Kripto Kazancında Kanunilik

MAHKEME	KARAR TARİHİ	SONUÇ
Danıştay 3. Daire	24.12.2024	Onama

ESAS NO	KARAR NO	İLGİLİ HÜKÜMLER
2022/2868	2024/7487	Anayasa 73/3, Anayasa 35, GVK 1, GVK 2, VUK 353/1, İYUK 45/3

ÖZET

Kripto para satışından gelen paraların ticari kazanç sayılarak 2015 yılı için cezalı gelir vergisi salınmasında Danıştay, vergi mevzuatında kripto varlık tanımı ve sınıflandırması bulunmadığından yasal dayanak olmadığını, tarhiyatın kanunilik ilkesine aykırı olduğunu kabul etti.

Bu kararın özeti ve değerlendirmesi
savun.av.tr/kripto-kazancinda-kanunilik-danistay-2024-7487/ →

Karar metni

Adalet Bakanlığı Bedesten sisteminde yayımlandığı hâliyle, değiştirilmeden aktarılmıştır. Taraf adları kaynakta anonimdir.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2022/2868 E. , 2024/7487 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

DANIŞTAY

ÜÇÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2022/2868

Karar No : 2024/7487

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü/...

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

İSTEMİN KONUSU: ... Vergi Mahkemesinin ..... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurularına ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının aleyhe olan hüküm fıkrasının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, e-ticaret (..., ... faaliyetleri, ...'da yöneticilik ve kripto para alış satışı v.b.) kapsamında elde ettiği ticari kazancını kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak adına 2015 yılı için re'sen salınan bir kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacı tarafından ... hesapları, reyting izleme hizmetleri, abone izleme hizmetleri satın alındığı ... bir animasyon ekibine animasyonlar yaptırıldığı, sanal sunucular kiralandığı, ticari organizasyon dahilinde ve sermaye yoğun şekilde yürütülen ticari faaliyet ve reklam hizmetleri karşılığında ... ... firması tarafından davacının (ve babası ...'nın) banka hesaplarına reklam faaliyetinden katma değer vergisi hariç 1.004.219,86-TL ile ....'da yöneticilik faaliyetinden elde ettiği katma değer vergisi hariç 20.697,48-TL matrah üzerinden bir kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi salınmasında hukuka aykırılık görülmediği, wmz, bitcoin gibi kripto para alım satımları nedeniyle hesaplanan gelir yönünden ise vergi inceleme elemanı tarafından söz konusu kripto paraların niteliğinin irdelendiği ve "mevcut hukuk sistemimizde tanımlanan menkul veya gayrimenkul bir eşya, bir gayrimaddi hak veya fiziki bir emtia olmadığı, en uygun çözümün nevi şahsına münhasır dijital bir eşya veya yatırım aracı olarak kabul edilmesi olduğu, vergi kanunları açısından da para olmayıp alım satıma konu sanal bir üründen (emtiadan) öteye gitmediği dolayısıyla Bitcoin'in mevcut vergi mevzuatı karşısındaki durumunun dijital bir emtia olarak yorumlanması gerektiği, bu durumda, Bitcoin madencilerinin vergi kanunlarımız karşısındaki durumunun bir imalatçıdan farksız olduğu, bu faaliyetleri nedeniyle oluşan kazançların ticari kazanç veya kurum kazancı olarak vergiye tabi olacağı," görüşüyle hareket ettiğinin görüldüğü, raporda açıkça atıf yapılmamış ise de büyük ölçüde doktrindeki bir esere atıf niteliğindeki hakemli makaleden yararlanıldığı, bu değerlendirmenin subjektif olduğu zira aksi yönde de bir çok görüş bulunduğu, inceleme döneminde veya günümüzde bu konuda üzerinde uzlaşılan bir görüş veya uygulama bulunmadığı, davacı tarafından çeşitli hizmetlerin satın alınmasında ödeme aracı olarak kullanıldığının açık olduğu, davacının sanal para alış-verişi ile ilgili olarak, “Paypal ve Epara üzerinden tarafıma yapılmış gözüken yaklaşık 210.000,00-TL tutarındaki ödemeler para değişimine dair kayıtları yansıtmaktadır. Reel kazanç sayılmayan ve dikkate alınmadığında mükerrer gelir unsuru kabul edilecek bu durumun incelemede dikkate alınmasını talep ediyorum. Bunlar 2013 ve 2014 yıllarında satın aldığım wmz cinsinden sanal paraların bozdurulması nedeniyle meydana gelen kayıtlardır. 2015 yılında elde edilmiş bir gelir unsuru değildir.” şeklindeki ifadesinin aksi yönünde somut bir tespit de bulunmadığı, söz konusu raporda "mükellefin 2013, 2014 yıllarında satın aldığını belirttiği kripto paraların alış blockchain kayıtlarına ulaşmak mümkün olmadığından alış-satış arasındaki kar durumunu hesaplamanın da mümkün olmadığı" belirtildiği dikkate alındığında, varsayıma dayalı olarak hesaplandığı anlaşılan söz konusu gelir kaleminde ve 213 sayılı Kanun'un 353. maddesinin 1. bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyat azaltılmış, özel usulsüzlük cezası ise kaldırılmıştır.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurularının, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği

gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davacının kayıt dışı hasılatını ortaya koyan vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatta ve kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'NİN DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Üçüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY :

Davacı adına, e-ticaret (..., ... faaliyetleri, ...'da yöneticilik ve kripto para alış satışı v.b.) kapsamında elde ettiği ticari kazancını kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak adına 2015 yılı için re'sen bir kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi salındığı ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devleti olduğu belirtilmiş, "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı, dördüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği hükümleri yer almıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmış olup 2. maddesinde bu kazanç ve iratlar yedi kalem olarak sayılmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Temyiz istemine konu edilen Vergi Dava Dairesi kararının; özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrası aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle Dairemizce de uygun bulunmuştur.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılmaktadır. Belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye ne tür müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp, davranışlarını düzenleyebilir. Hukuk güvenliği, kuralların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de kanuni düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. “Belirlilik” ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla yasalar, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.

Vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama teşkil ettiğinde kuşku bulunmamaktadır. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca mülkiyet hakkına sınırlama getirilirken temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa’nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

Anayasa’nın 13. maddesinde “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” denilmektedir. Buna göre mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun düşebilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükme bağlanmak suretiyle verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiş olup bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide mükellefiyet, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine göre bir kazanç ve iradın vergiye konu olabilmesi için bu maddede sayılan yedi gelir unsurundan birinin kapsamına girmesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatımızda kripto para veya kripto varlıklara ilişkin herhangi bir tanım, hangi varlık türleri içinde sınıflandırılacağına dair bir belirleme yapılmamış ve değerleme ölçüsüne yer verilmemiştir.

Bu hukuki durum karşısında; kripto varlıklardan elde edilen kazançların, Gelir Vergisi Kanununda sayılan gelir unsurlarından hangisi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hususunda yasal bir dayanaktan söz edilemeyeceğinden, vergi inceleme elemanınca ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği kanaatinden hareketle yapılan ve verginin kanuniliği ilkesine uygun düşmeyen dava konusu cezalı vergilendirmenin yazılı gerekçeyle kaldırılmasına dair Vergi Mahkemesi kararının değinilen hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusunun reddinde sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Davalı idare temyiz isteminin reddine,

2. Temyize konu Vergi Dava Dairesi kararının; özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasının ONANMASINA,

3. Kararın; bir kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisine ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİNE,

4. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de ilgili Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine, 24/12/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

(X)-KARŞI OY:

Anayasa'nın 141. maddesinin üçüncü fıkrasında, “Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli yazılır” denilerek mahkemelere kararlarını gerekçeli yazma yükümlülüğü yüklenmiştir. Gerekçe gösterme zorunluluğu, ayrıca, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24. maddesinin (e) fıkrasında, kararlarda; kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesinin yer alması gerektiği belirtilerek, yasal alanda da yerini almıştır.

