Danıştay 3. Daire E.2024/4326 K.2025/5593 (16.12.2025)

Karar metni, resmî kaynakta yayımlanmış hâliyle aynen aktarılmıştır; taraf adları kaynakta anonimdir.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2024/4326 E. , 2025/5593 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

D A N I Ş T A Y

ÜÇÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2024/4326

Karar No : 2025/5593

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ... Anonim Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü/...

VEKİLİ : Av. ...

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

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan internet ortamında alınan reklam hizmeti ödemelerinden tevkifat yapılmaması gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerine söz konusu çekinceye itibar edilmeksizin 2023 yılının Haziran dönemi için tahakkuk ettirilen ve ödenen kurumlar (stopaj) vergisinin ihtirazi kayda konu edilen kısmının kaldırılması ve tecil faiziyle birlikte iadesine hükmedilmesi istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Vergi kanunları uyarınca, Google ve Facebook gibi yurt dışında bulunan şirketlerin, Türkiye'de yapmış oldukları reklam faaliyeti nedeniyle kazanç elde etmekte olmaları nedeniyle, işe başlama bildiriminde bulunmak suretiyle iş yeri açmak zorunda olduğu, bu zorunluluğa uyulmamış olunması, elde edilen kazanç üzerinden vergi ödeme yükümlülüğünü ve bu şirketlere yapılan ödemelerden kurum stopaj vergi kesintisi yapılması sorumluluğunu da ortadan kaldırmayacağından dava konusu tahakkukta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusunun, 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 : Uyuşmazlık konusu ödemelerden vergi kesintisi yapılma zorunluluğu getiren düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu, reklam hizmeti alınan kurumların Türkiye'de ne çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ne de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yerleri bulunmadığından vergilendirilebilecek bir kazançtan söz edilemeyeceği, Türkiye'de iş yeri bulunmayan şirketlerin, Türkiye'de elde ettikleri gelir üzerinden dijital hizmet vergisi alındığı, tahakkuk eden verginin faiziyle birlikte iade edilmesi gerektiği ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'İN 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 şirketin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan internet ortamında reklam hizmeti aldığı, söz konusu hizmetin Türkiye'den erişim sağlanan web sayfaları ve/veya mobil uygulamalar üzerinden verildiği, buna ilişkin ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerektiği yolunda ihtirazi kaydıyla verilen muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerine söz konusu çekinceye itibar edilmeksizin dava konusu tahakkukun yapıldığı anlaşılmaktadır.

İLGİLİ MEVZUAT:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2. fıkrasında, Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellef olduğu ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği, 3. fıkrasında, dar mükellefiyette ticari kazancın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen kazanç olduğu, 30. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlara Vergi Usul Kanununun 11. maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yapılan ödemeler üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 11. maddesinin yedinci fıkrasında, Cumhurbaşkanının, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkili olduğu, 156. maddesinde, ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyette işyerinin, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olduğu kural altına alınmıştır.

19/12/2018 tarih ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18/12/2018 ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 3. maddesi ile "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkında 12/01/2009 tarih ve 2009/14593

sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın" 1. maddesine eklenen 15. fıkranın (a) bendinde, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması kararlaştırılmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Davacı şirketin vergi kesintisi yaparak gerçekleştirdiği ödemelerin, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olduğu ve bu hizmeti veren kurumların kanuni ve iş merkezlerinden her ikisinin de Türkiye'de bulunmadığı dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre dar mükellefiyete tabi bulundukları konularında bir ihtilaf bulunmayan dava konusu uyuşmazlığın çözümü, kendilerinden reklam hizmeti alınan kurumların söz konusu kazancı Türkiye'de bulunan bir iş yerinde elde edip etmedikleri hususunun açıklığa kavuşturulmasına bağlı bulunmaktadır.

213 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 156. maddesinde iş yeri tanımı yapılırken ikili bir ayrıma gidilmiş; ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin yapılmasına tahsis edilen ve maddede sayılan yerler ile bu faaliyetlerde kullanılan her hangi bir yerin iş yeri olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin yapılmasına tahsis edilen ve maddede sayılan yerler iş yeri olabileceği gibi maddede sayılmamakla birlikte bu faaliyetlerde kullanılan her hangi bir yerin iş yeri olarak kabulü gerekmektedir.

Buna göre, vermiş olduğu reklam hizmeti karşılığında kendisine yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılan dar mükellef kurumların, söz konusu hizmeti Türkiye'den erişim sağlanan web sayfası ve/veya mobil uygulamalar üzerinden sunduğu ve bu hizmetten Türkiye'de faydalanıldığı dikkate alındığında, bu yerlerin anılan kurumlar açısından "ticari kazancın elde edildiği yer" yani "iş yeri" olarak kabulü gerektiği sonucuna varılmakla, dava konusu tahakkukta hukuka aykırılık bulunmadığından yazılı gerekçeyle davanın reddine dair Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine ilişkin kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. Vergi Dava Dairesi kararına yöneltilen TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİNE,

2. Davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (3) sayılı Tarife uyarınca ...-TL maktu harç alınmasına,

3. 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, 16/12/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

(X)-KARŞI OY :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi kesenlerin sorumluluğu" başlıklı 11’inci maddesine 20/08/2016 tarih ve 6745 sayılı Kanunun 9’uncu maddesi ile “Cumhurbaşkanı (değiştirilmeden önce Bakanlar Kurulu), ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları

tespit etmeye yetkilidir” şeklinde düzenlenen yedinci fıkra eklenmiştir.

