

**VERGİ KANUNLARINDA YENİ BİR HUKUKİ
STATÜ: “MÜKELLEF OLMAYANLAR”**

A NEW LEGAL STATUS IN TAX
LAWS: “NON-TAXPAYERS”

Mustafa Sefa MAZLUM

78

VERGİ KANUNLARINDA YENİ BİR HUKUKİ STATÜ: “MÜKELLEF OLMAYANLAR”

A NEW LEGAL STATUS IN TAX LAWS: “NON-TAXPAYERS”

Mustafa Sefa MAZLUM¹

Anahtar Kelimeler:

Mükellef olmayanlar
Kayıt dışı ekonomi
Tahsilat
Ödeme,
Tevsik.

Keywords:

Non-taxpayers
Informal economy
Collection
Payment
Substantiation

ÖZ

Devleti toplumun diğer tüm güç unsurlarından üstün güçlerle donatan egemenlik yetkisinin mali alanda görünümünden biri de vergilendirme yetkisinin kullanımıdır. Vergilendirme ilişkisi, devletin alacaklı, mükellefin borçlu sıfatıyla taraf olduğu bir ilişki olsa da, bu ilişkinin sağlıklı sonuçlar vermesi adına, sayılan taraflar arasında olmasa da ödevlendirilmiş diğer kişileri de bünyesine alabilmektedir. Devletin faaliyetlerini sorunsuz şekilde sürdürmesi, bu ilişkinin doğumundan itibaren sağlıklı bilgi sahibi olmasını, kayıt dışı alanları kontrol altına almasını gerekli kılmaktadır. Bu gibi sebeplerle Vergi Usul Kanunu’ndan hareketle Bakanlıkça kapsamı belirlenen “mükellefler”, tahsilat ve ödemelerini banka veya finans kurumları aracılığıyla yapma ve bu kurumlarca düzenlenen belgelerle tevsik etmekle ödevlendirilmiştir. Ancak bu yetki, kayıt dışıyla mücadelede yetersiz kaldığı gerekçesiyle, hukuki güvenlik ve yasallık ilkelerini zedeler şekilde “mükellef olmayanlar” hukuki statüsü yaratılarak genişletilmiştir. Yasayla getirilen bu belirsiz kavramın içeriği tebliğle belirlenmiş, farklı vergi türleri itibarıyla mükellef olanlar “mükellef olmayan” statüsüne alınmıştır. Çalışmada açıklanan gerekçelerle kavramın Kanun’dan çıkarılması, yerleşik ilkelere uygun düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

ABSTRACT

One manifestation of sovereign authority in the fiscal domain, which endows the state with powers superior to all other societal power elements, is the exercise of taxation authority. While the taxation relationship constitutes a legal arrangement wherein the state functions as creditor and the taxpayer as debtor, the achievement of sound outcomes from this relationship necessitates the incorporation of other obligated parties beyond these primary stakeholders. The state's requirement to conduct its operations without impediment mandates that it maintain comprehensive information from the inception of this legal relationship and exercise control over informal economic sectors. For such reasons, "taxpayers" whose scope is determined by the Ministry pursuant to the Tax Procedure Law have been obligated to conduct their collections and payments through banking or financial institutions and to document these transactions with instruments issued by such institutions. However, this authority has been expanded through the creation of a legal status for "non-taxpayers," which undermines the principles of legal certainty and legality, justified by the assertion that existing powers proved insufficient in combating the informal economy. The content of this ambiguous concept introduced by legislation has been determined through communiqués, whereby individuals who qualify as taxpayers under different tax categories have been classified under "non-taxpayer" status. Based on the rationale articulated in this study, it is imperative that this concept be removed from the Law and that regulations conforming to established legal principles be implemented.

¹ Vergi Başmüfettişi, Öğretim Görevlisi, Doktora Öğrencisi, Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F., mustafasefamazlum@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-8433-5291

GİRİŞ

Toplum içerisinde yer alan çeşitli güçlerden devleti ayıran ve ona üstün zorlama ve emretme gücü tanıyan egemenliğin, mali alanda görünümü mali egemenliktir. Mali egemenliğin önemli bir parçasını, vergilendirme yetkisi oluşturmaktadır. (Çağan, 1982, s. 1-2) Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi sathında vergi alabilmesini sağlayan fiili ve hukuki güç olarak tanımlanmaktadır. (Kırbaş, 1988, s. 55) Bu yetkiden hareketle devlet, kamu giderlerini karşılamak amacıyla kişilerden vergi uygulamalarıyla tek taraflı olarak ekonomik değerler almaktadır. Kurulan bu hukuki ilişkinin alacaklı tarafını “vergi alacaklısı” olarak devlet oluştururken, borçlu tarafını ise “vergi borçlusu” sıfatıyla mükellefler oluşturmaktadır. (Erginay, 1977, 3, s. 51-52) (Kırbaş, 1988, s. 55-56) Ancak vergilendirme ilişkisi içerisinde, herhangi bir vergi yönünden vergiyi doğuran olayla teması olmadığı için mükellef statüsünde olmasa da, vergi alacağının doğru şekilde tespit ve tahsili için bilgi verme gibi ödevler yüklenen üçüncü kişiler de bulunmaktadır. Bu sebeple yazında mükellefleri ve bu kişileri de kapsayacak şekilde “vergi ödevlisi” kavramı kullanılmaktadır. (Şenyüz vd., 2023, s. 124)

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele amacıyla vergi ödevlisi kişilere farklı ödevler getirilebilmektedir. Bunlardan biri de 4369 sayılı Kanunla² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) mükerrer 257. maddesinde yapılan düzenlemeyle “mükelleflere” ödemelerini ve tahsilatlarını banka veya finans kurumları aracılığıyla yaparak doğruluğunu belgelerle kanıtlama (tevsik) mecburiyeti getirilmesidir. 1998 yılında Maliye Bakanlığına kanunla verilen bu yetkiye istinaden birçok genel tebliğ yayınlanmış, getirilen zorunluluğa dair kapsam, usul ve esaslar belirlenerek uygulamaya yön verilmiştir. Söz konusu yetki, 2 Ağustos 2024 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 7524 sayılı Kanun³ ile “mükelleflere ve mükellef olmayanlara” uygulanabilecek şekilde genişletilmiş, böylece vergi kanunlarımıza hukuki güvenlik ve yasallık ilkelerini zedeler şekilde, kimlerin oluşturduğu belli olmayan ve kullanımını sakıncalı bulduğumuz “mükellef olmayanlar”

hukuki statüsü eklenmiştir. Bu durum, kanımızca vergi hukuku açısından oldukça önemli bir tartışma noktası oluşturmaktadır.

Mükellef olmayanlar hukuki statüsü ve sakıncalarının ortaya konması ve öneriler getirilmesi adına, çalışma dört bölümden oluşacak şekilde kurgulanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde mükellef kavramı, unsurları ve yakın kullanımları itibariyle tanımlanmakta, farklı vergi türleri itibariyle milyonlarca mükellefin varlığı ortaya konmakta, sonrasında “mükellef olmayanlar” kim olabilir sorusuyla bölüm bitirilmektedir. İkinci bölümde, vergi kanunlarında oluşturulan yeni hukuki statü olarak “mükellef olmayanlar” kavramının kanunlarımıza girişi süreci anlatılmaktadır. Kanımızca, mevzuatımızda “mükellef olmayanlar” kavramına ihtiyaç duyulmadığı yakın kullanımlardan hareketle gösterilmekte, ayrıca kavramın muğlaklığı belirlilik ilkesine, düzenleme biçimi yasallık ilkesine aykırılık oluşturacak şekilde yapıldığından hukuki güvenliği zedeler nitelikte olduğu bilgisiyle değerlendirilmektedir. Üçüncü bölümde, tevsik ödevi getiren ve uygulamanın kapsam, usul ve esaslarını düzenleyen genel tebliğlerde yapılan düzenlemelerin neler olduğu, ödevli kılınan mükelleflerin ve mükellef olmayanların nasıl tanımlandığı üzerinde durulmaktadır. Bu çerçevede 4369 sayılı Kanun ile mükelleflere yönelik ödev getirme yetkisinin mükellefler dışında kalanlara sirayet edecek şekilde nasıl kullanıldığı ile 7524 sayılı kanundan alınan yetkinin kullanımında mükelleflerin nasıl “mükellef olmayanlar” şeklinde tanımlanarak kendilerine ödev getirildiği ortaya konmaktadır. Dördüncü bölümde ise, konuyla ilişkili anayasal ilkeler kısıtı altında, kendisini de hukukla sınırlandıran hukuk devletinin, birey hak ve özgürlüklerine vergilendirme eliyle müdahalede bulunurken hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde yasallık ve belirlilik ilkelerine uygun düzenleme ve işlemleri ne şekilde yapması gerektiği açıklanmaktadır. Tüm bu tespit ve açıklamalar, mükellef olmayanlar kavramının kullanımının sakıncaları da ortaya konarak çalışmanın sonunda değerlendirilmekte, öneriler getirilmektedir.

² Resmi Gazete (Sayı: 23417)

³ Resmi Gazete (Sayı: 32360)

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA “MÜKELLEF” KAVRAMI VE KAPSAMI

Mükellef Kavramının Tanımlanması

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesi “vergi ödevi” başlığını taşımaktadır. Bu maddede, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Doğrudan mükellef kavramını tanımlamaksızın, soyut anlamda mükellef tanımlaması (Şenyüz vd., 2023, s. 102) yapılan bu hüküm doğrultusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde mükellef kavramı tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişiler” mükelleftir.⁴ Soyut bir çerçeve içerisinde bu şekilde tanımlanan mükellef, uygulama kanunlarıyla somut bir görünüm kazanmaktadır. (Coşkun Karadağ ve Mazlum, 2019, s. 7-10) VUK’un 8. maddesiyle yapılan mükellef tanımında yer verilen bazı kavramları anlamak, mükellef kavramının neyi ifade ettiğini anlayabilmek ve kavramı somutlaştırmak adına önemlidir. Bu nedenle öncelikle açıklanması ve anlaşılması gereken kavramlar, “vergi kanunu”, “vergi borcu” ve “kişilik” kavramlarıdır.

