

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA GEÇMİŞE YÖNELİK MÜKELLEFIYET TESİSİ VE SONUÇLARI

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN*

Sümevra ÖZGEN**

Öz

Yıl içinde birden fazla konut, taşıt vb. alım satımının yapılması halinde, bu faaliyetler ticarî kapsamda değerlendirilmek suretiyle, kişilere geçmişe yönelik olarak re'sen mükellefiyet tesis edilebilmektedir. Mükellefiyet tesisi ile beraber ilgili döneme yönelik vergi tarhının yanı sıra vergi ziyayı cezası da kesilmektedir. Bütün bunlara ilaveten geçmiş dönemde beyanname verme gibi ödevlerin yerine getirilmemesi gerekçe gösterilmek suretiyle özel usulsüzlük cezaları da uygulanabilmektedir.

Bu çalışma kapsamında geçmişe yönelik mükellefiyet tesisinde, ilgili faaliyette devamlılık unsuru şartının gerçekleşip gerçekleşmediği, gerçekleşmişse hangi tarihten itibaren vergi tarh ve ceza kesme işlemlerinin uygulanabileceği hususları, yargı kararları doğrultusunda ele alınmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Mükellefiyet Tesisi, Yargı Kararları, Özel Usulsüzlük

GİRİŞ

Vergi kayıp ve kaçığın önlenmesi ve ticarî hayatta rekabetin devamlılığı gibi amaçlarla, (vergileme dışında kalmış olan-vergi dairesine bildirilmemiş olan) bazı faaliyetleri gerçekleştirenler hakkında, idare tarafından re'sen vergi mükellefiyeti tesis ettirilmektedir. Re'sen mükellefiyet tesisi ya da diğer bir adıyla geçmişe yönelik mükellefiyet tesisi kayıt dışı ekonominin yoğun olduğu sektörlerde ortaya çıkmakta ve bu alanlarda faaliyet gösteren kişiler vergi kanunlarının kendilerine yükledikleri yükümlülükleri yerine getirmedikleri için vergi cezalarına muhatap olmaktadır.

Yıl içinde birden fazla taşıt veya konut alıp satanlara vergi dairelerince re'sen geçmişe dönük mükellefiyet tesis ettirilerek, ilgili yıla ait gelirlerini kanunî süresinde ve elektronik ortamda beyan etmediklerinden bahisle, özel usulsüzlük cezasının uygulanmasının yanı sıra; KDV, yıllık gelir vergisi gibi vergiler de tarhedilmekte ve vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Bu çalışmada, vergileme kapsamında olması gereken bir faaliyetin mükellef olmayan kişilerce gerçekleştirilmesi durumunda idarenin hangi karnelere dayanarak geçmişe dönük olarak mükellefiyet tesis edilebileceği, mükelleflere salınan vergi ve cezaların hukukî mahiyeti ile yargı içtihatları karşısındaki durumu değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

* Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Malî Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

** Danıştay Tetkik Hâkimi.

I. RE'SEN GEÇMİŞE YÖNELİK MÜKELLEFİYET TESİSİ NETİCESİNDE KESİLEN ÖZEL USÛLSÜZLÜK CEZALARI

A. Genel Olarak

213 sayılı VUK'un tahakkuk fişi başlıklı 25. maddesindeki “*Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir*” hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi sistemimiz kural olarak beyan esasına dayanmaktadır. Aynı kanunun 28. maddesinde ise, “*Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer*” denilerek beyannamenin elektronik ortamda da düzenlenebileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi hükmü Maliye Bakanlığına, vergi beyannameleri ve bildirimlerin internet ve diğer elektronik ortamda gönderilmesine izin vermeye veya zorunluluk getirmeye yetki vermiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkiye dayanarak tebliğler ile beyanname ve bildirimlerin elektronik ortamda verilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Elektronik ortamda beyanname gönderilmesine ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu 340 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG., 30.09.2014, S. 25599) ile elektronik beyanname dönemini başlatmış olup daha sonra 346, 351, 357, 367, 368, 373, 376, 386 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 15 ve 29 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile de uygulamaya ilişkin usûl ve esasları düzenlemeye devam etmiştir. 340 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik ortamda beyanname verme konusunda bazı mükelleflere ihtiyarılık tanınmış olup herhangi bir mecburiyet getirilmemiştir. Bu mecburiyet 03.03.2005 tarihinde yayımlanan 346 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği (RG., 03.03.2005, S. 25744) ile getirilmiştir (<http://www.bilgidenetim.com>).

Genel olarak düzenlemeleri birlikte değerlendirdiğimizde bugün itibariyle gerçek usulde vergilendirilen tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vermek zorunda oldukları Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Geçici vergi, Muhtasar Vergi, KDV, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi beyannamelerini herhangi bir hadle sınırlı olmaksızın elektronik ortamda göndermek zorunda oldukları görülmektedir.

Maliye Bakanlığınca getirilmiş bir zorunluluk olan elektronik ortamda

beyanname verme zorunluluğuna uyulmaması, mükerrer VUK 355. maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Bu maddeye göre; elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanunî süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanacaktır. Söz konusu indirimlerden faydalanılabilmesi için kanunî süresinden sonra verilen beyannamelerin de elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir.

Elektronik ortamda ve ileriye yönelik beyanname verebilmek için;

-Mükellefin işe başlamayı bildirmesi ve mükellefiyet tesis edilmesi

-Elektronik ortamda beyanname verebilmek için gerekli formları ve taahhütnameleri imzalayarak şifre alınması

-Alınan bu şifre ile beyannamelerin elektronik ortamda ve kanunî süresi içinde verilmesi gerekir (Gümüş: 2).

B. Özel Usûlsüzlük Cezalarının Hukukî Durumu

Elektronik beyanname ile ilgili mevzuat gelecekte verilecek olan beyannameler ile ilgili hususları öngörmüştür. Yani vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi uygulaması ileriye yöneliktir. Geçmişe dönük olarak elektronik beyanname istenmesi kanunun amacı ile çelişmektedir.

Bu tür olaylarda; sonradan, re'sen geçmişe dönük olarak mükellefiyet tesis edildiği ve bu mükellefiyet neticesinde geçmiş yıllara ait vergi beyannamelerinin elektronik ortamda ve kanunî süresinde vergi dairesine verilmediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası uygulanıyor ise de, kişinin henüz mükellef olmadığı dönemde elektronik ortamda ve kanunî süresi içinde beyanname vermesi mümkün olmadığından, mükelleflere salınan özel usûlsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Henüz mükellef olunmayan bir dönemde beyanname verilmesi zorunluluğundan bahsedilemeyeceğinden, bu şekilde kesilmiş olan özel usûlsüzlük cezalarının hukuka aykırı olduğu açık olup yargı kararında bu husus açıkça ortaya koyulmuştur. Beyannamelerinin elektronik ortamda verilmediğinden bahisle davacı hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352 ve mükerrer 355'inci maddeleri uyarınca kesilen özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan bir davada Konya Vergi Mahkemesince verilen kararı, Danıştay şu gerekçelerle bozmuştur: *“15.11.2011 tarihli yoklama tutanağı ile geçmişe yönelik olarak davacı adına mükellefiyet tesis edildiği ve bu mükellefiyet gereğince elektronik*

ortamda beyanname verilmediğinden bahisle özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları kesilmişse de, henüz mükellef olmadığı dönemde beyanname vermesi mümkün olmadığından ve davacının "işe başlamanın zamanında bildirilmemesi" fiili ancak usulsüzlük cezasını gerektirdiğinden” kesilen dava konusu cezalarda hukuka uyarlık bulunmamaktadır¹.

Geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmesi durumunda fiilî olarak mükelleflerin geçmişe yönelik beyanname ve bildirimleri vermesi mümkün olmadığından, mükellef ile idare arasında ihtilaflar çıkmakta ve idarenin kesmiş olduğu bu cezalar yargı yolu ile kaldırılmakta idi. Müstakar hale gelen yargı kararları sonucu kaldırılan söz konusu cezalarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı, 449 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni (RG., 10.04.2015, S. 29322) yayınlamış ve bundan sonra geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilenlere elektronik ortamda beyanname ve bildirimlerin verilmemesi nedeniyle, söz konusu beyanname ve bildirim verilmeyen dönemlere ilişkin olarak VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası veya 352. maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmeyeceği düzenlenmiştir (Durmuş: 2).

Diğer taraftan, beyanname verilmemesi nedeniyle söz konusu mükellefler hakkında geçmişe yönelik olarak verginin tarh edilmesine, süresinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı cezası kesilmesine ve işe başlamanın süresinde bildirilmemesi sebebiyle VUK'un 352/I-7 maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesine yönelik işlemlerin yapılmasına devam edileceği belirtilmiştir: Tebliğe göre; “*Müstakar hale gelen yargı kararları sonucu kaldırılan söz konusu cezalarla ilgili olarak, idare ile mükellefler arasında ihtilaflara ve idarenin gereksiz yere yargılama gideri ödemesine mahal vermemek için bundan sonra geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilenlere elektronik ortamda beyanname ve bildirimlerin verilmemesi nedeniyle, söz konusu beyanname ve bildirim verilmeyen dönemlere ilişkin olarak Kanunun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası veya 352 nci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası*

¹ DVDDKK, 9.4.2014 gün ve E. 2014/44, K. 2014/278 sayılı kararı. Aynı gerekçeyle vergi cezasını kaldıran Adana 1. Vergi Mahkemesinin 24.5.2012 gün ve E. 2012/130, K. 2012/714 sayılı kararı Danıştay 3.D, 11.05.2015 gün ve E. 2012/3951, K. 2015/3991, 11.05.2015, E. 2012/3927, K. 2015/2992 sayılı kararıyla onanmıştır. Aynı nitelikte verilen cezaya ilişkin davayı reddeden Mahkeme kararı ise, Danıştay 3.D. 27.12.2012 gün ve E. 2012/4501 sayılı kararıyla bozulmuştur. Benzer kararlar için bkz. Danıştay 3.D, 18.02.2015 gün ve E. 2013/4628, K. 2015/673; Danıştay 3.D, 20.11.2014 gün ve E. 2011/4182, K. 2014/5435; Danıştay 3.D, 20.11.2014 gün ve E. 2011/4183, K. 2014/5436; Danıştay 3.D. 12.03.2014 gün ve E. 2011/5129, K. 2014/1081; Danıştay 4.D, 3.12.2012 gün ve E. 2012/7527, K. 2012/7695; Danıştay 3.D, 25.09.2014, E. 2013/1285, K. 2014/4020. Kararlar için bkz. <http://www.danistay.gov.tr>.

kesilmeyecektir. Diğer taraftan, beyanname verilmemesi nedeniyle söz konusu mükellefler hakkında geçmişe yönelik olarak verginin tarh edilmesine, süresinde tahakkuk etmeyen vergiler için vergi ziyai cezası kesilmesine ve işe başlamanın süresinde bildirilmemesi nedeniyle Kanunun 352/I-7 maddesi hükmü uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesine yönelik işlemlerin yapılmasına devam edileceği tabiidir”.

Bu tebliğde yer alan hükümlere göre geçmişe dönük olarak mükellefiyet tesis edilen mükelleflere hiçbir zaman özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği anlamına gelmemektedir. 449 Nolu Tebliğ ile idare hem kesilen cezaların yargı mercilerince düşürülmesi sebebiyle yargılama ve kırtasiye giderlerine katlanmaktan bir nebze kurtulmakta, hem de geçmişe dönük olarak mükellefiyet tesis edilen kişilere kanunen zorunlu oldukları yükümlülükleri yerine getirmeleri için süre tanınmaktadır. Genel tebliğ ile cezadan vazgeçilmemiş, süre ve şarta bağlanmıştır (Karahan: 1).

O halde, geçmişe dönük olarak mükellefiyet tesisi neticesinde diğer sebeplerle usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin uygulamalar ve uyuşmazlıklar devam etmektedir.

VUK'un düzenleniş amacından yola çıkarak, vergi döneminden sonraki dönemde kesilmiş olan özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğu yönünde, Danıştay Vergi Dava Dairelerinin vermiş olduğu bir karar şu şekildedir:

“353. maddede; bu yaptırımın uygulanmasını gerektiren eylemin, yapıldığı vergilendirme döneminden sonraki zaman diliminden sonra ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Dolayısıyla 353. madde, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içerisinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir. 2003 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 2005 yılında düzenlenen vergi inceleme raporunda, verdiği hizmet için fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi, maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden davanın reddine ilişkin ısrar kararında yargılama usulüne ve hukuka uygunluk görülmemiştir”².

Mükellefler hakkında beyanname verme yükümlülüğünün

² DVDDKK, 07.05.2010 gün ve E.2009/271, K. 2010/218.

doğabilmesi için işletmenin faal olması gerekmektedir. İşletme faaliyetinin devam ettiği hususunun ispat edilememesi ve aksi yönde de delil bulunmaması durumunda ceza kesilmesi suretiyle işlem tesis edilmesi hukuka uygun düşmeyecektir. Nitekim faal olduğu ispatlanamayan davacı hakkında tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu yönünde Danıştay kararı bulunmaktadır. Bir limited şirket hakkında, 2009 yılına ait Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi, Geçici Vergi beyannamelerinin ve Ba-Bs formlarının elektronik ortamda süresinde verilmemesi sebebiyle kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davada Danıştay; *“Davalı İdarece davacının mükellefiyetinin ilk yoklama tarihi olan 10.12.2010 tarihi itibarıyla kapatıldığı belirtilmiş ise de, Dairemizin E. 2012/9010 esas sayılı dosyasında verilen 16.12.2013 günlü ara kararına cevaben, 12.2.2014 günlü ve 4475 sayılı davalı İdare yazısı ekinde gönderilen yoklama tutanaklarından, ilk yoklamanın 20.9.2010 tarihinde yapıldığı, şirket ortağı nezdinde düzenlenen 20.9.2010 tarihli tutanakla, davacı şirketin gayri faal olduğunun tespit edildiği ancak gerek bu tutanakta, gerek daha sonra yapılan yoklamalarda, şirketin hangi tarihten itibaren gayri faal olduğuna dair herhangi bir tespite yer verilmediği, şirket ortağının bu konuda beyanının da alınmadığı anlaşılmıştır. Davacının, şirketin kurulduğu tarihten itibaren hiçbir ticari faaliyette bulunmadığı yönündeki iddiası, davalı İdarece aksi yönde yapılmış bir tespitin bulunmaması, yapılan yoklamalara ilişkin tutanaklarda, şirketin hangi tarihten itibaren gayri faal durumda olduğuna dair herhangi bir tespite yer verilmesi ve mükellefiyetin de İdarece re'sen sonlandırılmış olması karşısında, uyuşmazlık konusu dönemde davacı şirketin gayri faal olduğu sonucuna varıldığından mükellefiyetinin geçmişe dönük olarak terkini gereken davacı şirket adına, uyuşmazlık konusu dönemlerde beyanname verme ve bildirimde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmemesi nedeniyle ceza kesilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır”³ gerekçesiyle, ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur.*

