

SERBEST MESLEK KAZANÇ İSTİSNASI UYGULAMASINDA YETKİ KARMAŞASI

THE CONFUSION OF AUTHORITY IN THE IMPLEMENTATION
OF SELF-EMPLOYMENT INCOME EXCEPTION



Niyazi Koray GÜRHAHTA*



Enes ÖZKAN**

ÖZ

Vergi idaresi, serbest meslek kazancı istisnasından yararlanılabilmesi için çalışmaların eser niteliğinde olduğunun Telif Hakları Genel Müdürlüğünden alınan bir yazı veya belge ile belgelenmesini talep etmektedir.

Bu çalışmamızda serbest meslek kazancı istisnası uygulaması ile ilgili olarak, Telif Hakları Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescili zorunlu olmayan 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun hükümlerine göre eser niteliğindeki bir çalışmadan elde edilen hasılatı istisna uygulanabilmesi için bu durumun Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden alınan bir yazı veya belge ile belgelenilmesinin istisna uygulanmasının bir şartı olup olamayacağı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Serbest Meslek Kazanç İstisnası, Telif Hakları Genel Müdürlüğü, Fonksiyon Gaspsı, Yetki Tecavüzü, Geniş Yorum ve Kıyas Yasağı.

ABSTRACT

The Tax Administration requests that the works be certified by a letter or document obtained from the General Directorate of Copyright in order to benefit from the exemption from the free professional earnings.

In this study, in relation to the application of self-employment income exception, it was tried to determine whether it is a requirement for the implementation of exception to be certified by a letter or document from The General Directorate of Copyrights in order to apply exception to the product obtained from a work of art in accordance with the provisions of Law.

Keywords: Self-Employment Income Exception, The General Directorate Of Copyrights, Function Extortion, Excess Of Authority, Wide Interpretation And Comparison Ban

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

M.G.T.: 28.06.2018 / M.K.T.: 24.07.2018

1- GİRİŞ

Yazılan bir kitap, sahibi tarafından telif hakkı bir yayın evine devredilmek suretiyle basılıp satılabileceği gibi bazen eser sahibi ile yayınevinin anlaşamaması veya başka sebepler nedeniyle eser sahibi tarafından kendi nam ve hesabına bastırılıp çoğaltılabilir. Sonra da kendi imkânları ile satılıp gelir elde edilebilir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliğindeki kitap veya diğer çalışmalarından (makale, resim vb. eserlerden) elde edilen hasılatlar Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

Zikredilen istisna uygulamasına dair kanunda yer alıp açıklaması tebliğlerde yapılan istisna şartlarına ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığı yayımladığı idari yazı¹ ve vermiş olduğu özelgelerde² söz konusu çalışmaların eser niteliğinde olduğunun Telif Hakları Genel Müdürlüğünden alınan bir yazı veya belge ile belgelendirilmesini şart koşmuştur.

GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak isteyenler için vergi idaresinin şart koştuğu Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden alınacak yazı/belge ayrımında zorunlu kayıt ve tescil işlemine tabi eserler ile zorunlu kayıt ve tescil işlemine tabi eserler dışında kalan eserler (isteğe bağlı kayıt ve tescil işlemine tabi eserler) ayrımına gidilmemiştir.

Bu yazımızda zorunlu kayıt ve tescil işlemine tabi eserler dışındaki eserlerin, Telif Hakları Genel Müdürlüğünden eser olarak belgelendirilmesinin GVK 18'inci maddesinde yer alan serbest meslek kazancı istisnasından yararlanma şartı olarak dikkate alınıp alınamayacağını değerlendirmeye ve öneriler sunmaya çalışacağız.

2- KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT

2.1- Gelir Vergisi Açısından

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Kazançlarda İstisnalar" başlıklı 4'üncü bölümü içinde yer alan "Serbest Meslek Kazançlarında" başlıklı 18'inci maddesinde; "*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.*

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur." denilmektedir.

İstisna uygulaması ile ilgili olarak tebliğlerde yer alan düzenlemeler ise aşağıdaki gibidir.

135 sıra No.lu GVK Genel Tebliği; "B _ Serbest Meslek Kazançlarda İstisna:

4. Yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gereklidir."

¹ Gelir İdaresi Başkanlığının 05.06.2017 tarih ve 68126 sayılı yazısı

² Özelgelere yazımızın ileriki bölümlerinde yer verilmiştir.