Mükellef tanımında yer alan “vergi kanunu” ibaresi VUK’un 3. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, vergi kanunu tabiri VUK ile bu kanuna bağlı vergi, resim ve harç kanunlarını ifade etmektedir. Bu durumda sayılan kanunlarla kendisine vergi borcu düşen kişiler mükellef olarak değerlendirilmelidir. Mezkur kanuna bağlı kanunlar ifadesinden ise, kanunun kapsamını düzenleyen 1. maddesinin lafzından hareketle, “gümrük ve tekel vergileri” başlığı altında 2. maddede yazılanlar dışında kalan genel bütçeye giren vergi, resmi ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harçların anlaşılacağı, bu gelirlere bağlı olan vergi, resim ve zamlar ile kaldırılan vergi, resim ve harçların da bu kapsamda olduğu anlaşılmaktadır.

“Vergi borcu” kavramını ise vergiyi doğuran olay kavramı ile birlikte ele alarak açıklamak gerekir.⁵ Anayasanın 73.

maddesinde vergiyi doğuran olayla ilişki kurabilecek potansiyele sahip “herkes” lafzı ile “soyut mükellef” tanımı yapılmıştır. Bu soyut mükellefiyet, vergiyi doğuran olayla ilişki kurulması sonucu somutlaşmakta ve “mükellef” kavramını doğurmaktadır. (Şenyüz vd., 2023, s. 102) Vergi hukukumuzda yer alan her verginin, üzerinden alındığı iktisadi değeri gösteren bir konusu, verginin doğumunu bağladığı bir olayı ve verginin konusu ile vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren bir mükellefi vardır. (Özbalcı, 2010, s. 110) VUK’un 19. maddesine göre, vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olay başlığı altında düzenlenen bu maddeye göre vergi alacağının doğması, vergi kanunlarının kendisini bağladığı olayın oluşması veya hukuki durumun tamamlanmasına bağlanmıştır. Bu anlamda vergilendirme sürecinin başlangıcını ifade eden vergiyi doğuran olay, kanunun öngördüğü şekilde mükellef ile verginin konusu arasında ilişki oluşması ile gerçekleşirken, devletin alacağının, mükellefin ise borcunun soyut doğumu anlamına gelir. Böylece nezdinde vergiyi doğuran olay gerçekleşen kişi mükellef konumuna gelir. Gelir vergisi gibi vergilerde belli bir dönemde oluşan vergiyi doğuran olaylar birlikte dikkate alınırken, veraset ve intikal vergisi gibi vergilerde ise dönem söz konusu olmaksızın belli bir anda oluşan tek bir olay söz konusudur. Dar anlamıyla mükellefle verginin konusu arasında ilişkiyi düzenleyen bu olay, geniş anlamda istisna, muafiyet ve indirimleri de dikkate alır. Vergiyi doğuran olay sonucunda kanunlara uygun bir matrahın oluşması gerekirken, sayılan unsurlar, tarhın çıkmasını engelleyip hukuki sonuç olarak borcun tamamen ya da kısmen etkisizleşmesine başka deyişle matrahın oluşumunu engellemesine bağlı olarak vergiyi doğuran olayın tek başına anlam ifade etmemesine sebep olur. (Şenyüz vd., 2023, s. 126-128) Muafiyet kavramı, aslında mükellef olması gerekenlerin açık kanun hükmü gereği vergi dışı bırakılmasını ifade etmesi sebebiyle konumuz açısından ayrı bir özellik taşımaktadır.⁶ (Kırbaş, 1988, s. 76)

Vergi hukukumuzda vergi borcunun maddi ve şekli

4 Vergi Usul Kanunumuz “mükellefiyeti” tanımlamasa da mükellefi tanımlanmış, vergi kanunlarımızda genelde konudan sonra yükümlünün kim olduğunu belirtmiştir. (Edizdoğan vd., 2021, s. 155-156) Bu noktada VUK’un 8 ve 9. maddelerinden hareketle mükellef kavramına dair temel özelliklere ulaşılabilir. Açıklama ve örnekler için bkz. (Özbalcı, 2010, s. 109-112) (Edizdoğan vd., 2021, s. 154-157)

5 İlke olarak vergi borcu ve mükellefiyetinin doğumu, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla olur. Böylece, mükellef bakımından subjektif, verginin konusu bakımından objektif mükellefiyet gerçekleşir. (Kırbaş, 1988, s. 76)

6 Bazı mükellefler vergiyi doğuran olayla bağlantı kurarsa da sosyal, ekonomik, teknik ve siyasi nedenlerle geçici, sürekli, şarta bağlı ya da değil vergi dışına çıkarılır. Mükellefler için getirilen bu ayrıcalık ya da daraltmaya muafiyet denir. Hemen hemen her kanunda muafiyet hükmü bulunmaktadır. (Şenyüz vd., 2023, s. 105)

anlamda iki boyutlu olduğunu ifade edebiliriz. Vergi kanunlarımızda tanımlanmasa da, kişinin vergi kanunlarından kaynaklı olarak vergiye bağlı olması sebebiyle kanunlardan kaynaklanan maddi ya da şekli tüm ödevleri “mükellefiyet” olarak tanımlanmaktadır. (Edizdoğan vd., 2021, s. 154-157) Bu kapsamda mükellefi; bildirim, beyanname verme, defter ve belgeleri muhafaza gibi “şekli”, parasal borcun ödenmesi bakımından “maddi” vergi ödevlerini yerine getiren kişi olarak anlamak gerekir.⁷ (Kırbaş, 1988, s. 57) Vergi dairesinin mükellefi öncelikle usul ve şekli anlamıyla, sonra ise vergi borçlusu anlamıyla izlediği ifade edilebilir. (Eroğlu, 1989, s. 26) Vergi ilişkisi içinde maddi ve şekli ödevler genelde birlikte bulunmakla birlikte, zarar eden mükellefin maddi borcu olmaksızın şekli borcu ya da ücretlinin şekli borcu olmaksızın maddi borcu olması da mümkündür. (Şenyüz vd., 2023, s. 101-102) Açıklanan sebeplerle vergi mükellefi kavramının, maddi anlamda vergi borçlusu kavramından daha geniş olduğunu belirtmek yerinde olacaktır. (Şenyüz vd., 2023, s. 102) Geniş anlamıyla vergi mükellefi olarak da ifade edilebilen, kendilerine maddi, şekli ve usuli görevler yüklenen mükellefler, malvarlığından vergiyi ödemek zorunda olması ve kişiliğinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sebepleriyle vergi sorumlusundan ayrılır. (Edizdoğan vd., 2021, s. 155-156) Bu iki husus mükellef olmak için aynı anda olması gereken şartlardır. (Şenyüz vd., 2023, s. 102)

VUK’ta yapılan mükellef tanımını anlamak için üzerinde durulması gereken son husus, “vergisel kişilik” olarak ifade edilen durumdur. Her ne kadar tanımda mükelleflerin, gerçek ve tüzel kişilerden oluştukları ifade edilse de, belirtilen anlamda kişilikleri olmasa dahi cemaatler ve adi ortaklıklar gibi bazı hukuki varlıklara da vergisel anlamda kişilik ve vergi ehliyeti tanındığı görülmektedir.⁸ (Şenyüz vd., 2023, s. 103)

⁷ Uygulamada vergi yükümlülüğünün muafiyetler ve dar mükellefiyet gibi durumlarla daraltıldığı, müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümleriyle de genişletilebildiği görülmektedir. (Edizdoğan vd., 2021, s. 154-155)

⁸ Bu bağlamda, durumun özelliklerine göre, vatandaş ya da yabancı kişiler, özel bir kişi veya kamu kurumu, (Öncel vd., 2023, s. 91) ile vergisel anlamda kişilik tanımlanan hukuki varlıklar mükellef olabilmektedir.

⁹ Bkz. kanuni yükümlü (Edizdoğan vd., 2021, s. 154-157) aracı ödeyici (Özbalcı, 2010, s. 111) aracı yükümlü, vergi yüklenicisi (Edizdoğan vd., 2021, s. 154-157) iktisadi mükellef (Şenyüz vd., 2023, s. 105) tam, dar, potansiyel mükellef, sürekli/süreksiz yükümlülük (Coşkun Karadağ ve Mazlum, 2019, s. 9-10)

Mükellef Kavramına Yakın Kavramlar ve Kavramın Farklı Kullanımları

Mükellef kavramı yerine yazında yükümlü tabiri de kullanılmaktadır. Ayrıca, kavramın farklı boyutlarda ele alınması sonucu yazında ve uygulamada farklı anlamlar içerecek şekilde kullanımları da görülmektedir.⁹

Konumuzla doğrudan ilgisi bakımından burada mükellefi de içine alan vergi ödevlisi kavramını tanımlamak yerinde olacaktır. Vergi kanunları, vergilendirme sürecinde mükellefler ve sorumlular dışında kalan, vergi kanunlarının mükellef tanımı içine girmeyen kişilere de bir takım ödevler yükleyebilmektedir. Bu sebeple, vergi kanunlarımızda tanımı yer almasa da, mükellefleri, sorumluları ve haricen ödev yüklenen bu kişileri tanımlayan bir üst kavram olarak vergi ödevlisi kavramı geliştirilmiştir. Mükellefler dışında kalan kişiler, gerek vergi alacağının doğru şekilde tespiti gerekse de hukuka uygun şekilde tahsili için önemlidir. Bu kişilere, perakende satış fişi almak zorunda olanlar, vergi incelemesinde istenen bilgileri vermek zorunda olanlar ve ölüm olayını vergi dairesine bildirmek zorunda olan muhtarlar gibi kişiler örnek gösterilebilir. Mükellef ya da sorumlu olmayan bu ödevliler, zorunluluklara uymaması halinde cezaya muhatap olacak diğer kişilerdir. (Şenyüz vd., 2023, s. 124)

VUK’un 148. maddesinde, kamu idare ve müesseseleri ve mükelleflere ek olarak mükellef olup olmadıklarına bakılmaksızın mükelleflerle ilişki kuran diğer gerçek ve tüzel kişiler bilgi verme ile ödevlendirilmiştir. Bu örnek bize “mükellef olmayanlar” şeklinde bir ibare kullanılmaksızın, mükellef olup olmadığına bakılmaksızın kişilerin vergi ödevlisi kılınabildiğini göstermektedir.

