



VERGİ FREKANSI

AYLIK VERGİ BÜLTENİ

2025/NİSAN

TÜRK VERGİ MEVZUATINDAKİ YENİLİKLER ve DEĞİŞİKLİKLER

186 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri Yayımlanmıştır.

09.04.2025 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde 186 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu (VUK) Sirküleri yayımlanmıştır.

Söz konusu Sirküler ile e-Defter uygulamasına dâhil olanlar tarafından 10 Nisan 2025 günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken elektronik defter ve berat dosyalarının yüklenme süresi 18 Nisan 2025 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

186 Sıra Numaralı VUK Sirküleri'nin tam metnine aşağıda yer alan bağlantı linkinden ulaşılabilir.

<https://gib.gov.tr/node/183067>

187 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri Yayımlanmıştır.

22.04.2025 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde 187 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu (VUK) Sirküleri yayımlanmıştır.

Söz konusu Sirküler ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesi uyarınca, 2023 hesap dönemi sonunda ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinde kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranları 2025/Ocak, 2025/Şubat ve 2025/Mart aylarına ilişkin olarak sırasıyla %62,12-%58,47-%59,43 olarak ilan edilmiştir.

187 Sıra Numaralı VUK Sirküleri'nin tam metnine aşağıda yer alan bağlantı linkinden ulaşılabilir.

<https://gib.gov.tr/node/183107>

9756 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı Yayımlanmıştır.

23.04.2025 tarih ve 32879 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9756 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile "Türkiye Cumhuriyeti ile Kore Cumhuriyeti Hükümeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması ve eki Protokol'ün yürürlük tarihi 21 Temmuz 2024 olarak tespit edilmiştir.

9756 sayılı Kararın tam metnine aşağıda yer alan bağlantı linkinden ulaşılabilir.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/04/20250423-2.pdf>

188 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri Yayımlanmıştır.

29.04.2025 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde 188 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu (VUK) Sirküleri yayımlanmıştır. Söz konusu Sirküler ile,

❖ 2024 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 5 Mayıs 2025 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılmıştır.

❖ e-Defter uygulamasına dâhil olanlar tarafından 12 Mayıs 2025 (10 Mayıs 2025 tarihinin resmi tatile rastlaması nedeniyle) ve 14 Mayıs 2025 günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken elektronik defter ve berat dosyalarının yüklenme süresi 16 Mayıs 2025 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

188 Sıra Numaralı VUK Sirküleri'nin tamamına aşağıda yer alan bağlantı linkinden ulaşılabilir.

<https://gib.gov.tr/node/183199>

UTTS Uygulamasında Süre Uzatımı

29.04.2025 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yapılan duyuruda; ynokc.gib.gov.tr adresinde Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan duyuru ile 31 Ocak 2025 tarihine kadar utts.gov.tr adresinden yapılması gereken başvuru ve kayıt işlemlerine ilişkin sürenin 2 Haziran 2025 tarihine, TTO, TİM ve TTB'lere yönelik olarak yapılması gereken montaj, kullanım vb. işlemlere ilişkin sürenin de taşıt sahipleri yönünden 30.06.2025 tarihine, akaryakıt istasyonu işleten mükellefler yönünden 02.06.2025 tarihine uzatıldığı bilgilerine yer verilmiştir.

Bu kapsamda;

❖ Akaryakıt istasyonu işleten mükelleflerin 2 Haziran 2025 tarihine kadar gerekli kayıt ve başvuru işlemlerini yapıp istasyonlarına TTO ve TİM'leri taktırmaları ve bu donanımların YN ÖKC'lerle iletişimini yaptırarak UTTS üzerinden fiilen akaryakıt satışına başlamaları gerekmektedir.

❖ Vergi mükelleflerinin ise, kiralama yoluyla edindikleri veya işletmelerine dâhil olan ve işte kullanılan taşıtları için 2 Haziran 2025 tarihine kadar gerekli kayıt ve başvuru işlemlerini yaparak en geç 30 Haziran 2025 tarihine kadar taşıtlarına TTB taktırarak kullanmaya başlaması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yer alan duyuruya aşağıda yer alan bağlantı linkinden ulaşılabilir.

<https://gib.gov.tr/utts-uygulamasinda-sure-uzatildi>

KANUN TEKLİFLERİ VE TASLAK DÜZENLEMELER

2025 Nisan Ayında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Gelen Vergi Mevzuatına İlişkin Kanun Teklifleri

Nisan Ayı içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne gelen ve 30.04.2025 tarihi itibarıyla Komisyonunda bulunan kanun tekliflerine ilişkin özet bilgiler ve kanun teklif metninin tamamına erişilebilecek bağlantı linklerine aşağıda yer verilmiştir.