149 sıra No.lu GVK Genel Tebliği; “I _ Serbest Meslek Kazançlarında İstisna: d) Yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir.”

221 sıra No.lu GVK Genel Tebliğinin “3.6. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna ve İstisna Kapsamındaki Kazançların Vergilendirilmesi” başlığı altında istisnanın kapsamı anlatılmıştır. Söz konusu kısımda istisna uygulamasına ilişkin olarak yukarıda belirtilen kriterlerin dışında ilave bir şarta yer verilmemiştir.

Aynı tebliğin “5. Konu İle İlgili Örnekler” başlığı altında;

“ÖRNEK 1

Üniversitede kadrolu öğretim görevlisi olarak çalışan Bay (A) 1999 yılında aynı zamanda bir heykeltıraş arkadaşının sahip olduğu atölyede zaman zaman heykel yapmış ve bunları satmıştır.

Bay (A)’nın arızı olarak gerçekleştirdiği heykeltıraşlık faaliyeti Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan faaliyetlerden olduğundan, bu faaliyetinden elde ettiği hasılatla maddede belirtilen istisna uygulanacaktır.

.....

ÖRNEK 6

Mütercim Bayan (M) Türkçeye çevirdiği bir kitabın yayımlanması amacıyla bir gazete ile anlaşmıştır. Bu durumda, Bayan (M)’nin elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olacak, kazanç sahibi ve eseri 18 inci maddede sayılmış olduğundan istisna uygulanacaktır.” denilmek suretiyle hasılatın GVK’nın 18’inci maddesinde sayılan kişilerce bu madde bendinde sayılan faaliyetlerden elde edilen edilmesi halinde başkaca bir şart aranmaksızın istisnanın uygulanacağı belirtilmiştir.

GVK’nın 18’inci maddesi ile 135, 149 ve 221 sıra No.lu GVK Genel Tebliği dikkate alındığında serbest meslek kazancı istisnadan yararlanılabilmeyen şartlarının aşağıdaki gibi olduğu anlaşılmaktadır.

- İstisnadan faydalanacak şahısların GVK’nın 18’inci maddesinde belirtilen kişilerden veya bunların kanunu mirasçılarından olması,
- Hasılatın GVK’nın 18’inci maddesinde sayılan eserlerden³ elde edilmesi,
- Meydana getirilen çalışmanın (eserin) 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının⁴ da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir.

Mezkûr istisnadan yararlanabilmek için vergi mevzuatında başkaca bir kriter aranmamaktadır.

Kanunda vergi idaresine söz konusu istisna uygulamasına ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmemiştir. Yukarıda yer verilen tebliğlerde bu hususa riayet edilmiş ve söz konusu tebliğlerde ihtira beratların haricindeki eserlerin kayıt ve tescil edilmesi veya ilgili kurumdan alınacak yazı ile eser niteliğinde olduğunun tevsikine dair bir şart aranmamıştır.

³ GVK’nın 18’inci maddesinde eserlerin bir kısmı sayılmış olup “gibi eserler” denilmek suretiyle istisnaya konu eserlerin sadece kanunda sayılmış olan eserlerle sınırlı olmadığı, bunlara benzer eserlerinde istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir.

⁴ Bilinen araç, gereçlerle ve yaratıcı güçle yeni bir şey bulana, bulduğu şeyden bir süre yalnız kendisinin yararlanması için devletçe verilen belge

3- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi kanunlarının uygulanmasını anlatan 3'üncü maddesinde *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır."* hükmü yer almaktadır.

143 seri No.lu VUK Genel Tebliğinde *"kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hakuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı gözönünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz."* denilmek suretiyle kanunların geniş yorumlanmasına ve kıyas yapılmasına müsaade edilmemektedir.

4- 5846 SAYILI FİKİR ve SANAT ESERLERİ HAKKINDA MEVZUAT

Eser ve eser sahibiyle ilgili olarak 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanunda yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

Tanımlar başlıklı 1/B maddesi;

"Bu Kanunda geçen tanımlardan;

a) Eser: Sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsullerini,

B) Fikir ve sanat eserlerinin çeşitleri:

I – İlim ve edebiyat eserleri:

Madde 2 – İlim ve edebiyat eserleri şunlardır:

1. Herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları,"

Eser sahibinin hakları başlıklı 13'üncü maddesi;

"I – Genel olarak:

Madde 13 – Fikir ve sanat eserleri üzerinde sahiplerinin mali ve manevi menfaatleri bu kanun dairesinde himaye görür. Kayıt ve tescilin usul ve esasları, ücretlerinin belirlenmesi ile diğer hususlar Bakanlıkça çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir."

