

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No : 2022/6

Karar No : 2022/10

ÖZET: Başkatibi oldukları noterliklerin boşalması üzerine noterliği bir süre yöneten davacılara 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca ödenen vekalet ücretinin vergiye tabi olup olmadığı, vergiye tabi ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından hangisi kapsamında vergilendirilmesi gerektiği hususunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme ve şikayet hükümleri çerçevesinde incelenemeyeceği hakkında.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

I- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ

İSTEMİNDE BULUNAN : İzmir Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II- İSTEMİN ÖZETİ

: İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 20/12/2021 tarih ve E:2021/1534, K:2021/1721 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 03/04/2019 tarih ve E:2018/2086, K:2019/859 sayılı, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 25/12/2017 tarih ve E:2017/1990, K:2017/2005 sayılı kararları arasındaki aykırılığın, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören İzmir Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 09/03/2022 tarih ve E:2022/6, K:2022/6 sayılı kararıyla istenmiştir.

III- MADDİ OLAY:

Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemiyle ilgili kararlara konu uyumsuzluklarda, davacılar, başkatibi oldukları noterliklerin boşalması üzerine 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca noterliği vekaleten bir süre yönetmişlerdir. Noterliğin vekaleten yönetilmesi karşılığında anılan düzenleme uyarınca noter odası tarafından tayin olunan ücret noterlik gelirinden davacılara ödenmiştir.

Davacılar, ödenen bu tutarları serbest meslek kazancı olarak gelir vergisi beyannameleri ile beyan etmiştir. Beyan üzerine tahakkuk eden gelir vergisi ile damga vergisinin ödenmesinden sonra bu tutarların serbest meslek kazancı olarak vergilendirilemeyeceği ileri sürülerek ödenen vergilerin iadesi istemiyle düzeltme ve şikayet başvuruları yapılmıştır. Bu başvurular idarece reddedilmiş olup başvuruların reddine ilişkin işlemlerin iptali ile tahsil edilen vergilerin iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

Aykırlığın giderilmesi istemi, davacılar 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca ödenen vekalet ücretinin vergiye tabi olup olmadığı, vergiye tabi ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından hangisi kapsamında vergilendirilmesi gerektiği hususunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme ve şikayet müessesesine ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde incelenip incelenemeyeceğine ilişkindir.

IV- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ

KARARLARI:

A- İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2021/1534 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, başkatibi olduğu noterliği 18/06/2016-20/11/2016 ile 22/04/2020-08/11/2020 tarihleri arasında vekaleten yönetmesi nedeniyle 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca ödenen tutarın serbest meslek kazancı olarak anılan yıllara ait gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi üzerine tahakkuk eden ve tahsil edilen gelir vergisi ile damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun zımnen reddine dair işlemin iptali ile tahsil edilen bu tutarın iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

Aydın Vergi Mahkemesinin 11/11/2021 tarih ve E:2021/1765, K:2021/2183 sayılı kararı:

Noterlik, noter tarafından belirlenen, hizmet sözleşmesi yapılan ve emri altında faaliyet gösteren personelle birlikte yürütülen ve tahsil edilen vergi, resim, harç tutarlarının belli bir kısmı üzerinden noterlik hissesi adı altında pay alınan bir kamu hizmetidir. Noterliğin herhangi bir sebeple boşalması halinde kamu hizmetinin aksamaması amacıyla boşalan noterlik vekaleten yönetilmektedir. Noterliğin herhangi bir sebeple boşalması durumunda noter ile noterliği vekaleten yöneten vekil arasındaki hizmet sözleşmesinin geçerliliği devam etmeyeceğinden ve noterliği vekaleten yöneten ilgili ile noterlikler üzerinde gözetim ve denetim yetkisi olan düzenleyici ve denetleyici kurum mahiyetindeki Türkiye Noterler Birliği arasında hizmet sözleşmesi ve hiyerarşik bir ilişki olmadığından noterliğe vekalet görevi, bir iş yerine bağlı olarak ancak herhangi bir işverene bağlı olmaksızın yerine getirilmektedir. Kamu hizmetinin aksamaması amacıyla noterliğin vekaleten yönetilmesine dair düzenleme yapıp noterin birçok yetkisi vekile tanınmış ise de noter tarafından alınan noterlik hissesinin

vekilere ait olduğuna dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Noterliğin vekaleten yönetilmesi karşısında ilgiliye sadece noter odası tarafından Noterlik Kanunu uyarınca belirlenen ve alt ve üst sınıra riayet edilerek takdir edilen sabit tutar ödenmekte ve noterlik geliri Türkiye Noterler Birliğine gönderilmektedir. Noterliğin vekaleten yönetilmesi ve notere ait yetkilerin vekile tanınması kamu hizmeti mahiyetinde olan noterlik faaliyetinin aksamasını engellemeye yöneliktir. Noterliğin vekaleten yönetildiği dönemde elde edilen gelirin Türkiye Noterler Birliğine gönderilecek olması, noter vekilinin noterlik faaliyetini kendi adına ve hesabına yürütmediğini göstermektedir.

