

VERGİ USUL KANUNU ŞÜMULÜNÜN İRDELENMESİ

ANALYZING THE SCOPE OF TAX PROCEDURE LAW



Ahmet Ozan KARABULUT*

öz

Bilindiği üzere, mevcut 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) 1961 yılında yürürlüğe girmiş olup, haliyle de o dönemin dilini kullanmış, bir başka ifade ile yasa hükümlerini o dönemde sıklıkla kullanılan kelimelerin üzerine kurmuştur. Aradan geçen 60 yılı aşkın sürede kullanılan bu kelimeler eskimiş ve güncelliklerini yitirmişlerdir. Bunun sonuçlarından biri olarak VUK 1'inci, 2'inci ve 3'üncü maddeleri ile çizilen kapsama alanında "zam" kavramının karşılığının ne olduğu, "vergi, resim ve harçlara bağlı alacakların" kapsama girip girmediği, yine "benzeri mali yükümlülükler" kavramının kapsama girip girmediği gibi ihtilaflar yaşanır hale gelmiştir. Yazımızda bu hususlar irdelenmiş olup, çözüm önerisi olarak diğer pek çok kanunda da yer alan bir "terimler

ABSTRACT

As it is known, the current Tax Procedural Law No. 213 (TPL) was enacted in 1961, and as such, it used the language of that period, in other words, it based the provisions of the law on the words frequently used at that time. In the intervening period of more than 60 years, these words have become obsolete and outdated. As one of the consequences of this, disputes such as what is the equivalent of the concept of "increase", whether "receivables related to taxes, duties and fees" are included in the scope of the scope drawn by Articles 1, 2 and 3 of the Tax Procedure Law, and whether the concept of "similar financial obligations" is included in the scope of the concept of "similar financial obligations" have been experienced. In this article, these issues are

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ahmet.ozan.karabulut@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0009-0007-7699-4530. Karabulut, A. O. (Temmuz 2024). Vergi Usul Kanunu Şümulünün İrdelenmesi, *Vergi Raporu*, 298, (7-21).

sözlüğü” uygulamasının Kanun’a eklenmesi öne sürülmüştür.

Anahtar Kelimeler: VUK, Şümul, Kapsam, Zam.

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, H20, H61.

GİRİŞ

Mevcut Vergi Usul Kanunu 1961 yılından bu yana uygulanmakta olup, bu süreç içerisinde her ne kadar çeşitli tadilatlar görse de, bazı maddelerinin eski kelimelere yer vermesi sebebiyle günümüz şartlarına adapte edilememe sorunu yaşayabilmektedir. Her kanunun en önemli bölümü olan “kapsama alanı” veya başka bir ifade ile “etki alanı” noktasında, VUK’un yer verdiği eski kelimelerin doğal sonucu olarak ihtilaflara sebep olmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun kapsamına ilişkin “genel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler” tarafından alınan “vergi, resim ve harç” kavramları itibari ile herhangi bir belirsizlik yok iken; Anayasa’da zikredilen benzeri mali yükümlülüklerin sınırlarının muğlaklığı doğrultusunda ihtilaf yaşanmaktadır. Yine Kanun’un kapsamını sayarken belirtilmeyen gecikme faizi, gecikme zammı, pişmanlık zammı, izah zammı veya para cezaları kavramlarına ilişkin de belirsizlik bugün dahi tartışma konusu olabilmektedir. Kapsama ilişkin maddesi olan 1’inci madde hükmünde zikredilen vergi, resim ve harçlara bağlı zamların ne olduğu ise, zam kavramına ilişkin bir tanımın olmaması sebebiyle ihtilaf oluşturmaktadır.

1- ŞÜMUL KAVRAMI VE VERGİYE İLİŞKİN KISA TARİHÇESİ

Şümul Arapça kökenli bir sözcük olup, kelime anlamı itibariyle kapsam demektir. (sozluk.gov.tr, 2023) Vergi Usul Kanunu’nun şümulü incelenmek istendiğinde gerek 15 Haziran 1949 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu gerekse de 4 Ocak 1961 tarihinde yü-

analyzed, and as a solution, it is suggested that a “glossary of terms”, which is also included in many other laws, should be added to the Law.

Keywords: TPL, Extent, Scope, Hike

JEL Classification Codes: K34, H20, H61.

rürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu göz önüne alınmalıdır.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, “GİRİŞ” kısmında, “Kanunun Şümulü” başlığı altında, 1’inci, 2’nci ve 3’üncü maddeleri ile Kanunun etki alanını şöyle çizmiştir:

Madde 1

“Bu kanunun hükümleri aşağıda yazılı vergi ve resimler hakkında uygulanır:

1. Gelir vergisi;
2. Kurumlar vergisi;
3. Esnaf vergisi;
4. Bina vergisi;
5. Arazi vergisi;
6. Veraset ve intikal vergisi;
7. Muamele vergisi;
8. Nakliyat vergisi;
9. Damga resmi,
10. Bilumum istihlâk vergileri (İstihlâk resmi adı altında almanlar dâhil);
11. Hayvanlar vergisi;
12. Yukarda yazılı vergi ve resimlere bağlı olan vergi ve resimlerle zamlar.

Bu kanunun vergi ihtilâflarına ait hükümleri, yukarda sayılanların dışında kalan vergi ve resimler de kaldırılan vergiler hakkında da uygulanır.”

Gümrük ve tekel vergileri – Madde 2

“Gümrük ve T.C. İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir.”

Vergi Kanunu Tabiri – Madde 3

“Bu kanunda kullanılan “Vergi Kanunu” tabiri, iş bu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi ve resim kanunlarını ifade eder.” (resmigazete.gov.tr, 2023)

4 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe giren ve günümüzde halen yürürlükte olan VUK ile söz konusu kapsam çok değişmemiştir. Yalnızca vergilerin tahdidi olarak sayılması yerine, değişen koşullara daha rahat cevap verebilmesi adına; genel bütçe, il özel idareleri ve belediyeler olarak farklı bir sınıflandırma yolu ile belirlenmiştir. Ayrıca 3'üncü madde sadece "vergi kanunu" kavramını tanımlamaktan çıkarılarak, Kanun'un uygulanması ve ispat külfetini de düzenler hale getirilmiştir.

Madde 1

"Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.

Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır."

Gümrük ve tekel vergileri – Madde 2

"Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır."

Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat – Madde 3

"A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

..." (mevzuat.gov.tr, 2023)

Bu noktada belirtmek gerekir ki; her iki kanunda da yer alan ve neredeyse aynı olan "Bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri, iş bu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi ve resim/ vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder" hükmünden ve söz konusu hükmün "Kanunun Şümulü" başlığı altında düzenlenmesinden hareketle; Kanun'un müteakip maddelerinde geçen vergi kavramının resim ve harçları da kapsadığı

anlaşılmaktadır. Bu sebeple çalışmamızda da bazı yerlerde vergi ile ifade edilenin vergi, resim ve harçları kapsadığını belirtmekte fayda görüyoruz. Ayrıca her ne kadar anılan maddelerde yer verilme de, kendi özel kanunlarında VUK hükümlerine tabi olduğu yönünde atıf bulunan vergi, resim ve harçların veya bunlara benzer mali yükümlülüklerin herhangi bir sınıflandırma fark etmeksizin Kanun'un kapsamına gireceği tabiidir.