Kanunun 13'üncü maddesinde belirtilen yetki Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından kullanılmış olup Fikir Ve Sanat Eserlerinin Kayıt Ve Tescili Hakkında Yönetmelik yayınlanmıştır.

Mezkûr yönetmeliğin "Zorunlu kayıt ve tescil" başlıklı 5'inci maddesinde *"(1) Sinema ve müzik eserlerinde filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcıları ile seslerin ilk tespitini gerçekleştiren fonogram yapımcıları, hak ihdas etmek amacı taşımaksızın, sahip oldukları hakların ihlal edilmemesi, hak sahipliklerinin belirlenmesinde ispat kolaylığı sağlanması ve mali haklara ilişkin yararlanma yetkilerinin takip edilebilmesi amacıyla sinema ve müzik eserlerini içeren yapımlarının kayıt ve tescilini yaptırırlar.*

(2) Yapımcılar, başvuru formuyla birlikte aşağıda sayılanları Bakanlığa sunarak eserlerinin kayıt-tescilini yaptırırlar:" denilmiştir.

Yönetmeliğin 5'inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında; müzik eseri içeren yerli ve ithal yapımlar, sinema eseri içeren yerli ve ithal yapımlar ve yerli ve ithal bilgisayar oyunları zorunlu kayıt ve tescil işlemine tabi eserler⁵ olarak belirtilmiştir. Bu çalışmalar kayıt ve tescil işlemi yapılmısa da 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun kapsamında eserdir. Ancak bu eserlerin mali haklardan yararlanabilmesi için Telif Hakları Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil ettirilmesi zorunlu tutulmuştur.

Örneğin, sinema eserlerini içeren yapımlar için hazırlanan senaryo metni (kayıt ve tescil ettirilmese de) 5846 sayılı Kanun hükümleri kapsamında bir eserdir. Lakin sahibi tarafından mali hakların kullanılabilmesi için kayıt ve tescil işleminin yaptırılması lazımdır.

Aynı yönetmeliğin "İsteğe bağlı kayıt ve tescil" başlıklı 7'nci maddesinde "(1) Bu Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre zorunlu kayıt tescile tabi olanlar dışındaki eser gruplarında eser sahipleri; başvuru formu, eser veya yapım üzerinde hak sahipliğini gösteren ve aksinin ispatı halinde her türlü hukuki ve cezai sorumluluğun üstlenildiğini gösterir bu Yönetmeliğin Ek-3'ünde yer alan taahhütname ve kayıt ve tescil ücretinin ödendiğine dair banka dekontu ile birlikte aşağıda belirtilen belgeleri ibraz ederek eserlerin kayıt ve tescilini yaptırabilirler:" denilmiştir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğindeki çalışmalara ilişkin haklar zaten eseri meydana getiren kişide olduğundan bu hakkı almak için yapılması gereken herhangi bir işlem bulunmamaktadır.⁶ Ancak ispat kolaylığı sağlaması bakımından isteğe bağlı kayıt- tescil işlemi yapılması mümkündür.

İsteğe bağlı kayıt-tescile tabi eserler, eserin kimin tarafından meydana getirildiğini belirlemeye kolaylık sağlamak amacıyla yaptırılması zorunlu olmayan, yaptırılmadığında hak kaybına neden olmayan ve kişiye herhangi bir hak vermeyen beyana dayalı bir işlem olup hak veren bir belge değildir.⁷

Örneğin bir kitap, yazı ile ifade olunan çalışma olması nedeniyle 5846 sayılı Yasanın 2'nci maddesinde sözü edilen ilim ve edebiyat eseri grubunda yer aldığı için eserdir.⁸ 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre bir çalışmanın eser niteliğinde sayılabilmesi için eserin Telif Hakları Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil ettirilmesi zorunlu değildir. Bu eser kayıt ve tescil ettirilmese de sahibi tarafından mali haklar kullanılabilir.

