

Danıştay Kararı

Danıştayİçtihatları Birleştirme Kurulundan :

Esas No : 1999/3

Karar No : 2001/3

	Özü : 3824 sayılı Kanunun 18. maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir ve kurumlar vergileri üzerinden ayrıca ödemekle yükümlü oldukları fon payının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 29 ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak re'sen ve ikmalen tarhiyatlarda bulunan matrah veya matrah farklarına isabet eden vergiler üzerinden de hesaplanarak alınması gerektiği hakkında.
--	---

İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

3824 sayılı Kanunun 18. maddesi uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir ve kurumlar vergileri üzerinden ayrıca ödemekle yükümlü oldukları fon payının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 29. ve 30. maddelerine göre yapılacak re'sen ve ikmalen tarhiyatlarda bulunan matrah veya matrah farklarına isabet eden vergiler üzerinden de hesaplanarak alınması gerektiğini kabul eden Danıştay Üçüncü

Dairesinin 24.9.1998 gün ve E:1997/4058, K:1998/3152 sayılı kararı ile re'sen veya ikmalen tarh olunan vergiler üzerinden ayrıca fon payı hesaplanarak istenmesine anılan Kanunun 18. ve 19. madde hükümleri karşısında olanak bulunmadığına karar veren DanıştayDördüncü Dairesinin 5.12.1997 gün ve E:1996/2937, K:1997/4604 sayılıkararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesinin Bursa Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı tarafından istenmesi ve 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39. maddesi uyarınca dosyanın Danıştay Başkanı tarafından havalesi üzerine, isteme konu olan kararlar ile yasal düzenlemeler incelendikten, raportör üyenin açıklamalarıile Danıştay Başsavcısının düşüncesi dinlendikten sonra gereği düşünüldü:

İçtihadın Birleştirilmesi İstemine Konu Olan Kararlar :

Danıştay Üçüncü Dairesinin 24.9.1998 gün ve E:1997/4058, K:1998/3152 sayılı kararı:

Yükümlü adına, aile reisi sıfatıyla 1994 takvim yılı için re'sen takdir yoluyla salınan gelir vergisi, fon payı ile bunlara bağlı olarak kesilen kusur cezalarına karşı açılan davayı kısmen kabul ederek gelir vergisi ve bu vergiye bağlı olarak kesilen kusur cezasını onayan, gelir vergisine bağliolarak aynı ihbarname ile salınan fon payı ile kesilen kusur cezasını kaldıran vergi mahkem

esi kararı; ilgili vergi dairesince yapılan temyiz başvurusu üzerine: 3824 sayılıBazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun "Gelir ve Kurumlar Vergileri Üzerinden Alınan Fonların Birleştirilmesine İlişkin Hükümler" başlığını taşıyan "AltıncıBölümü"nde yer alan 18. maddesinin (a) bendinde, kazanç ve iratlarınıyıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir veya kurumlar vergilerinin %10'u oranında ayrıca fon payı ödeyeceklerinin, 20. maddesinde ise mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanununun ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağını belirtildiği, verginin tarh, tahakkuk ve beyanı ile ilgili yasal düzenlemelerde, fon payının üzerinden hesaplandığı gelir veya kurumlar vergilerinin noksan beyan edilmesi gibi bir esas geçerli olamayacağından, vergiye tabi gerçek gelirini tam olarak beyan eden mükelleften fon payının eksiksiz alınması karşısında, eksik beyan eden mükelleften sonradan istenemeyeceği yolundaki görüşün vergi adaleti ve vergide eşitlik ilkesi ile bağdaşmayacağı, buna göre, fon payının eksik tarh ve tahakkuk ettirilmesi halinde Vergi Usul Kanununun ikmalen ve re'sen tarhiyatı düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına engel bulunmadığı gerekçesiyle bozulmuştur.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 5.12.1997 gün ve E:1996/2937, K:1997/4604 sayılı kararı:

Davacıadına re'sen takdir yoluyla salınan gelir vergisi, geçici gelir vergisi ve gelir vergisine bağlı olarak hesaplanan ve aynı ihbarname ile istenilen fon payına karşı açılan davayı kabul ederek tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararı, vergi dairesince yapılan temyiz başv

urusu üzerine vergi aslı yönünden bozulmuş, geçici vergi aslı ve fon payına ilişkin kısmı ise ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda geçici vergi ve fon payı alınamayacağı gerekçesiyle onanmıştır.