Yürürlüğe girdiği tarihin üzerinden altmış yıldan fazla geçen Vergi Usul Kanunu kapsamını belirleyen söz konusu maddeler, özellikle ihtiva ettiği eskimiş veya günümüzde farklı anlamlar için kullanılan kelimelerden dolayı gerek literatürde gerekse uygulamada çeşitli ihtilaflara sebebiyet vermektedir. Bu ihtilaflara örnek olarak; vergi, resim, harçlara benzer mali yükümlerinin kapsama dahil olup olmadığı, zam kelimesi ile ifade edilen yükümlerin ne olduğu, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi ferî alacakların maddelerde belirtilmemesi sebebiyle kapsama dahil olup olmadığı söylenebilir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinde gümrük vergileri ile ifade edilen hususun tanımı yapılmış olup; ilgili mevzuata göre eşyaya tatbik edilen ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünün gümrük vergisi ifadesine dahil olduğu belirtilmiştir. Müteakip 9'uncu bendinde de "ithalat vergileri" ve "ihracat vergileri" olarak tasnif ederek bunların çerçevesini çizmiştir. Söz konusu madde hükümleri ile VUK 2'nci madde hükmü birlikte dikkate alındığında ithalat sırasında ödenen Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyeceğini söylemek mümkündür.

Gerek eski gerekse yeni Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına da girmediğinden ve bu husus 2'inci maddelerinde açıkça belirtildiğinden ötürü Gümrük ve Tekel Vergileri çalışmamızın içeriğinde yer almamakta olup, bu noktada sadece güm-

rük vergilerinin tanımı vermeyi ve Gümrük idaresi tarafından alınan gümrük vergileri ile gümrük resimlerinin, yine ithalatta alınan KDV ve ÖTV'nin şümule dahil olmadığını belirtmeyi yeterli buluyoruz. Ayrıca belirtmek gerekir ki; gümrük idareleri tarafından alınan harçlar da VUK 2'nci madde hükmü uyarınca şümule dahil olacaktır.

2- VERGİ, RESİM VE HARÇLARDA KANUNİLİK İLKESİ

Konunun ilerleyen bölümlerinde bütünlüğü sağlamak adına, bu noktada kısaca kanunilik ilkesine değinilmesinde fayda görülmüştür. Nitekim VUK'un kapsamını irdelerken söz konusu yetkili idarelerin ve bu yetkinin kaynağının belirtilmesi önem arz etmektedir. Vergi Ödevi, 1982 Anayasası'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı 4'üncü bölümünde 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesi 3'üncü fıkrası ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunilik ilkesine tabi olduğu, bir diğer ifade ile VUK 1'inci maddesinde belirtilen idarelerin vergileme yetkisini kanunlardan alması gerektiği tabiidir. (mevzuat.gov.tr, 2023)

Bunun bir yansıması olarak, VUK 19 ve 20'inci maddeleri ile kapsamına giren vergi, resim ve harçların hukuki olarak doğumunu ve idari olarak hesaplanmasını vergi kanunlarına bağlamıştır. (mevzuat.gov.tr, 2023)

Anayasa'nın 73'üncü maddesi 3'üncü fıkrası ile getirilen kanunilik ilkesinin bir istisnasına müteakip 4'üncü fıkrasında yer verilmiş olup; muaflik, istisna ve indirim oranları hususları ile sınırlı olmak üzere alt ve üst sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanına değişiklik yapma yetkisi verilebileceğine hükmedilmiştir. İstisnalar haricinde, yani normal şartlar altında, vergilendirme yetkisi yasama organına aittir. Buna göre, genel ilke olarak anılan mali yükümlerin yalnızca kanunla konulup kanunla kaldırılacağı tabiidir. Anayasa'nın 167'nci maddesi 2'inci fıkra hükmü ile 119'uncu

maddesi 6'ncı fıkra hükmü ise bunun istisnalarını teşkil etmektedir. (mevzuat.gov.tr, 2023)

Anayasa'nın mülga 91'inci maddesinde "*Sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez.*" denilmekteydi. Bu maddenin, olağanüstü hallerde mali yükümlülüklerle ilişkin yürütmeye verdiği hareket kabiliyeti Anayasa'nın 119'uncu maddesi 6'ncı fıkra hükmü ile tesis edildi. Buna göre; "*olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin on yedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur.*" hükmü buyrulmaktadır.

Gerek mülga maddeden gerekse yeni uygulamadan anlaşılmaktadır ki; yürütmenin, olağanüstü hal içinde bulunulması kaydıyla, durumun ivediliğine binaen, yasama süreçlerini aşarak mali yükümlere ilişkin düzenleme yapması Anayasa'da uygun görülmüştür. Yürütme organı bu yetkiye dayanarak herhangi bir alt veya üst sınır gözetilmeksizin ek vergi, resim ve harç koyabilecektir.

3- VERGİ, RESİM VE HARÇ KAVRAMLARININ TANIMI

3.1- Vergi

1982 Anayasası'nda sekiz yerde vergi kelimesi geçmekle birlikte, vergiye ilişkin bir tanım gerek Anayasa'da gerekse herhangi bir kanunda yapılmamıştır. Her ne kadar yazılı mevzuatta böyle bir tanıma yer verilmemiş olsa da; vergi kavramının hukuki manasının ne olduğu konusunda, hukuk sisteminin uzlaşmaya vardığı görülmektedir. (BALCI, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, 2023:30)

Kayan'a göre vergi, devletin kamu giderlerini karşılamak için hakiki ve hükmi şahıslardan ekonomik güçlerine göre karşılıksız ve zorunlu olarak alarak kamuya aktardığı ekonomik birim ya da değerlerdir. (KAYAN, 2023:80)

Verginin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılan Anayasal zorunluluğu doğrudan karşılayabilen bu vergilere; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gibi bazı vergiler örnek gösterilebilir.

