ilgili farklı açılardan çeşitli bilgiler verilmiştir. Kanunilik açısından uygun olan tebliğ bazı mükellefler tarafından açıklık ilkesine göre tartışma konusu olmuştur. Kullanılan terimler veya örneklerin daha anlaşılır olması, herkesin anlaması ve yorumlanması açısından daha sağlıklı olacaktır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirme süreçlerinin yasal düzenlemelere uygun olarak belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu prensip, vergilerin objektif ve açık bir şekilde tanımlanmasını sağlar ve böylece vergilendirme sürecinde bireylerin hukuki haklarının korunmasını sağlamış olur. İdarenin vergilendirmeye ilgili yapmış olduğu düzenleyici işlemler ile belirleyici etki oluşturmaması, bu ilkenin doğal bir sonucu olmuştur. Çünkü vergi düzenlemelerinin kanunla belirlenmesi gerektiği, keyfi uygulamalara fırsat verilmemesi ve vergilendirme sürecini daha adil hale getirir. Vurgulanmak istenen ana nokta, vergi yönetiminin belirli ve nesnel olması gerektiği ve bu doğrultuda vergi kanunlarının oldukça önemine işaret edilir. Vergilerin yasal düzenlemelere dayalı olarak belirlenmesi ile vergi mükelleflerinin adil bir şekilde vergilendirilmesi ve bu konuda idarenin keyfi işlemlerden kaçınması sağlanmış olmaktadır.

Düzenleyici işlemlerin sonuçları olarak ilgili konu ele alındığında düzenleyici işlemlerin, yargı denetimine tabi tutulmaları gerektiği ve kanunun öngördüğü sınırları aşan düzenlemelerin iptal edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, mağdur ve haksızlığa uğrayan mükelleflerin korunması için ek yargısal denetim mekanizmalarının benimsenmiş olması önerilmektedir. Bu yaklaşım ile birlikte özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına konu olan mükellefler idarenin keyfi uygulamalarını engelleyerek, mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin daha adil, açık ve şeffaf bir şekilde düzenlenmesi sağlayacaktır.

Çalışmada belirtilmiş olan örnek olay 2’de, Türkiye’de yerleşik X şirketinin, Çin’de kurulu iştirakinin elde ettiği gelirler üzerinden Çin’de ödemiş olduğu vergiler, Türkiye ile Çin arasında 1997 yılında yürürlüğe giren Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Anlaşmanın hükümleri doğrultusunda, Türkiye’de yerleşik şirketler, yurt dışında ödedikleri vergileri Türkiye’de ödenecek vergiye karşı bir vergi kredisi olarak kullanma veya bazı durumlarda istisna olarak değerlendirme hakkına sahiptirler. Bu bağlamda, X şirketinin Çin’de ödemiş olduğu vergi, Türkiye’de hesaplanacak vergi yükünden düşülebilir, bu da çifte vergilendirmeyi önlemeye ve uluslararası ekonomik ilişkilerde adil bir vergi yükü sağlamaya yönelik önemli bir uygulamadır. Ancak, bu indirimlerin ve vergi kredilerinin uygulanabilirliği, anlaşmanın özel hükümlerine ve Türkiye’nin iç vergi mevzuatına uygunluk göstermek zorundadır.

ÇVÖA’nın öngördüğü çerçevede, X şirketinin Çin’de ödediği vergiler Türkiye’de indirim konusu yapılabilir. Bu durum, şirketlerin uluslararası vergilendirme stratejilerini belirlerken ve vergi planlaması yaparken dikkate almaları gereken önemli bir faktördür.

Yabancı ülkede kazançlar üzerinden ödenen kurumlar vergisi veya diğer benzeri vergilerin Türkiye’de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) çerçevesinde mahsup edilip edilemeyeceği, Türkiye’nin uluslararası vergi uygulamaları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde önemli bir konudur.

5520 sayılı KVK’nın 33. maddesi, Türkiye’de yerleşik şirketlerin yurt dışında ödedikleri vergileri Türkiye’de ödenecek vergiye karşı vergi kredisi olarak mahsup edebileceğini düzenler. Bu çerçevede, Türkiye ile yabancı ülke arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınarak, yurt dışında ödenen vergiler Türkiye’de hesaplanan verginin düşülmesi veya mahsup edilmesi mümkündür.