Mükellef olunmayan dönemlerde mükellefiyete bağlı bazı vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi de mükelleften beklenemeyecektir. Yargı kararları ile mükellefiyete bağlı olan vergi ödevlerinin yerine getirilmediğinden bahisle kesilen cezalarının hukuka uygun olmadığına ilişkin değerlendirmede bulunmak suretiyle cezaların kaldırılmasına hükmedilmektedir.

3 Danıştay 4. D, 4.3.2014 gün ve E. 2012/9007, K.2014/1348. Davacının ilgili dönemde faal olduğuna ilişkin somut tespitler bulunmadığından, işlemi iptal eden mahkeme kararlarının onanmasına ilişkin benzer nitelikteki kararlar için bkz: Danıştay 4.D. 02.02.2015, E. 2012/7485, K. 2015/84; Danıştay 4. D, 9.12.2014 gün ve E.1014/7952, K. 2014/8337.

Henüz mükellef olunmayan bir dönemde belge düzenlenmesi mümkün olmayıp bu sebeple kesilen cezalarda hukuka uygunluk bulunmadığına ilişkin bir yargı kararı ise şu şekildedir: Davacı adına kantar hizmeti için perakende satış fişi düzenlememesi sebebiyle tutanağa dayanılarak Vergi Usul Kanununun 353/2. maddesi uyarınca 2011 yılına ilişkin olarak kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılan davada, Konya Vergi Mahkemesinin 15.10.2012 gün ve E. 2012/1229, K. 2012/1609 sayılı kararıyla, “söz konusu tutanakla geçmişe yönelik olarak mükellefiyet tesis edildiği dikkate alındığında, **henüz mükellef bulunulmadığı dönemde belge düzenlenmesinin mümkün olmadığı**, öte yandan işe başlamanın zamanında bildirilmemesinin ancak usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirdiği” gerekçesiyle ceza kaldırılmış ve bu karar Danıştay tarafından onanmıştır⁴.

Konuyla ilgili bir başka Danıştay kararında, “Faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında bıraktığı saptanarak, adına bu nedenle sonraki yıllarda mükellefiyet tesis edilen vergi yükümlülerinin kayıt ve beyan dışı bırakılan kazançları kanuni defter ve belgelere dayanmadığı ve düzenleyebilecekleri fatura ve benzeri belge de bulunmadığı için **eylem tarihinde özel usulsüzlük eyleminin yasal unsuru olan şekle ve usule aykırılığın oluştuğundan söz edilemeyeceği**” görüşüne yer vererek bahsi geçen benzer özel usulsüzlük cezalarının kaldırılmasına karar vermiştir⁵.

Görüldüğü üzere re’sen mükellefiyet tesisi halinde vergi dairelerince, mükellefiyetin tesis edildiği geçmiş dönemlerle ilgili olarak vergi dairesince özel usulsüzlük cezası ihbarnameleri düzenlenmektedir. Danıştay kararları çerçevesinde, düzenlenen özel usulsüzlük ceza ihbarnamelerinin hukuka aykırı olduğu ve iptalinin gerektiği ortaya konulmuştur.

Sonuç olarak, re’sen mükellefiyet tesisi halinde düzenlenen özel usulsüzlük cezaları yerinde değildir. İsnat edilen faaliyette bulunulmadığı takdirde de vergi dairesine terk dilekçesi vermek ve dava ikame etmek gerekmektedir (Yılmaztürk: 1).

4 Danıştay 3.D, 19.12.2013 gün ve E. 2013/5366, K. 2013/6301; Benzer kararlar için bkz. Konya Vergi Mahkemesinin 15.10.2012 gün ve E. 2012/1230, K. 2012/1610 sayılı kararını onayan Danıştay 3.D. 19.12.2013 gün ve E. 2013/5311, K. 2013/6298; Danıştay 4.D, 21.01.2014 gün ve E. 2012/4898, K. 2014/340.

5 Danıştay 3.D, 30.12.2008, E:2007/3320, K:2008/4469, Benzer nitelikteki kararlar için bkz. Danıştay 3.D, 24.01.2013 gün ve E. 2012/4299, K: 2013/76, Danıştay 3.D, 11.04.2014 gün ve E. 2012/3771, K. 2014/1537.

II. RE'SEN GEÇMİŞE DÖNÜK MÜKELLEFIYET TESİSİ NETİCESİNDE SALINAN DİĞER VERGİLERİN HUKUKÎ DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarının gelir vergisine tabi olduğu, 37. maddesinde ise her türlü ticarî faaliyetlerden doğan kazançların ticarî kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde, Türkiye'de yapılan ticarî, ziraî, sınaî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiş, teslimin tanımı ise 2. maddede “*bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir*” olarak tanımlanmıştır (Gümüş: 4).

Kanunî tanımları çerçevesinde bu işi sürekli yapanların gelir vergisi kaydı vergi dairesi tarafından re'sen açılabilir. Bu şekilde, gerçek usulde vergi kaydı açılan vergi dairesi mükelleflerinin gelir vergisi, KDV, geçici gelir vergisi yönünden mükellefiyet kayıtları idare tarafından açılmaktadır. Bu şekilde kayıtları açılan mükelleflerin her ay mükellefiyetlerini yerine getirmesi zorunludur. Başka bir deyimle, vergi kaydı açılan mükellefler elektronik beyan yoluyla KDV aylık beyannamelerini internet üzerinden vergi dairesine sunmak zorundadırlar (Alpaslan-Kaya:242).

Re'sen geçmişe yönelik mükellefiyet tesisinde dikkate alınan hususlar şu şekilde incelenebilir:

A. Devamlılık Unsurunun Sağlanması

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticarî mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticarî faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacın ticarî olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir. Devamlılığın ölçüsü konusunda tartışmalar bulunmakta olup, hangi durumda devamlılık bulunduğu ya da bulunmadığı veya arızî kazanç olarak değerlendirileceği net değildir. (Saraçoğlu-Pürsünlerli Çakar-Arslan, 2016: 125). Ticarî organizasyon, sermaye tahsisi, iş yeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon dâhilinde bir takvim yılı içinde veya iki yahut üç yıllık dönemde tek işlem

yapılmış olsa dahi ticarî faaliyetin varlığı kabul edilecektir (Özdemir).