Aynı Kanun'un "Temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar" başlıklı 49. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, temyiz incelemesi sonunda Danıştayın, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması halinde kararı bozacağı hüküm altına alınmıştır.

Danıştay'ın kimi kararlarında işaret edildiği gibi, yargılama hukukuna göre, yargı (hüküm), uyuşmazlığı çözmekle görevli ve yetkili yargı yerinin, yargılama sürecinin sonunda ulaştığı sonuçtur. Yargı yerinin bu sonuca ulaşırken yeterli, açık, net, anlaşılır, tarafları ve üçüncü kişileri de doyurucu bir gerekçeye dayanması, Anayasa'nın 141. ve 2577 sayılı Kanun'un 24. maddeleri uyarınca zorunlu olup, Anayasa'nın 36. maddesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesi bağlamında adil yargılanma hakkı kapsamında güvence altına alınan gerekçeli karar hakkının da bir gereğidir.

Gerekçeli karar hakkı; sadece “tarafların muhakeme sırasında ileri sürdükleri iddialarının kurallara uygun biçimde incelenip incelenmediğini bilmeleri” için değil, aynı zamanda, “demokratik bir

toplumda kendi adlarına verilen yargı kararlarının sebeplerini toplumun öğrenmesinin sağlanması" için de gereklidir (AYM, ... [GK], B. No: 2013/7800, 18/6/2014, §§ 31, 34).

Yargılama sonunda verilen kararların gerekçeli olması, davanın taraflarının mahkeme kararının dayanağını öğrenerek mahkemelere ve genel olarak yargıya güven duymalarını sağladığı gibi tarafların kanun yoluna etkili başvuru yapmalarını mümkün hâle getiren en önemli faktörlerdendir. Gerekçesi bilinmeyen bir karara karşı gidilecek kanun yolunun etkin kullanılması mümkün olmayacağı gibi bahsedilen kanun yolunda yapılacak incelemenin de etkin olması beklenemez (AYM, ..., B. No: 2021/33789, 17/9/2024, § 27).
Anayasa Mahkemesi, kararın gerekçeli kabul edilebilmesi için, davaya konu olay ve olguların mahkemece nasıl nitelendirildiğini, kurulan hükmün hangi nedenlere ve hukuksal düzenlemelere dayandırıldığını ortaya koyacak, olay ve olgular ile hüküm arasındaki bağlantıyı gösterecek nitelikte olmalı, hükmün hangi nedenle o içerik ve kapsamda verildiğini gösteren, ifadeleri özenle seçilmiş ve kuşkuya yer vermeyecek açıklıkta olması zorunludur (AYM, ..., B. No: 2013/1235, 13/6/2013, §24).

Dayanağını Anayasa'nın 73. maddesinden alan vergi, bir ödev olmasından öte, temel hak ve özgürlüklerin konusudur. "Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir" (AYM, 07/11/1989, E.1989/6, K.1989/42). Bir başka ifadeyle vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale söz konusudur. Devletin, kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunludur. Vergisel işlemlerin, Devletin vergilendirme yetkisine sınır oluşturan anayasal ilkeler dikkate alınarak Anayasa'ya uygun ihdas edilen yasalara ve hukuka dayanılarak oluşturulacağı ve yargıya taşınması halinde de yargı merciince buna göre denetim yapılacağı tabiidir.

Bakılmakta olan davada, cezalı tarhiyatın bir kısmını, 2013, 2014 yıllarında satın alındığı belirtilen Bitcoin, Wmz gibi kripto paraların satışı karşılığında 2015 yılında EPARA Teknolojisi Anonim Şirketi ile PAYPAL ASIA Services Limited Şirketi tarafından davacının banka hesaplarına gönderilen tutarlardan elde edildiği ileri sürülerek hesaplanan kazancın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan cezalı tarhiyat oluşmaktadır.