X şirketi, Çin’de 300.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiş ve bu kazanç üzerinden Çin vergi mevzuatına göre %25 oranında kurumlar vergisi ödemiştir. Türkiye’de ise, söz konusu kazanç üzerinden uygulanacak kurumlar vergisi oranı %20’dir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde, Türkiye’de yerleşik şirketlerin yurtdışında ödedikleri vergileri Türkiye’de ödenecek vergiden mahsup

etmeleri mümkündür. Ancak, vergi mahsup imkânı, yalnızca yurtdışında ödenmiş olan verginin Türkiye’de hesaplanan verginin üst sınırını aşmaması durumunda geçerlidir.

Bu bağlamda, X şirketinin Çin’de ödediği %25 oranındaki vergi, Türkiye’deki %20 oranından fazla olduğundan, Türkiye’de bu oranın üstündeki kısmın mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır. Yani, Türkiye’de hesaplanan vergiden yalnızca %20 oranındaki kısmı mahsup edilebilirken, aşan %5 oranındaki vergi kısmı için herhangi bir mahsup yapılması mümkün olmayacaktır. Bu durum, uluslararası vergi planlaması ve çifte vergilendirme stratejilerinde dikkate alınması gereken bir faktördür. Şirketler, yurtdışında ödedikleri vergilerle Türkiye’de ödenecek vergiler arasında uyum sağlamak için bu tür durumları göz önünde bulundurmalı ve vergi planlamalarını bu doğrultuda yapmalıdır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde, Türkiye’de yerleşik şirketlerin yurtdışında ödedikleri vergileri Türkiye’de ödenecek vergilerden mahsup etmeleri, kanunilik ilkesine uygun olarak belirlenmiş bir düzenlemedir. Bu düzenleme, vergi mükelleflerine yurtdışında ödedikleri vergileri, Türkiye’deki vergi yükümlülüklerinden düşme hakkı tanımakta ve uluslararası vergi planlamasını yasal bir çerçevede düzenlemektedir. Ancak, açıklık ilkesine uygunluk açısından, mevcut düzenlemenin bazı eksiklikleri bulunmaktadır. Vergi mahsup imkânının yalnızca Türkiye’de hesaplanan verginin üst sınırını aşmaması durumunda geçerli olması, uygulamada belirsizliklere yol açabilir. Özellikle, mahsup edilebilecek vergi tutarının hesaplanması ve aşan kısmın nasıl ele alınacağı konusunda net bir rehberlik eksikliği vardır. Şirketler, bu durumla ilgili olarak ne tür adımlar atacaklarını ve hangi vergi oranlarını dikkate alacaklarını belirlerken, düzenlemelerdeki açıklık eksiklikleri nedeniyle güçlük yaşayabilirler. Dolayısıyla, uygulamanın açıklık ilkesine uygunluğu tartışılmaktadır.

Çalışmada belirtilmiş olan bir diğer örnekte, X Şirketi, Çin’de ödenmiş olan kurumlar vergisi ve kar payı dağıtım aşamasında yapılan vergi kesintilerini dikkate alarak Türkiye’de vergi hesaplaması yapmaktadır. X Şirketi, Türkiye’de kurumlar vergisi hesaplanırken, C Şirketinden elde edilen net kâr payını brüt tutarıyla yani 250.000 TL’yi kurum kazancına ekleyerek değerlendirecektir.

Çin’de ödenmiş olan vergilerden, toplamda 100.000 TL kurumlar vergisi ve 40.000 TL kâr payı dağıtım aşamasında kesinti yapılmıştır. Türkiye’de hesaplanan

kurumlar vergisi üzerinden mahsup edilebilecek miktar, 250.000 TL'lik brüt kazanç üzerinden Türkiye'deki %20 oranındaki kurumlar vergisinden yapılacaktır. Bu durumda, 250.000 TL kazanç üzerinden Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisi %20 oranında 62.500 TL olacaktır. X Şirketinin, Çin'de ödediği vergilerin %25'lik kısmı (100.000 TL'nin %25'i = 25.000 TL) ve kâr payı dağıtımında ödenen %20'lik kesinti (200.000 TL'nin %20'si = 40.000 TL) toplamda 65.000 TL olarak belirlenmiştir. Türkiye'de bu miktarın 62.500 TL'si mahsup edilebilecek, geri kalan 2.500 TL'nin mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca, Çin'de ödenen verginin Türkiye'de mahsup edilebilmesi için, bu vergilerin tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu tevsikin, Türk Konsoloslukları, elçilikler veya Türk menfaatlerini koruyan kurumlar tarafından tasdiklenmiş belgelerle yapılması zorunludur. Tasdik edilmemiş belgeler, Türkiye'de tarh olunan vergilerden indirilemeyecektir.