Bu konuda aynı Dairenin verdiği muhtelif kararlarda; 3824 sayılı Kanunun "Gelir ve Kurumlar Vergileri Üzerinden Alınan Fonların Birleştirilmesinelişkin Hükümler" başlığını taşıyan Altıncı Bölümünde yer alan 18. maddesinde; kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükellef

lerinin, gelir veya kurumlar vergilerinin %10'u oranında ayrıca fon payı ödeyeceklerinin belirtildiği, 19. maddesinde ise yıllık, münferit ve özel beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerinde hesaplayacakları fon payını, ilgili gelir veya kurumlar vergilerinin ödeme süreleri için de ödeyeceklerinin öngörüldüğü, anılan kanun maddelerinde, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin "beyannameleri" üzerinden fon payı hesaplayarak ödemeleri gerektiğinin ve fon payının beyannamede gösterilen matrah dışında herhangi bir tutar üzerinden hesaplanıp istenmesi olanağının bulunmadığının görüldüğü, yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken dönem gelirlerinin hiç beyan edilmemesi ya da noksan beyanı nedeniyle ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi, "beyanname üzerinden hesaplanan vergi" olarak nitelendirilemeyeceğinden, ikmalen veya re'sen tarh olunan vergiler üzerinden ayrıca fon payı hesaplanarak istenmesine anılan madde hükümleri karşısında olanak bulunmadığı, şeklinde ayrıntılı bir gerekçeye yer verilmiştir.

Konu ile ilgili Kanun Hükümleri :

Gelir ve kurumlar vergilerinin belli bir oranında hesaplanacak fon, ilk kez 7.11.1985 tarihli 3238 sayılı ve modern savunma sanayiinin geliştirilmesi ve Türk Silahlı Kuvvetlerinin Modernizasyonunun sağlanması amacıyla düzenlenen "Savunma Sanayi Geliştirme Ve Destekleme İdaresi Başkanlığı'nın Kurulması Hakkında Kanunun" "Savunma Sanayii Destekleme Fonu" başlıklı 12. maddesinde öngörülmüş, bu maddenin (h) bendinde; fon, gelir vergisi açısından tam mükelleflerin ücret gelirleri hariç olmak üzere gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri ile sorumluların ödeyecekleri meblağ olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun, 13. maddesinde, Savunma Sanayii Destekleme Fonu'nun, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin %

2,5'i oranında, gelir ve kurumlar vergisinden ayrı olarak mükellefler ve sorumlular tarafından hesaplanacağı, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile vergi sorumluları tarafından fona ödenecek meblağın tarh, tahakkuk ve ödenmesine ait usul ve esaslar hakkında gelir ve kurumlar vergisinin tarh, tahakkuk ve ödenmesine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

3308 sayılı Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanununun 32. maddesinin (e) bendinde; çıraklık fonunun, yıllık beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin hesaplanan gelir veya kurumlar vergilerine ilave olarak ödeyecekleri % 1'lik meblağ olduğu açıklanmış, aynı bendin üçüncü paragrafında, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından fona ödenecek meblağın tarh, tahakkuk ve ödenmesine ait usul ve esaslar hakkında gelir vergisi ve kurumlar vergisinin tarh, tahakkuk ve ödenmesine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş, (j) bendinde ise, mükellefler ve vergi sorumluları tarafından hesaplanarak ödenmesi gereken fona ait meblağlar hakkında Vergi Usul Kanununun ve 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile de bu kanunda öngörülen hizmetlerin gerçekleştirilmesi için Başbakanlığa bağlı ve T.C. Merkez Bankası nezdinde Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu kurulmuş ve Kanunun 4/e maddesiyle de gelir ve kurumlar vergisi mükellefleriyle sorumluları tarafından hesaplanan gelir ve kurumlar vergileri üzerinden ayrıca ödenen fon payı hasılatından, Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen oranda ayrılacak pay, bu fonun gelirleri arasında sayılmıştır.

Değişik kanunlarla değişik oranlarda alınan fonlar 25.6.1992 tarihinde kabul edilerek 11.7.1992 gününde yayımlanan 3824 sayılı "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile fon payı adı altında birleştirilmiş ve bu fonlar tek oran altında toplanmıştır. Bu Kanunun 18, 19 ve 20. maddeleri, gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden alınan fonların birleştirilmesiyle ilgili hükümler içermekte

dir.