3.2- Resim

Resim, devletin veya devlet tarafından yetkili kılınan organların, yapılacak bir iş ya da faaliyet için önceden vereceği izin karşılığında mükellefler tarafından yapılan bir ödeme olarak tanımlanabilir. Bunlardan bazıları, örneğin, ithalat izni, limanları kullanma izni, avlanma ruhsatı resmi vb. geçmişte resim olarak isimlendirilseler de, günümüzde vergi adını almışlardır. Bir diğer örnek olarak da, gümrük vergisine dönüşen gümrük resmi ile damga vergisine dönüşen damga resmi verilebilecektir. (BALCI, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, 2023:33)

3.3- Harç

Harçlar, bazı kamu hizmetlerinden faydalanan mükelleflerin belli bir ölçüde bu hizmetlerin

bedellerinin finansmanına dâhil edilmeleri amacıyla ya da bunların bazı işlemleri yapmaları sırasında zorunlu olarak ödedikleri mali yükümlerdir. Temel olarak harçlar, 492 sayılı Harçlar Kanunu ile düzenlenseler de 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda da bu konuda çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. (BALCI, Güncel Yargı Kararları Işığında 6183 sayılı Kanun Kapsamında Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamaları, 2021:12)

Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir kararında da belirttiği üzere; 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun gerekçesinde harcın tanımı "*fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir.*" biçiminde yapılmıştır.¹

3.4- Benzeri Mali Yükümler

Benzeri mali yükümlülük ifadesi yazılı mevzuatın pek çok yerinde yer almaktadır. Bu kavramı, Anayasa 73'üncü maddesi ile kanunilik ilkesini buyururken zikretmiştir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesi genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaların vergi mahkemelerinin görev alanına girdiğini belirtmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu

1 31.03.1987 tarih E.1986/20, K. 1987/9 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı

"3 - Alınan Paranın Harç veya Resim Olarak Nitelendirilip Nitelendirilemeyeceği Sorunu

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun gerekçesinde harcın tanımı "fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir." biçiminde yapılmıştır. Buna göre, bir hizmetin harç konusu olabilmesi için; kişilerin bir kamu kurumundan yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekmektedir.

Resim ise, devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirlerdir.

Bu tanımlamalar da dikkate alındığında bir hizmet veya mal karşılığı olmadan yeraltı sularından kullanma ve sanayi suyu olarak kamu veya özel kişilerce su elde edilmesi karşılığında belediyeler tarafından "ücret" adı altında alınan paranın bir hizmetin, malın veya herhangi bir giderin karşılığını teşkil etmemesi nedeniyle hukuki niteliği bakımından "Harç" veya "Resim" olarak nitelendirilmesi de mümkün değildir."

(anayasa.gov.tr, 2023)

27'nci maddesi 4'üncü fıkrası ise "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur." hükmünü buyururken zikretmiştir. (mevzuat.gov.tr, 2023)

VUK'un kapsamını belirleyen maddelerinde ise benzeri mali yükümlülükler yer verilmemiş olup, kendi kanunlarında özel hüküm bulunmadığı sürece benzeri mali yükümlülükler VUK kapsamına girmeyecektir. Benzeri mali yükümlülüklerin Vergi Usul Kanunu kapsamına girmemesinde bir ihtilaf bulunmamakla birlikte, bu konudaki ana ihtilaf hangi mali yükümlülüklerin benzeri mali yükümlülük kapsamına girdiği ya da girmediği ile alakalıdır. Öztürk'ün de belirttiği üzere, kamu gelirleri içinde nicelik yönünden geniş çaplı bir yer tutmasına rağmen, benzeri mali yükümlülüklerin kavramsal çerçevesi günümüzde dahi yeterince netleştirilememiştir. (ÖZTÜRK, 2016:29)

Benzeri mali yükümlülüklerin vergi, resim ve harçlarla en belirgin ortak özelliği Anayasa'nın 73'üncü madde hükmü uyarınca kanunilik genel kaidesine bağlı olmasıdır.

Benzeri mali yükümlülükleri parafiskal gelirlerden de ayırtmak gerekmektedir. Benzeri mali yükümlülük, parafiskaliteye nazaran daha geniş bir kavramdır. Nitekim parafiskal yükümlülükler ek olarak şerefiye ya da harcamalara katılma payları gibi bazı vergi benzerleri de benzeri mali yükümlülüklerin kapsamına girmektedir. (ÖZTÜRK, 2016:37)

Benzeri mali yükümlülüğe ilişkin bir tanım Yılmaz ve Biyan tarafından yapılmış olup; "Benzeri mali yükümlülük; yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın, yasa belirtilen amaca uygun olarak, ilgili kurum ya da kuruluşun giderlerini karşılamak üzere, kamu gücüne dayanılarak tahsil edilen ve genel bütçe gelirleri arasında yer almayan ve yasayla

konulması gereken; vergi, harç ve resmin belirli bir ya da birkaç özelliğini bünyesinde taşıyan mali yükümlülüktür." (YILMAZ & BİYAN, 2016:348)

Anayasa Mahkemesi'nin benzeri mali yükümlülük konusunda pek çok sayıda kararı bulunmaktadır. Yüksek mahkeme, benzeri mali yükümlülük kavramını torba bir kavram olarak görmeyerek, vergi, resim ve harç dışındaki mali yükümler bu kavrama dâhil etme gibi bir amaç taşımamıştır. Örneğin, vergi ziyai cezasını benzeri mali yükümlülük olarak değerlendirmeyen mahkeme, 27.9.1988 tarihli E.1988/7, K.1988/27, E.1988/9, K.1988/28 ve E.1988/11, K.1988/29 sayılı kararlarında da "gecikme zammı" ve "gecikme faizi"nin belli şartlarda vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan "ek bir mükellefiyet" olduğunu belirterek benzeri mali yükümlülük kavramının dışında tutmuştur. (ÖZTÜRK, 2016:188)

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtilen benzeri mali yükümler ile 167'inci maddesinde belirtilen ek mali yükümler de birbiri ile karıştırılmaması gereken farklı kavramlardır. Kanun hükmüyle konulmayan ve 2976 sayılı Kanun uyarınca yürütme organı iradesiyle konulan ek mali yükümler, kanunilik vasfını haiz olmaması nedeniyle benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesi de mümkün olmamaktadır. (BALCI, Güncel Yargı Kararları Işığında 6183 sayılı Kanun Kapsamında Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamaları, 2021:13)

Benzeri mali yükümler ile vergi, resim ve harçların arasındaki önemli bir fark da benzeri mali yükümlülüklerin çoğunlukla genel bütçe içinde yer almamaları ve kamusal harcamaların ademi tahsis ilkesi ile tanımlanan genel kaynağını oluşturmayıp, belli ihtiyaçlara tahsis edilmeleridir. (BALCI, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, 2023:37) Bu genellemeye karşın, "çevre katkı payı" ve "eğitime katkı payı" gibi genel bütçeye kaydedilen bazı vergi benzeri mali yükümler de olduğunu belirtmekte fayda vardır. (ÖZTÜRK, 2016:54-55)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, “Kanunun Şümulü” hususunu düzenleyen 1, 2 ve 3’üncü maddeleri uyarınca, hususi kanunlarında aksi belirtilmediği sürece, vergi benzeri mali yükümler VUK kapsamına girmemektedir. Bir diğer ifade ile genel ilke olarak; vergi benzeri mali yükümler harç, resim ve harcamalara katılma paylarından farklı olarak vergilerle aynı yasal düzenlemelere bağlanmamışlardır. Vergi Usul Kanunu ile benimlenen bu anlayışa paralel bir biçimde; merkezi yönetim bütçe kanunları eki (B) cetvelinde de vergi benzeri mali yükümlülükler vergi gelirleri başlığı dışında yer almaktadır. (ÖZTÜRK, 2016:425)