Bu çerçevede, uluslararası vergi uygulamaları ve mahsup işlemlerinde dikkat edilmesi gereken noktalar açıkça belirlenmiştir ve bu durum, X Şirketinin vergi planlamasında dikkate alması gereken önemli bir husustur.

X Şirketinin ortağı A'nın şirkete sağladığı borcun vergi idaresi tarafından faiz gideri mi yoksa örtülü sermaye mi olarak değerlendirileceği, borcun verildiği faiz oranlarına, ödenen faiz miktarına ve şirketin genel finansal durumuna bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Bu durumun net olarak değerlendirilmesi için detaylı bir inceleme ve hesaplama yapılması gerekmektedir. Örneğimizde belirtmiş olduğumuz örtülü sermaye ile ilgili konunun kanunilik ilkesine uygun olsa da açıklık ilkelerine uygun olmadığı kanaatine varılabilir.

Danıştay kararında, Genel Tebliğ'in Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ile uyumlu olduğu ve örtülü sermaye kapsamındaki faiz gelirlerinin kâr payı olarak dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır. Tebliğde yer alan düzenlemeler, ilgili kanun maddelerine uygun olarak kâr payı gelirinin iştirak kazancı istisnasına tabi olabilmesi için belirli şartların sağlanması gerektiğini belirtmektedir. Bu durum, mevzuatın kanunilik ilkesine uygun şekilde uygulandığını ve açıklık ilkesine hizmet ettiğini göstermektedir. Tebliğ, faiz gelirlerinin kâr payı olarak değerlendirilmesinde herhangi bir hukuka aykırılık içermemektedir.

Vergi Mahkemesi, sahte fatura kullanımından kaynaklanan cezanın ve vergi ziyayı cezasının hukuka uygun olduğuna karar vermiştir. Ancak, tekerrür hükümlerinin

uygulanmasında bir hata yapıldığını belirtmiştir. Bu durum, sahte fatura kullanımının ve vergi tekerrür hükümlerinin kanunilik ilkesine uygun bir şekilde değerlendirildiğini, ancak tekerrür hükümlerinin uygulanmasında açıklık ilkesinin eksik olduğunu göstermektedir. Danıştay kararı, vergi mevzuatının açıklık ilkesine tam anlamıyla hizmet etmediği durumlarda, hukukun nasıl işlediğine dair önemli bir içtihat sunmaktadır.

Ele alınan örnek olaylar ve Danıştay kararları, vergi mevzuatının uygulama şekilleri ve yorumlarının kanunilik ve açıklık ilkeleri açısından nasıl değerlendirildiğini göstermektedir. Genel tebliğler ve sirkülerler, vergi mevzuatındaki belirsizlikleri gidermek ve uygulamaya rehberlik etmek amacıyla yayımlanmaktadır. Ancak, her durumda mevzuatın kanunilik ilkesine uygunluğu ve açıklık ilkesinin sağlanması önemlidir. Bu örnekler, vergi mevzuatının nasıl uygulandığını ve mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirme süreçlerini aydınlatmaktadır.

Yukarıda hazırlamış olduğumuz tabloda, her bir örnek olayın yapılması gereken işlemler, ilgili kanun ve tebliğ maddeleri, ve bu işlemlerin kanunilik ve açıklık ilkesine uygunluğunu detaylandırmaktadır. Bu değerlendirme, vergi mevzuatının uygulama ve yorumlama süreçlerine dair kapsamlı bir anlayış sağlamaktadır.

Yapılan literatür taramasına göre, Türkiye'deki vergi mevzuatının genellikle kanunilik ilkesine uygun olduğu anlaşılmaktadır. Çalışmalar, genel tebliğler ve sirkülerler gibi düzenlemelerin yasal bir temel üzerine kurulduğunu ve bu nedenle kanunilik ilkesine uyduğunu göstermektedir. Örneğin, Akdoğan (2020) ve Gençyürek (2000) bu düzenlemelerin yasalarca yetkilendirilmiş merciler tarafından hazırlandığını vurgulamaktadır. Danıştay ve Anayasa Mahkemesi kararları da, vergi mevzuatının kanunilik ilkesine uygunluğunu onaylamakta ve vergi düzenlemelerinin yasal dayanaklara dayandığını belirtmektedir. Ancak, bu düzenlemelerin yasal çerçevesi içinde eksikliklerin bulunmadığı, vergi hukuku açısından herhangi bir yasal boşluk olmadığı ifade edilmektedir.