Kanunun 18. maddesi ile; kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, Gelir Vergisi Kanununun 101. maddesi gereğince kazanç ve iratlarını münferit beyanname ile beyan eden dar mükellef gerçek kişilerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 22. maddesi gereğince vergiye tabi kazançlarını özel beyanname ile beyan eden dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlul

ar ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumluların, kazançları götürü usulde tesbit edilen mükelleflerin, gelir veya kurumlar vergilerinin %10 u oranında ayrıca fon payı ödeyecekleri hükmüne bağlanmıştır.

Bu maddenin son fıkrasında ise %10 oranını (0) sıfıra kadar indirmeye ve tekrar Kanuni orana kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Aynı Kanunun 19. maddesinde; Gelir Vergisi Kanununun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddeleri gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumluların, hesapladıkları fon payını muhtasar beyannameye dahil ederek beyan edecekleri ve tevkif edilen vergilerle birlikte ödeyecekleri, yıllık, münferit ve özel beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükel

İleflerinin beyannamelerinde hesaplayacakları fon payını, ilgili gelir ve kurumlar vergilerinin ödeme süreleri içinde ödeyecekleri, kazançları götürü usulde tesbit edilen mükelleflerin ödeyecekleri fon payının hesabında, vergi karnelerinde yazılan matrahlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinin esas alınacağı, hesaplanan fon payının gelir vergisi ile birlikte ödeneceği, açıklandıktan sonra, yine aynı Kanunun 20. maddesinde de; mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

213 sayılı V.U.K.nun konu ile ilgili maddeleri:

2

13 sayılı Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde:

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.

213 sayılı Vergi Usul

Kanununun 22. maddesinde:

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 29. maddesinde;

İkmalen vergi tarhı; "her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarhedildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir." düzenlemelerine

yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul

1 Kanununun 30. maddesinde;

Re'sen vergi tarhı,"vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tesbitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen tarh olunmuş sayılır" denildikten sonra, 2365 s

ayılı Kanunun 4. maddesiyle değişen fıkrasıyla da; maddede aşağıda sayılı hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tesbitinin mümkün olmadığı kabul edileceği, belirtilmiştir.

1-(4008 sayılı Kanunun 2. maddesiyle değişen bent) Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

2-Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

3-Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4-Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihtiyaca salih bulunmazsa,

5-(4369 sayılı Kanunun 82/1-a maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük: 29.7.

1998),

6-(2365 sayılı Kanunun 4. maddesiyle eklenen bent)

Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,

7-(4008 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen bent)

Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlamazlarsa,

Harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun (4369 sayılı Kanunun 81/A-2. maddesiyle değiştirilen ibare Yürürlük: 1.1.1999) mevcudiyetinin tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi

ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınır.

8-(4008 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen bent)

Bu Kanunun mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

9-(4369 sayılı Kanunun 82/1-a maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır)

Mükerrer 30. maddesinde de; verginin ida

rece tarhı; "29. ve 30. maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir." denilmiştir.

Danıştay Başsavcısı Yaşar Selim Asmaz'ın Düşüncesi :

İkmalen veya re'sen salınan gelir veya kurumlar vergilerine bağlı olarak ayrıca fon payı alınıp alınmayacağı yolundaki Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri kararları arasında aykırılığın içtihatları birleştirme yoluyla giderilmesi istemine ilişkin Bursa Bölge İdare Mahkemesi Başkanının başvurusu ve Danıştay Başkanının havalesi üzerine 2575 sayılı Danıştay

Kanununun 39. maddesi gereğince düşünce almak üzere Başsavcılığımıza gönderilen dosya incelendi:

Aile reisi sıfatıyla davacı adına 1994 takvim yılı için re'sen salınan gelir vergisi, fon payı ile bunlara bağlı olarak kesilen kusur cezalarına karşı açılan davayı kısmen kabul ederek dava konusu gelir vergisi ile bu vergiye bağlı olarak kesilen cezaya ilişkin kısmını reddeden fon payı ile buna bağlı olarak kesilen cezayı kaldıran Bursa Vergi Mahkemesinin 3.6.1997 günlü ve E:1997/260, K:1997/699 sayılı kararının temyizi üzerine istemi inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi 24.9.1998 günlü ve E:1997/4058, K:1998/3152 sayılı kararı ile 3824 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un, "Gelir ve Kurumlar Vergileri Üzerinden Alınan Fonların Bi