6183 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesinin 1’inci fıkrası, kamu borçlusundan yalnızca VUK kapsamına giren kamu alacakları için teminat istenebileceğini hüküm buyurmaktadır. Dolayısıyla VUK kapsamına girmemesinin bir sonucu olarak benzeri mali yükümlerin 6183 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesinin 1’inci fıkrasının kapsamı dışında da kaldığı söylenebilir. (BALCI, Güncel Yargı Kararları Işığında 6183 sayılı Kanun Kapsamında Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamaları, 2021:58)

4- YETKİLİ İDARE İTİBARI İLE KAPSAM

Yasama organının, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin vergilendirme yetkisini kullanması ile birlikte yürütme organının bu yetkiyi uygulama şansı olacaktır. Bu uygulama kimi zaman doğrudan devlet tüzel kişiliğini haiz kurum ve kuruluşlarca yapılırken kimi zaman da mahalli idarelerce yapılabilmektedir. Örneğin, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 11’inci maddesi hükmü uyarınca verginin tarh ve tahakkuku ilgili belediye tarafından yapılmaktadır. (mevzuat.gov.tr, 2023)

Bu konuda yapılan düzenlemeler; muhtelif vergi ve harç kanunları ile birlikte, İl özel idarelerine ilişkin hükümler 5302 sayılı İl İdaresi Kanunu’nda, belediyelere ilişkin hükümler ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 5216 sayılı Bü-

yükşehir Belediyesi Kanunu’nda bulunmaktadır. (BALCI, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, 2023:25)

15 Haziran 1949 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun tahdidi olarak saydığı vergilerin 4 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe giren VUK ile yöntem değişikliği yapıp yetkili idare itibari ile sınıflandırıldığı çalışmamızın başında belirtilmiştir.

4.1- Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlar

5018 sayılı Kanun’un 12’nci maddesinde genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanıp uygulanacağı, kamu idarelerince bunlar haricinde, her ne ad altında olursa olsun, bütçe oluşturulamayacağı, merkezi yönetim bütçesinin, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerini teşkil edeceği, genel bütçenin Devlet tüzel kişiliğini haiz olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesi olduğu belirtilmiştir. (BALCI, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, 2023:21)

Balci’nin da belirttiği üzere, *6183 sayılı Kanun’da kamu alacaklı idarelerin; Devlet, il özel idareleri ve belediyeler olduğu ifade edilmiş olup, kanun maddesinde geçen “Devlet” ifadesinden genel bütçeye dâhil kamu idarelerinin anlaşılması gerektiği görüşü literatüre hâkimdir. 1 sayılı Tahsilat Genel Tebliği’nde de “Devlet” kavramı, “genel bütçeye dâhil kamu kuruluşları” olarak ifade edilmiştir.* (BALCI, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, 2023:25)

5018 sayılı Kanun ekinde yer alan (I) sayılı cetvel incelendiğinde TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, HSK, Sayıştay, Bakanlıklar, Devlet Arşivleri Başkanlığı, Diyanet İşleri Başkanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı gibi devlet tüzel kişiliğini haiz kurum ve

kuruluşların oluşturduğu görülmektedir. (mevzuat.gov.tr, 2023)

Sayılan bu kurum ve kuruluşların vergi, resim ve harç gelirlerine örnek vermeden önce belirtmek gerekir ki; her ne kadar Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler olarak ifade edilen Gümrük Vergileri, yani İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi, Genel Bütçe gelirleri içerisinde yer alsada, VUK 2'nci madde hükmü uyarınca kapsama girmemektedir. Bu durum göz önünde tutularak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına gireceği belirtilen genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar şu şekildedir; (sbb.gov.tr, 2023)

- Gelir/Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler olarak ifade edilen; geçici vergiler dâhil Gelir ve Kurumlar Vergisi,

- Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler olarak ifade edilen; VİV, MTV, Değerli Konutlar Vergisi,

- Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri olarak ifade edilen; Beyana Dayalı veya Tevkif Suretiyle Alınan KDV, ÖTV, BSMV, Şans Oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Dijital Hizmet Vergisi, Konaklama Vergisi,

- Damga Vergisi,

- Harçlar olarak ifade edilen; Yargı Harçları, Ticaret Sicil Harçları, Esnaf Sicil Harçları, Noter Harçları, Tapu Harçları, Pasaport ve Konsolosluk Harçları, Trafik Harçları gibi harçlar.

4.2- İl Özel İdarelerine Ait Vergi, Resim ve Harçlar

Bir mahalli idari yönetim birimi olan il özel idarelerinin gelirleri, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 42'inci maddesinde sayılmıştır. Bunlar, muhtelif kanunlarla il özel idaresine tahsis edilen vergi, resim, harç ve katılma payları, genel bütçe vergi gelirlerinden paylar, genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler, kira ve satış gelirleri, tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler, faiz ve ceza gelirleri, bağışlar, diğer girişim, iştirak ve faaliyetlerden

elde edilecek gelirler olarak sayılabilir. Yazımız kapsamında; bu gelirleri, kanunlarla gösterilen vergi, resim, harç ve katılma payları, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılacak paylar, genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler ve kanunda sayılan diğer gelirler olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu noktada belirtmek gerekir ki; Belediye Gelirleri Kanunu 98'inci madde hükmüne benzer bir atıf 5302 sayılı Kanun'da yer almadığından dolayı hususi kanunlarında atıf olmayan katılma payları, eğer ki İl Özel İdaresi tarafından alınmış olsalardı, VUK kapsamına girmeyecekti.

İl özel idarelerinin gelirlerinden biri de, belirtildiği üzere, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılacak paylardır. Bu payları il özel idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlarla karıştırmamak gerekir. 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'un 7'inci maddesinde, bu Kanunda, il özel idareleri ve belediyelere, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatından ayrılacak paylar ile diğer kanunlarda bu idarelere verilmesi öngörülen payların "vergi" hükmünde olduğu, bir diğer ifade ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girdiği, kurala bağlanmıştır. (ÖZTÜRK, 2016:317)

Bir diğer husus da Emlak Vergisine ilişkindir. Türkiye'de emlak vergisi tarihi ve tahsilâtı 1986 yılından bu yana belediyelerce yapılmaktadır. (ORGAN & ÇİFTÇİ, 2015:128) Dolayısıyla her ne kadar VUK kapsamına dâhil olsa da, bunun il özel idareleri ile ilişkisi kalmamış olup, bu dahlin sebebi belediyeler tarafından alınan bir vergi olmasıdır.