Bu düzenlemenin gerekçesinde; “Ekonomik işlemlerin teknolojik gelişmeyle birlikte gittikçe karmaşık bir hale gelmesi vergi kanunlarında bu ihtiyacı karşılayacak yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu nedenle yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesinti yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etmeye ilişkin yetki verilmektedir. Maddede öngörülen yetki sayesinde, başta internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler olmak üzere, bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek adına her türlü işleme karşı korunaklı bir yapı hızlı ve etkin bir biçimde oluşturulabilecektir” denilmiştir. (https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0750.pdf)

20/08/2016 tarih ve 6745 sayılı Kanunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 11’inci maddesine yedinci fıkranın eklenmesi ile birlikte, bu yetki ile bağlantılı olarak, aynı zamanda 6745 sayılı Kanunun; 7’nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun “Vergi tevkifatı” başlıklı 94’üncü maddesine 18’inci bent; 65’inci maddesi ile 5020 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Vergi kesintisi” başlıklı 15’inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına (ğ) bendi; yine aynı Kanunun 65’inci maddesi ile “Dar mükellefiyette vergi kesintisi” başlıklı 30’uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına (d) bendi olarak, “Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden” ibaresi eklenmiştir.

Buna göre; 07/09/2016 tarihinde yürürlüğe giren ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15’inci ve 30’uncu maddelerine eklenen bu bentlere göre Vergi Usul Kanununun 11’inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yetki kullanımı ile belirlenecek ödemeler üzerinden de tevkifat yapılması zorunludur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 11’inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen bu yetki, 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile kullanılmıştır. Cumhurbaşkanı Kararı’nda, bazı hizmetlerin vergi kesintisi kapsamına alınması ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94’üncü maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15’inci ve 30’uncu maddelerinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu kararlarında değişiklik yapılması hakkındaki ekli Kararın yürürlüğe konulmasına, anılan kanunların mezkûr maddeleri gereğince karar verilmiştir. 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, 01/01/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile internet ortamında verilen ve aracılık edilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış; buna göre, 01/01/2019 tarihinden itibaren, internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın stopaja tabi tutulmuştur.

Bu kapsamda;

(i) Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesi kapsamında bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15,

(ii) Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesi kapsamında, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellefler kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15,

(iii) Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15’inci maddesi kapsamında bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden tam mükellef kurumlara

yapılan ödemeler üzerinden %0,

oranında vergi tevkifatı yapma zorunluluğu getirilmiştir.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 193 sayılı Kanun'un “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94’üncü maddesinde ve 5520 sayılı Kanun'un “Vergi Kesintisi” başlıklı 15’inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara (tevkifat yapma mecburiyeti bulunan) internet ortamında verilen reklam hizmetleri, vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Buna göre, bu maddelerde sayılan kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilere, internet ortamında reklam hizmeti almaları halinde bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verene ve hizmetin verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden stopaj kesintisi yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinin birinci fıkrası ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15’inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında kimlerin, hangi ödemeler üzerinden tevkifat yapacağı sayılmak suretiyle belirtilmiştir.

5520 sayılı Kanunun 30’uncu maddesinde ise tevkifata tabi kazanç ve iratlar sıralanmış; maddede sıralanan kazanç ve iratları ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılacağı kurala bağlanmıştır. Buna göre, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Maddenin (d) bendinde ise, belirtildiği gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 11’inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden kesinti yapılacağı belirtilmiştir. Bu bent kapsamında 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı’nın 3’üncü maddesinde, 5520 sayılı Kanun'un 30’uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/01/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1. maddesinin birinci fıkrasına eklenen bent ile, belirtildiği gibi, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın, %15 oranında kesinti yapılması öngörülmüştür.

Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan devlettir.

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

Devletin, kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar

içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan verginin; kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır (AYM, 15/07/2004, E/2003/33, K.2004/101).

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

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

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre, "Bakanlar Kurulu (21/01/2017 tarih ve 6771 sayılı Kanunun 16'ıncı maddesiyle, bu fıkrada geçen 'Bakanlar Kurulu' ibaresi 'Cumhurbaşkanı' olarak değiştirilmiştir), kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Dolayısıyla, bu konularda yukarı ve aşağı sınırları belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Bu sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi ise kanunun öngörmesi koşuluyla Bakanlar Kuruluna verilebilir" (AYM, 30/12/2015, E.2014/183, K.2015/122).

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

Vergi, bir ödev olmasından öte, temel hak ve özgürlüklerin konusudur. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında belirtildiği gibi, "vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir." (AYM, 07/11/1989, E.1989/6,

K.1989/42,) “Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.