rleştirilmesinelişkin Hükümler" başlığını taşıyan Altıncı Bölümünde yer alan 18. maddesinin (a) bendinde, kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir veya kurumlar vergilerinin % 10'u oranında ayrıca fon payı ödeyeceklerinin, 20. maddesi hükmünde ise; mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödemesi ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağını belirtildiği, verginin tarh, tahakkuk ve beyanı ile ilgili yasal düzenlemelerde, fon payının üzerinden hesaplandığı gelir veya kurumlar vergilerinin noksan beyan edilmesi gibi bir esas geçerli olmayacağından, vergiye tabi gerçek gelirini tam olarak beyan eden mükelleften fon payının eksiksiz alınması karşısında, eksik beyan eden mükelleften sonradan istenmeyeceği yolundaki görüşün vergi adaleti ve vergide eşitlik ilkesi ile bağdaşmayacağı, buna göre; fon payının eksik tarh ve tahakkuk ettirilmesi halinde Vergi Usul Kanunun'un ikmalen veya re'sen tarhiyatı düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına engel bulunmadığı gerekçesiyle bozulmuş olup Danıştay Üçüncü Dairesinin bu görüşü istikrar kazanmıştır. Danıştay Onuncu Dairesi ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kararlarında da; ikmalen veya re'sen yapılan gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatlarında; bu vergilere bağlı olarak ayrıca fon payı alınacağı kabul edilmiştir.

İçtihatların birleştirilmesine konu edilen Danıştay Dördüncü Dairesinin 5.12.1997 günlü ve E:1996/2937, K:1997/4604 sayılı kararında davacı adına re'sen salınan gelir, geçici gelir vergileri ve gelir vergisi üzerinden hesaplanan fon payına karşı açılan davayı kabul ede

nAnkara Altıncı Vergi Mahkemesinin 8.3.1996 günlü ve E:1995/308, K:1996/288 sayılı kararının Vergi Dairesi Müdürlüğüne temyize konu edilmesi üzerine vergi aslına ilişkin kısmı bozulmuş, geçici vergi ve fon payına ilişkin hüküm fıkrası ise, ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda geçici vergi ve fon payı alınamayacağı gerekçesiyle onanmıştır. Danıştay Dördüncü Dairesi bu görüşünü belirli bir süre korumuştur.

Ancak, daha sonra aynı Dairece verilen, 18.4.2000 günlü ve E:1999/4201, K:2000/1581, K:24.4.2000 günlü ve E:1999/3673, K:2000/1707 sayılı kararlarda ise; fon payı, gelir veya kurumlar vergileri üzerinden hesaplandığından ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarla ilgili olarak fonun bağlı olduğu vergi türüne uygulanan hükümlerin uygulanması gerektiği g

erekçesiyle ikmalen veya re'sen yapılan gelir ve kurumlar vergilerine bağlı olarak ayrıca fon payı hesaplanmasına olanak bulunmadığı gerekçesiyle cezalı fon payını kaldıran vergi mahkemesi kararlarının fon paylarına ilişkin hüküm fıkraları bozulmuştur.

İçtihatların birleştirilmesine konu edilen Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerinin her iki kararı, hukuki dayanakları aynı ve benzer olaylar hakkında verilmiş kararlar olmasına karşın ve bu kararlar arasında aykırılık bulunmakla birlikte Danıştay Dördüncü Dairesince daha sonra verilen kararlarla; ikmalen veya re'sen yapılan

gelir veya kurumlar vergilerine uygulanan hükümlerin fon payı tarhiyatlarında uygulanması da gerektiğinin içtihat edildiği bu kararlarının süreklilik kazandığı anlaşılmakta ise de 2/3 oyçoğunluğu ile alınan bu kararlar her an değişebileceğinden içtihatların birleştirilmesine gerek vardır.

Konunun esastan incelenmesine gelince; gelir ve kurumlar vergilerinin belli bir oranında hesaplanacak fon payı, ilk kez 7.11.1985 tarihli 3238 sayılı Savunma Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı'nın Kurulması Hakkında Kanun'un "Savunma Sanayii Destekleme Fonu" başlıklı 12.maddesinde öngörülmüş, bu maddenin (h) bendinde, fon payı gelir vergisi açısından tam mükelleflerin ücret gelirleri hariç

olmak üzere gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri ile sorumluların ödeyecekleri meblağ olarak tanımlanmıştır. Aynı Yasanın, 13.maddesinde; Savunma Sanayii Destekleme Fonu'nun, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin %2,5'i oranında, gelir ve kurumlar vergisinden ayrı olarak mükellefler ve sorumlular tarafından hesaplanacağı, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile vergi sorumluları tarafından fona ödenecek meblağın tarh, tahakkuk ve ödenmesine ait usul ve esaslar hakkında gelir ve kurumlar vergisinin tarh, tahakkuk ve ödenmesine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