Esas No	Kanun Teklifi	İçerik	Link
2/3048	4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi	Teklif ile ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan "elektrik" ibaresi yürürlükten kaldırılarak, elektrik enerjisinden Özel Tüketim Vergisi alınmaması amaçlanmaktadır.	https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D28/Y3/T2/WebOnergeMetni/b9ff8178-7c4b-40b2-9086-e96db1193134.pdf
2/3049	492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi	Teklif ile; yolcu beraberinde getirilen telefon kullanım izin harcının kaldırılması amaçlanmaktadır.	https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D28/Y3/T2/WebOnergeMetni/35de639c-4073-4cb8-b754-eb1b228e6cf5.pdf

ÖZELGELER

Harçlar Kanunu'na İlişkin Olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yayımlanan 31.01.2025 Tarih ve "Finansal Yeniden Yapılandırma Sözleşmesine İstinaden Düzenlenen Opsiyon Hakkı Sözleşmesi Kapsamında Taşınmaz Devri" Konulu Özelge

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, alacaklı kuruluşlar (...bank A.Ş., ... Bankası A.Ş., ... Bankası A.Ş., ...bank T.A.Ş., ... Finansal Kiralama A.Ş., ... Katılım Bankası A.Ş., ... Bankası A.Ş.) ile borçlu ... ve müteselsil kefiller ... arasında .../.../... tarihinde düzenlenen "Finansal Yeniden Yapılandırma Sözleşmesi"ne istinaden müteselsil kefil ... adına kayıtlı muhtelif taşınmazlar ile ... adına kayıtlı bulunan ... ili, ... ilçesi, ... ada, ... parsel sayılı taşınmazın alacağı mahsuben ... A.Ş.'ye devredildiği ve tapu harcı istisnası uygulandığı, bu defa alacaklı ... A.Ş. tarafından alacağı mahsuben alınan taşınmazların eski maliklerine devrinin yapılacağı belirtilerek, tapuda yapılacak devir işlemlerinde tapu harcı istisnası uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na 7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 17'nci maddesi ile 19/7/2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen geçici 32'nci maddenin;

❖ Birinci fıkrasında, Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri ve finansman şirketleri ile bu maddede tanımlanan diğer finansal kuruluşlarla kredi ilişkisinde bulunan ve Kurum tarafından çıkarılan yönetmeliğe göre hazırlanan Çerçeve Anlaşmalarda belirlenen borçluların, bu kuruluşlar tarafından kullanılmış olan kredilere ilişkin olarak alınacak tedbirlerle, geri ödeme yükümlülüklerini yerine getirebilmelerine ve istihdama katkıda bulunmaya devam etmelerine imkân verilmesini sağlamak amacıyla, dahil oldukları risk grubundaki diğer borçlularla bir bütün olarak veya kısmen yeniden yapılandırmaya tabi tutulabileceği, bu madde uyarınca yapılacak finansal yeniden yapılandırmalara ilişkin usul ve esasların Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından çıkarılan yönetmelik hükümleri çerçevesinde hazırlanan Çerçeve Anlaşmalar ile belirleneceği, bu madde hükümlerinin bu

maddenin yayımı tarihinden itibaren iki yıl süreyle uygulanacağı, bu süreyi iki yıl daha uzatmaya Cumhurbaşkanının yetkili olduğu,

❖ İkinci fıkrasının (ç) bendinde, "Borçlu"nın, bu Kanun, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun ile yatırım ortaklıkları hariç 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 35'inci maddesine tabi kuruluşlar dışında kalan Türkiye'de kurulu şirketleri ifade edeceği;

❖ Yedinci fıkrasında, bu maddeye göre yapılan Çerçeve Anlaşmaları ve bu Anlaşmalar kapsamında düzenlenen Sözleşmelerde belirlenen esaslar uyarınca yapılacak işlemlerin 492 sayılı Harçlar Kanunu'na göre alınan harçlardan (yargı harcı dahil) müstesna olduğu, bu fıkarda yer alan istisnaların, alacaklı kuruluşların Çerçeve Anlaşmaları ve bu Anlaşmalar kapsamında düzenlenen Sözleşmeler kapsamındaki işlemleri dolayısıyla doğrudan veya dolaylı edindikleri varlıkları ve teminatları, alacaklı kuruluşların kendi aralarında veya borçluya devri hariç, elden çıkardıkları hâllerde uygulanmayacağı

hüküm altına alınmış olup, söz konusu maddenin uygulama süresi 15/7/2021 tarih ve 31542 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4299 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile iki yıl uzatılmıştır.

...