Vergi Kanunlarına Göre Mükellef Olabilenlerin Ulaştıkları Sayısal Boyut

Mükellef kavramı tanımlanırken, VUK’un ilk üç maddesinden hareketle “vergi kanunu” tabirinin kapsamı ifade edilmişti. Bu çerçevede, genel bütçeye giren vergi, resim, harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harçlar¹⁰ noktasında mükelleflerin kim olduğu yasallık ilkesi çerçevesinde ilgili kanunlarda belirlenmektedir.¹¹ Bu geniş yelpaze içerisinde mükellef olabilen kişilerin sayısına erişmek kolay olmasa da bazı değerlendirmeler yapılabilir.

2025 Nisan dönemi resmi verilerinde sınıflandırılan gruplarla sınırlı olarak Türkiye’de yaklaşık 12 milyon gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olduğu görülmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2025) Ayrıca, bu veride yer almasa da yaklaşık 16 milyon kişinin (Türkiye İstatistik Kurumu [TÜİK], 2024) ücret yönünden gelir vergisi, 42 milyon elektrik tüketicisinin (Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu [EPDK], 2024) elektrik ve havagazı vergisi mükellefi, yaklaşık 41,3 milyon konutu (TCCB, 2023, s. 410) kullananların çevre temizlik vergisi, 32 milyonu aşan sürücü belgesi sahibinin (Emniyet Genel Müdürlüğü, 2022) trafik harcı ve yaklaşık 32 milyon trafiğe kayıtlı araçtan (TÜİK, 2025) adına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilenlerin motorlu taşıtlar vergisi olduğu söylenebilir.

O halde sorulması gereken soru şudur. Her birimiz bir şekilde mükellef olabiliyorken “mükellef olmayanlar” kimdir ve kavram nasıl tanımlanabilir?

“MÜKELLEFLER OLMAYANLAR” KAVRAMI VE HUKUKİ TEMELİ

Mükellef Olmayanlar Kavramının Vergi Hukukumuzda Girişi

4369 sayılı Kanunla VUK’un mükerrer 257. Maddesinin 1.fıkrasının 2.bendinde, “mükelleflere” banka veya finans kurumları aracılığıyla ödeme ve tahsilatlarını yapmaları ve bunlarca düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri mecburiyeti getirme noktasında Bakanlığa yetki verilmiştir. İlgili madde gerekçesinde, 12 Bakanlığın zorunluluk “kapsamını” da yetkisi dâhilinde belirleyebileceği, bu sebeple zorunluluğun belli bir mükellef grubuna yönelik olabileceği, çok yüksek nakit hareketlerinin taraflarının izlenebilmesine olanak sağlamak suretiyle de kayıt dışı ekonominin kavranabilmesine olanak sağlayacağı belirtilmiştir. Alınan yetkiye istinaden birçok tebliğ yayınlanmıştır.¹³

2 Ağustos 2024 günü yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun¹⁴ düzenlemesiyle ise, “mükelleflere” yönelik ödev getirme yetkisi veren madde hükmünden sonra gelmek üzere “ve mükellef olmayanlara,” ibaresi eklenmiştir.¹⁵ Kanun gerekçesinden, yetersiz görülen yetkinin “kayıt dışı ekonomiyle mücadele amacıyla” “mükellef olmayanlar” hukuki statüsü yaratılarak genişletildiği anlaşılmaktadır.

Vergi Kanunlarımızda “Mükellef Olmayanlar” Kavramına Benzer Kullanımlar

Mükellef olmayanlar şeklindeki bu kullanım tespit edebildiğimiz kadarıyla mevzuatımızda yeni bir kullanımdır.¹⁶ Zira geçmiş düzenlemelerde genellikle

10 Kapsama girenlerin başlıcaları için bkz. Kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka ve sigorta muameleleri, motorlu taşıtlar, veraset ve intikal, damga, konaklama, özel iletişim, şans oyunları, dijital hizmet, emlak, değerli konut, elektrik ve havagazı tüketim, çevre temizlik, eğlence, haberleşme, yangın sigortası vergileri ile harçlar kanunu ve belediye gelirleri kanunu kapsamındaki harçlar

11 Bu kanunlarda vergilendirmenin tarafı olsun/olmasın kişilere çeşitli ödevler tanımlanabilmektedir. Örneğin, harçlar Kanununa göre, işlem tesis eden memurun mükellefle birlikte müteselsilen sorumluluğu.

12 Bakınız. <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>.

13 268, 320, 323, 324, 332, 337 ve 459 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri

14 Resmi Gazete (Sayı: 32620)

15 Maddenin 1. fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan yetki maddesine teklifin altıncı maddesinde önerilen düzenleme ile ekleme yapılmıştır. Yetki: Mükerrer Madde 257 “Maliye Bakanlığı; 2. Mükelleflere ve mükellef olmayanlara, muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye... yetkilidir.” (7524 sayılı Kanunla bu bende “Mükelleflere” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve mükellef olmayanlara,” ibaresi eklenmiştir.)

16 Genel Uygulama Tebliğinde söz konusu kavram KDV ile mükellef olmayanları işaretler, iki ayrı noktada kullanılmıştır. ÖTV Uygulama Genel Tebliğlerinde kullanımı yoktur.

kanunların yetki maddelerinde mükellefler dışındaki kişilere de ödev getirilebilmesi amacı taşıdığı değerlendirilen aşağıdaki gibi ibarelere yer verilmiş olduğu ya da ilgili vergi kanununda o vergiye dair mükellef olmadığını anlatacak düzenleme yapıldığı görülmektedir.¹⁷

VUK'un 11. maddesinin, “ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına... bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya” hükmü ile 148.maddesinin “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, ...istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.” hükmü, GVK'nın 94. maddesinde yer verilen “ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın ... kesinti yapılır.” “ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadıklarına ... göre... farklı oranlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir.”, Kurumlar vergisi kanununun 30.maddesinin “ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.” ve katma değer vergisi kanununun 23. maddesinin “...mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak...” hükümlerinde yer alan kullanımları bu durumlara örnek gösterebiliriz.

Görüleceği üzere kanun koyucu günümüze dek “mükellef olmayanlar” kavramı yerine, durumun özelliğine göre ilgili vergi kanunları bakımından mükellef olarak tanımlanmayan kişileri de içerecek şekilde kelimeler kullanmayı tercih etmektedir. Bu sebeple kimi ifade ettiği açık olmaksızın hukukumuzda ilk kez giren “mükellef olmayanlar” hukuki statüsünün tanımlanması gerekmektedir.

GENEL TEBLİĞLERLE YAPILAN DÜZENLEMELER

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde Yapılan Düzenlemeler

Söz konusu kavrama ulaşabilmek adına öncelikle,

213 sayılı VUK'un mükerrer 257.maddesinde yapılan düzenlemeyle Bakanlığa “mükelleflere” tevsik ödevi getirme noktasında verilen bu yetki bağlamında, geçmişten bugüne “mükellef olanların” ya da “mükellef kılınanların” kim olduğunun ortaya konması yerinde olacaktır. Zira bu açıklamalarla tevsik zorunluluğu kapsamında “mükellef olmayanlar” kavramına neden ihtiyaç duyulduğu ve kavramın ne ifade ettiği daha iyi anlaşılabilir.

213 sayılı VUK'un mükerrer 257. maddesinde yapılan düzenlemeyle Bakanlığa “mükelleflere” tevsik ödevi getirme noktasında verilen bu yetki, 2003 yılında yayınlanan 320 sıra numaralı VUK Genel Tebliği¹⁸ ile “ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi” amacıyla kullanılmış, tevsik zorunluluğuna hayat verilmiş, uygulamanın kapsam, usul ve esaslarına dair düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemeyle 1 Ağustos 2003 tarihinden itibaren, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, basit usulde kazancı tespit edilenler, defter tutması zorunlu çiftçiler, serbest meslek erbapları ve vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleriyle Türkiye’de yerleşik olmayan yabancılar dışında kalan nihai tüketicilerden yapacakları mal veya hizmet bedeli olarak 5 milyar TL’yi aşan tahsilat ve ödemelerin banka veya özel finans kurumları¹⁹ aracılığıyla yapılması, bunlarca düzenlenen dekont, hesap bildirim cetveli ile belgelendirilmesi zorunlu kılınmış, zorunluluğa uymayan mükelleflere her bir işlem için aynı kanunun mükerrer 355. maddesinde tanımlı özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere, “mükelleflere” ödev getirme noktasında verilen yetkiyle, tebliğ metninde ödev getirilen mükelleflerin kim olduğu açıkça tanımlanmamıştır. Ancak tevsik zorunluluğu kapsamında olmayan işlemleri düzenleyen bölümünde “tevsik zorunluluğu kapsamına giren kişiler ile nihai tüketicilerin” belli işlemleri kapsam dışında bırakıldığı için nihai tüketiciler dışında kalanların tevsikle ödevlendirildiği, nihai

17 Konuyla ilgili bazı kullanımlar için bkz. “mükellef veya ... yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye ... iletilir.” (VUK md.28) “Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları ... sair gerçek ve tüzelkişilerden her türlü bilgileri isteyebilirler.” (VUK md.86) “Tahakkuk fişinden gayri, ... bilümmü vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere ... tebliğ edilir.” (VUK md.93) “Kamu idare ve müesseseleri ...ile gerçek ve tüzelkişiler ... bilgileri ... vermeye mecburdurlar.” (VUK md.149) “.. resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, bildirmeye mecburdurlar.” (VUK md.150) .. bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, ... imtina edemezler. (VUK md.151) “Maliye Bakanlığı, ... mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ... belirlemeye yetkilidir.” (VUK md.175) “... gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar... zorundadırlar.” (VUK md.256) “mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların ... diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye..” (VUK mük.md.257)

18 Resmi Gazete, (Sayı: 25158)

19 PTT Genel Müdürlüğü aracılığıyla tevsik, 323 nolu VUK GT ile mümkün olmuştur.

tüketicilerin ise kendilerinin tevsik yükümlülüğü olmasa da belirtilen işlemlere taraf olarak dolaylı şekilde belirlenen ödemelerde banka ve benzeri kanallardan ödeme yapmaya yönlendirildiği değerlendirilebilir.