İl özel idarelerinin ifa ettikleri hizmetlerin maliyetlerinin karşılanmasına yönelik kendilerine öz gelir sağlamalarına olanak tanıyan, belediyelerde olanın (Belediye Gelirleri Kanunu) aksine, ayrı bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu öz gelirleri İl Özel İdaresi Kanunu ve diğer mevzuatta öngörülen bir kaç kalem harç gelirinden oluşmaktadır. Yapılan son değişiklikler ile birlikte il özel idareleri, emlak vergisi gelirlerinden de

pay alamamaktadır. Bunun dışında vergi gelirleri olarak kabul edilen diğer gelirleri ise; İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsat Harcı, Kaynak Suları Harcı, İskele Resmi, Çeltik Resmi, Taş Ocakları Resim ve Harçları ve Maden Ocağı Ruhsat Harcı şeklindedir. (GÜLER, 2010:269)

Benzeri mali yükümlülüklerin çerçevesinin net olmaması, il özel idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçların VUK kapsamına dâhilken benzeri mali yükümlülüklerin dâhil olmaması sebeplerinin sonucu olarak gerek uygulamada gerekse teoride ihtilaflar yaşanmaktadır.

4.3- Belediyelere Ait Vergi, Resim ve Harçlar

Bir mahalli idari yönetim birimi olarak belediyelerin, daha önce de ifade ettiğimiz üzere, il özel idarelerinin aksine doğrudan gelirlerine ilişkin bir kanunu bulunmaktadır. Buna göre belediyelerin vergi, resim, harç, katılma payları ve benzeri mali yükümlülükleri ile ücret/tarife şeklindeki gelirlerine ilişkin hususlar 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda düzenlenmiştir. (BALCI, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, 2023:25)

5779 sayılı Kanun'un 7'inci maddesinde, bu Kanun ile il özel idareleri ve belediyelere, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatından ayrılacak paylar ile diğer bazı kanunlarda bu idarelere ayrılması belirtilen kısımların "vergi" hükmünde olduğunun kurala bağlandığını daha önce aktarmıştık. Öyleyse, 2464 sayılı Kanun'un mükerrer 97'nci maddesinde belirtilen madenlerden belediyelere aktarılacak payın, Devlet hakkından farklı olarak, vergi hükmünde olduğu, bir diğer ifade ile benzeri mali yüküm olarak kabul edilemeyeceği, dola-

yısıyla VUK kapsamına girdiği de, söylendiğinde yanlış olmayacaktır. (ÖZTÜRK, 2016:317)

İl özel idarelerine ait vergi, resim ve harçlardan bahsederken söylediğimiz hususu burada da tekrar edebiliriz. Vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülüklerin çerçevesinin net olmaması, belediyeler tarafından alınan vergi, resim ve harçların VUK kapsamına dâhilken benzeri mali yükümlülüklerin dâhil olmaması sebeplerinin sonucu olarak gerek uygulamada gerekse teoride ihtilaflar yaşanmaktadır.

İstanbul Büyükşehir Belediyesi 2020 mali yıl bütçesinin "Gelirlerin Yasal Dayanağını Gösterir (C) Cetveli" incelendiğinde belediyeler tarafından alınan bir takım vergi, resim ve harçların aşağıda gösterildiği üzere olduğu anlaşılmaktadır:

- *Dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri olarak ifade edilen; Özel Tüketim Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Eğlence Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi,*

- *Harçlar olarak ifade edilen; Bina İnşaat Harcı, Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı, İşgal Harcı, İşyeri Açma İzin Harcı, Kaynak Suları Harcı, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, Tellallık Harcı, Toptancı Hali Resmi, Yapı Kullanma İzni Harcı gibi harçlardır.* (ibb.istanbul, 2023)

Bu sayılanların yanı sıra belediyelerin aldıkları harcamalara katılma payları da, 2464 sayılı Kanun'un 98'inci maddesi hükmü uyarınca VUK kapsamına girmektedir.²

Belediyeler tarafından alınan harcamalara katılma paylarının VUK kapsamında olmasının sebebi 2464 sayılı Kanun'un 98'inci maddesinde ismi zikredilerek yapılan atfı olmakla beraber, VUK hükümlerine atfı yapılan alacaklar içinde 2464 sayılı Kanun'un 97'nci maddesindeki belediye meclisle-

² "Madde 98 – Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, bu Kanuna göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bunların ek ve tadilleri hükümleri uygulanır."

rince belirlenecek ücretlere yer verilmemiş olması nedeniyle, bunlar VUK'un kapsamına girmeyecektir. (BALCI, Vergi Hataları ile Düzeltme - Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, 2022:13)

5- KAPSAMA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

5.1- Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Prim Alacakları

5018 sayılı KMYKK 3'üncü maddesi "tanımlar" başlığı altında kamu gelirini; "Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler" şeklinde tanımlanmıştır. Bu sınıflandırmada "sosyal güvenlik primi kesintileri" vergi benzeri mali yükümlülüklerden ayrı bir kamu geliri türü olarak yer almış olsa da, vergi benzeri mali yükümlülük kavramının bir alt türü olarak sosyal güvenlik primi kesintileri de vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindedir. Nitekim söz konusu sınıflandırmada "hizmet karşılığı elde edilen gelirler" de benzeri mali yükümlülüklerin dışında, ayrı bir kamu geliri türü olarak sayılmıştır ancak Öztürk'e göre bunlar da benzeri mali yükümlülüklerin kapsamı içerisinde yer almaktadır. (ÖZTÜRK, 2016:44)

Yine Öztürk'ün belirttiği üzere; *Anayasa Mahkemesi'nin 24.6.1997 tarih ve E.1996/56, K.1997/58 sayılı kararında "parafiskal yükümlülükler" terimini "benzeri mali yükümlülükler" ile yakın anlamda kullanmış olmasına rağmen, yaptığı tanımdan, parafiskal yükümlülüklerin benzeri mali yükümlülere göre daha dar kapsamlı olduğu ve Devlet tarafından tahsil edilen ya da açık bir ifade ile genel bütçeye gelir kaydedilen bazı benzeri mali yükümlülükleri kapsamadığı sonucunu çıkarmak mümkündür.* (ÖZTÜRK, 2016:173)

Bir vergi benzeri mali yükümlülük olarak tanımlanan sosyal güvenlik primi kesintilerinin, 5510 sayılı Kanun'un 88'inci madde hükmü ile 6183 tabii bir kamu alacağı olduğu belirtilmiş olsa da, VUK'a herhangi bir atıf bulunmadığı için, kapsama da girmemektedir. (mevzuat.gov.tr, 2023)

5.2- Ecrimisil

19.06.2007 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik 4'üncü maddesinde ecrimisili; "Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, taşınmazın işgalden önceki hâliyle elde edilebilecek muhtemel gelir esas alınarak İdarece talep edilen tazminat" olarak tanımlanmıştır. (resmigazete.gov.tr, 2023)