Bu itibarla, 5411 sayılı Kanun'un Geçici 32'nci maddesinin yedinci fıkrasında, bu fıkarda yer alan istisnaların, alacaklı kuruluşların Çerçeve Anlaşmaları ve bu Anlaşmalar kapsamında düzenlenen Sözleşmeler kapsamındaki işlemleri dolayısıyla doğrudan veya dolaylı edindikleri varlıkları ve teminatları, alacaklı kuruluşların kendi aralarında veya borçluya devri hariç, elden çıkardıkları hâllerde uygulanmayacağının hükme bağlandığı dikkate alındığında, ... A.Ş.'nin .../.../... tarihli "Finansal Yeniden Yapılandırma Sözleşmesi" kapsamında edindiği taşınmazların .../.../... tarihinde imzalanan "Opsiyon Hakkı Sözleşmesi"ne istinaden Finansal Yeniden Yapılandırma Sözleşmesinde borçlu olarak belirtilen ... A.Ş.'ye devredilmesine ilişkin işlemlerin 5411 sayılı Kanun'un geçici 32'nci maddesi kapsamında harçtan istisna tutulması mümkün bulunmakta olup, söz konusu taşınmazların kanunda yer alan borçlu tanımına girmeyen ve "Finansal Yeniden Yapılandırma Sözleşmesi"nde borçlu olarak belirtilmeyen müteselsil kefil ...'e devri işlemlerinin ise harçtan istisna tutulması mümkün değildir.

**Kurumlar Vergisi Kanunu'na İlişkin Olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yayımlanan
26.12.2024 tarih ve "Holdinge bağlı iştirak hisselerinin satışında kurumlar vergisi istisnası"
Konulu Özelge**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketinizin holding olarak faaliyette bulunduğu ve başka işletmelere iştirak ettiği, iştirak faaliyetinin doğal sonucu olarak şirket aktifinde grup şirketlerine ait iştirak hisselerinin bulunduğu, ayrıca grup şirketlerinin aktifinde de diğer grup şirketlerine ait iştirak hisselerinin bulunduğu belirtilerek,

❖ Şirketinizin aktifinde bulunan, grup şirketlerine veya grup dışı şirketlere ait olan iştirak hisselerinin, şirketiniz ile ilişkili olan veya olmayan kişilere satılması halinde,

❖ Grup şirketlerinin aktifinde bulunan, diğer grup şirketlerine veya grup dışı şirketlere ait olan iştirak hisselerinin, şirket ile ilişkili olan veya olmayan kişilere satılması halinde

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamındaki istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağı, beş yıl içerisinde farklı bir grup dışı veya grup içi şirket iştirak hissesi ile taşınmaz alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre; iştirak hisseleri satışı karşılığı bir nakit girişi sağlanması ve satan kurumun mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla elde edilen kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Yine, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların da diğer şartların sağlanmış olması kaydıyla istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Grup şirketlerinden her birinin de şirketin mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla iştirak hissesi satış kazancı istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

...

Bu bağlamda;

❖ Holding olarak faaliyette bulunan Şirketinizin aktifinde bulunan, gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, söz konusu hisselerin Holdinginiz tarafından grup

içi şirketlere satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

❖ Grup şirketleriniz aktifinde bulunan, gerek diğer grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, diğer grup şirketleri ve üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

❖ İştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, sektör veya faaliyet alanı değişikliği, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlayan amaçlar dışında, yeni iştirak hisseleri satın alınması için kullanılması durumunda, bir bağlı değer başka bir bağlı değere dönüştürülmesi nedeniyle, hasılatın söz konusu bağlı değer için kullanılan kısmıyla ilgili olarak istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

❖ Ayrıca, aynı grup içerisinde gerçekleşen satış işlemlerinde satış bedelinin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi kapsamında emsallerine uygun olması gerektiği tabiidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na İlişkin Olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yayımlanan 17.09.2024 Tarih ve "E-Turquality Programı Kapsamında Alınan Desteklerin Ar-Ge ve Tasarım Projesi Kapsamında İstisna Olup Olmayacağı" Konulu Özelge

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, ... Teknopark Teknoloji Geliştirme Bölgesinde yazılım faaliyeti ile iştigal ettiğiniz, söz konusu faaliyetinize ilişkin üretime konu edilen yazılımların yurt dışında tanıtımı için katlanılan reklam giderlerinin %60'lık kısmı ile komisyon ödemelerinin %50'lik kısmının; "Türkiye Bilişim Sektörünün Ulusallaşması ve E-turquality Programına" istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından şirketinize geri ödendiği belirtilerek, anılan program kapsamında yararlanılan destekler nedeniyle geri ödenen tutarların kurumlar vergisinden istisna edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

...

Öte yandan, 20/4/2022 tarihli ve 31815 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Bilişim Sektörünün Uluslararasılaşması ve E-Turquality (Bilişim Yıldızları) Programı Hakkında Karar'ın; "Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde, Türkiye'de yerleşik bilişim ve alt sektörlerinde yer alan yazılım, gömülü yazılım, dijital oyun, bilişim hizmetleri vb. ilişkili sektörlerinde faaliyet gösteren