3308 sayılı Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu'nun 32.maddesinin (e) bendinde; çıraklık fonunun, yıllık beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin hesaplanan gelir veya kurumlar vergilerine ilave olarak ödeyecekleri % 1'lik meblağ olduğu açıklanmış, aynı bendin üçüncü paragrafında, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından fona ödenecek meblağın tarh, tahakkuk ve ödenmesine ait usul ve esaslar hakkında ge

lir vergisi ve kurumlar vergisinin tarh, tahakkuk ve ödenmesine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş, (j) bendinde ise; mükellefler ve vergi sorumluları tarafından hesaplanarak ödenmesi gereken fona ait meblağlar hakkında Vergi Usul Kanununun ve 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununun 4.maddesinde de benzer hükümler yer almaktadır.

Değişik kanunlarla değişik oranlarda alınan fonlar, 11.7.1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 3824 sayılı Yasa ile "fon payı" adı ile birleştirilmiş ve bu fonlar tek oran altında toplanmıştır. Bu Yasanın 18,19 ve 20.maddeleri, gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden alınan fonların birleştirilm

esi ile ilgili hükümler içermektedir.

18.maddede, gelir ve kurumlar vergisinin % 10'u oranında ayrıca fon payı ödeyecek kişi ve kurumlar; yıllık, münferit ve özel beyanname veren mükellefler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24.maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular ve kazançları götürü usulde tespit edilen mükellefler olarak sayılmış, maddenin son fıkrasında, % 10 oranını (O) sifıra kadar indirmeye ve tekrar kanuni orana kadar yükselmeye Bakanlar

Kurulu yetkili kılınmıştır.

19.maddede, fon payının hesaplanma ve ödeme biçimleri açıklanmış, 20.maddede de, mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile ret ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi, fon payı, gelir ve kurumlar vergilerinin % 10'u oranında ya da Bakanlar Kurulunca sıfır (0) ile % 10 arasında belirlenecek bir oranda hesaplanıp bu vergilerle birlikte tarh ve tahakkuk ettirilecek bir mali yükümdür. Bu hukuksal niteliği ile, bir vergi ögesi olan "mali güce göre ödeme", "vergide eşitlik", "adaletli ve dengeli dağılım"

prensipleri fon payında da geçerli ilkelerdir. Yani fon payının dayanağı olan gelir ve kurumlar vergisini doğuran olay gerçekleştiğinde fon payı alacağı da doğmuş olduğundan, bu noktada sorun, fonlarla getirilen mali yükün adaletli ve dengeli olup olmadığının saptanabilmesidir. Vergi sistemi içinde bu tür saptamaların yalnızca Kanunun lafzına göre değil konuluş amacına ve uygulama sonuçlarına göre yapılacağı tabiidir.

Yukarıda açıklanan dört ayrı yasanın konumuzla ilgili maddelerinin tümünde fon, gelir ve kurumlar vergilerine, hem miktar hem de tarh ve tahakkuk itibarıyla sıkı sıkıya bağlı bir mali yüküm olarak belirtilmiştir. Özellikle 3824 sayılı Yasanın 20.maddesinde "Mükellefler ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi

ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır," denilmek suretiyle fonun miktar itibarıyla bağlı olduğu gelir ve kurumlar vergileri gibi tarh ve tahakkuk edeceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Buna göre; kanunun lafzından hareket edildiğinde, gelir ve kurumlar vergileri ile birlikte bu vergilerin belli bir oranında hesaplanıp beyan edilmek suretiyle tahakkuk eden fon payının, bu vergilerin gerçek miktarının

inceleme raporuyla ya da takdir komisyonu kararıyla belirlenmesi halinde ikmalen ya da resen salınacak gelir veya kurumlar vergisine bağlı olarak ayrıca hesaplanıp yükümlülerden istenilmesi bu hükmün doğal ve zorunlu sonucudur. Çünkü, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre, gerçek gelirin veya kurum kazancının vergilendirilmesi asıldır. Vergi Usul Kanununda ise, beyan, vergi incelemesi, takdir komisyonunca matrah takdiri gibi gerçek gelirin (veya kurum kazancının) saptanma yöntemleri ayrıntılı biçimde belirtilmiş, noksan beyan ya da hiç beyan etmeme durumlarının saptanması halinde uygulanacak usuller, ikmalen ve re'sen tarh, idarece tarh usulleri olarak açıklanmış olup, gelir ve kurumlar vergilerinin tarh ve tahakkuku yükümlülerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden yapılabildiği gibi ikmalen ve re'sen de tarhiyat yapılabilmektedir. İkmalen ve resen tarhiyatla ilgili düzenlemeler gerçek gelirin vergilendirilmesini güvence altına almak amacıyla taşıdığından bu tür tarhlarda, zaten zamanında bildirilmediği inceleme raporuyla ya da takdir komisyonu kararıyla belirlenmiş gerçek ve doğru matrahlar üzerinden yapılmaktadır. O halde, fon payının tarh ve tahakkukunda Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacağına göre, zamanında ve doğru beyan edilmemiş matrah üzerinden fon payı tarhiyatı yapılabileceği gibi, daha sonra doğru matrahın Vergi Usul Kanunu uyarınca saptanması halinde de fon payı tarhedilmesine yasal bir engel yoktur.