Bununla birlikte, literatür taraması açıklık ilkesinin uygulamada bazı sorunlarla karşılaştığını göstermektedir. Genel tebliğler ve sirkülerler zaman zaman belirsiz ya da muğlak ifadeler içerebilir, bu da hem uygulayıcıların hem de mükelleflerin vergi düzenlemelerini doğru bir şekilde anlamalarını zorlaştırabilir (Akdoğan, 2020; Cömert & Akıncı, 2003). Danıştay ve Anayasa Mahkemesi kararları, bu düzenlemelerin

açıklık ilkesine yeterince uygun olmadığını, çünkü belirsizliklerin mükelleflerin uygulama sürecinde güçlükler yaşamasına yol açtığını ortaya koymaktadır (Danıştay, 2015; Avcı, 2024). Bu durum, vergi mükellefleri ve uygulayıcılar için anlaşılabilirlik sorunları ve uyum zorlukları yaratmaktadır. Vergi hukuku uygulamalarında açıklığın sağlanması, belirsizliklerin giderilmesi ve mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin net bir şekilde belirlenmesi büyük önem taşımaktadır.

Çalışmada değerlendirdiğimiz genel tebliğler ve sirkülerlere genel olarak bakıldığında, incelenen örnek olayların büyük ölçüde kanunilik ilkesine uygun olduğu görülmektedir. Bu durum, idarenin yasal çerçevesine bağlı kalarak düzenlemeler yaptığının göstergesidir denilebilir. Fakat, açıklık ilkesi açısından değerlendirildiğinde belirli eksikliklerin bulunduğu tespit edilmiştir. Özellikle, tebliğ ve sirkülerlerin anlaşılır olmaması yani bazı mükelleflerce anlaşılması güç bir dille yazılması, mükelleflerin yükümlülüklerini tam olarak kavrayamamasına yol açmaktadır. Oluşan bu durum, mükellefler açısından belirsizlikler oluşturmakta olup uygulama konusunda sorunlara yol açmaktadır. Bu nedenle, genel tebliğler ve sirkülerlerin daha açık, anlaşılır ve şeffaf bir dille hazırlanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Açıklık ilkesine uygun düzenlemeler, mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini daha net bir şekilde anlamalarını sağlayacak ve idarenin düzenlemelerinin etkinliğini artıracaktır.

KAYNAKLAR

- Abdurrahman, A. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi. 15.Basım.
- Abdurrahman, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi. 347.
- Abdurrahman, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi. 39.Basım.
- Abdurrahman, A. (1997). Vergi Adaleti Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, (200), 42-43.
- Adnan, G. (2004). Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği. *Yaklaşım Dergisi*, (135).
- Akdoğan, A. (2020). *Kamu Maliyesi, Vergi Hukuku, Genel Tebliğ ve Sirkülerler*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akçaoğlu, E. ve Canyaş, O. (2019). Anayasa'nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Deneme. *Vergi Sorunları Dergisi*. (371), 117-129.
- Armağan, R. (2007). Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 227-252.
- Arpaci, A. Ö. (2004). Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?. *Vergi Sorunları Dergisi*, (192).
- Arslan, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim. *Maliye Dergisi*, 140(2), 1-14.
- Arslan, A. (2019). *Gelir Vergisinin ve Transfer Harcamalarının Gelir Dağılımında Eşitsizlik Sorununu Azaltmaktaki Rolü (Türkiye Örneği)*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Arslan Öncü, G. (2015). Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 6(20), 139-190.
- Aktan, C. C. (1998). Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi, *Vergi Dünyası*, 203.