Devamlılığın tespitinde devamlılık kast ve niyetinin bulunması aranmaktadır. Ticarî organizasyonun maddî ve şeklî unsurlarıyla açık olarak belli olmadığı durumlarda, devamlılık kast ve niyetini ortaya koyan objektif kriter, işlemlerin çokluğu olmaktadır (Saraçoğlu-Pürsünlerli Çakar-Arslan, 2016: 126, 134; Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005: 21).

İdarece mükellefiyetin tesis edilmesinde mükellefiyetin başlangıç tarihi olarak devamlılığın başladığı tarih esas alınmaktadır. Yıl içerisinde veya yıllara yaygın olarak düzenli bir şekilde bu gibi faaliyetleri yapanların tespit edilmesi halinde geriye dönük olarak mükellefiyet tesis edilirken bunu yanında matrah tespiti amacıyla incelemeye ya da takdir komisyonlarına sevk edilmektedir (Kaynak).

Danıştay birçok kararında, oto veya emlak alım satımının ticarî faaliyet sayılıp sayılmadığını, bu işlerde devamlılık unsurunun önemli olup olmadığını, devamlılık unsurunun nasıl tespit edildiğini, yapılan işin hangi amaçla yapıldığını detaylı bir şekilde açıklamıştır (Gümüş: 4).

Ayrıca Danıştay bir kararında, gayrimenkul alım-satım faaliyetinde bulunduğu ve kazanç elde edildiği tutanakla tespit edilerek geçmişe dönük mükellefiyet tesis edilen kişi hakkında **mükellefiyetin, ancak ticarî kazancın elde edildiğinin tespit edildiği tarih itibariyle tesis edilebileceği** gerekçesiyle vergi mahkemesinin bir kararını bozmuştur. Bozma kararında, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulabilmesi adına, gelir sağlama amacına yönelik faaliyetlerin ticarî bir organizasyona bağlı olarak devamlılık gösteren nitelikte olup olmadığının araştırılıp değerlendirilmek suretiyle yeniden karar verilmesi gerektiği de belirtilmiştir⁶.

Devamlılık unsurunun şartlarının oluşmadığını ispat yükü mükellefe düşmektedir. Mükellef devamlılık ve muamelelerin çokluğu kriterlerini sağlamakla beraber, bu faaliyeti ticarî bir organizasyon çerçevesinde yapmadığını iddia ediyorsa, VUK'un "*İktisad, ticari ve teknik icaplara uymayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*" hükmü çerçevesinde bu iddiasını ispatlayabilmelidir (Saraçoğlu-Pürsünlerli Çakar-Arslan, 2016: 135). Mükellef bu durumda aksini ispatlamak suretiyle vergilendirmeden kurtulabilecektir. Nitekim bu hususu kanıtlayamayan davacının ticarî kazanç elde ettiği sonucuna varılmıştır: "*Gelir Vergisi Kanunu'nda bir kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilebilmesi, bir kazancı ticari kazanç sağlaması ve faaliyetin*

⁶ Danıştay 4.D, 22.12.2014 gün ve E. 2012/3339, K. 2014/9260.

*devamlılığı koşuluna bağlanmıştır. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirli olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olup, bir işlemin devamlılığı, işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. **Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlerin kazanç sağlama amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükellefine düşer.** 2003 yılında satın alınan 4 taşıtı 2004 ve 2005 yıllarında, 2004 yılında alınan taşıtı 2005 ve 2006 yıllarında, 2006 yılında satın alınan 4 taşıttan 3'ünü 2007 yılında sattığı ve adına kayıtlı 2 taşıt daha bulunduğu saptanan davacının bu alım satım faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleşmiştir. Ticari kazanç sağlama amacı dışında nedenlerle yapıldığı davacı tarafından kanıtlanamadığından, faaliyetin kazanç sağlamak amacıyla yürütüldüğü sonucuna varılmıştır”⁷.*

Ekonomik yaklaşım ilkesinin de göz önünde bulundurulması ve ekonomik yaklaşım çerçevesinde gerçek ekonomik nitelik ve içeriğin esas alınması gerekir. Gerçek durumun ticarî kazanç elde etme amacına yönelik olmaması halinde mükellefiyet tesisi yapılamayacağı tabiidir.

Davacının araç alım-satım faaliyetinde bulunduğu yoklama fişiyle tespiti üzerine adına yapılan mükellefiyet tesisi işleminin iptali talebiyle açılan davada vergi mahkemesi, “*nakliyecilik faaliyetinden dolayı basit usulde mükellefiyet kaydı bulunan ve nezdinde düzenlenen 4.2.2011 tarihli yoklama tutanağı ile 2006 yılında 1 araç aldığı, 2009 yılında 3 araç alıp 1 araç sattığı ve 2010 yılında da 1 araç alıp 3 araç sattığı tespit edilen davacı hakkında 27.4.2010 tarihinden itibaren gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş ise de; dava konusu işleme dayanak alınan tutanakta, bir kısım araçların nakliye faaliyetinde, binek araçlarının da kendi işlerinde kullandığı yönünde tespitlere yer verilmesi, ayrıca söz konusu tutanakta taşıt alım satımının süreklilik arzedecek şekilde yapıldığına ilişkin somut bir tespite yer verilmediği*” gerekçesiyle dava konusu işlemi

7 Danıştay 3.D, 11.06.2009 gün ve E. 2007/3751, K. 2009/2092. Aynı nitelikte kararlar için bkz. Mahkeme kararının davacının elde ettiği gelirin ticarî kazanç olduğu gerekçesiyle bozulması üzerine ısrar edilmesine ilişkin Gaziantep Vergi Mahkemesi 11.5.2004 gün ve E. 2004/295, K. 2004/603 sayılı kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 11.3.2005 gün ve E. 2004/195, K. 2005/47 sayılı kararıyla reddedilmiş, karar DVDDK, 14.10.2005, E. 2005/226, K. 2005/222 sayılı karar düzeltme isteminin reddi ile kesinleşmiştir. Danıştay 4.D, 19.12.2012 gün ve E. 2012/422, K. 2012/8997; Danıştay 3.D, 28.10.2014 gün ve E. 2014/9675, K. 2014/4782, Danıştay 3.D, 01.10.2013 gün ve E. 2012/3067, K. 2013/3794.

iptal etmiştir⁸.

Benzer bir kararda da birden fazla dönemde çok sayıda araç alım satımının vergilendirileceği şu şekilde vurgulanmıştır: “Birden fazla vergilendirme döneminde çok sayıda taşıt alım-satımında bulunduğu saptanan davacının bu faaliyetten elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği ve vergi idaresince faaliyetin tespit edildiği tarih itibarıyla mükellefiyet tesis edilebileceği ...”(Saraçoğlu-Pürsünlerli Çakar-Arslan, 2016: 130)⁹.