Temyize konu edilen kararın, uyuşmazlığın sözü edilen kısmına ilişkin gerekçesinde, vergi inceleme raporunda açıkça atıf yapılmamış ise de hakemli bir makaleden yararlanıldığı, bu değerlendirmenin subjektif olduğu zira aksi yönde de bir çok görüş bulunduğu, inceleme döneminde veya günümüzde bu konuda üzerinde uzlaşılan bir görüş veya uygulama bulunmadığı belirtildikten sonra, sadece vergi inceleme raporunda yer verilen; çeşitli hizmetlerin alımında ödeme aracı olarak kullanıldığı, davacının, bunların, 2013 ve 2014 yıllarında satın alınan sanal paraların bozdurulması nedeniyle meydana gelen kayıtlar olup, 2015 yılında elde edilmiş bir gelir unsuru olmadığı ifadesine ve idarenin alış blockzincir (blockchain) kayıtlarına ulaşmak mümkün olmadığından alış-satış arasındaki kar durumunu hesaplamanın da mümkün olmadığını belirtmesine dair tespitlere yer verilerek gelirin varsayıma dayalı olarak hesaplandığı belirtilmekle yetinilmiştir.

Oysa, tanınırlığı en fazla olan Bitcoin başta olmak üzere diğer kripto paraların hukuksal nitelendirmesi, farklı görüşler ileri sürülerek, tartışmalı bir hal almış olabilir; ancak uyuşmazlıkta, davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve... sayılı Vergi İnceleme Raporunda, Bitcoin ve diğer kripto paraların "dijital bir emtia" niteliğinde olduğu, alım satımın birden fazla kez yapılması nedeniyle elde edilen hasılatın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiğinden hareketle tarhiyat önerilmiştir.

Dava konusu uyuşmazlığın esasını inceleyerek ilgili hukuk kuralları, iddia ve savunmaları değerlendirdikten sonra davayı karara bağlamak yargı mercilerinin anayasal yükümlülüğü olduğuna göre, bu bağlamda, verilecek kararda yargı merciince, önüne taşınan bu konuda ilgili ve yeterli bir hukuksal değerlendirme içeren gerekçe ile tartışılması beklenir. Dolayısıyla, kararın, bu şekli ile ilgili hukuk kuralları yorumlanarak oluşturulması gereken yeterli hukuksal değerlendirmeyi içermediği, yargı kararlarının gerekçeli olması gereğine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır. Bu itibarla, yargılama hukukuna uygun düşmeyen temyize konu kararın yeniden bir karar verilmek üzere bozulması gerektiği görüşüyle çoğunluk kararına katılmıyorum.
(XX)-KARŞI OY :

Bakılmakta olan dava, davacı adına, e-ticaret kapsamında 1-..., ... faaliyetlerinden, 2- ....'da yöneticilik yapmaktan ve 3- kripto para alış satış işlemleri neticesinde elde edilen ticari kazancın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak 2015 yılı için re'sen salınan bir kat vergi ziyaı cezalı gelir vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılmış,

Vergi Mahkemesince;

İlk iki unsur yönünden hukuka aykırılık görülmemiş,

Üçüncü unsur yönünden, yani wmz, bitcoin gibi kripto para alım satımları nedeniyle hesaplanan gelir yönünden ise;