- Atar, Y. (2019). Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi. *Anayasa Mahkemesi 56. Kuruluş Sempozyumu*, 130-140
- Avcı, O. (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(42), 67-93.
- Aydın, A., ve Arslan, A. (2023). Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanan Cezaların Anayasadaki Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi. *Avrasya 9. Uluslararası Sosyal Bilimler Konferansı*.
- Ayyıldız, Y. (2018). Mükelleflerin İzahat Talepleri ve Hukuki Sonuçları İtibariyle “Özelge” ve “Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş” Ayrımı. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 1-11.
- Ayvacı, O. T. (2020). *Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ ve Sirkülerin Hukuki Rejimi*. (Yüksek Lisans Tezi). YÖK Tez Merkezi veri tabanından erişildi. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>)
- Karaldı, H. (2015). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Anlaşması*. (Yüksek Lisans Tezi). YÖK Tez Merkezi veri tabanından erişildi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Kırbaş, S. (2018). Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, *Siyasal Kitabevi*, 21.Basım. 40-70.
- Bayar, İ. N. (2006). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 1.Basım.
- Baykara, B. (2001). Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler Ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri. *Vergi Dünyası Dergisi*, (242). 30-38.
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi. 3.Basım.
- Bilici, N. (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi. 44.Basım. 5.
- Bilici, N. (2019). *Vergi Hukuku Uygulamaları*. Ankara: Savaş Yayınevi. 9.Basım
- Bilici, N. (2023). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi. 54.Basım.
- Buyrukoğlu, S., ve Bozdoğan, D. (2015). Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 263-282.
- Cömert, Ç., ve Akıncı, H. (2003). Emlak Vergilendirmede Yeni Bir Sistem Evbis: Emlak Vergisi Bilgi Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı 187, 49-60.

Cumhurbaşkanı Kararı No. 540. (2021). Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete, 31570.
Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210607.pdf>,
(Erişim Tarihi: 30.06.2024).

Çağan, N. (1984). Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, (1), 171-183.

Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (1), 129-151.

Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları. 3.Basım.

Çelik, M., ve Yüce, M. (2020). Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (16), 139-162.

Danıştay	Kararları.	Erişim	Adresi:
https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarBulteni/01_06_2020_035134.pdf , (Erişim Tarihi : 01.07.2024)			

Demir, İ. C. (2013). *Türkiye’de Vergi Yükü*. Bursa: Dora Yayıncılık. 1.Basım.

Demir, İ. C., ve Gülten, A. G. Y. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli Ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 269-286.

Demirbaş, T., Gerçek, A., Giray, F., Yüce, M., ve Oğuzlar, A. (2012). Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bursa Araştırması. *Uludağ İktisat ve Toplum Dergisi*, 31(1). s.50-80.

Demircan, E. S. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkileri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21).

Doldur, S. (2018). Bilgi Verilmemesi Nedeniyle Vuk'a İstinaden Kesilen Cezalar Ne Kadar Caydırıcı?. *Mali Çözüm Dergisi*, 28, 207-217.

Eren, M. V. Ergin, A. ve Aydın, H. İ. (2018). Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Ekonomik Kalkınma Arasındaki İlişki: Frekans Alanı Nedensellik Analizi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 19(1), 1-18.

Erginay, A. (1984). *Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi* 11.Basım. Ankara: Turhan Kitabevi. 17.

Erginay, A. (1990). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları. 13.Basım. 47.

Erkin, G. (2013). Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi. *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, 8.

Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), 157-179.

Gelir İdaresi Başkanlığı. Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 14.05.2024)

Gelir İdaresi Başkanlığı. Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi : 01.07.2024)

Gelir Vergisi Genel Tebliği No. 56. (1996). Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete. Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22313.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.05.2024).

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2024).Gelir Vergisi Uygulama Sirküleri No: 56. Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazetesi. Erişim Adresi : <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22313.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.04.2024).

Gençyürek, L. (2000). Kurumlar Vergisi Kanununda Örtülü Sermaye. *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı 154, s. 35-46.

Gerek, Ş. ve Aydın, A. R. (2005). *Anayasa ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi. 149.

Göker, C. (2013). Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen 'Usul ve Esasları' Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (299), 60-66.

Gözler, K. (2003). *İdare Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi. 1.Basım.Gözübüyük, A. Ş. (1991). *Yönetim Hukuku*. Ankara: Sevinç Matbaası. 4.Basım. ISBN. 9789757469076

Güneş, G. (2000). 4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi. İstanbul: Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası. (13). 263.

Hatipoğlu, C. (2007). Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65(1), 85-125.

Huber, E. R. ve Ansay, T. (1970). Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27-28.

Kaneti, S. (1984). Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri. *İktisat ve Maliye Dergisi*, (1), 32-35.