şirketleri, kurumları ve işbirliği kuruluşlarına sunulan destekleri kapsadığı, *"Yurt Dışına Yönelik Pazarlama ve Pazarda Tutundurma Aşaması Destekleri"* başlıklı bölümünün 14'üncü maddesinde, karar kapsamında hizmetlerinin/hizmet alanlarının yurt dışında tanıtılması ve geliştirilmesi amacıyla gerçekleştirecekleri genel amaçlı reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerine ilişkin yapılan giderlerin %60 oranında, 16'ncı maddesinde ise komisyon ödemelerinin %50 oranında destekleneceği, "Ödeme Esasları" başlıklı 50'nci maddesinde de ödeme yapılmasına karar verilen şirket ve işbirliği kuruluşuna Ticaret Bakanlığı'ndan alınan bildirim üzerine Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın ödemeyi yapacağı, hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren Şirketinize, Türkiye Bilişim Sektörünün Ulusallaşması ve E-Turquality Programı kapsamında ödenen reklam ve komisyon destek tutarları, doğrudan Ar-Ge ve tasarım projelerinin desteklenmesi ve geliştirilmesine yönelik olarak verilen hibe mahiyetinde olmadığından, bu tutarların 4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

YARGI KARARLARI

Danıştay 3. Daire Başkanlığı'nın 17.09.2024 Tarih 2022/1525E. ve 2024/4663K. No'lu Kararı

“Dava konusu istem: Davacı adına, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlardan internet ortamında alınan reklam hizmeti ödemelerinden tevkifat yapılmaması gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerine söz konusu çekinceye itibar edilmeksizin 2020 yılının Haziran dönemi için tahakkuk ettirilen kurumlar (stopaj) vergisinin ihtirazi kayda konu kısmının kaldırılması ve ödenen tutarın yasal faiziyle iadesi istemine ilişkindir.”

Yukarıda özet bilgilerine yer verilen dava konusu olayda İlk Derece Mahkemesi tarafından

- ❖ Dar mükellefiyete tabi kurumların sadece Türkiye’de bulunan iş yerlerinde elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği,
 - ❖ Reklam hizmetini veren kurumların, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerine uygun şekilde Türkiye’de iş yerlerinin bulunduğundan dolayısıyla tevkifata tabi kazanç elde ettiklerinden söz edilemeyeceği
- gerekçeleriyle dava konusu tahakkukta hukuka uygunluk görülmediğinden iptaline karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi tarafından da Vergi Mahkemesi kararı usul ve hukuka uygun bulunarak istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

Temyiz başvurusu üzerine inceleme yapan Danıştay 3. Daire tarafından ise,

- ❖ Dar mükellefiyette ticari kazancın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen kazanç olduğu,
- ❖ Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlara Vergi Usul Kanunu’nun 11. maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yapılan ödemeler üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı,

❖ 213 sayılı Kanun'un 156'ncı maddesi uyarınca ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin yapılmasına tahsis edilen ve söz konusu maddede sayılan yerler iş yeri olabileceği gibi maddede sayılmamakla birlikte bu faaliyetlerde kullanılan her hangi bir yerin iş yeri olarak kabulünün gerekeceği,

❖ Dar mükellef kurumların, söz konusu hizmeti Türkiye'den erişim sağlanan web sayfası ve/veya mobil uygulamalar üzerinden sunduğu ve bu hizmetten Türkiye'de faydalandığı dikkate alındığında, bu yerlerin anılan kurumlar açısından ticari kazancın elde edildiği yer yani iş yeri olarak kabulü gerektiği sonucuna varıldığı,

gerekçeleriyle Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine dair Vergi Dava Dairesi kararının bozulmasına ve temyiz isteminin kabulüne karar verilmiştir.

Karara katılmayan üye tarafından ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinin Anayasa'nın 2, 7, 13, 35 ve 73'üncü maddelerine aykırı olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması gerektiği ve bu nedenle karara katılmadığı belirtilmiş olup karşı oy gerekçesinde belirtilen maddelerin bazılarında ise aşağıda yer verilmiştir.

“Anayasa'nın 2'inci maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan hukuki güvenlik ilkesi, “hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar”; Belirlilik ilkesi ise, “yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır” (AYM, 30/12/2015, E.2014/183, K.2015/122).

Devletin, kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan verginin; kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır (AYM, 15/07/2004, E/2003/33, K.2004/101).

Verginin kanuniliği ilkesi, hukuk güvenliğinin en önemli dayanağıdır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmiştir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, “malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır” (AYM, 30/12/2015, E.2014/183, K.2015/122).

Verginin kanuniliği ilkesi, “takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır” (AYM, 15/07/2004, E.2003/33, K.2004/101). Bu nedenle, “vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir” (AYM, 30/12/2015, E.2014/183, K.2015/122).

Çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş olan bu yetki, “koşullu ve sınırlı bir yetkidir. Verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez”(AYM, 29/01/2014, E.2013/66, K.2014/19). “Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir. Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri (muaflık) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır. Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir” (AYM, 15/07/2004, E.2003/33, K.2004/101).

Vergi, bir ödev olmasından öte, temel hak ve özgürlüklerin konusudur. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında belirtildiği gibi, “vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir.” (AYM, 07/11/1989, E.1989/6, K.1989/42,) “Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını

oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.