"Ma

li yükümdede eşitlik", "adaletli ve dengeli dağılım" ilkeleri açısından yapılacak yorum ise bizi yine aynı sonuca götürmektedir. Eğer ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda fon payı alınamayacağı kabul edilirse, gerçek gelirini (ya da kurum kazancını) beyan ederek fon payını da, bu matraha göre belirlenen vergisinin % 10'u kadar hesaplayıp ödeyen yükümlü ile gerçek gelirini beyan etmeyip noksan vergi ve fon payı ödeyen ya da beyanname vermeyerek hiç fon payı ödemeyen yükümlü arasında mali yüküme katılmada eşitlikten söz etmeye olanak kalmayacağı gibi mali yükümlünün adaletli ve dengeli dağılımından da bahsetmek mümkün olamayacaktır.

Bu durumda; ikmalen veya re'sen tarhedilen gelir ya da kurumlar vergilerinin % 10'u (ya da Bakanlar Kurulunca sıfır (0) ile % 10 arasında belirleyeceği oranda) oranında hesaplanacak fon payının da aynı ihbarnama ile yükümlüden istenilmesi hukuka uygundur.

Açıklanan nedenlerle, içtihatların Danıştay Üçüncü Dairesinin 24.9.1998 gün ve E:1997/4058, K:1998/3152 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerekeceği düşünülmektedir.

Konunun İçtihadın Birleştirilmesine Gerek Olup Olmadığı Yönünden

İncelenmesi:

Yukarıda özetlenen daire kararlarının incelenmesinden; metinleri yukarıya alınan 3824 sayılı Kanun hükümlerine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir ve kurumlar vergileri üzerinden ayrıca ödemekle yükümlü oldukları fon payının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 29.ve 30.maddeleri uyarınca yapılacak ikmalen ve re'sen tarhiyatlarda bulunan matrah farklarına isabet eden

vergiler üzerinden de hesaplanıp hesaplanmayacağına ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarda; Danıştay Üçüncü Dairesince ikmalen ve re'sen salınan gelir ve kurumlar vergileri üzerinden de fon payı hesaplanarak alınması gerektiği, Danıştay Dördüncü Dairesince ise; sadece beyan edilen gelir ve kurumlar vergileri üzerinden fon payı hesaplanmasının mümkün olduğu, ikmalen ve re'sen salınan vergiler üzerinden hesaplanmasının mümkün olmadığı yolunda karar verildiği, kararlar arasında aykırılık olduğu anlaşılmaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesince daha sonra verilen kararlarda; re'sen veya ikmalen yapılan tarhiyatlarda da fon payı istenmesi gerektiği yolunda görüş değiştirilmişse de; 2/3 çoğunluk ile alınan bu kararlar her an değişebileceğinden, içtihatların birleştirilmesinin gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu durumda Daire kararları ile aynı maddi olaylara dayanan ve aynı hukuki düzenlemelere göre karara bağlanması gereken uyuşmazlıkların farklı hükümlere bağlanmış olması ve aynı konumdaki mükellefler açısından farklı iki hukuki durum yaratılmış bulunması karşısında, sözü edilen kararlar arasında 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39.maddesinde öngörülmüş bulunan aykırılığın olduğu, içtihatların birleştirilmesi, kararlar arasındaki aykırılıkları gidererek

hukuki istikrarı sağlamak amacıyla güttüğünden içtihadın birleştirilmesine konu edilen fon payına ilişkin kararlar arasındaki aykırılığın 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39.maddesi uyarınca içtihatların birleştirilmesi suretiyle giderilmesi gerektiğine oybirliğiyle karar verilerek işin esasının incelenmesine geçildi.