Kaplan, H. (2018). Vergi Ceza Hukuku ve Anayasal İlkeler. *Anayasa Hukuku Dergisi*, 7(2), 123-148.

Kaplan, E. (2014). Vergilerin Kanuniliği İlkesi Çerçevesinde Sirkülerin Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (394).

- Karakoç, M. (2018). Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Verginin Kanuniliği İlkesi. *Adalet Dergisi*, 60(2), 141-159.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınlar. 4. Basım.
- Kayalar, B. S. (2010). Verginin Kanuniliği İlkesinin Gelişimi ve Anayasa Mahkemesi Kararları ile Birlikte Değerlendirilmesi. *Ankara Barosu Dergisi*, 68(4), 127-145.
- Keskin, E ve Mıynat, M. (2024). Genel Tebliğler Işığında Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 148, 119-135.
- Kılavuz, N. (2004). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi, s.59.
- Kırbaş, T. (2019). Verginin Kanuniliği İlkesinin Türk Hukukundaki Gelişimi ve Uygulama Alanları. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 31(2), 203-225.
- Kızılot, Ş. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 5. Basım. 47-89
- Kurt, N. (2010). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2. Basım.
- Kurt, S. ve Güven, Ş. (2023). Kurumlar Vergisi Oranının Artırılmasının Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi, *Uluslararası İnsani ve Sosyal Bilimler Konferansı*, ISBN: 9786256830431, 153-155.
- Kutlu, Y. (2010). Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik ve Hukuki Belirlilik İlkesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (340), 24-25.
- Kuzucu Yapar, B. (2022). Vergilendirmede açıklık ilkesi: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir Değerlendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*, 38(2), 45-63.
- Mutluer, M. K. ve Dayanç, N. (2014). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi. 4. Basım. ISBN: 9786050504460.
- Öncel, M. (2010). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi. 19. Basım. ISBN: 9789757425861.
- Öner, E. (2019). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi. 4. Basım.
- Önder, F. (2018). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Kanunları ve Vergi Usul Kanunu. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 76(2), 145-167.
- Ömür, Ö. M. ve Gerçek, A. (2017). Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(2), 197-216.

- Öz, E., Kutbay, H. ve Buzkıran, D. (2014). Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, (4), 86-99.
- Özdemir, E. (2002). Verginin Kanuniliği İlkesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 64(2), 89-103.
- Öğretir, A.H. (2015). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 4T Yayınları.
- Öztürk, M. (2013). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (301), 19-25.
- Pekdemir, A. T. (2007). Verginin Kanuniliği İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 89-105.
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (43), 133-173.
- Söğüt, İ. (2008). Türk Vergi Hukukunda Mükellef Hakları. *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(3), 345-350.
- Şenyüz, D. (2005). *Hukuka Giriş*. Bursa: Ekin Kitabevi. 1.Basım. ISBM: 9758768808
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi. Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr>, (Erişim Tarihi : 05.07.2024).
- Taylar, Y. (2010). Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 435-467.
- Tekinay, S. S. (1983). Vergi Hukuku. *Maliye Dergisi*, (50), 34-35.
- Tekneci, H. (2013). Özelgelerin Vergi Hukukundaki Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, (118), 151-159.
- Teziç, E. (2017). *Anayasa Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım. 21.Basım. ISBM: 9786052428160
- Tosuner, M. (1989). *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi*. İzmir: Bayraklı Matbaacılık.
- Utku, M. ve Kurtcebe, E. (2020). Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında E-Dönüşüm: 509 Nolu Vuk Genel Tebliğinin Ticari Hayata Etkileri. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 3(1), 75-84.
- Uzun, M. (2018). Türk Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (346), 21-37
- Vergi Usul Kanunu Sirküleri. (2024).Erişim Adresi: [GİB Resmi Web Sitesi](#). (Erişim tarihi: 30.06.2024).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). 7 Kasım 1982 tarih ve 2709 sayılı Kanun. T.C. Resmi Gazete, Sayı:17863. Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17863.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.06.2024).

Vergi Usul Kanunu. (1961). Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete. Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.06.2024).

Yaltı, B. (2015). Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi ve Uygulama Alanları. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 25(1), 95-113.

Yavuz, İ. (2018). Verginin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukuku. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 77(2), 123-146.

Yapar, B. K. (2022). Vergilendirmede Açıklık İlkesi: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir Değerlendirme. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırma Dergisi*, 4(3), 207-216