Anayasa koyucunun, her çeşit mali yükümlerin yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını buyururken, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını güttüğünde kuşku yoktur. Yasa koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun, yasayla konulmuş sayılması ve Anayasa'ya uygunluğun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümlerin, konusu, yükümlülere, matrah ve oranları, muaflik, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümden muaflik, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlüklerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur” (AYM, 17/11/2011, E.2010/11, K.2011/153).

Vergi hukukunda, Devletin vergi alacağıının doğması için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde, Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Vergi Sorumluluğu” başlıklı İkinci Bölümü'nde yer alan “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı 11'inci maddesinin ilk dört fıkrasıyla getirilen kurallar çeşitli yasalarda belirlenen vergi sorumluluğu hallerini kapsayan genel nitelikteki hükümlerdir. 11'inci maddeye eklenen beşinci fıkra ile tarımsal ürün alım ve satımına aracılık yapan kuruluşlarla borsalara ilişkin olarak özel sorumluluk getirilmiş ve bu sorumluluğun çeşitli yönleri düzenlenmiştir.

213 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin yedinci fıkrasında ise vergi sorumlusunu belirlemenin ötesinde vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirme yetkisi tanınmıştır.

Yedinci fıkra ile Cumhurbaşkanına iki yetki verilmiştir:

Fıkra, ilk olarak, “ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya” denilerek sayılanlara bakılmaksızın/bağlı kalılmaksızın vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara yapacakları ödemelerden vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirme yetkisi verilmiştir.

Diğer yetki de, “iş grupları”, “iş neveleri”, “sektörler” ve “emtia grupları” itibarıyla farklı kesinti oranları belirleme yetkisidir. Kesinti oranlarının tespitinde, yasanın öngördüğü alt ve üst sınırlar içinde olmak koşulu yetki kuralında yer almıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun, yukarıda belirtildiği gibi, verginin kanuniliği ilkesi gereği, dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30. maddesinde, tevkifat yapılması mecburi olan, diğer deyişle kesintinin konusuna giren, kazanç, irat ve ödemeler fıkra içinde yer alan bentlerde sayılmış; bu kazanç ve iratları (avanslar da dahil olmak üzere) nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenlerde kurumlar vergisi kesintisi yapmakla yükümlü kılınmıştır. 6745 sayılı Kanun ile de maddeye (d) bendi eklenerek Vergi Usul Kanunu’nun 11’inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında belirlenecek ödemelerin de tevkifata tabi tutulması öngörülmüştür. Bendde, “Vergi Usul Kanununun 11’inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden” denilmiş olmakla sınırları belirsiz ve öngörülmesi mümkün olmayan ödemeler için tevkifat yapma sorumluluğu getirilmiştir. Bu bendin varlığı tek başına hukuki güvenlik ve belirliliği sağlamamaktadır. Belirliliğin sağlanması, Vergi Usul Kanunu’nun 11’inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yetkinin kullanımına bağlıdır. Başka deyişle; kesinti yapılacak ödemelerin, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmiş bir kanun hükmüne dayanması gerekir. Anayasa Mahkemesi’nin sıkça vurguladığı gibi kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp, yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

Anayasa’nın 73’üncü maddesinin üçüncü fıkrasındaki verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Anayasa’daki bu kural, Anayasa Mahkemesi’nin pek çok

kararlarında belirtildiği gibi, mali yükümlülüğün yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin yedinci fıkrasındaki gibi yasada öngörülmemiş ödemeler üzerinden “vergi kesintisi yaptırma yetkisi verilmesi, verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Nitekim söz konusu yetki kullanımı ile internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya bu hizmetin verilmesine aracılık hizmeti verenlere yapılan ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmış; bu ödemeleri yapanlara ise, kendisine ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın, vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirilmiştir. Ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırılması ve bunun ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisi, sınırsız bir yetki olup kesintinin düzenlendiği madde kapsamında olmayan ve maddede belirtilen vergiye tabi işlemleri aşan bir belirleme yetkisidir.

Diğer yandan, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasındaki kurala göre, Cumhurbaşkanına, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi verilebilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin yedinci fıkrasındaki yetki Anayasa'da öngörülen bu sınırlı, koşullu yetkiler arasında sayılmış değildir.”

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26.04.2023 Tarih 2022/1510 E. ve 2023/377 K. No'lu Kararı

“Dava konusu istem: 01/12/2017 tarih ve 30257 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:13)'in iptali istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 02/03/2021 tarih ve E:2017/4268, K:2021/1335 sayılı kararı: 01/12/2017 tarih ve 30257 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:13)'in tamamının iptali istemiyle dava

açılmış ise de dava dilekçesinde ileri sürülen hukuka aykırılık sebepleri dikkate alınarak Tebliğ'in, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) işareti bendinin (4) numaralı alt bendinde yer alan gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna düzenlemesinin esas itibarıyla gayrimenkuller, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan bir portföyü işleten gayrimenkul yatırım fon veya ortaklıklarının kazançlarını kapsadığı; altyapı gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ise münhasıran altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulmaları, gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklara altyapı yatırım ve hizmetleri ile ilişkili olmadıkları sürece yatırım yapamamaları nedeniyle bu ortaklıkların kazançlarının istisnaya tabi olmadığına ilişkin kısmıyla sınırlı olarak inceleme yapılmıştır.”