5- İDARENİN KONUYA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ

Kitap yazarının yazdığı kitabın basımını yaptırdığı ve dağıtıcı firmalara vererek satışının yapılması durumunda elde edilen kazancın vergilendirilmesi durumuna ilişkin olarak verilen özalgede⁹ " tarafınızdan hazırlanan kitap çalışmasının 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıdığına ilişkin Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğünden yazı alınması halinde, söz konusu kitap çalışmasından dolayı elde edeceğiniz hasılatı münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır" denilmiştir.

⁵ <http://www.telifhaklari.gov.tr/Zorunlu-KayitTescilErisim> tarihi: 18 Haziran 2018

⁶ <http://www.telifhaklari.gov.tr/Genel-SorularErisim> tarihi: 18 Haziran 2018 (SORU: Yazdığım romanımın telif hakkını almak istiyorum. Ne yapmalıyım?)

⁷ <http://www.telifhaklari.gov.tr/Istege-Bagli-KayitTescilErisim> tarihi: 18 Haziran 2018

⁸ <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/16-Ahmet-M.-KILIÇOĞLU.pdf> Erişim tarihi:20 Haziran 2018

⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.09.2015 tarih ve 62030549-120[18-2015/229]-78894 sayılı Özelgesi

Vergi idaresi, yazdığı kitabın basımını yaptıran ve bu kitapları satması halinde serbest meslek kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin istenen görüşe “özel güvenlik eğitiminde kullanılmak üzere hazırlamış olduğunuz kitap ve CD’lerde yer alan çalışmalarınızın, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser niteliği taşıdığı için Kültür ve Turizm Bakanlığınızdan alınacak yazı ile tevsik edilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmakta olup, elde edilen bu gelir için ayrıca beyanname verilmeyecektir.”¹⁰ şeklinde cevap vermiştir.

Gazete ve dergilere yazılan makalelerinin GVK 18’inci maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin verilen muktezada¹¹ “çeşitli gazete ve dergilerde yazdığınız makalelerin, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre tanımlanan çalışmalar arasında yer aldığı belgelendirilmesi halinde, söz konusu çalışmalarınızdan dolayı elde edilecek hasıllara münhasır olmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.” denilmiştir.

Doğa fotoğrafçısı olarak çalışan ve çekilen fotoğraflardan oluşturulan kitap çalışmalarının GVK 18’inci maddesinde yer alan serbest meslek kazancı istisnasından yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin olarak vergi idaresi¹² “Söz konusu çalışmalarınızın eser niteliğinde olduğunun belgelendirilmesi ve diğer şartları da taşımanız kaydıyla elde edeceğiniz hasıllara münhasır olmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Sinema filmleri ve televizyon dizileri için müzik (söz yazımı ve beste) ve film kayıtları üzerine senkronize kayıt çalışmalarının GVK’nın 18’inci maddesine göre istisna olup olmayacağı hakkında verilen özeldede¹³ “söz konusu eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıması ve bu durumun İl Kültür ve Turizm Müdürlüğünden alınacak bir belge ile tevsiki halinde;Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır. Ancak, film kayıtları üzerine senkronize kayıt şeklindeki çalışmalar 18 inci madde de sayılan eser grupları arasında yer almadığından serbest meslek kazançları istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş bildirilmiştir.

Yukarıda belirtilen özelgelerden sinema filmleri ve televizyon dizileri için müzik (söz yazımı ve beste) çalışmaları fikir ve sanat eserleri mevzuat hükümlerine göre kayıt ve tescil işlemine tabi eserlerden olup bunun dışındaki diğer özelgelere yer alan çalışmalar fikir ve sanat eserleri mevzuat hükümlerine göre kayıt ve tescil işlemi zorunlu olmayan eserler niteliğindedir. Vergi idaresi vermiş olduğu bu özelgelere istisnadan yararlanılabilmesi için eserin kayıt ve tescil işlemine tabi olup olmaması hususunu göz önünde bulundurmadan görüş beyan etmiştir.