Devamlılık unsurunun oluşmadığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesinin verdiği bir iptal kararını bozan Danıştay, satışların aynı günde aynı kişiye satılmasının devamlılık unsurunun gerçekleşmediği anlamına gelmeyeceğini belirtmektedir: “Çeşitli tarihlerde toplam 2.605.250.000.-TL'ye iktisap ettiği arazi vasfındaki (9) adet gayrimenkulü 21.4.1999 tarihinde 13.900.000.000.-TL'ye satan davacının ticari olarak nitelendirilen bu faaliyetinden elde ettiği kazancını beyan etmediği görüşüyle adına 1999 yılı için re'sen salınan vergi ziyai cezalı gelir vergisi ve fon payını, davacının 1998-1999 yıllarında iktisap ettiği taşınmazların 21.4.1999 tarihinde topluca elden çıkarılmasının, yasanın aradığı anlamda ticari organizasyon içeren ve devamlılık arz eden bir faaliyet sayılamayacağı” gerekçesiyle kaldıran Adana Vergi Mahkemesi kararı; Danıştay tarafından; “farklı yıllarda iktisap edildikten sonra 1999 yılında elden çıkarılan birden çok taşınmaz bulunması, gayrimenkul alım satış işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmekte olup, satışların aynı günde bir kişiye yapılmış olması bu durumu değiştirmedeği, **bu satışların kazanç sağlama amacı taşımadığını da kanıtlayamayan davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiğinden takdir olunan matrahın miktarının hukuka uygun olup olmadığının araştırılması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararı hukuka aykırıdır**”¹⁰.

Arsa üzerinde birden çok bağımsız bölümden oluşan yapı yapılması, arsanın vasfını değiştirmekte ve üzerindeki mülkiyet hakkının paylara bölünerek, birbirinden bağımsız hale gelen bu payların ayrı ayrı elden çıkarılmasına imkân sağlamaktadır. Tapuda ayrı bağımsız bölümler olarak tescil edilmiş her taşınmaz satışı, ayrı ve bağımsız işlemler olup, aynı takvim

8 Zonguldak Vergi Mahkemesi 23.5.2011 gün ve E. 2011/315, K. 2011/702. Bu karar, Danıştay 3.D. 10.11.2014 gün ve E. 2011/3571, K. 2014/5212 kararı ile onanmıştır.

9 Danıştay 3. D. E. 2007/3751, K. 2009/2092.

10 Danıştay 4.D. 24.09.2003 gün ve E. 2001/2606, K. 2003/4436.

yılında birden fazla bağımsız bölüm satılması, sürekliliğin göstergesidir. Bu durumda, sürekli olan faaliyet sebebiyle vergi mükellefiyeti tesis edilmesinin hukuka uygun olduğu yönünde Danıştay'ın kararı bulunmaktadır. Örnek bir olay, davacının, miras yoluyla kendisine intikal eden arsa üzerinde 21.2.2007 tarihinde yapımına başladığı ve 22.12.2008 tarihinde tamamladığı binada bulunan on bağımsız bölümden üçünü 2008 yılında, dördünü ise 2009 yılında satmasıyla ilgilidir. Miras kalan arsa üzerinde yapılan bağımsız bölümlerin satışı hususunun 19.3.2010 tarihinde yapılan yoklamada saptanmasının ardından, davacının adına salınan cezalı vergilerin tebliği üzerine re'sen tesis edildiğini öğrendiği dava konusu işlem Vergi Mahkemesince, faaliyetin devamlılık unsuru taşımadığı ve davacının başka bir bina inşaatı ve gayrimenkul alım satımı faaliyetinin de bulunmadığı gerekçesiyle iptal edilmiştir. Temyiz üzerine Danıştay, "*Arsa üzerinde birden çok bağımsız bölümden oluşan yapı yapılması, arsanın vasfını değiştirmekte ve üzerindeki mülkiyet hakkının paylara bölünerek, birbirinden bağımsız hale gelen bu payların ayrı ayrı elden çıkarılmasına olanak sağlamaktadır. Tapuda ayrı bağımsız bölümler olarak tescil edilmiş her taşınmaz satışı, ayrı ve bağımsız işlemler olup, aynı takvim yılında birden çok bağımsız bölüm satılması, birbirinden bağımsız çok sayıda satış yapıldığının göstergesidir. Devamlılık koşulunun gerçekleştiğinden Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına*" karar vermiştir¹¹.

Kooperatiflerin, üyelerine edindiği arsaya karşılık taşınmaz mal devirlerini ticarî faaliyet olarak kabul edilemeyeceği, dolayısıyla da bunlara karşı geçmişe yönelik olarak mükellefiyet tesis edilemeyeceğine ilişkin bir Danıştay kararı ise şu şekildedir: "*Davacı kooperatifin ortak dışı işlemlerde bulunduğu dolayısıyla kurumlar vergisi muafiyeti şartlarını ihlal ettiği belirtilerek 03.04.2007 tarihinden itibaren kurumlar vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın ortak dışı işlem yaparak muafiyet şartlarını kaybettiği tespit edilen davacı adına yapılan işlemin yasal olduğu gerekçesiyle reddine karar verilmesi üzerine temyiz isteminde bulunulmuş, ticari bir amaç olmaksızın sadece üyelerine uygun koşullarla konut edindirme amacıyla kurulan davacı kooperatifin bu amacı gerçekleştirebilmek için edindiği arsaya karşılık olarak yaptığı taşınmaz teslimlerinin ticari nitelik taşımadığı sonucuna ulaşıldığından Kanunda yer alan muafiyet şartının ihlal edildiğinin kabulüne hukuken olanak*

11 Danıştay 3.D, 28.02.2013, E. 2011/1037, K. 2013/622. Benzer nitelikteki karar için bkz. Danıştay 3.D, 16.12.2013 gün ve E. 2013/2456, K. 2013/6073; Devamlılık unsurunun oluşmadığı gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına ilişkin bkz. Danıştay 4.D, 19.09.2013 gün ve E. 2012/2462, K. 2013/3564.

bulunmadığından davacı kooperatif hakkında kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilemeyeceği gibi 5520 sayılı Kanunun yukarıda belirtilen 4/1/k bendinde parantez içinde yer alan açık hüküm karşısında, arsa karşılığı yapılan taşınmaz teslimleri 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde belirtilen ticari faaliyet kapsamında değerlendirilerek katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi de yasaya uygun olmadığından davanın reddi yolundaki Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir”¹².