Yukarıda özet bilgilerine yer verilen dava konusu olayda, Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından,

❖ İstisnanın amacının, sermaye piyasasının gelişmesine katkıda bulunmak, yeni oluşturulan sermaye piyasası kurumları araçlarının yerleşmesine yardımcı olmak, bireysel ve kurumsal tasarrufların sermaye piyasalarında değerlendirilmesine imkan sağlamak, bu kanalla sanayinin finansman ihtiyacına cevap vermek olduğu,

❖ İhtilafın çözümlenebilmesi için Anayasa Mahkemesinin 12/06/2020 tarih ve E:2019/115, K:2020/31 sayılı kararında belirtilen, kurala bir anlam yüklenirken o kuralda öngörülen düzenlemenin getirilme sebebinin ve koşullarının da göz önünde bulundurulması gerektiği yolundaki ilkenin dikkate alınması,

❖ İstisnanın, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının sırf bu unvana sahip olmaları nedeniyle getirilmiş olmayıp öz, içerik ve anlam yönünden, kuruluş amaçlarına uygun icra edecekleri faaliyet konularına ilişkin olması,

❖ Kanun koyucunun gayrimenkulde kurumsallaşmayı teşvik etmek amaçlı olarak sadece gayrimenkul yatırımları alanında faaliyet gösteren, yaptığı işin mahiyeti de buna uygun olan gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançlarına istisna getirdiği,

❖ Asıl faaliyet konusu ve portföyü altyapı hizmetlerine dönük yatırım ve işletilmesi olan şirkete gayrimenkul yatırım ortaklığı statüsünün verilmesinin tek başına o gayrimenkul yatırım ortaklığının faaliyet konularıyla ilişkilendirilecek kazancının da istisna kapsamında sayılmasını gerektirmeyeceği,

❖ Tebliğ'de gösterilen usul ve esaslar muvacehesinde kuruluş amacı gayrimenkule ve gayrimenkule dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmak olan, yine, ilgili Tebliğ'lerde sayılan faaliyet konularında portföy oluşturmak üzere kurulmasını gerektirir nedenler açısından

ihdas edildiği anlaşılan istisna hükmünün, kuruluş sözleşmesinde; belirtilen amaç ve faaliyetleri gerçekleştiremeyeceği açıklanan, sadece gayrimenkul kavramı ile altyapı faaliyetlerinde kullanılan ve faaliyetin gereğine binaen gerekli alet ve edevattan dolayı sahip olunan irtifak hakkı nedeniyle ilişkilendirilebilen altyapı yatırım ortaklıklarına, bir şekilde, gayrimenkul yatırım ortaklığı statüsü verilmesinin, o ortaklıkların portföyünü oluşturan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkan vermeyeceği, gerekçeleriyle dava konusu düzenlemede hukuka aykırılık görülmediğine karar verilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından ise;

❖ Sermaye piyasası mevzuatı ile münhasıran altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işleten gayrimenkul yatırım ortaklıklarının, gayrimenkul yatırım ortaklığının bir türü olarak kabul edildiği,

❖ İstisna hükmünün uygulanmasında gayrimenkul yatırım ortaklığı olarak kabul edilecek kurumların ayrıca belirtilmemesi karşısında hangi kurumların gayrimenkul yatırım ortaklığı olduğuna ilişkin belirlemenin ilgili hukuk dalındaki düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle yapılmasının zorunluluk arz ettiği,

❖ Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendinde 11/07/1992 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3824 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik tarihi itibarıyla henüz Sermaye Piyasası Kurulu'nun Sermaye Piyasası Kanunu'nun kendisine verdiği yetki uyarınca gayrimenkul yatırım ortaklıklarına ilişkin olarak yaptığı bir düzenlemenin bulunmamasına rağmen, kanun koyucu istisnaya ilişkin kural koyarken gayrimenkul yatırım ortaklığını tanımlamamış olup bu durum, kanun koyucu tarafından, hangi kurumların gayrimenkul yatırım ortaklığı olduğuna ilişkin belirlemenin, mülga Sermaye Piyasası Kanunu'nun verdiği yetki uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanacak düzenlemelere göre yapılmasının amaçlandığını gösterdiği,

❖ Sermaye Piyasası Kanunu'nun verdiği yetki uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan tebliğler ile gayrimenkul yatırım ortaklıklarının işletebilecekleri portföy ve faaliyet esaslarında zaman zaman değişiklik yapılmasına rağmen, kanun koyucunun, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) işaretli bendinin (4) numaralı alt bendinde, Türkiye'de kurulu gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna tanırken gayrimenkul yatırım ortaklığını sermaye piyasası mevzuatından bağımsız olarak ayrıca tanımlamamasının da, aynı amaca yönelik olduğu,

❖ Tebliğ düzenlemesinin, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin sınırı aşılarak anılan Kanun ile getirilen istisnanın kapsamını daraltması ve Anayasa'nın 73. maddesinde dayanağını bulan verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmesi, gerekçeleriyle Danıştay Dördüncü Daire'nin kararını bozulmuştur.