6- DEĞERLENDİRME

İdari makamın hangi konularda karar alabileceği kanunla belirlenir.¹⁴ İdarenin, yasamanın görev alanına giren bir konuda işlem tesis etmesi halinde fonksiyon gaspı ortaya çıkmaktadır. Fonksiyon

¹⁰ Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-1842—8 sayılı Özeldesi

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-333 sayılı Özeldesi

¹² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 17.11.2017 tarih ve 38418978-120[18-17/12]-455508 sayılı Özeldesi

¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-715 sayılı Özeldesi

¹⁴ <http://www.ankarabarosu.org.tr/siteiler/ankarabarosu/hgdmakale/2014-1/11.pdf> Erişim tarihi:23 Haziran 2018

gaspının yaptırımı ise idari işlemin yok hükmünde sayılmasıdır.¹⁵ İdarenin kanun ile düzenlenmemiş bir alanda, kanuni dayanak yokken o alanı idari bir yazı veya mukteza ile düzenlemesi fonksiyon gaspına örnek gösterilebilir. Ayrıca aralarında hiyerarşik ilişki olmayan bir kurum diğer kurum yerine işlem tesis ederse bu da yetki tecavüzü kapsamına girer. Bir çalışmanın eser niteliğinde olup olmadığına ilişkin Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilmesi gereken bir hükmün Maliye Bakanlığınca verilmesi yetki tecavüzüne örnek gösterilebilir. Yetki tecavüzü yok hükmünde sayılmaz. Yetki tecavüzünün yaptırımı iptal edilebilirliklidir. Mamafih bu yetki tecavüzü ağır ve bariz bir şekilde olması halinde yaptırımı yokluk gerektirir.¹⁶

Kayıt ve tescili zorunlu olmayan bir çalışmanın serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmesi için vergi idaresince yazı veya özgelgeler ile Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden belge istenmesi; kanun ve tebliğ hükümlerinin/anlamlarının geniş yorumlanması manasına gelip VUK'un 3'üncü maddesi ile 143 seri No.lu VUK Genel Tebliğine aykırılık teşkil etmektedir. Hatta istisna uygulamasında vergi mevzuatında ve Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun ve yönetmeliklerinde açıkça belirtilmeyen bir kriterin vergi idaresince idari bir yazı veya mukteza ile şart koşulması hukuken fonksiyon gaspı mahiyetindedir.

İstisna uygulamasında, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olup kayıt ve tescili zorunlu olmayan eserlere ilişkin olarak Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden belge alınması şart koşulmamalıdır. Vergi idaresi istisna uygulaması kapsamında Fikir ve Sanat Eserlerinin Kayıt ve Tescili Hakkında Yönetmeliğin 5'inci maddesinde kayıt ve tescil şartı getirilen eserler ile ihtira beratları için Telif Hakları Genel Müdürlüğünden alınan belgenin ibrazını talep etmelidir.

Vergi idaresi 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-715 sayılı Özelgede; film kayıtları üzerine senkronize kayıt çalışmalarının satışlarından elde edilen hasıllata istisna uygulamasına ilişkin olarak film kayıtları üzerine senkronize kayıt şeklindeki çalışmalarının GVK 18'inci madde de sayılan eser grupları arasında yer almadığını dolayısıyla serbest meslek kazanç istisnasından yararlanılmasının mümkün olmadığını belirtmiştir. Lakin film kayıtları üzerine senkronize kayıt çalışmalarının ismen GVK 18'inci maddede açıkça belirtilmesi şart değildir. GVK'nın 18'inci maddesinde eserlerin bir kısmı sayılmış olup "gibi eserler" denilmek suretiyle istisnaya konu eserlerin sadece kanunda sayılmış olan eserlerle sınırlı olmadığı, bunlara benzer eserlerinde istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir.

Serbest meslek kazanç istisnasından yararlanmak isteyen bir çalışmanın 5846 sayılı Yasa kapsamında bir eser olup olmadığı veya çalışmanın kayıt ve tescil işlemine tabi bir eser olup olmadığı noktasında vergi idaresinin tereddütte düşmesi hallerinde Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden bilgi istenmeli veya çalışma sahibinin gerçekleştirdiği faaliyetinin eser niteliğinde olduğunu belgelenmesini kendisinden talep edip buna göre işlem tesis edilmelidir. Aksi halde Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nün yetkisi alanında bulunan bir hususta vergi idaresinin bu görüşü hukuken yetki tecavüzü olarak nitelendirilebilir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre kayıt ve tescil işlemi zorunlu olmayan çalışmaların Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden eser olarak belgelendirilmesinin talep edilmesi

¹⁵ Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 19. Sayı, Sayfa 102

¹⁶ İdari Yargı Çerçevesinde Anayasa Yargısında Yokluk, Alper AYDIN, TAAD, Yıl:5, Sayı:19 (Ekim 2014)

GİB'in, Etik Kurallar Bildirgesi'nde¹⁷ belirttiği "görevini yerine getirirken yetkilerini aşacak nitelikte bağlayıcı açıklamada bulunulmayacağı taahhüdü ile Mükellef Hakları Bildirgesi'nde¹⁸ yer alan vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde her türlü kolaylığın sağlanacağı ve yapılan işlemlerde ve gerçekleştirilen düzenlemelerde adil, hukuksal ve vergi kanunlarının rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasının esas alınacağı ifadelerine ters düşmektedir."

Mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde Telif Hakları Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescili zorunlu olmayan 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun kapsamındaki bir çalışmadan elde edilen hasılat için eser sahibi herhangi bir belge veya yazıya gerek olmaksızın serbest meslek kazancı istisnasından yararlanabilmelidir.

Serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmesi için vergi idaresinin bir çalışmanın eser niteliğinde olduğuna dair belgelendirme talebi, kayıt ve tescili zorunlu olan eserler, ihtira beratları ve eserin GVK'nın 18'inci maddesinde tahdidi olarak belirtilen eserler arasında yer almaması halleri ile sınırlı tutulmalıdır.

7- SONUÇ

İstisna uygulaması kapsamında, vergi idaresi;

- Fikir ve Sanat Eserlerinin Kayıt ve Tescili Hakkında Yönetmeliğin 5'inci maddesinde kayıt ve tescil şartı getirilen eserler,
- İhtira beratları,
- Çalışmanın GVK'nın 18'inci maddesinde belirtilen eserler arasında yer almaması hali

için çalışmanın eser niteliğinde olduğuna dair Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden alınacak belgenin ibrazını talep etmelidir. Ancak Telif Hakları Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescili zorunlu olmayan 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun kapsamındaki bir çalışma ile ilgili olarak istisna uygulanabilmesi için Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden alınacak bir belge veya yazı talep etmemelidir.

Vergi mevzuatında ve Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun ve yönetmeliklerinde açıkça belirtilmeyen bir kriterin idari bir yazı veya mukteza ile şart koşulması uygulamasından vazgeçilmelidir.

Vergi idaresi zorunlu kayıt ve tescil işlemine tabi eserler ile isteğe bağlı kayıt ve tescil işlemine tabi eserlerin istisna uygulamasında taşınması gereken şartlara ilişkin ayırım yapması gerekmektedir.

Vergi idaresinin kayıt ve tescili zorunlu olmayan eser niteliğindeki bir çalışmadan elde edilen hasılat istisnası uygulamasında belgelendirme talebi nedeniyle fonksiyon gaspına sebebiyet vermemek için kanuni bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Buna ilaveten yetki tecavüzüne sebebiyet verilmemesi için GVK 18'inci maddesinde belirtilmemiş bir çalışmanın eser niteliğinde olup olmadığına vergi idaresince doğrudan karar verilmemelidir. Bu konuda Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden görüş istenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun
- 143 seri No.lu VUK Genel Tebliğ

¹⁷ <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi> Erişim tarihi:28 Haziran 2018

¹⁸ <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> Erişim tarihi:28 Haziran 2018

- 135 sıra No.lu GVK Genel Tebliğ
- 149 sıra No.lu GVK Genel Tebliğ
- 221 sıra No.lu GVK Genel Tebliğ
- Fikir Ve Sanat Eserlerinin Kayıt Ve Tescili Hakkında Yönetmelik
- Gelir İdaresi Başkanlığının 05.06.2017 tarih ve 68126 sayılı yazısı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.09.2015 tarih ve 62030549-120[18-2015/229]-78894 sayılı Özelgesi
- Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-1842—8 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-333 sayılı Özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 17.11.2017 tarih ve 38418978-120[18-17/12]-455508 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-715 sayılı Özelgesi
- <http://www.telifhaklari.gov.tr/Zorunlu-KayitTescil>
- <http://www.telifhaklari.gov.tr/Genel-Sorular>
- <http://www.telifhaklari.gov.tr/Istege-Bagli-KayitTescil>
- <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/16-Ahmet-M.-KILIÇOĞLU.pdf>
- <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/hgdmakale/2014-1/11.pdf>
- Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 19. Sayı, Sayfa 102
- İdari Yargı Çerçevesinde Anayasa Yargısında Yokluk, Alper AYDIN, TAAD, Yıl:5, Sayı:19 (Ekim 2014)
- <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi>
- <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>