Aynı amaçla kurulan bir kooperatifin üyeleri dışında arsa sahiplerine taşınmaz teslimlerinin de ticarî faaliyet kapsamında sayılmayacağı da yargı kararı ile belirtilmiştir. Ortaklarına konut sağlamak amacıyla kurulmuş olan davacı kooperatif tarafından, kat karşılığı arsa temini suretiyle münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartının ihlâl edilmesi, inşaat arsasının tamamının adına tescilli olmaması nedeniyle hakkında tesis edilen katma değer vergisi mükellefiyetinin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 28.5.2014 gün ve E. 2014/317, K. 2014/504 sayılı bozma kararına uyan) Konya Vergi Mahkemesi, 31.10.2014 gün ve E. 2014/1385, K. 2014/1823 sayılı kararıyla, “...davacı kooperatifin inşa ederek üyeleri dışında arsa sahiplerine teslim ettiği taşınmazlar ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceğinden davacı kooperatif adına tesis edilen katma değer vergisi mükellefiyetinin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı” gerekçesiyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Devamlılık unsurunun gerçekleşmediği durumlardaki faaliyet ticarî faaliyet olarak değerlendirilemeyeceğinden, ticarî faaliyete bağlı olan vergi ödevlerinin yerine getirilmesi de beklenemeyecektir. Beyanname vermediği gerekçesi ile mükellefe ceza kesme işlemi uygulanamayacağına dair bir Danıştay kararı şu şekildedir: “Davacı Derneğin 13.1.1996 tarihinde düzenlemiş olduğu eğlence türündeki organizasyondan gelir elde ettiği halde katma değer vergisi beyannamelerini vermediğinden bahisle, takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinin; Mahkemece, davacının faaliyetinin ticari bir faaliyet olarak nitelendirilemeyeceği ve takdir komisyonu kararlarının dayanağının bulunmadığı gerekçeleriyle iptal edilmesi üzerine ... devamlılık unsuru olayda gerçekleşmediğinden, davacı Derneğin faaliyetinin ticari faaliyet olarak kabulüne olanak bulunmadığından...”, mahkeme kararında bu

12 Danıştay 4.D, 24.10.2013 gün ve E. 2010/4612, K. 2013/6971. Benzer nitelikteki kararlar için bkz: Konya Vergi Mahkemesi, 31.10.2014 gün ve E. 2014/1385, K. 2014/1823, bu karar DVDDK, 15.04.2015 gün ve E. 2015/186, K. 2015/214 kararıyla onanmıştır.

yönüyle isabetsizlik görmemiştir¹³.

Aracılık faaliyetlerinden kaynaklanan kazançlar da devamlılık unsuru taşıması kaydıyla, DVDDK kararı doğrultusunda, ticarî kazanç kapsamında değerlendirilebilecektir.

Kanarya satışlarına aracılık etmek suretiyle kazanç sağlayan davacı derneğin ticari faaliyette bulunduğu kabul edilerek adına kurumlar, gelir (stopaj) ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesisine ilişkin açılan davada, Manisa Vergi Mahkemesi 21.12.2001 gün ve E. 2001/872, K. 2001/1525 sayılı kararıyla; “*derneğin doğrudan doğruya kuş üretmediği, kendi adına satış yapmadığı, düzenlenen tanıtım ve gösteri amaçlı organizasyonlarda dernek üyelerine ve üye olmayanlara ait kuşların sergilendiği, kuş alım satımının bu kişiler arasında gerçekleştiği, kuş satışı yapanların bağışta bulunduğu, bu bağışlar nedeniyle dernekçe makbuz düzenlendiği anlaşıldığından süreklilik arz etmeyen faaliyetin Kurumlar Vergisi Kanununun 1/D bendi ve 4 üncü maddeleri birlikte değerlendirildiğinde ticari faaliyet olarak nitelendirilemeyeceği*” gerekçesiyle mükellefiyet tesisine ilişkin işlemi iptal etmiş ve bu kararında ısrar etmesi üzerine, konu DVDDK’ya intikal etmiştir: “*...davacı derneğin açık olduğu 1.1.2001-20.3.2001, 28.10.2001-31.12.2001 tarihleri arası her hafta salı ve perşembe günleri müzayede yapılarak kanarya sahipleri arasında kuş satışlarına aracılık edildiği, ayrıca özel organizasyonlar ve yarışmalar yapılmak suretiyle kuş satışlarına ortam sağlandığı bu satışlar dolayısıyla satış bedeli üzerinden tebberru adı altında %5 komisyon alındığı makbuz kesilerek dernek gelirleri arasına intikal ettirildiği anlaşılmaktadır.*”

Bu durumda ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan, yaptığı müzayedeler ile kuş satışlarına aracılık ederek gelir sağladığı anlaşılan davacı derneğin devamlılık arzeden bu faaliyetinden dolayı iktisadi işletme sayılması, bu nedenle elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması ve hakkında mükellefiyet tesisi yerinde olduğundan aksi yolda verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk” bulunmadığı gerekçesi ile Mahkeme kararı bozulmuştur¹⁴.

B. Tespitin Yapıldığı Tarih İtibariyle Mükellef Olma Şartlarını Taşıyor (ve Geçmişte de Taşımış) Olmak

Mükellefiyet tesis edilebilmesi için tespitinin yapıldığı tarihte mükellef olma şartlarını halen taşıyor olmak gerekmektedir. Nitekim bir olayda, vergi

13 Danıştay 7. D, 18.06.2003 gün ve E. 2000/7374, K. 2003/3622.

14 DVDDK, 01.04.2005 gün ve E. 2005/15, K. 2005/74.

ziyayı cezalı olarak salınan 2007/1 ila 12 dönemi katma değer vergisinin kaldırılması talebiyle dava açılmıştır. Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 24.11.2010 günlü ve E. 2010/1368, K. 2010/2474 sayılı kararıyla, “*sıhhi tesisat işi nedeniyle basit usulde vergi mükellefi olan davacının iş yerinde, bir kısım emtia bulunduğu dolayısıyla emtia alım satım yapıldığı için 01/01/2007 tarihinden itibaren gerçek usulde vergi mükellefiyetine geçirilerek tarhiyat yapılmış ise de, basit usulde tabi olmanın şartlarının tespiti yapıldığı tarihte yitirilmiş olması nedeniyle geçmişe yönelik olarak gerçek usulde vergi mükellefiyetine geçirilerek yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı*” gerekçesiyle vergi ve ceza kaldırılmış ve bu karar Danıştay tarafından onanmıştır¹⁵.

Her ne kadar tespiti yapıldığı tarih itibariyle mükellef olma şartlarını taşımak ve kaybetmemiş olmak gerekiyor ise de, gerçek usulde mükellefiyeti bulunan kişi bir daha basit usulde mükellef olamayacağından, hakkında geçmişe yönelik olarak tesis edilen işlem hukuka aykırı olmayacaktır. Nitekim örnek bir olayda, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinden dolayı basit usulde gelir vergisi mükellefi iken, daha önce karayolu ile şehirlerarası yük taşımacılığı ve kasaplık faaliyetinden dolayı gerçek usulde mükellef olduğundan bahisle 1.1.2006 tarihinden itibaren adına gerçek usulde mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin iptali talebiyle açılan davada, Konya Vergi Mahkemesi 5.10.2011 gün ve E. 2011/430, K. 2011/1467 sayılı kararıyla, “*daha önce gerçek usulde mükellefiyeti bulunan davacı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46'ncı maddesinin son fıkrası uyarınca bir daha basit usulde mükellef olamayacağından, davacı adına 1.1.2006 tarihinden itibaren gerçek usulde mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiş*”, söz konusu karar da Danıştay tarafından onanmıştır¹⁶.