Başkatip olarak görev yapan davacı tarafından belli bir dönemde vekaleten yönetilen noterliğin idaresine yönelik faaliyetlerde belli bir iş yerine bağlı olarak faaliyet gösterilse de herhangi bir işverene bağlı olunmaması nedeniyle elde edilen gelir ücret olarak kabul edilemeyecektir.

Ayrıca davacının noter vekili olarak atanması Noterlik Kanunu'nda yer alan düzenlemenin bir sonucudur. Hizmet sözleşmesi uyarınca işçi olarak çalışan davacı noter vekili iken vermiş olduğu noterlik hizmeti neticesinde elde edilen gelirden herhangi bir pay almamakta ve noter odası tarafından belirlenen sabit tutar davacıya ödenmektedir. Bu durumda, noterliği kendi nam ve hesabına yönetmeyen davacının vekaleten yürüttüğü iş serbest meslek faaliyeti kapsamında nitelendirilemeyecektir.

Bütün bu hususlar dikkate alındığında uyumsuzluk konusu olayda "mevzuda hata" bulunduğu sonucuna ulaşıldığından, düzeltme ve şikayet başvurusunun zımnen reddine dair dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Bu itibarla tahsil edilen gelir vergisi ve damga vergilerinin de davacıya iadesi gerekmektedir.

Mahkeme, bu gerekçeyle dava konusu işlemin iptaline ve tahsil edilen vergilerin davacıya iadesine karar vermiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 20/12/2021 tarih ve E:2021/1534, K:2021/1721 sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu edilen kararın usul ve esas bakımından hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

B- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2018/2086 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, başkatibi olduğu noterliği 15/11/2014-31/05/2015 tarihleri arasında vekaleten yönetmesi nedeniyle Noterlik Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca ödenen tutarın serbest meslek kazancı olarak anılan yıllara ait gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi üzerine tahakkuk eden ve tahsil edilen gelir vergisi ile damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ile tahsil edilen bu tutarın iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 27/04/2018 tarih ve E:2018/81, K:2018/1665 sayılı kararı:

Uyuşmazlığın konusu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından noterlik görevini ifa ile mükellef olan kimse sayılan davacının, Noterlik Kanunu gereğince görev yaptığı dairenin serbest meslek faaliyeti kapsamında elde ettiği ve Türkiye Noterler Birliğine gönderdiği noterlik gelirinden, kanun gereği kendisine aktarılan tutarın, serbest meslek kazancı sayılıp sayılmayacağına ilişkindir. Uyuşmazlığın çözümü ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve 66. maddeleri ile Noterlik Kanunu'nun 33, 34 ve 35. maddelerinde yer alan düzenlemelerin değerlendirilmesine ve yorumlanmasına bağlı bulunmaktadır.

Bu durumda, davacı iddiaları ve bu iddialar çerçevesinde ortaya çıkan uyuşmazlık, herhangi bir kuşku ya da hukuki tartışmaya meydan bırakmayacak şekilde nitelendirilebilecek açık bir vergi hatası kapsamında olmayıp hukuki bir sorun niteliğindedir. Dolayısıyla davacı tarafından ileri sürülen iddiaların düzeltme ve şikayet kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucuna ulaşılmış olup dava konusu düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir.

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 03/04/2019 tarih ve E:2018/2086, K:2019/859 sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu edilen kararın usul ve hukuka uygun olduğu ve kaldırılmasını gerektirecek herhangi bir nedenin bulunmadığı gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

C- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2017/1990 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, başkatibi olduğu noterliği 11/11/2014-31/12/2016 tarihleri arasında vekaleten yönetmesi nedeniyle Noterlik Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca ödenen tutarın serbest meslek kazancı olarak anılan yıllara ait gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi üzerine tahakkuk eden ve tahsil edilen gelir vergisi ile damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ile tahsil edilen bu tutarın iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır.