Daha sonra sırasıyla sırasıyla 323²⁰, 324²¹, 332²² sıra numaralı VUK Genel Tebliğiyle tevsike konu işlem alt limitine ve uygulamada birlik sağlamaya dair açıklamalar yapılmış,²³ son olarak 13 Ağustos 2004 tarihinde 337 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde²⁴ yapılan açıklamalarla, uygulamanın mükellefleri, kapsamı, usul ve esaslarına dair çerçeve yaklaşık bir yıllık süreçte daha net belirlenmiştir. Söz konusu tebliğlerde, getirilen zorunluluğu ifade etmek adına “mükelleflerin ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları tahsilat ve ödemeler” için zorunluluk getirildiği lafzı kullanılmış, mükelleflerin belirlenen tutar üzerindeki işlemlerinin tevsik zorunluluğunda olduğu belirtilmiştir.²⁵

Söz konusu düzenlemelere, nihai tüketicilere de zorunluluk getirildiği ve kanun hükmünün genişletildiği eleştirisi yapılmıştır. (Üstün, 2007, s. 274) Benzer şekilde, 320 sıra numaralı tebliğle yapılan düzenleme iki gerekçe ile dava konusu edilmiştir. Bunlardan ilki, düzenleme kapsamına vergiden muaf esnaf ve nihai tüketicilerin de alınması, diğeri ise zorunluluğa uymayanlara ceza kesilmesi olup, dayanak kanun maddesi dahil olmak üzere düzenlemelerin Anayasaya ve VUK’a aykırılığı iddia olunmuş, Bakanlık yapılan düzenlemeyle nihai tüketiciler ve vergiden muaf esnafa ödev getirilmediği ve VUK’un mükerrer 257 ve mükerrer 355. maddesinde yapılan düzenlemelerin yasal dayanağı bulunduğunu savunmuştur. Danıştay, Anayasaya aykırılık iddialarını ciddi bulmayarak 22.12.2004 tarihli kararını vermiştir. Söz konusu kararda,

20 Resmi Gazete, (Sayı: 25186)

21 Resmi Gazete, (Sayı: 25273)

22 Resmi Gazete, (Sayı: 25445)

23 Daha sonra, tevsik zorunluluğunun kapsamını belirleyen en önemli unsurlardan işlem limiti, “herhangi bir aksaklığın ortaya çıkmaması ve uygulamanın tüm tarafların gönüllü katılımı ile gerçekleştirilebilmesi” amacıyla 01.08.2003 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 323 nolu VUK Genel Tebliği ile 10 milyar TL olarak belirlenmiş, 324 nolu VUK Genel Tebliği ile “uygulamada birlik sağlayıcı” açıklamalar yapılmıştır. Ancak 332 nolu VUK Genel Tebliği ile limit, 01.05.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 8 milyar TL olarak yeniden belirlenmiştir.

24 Resmi Gazete, (Sayı: 25552)

25 323 nolu tebliğde “mükelleflere ... cezası kesilecektir.” “mükellefler arası ticari işlemlerde birinin tahsilatı diğerrinin ödemesi olacağından özel usulsüzlük cezası her iki mükellef için de uygulanacaktır.” ibareleriyle ceza uygulamasında işleme taraf olan mükelleflere ceza uygulanacağı belirtilmiştir.

26 Danıştay 4.Dairesi, E.2003/1715, K.2004/2587

27 Resmi Gazete, (Sayı: 29572) Daha sonra, 572 ve 575 nolu VUK genel tebliğiyle değişiklikler yapılmıştır.

iddia edilenin aksine tevsik zorunluluğu ve uymayanlara ceza getirilmesinin yasal dayanağının bulunduğu, tevsik zorunluluğu getiren düzenlemeye dayanak teşkil eden madde metni ve gerekçesinden de hareketle idarenin getirilecek mecburiyetin kapsamını da belirleme yetkisinin olduğu, bu yetkiyi belli bir mükellef grubu için de kullanabileceği, vergiden muaf esnaf ve nihai tüketicilerin yapılacak ticari işlemlerin tarafı olarak tebliğde yer aldığı gerekçe gösterilerek dava reddedilmiştir.²⁶

“Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayı, belli kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit etmek ve böylece kayıt dışılığı önlemek amacı doğrultusunda tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğu getirilmesi” amacıyla konuya dair yapılan son düzenleme ise 24 Aralık 2015 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 459 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile yapılmıştır.²⁷ Söz konusu Tebliğ ile gelişen koşullar dâhilinde uygulamanın kapsamı, usul ve esasları gözden geçirilerek düzenlenmiştir. Söz konusu Tebliğin 3. maddesinde daha önce tebliğ metninden çıkarımla ulaşılan “tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar” bu kez tanımlanmış, “Bu Tebliğ uygulaması bakımından, Vergi Usul Kanununun 232. maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarları, serbest meslek erbabını, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarları, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçileri, vergiden muaf esnaf” oldukları ifade edilmiştir. Yine aynı maddede yukarıda sayılanlar dışında kalanlar ise “tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlar” şeklinde tanımlanmıştır. Sayılanların “kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları” işlemlerin tevsik zorunluluğu kapsamında

olduğu belirtilmiştir. Burada dikkat çeken ve önceki düzenlemelerden ayrılan hususlardan biri, zorunluluğa tabi “mükelleflerin” tanımlanması diğeri ise nihai tüketici kavramının kullanımının tercih edilmemesidir. Ayrıca tevsik zorunluluğu kapsamındaki işlem tutarı 1 Ocak 2016 tarihinde yürürlüğe giren bu tebliğe göre 7 bin TL olarak yeniden belirlenmiş, belirlenen zorunluluğa uymayan “ilgililere” başka deyişle tevsikle yükümlü mükelleflere ceza uygulanacağı tekrar belirtilmiştir.

Çalışmanın amacını aşmaması adına, getirilen düzenlemelerin ana hatlarının bu şekilde olduğu, tevsik zorunluluğu kapsamında 213 sayılı VUK’un mükerrer 257.maddesine istinaden “mükelleflere” getirilen tevsik ödeviyle “mükellef” olanların ve olmayanların açıklanan şekilde belirlendiğini söyleyebiliriz. Görüleceği üzere bu düzenlemelerde “tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar” şeklinde getirilen tanımlama, uygulama kapsamında VUK’a göre üzerine tevsik ödevi bağlamında vergi borcu düşen kişileri yani mükellefleri ifade etmekte olup bunlar dışında kalanlar ise bu bağlamda mükellef olarak nitelenmemiştir. Hal böyle iken, 7524 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK’un Maliye Bakanlığına belli konularda düzenleme yapma yetkisi veren mükerrer 257.maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde yapılan düzenlemeyle, kayıt dışı ile mücadele amacı çerçevesinde Bakanlığa verilen yetkinin genişletilmesi gerekçe gösterilerek “mükelleflere” tevsik ödevi getirmeyi içeren yetki düzenlemesi yeterli görülmemiş “mükellef olmayanlar” kavramı madde bendine eklenerek bahsi geçen amaca yönelik hem yeni bir hukuki statü getirilmiş, hem de yapılacak düzenlemeler için yetki alınmıştır.

Söz konusu yetkinin kullanımı adına, 459 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde değişiklik yapılmasını konu alan 572 sıra numaralı VUK Genel Tebliği taslağı yayınlanmıştır.²⁸ Söz konusu taslakta yukarıda yer verilen ve “tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar” tanımlamasının sonuna “vergiden muaf esnaf” ibaresinden sonra gelmek üzere “mükellef olmayanlar” kavramı da eklenerek kim olduğu net şekilde ortaya konmayan kişiler

tevsik zorunluluğu kapsamına alınmıştır. Böylelikle, yukarıda kim olduklarına yer verilen ve mükellef olmayanları da içerecek şekilde genişletilen tevsik zorunluluğu ödeviyle yüklenenlerin, mükellef olmayanların kendi aralarında yapacakları işlemler haricinde kalan ve 7 bin TL sınırının üzerindeki “her türlü” tahsilat ve ödemelerinin tevsiki zorunlu kılınmak istenmiştir. Önce taslak metinde bu haliyle yer verilip, daha sonra yayınlanan tebliğ metninde de yer verilen örnekten görüleceği üzere, söz konusu düzenlemenin ücret gelirleri sebebiyle GVK açısından “mükellef” sayılan kamu görevlilerini mükerrer 257. maddeyle hukukumuzda eklenen “mükellef olmayanlar” olarak tanımladığı ve tevsikle ödevlendirdiği görülmüştür. Bu noktada açık olmaksızın getirilen düzenleme ilk bakışta nihai tüketicileri kapsadığı şeklinde değerlendirilse de, çalışmanın ilk bölümünde çeşitli kanunlar yönünden mükellef sayılan söz konusu kişilerin “mükellef olmayanlar” tanımı içerisine alınmasının ve tevsik zorunluluğu kapsamında bu şekliyle ödevli hale getirilmelerinin hukuki belirlilikten yoksun şekilde geneli ilgilendirdiği görülmektedir.