Ticarî faaliyetin yapıldığının tespiti durumunda mükellefiyet, faaliyetin başladığı tarih itibariyle başlamaktadır. Davacının canlı hayvan alım satımını yapmak suretiyle ticarî faaliyet yapmış olduğunun tespiti yapılmış olmakla birlikte, işlem tarihinden itibaren mükellefiyet şeklinin değiştirilerek tesis edilmesi gerektiğinden, işlemin yapıldığı tarihten önceki kısım için işlemin iptaline ilişkin Mahkeme kararı, faaliyetin başladığı tarih itibariyle işlem tesis edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle bozulmuş olup, ilgili karar şu şekildedir:

Davacının canlı hayvan alım-satım ticareti (celeplik) faaliyetinde

15 Danıştay 4. D, 18.02.2014 gün ve E.2011/9034, K. 2014/986.

16 Danıştay 3. D, 12.03.2014, E. 2011/5129, K. 2014/1081.

bulunduğunun tespit edilmesi üzerine hakkında tesis edilen gerçek usulde mükellefiyetin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali talebiyle dava açılmıştır. Manisa Vergi Mahkemesinin 24.3.2010 gün ve E. 2009/642, K. 2010/249 sayılı kararıyla; “*davacının ...süt üretimi amaçlı besicilik yanında büyükbaş hayvan ticari faaliyetinde bulunduğu bahisle 3.9.2009 tarihli işlemle 19.3.2008 tarihi itibarıyla gerçek usulde ticari kazanç mükellefiyeti tesis edildiği, davacının itirazı üzerinde de itirazı reddedilerek mükellefiyet başlangıcının davacı aleyhine 19.3.2008 tarihi olarak düzeltildiği, Mahkemelerinin ara kararı üzerine davacının süt üretimi amaçlı büyük baş hayvan besiciliği yanında, büyükbaş hayvan ticaretinde bulunduğu sonucuna ulaşıldığından gerçek usulde mükellef kapsamında değerlendirilmesinde isabetsizlik görülmediği, ancak davalı idarece sonradan yapılan değerlendirme sonucu davacının ticari faaliyetinin tespit edilmiş olması nedeniyle, davacının mükellefiyet şeklinin işlemin yapıldığı 3.9.2009 tarihinden itibaren değiştirilmesi gerekirken, geçmişe dönük olarak 19.3.2008 tarihinden itibaren değiştirilmesine ilişkin kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin 3.9.2009 tarihe kadar olan kısmının iptaline, anılan tarihten sonrası için davanın reddine” karar verilmiş, mahkeme kararı faaliyete başladığı tespit edilen 19.3.2008 tarihinden itibaren mükellefiyet tesis edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından bozulmuştur¹⁷.*

Mükellefiyetin son bulduğu tarih itibarıyla tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri yapılamayacağı açıktır. Nitekim yediemin olarak kendisine bırakılmamış taşıtlar hakkında sonraki dönemler için mükellefiyetinin devam edip etmediği hususunun araştırılarak karar verilmesi gerektiği yönündeki DVDDK'nın gerekçesi şu şekildedir:

Emniyet müdürlüğünce yürütülen operasyon kapsamında, davacı şirkete ait taşıtların 11.11.1997 tarihinde zapt edildiği, yediemin olarak davacı şirkete bırakılmadığı, Samsun 1. Ağır Ceza Mahkemesi kararıyla da söz konusu taşıtların zorunlu karar verildiği, 2010 yılında ise davacı şirketin muhtelif dönemlere ilişkin motorlu taşıtlar vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi borçlarının tahsili amacıyla banka hesabına haciz konulduğu, davacı adına kayıtlı taşıtların 1997 ve 1999 ila 2002 yıllarına ilişkin motorlu taşıtlar vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi borçlarının tahsili amacıyla banka hesabına haciz konulmasına ilişkin işlemin iptali ile haciz yoluyla tahsil edilen 25.629,83 liranın kanunî faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davada; dava konusu haciz işleminin 8.326,58 lirasına isabet eden kısmına yönelik davayı reddeden, fazlasının iptali ile kanunî faiziyle birlikte

17 Danıştay 3. D, 19.03.2013 gün ve E. 2010/3766, K. 2013/785.

davacıya iadesine karar veren vergi mahkemesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulması üzerine, haciz işleminin 8,326.58 lirasına isabet eden kısmına yönelik hüküm fıkrasının kesinleştiğini saptayarak ilk kararda ısrar eden vergi mahkemesi ısrar kararı davalı idare tarafından temyiz edilmiştir.

DVDDK tarafından; *“mükellefiyeti son bulan gerçek veya tüzel kişi adına tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri yapılamayacağından, davacının yediemin olarak kendisine bırakılmayan ve Ağır Ceza Mahkemesi kararıyla zorunlu karar verilen araçlar için zapt tarihinden sonraki dönemler bakımından mükellefiyetinin devam edip etmediği hususu incelenerek, davalı idarenin temyiz dilekçesinde belirtilen tarihlerden itibaren mükellefiyet kayıtlarının silinmesinin hukuka uygunluğu da değerlendirilerek ulaşılabacak sonuca göre karar verilmek üzere ısrar kararının bozulmasına”* karar verilmiştir¹⁸.

Yediemin sıfatıyla bedel karşılığı depo işletmeciliği yapan davacının faaliyetinin ticarî olduğu kabul edilerek 14.4.2005 tarihi itibarıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmesine ilişkin işlemi; 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 101. maddesine göre yediemin olabilmek için teslim alınacak eşyayı muhafaza edecek bir yerin bulunmasının yeterli olmadığı, bunun yanında yetkili kuruluşlarca yediemin olarak seçilmiş olmak gerektiği, bu nedenle yetkili kuruluşlarca seçilmedikçe yediemin olunamadığına göre; bu işin devamlılığı, garaj, depo gibi bir yere sahip olunması ve bunların bedel karşılığı işletilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde tanımlanan ticarî faaliyette bulunulduğuna karine teşkil etmeyeceğinden, elde edilen gelirin ticarî kazanç olarak nitelendirilmeyeceği, verilen hizmet karşılığı elde edilen kazancın ücret niteliğinde olması ve başka bir ticarî faaliyette bulunduğu dair bir tespitin de yapılmaması karşısında; davacı adına mükellefiyet tesis edilmesinin hukuka uygun görülmediği gerekçesiyle iptal eden Konya Vergi Mahkemesinin 18.1.2007 gün ve E. 2006/1100, K. 2007/40 sayılı kararı Danıştay tarafından onanmıştır¹⁹.