Hukuki niteliği sebebi ile ecrimisil VUK 1 ila 3'üncü maddeleri ile çizilen kapsama girmemektedir. Nitekim Danıştay 2. Dairesi'nin E. 2021/12576, K. 2021/2222 sayılı kararında "... ecrimisil alacağı, anılan Kanun kapsamında yer alan vergi, resim ve harç niteliğinde bir alacak olmadığından, anılan Kanundaki alacaklar için öngörülmüş tarh zamanaşımının kıyas yoluyla ecrimisil alacaklarının da uygulanabilmesinin hukuki dayanağı bulunmamaktadır." hususları belirtilmiştir. (corpus.com.tr, 2023)

5.3- Para Cezaları

Para cezaları, adli ve idari olmak üzere iki grupta tasniflenmektedir. Kanunlarca suç ve kabahatlerin tespit edilmesi, yargılanması, cezalandırılması ve infazı aşamaları birbirinden ayrılmış ve suçlara ilişkin öngörülen para cezaları "adli para cezası", kabahatlere ilişkin öngörülen para cezaları ise "idari para cezası" olarak belirtilmiştir. (BALCI, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, 2023:183) Bir idari para cezası olan vergi cezaları, VUK 331'inci madde hükmüne göre, vergi ziyai cezası ile usulsüzlük

cezalarını teşmil etmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu Ek-11'inci maddenin birinci fıkrası vergi cezalarını (vergi ziyai ve usulsüzlük) doğrudan zikrederek tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine dâhil etmiştir. Dolayısıyla, 1'inci maddede ismen zikredilmese de, kanun koyucu tarafından vergi cezalarının uzlaşma müessesesi kapsamına girdiğinin ve dolayısıyla VUK'un da kapsamında olduğunun kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca VUK ile getirilen bir müessesenin bu Kanun'un kapsamında olmadığını iddia etmek de makul olmayacaktır.

Vergi cezaları dışındaki idari para cezalarının veya adli para cezalarının ise doğrudan zikredilmemesi, kendi kanunlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na bir atıf bulunmaması ve vergi cezalarının aksine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu dışındaki hükümlerle düzenlenmiş olmaları sebebiyle VUK kapsamına girmediklerini söylemek yanlış olmayacaktır.

5.4- Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Gibi Feri Alacaklar

VUK 112'nci maddesine göre uygulanan gecikme faizi, verginin tahakkukunun mükellefler tarafından geciktirilmesi sebebi ile vergi aslına, geciken süre ile orantılı olarak ve gecikme zammı oranında hesaplanıp, ilave edilen meblağdır. (BAKMAZ & ÖNKAN, 2023:2)

Gecikme faizi müessesesi VUK 112. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmünde, dava konusu edilsin edilmesin, vadesi tamamen yâda kısmen geçen ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar için, verginin tahakkukunda yaşanmış

gecikme sonucunda vadesinde ödenmemiş olmasından dolayı ortaya çıkan kaybı telafi etmek amacıyla gecikme faizi hesaplanması öngörülmüştür. (SAATÇI, 2007:50)

Netice itibari ile gecikme faizi müessesesi VUK'da düzenlenmiştir. Bu sebeple kapsamda yer almaması düşünülemez. Ayrıca ferî bir alacak olarak aslına bağlı olduğu tabiidir. Tahsilat Genel Tebliği "III. İhtiyati Tahakkuk" bölümünde, ihtiyati tahakkuk uygulanabilecekleri sayarken gecikme faizini de saymıştır. Bu husus gecikme faizinin, mali idare nezdinde de, VUK kapsamında olduğunu göstermektedir.

Vadesi geçmiş olmasına rağmen ödenmeyen bir kamu alacağının, ödenmesinde gecikilen süreye istinaden hesaplanacak gecikme zammı müessesesi 6183 sayılı Kanun'un 51, 52 ve 53. maddelerinde yer almaktadır. (SAATÇI, 2007:48)

6183 sayılı AATUHK'un 51inci maddesi hükümü ile gecikme zammının çerçevesi amme alacaklar ile ilgili olarak çizilmiş ve ödenmeyen kısma ilişkin olduğu söylenerek tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarından sonra gelen tahsil aşamasına ilişkin olduğu belirtilmiştir.

Bir diğer ifade ile gecikme zammı asıl amme borcu üzerinden hesaplanan, asıl amme borcu olmasa hesaplanmayacak yani amme borcuna bağlı bir ikincil alacaktır. Nitekim Tahsilat Genel Tebliği'nin (Seri:A, Sıra:1) birinci kısmının birinci bölümünde de, kanun kapsamını sayarken kullandığı "*Gecikme zammı, gecikme faizi, faiz, zam, pişmanlık zammı gibi asli alacaklar üzerinden hesaplanan fer'i alacaklar*" ibaresi ile bu husus pekiştirilmiştir.³

³ "Kanun kapsamına, Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait;

- Vergi, resim, harç, mahkeme masrafları, vergi cezaları, para cezaları gibi asli alacaklar,

- Gecikme zammı, gecikme faizi, faiz, zam, pişmanlık zammı gibi asli alacaklar üzerinden hesaplanan fer'i alacaklar,

- Akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacaklar,

- Mahiyetleri ne olursa olsun, çeşitli kanunlarda 6183 sayılı Kanundan önce yürürlükte bulunan Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar,

- Mahiyetleri ne olursa olsun, özel kanunlarında 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar,

- Bu amme alacaklarının takip masraflarından kaynaklanan alacaklar, girmektedir." (gib.gov.tr, 2023)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu' da 02.03.2022 tarih ve E.2022/1, K.2022/4 sayılı kararında *"faizin, haksız veya fazla tahsil edilen vergi kapsamında değerlendirilmesi gereken yasal bir unsur olduğu"* hususunu belirterek; ferî alacakların hukuki varlığının doğrudan bağlı oldukları asıl alacak ile ilişkili olduğunu söylemiştir. (BALCI, Vergi Hataları ile Düzeltme - Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, 2022:11)

Bakmaz ve Önkan'ın da belirttiği üzere; VUK'un 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında yer verilen *"vergi ve buna bağlı alacaklar"* ifadesindeki *"buna bağlı alacaklar"* deyimini ile *"izah zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı ve gecikme zammı"* gibi unsurların fer'i (yan) borç yönüne, yani vergi aslına olan bağlılığına vurgu yapıldığı görülmektedir. Aynı kabul tarzına 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde de rastlanılmaktadır. Anılan maddede *"... gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ..."* denilmek suretiyle asıl alacak ve fer'i alacak ayırımına gidilmiştir. (BAKMAZ & ÖNKAN, 2023:4)