Danıştay Dava Dairelerine, ilk derece olarak bakılan davalarla ilgili bozma kararlarına karşı eski kararlarında ısrar edebilme yetkisi tanınmamış olup Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bozma kararı üzerine Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen 28/06/2022 tarih ve E:2022/2311, K:2022/4491 sayılı karar ile tebliğde yer alan düzenlemenin iptaline karar verilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen 28/06/2022 tarih ve E:2022/2311, K:2022/4491 sayılı kararın temyizen incelenmesi neticesinde ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından temyiz isteminin reddine ve tebliğ düzenlemesini iptal eden Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 28/06/2022 tarih ve E:2022/2311, K:2022/4491 sayılı kararının onanmasına karar verilmiştir.

Danıştay 7. Daire Başkanlığı'nın 23.01.2025 Tarih 2025/1 E. ve 2025/119 K. No'lu Kararı

“Dava konusu istem: Davacının Türkiye Garanti Bankası Anonim Şirketi nezdindeki altın hesabı aracılığıyla 08/04/2022 tarihinde yapmış olduğu altın alım işleminin kambiyo vergisine tabi olduğundan bahisle anılan banka tarafından tahsil edilen %1 oranında 39,90 TL banka ve sigorta muameleleri vergisinin iptali ile ödenen tutarın kesinti tarihinden itibaren işleyecek tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.”

Yukarıda özet bilgilerine yer verilen dava konusu olayda İstanbul 6. Vergi Mahkemesi tarafından,

- ❖ Özel hukuk tüzel kişisi olan banka tarafından yapılan vergi kesintisinin idari bir işlem sayılmayacağı,
- ❖ Davalı İdare tarafından davacı adına tesis edilen herhangi bir işlemin bulunmadığı,
- ❖ Davacının dava konusu edilen işlemin iptaline ve ödenen verginin iadesine yönelik herhangi bir başvurusunun olmadığı,
- ❖ Ortada dava konusu edilecek herhangi bir idari işlem olmadığı,

gerekçeleriyle esas yönünden inceleme olanağı bulunmayan davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 31/10/2022 tarih ve E:2022/882, K:2022/2773 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulu Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istemiyle açılan davada Danıştay 7. Daire'si tarafından,

❖ 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40'ıncı maddesi uyarınca İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararlarına Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idarenin uymak zorunda olduğu,

❖ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 02/07/2012 tarih ve E:2009/1, K:2012/2 sayılı kararında mükellef ya da sorumlu olmayan fakat vergilendirmeye ilgili bir idari işlem nedeniyle hak veya menfaatinin ihlal edildiği iddia edilen ilgililerin 2577 sayılı Kanun'un 2. Maddesine göre iptal veya tam yargı davası açmalarına engel oluşturmadığı,

❖ İçtihadın birleştirilmesine konu kararlara ilişkin maddi olaylarda ihale kararlarına ilişkin damga vergilerinin ihaleyi kazanan yüklenicilerin hakedişlerinden kesilip vergi dairesine yatırıldığı, böylece yüklenicilerin aldıkları hakedişlerde damga vergisi kadar azalmanın meydana geldiği ihale makamlarınca damga vergilerinin vergi dairelerine yatırılmasının sonuçta vergi daireleri tarafından yapılmış tahsilat işlemleri olduğunu gösterdiği, bu tahsilat işlemlerinin vergilendirmeye ilgili idari işlemler olduğunda duraksama bulunmadığı anılan tahsilat işlemleriyle hakedişlerinin eksildiğini öne süren yüklenicilerin haklarının ihlal edildiği iddiasıyla damga vergisi tahsilatlarının iptali veya ödenen tutarların iadesi istemiyle 2577 sayılı Kanun'un 2. Maddesine göre vergi yargısında dava açmalarının mümkün bulunduğu,

❖ Uyuşmazlık konusu olayda özel hukuk tüzel kişi olan banka tarafından altın alım bedeli üzerinden yapılan kesintinin vergi dairesine yatırılmasının vergi dairesi tarafından yapılmış bir tahsilat işlemi olduğu ve bu tahsilat işleminin kesin ve icrai bir işlem olduğu hususunun açık olduğu

❖ Banka nezdinde bulunan hesabını kullanarak yaptığı altın alımı üzerinden kesilen banka ve sigorta muameleleri vergisinin davacının haklarını ihlal ettiği iddiası ile açılan davada, işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerektiği, gerekçeleriyle İstanbul 6. Vergi Mahkemesi tarafından verilen kararın kanun yararına bozulmasına karar verilmiştir.