Bu noktada çalışmalara katkı sunmak üzere iletilen bazı eleştirilerimiz de gözetilmiş 572 sıra numaralı VUK Genel Tebliği bir kısım eklemelerle yayınlanmıştır.²⁹ Böylece tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar arasında mükellef olmayanlar da yerini alırken, mükellef olmayanların kim olduğu “Bu Tebliğ uygulaması bakımından, Vergi Usul Kanununun 232. maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçi, vergiden muaf esnaf dışında kalanları” ifade eder şekilde tanımlanmış ve 459 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinin tanımları içeren 3. maddenin (d) bendinde yerini almıştır. VUK’un mükerrer 257.maddesinde yer alan yetki kuralında tanımı olmayan “mükellef olmayanlar” kavramının VUK Genel Tebliğinde VUK’ta tanımlı fatura almakla mükellef kılınanlar dışındaki kişileri işaret ettiği tanım maddesinden hareketle görülmüş, bu kişilerin kendi aralarında yaptıkları işlemler hariç 7 bin TL üzerindeki işlemlerini tevsik

28 Taslak metin GİB web sayfası üzerinden <https://gib.gov.tr/vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sıra-no-459nde-degisiklik-yapilmasina-dair-teblig-taslagi> ve <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/vuktebligtaslak459degisiklik09092024.pdf> linkleri aracılığıyla paylaşılsa da, bu linklere erişim izleyen zamanda mümkün olmamıştır. Ancak farklı kaynaklardan (https://www.muhasibetr.com/guncelmevzuat/mevzuat_oku.php?mevzuat_id=6632) erişim mümkündür.

29 Resmi Gazete, (Sayı: 32696)

etmeleri zorunlu kılınmıştır. Bu tutar, 30 Kasım 2024 günü yayınlanan 575 sayılı VUK Genel Tebliği ile bu tarihten itibaren geçerli olmak üzere 30 bin TL'ye yükseltilmiştir.³⁰ Başka bir deyişle, bu kişiler fatura almakla zorunlu kılınan kişilerle yapacakları ve belirli tutarı aşan işlemleri tevsik etmek zorundadır. Bu kişiler daha önce tevsik zorunluluğu kapsamında “mükellef” olarak tanımlanan kişiler olduğuna ve mükellef olmayanların kendi aralarında yapacakları işlemler tevsik kapsamında olmadığına göre, biz bu durumu “mükellefler ve mükelleflerle muamelede bulunan kişiler” tevsik zorunluluğu kapsamındadır şeklinde tanımlayabiliriz.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Genel Tebliğlerinde Yapılan Düzenlemeler

Konuya dair bir diğer düzenleme ise 268 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğini³¹ yürürlükten kaldıran 328 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğidir.³² Söz konusu tebliğleri konumuz bakımından irdelediğimizde, 2008 yılında yayınlanan 268 sıra numaralı tebliği ile “mükelleflere” tevsik zorunluluğu getirilmesi noktasında Bakanlığa yetki veren 213 sayılı VUK’un mükerrer 257. maddesinden alınan yetkiyle konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenler ile işyerinde, işyerini kiraya verenler ile “kiracıların”, mükellef sayılarak, yapacakları tahsilat ve ödemeleri 1 Kasım 2008’den itibaren banka veya PTT Genel Müdürlüğünce düzenlenen belgelerle tevsik etmelerinin zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Bu çerçevede, her bir konut için aylık tutarı 500 TL altındaki konut kira gelirleri ile icra ve mahkeme kanalıyla yapılan işyeri ve konut kira tahsilatları kapsam dışında tutulmuştur. Yapılan düzenlemede işyeri kiralayanlar, kim oldukları, mükellef olup olmadıkları dikkate alınmaksızın her koşulda “mükellef” kavramı içerisinde değerlendirilmiştir. Söz konusu tebliğin düzenlenmesine yetki veren madde

“mükelleflere” zorunluluk getirme noktasında Bakanlığa yetki verdiğine ve söz konusu tebliğ ile Gelir Vergisi açısından düzenleme yapıldığı dikkate alınır, kiracıların gelir vergisi açısından mükellef olup olmadıkları ya da mükellef olup olmadıklarının dikkate alınmadığı düşünülebilir. Başka bir deyişle söz konusu düzenleme yapılırken ya kiracıların her koşulda VUK’ta tanımı yapılan ve ödevler yüklenen bir mükellef oldukları kabul edilmiş ya da mükellef olmamalarına rağmen kendilerine ödev yüklenmiş ve “mükellef olmayanlar” kavramına ihtiyaç duyulmamıştır.

Yaklaşık 16 sene yürürlükte kalan söz konusu tebliğ, 17 Ekim 2024 tarih ve 32695 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 328 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Konuya dair yeni düzenlemenin amaç ve kapsam başlıklı 1. maddesi incelendiğinde, VUK’un mükerrer 257. maddesiyle “mükelleflere ve mükellef olmayanlara” tevsik zorunluluğu getirilebileceğine dair yetki maddesini esas alarak yapıldığı ancak bu kez de “gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile mükellef olmayanların” gerçekleştirdikleri iş yeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin tevsikin zorunlu kılınması “mükellef olmayanlar” kavramının tanımsız bırakıldığı görülmektedir. Kapsamı belirleyen 2. maddenin ilk fıkrasına göre konutlarda ve işyerlerinde, konutunu ve işyerini kiraya verenler ve bunları kiralayanların, kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerini bankalar veya PTT AŞ tarafından düzenlenen belgelerle tevsiki zorunlu kılınmıştır.³³ Böylece, gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olan ya da olmayan herkesin tutarına ve süresine bakılmaksızın kira sebebiyle tahsilat ve ödemelerini bankadan yapmaları zorunluluğu düzenlenmiştir. Hal böyle iken söz konusu mükellefleri “mükellef olup olmadıklarına bakılmaksızın kiralama işlemine taraf kişiler” tevsik zorunluluğu kapsamındadır diyebiliriz.

30 Resmi Gazete, (Sayı:32738)

31 Resmi Gazete, (Sayı: 26951)

32 Resmi Gazete, (Sayı: 32695)

33 Tebliğde yer alan örnekler baktığımızda, ilk örnekte kira geliri yönünden gelir vergisi mükellefi olan kişinin konutunu “mükellefiyeti bulunmayan” B’ye kiraya vermesi, ikinci örnekte ise aynı durumdaki kişinin konutunu “vergi mükellefi olmayan” D’ye kiraya vermesi örneklendirilmiştir. Yedinci örnekte ise konutunu kısa süreli kiralama faaliyetinden işletme hesabına tabi ticari kazanç mükellefinin “on beşer günlük konaklayan müşterileri N ve O” olduğu belirtilmiş, mükellefiyet durumlarına dair ise bilgi verilmemiş, uygulanacağı belirtilen cezaya dayanak madde hükmünden hareketle, birinci ya da ikinci sınıf tüccar, basit usul, defter tutan çiftçi ya da serbest meslek erbabı dışında kalacağı anlaşılmıştır. Diğer örneklerde ise kira geliri elden tarafın muhatabı ticari kazanç ya da serbest meslek kazancı sahibi gerçek kişiler ile bir anonim şirket olarak gösterilmiştir.

YARATILAN HUKUKİ STATÜNÜN HUKUKİ GÜVENLİK VE YASALLIK İLKELERİ AÇISINDAN ELE ALINMASI

Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından

Bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması, bireylerin tutum ve davranışlarını önceden bildiği, öngörebildiği kurallara göre güven içinde düzenleyebilmesi ve yasal düzenlemeler yapılırken bu güven ortamını zedeleyen usullerden kaçınılması³⁴, kendisini de hukukla sınırlandıran hukuk devletinin gereğidir. (Öncel vd., 2023, s. 50-59)

Adalet, genellik ve öngörülebilirliğin esas alındığı, (Arslan, 2001, s.81) keyfiyetin yerine yasaların egemen olduğu hukuk devletinde, (Özlem, 2001, s. 15) bireylerin temel hak ve özgürlüklerine önemli bir müdahale teşkil eden vergilendirme yetkisinin kullanımında da yasama ve yürütmenin keyfiyeti engellenmeli, bireylere müdahaleleri öngörüp pozisyon alabilmelerini temin eden hukuki güvenlik sağlanmalıdır. (Öncel vd., 2023, s. 50-59)

Hukuki güvenlik gereğince, vergilendirme yasalara uygun ve doğru bir süreçte yapılmalıdır. Bunun için de, vergilendirme yetkisini kullananlara sürecin her aşaması için bağlayıcı sınırlar çizilmeli, bireylere de hak ve güvence sağlanmalıdır. (Kumrulu, 1979, s. 150-152) Yasallık ilkesiyle çizilen bu sınır, hukuk devletinin keyfiyeti önleme ve hukuki güvenliği sağlama amaçlarına hizmet eder. (Güneş, 2008, s. 52)

Vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi, belirlilik³⁵, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik alt ilkelerini bünyesinde barındırır. Bu ilkelerden yasallık ilkesinin bir boyutu olan, hukukun güvenilir olmasını amaçlayan belirlilik ilkesi, hukukun öngörülebilir, erişilebilir olmasını, kesinlik, açıklık ve istikrar niteliklerini taşımasını gerektirir. Bu özellikler, yasal düzenlemelerde kullanılan dil ve kavramların açık ve net olmasını, muğlak düzenlemeler yapılmamasını gerektirir. (Güneş, 2008, s.53) Bu durumda, yasal düzenlemeler herhangi bir şüphe, keyfiyet ve

tereddüde mahal vermeyecek şekilde açık ve anlaşılır ise kesinlik özelliğini taşıyacaktır. (AYM, B. No:2015/941) Karmaşık ve yamalı bohça haline getirilmeden yasal düzenleme yapılması ise istikrarı sağlayacaktır. (Karakoç, 2004, s.94)

Çalışmanın geride kalan bölümlerinde mükellef kavramının belirliliği karşısında, yaratılan “mükellef olmayanlar” hukuki statüsünün belirsizliği ortaya konmuştur. Söz konusu kavram, kimi ifade ettiği noktada açık ve anlaşılır olmaktan uzak, muğlak, tereddüt oluşturan bir kavramdır. Zira esasında birçok vergi kanunu açısından mükellef olabildiğini ortaya koyduğumuz milyonlarca kişi, idareye bırakılan ve keyfiyete sebebiyet verebilecek genişlikteki tanımlama yetkisinin kullanımıyla “mükellef olmayanlar” olarak nitelenmiştir. (Ücret yönünden mükellef kamu görevlisinin mükellef olmayan şeklinde nitelenmesi gibi) Şüphesiz vergiyi doğuran olayla temas ettikleri vergi kanunları açısından mükellef olan kişiler, diğer kanunların uygulanması noktasında mükellef statüsüne haiz olmayabilir. Ancak bu kişilerin vergi ödevlisi olarak belli konularda ödevli kılınması mümkündür. Hal böyleyken “mükellef olmayanlar” kavramının yasa hükmü haline getirilerek hayatımıza girmesinden önce, vergi ödevlisi olmakla birlikte mükellef statüsüne haiz olmayanlar için tercih edilen kavramların tercih ve kullanımında hukuki istikrar olduğu, yaratılan bu yeni hukuki statünün istikrarı bozduğu açıkça görülmektedir.

Açıklanan gerekçelerle, öngörülebilir, kesin ve açık olmayan, hukuki istikrarı bozar nitelikte vergi hukukumuzda yaratılan bu yeni hukuki statünün, hukuki güvenliği zedelediği açıktır.

Yasallık İlkesi Açısından

Anayasa Mahkemesi (AYM) yerleşik içtihadına göre, yasallık ilkesinin amacı, takdiri, keyfi, sınırsız ölçülere dayalı uygulamalara yer verilmemesidir.³⁶ (Güneş, 2008, s. 12-17) (AYM, E. 1976/54, K. 1977/8, E. 1986/20, K. 1987/9, E. 2014/183, K. 2015/122, B. No: 2015/941,

34 AYM, E. 2009/39, K. 2011/68

35 AYM, E.2020/80, K.2021/34, AYM, E.2024/61, K.2024/209

36 Verginin temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekmektedir, kanunun her konuda ayrıntılı ve kapsamlı düzenleme imkânı olmadığı durumlarda, yürütmeye uygulamaya dair konularda tamamlayıcı ve açıklayıcı düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmesi mümkündür. Ancak bu durumda, çizilen çerçeve ve sınırlar dahilinde kalınması gerekir. (AYM, E.2014/183, K.2015/122)

E.2019/110, K.2021/85) Bu çerçevede, vergilendirmede yasallık ilkesiyle de, hukuk devletinde meşru vergilendirmenin usul ve esaslarını belirlemektedir. (Öz, 2004, s. 42) Diğer ilkeler için biçimsel bir temel oluşturan yasallık ilkesinin bireyi ilgilendiren boyutları, temsilsiz ve yasadışı vergi olamayacağını, verginin belirgin olması gerektiğini düzenler. Buna göre, vergi kanunları, verginin ana öğelerini taşıyan yapıda olmalı, vergiye dair tüm ana öğeleri (vergiyi doğuran olay, mükellef, konu, oran, matrah, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, mükellef ödevleri, denetimi, yaptırımlar, uyuşmazlıklarda izlenecek usul, alacağı kaldıran nedenler gibi vergiden doğan ödev ve yöntem (usul) ilişkileri) kesin şekilde belirlemelidir. (Güneş, 2008, 12-21, 117-133, 245)

Görüleceği üzere mükellef verginin ana öğelerinden biridir. Haliyle kim oldukları açıkça kanunda gösterilmelidir. (Kırbaş, 1988, s.58-59) Aksi durum hukuki güvenliğe aykırı sonuçlara ve keyfiyete sebebiyet vereceği gibi muhatabın kim olduğunun belirsiz olması yasaların da uygulanabilirliğini ortadan kaldıracaktır. (Akdoğan, 2020, s. 156)

Yasallık ilkesi, vergi idarelerinin eylemlerini de kapsar.³⁷ (Erginay, 1977, s. 6) Böylece, verginin yasallığı ilkesine eylemsel olarak anlam ve canlılık kazandıran idarenin yasallığı ilkesi eliyle de kişilerin hukuki güvenlik gereksinimi karşılanır.³⁸ (Güneş, 2008, s. 12-17, 101-109) Bu ilke, idarenin kuruluş ve işleyişinde, temel hak ve özgürlük alanını ilgilendiren, kişileri yükümlülük altına sokan davranışlarında yasal dayanağa sahip olmasını gerektirir. (Gözübüyük, 1983, s. 19-22)

İdarenin vergi ödevlilerine yaptırım uygulayabilmesi noktasında da kabahatlerde yasallık ilkesi gereğince güvence sağlanmaktadır. İlke gereğince, kabahatlerin kanunla ya da kapsam ve koşullarına, idarenin kabahat belirleme yetkisine yer veren çerçeve kanuna bağlı olarak oluşturulan düzenleyici işlemlerle belirlenmesi gerekir. Ayrıca, yaptırımın türü, süre ve miktarı mutlaka kanunla belirlenmelidir. Kabahatler Kanununun bu belirlemeleri

doğrultusunda, vergisel kabahat oluşturan fiiller, doğrudan kanunda ya da Bakanlığa verilen yetkiye göre tebliğlerde görülür. (Şenyüz, 2011, s. 28-29)

Mükelleflere ve mükellef olmayanlara tevsik zorunluluğu getirilmesi noktasında Bakanlığa yetki veren VUK'un mükerrer 257. maddesi, kabahat fiillerinin belirlenmesi ve kaldırılması noktasında oldukça kapsamlı ve önemli bir maddedir. Maddeyle verilen yetkiye istinaden getirilen zorunluluklara uymamak, mezkur kanunun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük kabahati oluşturur. Çalışma kapsamında da olduğu gibi, maddenin verdiği yetkiye istinaden tebliğlerle yapılan düzenlemelerde kabahate konu mükellef ve konuyu genişletmenin, cezada değişiklik yapmanın yetki açısından sorunlu olacağını da ifade etmek yerinde olacaktır. (Şenyüz, 2022, s. 13) O halde, kabahatin kanuni unsuru ve vergi cezası uygulanmasını olanaklı kılan düzenlemelerin, tüm unsurlarıyla ve açıkça kanunla yapılması gerekmektedir. (Şenyüz, 2011, s. 32-39)

Bir diğer konu ise, mükelleflere ve mükellef olmayanlara zorunluluk getirme, zorunluluğun kapsamıyla uygulamaya dair usul esasları belirleme noktasında Bakanlığa verilen takdiri nitelikteki yetkidir. Bu yetki, kamu yararı amacıyla, kamu hizmetinin gerekleri dâhilinde, hukukun genel ilkelerine, anayasal ilke ve kurallara uygun, gerekçeli ve kötüye kullanıma sebep olmaksızın kullanılmalıdır. (Üstün, 2007, s.40-44) Yasallık ilkesi çerçevesinde vergilendirmede, mükelleflere ek mali külfet getiren asli nitelikli yük getiren düzenlemelerin kanunla yapılması gerekirken, ek külfet getirmeyen tali nitelikli şekli yükümlülükler noktasında idareye yetki verilebilmektedir. Ancak yazında, herhangi bir şekli yükümlülüğü olmayanlara tali nitelikte de olsa yükümlülük getirilemeyeceği ifade edilmektedir. Anayasa Mahkemesine göre, esaslı düzenlemeler kanunla yapıldıktan sonra idareye, ayrıntıya, uygulamanın teknik düzenlemelerine dair kanunla detaylı düzenlenmesi zor olan uzmanlık konularında takdir yetkisi verilmesi zorunluluktur. Bu düzenlemeler, herhangi bir yükümlülük ya da mali külfet getirici değişiklik yapmazlar. Vergi

³⁷ Anayasa'nın 123.maddesine göre, idare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.