Danıştay Yedinci Dairesinin 05.04.1993 tarih ve E.1989/1319, K.1993/1287 sayılı kararında *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 1'inci maddesinde, bu kanuna tabi olan vergi, resim ve harçlara bağlı vergi, resim ve zamların da bu kanuna tabi olduğunun açıklanması nedeniyle, katma değer vergisi ve dâhili tevkifatın tecil talebinin reddinden ve dolayısıyla vadesinden sonra ödenmesinden dolayı bu vergilere bağlı olarak, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre hesaplanarak ödenmesi istenen gecikme zammının Vergi Usul Kanunu kapsamında bir kamu alacağı olduğu..."* hususlarını belirtmiştir. (corpus.com.tr, 2023)

Netice itibari ile gecikme zammı müessesesi kamu alacağının tahsiline yönelik 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Verginin asıl olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları ile ilgili hükümlerini düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan zikredilmemesi olağandır. Buradan

hareketle gecikme zammının VUK kapsamına girmediğini iddia etmek doğru olmayacaktır. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.01.1996 tarih ve E.1994/286, K.1996/41 sayılı kararında; *"Gecikme zammının, vergi hatası iddiasıyla düzeltme yoluna konu yapılabileceğinde kuşku bulunmamaktadır."* diyerek gecikme zammının VUK kapsamına girdiğini kabul etmiştir. (corpus.com.tr, 2023)

5.5- Zam, Bir Diğer Adı ile Ek Vergi

Zam kelimesinin etimolojik kökenine bakıldığında, Arapça kökenli bir sözcük olup; *ekleme, katma* anlamına gelmektedir. (etimolojiturkce.com, 2023)

Gerek 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu gerekse de 4 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe giren VUK'un 1'inci maddelerinde "zam" kavramının kapsama girdiğini belirtmiş ancak zam kavramına ilişkin bir tanım yapmamışlardır.

Her ne kadar 213 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında "zamlar" lafzı geçse de bu zamlardan anlaşılması gerekenin gecikme faizi ile gecikme zammı gibi ferî alacaklar mı yoksa yıllar itibari ile yeniden belirlenen ve ilave niteliği taşıyan matrah ve hadler mi olduğu ihtilaf konusudur. Bu konuda mali idarenin bildirdiği herhangi bir görüş bulunmamakla birlikte, yargı kararları da incelendiğinde müstakar hale gelmiş bir anlayışın da olmadığı anlaşılmaktadır.

Zam kavramının ne olduğu konusunda akla pişmanlık zammı veya gecikme zammı gibi müesseseler gelse de bu müesseselerle ilişkisinin bulunmadığı açıktır. Nitekim 15 Haziran 1949 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı Kanun, bir diğer ifade ile eski Vergi Usul Kanunu, 1'inci maddesinde kapsamı belirlerken, zam ifadesine yer vermiş olup, "Pişmanlık" müessesesini düzenleyen 348'inci maddesi bu tarih itibari ile henüz bir zam uygulamasından bahsetmemiştir.

Pişmanlık zammının gecikme faizine benzer bir fer'i alacak olduğunu çalışmamızın evvelki

bölmelerinde belirtmiştik. Aslına bağlı bir ferî alacak olduğu hususu, Danıştay 4. Dairesi'nin 30.11.1971 tarihli ve E.1970/3122, K.1971/3122 sayılı kararında şu şekilde ifade edilmiştir: *"Burada pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteyen ödevlinin vergi aslına bağlı olarak ödemekle yükümlü bulunduğu %2 nispetindeki bir ceza veya gecikme zammı olarak nitelendirilmemesi gerekmektedir."* (BAKMAZ & ÖNKAN, 2023:4)

Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından 18.11.2020 tarihinde verilen bir kararda, Danıştay Tetkik Hâkiminin düşüncelerinin belirtildiği kısımda *"Diğer taraftan, 213 sayılı Kanun'un 1. maddesinde yer alan "zam ifadesi de gecikme zammı niteliğinde bir alacak değildir. Bu maddede belirtilen zam, 213 sayılı Kanun'a mükerrer 414. maddeyi ekleyen 3239 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önceki uygulamada, değinilen miktarların muhtelif kanunlarla yeniden belirlenmesi ile yine 213 sayılı Kanun'dan önceki uygulamalarda salınacak vergi tutarına eklenecek zammın tespitine yöneliktir. Nitekim zammın ikinci halinin nitelendirilmesi, mülga 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanun'un 10. Maddesinde yer verilen kuralda benzer nitelikteki hükümü destekler niteliktedir..."* hususlarını belirtmiştir. Danıştay Tetkik Hâkiminin bu yöndeki düşüncesine, açıklayacağımız sebepler dolayısıyla katılmıyoruz. (corpus.com.tr, 2023)

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu şümulü belirlerken, zam kelimesini zikretmeden evvel, on bir bent ile bir takım vergileri anmıştır. Aynı madde 12'inci bent ile kendinden önce gelen bentlerde sayılan vergi ve resimlere bağlı olan vergi, resim ve zamların da şümulde dâhil olduğunu belirtmiştir.

Mükerrer 414'üncü madde ise 1985 yılında yürürlüğe girmiş olup; ilanen tebliğ, tahakkuktan vazgeçme, birinci sınıf tüccar esasına bağlı olma müesseseleri için belirlenen hadleri ve yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza tutarlarını uyarlamak için uygulamaya konmuştur. Anılan

bu müesseselerin hadlerinin ve ceza tutarlarının uyarlanmasının 15 Haziran 1949 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanun'un 1'inci maddesinin ilk on bir bendi ile alakasının olmadığı açıktır.

Zam kavramının ne olduğunu anlamak için, 5432 sayılı Kanun daha detaylı incelenmelidir. Söz konusu Kanun'un "Bu Kanunla bazı maddeleri yürürlükten kaldırılan Kanunlar" kısmında "4040 numaralı Fevkalade Vaziyet Dolayısıyla Bazı Vergi ve Resimlere Zam İcrasına Dair Olan 3828 numaralı Kanuna Ek Kanun" ifadesinin yer aldığı görülmektedir. Nitekim Kanun'un kapsamına dair maddesini tekrar hatırlatmak gerekirse; 1'inci maddesinin birinci fıkrasının 12 numaralı bendi *"Yukarıda yazılı vergi ve resimlere bağlı olan vergi ve resimlerle zamlar."* şeklindedir. Bu sebeple 4 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 1'inci maddesinde yer verilen "zam" kavramı ile kastedilenin pişmanlık zammı, gecikme zammı veyahut mükerrer 414'üncü maddesi ile uyarlanan had ve tutarlar olmadığı açık olup, olağanüstü hallerde veya başka şekillerle getirilen ek vergi uygulamaları olduğu, eski dönemde bunun "zam" kavramı ile ifade edildiği aşikârdır. Her ne kadar vergi, resim ve harçlar, genel ilke olarak, verginin kanuniliğine tabi olsalar da; daha önce açıkladığımız üzere olağanüstü haller bunun istisnalarından biridir. Bir diğer ifade ile olağanüstü hallerde yasama organı ve yürütme organı birbirinden bağımsız olarak ek vergi, resim ve harç yükümlülüklerini de koymaya yetkili olacaklardır. 15.07.2023 tarihinde yürürlüğe giren ve ülkemizin 6 Şubat 2023'de yaşadığı elim felaketin ekonomik sonuçlarını bir nebze olsun telafi etmek için yürürlüğe konulan 7456 sayılı Kanun, ihdas ettiği Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi ile *"ek vergi"*, eski ifadesi ile *"zam"* uygulamasına bir örnek olarak gösterilebilecektir.