Konunun Esas Yönden İncelenmesi :

3824 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun, "Gelir ve Kurumlar Vergileri Üzerinden Alınan Fonların Birleştirilmesinin İlişkin Hükümler" başlığını taşıyan "Altıncı Bölümü"nde yer alan 18.maddesi ile; kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, Gelir Vergisi Kanununun 101.maddesi gereğince kazanç ve iratlarını münferit beyanname ile

beyan eden dar mükellef gerçek kişilerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 22.maddesi gereğince vergiye tabi kazançlarını özel beyanname ile beyan eden dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlar, Gelir Vergisi Kanununun

94.maddesinde sayılan ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumluların, kazançları götürü usulde tesbit edilen mükelleflerin, gelir veya kurumlar vergilerinin %10'u oranında ayrıca fon payı ödeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Bu maddenin son fıkrasında ise %10 oranını (0) sifıra kadar indirmeye ve tekrar kanuni orana kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Aynı Kanunun 19.maddesinde; Gelir Vergisi Kanununun 94.ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24.maddeleri gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumluların, hesapladıkları fon payını muhtasar beyannameye dahil ederek beyan edecekleri ve tevkif edilen vergilerle birlikte ödeyecekleri, yıllık, münferit ve özel beyanname veren

gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerinde hesaplayacakları fon payını, ilgili gelir ve kurumlar vergilerinin ödeme süreleri içinde ödeyecekleri, kazançları götürü usulde tesbit edilen mükelleflerin ödeyecekleri fon payının hesabında, vergi karnelerinde yazılan matrahlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinin esas alınacağı, hesaplanan fon payının gelir vergisi ile birlikte ödeneceği, açıklandıktan sonra, yine aynı Kanunun 20.maddesinde de; mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Fon payının dayanağı olan 3824 sayılı Kanunun bu hükümlerinin birlikte incelenmesinden; fon payının gelir ve kurumlar vergilerinin % 10'u oranında ya da Bakanlar Kurulunca (0) ile % 10 arasında belirlenecek bir oranda hesaplanıp bu vergilerle birlikte ve bağlı oldukları geli

ve kurumlar vergileri gibi tarh ve tahakkuk ettirilecek bir mali yüküm olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle fon payının dayanağı olan gelir ve kurumlar vergisini doğuran olay gerçekleştiğinde fon payı alacağı da doğmaktadır.

Diğer taraftan, gelir vergisi sistemimiz esas itibarıyla beyan esasına dayalıdır. Nitekim 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 83.maddesinde; "Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı" öngörülmüştür. Ancak yine Gelir ve K

urumlar Vergisi Kanunlarına göre, gerçek gelirin veya kurum kazancının vergilendirilmesi de asıldır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2.maddesinde açıkça gerçek gelirin vergilendirilmesi esası benimsenmiş ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesi ile bu vergi yönünden de aynı esasa göre vergilendirme yapılacağına ilişkin göndermede bulunulmuştur. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3.maddesi ile de "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu" hüküm altına alınmıştır.

Gerçek gelirin vergilendirilmesini sağlamak amacıyla aynı Kanunun 31, 127, 134 ve müteakip maddelerinde beyan dışında, vergi incelemesi, takdir komisyonunca matrah takdiri gibi gerçek geliri veya kurum kazancını saptama yöntemleri açıklanmıştır.

Kanunun bu hükümleri uyarınca yapılan bir inceleme sonucu noksan matrah beyanı veya hiç beyanda bulunulmaması gibi bir durumun saptanması halinde uygulanacak usuller ise ikmalen ve re'sen tarh, idarece tarh olarak 29, 30 ve mükerrer 31.maddelerde düzenlenmiştir.

Fon payı, gelir ve kurumlar vergileri ile birlikte bu vergilerin belli bir oranında hesaplanıp beyan edilmek suretiyle tahakkuk ettiğine göre bu vergilerin gerçek miktarının inceleme raporuyla ya da takdir komisyonu kararı ile saptanması durumunda fon payının da ikmalen veya re'sen salınacak gelir ve kurumlar vergisine bağlı olarak ayrıca hesaplanıp yükümlüden istenmesi ve alınması tabiidir. Zira, üzerinden hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisinin noksan beyan edilmesi veya h

iç beyan edilmemesi fon payının da noksan beyan edilmesi veya hiç beyan edilmemesi sonucunu doğurur.

Kaldığı, 3824 sayılı Kanunun yukarıda metni yazılı 20.maddesi sadece beyan ve tahakkuku değil tarhı da kapsadığından, fonun bağlı olduğu vergi türüne uygulanan re'sen veya ikmalen tarhiyatla ilgili hükümlerin fon içinde uygulanması kanun gereğidir.