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

Vergilendirmenin, mülkiyet hakkına yönelik müdahale teşkil ettiği ve bir sınırlama getirdiği açıktır. Bu sınırlama, Anayasa'nın 2, 13, 35 ve 73'üncü maddelerindeki kurallar uyarınca ancak belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir bir yasa kuralına dayandığı müddetçe hukuka uygun addedilebilecektir.

Vergi hukukunda, Devletin vergi alacağının doğması için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19’uncu maddesinde, "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder." biçiminde tanımlanmıştır.

Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsünü (mükellefini) belirler. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve mal varlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi, verginin yükümlüsüdür. Vergi Usul Kanunu'nun 8’inci maddesinde "Mükellef", "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi", "vergi sorumlusu" ise "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" olarak tanımlandıktan sonra, maddenin dördüncü fıkrasında da, bu Kanun'un sonraki maddelerinde geçen “mükellef” tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiştir. Vergi yükümlüleri, vergilendirme ile ilgili ödevlerini kendi vergi borcu için yerine getirmekte iken vergi sorumluları, başkasının vergi borcu için bu görevleri kanunlar gereği yerine getirmektedirler.

Vergi hukukunda amme alacağının tahsili için kimi yasa kuralları ile çeşitli sorumluluklar getirilmiştir. Vergilerin zamanında ödenmesini ve kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamaya yönelik bir kurum olan "vergi sorumluluğu", vergi türünün özelliği de gözetilerek değişik kanunlarda farklı şekillerde öngörülmüştür. Vergi sorumluluğu, yaygın biçimde, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nda olduğu gibi “verginin kaynağında kesilmesi” amacına yönelik olarak düzenlenmiştir. Burada verginin asıl borçlusu

mükellef olmakla beraber, vergi sorumlusu mükellefin adına ve onun ekonomik değerleri üzerinden vergiyi keserek vergi dairesine ödeme yapar. Dolayısıyla; vergi sorumlusu, vergi kesen veya kanuni temsilci, mirasçı konumunda olsun, verginin ödenmesinde muhatap kılındığı ve vergiyi ödemek zorunda bırakıldığında vergi idaresi karşısında amme borçlusu konumunda olmaktadır (6183 sayılı Kanun md.3).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Sorumluluğu" başlıklı İkinci Bölümü'nde yer alan "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlıklı 11'inci maddesinin ilk dört fıkrasıyla getirilen kurallar çeşitli yasalarda belirlenen vergi sorumluluğu hallerini kapsayan genel nitelikteki hükümlerdir. 11'inci maddeye eklenen beşinci fıkra ile tarımsal ürün alım ve satımına aracılık yapan kuruluşlarla borsalara ilişkin olarak özel sorumluluk getirilmiş ve bu sorumluluğun çeşitli yönleri düzenlenmiştir.

Bakılmakta olan davada, dava konusunun sebep unsurunu oluşturan Cumhurbaşkanı Kararı'nın dayandığı 213 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin yedinci fıkrasında ise vergi sorumlusunu belirlemenin ötesinde vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirme yetkisi tanınmıştır.

Yedinci fıkra ile Cumhurbaşkanına iki yetki verilmiştir:

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

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

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

Dar mükellefiyete tâbi kurumların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları (avanslar da dahil olmak üzere) nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması yasa gereğidir. Ayrıca maddenin (1) numaralı fıkrasının (d) bendi

uyarınca, yasada sayılan tevkifat yapılması gereken ödemeler dışında, yetki kapsamında belirlenecek olan ödemelerden de vergi kesintisi yapılması zorunlu hale getirilmiştir. Bu şekilde vergi kesintisi yapılması zorunluluğu getirilmesi yetkisi verilmesinin, yetki kullanıldığında, yedinci fıkrada ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmaması gibi sayılarak bakılmayacağı/bağlı kalınmayacağı belirtilenler birlikte değerlendirildiğinde, kanunda yer almadığı halde hem kesinti yapan hem de tevkifat yapılan için vergi yükümlülüğü getirmeye dönüşmesi kaçınılmazdır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasındaki verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Anayasa'daki bu kural, Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararlarında belirtildiği gibi, mali yükümlülüğün yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin yedinci fıkrasındaki gibi yasada öngörülmeyen ödemeler üzerinden "vergi kesintisi yaptırma" yetkisi verilmesi, verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Nitekim söz konusu yetki kullanımı ile internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya bu hizmetin verilmesine aracılık hizmeti verenlere yapılan ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmış; bu ödemeleri yapanlara ise, kendisine ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın, vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirilmiştir. Ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırılması ve bunun ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisi, sınırsız bir yetki olup kesintinin düzenlendiği madde kapsamında olmayan ve maddede belirtilen vergiye tabi işlemleri aşan bir belirleme yetkisidir.

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

Açıklanan nedenlerle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinin Anayasa'nın 2, 7, 13, 35 ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu sonucuna varıldığından iptalleri için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.