Kahramanmaraş Vergi Mahkemesinin 17/10/2017 tarih ve E:2017/230, K:2017/216 sayılı kararı:

221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "1.1. Serbest Meslek Faaliyeti" başlıklı bölümünde, bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığının, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olması unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunduğu belirtilmiştir. Aynı Tebliğ'de, gerek ücretin gerek serbest meslek kazancının emeğe dayanan gelir unsurları olduğu, serbest meslek

kazançlarında emeğin, bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirildiği, bir işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelirin ücret olduğu, ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında esas alınacak ölçütün iş yerine bağlılık ve işverene tabilik olduğu, iş yerine bağlılıktan maksadın, kendisine ait olmayan bir organizasyonun iş yerinde çalışılması olduğu, işverene tabilikten maksadın ise işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmaması olduğu, bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemeyeceği düzenlemelerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri ile anılan Tebliğ'e göre, gelire giren kazançlar arasında sayılan ücretin varlığından bahsedilebilmesi için bir başkasına ait olan iş yerinde işverenin hiyerarşik kontrol ve yaptırım uygulama hakkına tabi olarak hizmette bulunulması gerekmektedir. Gelire giren unsurlar arasında sayılan serbest meslek kazancının varlığından bahsedilebilmesi için ise şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanılarak bir başkasına ait olmayan organizasyon içerisinde hiyerarşik bir sisteme tabi olunmadan elde edilecek gelirin tamamı ya da sabit olmamak kaydıyla belli bir kısmı emeği sarf edene ait olmak üzere devamlı olarak faaliyet gösterilmesi gerekmektedir. Herhangi bir iş yerine bağlı olarak faaliyet gösterilse de herhangi bir işverene hiyerarşik olarak tabi olunmaması durumunda ücretin varlığından bahsedilemeyeceği gibi herhangi bir işverene bağlı olunmama ile birlikte hizmetin emek gösterenin nam ve hesabına yürütülmemesi ve elde edilen gelirin doğrudan hizmeti yürütene ait olmaması halinde de serbest meslek kazancının varlığından bahsedilemeyecektir. Bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar yasa koyucu tarafından serbest meslek erbabları arasından sayılmış ise de bu iş dolayısıyla elde edilen tutarın bahsedilen şartlar aranmaksızın serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde edilen serbest meslek kazancı olarak kabulünün mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır.

Noterlik, noter tarafından belirlenen, hizmet sözleşmesi yapılan ve emri altında faaliyet gösteren personelle birlikte yürütülen ve tahsil edilen vergi, resim, harç tutarlarının belli bir kısmı üzerinden noterlik hissesi adı altında pay alınan bir kamu hizmetidir. Noterliğin herhangi bir sebeple boşalması halinde kamu hizmetinin aksamaması amacıyla boşalan noterlik vekaleten yönetilmektedir. Noterliğin herhangi bir sebeple boşalması durumunda noter ile noterliği vekaleten yöneten vekil arasındaki hizmet sözleşmesinin geçerliliği devam etmeyeceğinden ve noterliği vekaleten yöneten ilgili ile noterlikler üzerinde gözetim ve denetim yetkisi olan düzenleyici ve denetleyici kurum mahiyetindeki Türkiye Noterler Birliği arasında hizmet sözleşmesi ve hiyerarşik bir ilişki olmadığından noterliğe vekalet görevi, bir iş yerine bağlı olarak ancak herhangi bir işverene bağlı olmaksızın yerine getirilmektedir. Kamu hizmetinin aksamaması amacıyla noterliğin vekaleten yönetilmesine dair düzenleme yapıp noterin birçok yetkisi vekile tanınmış ise de noter tarafından alınan noterlik hissesinin

vekile ait olduğuna dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Noterliğin vekaleten yönetilmesi karşısında ilgiliye sadece noter odası tarafından Noterlik Kanunu uyarınca belirlenen ve alt ve üst sınıra riayet edilerek takdir edilen sabit tutar ödenmekte ve noterlik geliri Türkiye Noterler Birliğine gönderilmektedir. Noterliğin vekaleten yönetilmesi ve notere ait yetkilerin vekile tanınması kamu hizmeti mahiyetinde olan noterlik faaliyetinin aksamasını engellemeye yöneliktir. Noterliğin vekaleten yönetildiği dönemde elde edilen gelirin Türkiye Noterler Birliğine gönderilecek olması, noter vekilinin noterlik faaliyetini kendi adına ve hesabına yürütmediğini göstermektedir.