Diğer taraftan, Vergi Hukukunda "mali yükümde eşitlik", "mali yükümde adaletli ve dengeli dağılım" ilkeleri esastır.

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda fon payı alınamayacağı kabul edilirse gerçek gelirini ya da kurum kazancını beyan ederek fon payını da, bu matraha göre belirlenen verginin %10'u kadar hesaplayarak ödeyen yükümlü ile gerçek gelirini beyan etmeyerek noksan vergi ve fon payı ödeyen ya da b

eyanname vermeyerek hiç fon payı ödemeyen yükümlü arasında mali yüküme katılmada eşitlikten, mali yükümün adaletli dağılımından söz etmeye olanak kalmayacağından, böyle bir uygulama Vergi Hukukunun bu ana ilkeleri ile de bağdaşmaz.

Sonuç : 3824 sayılı Kanunun yukarıda metinleri yazılı maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun konuya ilişkin hükümleri ve Gelir Vergisi Kanununun beyan esası ile ilgili hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; 3824 sayılı Kanunun 18.maddesi uyarınca gelir ve kurumlar v

ergisi mükelleflerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 29.ve 30.maddelerine göre adlarına yapılacak re'sen ve ikmalen tarhiyatlarda bulunan matrah veya matrah farklarına isabet eden vergiler üzerinden ayrıca fon payı ödemeleri gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenlerle içtihadın; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 29. ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak ikmalen ve re'sen tarhiyatlarda da fon payı hesaplanarak alınması gerektiği yolundaki Danıştay Üçüncü Dairesinin 24.9.1998 gün ve E:1997/4058, K:1998/3152 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 16.1.2001 gününde Kurul üye tamsayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.

KARŞIOY

3824 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun, "Gelir ve Kurumlar Vergileri Üzerinden Alınan Fonların Birleştirilmesineİlişkin Hükümler" başlığını taşıyan "Altıncı Bölüm"ünde yer alan 18'inci maddesinin (a) bendinde, kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir veya kurumlar vergilerinin %

10'u oranında ayrıca fon payı ödeyecekleri, 20'nci maddesinde ise mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73'üncü maddesine göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bu hüküm gereği olarak vergi ve mali yükümler açık bir buyruk teşkil edecek şekilde yasada yer almalıdır. Bir mali yükümün yasa ile konulmuşsayılabilmesi için çerçevesinin de yasada çizilmiş olması gerekir. Yasada belirlenen sınırların uygulayanların yorum ve

anlayışlarına bırakılması Anayasamızın 73'üncü maddesindeki hükme açıkça aykırılık teşkil eder.

3824 sayılı Kanunun yukarıda değinilen hükümlerinde, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin "beyannameleri" üzerinden fon payı hesaplayarak ödemeleri gerektiği düzenlenmiş olduğundan fon payının beyannameye gösterilen matrah dışında kalan tutarlar üzerinden hesaplanıp istenmesi olanağı bulunmamaktadır. Aynı Kanunun 20'nci maddesinde açıkça, "mükellef veya sorumlularca hesaplanacak fon payından" bahsedilmek

suretiyle bu mali yükümün sınırı da çizilmiş, sadece beyan edilen vergiler yönünden tarh, tahakkuk ve ödenme ile red ve iadeye ilişkin olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanuna atıfta bulunulmuştur. Kanun vaznı, idarece tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde de fon payı alınmasını öngörse idi, sadece beyan edilen vergilerde bahse konu olabilen "red ve iadede" bahsetmez, idarece tarh edilen vergilere uygulanabilecek cezalara da atıfta bulunur, aynı maddede yer alan "mükellef veya sorumlularca hesaplanacak fon payı" ibaresine "veya idarece hesaplanan" ifadesini de eklerdi.

Öte yandan Anayasamızda vergi yükünün adaletli veya dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacı olarak belirlenmiş ise de, yine Anayasamızın "mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı" ve "kanunlarda suç olarak belirlenmeyen bir fiilden dolayı kimsenin cezalandırılmıyacağı" yolundaki ilkeler karşısında, Kanunla çizilen sınırların dışına çıkılması hukuken mümkün olamayacağından ilgili madde h

ükümleri yorumlanarak resen ve ikmalen tarh olunan vergiler üzerinden de ayrıca fon payı hesaplanarak istenmesine ve ceza kesilmesine olanak bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle, içtihadın Danıştay Dördüncü Dairesinin 5.12.1997 günlü ve E:1996/2937, K:1997/4604 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği görüşü ile karara karşıyız.