SONUÇ

Vergi hukukunda geçmişe yönelik olarak mükellefiyet tesis edilebilmesi için mükellef olma şartlarının açık ve somut bir şekilde ortaya konulabilmesi gerekmekte olup aksi yöndeki uygulamalar hukuka aykırı

18 DVDDKK, 9.4.2014 gün ve E. 2014/47, K. 2014/228.

19 Danıştay 3. D, 21.10.2008 gün ve E. 2007/1881, K. 2008/3125. Benzer nitelikte karar için bkz: Danıştay 3. D, 21.10.2008 gün ve E. 2007/1882, K. 2008/3124.

nitelik arz etmektedir. Ticarî kazanç elde edildiği gerekçesiyle mükellefiyet tesisi yapılabilmesi için maddî ve şeklî anlamda ticarî organizasyonun bulunmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu ile devamlılık unsurunun oluşup oluşmadığı hususunun tespitinin yapılması şarttır. Devamlılık unsurunun tespit edildiği durumlarda süreklilik arz eden alım ve satımlar ticarî faaliyet sayılmakta ve vergi dairelerince re'sen geçmişe dönük mükellefiyet tesis edilerek bu kazançların vergisi istenmektedir. Ticarî faaliyetin yapıldığı tarihin tespiti üzerine, bu tarih itibariyle istenen bu vergiler vergi yargısınca hukuka uygun bulunmaktadır.

Geçmişe yönelik mükellefiyet tesisi işleminde, tespit yapıldığı tarih itibariyle mükellefiyet şartlarını taşıyor olmak gerekmektedir. Geçmişe yönelik mükellefiyet işlemine dayanılarak tespit tarihinden önceki dönem beyannamelerinin kanunî süresinde ve elektronik ortamda verilmemesi sebebiyle kesilen özel usûlsüzlük cezaları yönünden idare ile mükellefler arasındaki ihtilaflara ve idarenin gereksiz yere yargılama gideri ödemesine mahal vermemek için 449 No.lu Genel Tebliğ ile özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği düzenlenmiştir. Ancak, yeni düzenleme ile söz konusu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda hiçbir zaman özel usûlsüzlük cezası kesilemeyeceği anlamına gelmemekte olup, özel usulsüzlük cezası kesilmesi zamana ve şarta bağlanmış bulunmaktadır. Aynı şekilde geçmişe yönelik mükellefiyet tesisi ile vergiye bağlı bazı ödevler dolayısıyla usûlsüzlük cezası kesilmekte ise de mükellef olunmayan dönemlerde fatura, gider pusulası gibi düzenleme yükümlülüklerinin yerine getirilmediği gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezaları hukuka uygun nitelikte görülmediğinden vergi yargısı kararları ile bu yöndeki idarî uygulamalar kaldırılmaktadır.

KAYNAKÇA

- ALPASLAN, M. ve KAYA, E. (2013), “Beyan Dışı Bırakılan Oto Alım Satım Faaliyetleri ve Kesilen Cezalar”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2013, S. 242.
- Araştırma Komisyonu, Vergi Beyannamelerini Elektronik Ortamda (e-beyanname) Gönderme Zorunluluğu ve Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezası Hakkında Çalışma Raporu, <http://www.esmmmo.org>.
- ASLAN, Esadullah, “Geriye Dönük Resen Mükellefiyet Tesisinin Doğurduğu Sonuçlar ve VUK Mükerrer 355. Madde Uygulaması”, <http://huseyinust.com>.
- Danıştay Bilgi Bankası, www.danistay.gov.tr
- DURMUŞ, Muammer. (2015), “Geçmişe Yönelik Mükellefiyet Tesis Edilenlere Elektronik Beyanname ve Bildirimleri Vermemeleri Nedeniyle Ceza Kesilmeyecek”, *E-Yaklaşım*, Mayıs 2015, S. 269.
- Elektronik Ortamda Verilecek Beyanname Ve Bildirimler İle Cezai Yönden Farklılıklar, <http://www.bilgidenetim.com>, (Erişim tarihi: 15.11.2016).

- Elektronik Ortamda Verilecek Beyanname ve Bildirimler İle Cezai Yönden Farklılıklar, <http://www.bilgilenetim.com>, (Erişim tarihi: 15.12.2014).
- GÜMÜŞ, Kenan. “Vergi Dairelerince Re'sen Geçmişe Dönük Mükellefiyet Tesisi Neticesinde Salınan Vergi ve Cezaların Hukuki Durumu”, <http://www.muhasibetr.com> (Erişim tarihi: 15.12.2014).
- KARAHAN, Hanifi. (2015), “Re'sen Mükellefiyet Tesisinde Kesilen Cezalar İçin Yeni Dönem”, MÜHAK, www.vhmk.gov.tr, ulaşım tarihi:14.11.2016. (Bu makale Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ağustos 2015 sayısından alınmıştır).
- KAYNAK, Mehmet. (2014), “Re'sen Mükellefiyet ve Cezaları”, *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 2014, S. 257.
- ÖZDEMİR, Muharrem. “Vergilendirmede Arizilik ve Devamlılık Kriterleri”, <http://www.alomaliye.com> (Erişim tarihi: 15.12.2015).
- SARAÇOĞLU, F., PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, E. ve ARSLAN C. B. (2016), “Motorlu Araç Alım Satımı Dolayısıyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C. 12, S. 27, 2016, s. 123-135.
- YILMAZTÜRK, A. K., “Re'sen Mükellefiyet Tesisi ve Özel Usulsüzlük Cezalarının İptali”, <http://www.mizanturk.com.tr> (Erişim tarihi: 15.10.2016).

Yrd. Doç. Dr.
Yaşar METHİBAY'a
ARMAĞAN

Yrd. Doç. Dr.
YAŞAR METHİBAY'a
ARMAĞAN

Editör:
Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU
Arş. Gör. Muharrem ÇAKIR

Ankara – 2017

| | | |
|----|---|------------|
| 95 | Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Dönemsellik İlkesinin Elde Etme Kavramı İle Birlikte İncelenmesi..... | 293 |
| | Satiye KUZU | |
| 23 | Vergi Tahsilâtındaki Etkinliğin Analizi: Tahsilât Gecikme Endeksi Ve Tahsilât - Maliyet Endeksi Açısından Türk Vergi Sisteminin İncelenmesi..... | 315 |
| | Fatih SARAÇOĞLU – Eren ÇAŞKURLU | |
| 39 | Refah İktisadı Bağlamında Optimal Vergileme Arayışı Ve Türk Vergi Sisteminin Analizi..... | 329 |
| | Ufuk SELEN | |
| 65 | Avrupa Birliği Borç Krizi Ve Finansal Yardım Mekanizmaları..... | 365 |
| | Mircan YILDIZ TOKATLIOĞLU - Semih ŞEN - Halil SERBES | |
| 37 | Bütçenin Birliği İlkesi Ve İstisnaları..... | 397 |
| | Ümit Süleyman ÜSTÜN - Arş. Gör. Muhammet DURDU | |
| 93 | Yargı Kararları Işığında Geçmişe Yönelik Mükellefiyet Tesisi Ve Sonuçları..... | 417 |
| | Ümit Süleyman ÜSTÜN - Sümeyra ÖZGEN | |
| 17 | Transatlantik Ticaret Yatırım Ortaklığı (TTIP) Ve Türkiye'nin Durumu..... | 437 |
| | Zehra YANGIN | |
| 9 | Türkiye'de 2002-2015 Dönemi Özelinde Mali Uyumun Kalitesinin Değerlendirilmesi..... | 449 |
| | Arkan YUSUFUĞLU | |