³⁸ Yasallık ilkesi, bireyin güvenlik ve gelişim gereksinimlerini karşılar. Şöyle ki, vergilendirmeye kişinin temel hak ve özgürlükleri alanına girmeden ya da anayasal ölçüler aşılmadan ancak yasama organına verilen yetkiyle yasayla girilmesiyle, yasal idarenin sağlanmasıyla güvenlik gereksinimi sağlanır. Aksi halde en başta mülkiyet hakkı ve çalışma özgürlüğü ve gibi hakları tehlikeye altına girebilmektedir. (Güneş, 2008, s. 42-53) İlke sayesinde, sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler noktasında, bireyin insan onuruyla bağdaşır şekilde gelişme gereksinimi de sağlanır. (Güneş, 2008, s. 54-55)

idaresi, kendisine tanınan yetkiyi vergi yasalarının sınırları içinde kullanmalı, kanunda tanımlanan ya da tanımlanmayan kavramları açıklarken bu hususa dikkat etmelidir.³⁹ (Üstün, 2007, s. 67-69, 211-214, 228)

Bu durumda, verginin yasallığı ilkesi gereğince vergilendirmenin ana öğelerinden olan mükellefe dair düzenlemelerin ve vergiden doğan ödev ilişkilerinin açıkça kanunla yapılması, idarenin de bu ilkeye anlam kazandıracak şekilde temel hak ve özgürlük alanını ilgilendiren, kişileri yükümlülük altına sokan davranışlarında yasal dayanağa sahip olması gerekmektedir. VUK'un mükerrer 257.maddesinde getirilen "mükellef olmayanlar" hukuki statüsü, ilk bakışta vergilendirmeye ilişkisi olsun ya da olmasın, kanunun mükellef tanımının dışında bıraktığı anlaşılan herkesi kapsar şekilde anlaşılmaktadır. Bu geniş alanda tanınan takdir yetkisinin kullanımıyla, tebliğlerde yapılan tanımlamalardan hareketle, milyonlarca mükellefin farklı vergi türleri itibariyle mükellef olmalarına rağmen mükellef olmayanlar statüsüne sokuldukları anlaşılmaktadır. O halde bu yeni statü, belirsiz, istikrarsız, çelişkili, anayasal ilkeleri zedeleyen, sakıncalı bir durum yaratmaktadır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergilendirme ilişkisinin aktif öznesi alacaklı sıfatıyla devlet, pasif öznesi ise borçlu sıfatıyla mükelleftir. Vergiyi doğuran olayla kanunların öngördüğü şekilde ilişki kurarak maddi ya da şekli ödevler yüklenen mükellef, vergilendirmenin ana öğelerinden olup, mükellefe dair tüm belirlemelerin açıkça ve kanunla yapılması yasallık ilkesinin gereğidir. Vergi sorumlusuna da şamil bu mükellef kavramına ek olarak, vergilendirme sürecinin sağlıklı şekilde işlemesi adına kendilerine kanunlarla bazı ödevler yüklenen kişilerde bulunmaktadır. Bu sebeple, tüm bu kişileri kapsayan bir üst kavram olarak "vergi ödevlisi" kavramı kullanılmaktadır.

Günden güne değişen ve gelişen kamusal ihtiyaçların karşılanması noktasında önemi giderek artan kamu gelirlerinin belirli ilkeler temelinde sağlıklı şekilde toplanması oldukça önemlidir. Bu çerçevede, yasallık ilkesi uyarınca, idarenin temel haklara etki eden ve kişilere külfet getirecek düzenlemelerde açıkça yetkisinin olması,

kabahatlere dair kapsam, koşulların, yaptırım türü, süresi ve miktarının kanunda gösterilmesi ve bu çerçevede ceza verilmesini mümkün kılan tüm unsurların açıkça kanunda gösterilmesi, vergi kanunlarının temsilsiz ve yasasız vergi olmaz ilkeleri ile belirlilik ilkelerine uygun hazırlanması gerekir. Söz konusu belirlilik, muğlak olmayan istikrarlı düzenlemeler yapılmasını ve vergilendirmenin mükellef, konu, oran gibi kurucu öğeleri kadar usule dair kurallarını da içermektedir. Bu ilke, devlete zorla alım ve cebri icra yetkilerini tanıırken, mükelleflerin ve ödevlilerin güvenlik ve gelişim gereksinimlerini karşılamaktadır. Ayrıca, kanunlarla idareye tanınan takdir yetkisi kullanılırken ve belirsiz kavramlar yorumlanırken de kanunların belirlediği sınırlar içinde kalınmalıdır.

Çalışmamızın konusunu teşkil eden, "mükellef olmayanlar" hukuki statüsünü yaratan yasal düzenlemeyle, idareye tanınan yetki "mükellef olmayanlar" statüsünü içerecek şekilde genişletilmiştir. Bu muğlak düzenlemeyle, VUK'un 8. maddesinde yapılan mükellef tanımının dışında bırakıldığı anlaşılan ancak vergi kanunlarına göre mükellef olabilen milyonlarca kişi, yaratılan "mükellef olmayanlar" statüsü altında ödevli kılınabilmektedir. Mükellef olanların mükellef sayılmadıkları düzlemde yaratılan karmaşa, hukuk devletinin taşıması gereken hukuki güvenlik, yasallık, belirlilik ve hukuki istikrar gibi ilkeleri zedelemektedir.

Ayrıca, 459 VUK Genel Tebliği ile daha önceki yetki kullanımı bağlamında yayınlanan düzenleyici işlemlerle sadece "mükelleflere" (VUK çerçevesinde fatura almakla ödevli kılınan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, basit usulde kazancı tespit edilenler, defter tutması zorunlu çiftçiler, serbest meslek erbapları ve vergiden muaf esnaflara) getirilen yükümlülüğün "mükellef olmayanlara" (bunların dışında kalanlara) sirayet ettirilecek şekilde genişletildiği, yazında herhangi bir şekli yükümlülüğü olmayanlara tali nitelikte de olsa yükümlülük getirilemeyeceği ifade edilse de bu kişilerin tebliğle tanımlanmalarıyla, hukuki güvenliği zedeleyecek ve keyfiyete mahal verebilecek şekilde "vergi ödevlisi" haline getirilebilecekleri anlaşılmaktadır.

572 VUK Genel Tebliğinde yer alan örnekle, "mükellef olmayanlar" statüsüne sokulan kamu görevlisinin ücret

yönünden gelir vergisi mükellefi olduğu açıktır. Anılan tebliğe göre mükellef olmayanların (VUK’a göre fatura almakla mükellef kılınanlar dışındakiler) kendi aralarında yapacakları işlemler tevsik ödevi kapsamına alınmadığından, geriye kalan düzlemde sadece fatura almakla mükellef olanlar ile yaptıkları işlemler sebebiyle bu kişilerin ödevli olacağı düşünüldüğünde VUK’un mükerrer 257.maddesinde yapılan tanımlamada “mükellef olmayanlar” yerine aşağıda belirtilen ibarenin kullanılması yoluyla da amaçlanan kayıtdışı ile mücadelenin sağlanabileceği değerlendirilmektedir. Esasen mükellef olmayanlar kavramına benzer kullanımlara yer verdiğimiz bölümden de görüleceği üzere, bugüne dek mükellefler dışında kalanlar vurgulanmak istendiğinde, amacını aşar şekilde çelişkili “mükellef olmayanlar” statüsü yaratılmak yerine, istikrarlı düzenlemeler yapılmış, bu sebeple herhangi bir sorun dile getirilmemiştir.

Hukuk devletinin gereği olarak, idarenin, ceza ve vergilendirmenin yasallık temelleri bağlamında değerlendirilmesi, idarenin görevlerini yasal bir zeminde icrasını teminen mükelleflerin kanunla, kabahatler açısından ödevlilerin en azından çerçeve kanunla belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Ayrıca, vergi kanunlarının kendi içinde çelişkili sonuçlar yaratan hükümler barındırmaması da elzemdir. Salt vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiler mükellef olabildiklerine göre, vergiyi doğuran olayla kanunun öngördüğü şekilde temas kurmayan gerçek ve tüzel kişilerin mükellef olmayacakları esas olacaktır.⁴⁰

Bu durumda öncelikle, milyonlarca mükellefi de ifade edebilecek şekilde hayatımıza giren mükellef olmayanlar lafzının kanundan çıkarılması yerinde olacaktır. Böylece, mükellef olanların mükellef sayılmadıkları düzlemde, hukuk devletinin taşıması gereken hukuki güvenlik, yasallık, belirlilik ve hukuki istikrar gibi ilkelerin zedelenmesinin ve yaratılan karmaşanın önüne

geçilebilecektir. İkinci aşamada ise, mükellef olmayanlar hukuki statüsüyle amaçlanan kayıt dışıyla mücadele için hukuki düzenlemeler yeniden yapılabilecektir. Mükellef olarak tanımlanan kişiler dışındaki kişilere de tevsik ödevi getirilebilmesi amacı doğrultusunda, gerek idareye takdir yetkisi verilirken gerekse de bu yetki kullanılırken yasallık ilkesinin gereklerine uygun davranılmalı, herhangi bir şekli yükümlülüğü olmayanlara tali nitelikte de olsa yükümlülük getirilemeyeceği eleştirileri gözetilmelidir. İdarenin tevsik zorunluluğu getirilmesi noktasında kendisine tanınan takdir yetkisini kullanma noktasında iradesi irdelendiğinde, mükellef olmayanlar olarak kabul edilen kişilerin mükelleflerle olan ilişkilerinin belgelendirilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. O halde, takdir yetkisini veren düzenlemenin “mükelleflere ve mükelleflerle ilişkide bulunanlara” şeklinde yapılması, buna bağlı olarak tali mevzuatın yeniden düzenlenmesi, hukuki güvenlik ve yasallık açısından daha uygun olacaktır.

Bir diğer durum ise, VUK’un mükerrer 257.maddesinin ilgili dönemde “mükelleflere” tevsik ödevi getirme noktasında Bakanlığa tanıdığı yetki çerçevesinde, 268 sıra numaralı GVK Genel Tebliği ile kira ödeme ve tahsilatlarına dair getirilen tevsik ödevi zorunluluğunda gelir unsurunu edinen kiraya verenler yanında işyeri açısından kiracıların da ödevli kabul edilmesidir. Esasında bu kabul işyerini ancak mükellefler kiralar gibi bir kabulden ileri geldiği değerlendirilmekte ise de bu durumun aksi de mümkündür. Bu düzenleme mezkur madde ile Bakanlığın salt mükelleflere dair düzenleme yapma yetkisi olduğu düşünüldüğünde, ya kiracıların her koşulda VUK’ta tanımı yapılan ve ödevler yüklenen bir mükellef oldukları kabul edilmiş ya da mükellef olmamalarına rağmen kendilerine ödev yüklenmiştir.