Bu durumda, davacının başkatibi olduğu noterliğin vekaleten yönetildiği dönemde belli bir iş yerine bağlı olarak faaliyet gösterilse de herhangi bir işverene tabi olunmadığından davacının elde ettiği gelir ücret olarak kabul edilemeyecektir.

Boşalan noterliğe vekalet görevi yasal düzenlemenin getirdiği zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Davacının asıl olarak hizmet sözleşmesine istinaden çalışan işçi konumunda olması, noterlik hizmeti neticesinde elde edilen gelirden noterlik hissesi olarak herhangi bir pay alınmaması ve noter odası tarafından belirlenen sabit tutarın ödenmesi boşalan noterliğin davacının nam ve hesabına yönetilmediğini ve boşalan noterliğin vekaleten yönetilmesinin serbest meslek faaliyeti niteliğinde olmadığını göstermektedir. Bu hususlar dikkate alındığında davacıya ödenen tutar serbest meslek kazancı olarak da nitelendirilemeyecektir.

Bu durumda, açık olarak verginin mevzuuna girmeyen gelirden vergi alınması vergi hatası kapsamında olduğundan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine dair işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle dava konusu işlemin iptaline ve tahsil edilen vergilerin davacıya iadesine karar vermiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 25/12/2017 tarih ve E:2017/1990, K:2017/2005 sayılı kararı:

Uyuşmazlığın çözümü, davacıya noter vekilliği görevi karşılığında yapılan ödemenin niteliğinin tespit edilip bu ödemenin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve 66. maddelerinde sayılan serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine, serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilemeyecek ise ödeyen kurum tarafından stopaj yoluyla vergilendirilmediğinden davacı tarafından beyan edilmesinin gerekip gerekmediği gibi hukuki yorum gerektiren birçok hususun ortaya konulmasına bağlı bulunmaktadır.

Bu durumda, davacı tarafından vergi hatası olarak ileri sürülen iddialar, 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinde belirtilen yorum tekniklerine başvurularak çözümlenebilecek hususlar olup olayda düzeltme ve şikayet kapsamında ileri sürülebilecek açık bir vergilendirme veya hesap hatası bulunmadığı sonucuna ulaşıldığından aksi yönde verilen mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle davalının istinaf istemini kabul ederek mahkeme kararını kaldırdıktan sonra davayı reddetmiştir.

V- İZMİR BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLAR KURULUNUN GÖRÜŞÜ:

Başkanlar Kurulu, aykırılığın, İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 20/12/2021 tarih ve E:2021/1534, K:2021/1721 sayılı kararı doğrultusunda giderilmesi yönünde görüş bildirilmesine oyçokluğuyla karar vermiştir.

VI- İLGİLİ MEVZUAT:

A- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Birinci Kitabının Altıncı Kısımının "Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat" başlıklı Üçüncü Bölümünün ilgili düzenlemeleri:

"Vergi hatası" başlıklı 116. maddesi:

"Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."

"Hesap hataları" başlıklı 117. maddesi:

"Hesap hataları şunlardır:

1. *Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*

2. *Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.*

3. *Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."*

"Vergilendirme hataları" başlıklı 118. maddesi:

"Vergilendirme hataları şunlardır:

1. *Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;*

2. *Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;*

3. *Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*

4. *Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır."*

"Düzeltilme yetkisi ve reddiyat" başlıklı 120. maddesinin birinci fıkrası:

"Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir."

"Düzeltilme talebi" başlıklı 122. maddesinin birinci fıkrası:

"Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler."

"Şikayet yolu ile müracaat" başlıklı 124. maddesinin birinci fıkrası:

"Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler."

"Düzeltilmede zamanaşımı" başlıklı 126. maddesi:

"114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

a) *Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;*

b) *İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;*

c) *İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;*

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz."

B- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili düzenlemeleri:

"Gelirin Unsurları" başlıklı 2. maddesi:

"Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır :

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır."

"Ücretin Tarifi" başlıklı 61. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları:

"Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaattir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

"İş Verenin Tarifi" başlıklı 62. maddesinin birinci fıkrası:

"İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. "

"Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65. maddesi:

"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır."

"Serbest Meslek Erbabı" başlıklı 66. maddesinin birinci fıkrası ile ikinci fıkrasının ilgili kısmı:

"Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.