Vergilendirme yetkisi her ne kadar kanunilik ilkesine tabi olsa da; yazımızın ikinci bölümünde

izah ettiğimiz üzere; istisnai olarak ve olağanüstü hallerde yürütme organı, yasama süreçlerini beklemeyen, vergilendirmeye ilişkin düzenleme yapmaya gidebilmektedir. Bazen de içinde bulunulan süreç olağanüstü hal olsa dahi vergilendirme yetkisi yasama organınca kullanılarak ek/zam niteliğinde vergilendirme işlemleri yapılabilmektedir. VUK 1'inci maddesinde zam olarak ifade edilen kavramın olağanüstü hallerde yasama veya yürütme organınca kullanılan vergilendirme yetkisi sonucu konulan ek vergiler olduğu düşüncesindeyiz.

SONUÇ VE ÖNERİ

Çalışmamızda sonuç olarak; VUK kapsamına, genel bütçeye dâhil olmak veya il özel idarelerine ya da belediyelere ait olmak suretiyle giren vergi, resim harçlara yer verilmekle birlikte, benzeri mali yükümlerin kendi kanunlarında atf yapılmadığı sürece VUK kapsamına girmeyeceği, Sosyal Güvenlik Kurumu Prim alacaklarının kanununda bir atf bulunmaması sebebiyle VUK kapsamına girmediği, ecrimisil alacağına hukuki niteliğinin vergi, resim ya da harç olmadığı ve kanununda bu yönde bir atf da bulunmaması sebebiyle VUK kapsamına girmediği, vergi cezaları hariç idari para cezalarının kanunlarında bir atf olmadığı sürece VUK kapsamına girmeyeceği, gecikme zammının aslına bağlı olarak hüküm ifade eden bir fer'i alacak olması sebebiyle aslı VUK kapsamına girdiği sürece kapsam dâhilinde olacağı, gecikme faizinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girdiği, VUK şümülünde zikredilen zam kavramının niteliğinin ne olduğu hususları açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu uzlaşma, zama-naşımı, izaha davet ve kanun yolunda vazgeçme gibi müesseseleri düzenlemesi bakımından kapsamı itibari ile netlik taşıması ehemmiyetli olan bir kanundur. Bu müesseselerin yanı sıra 6183 sayılı Kanun 9'uncu maddesi uyarınca teminat veya 17'inci maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk müesseseleri bakımından da sadece doğrudan değil dolaylı olarak başka kanunları ilgilendirmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ya-

yım tarihinden bu yana altmış yılı aşkın zaman geçmesi sebebiyle bazı kavram ve ifadeler güncelliğini tamamen kaybetmiş veya günümüzde kullanıldıkları anlam itibari ile kanun koyucunun amacını karşılamıyor hale gelmiş olabilirler.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına ilişkin olarak "Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar" ifadesi başta olmak üzere yaşanan veya yaşanabilecek ihtilafları çözmek adına; örneğin, 6183 sayılı Kanun'da veya başka kanunlarda olduğu üzere terimler sözlüğü minvalinde bir maddenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na da eklenmesi yaşanan ihtilafları azaltacaktır.

KAYNAKÇA

- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
- 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
- 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete: (<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf>). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
- Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı Kararı, Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası, (ht-

- tps://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
- BAKMAZ, D. Ö., & ÖNKAN, D. Ö. (2023). Vergi Usul Hukukunda Zam (Pişmanlık ve İzah Zammı Uygulamaları). Ekin Basım Yayın Dağıtım. Ankara.
 - BALCI, M. (2021). Güncel Yargı Kararları Işığında 6183 sayılı Kanun Kapsamında Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamaları. On İki Levha Yayıncılık A.Ş. İstanbul.
 - BALCI, M. (2022). Vergi Hataları ile Düzeltme - Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri. On İki Levha Yayıncılık A.Ş. İstanbul.
 - BALCI, M. (2023). Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması. On İki Levha Yayıncılık A.Ş. İstanbul.
 - Danıştay 2. Daire, E. 2021/12576, K. 2021/2222 sayılı kararı, (www.corpus.com.tr). Erişim Tarihi: 26 Kasım 2023.
 - Danıştay 7. Daire, 05.04.1993 tarih ve E.1989/1319, K.1993/1287 sayılı kararı, (www.corpus.com.tr). Erişim Tarihi: 26 Kasım 2023.
 - Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 18.11.2020 tarih ve E.2020/1111, K.2020/1270 sayılı kararı, (www.corpus.com.tr). Erişim Tarihi: 26 Kasım 2023.
 - Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.01.1996 tarih ve E.1994/286, K.1996/41 sayılı kararı, (www.corpus.com.tr). Erişim Tarihi: 07 Aralık 2023.
 - Genel Bütçeli Kamu İdarelerinin 2023 Yılı Gelirleri ile 2024-2025 Dönemi Gelir Tahminleri, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı: (https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
 - GÜLER, M. (2010, Haziran). "İl Özel İdarelerinin Gelir Yapısının "Yönetimlerarası Gelir Bölüşümü" Açısından Değerlendirilmesi" Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:12 Sayı:1, 263-284.
 - Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik, T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete: (https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/06/20070619-3.htm). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
 - İstanbul Büyükşehir Belediyesi 2020 Mali Yılı Bütçesi ve 2021-2022 Gelir ve Gider Tahminleri, (https://ibb.istanbul), Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
 - KAYAN, A. "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar" (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Ahmet-KAYAN.pdf). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
 - ORGAN, İ., & ÇİFTÇİ, T. E. (2015, Ekim). "Türkiye'de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri" Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı: 4, 127-147.
 - ÖZTÜRK, Dr. İ. (2016). Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler. Yetkin Basım Yayın ve Dağıtım A.Ş. Ankara.
 - SAATÇİ, E. (2007). "Vergi Hukukunda Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi" Vergi Raporu Dergisi Sayı:90, 48-51.
 - Şümül Kelimesinin Anlamı, TDK: (www.sozluk.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
 - T.C. 1982 Anayasası, T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.
 - Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A, Sıra No:1), (https://gib.gov.tr/gibmevzuat). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023
 - YILMAZ, G., & BİYAN, Ö. (2016), "Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik "Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi" Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 38, Sayı 2, 335-360.
 - Zam Kelimesinin Anlamı, (https://www.etimolojiturkce.com/kelime/zam). Erişim Tarihi: 15 Kasım 2023.