ULUSLARARASI VERGİLENDİRME

İklim Değişikliğini Azaltmaya Yönelik Politikalar

OECD'nin iklim politikası araçlarıyla ilgili çalışmalarının gözden geçirilmesine ilişkin veriler ve bu araçların etkililiğine dair kanıtları içeren Çalışma Raporu OECD tarafından 01.04.2025 tarihinde yayımlanmıştır.

Bu raporda birden fazla piyasa başarısızlığını ele almak, farklı emisyon kaynakları hedeflemek ve maliyet etkinliği ve verimliliği arttırmak için hükümetlerin birden fazla politika aracını sinerji yaratacak şekilde kullanmaları gerektiğinden bahsedilmiştir. Politika etkileşimlerinin beraberinde bazı riskler getirdiğine ve bu risklerin politikaların zaman içinde hangi sırayla uygulandığından etkilendiğine de bu raporda yer verilmiştir.

Politika etkileşimleriyle ilgili zorluklar ve fırsatlar ile politikaların uygulanma sırasının iklim değişikliğini azaltma konusunda nasıl iyileştirebileceği hususlarının da yer aldığı Raporun tamamına ve OECD tarafından yapılan duyuruya aşağıda yer alan bağlantı linkinden ulaşılabilir.

https://www.oecd.org/en/publications/packaging-and-sequencing-policies-for-more-effective-climate-action_fced4e28-en.html

17. Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Kapsayıcı Çerçeve Genel Kurul Toplantısı

Güney Afrika hükümetinin ev sahipliğinde 7-10 Nisan tarihlerinde Cape Town'da gerçekleştirilen 17. OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Kapsayıcı Çerçeve Genel Kurul Toplantısı'nın gündeminde BEPS uygulaması, Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarını Ele Alan İki Sütunlu Çözüm (Pillar 1-2) ve G20 için BEPS uygulama sürecine ilişkin bir durum raporu hazırlanması yer almıştır.

Toplantıda üzerinde uzlaşılan kamuya açık Kapsayıcı Çerçeve açıklamasında, uluslararası vergi sisteminde kesinlik ve istikrar sağlanmasının önemi ve İki Sütunlu Çözüm ile gelecekteki gündem maddeleri üzerine görüşmelere devam edilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır.

OECD tarafından 11 Nisan 2025'te yapılan duyuruya ve Kapsayıcı Çerçeve Eş Başkanları tarafından yapılan açıklamanın tam metnine aşağıda yer alan bağlantı linkinden ulaşılabilir.

<https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2025/04/inclusive-framework-concludes-successful-meeting-in-south-africa.html>

Fildişi Sahili Çok Taraflı Sözleşme'ye Katılmıştır.

Vergi Konularında Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimi Standardı'nın (Ortak Raporlama Standardı veya CRS) hızlı bir şekilde hayata geçirilmesi için birincil araç niteliğinde olan ve vergi konularında çok çeşitli (talep üzerine bilgi değişimi, kendiliğinden bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi, yurtdışında vergi incelemeleri, eş zamanlı vergi incelemeleri ve vergi tahsilatında yardım) karşılıklı yardımlaşmaları mümkün kılan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Hakkında Çok Taraflı Sözleşme'yi (Sözleşme) imzalayan ülkeler arasına 23.04.2025 tarihinde Fildişi Sahili'de katılmıştır.

Sözleşme imzasına ilişkin olarak OECD tarafından yapılan duyurunun tam metnine aşağıda yer alan bağlantı linkinden ulaşılabilir.

<https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2025/04/cote-d-ivoire-joins-as-150th-signatory-to-multilateral-convention-to-tackle-tax-evasion-and-avoidance.html>

Ücretlerin Vergilendirilmesi

OECD tarafından 30.04.2025 tarihinde üye ülkelerde ücretler üzerinden ödenen vergilere ilişkin detaylar sunan bir rapor yayımlanmıştır. Söz konusu rapor içeriğinde 2024 yılında çalışanlar tarafından ödenen kişisel gelir vergileri ve sosyal güvenlik primlerine, işverenler tarafından

ödenen sosyal güvenlik primleri ile ücret bordrolarına ilişkin vergilere ve çalışanlar tarafından alınan nakit yardımlara yer verilmiştir. Raporda, bu vergi ve yardımların her üye ülkede nasıl hesaplandığı ve bunların hane gelirleri üzerindeki etkisi incelemiştir. Sonuçlar ayrıca ülkeler arası nicel karşılaştırmalar yapmayı da mümkün kılacak niteliktedir. Rapor ayrıca, sekiz farklı hanehalkı tipi için iş gücü maliyetleri üzerindeki ortalama ve marjinal efektif vergi oranlarını da göstermektedir.

OECD tarafından yapılan basın açıklamasına ve yayımlanan raporun tam metnine aşağıda yer alan bağlantı linkinden ulaşılabilir.

<https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2025/04/labour-taxes-edge-up-in-the-oecd-as-real-wages-recover-in-2024.html>

https://www.oecd.org/en/publications/taxing-wages-2025_b3a95829-en.html