Bu maddenin uygulanmasında:

1. Gümrük Komisyoncuları, bilümun borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

...

Bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar."

"Arzi kazançlar" başlıklı 82. maddesinin ilgili kısmı:

"Vergiye tâbi arzi kazançlar şunlardır:

...

4. Arzi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.

..."

C- 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun ilgili düzenlemeleri:

"Noterlik mesleği" başlıklı 1. maddesi:

"Noterlik bir kamu hizmetidir. Noterler, hukuki güvenliği sağlamak ve anlaşmazlıkları önlemek için işlemleri belgelendirir ve kanunlarla verilen başka görevleri yaparlar."

"Boşalan noterliğin vekaleten yönetimi" başlıklı 33. maddesi:

"Her ne sebeple olursa olsun boşalan birinci, ikinci veya üçüncü sınıf bir noterliği, atanan noter göreve başlayıncaya kadar o noterlikte çalışan ve stajının altı ayını tamamlamış olan stajiyer, bu durumdaki stajiyerler birden fazla ise kıdemlisi, o noterlikte bu durumda stajiyer yoksa noter odasının uygun bulacağı ve görevlendireceği aynı durumdaki stajiyer, bunlardan hiç birisi bulunmadığı takdirde o noterliğin başkatibi, onun da engelli bulunduğu hallerde en kıdemli katibi vekaleten yönetir.

Noterlikte bu işi görece kâtip bulunmadığı takdirde, Cumhuriyet savcılığının

bildirmesi üzerine, adalet komisyonu tarafından atanacak icra müdürü, icra müdür yardımcısı veya yeterli bir adalet memuruna bu iş gördürülür. İşin yürütülmesinde yetersiz kaldığının denetimlerde belirlenmesi halinde vekil her zaman değiştirilebilir.

Yukarıki fıkralar gereğince noterliği yürüten görevliye, kendi aylık veya ücretinden az olmamak üzere, noter odası tarafından tayin olunacak ücret, noterlik gelirinden ödenir. Ancak, bu ücret noterliğin aylık safi gelirinin yarısından fazla olamaz.

Vekilin daire dışında bizzat yapacağı işlemlerden alınacak yol ödeneği dahil noterliğin, aylık gayri safi gelirinden, noterlik aidatı vekilin ücreti ve noterliğin diğer giderleri ayrıldıktan sonra kalanı, gelir ve giderin müfredatlı listesi ile birlikte en geç müteakip ayın onbeşine kadar vekil tarafından Türkiye Noterler Birliğine gönderilir."

"İş mevzuatı hükümlerinin uygulanması" başlıklı 48. maddesi:

"Katip ve hizmetlilerle noter arasındaki hizmet akdinden doğan münasebetler, bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça iş mevzuatına tabidir."

"Gözetim ve denetim yetkisi" başlıklı 121. maddesi:

"Noterlikler, Adalet Bakanlığının ve Türkiye Noterler Birliğinin gözetim ve denetimi altındadır."

VII- HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Kanun koyucu tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde, anılan Kanun'da belirtilen vergi hatalarına yönelik ayrı ve sınırlı bir başvuru yolu olan düzeltme ve şikâyet yolu öngörülmüştür. Bu düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamdaki vergi hatalarının bulunması haline özgü olmak kaydıyla doğrudan vergilendirme işlemine karşı süresi içinde açılacak dava hakkından ayrı olarak zamanaşımı süresi içinde olmak koşuluyla düzeltme ve şikâyet yoluna başvurularak vergi hatasının düzeltilmesinin yetkili idari makamlardan istenilebilmesine, başvurunun reddi halinde uyuşmazlığın yargı mercii önüne getirilebilmesine imkân tanınmaktadır.

Sınırlı uygulama alanı olan düzeltme ve şikâyet yoluna konu edilebilecek hataların tespiti önem arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda yer verilen düzenlemeleri uyarınca, düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi için ileri sürülen hatanın hukuki yorum gerektirmeyecek şekilde açık ve net olarak belirlenebilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, düzeltme ve şikâyet konusu yapılabilecek vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makam veya uyuşmazlık halinde yargı mercii tarafından, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan ilk bakışta anlaşılabilir nitelikte olan vergilendirme işlemlerindeki hatalardır. Uyuşmazlığın çözümünün maddi olayların değerlendirilmesi ve mevzuatın yorumlanmasını gerektirmesi halinde ise "vergi hatası"dan değil "hukuki uyuşmazlık"tan bahsedilebilecektir. Dolayısıyla düzeltme ve şikâyet başvuruları sonucunda idari davaya konu olabilecek nitelikteki şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılacak davalarda, idari yargı mercisinin

denetim alanı, esas bakımından, uyuşmazlıkta tespiti hukuki yorum gerektirmeyen açık bir vergi hatasının bulunup bulunmadığı ve bu kapsamda idarenin başvurusu reddetmesinin hukuka uygun olup olmadığıyla sınırlıdır.