Haliyle yukarıda belirtildiği şekilde birinci duruma göre oluşan bu kabul, VUK’un 8. maddesinde yer alan mükellef tanımının vergiyi doğuran olayla bağı kurulmayacak

40 Pozitif temelden yoksun olup eşyanın tabiatından türeyen güvenlik ihtiyacını gideren temel yorum ilkelerine göre, asli niteliğin varlığı, arızı niteliğin yokluğu asıldır. Mecellede yer alan bu ilkeden hareketle “asıl olan kuraldır, arızı olan şey istisnadır.” ilkesi türetilmiştir. Bir diğer temel ilke ise, aslın aksini ispat için delili gerekli kılan ilkeden hareketle türetilen ve asıl olanın değil, arızı olanın varlığının ispata muhtaç olduğunu belirten ilkedir. Genel kural ve istisnanın metodolojik ilkeleri ise, kendiliğinden istisna olmayacağı, istisnanın kuralı koyan makam ya da bu makamın açıkça yetkilendirdiği makamca konması gerektiği, yorum yoluyla istisna türetilmeyeceği, kaidelerin ve istisnanın istisnasının geniş, istisnaların ise dar yorumlanacağı ve kıyas yapılamayacağıdır. (Gözler, 2012, s. 33-67) Anayasa ve VUK’ta yer alan hükümlerden hareketle, belli kriterleri taşımayan kişiler mükellef olmadıklarından, mükellefiyet istisna bir durumdur. Bu durumda, genel ve asolan durum mükellef olmama durumudur. Kişiler arasından ancak mali gücü olup vergiyi doğuran olayla temas edenler mükellef olabildiklerine göre, ancak bu durumun varlığının ispatı gerekecektir. Açıklanan sebeplerle, mükelleflerin kanunla belirlenmesi durumu karşısında, herhangi bir kanun hükmü gereğince mükellef olmayanların ödevli kılınabilmesi adına, kişilere mükellef olup olmadıklarına bakılmaksızın ödev yüklenmesine dair yetki alınması daha doğru olacaktır.

şekilde yorumlanması, bu bağın kurulamaması sebebiyle mükellef ya da sorumlu olmadığı için “vergi ödevlisi” olarak tanımlanan bu kişilerin, tevsik zorunluluğu gibi üzerine düşen şekli “vergi borcu” sebebiyle mükellef tanımı içinde kabul edildiğini gösterebilecektir. İkinci durum ise idarenin “mükellefler” için kullanmak üzere aldığı yetkinin sınırlarını aşması ya da hatalı/eksik değerlendirme bulunduğu anlamına gelebilecektir. İşyeri kiracılarını mükellef olup olmadıklarına bakmaksızın tevsik ile ödevli kılan 268 sıra numaralı tebliğini yürürlükten kaldıran 328 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ise, Kanunun yetki maddesiyle “mükellef olmayanlara” dair düzenleme alanı bulmuş, bu kişilerin kim olduğuna dair tanımlama yapmamış, tebliğ “gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ve mükellef olmayanların” işlemlerine dair düzenleme yapacağını belirtmekle yetinmiştir. Mezkur tebliğin kapsam maddesine konut ve işyerini kiraya verenlerin ve kiracıların tamamı alınmış, bu sayede gelir ya da kurumlar vergisi mükellefleri ile mükellef olmayan herkesin tutarına ve süresine bakılmaksızın tahsilat ve ödemelerini banka/PTT kanalıyla yapma noktasında ödevli olduğu düzenlenmiştir. Bu noktada da amaçlar gözetildiğinde, yukarıda yapılan açıklamalara benzer şekilde idareye takdir yetkisi veren yasal düzenlemenin ““mükelleflere ve mükelleflerle ilişkide bulunanlara” yönelik verilmesi, buna bağlı olarak tali mevzuatın yeniden düzenlenmesi, hukuki güvenlik ve yasallık açısından daha uygun olacaktır.

Çalışma kapsamında vergi hukukumuzda dahil edilen yeni bir hukuki statü olarak “mükellef olmayanlar” kavramı ele alınmıştır. Gerek taşıdığı belirsizlik ve yarattığı karmaşa, gerekse de vergi usul hukukumuzda tanımlanan mükellef kavramıyla çelişen, istikrarsızlık yaratan durumların varlığı başta olmak üzere, çalışma kapsamında açıklanan hususlar bütün halinde ele alındığında, söz konusu hukuki statünün vergi hukukumuzda alınmasının hukuki güvenlik ve yasallık ilkelerini zedelediği değerlendirilmektedir. Bu kavramın vergi kanunlarımızda kullanılmaması, kayıt dışı ile mücadele amacına hizmet edecek şekilde, yetki maddesi ve bağlı mevzuatın açıklamalar dâhilinde gözden geçirilmesi yerinde olacaktır. Bu sayede, yasallık ve belirlilik ilkesine uygun şekilde öngörülebilir, açık, istikrar kazanmış uygulamalar yoluyla karmaşa ve keyfi uygulamalar önlenilecek, hukuk devletinin ana prensiplerinden hukuki güvenlik sağlanabilecektir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (2020). Vergi hukuku. Gazi Kitabevi.
- Anayasa Mahkemesi, E. 1976/54, K. 1977/8, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1977-8-nrm.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, E. 1986/20, K. 1987/9, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1987-9-nrm.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, E.1996/75, K.1997/50, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1997/50122-nrm.pdf>.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2009/39, K. 2011/68, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2011-68-nrm.pdf>
- Anayasa Mahkemesi. E.2014/183, K.2015/122. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-122-nrm.pdf>.
- Anayasa Mahkemesi, B. No: 2015/941. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/941>
- Anayasa Mahkemesi. E.2019/110, K.2021/85, Anayasa Mahkemesi. E.2020/80, K.2021/34, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2021-34-nrm.pdf>
- Anayasa Mahkemesi. E.2020/80, K.2021/34, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2021-34-nrm.pdf>
- Anayasa Mahkemesi. E.2024/61, K.2024/209, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2024-209-nrm.pdf>
- Arslan, Z. (2001). Devletin Hukuku, Hukuk Devleti ve Özgürlük Sarkacı, Doğu Batı Düşünce Dergisi, 4, 13
- Coşkun Karadağ, N. ve Mazlum, M.S. (2019). Yasal, idari ve yargısal boyutuyla vergi incelemelerinde mükellef hakları., Karahan Kitabevi.
- Çağan, N. (1982). Vergilendirme yetkisi. Kazancı Hukuk Yayınları.
- Emniyet Genel Müdürlüğü. (2022). Ehliyet sayısı. <https://www.trafik.gov.tr/ehliyet-ozellikli-kimlik-karti-sahibi-sayisi-3-milyon-31-bin-930a-yukseldi-merkezicerik>
- Danıştay 4.Dairesi. E.2003/1715, K.2004/2587. <https://www.yargitaykararlari.com.tr/ictihatdetay-8254-danistay-Danistay-4-Daire-2003-1715-Esas-2004-2587-Karar-Sayili-Ilami.html>.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2021). Kamu maliyesi. Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu. (2024). Elektrik piyasası aylık sektör raporları. <https://www.epdk.gov.tr/Detay/Icerik/3-0-167/resmi-istatistikler>
- Erginay, A. (1977). Vergi hukuku. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Eroğlu, N. (1989). Açıklamalı ve içtihatlı vergi usul kanunu. Sevinç Matbaası.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2025). *Nisan ayı mükellef sayıları*. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20251.htm
- Güneş, G. (2008). Verginin yasallığı ilkesi. XII Levha Yayınları.
- Gözler, K. (2012, Eylül). Yorum ilkeleri. Anayasa hukukunda yorum ve norm somutlaşması. TBB ve Kamu Hukukçuları Platformu (s. 15-119). Ankara, Türkiye. <https://tbbayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/468.pdf>
- Gözübüyük, A. Ş. (1983). Yönetim hukuku. Sevinç Matbaası.
- Kırbaş, S. (1988). Vergi hukuku. Siyasal Kitabevi.
- Kırbaş, S. (1997). Vergi hukuku. Siyasal Kitabevi.
- Kumrulu, A. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, AÜHF Dergisi, 36, 1-4,
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A. ve Göker, C. (2023). Vergi hukuku. Turhan Kitabevi.
- Öz, E. (2004). Vergilendirmede kanunilik ve Türk vergi sistemi. Gazi Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2010). Vergi usul kanunu yorum ve açıklamaları. Oluş Yayıncılık.
- Özlem, D. (2021) Hukuk Devletini Sosyal Devlet İçinde Düşünmek, Doğu Batı Düşünce Dergisi, 4, 13
- Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/>
- Şenyüz, D. (2011). Vergi ceza hukuku. Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D. (2022) Vergi ceza hukuku. Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2023). Vergi hukuku. Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2024). Vergi hukuku. Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2023). 2024 yılı Cumhurbaşkanlığı yıllık programı, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/10/2024-Yili-Cumhurbaskanligi-Yillik-Programi.pdf>.

Türkiye İstatistik Kurumu. (2024). Ağustos ayı Ücretli çalışan istatistikleri. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ucretli-Calisan-Istatistikleri-Agustos-2024-53581>.

Türkiye İstatistik Kurumu. (2025, Mart). Motorlu kara taşıtları istatistikleri. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Motorlu-Kara-Tasitlari-Mart-2025-54049>.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 2709, (1982).

Üstün, Ü.S. (2007). Türk vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi. Turhan Kitabevi.

7524 sayılı Kanun, teklifi ve gerekçesi, (2024). <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D28/Y2/T2/WebOnergeMetni/75ed27bb-edb9-4375-835e-30c626ab6507.pdf>.

Vergi Usul Kanunu, 213, (1961).