Vergi inceleme elemanı tarafından söz konusu kripto paraların niteliğinin irdelendiği ve "mevcut hukuk sistemimizde tanımlanan menkul veya gayrimenkul bir eşya, bir gayri maddi hak veya fiziki bir emtia olmadığı, en uygun çözümün nevi şahsına münhasır dijital bir eşya veya yatırım aracı olarak kabul edilmesi olduğu, vergi kanunları açısından da para olmayıp alım satıma konu sanal bir üründen (emtiadan) öteye gitmediği dolayısıyla Bitcoin'in mevcut vergi mevzuatı karşısındaki durumunun dijital bir emtia olarak yorumlanması gerektiği, bu durumda, Bitcoin madencilerinin vergi kanunlarımız karşısındaki durumunun bir imalatçıdan farksız olduğu, bu faaliyetleri nedeniyle oluşan kazançların ticari kazanç veya kurum kazancı olarak vergiye tabi olacağı," görüşüyle hareket ettiğinin görüldüğü, raporda açıkça atıf yapılmamış ise de büyük ölçüde doktrindeki bir esere atıf niteliğindeki hakemli makaleden yararlanıldığı, bu değerlendirmenin subjektif olduğu zira aksi yönde de bir çok görüş bulunduğu, inceleme döneminde veya günümüzde bu konuda üzerinde uzlaşılan bir görüş veya uygulama bulunmadığı,

Davacı tarafından çeşitli hizmetlerin satın alınmasında bu unsurların ödeme aracı olarak kullanıldığının açık olduğu, davacının sanal para alış-verişi ile ilgili olarak, "... ve ... üzerinden

tarafıma yapılmış gözüken yaklaşık 210.000,00-TL tutarındaki ödemeler para değişimine dair kayıtları yansıtmaktadır. Reel kazanç sayılmayan ve dikkate alınmadığında mükerrer gelir unsuru kabul edilecek bu durumun incelemede dikkate alınmasını talep ediyorum. Bunlar 2013 ve 2014 yıllarında satın aldığım wmz cinsinden sanal paraların bozdurulması nedeniyle meydana gelen kayıtlardır. 2015 yılında elde edilmiş bir gelir unsuru değildir." şeklindeki ifadesinin aksi yönünde somut bir tespit de bulunmadığı, söz konusu raporda "mükellefin 2013, 2014 yıllarında satın aldığını belirttiği kripto paraların alış blockchain kayıtlarına ulaşmak mümkün olmadığından alış-satış arasındaki kar durumunu hesaplamanın da mümkün olmadığı" belirtildiği dikkate alındığında, varsayıma dayalı olarak hesaplandığı anlaşılan söz konusu gelir kaleminde ve 213 sayılı Kanun'n 353. maddesinin 1. bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyat azaltılmış, özel usulsüzlük cezası ise kaldırılmıştır.

Verilen karara yönelik istinaf başvurularının reddi üzerine idare bu kez aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istemiyle temyiz yoluna başvurmuştur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç; ticari kazanç olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla ticari bir organizasyon dahlinde elde edilen kazançlarda gelir unsurunun bir önemi olmamakta, söz konusu gelir unsurlarının bir ticari organizasyon dahilinde yapılıp yapılmadığı önem arz etmektedir. Böyle bir organizasyon içinde yapılıyorsa kendine has olan gelir özelliği ile değil, artık bir ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir.
Davacı tarafından google-youtube hesapları, reyting izleme hizmetleri, abone izleme hizmetleri satın alındığı, Vietnamlı bir animasyon ekibine animasyonlar yaptırıldığı, sanal sunucular kiralandığı, ticari organizasyon dahilinde ve sermaye yoğun şekilde ticari faaliyette bulunduğu ve kendisinin söz konusu faaliyetleri yaptığını kabul ettiği dikkate alındığında, bu ticari faaliyet kapsamında wmz, bitcoin gibi kripto para alım satımları nedeniyle elde ettiği gelirin de ticari nitelik taşıdığı ve bu kazanç unsurlarının kendine has bir gelir unsuru olarak değil de ticari bir organizasyon dahlinde elde edildiği sonucuna varıldığından, temyiz isteminin mahkeme ve istinaf kararında da belirtildiği şekilde ticari kazanç unsurları açısından değerlendirme yapılarak tarh matrahının hesaplamasının doğru olup olmadığı, mükerrer olup olmadığı yönünde hukuka uygunluk açısından dairece inceleme yapılarak karar verilmesi gerekirken, söz konusu kazanç unsurunun hiçbir şekilde gelir vergisine tabi olmadığı yönünde verilen karara katılmıyorum.