Aykırlığın giderilmesi istenen kararlara konu uyuşmazlıklarda, davacıların verdikleri beyannameye ihtirazi kayıt koymak suretiyle tahakkuk eden vergiye karşı doğrudan dava açma imkanı bulunmasına ve bu başvuru yolunda yargı merciinin uyuşmazlığın esasına ilişkin hukuka uygunluk denetiminin kapsamı vergi hatalarına ilişkin yukarıda anılan başvuru yoluna nazaran daha geniş olmasına rağmen davacılar tarafından süresi içinde vergiye karşı dava açılmayıp vergi hatası bulunduğu ileri sürülerek verginin iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Olayda uyuşmazlığın çözümü için başkatibi oldukları noterliklerin boşalması üzerine noterliği bir süre yöneten davacılara Noterlik Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca ödenen vekalet ücretinin vergi kanunları yönünden hukuki niteliğinin yapılması gerekmektedir. Anılan vekalet ücretinin serbest meslek kazancı olarak mı ücret olarak mı yoksa arizi kazanç olarak mı vergilendirilmesi gerektiği ayrı ayrı değerlendirildikten sonra vekalet ücretinin gelir vergisine tabi olup olmadığı açıklığa kavuşturulabilecektir. Bu durumda, ihtilaf, Noterlik Kanunu'nun yukarıda yer verilen düzenlemeleri de göz önüne alınarak her bir gelir unsuruna ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda öngörülen koşulların vekalet ücreti yönünden gerçekleşip gerçekleşmediğinin değerlendirilmesi sonucunda çözümlenebilecektir.

Bu hususlar dikkate alındığında, uyuşmazlık, herhangi bir kuşku ya da hukuki tartışmaya meydan bırakmayacak şekilde nitelendirilebilecek açık bir vergi hatası kapsamında olmayıp kanunların yorumu sonucunda çözümlenmesi mümkün olan hukuki uyuşmazlık niteliğindedir. Dolayısıyla var olduğu ileri sürülen hata, Vergi Usul Kanunu hükümlerinin aradığı anlamda bir vergi hatası kapsamında olmadığından vergilendirme işlemine karşı süresinde açılacak davada incelenebilecek iddiaların, Vergi Usul Kanunu'nun 122 ve 124. maddelerinde vergi hataları için öngörülen idari başvuru yolu izlenerek tesis ettirilen işleme karşı açılan davada incelenmesine olanak bulunmamaktadır.

VIII- SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, başkatibi oldukları noterliklerin boşalması üzerine noterliği bir süre yöneten davacılara 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca ödenen vekalet ücretinin vergiye tabi olup olmadığı, vergiye tabi ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından hangisi kapsamında vergilendirilmesi gerektiği hususunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme ve şikayet hükümleri çerçevesinde incelenemeyeceği yönünde giderilmesine, 05/10/2022 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2022/6

Karar No : 2022/10

X - KARŞI OY:

Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde haksız veya fazla tahsil edilen vergilerin iadesine yönelik özel, ayrı ve sınırlı bir başvuru yolu olan düzeltme ve şikâyet yolu düzenlenmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin bu düzenlemeler uyarınca düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulması için vergiye mûtaallik hesaplar ile vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden mükelleften haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir.

Aykırlığın giderilmesi istenen kararlara konu olaylarda, davacılar tarafından, ödenen vekalet ücretinin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilemeyeceği ileri sürülerek ödenen vergilerin iadesi istemiyle düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulmuştur.

Davacılar tarafından vergilendirme işlemlerinde bulunduğu iddia edilen hukuka aykırılıklar vergilendirme işleminin özü ve vergi yükümlülüğünün saptanmasına ilişkin olup bunların, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme ve şikâyete ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirme hataları kapsamında incelenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, uyumsuzluğun esası hakkında 1512 sayılı Noterlik Kanunu ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda değinilen hükümleri değerlendirilmek suretiyle karar verilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.