



T.C.  
TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ  
KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU  
(OMBUDSMANLIK)



**SAYI** : 2026/20062-S.26.27458  
**BAŞVURU NO** : 2026/10325  
**KARAR TARİHİ** : 02/10/2026

**RET KARARI**

**BAŞVURAN** : [REDACTED], TCKN: [REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

**BAŞVURUYA KONU İDARE** : GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

**BAŞVURUNUN KONUSU** : Vergilendirme işlemleri hakkındadır.

**BAŞVURU TARİHİ** : 20/04/2026

**I. BAŞVURANIN İDDİA VE TALEPLERİ**

1. Kurumumuza yapılan başvuruda başvuran özetle; adına kayıtlı taşınmazı (konutunu) eşine tapuda satış işlemiyle devrettiğini, ancak eşinden herhangi bir bedel almadığını, dolayısıyla fiilen bir gelir/kazanç elde etmediğini; buna rağmen ilgili Defterdarlıkça değer artışı kazancı elde edildiği gerekçesiyle adına vergi ve ceza tahakkuk ettirildiğini, Kurumumuzun 06.03.2026 tarihli ve [REDACTED]/[REDACTED]-S.[REDACTED] sayılı Gönderme Kararı sonrasında idarece kendisinden hibe/bağışa ilişkin belge talep edildiğini, tapudaki işlem satış olarak tesis edildiğinden mevcut olmayan bu belgeleri sunmasının imkânsız olduğunu ayrıca Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının emsal gösterdiği bir özeldesinde eşe yapılan satışlarda değer artışı kazancı doğmayacağını belirtildiğini ifade ederek; tahakkuk ettirilen ve daha fazla gecikme zammı işlememesi amacıyla ödemek zorunda kaldığı 16.868,08-TL'nin tarafına iade edilmesini talep etmektedir.

**II. İDARENİN BAŞVURUYA İLİŞKİN AÇIKLAMALARI**

2. Kurumumuzun 21.05.2026 tarihli ve S.[REDACTED] sayılı bilgi ve belge isteme yazısına cevaben Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gönderilen 19.06.2026 tarihli ve E-[REDACTED]-[REDACTED]-[REDACTED] sayılı yazı ve eklerinden özetle:

2.1. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü kayıtlarının sorgulanması neticesinde, söz konusu taşınmazın başvuran tarafından 19.08.2020 tarihinde 50.000-TL bedelle iktisap edildiği, 06.09.2022 tarihinde ise eşine 292.000-TL bedel üzerinden tapuda “satış” işlemi olarak devredildiği, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80’inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca, iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre dolmadan elden çıkarılan taşınmazdan doğan kazancın istisna tutarını aşan kısmının vergilendirilmesi gerektiği; bu kapsamda 17.07.2023 tarihli takdire sevk işlemi ile konunun vergilendirme kapsamına alındığı, 29.01.2024 tarihli ve [REDACTED] sayılı takdir komisyonu kararıyla 33.400-TL matrah takdir edildiği ve hesaplanan vergi ile cezaya ilişkin ihbarnamenin başvurana e-tebligat yoluyla tebliğ edildiği,

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

2.2. Taşınmaz devrinin hukuki niteliğinin, tarafların resmî makamlar nezdinde kendi iradeleriyle tesis ettikleri işlem ve buna ilişkin resmi kayıtlar esas alınarak belirlenmesi gerektiği; bedelsiz devir amaçlanıyorsa bunun tapuda “bağış/hibe” işlem türüyle yapılabileceği, buna rağmen “satış” işleminin tercih edilmiş olmasının işlemin resmî niteliğinin satış olduğunu gösterdiği; resmî senetle kurulan ve tapu siciline tescil edilen işlemlerin aksi güçlü ve kesin delillerle ispatlanmadıkça geçerliliğini koruyacağı, İdarece 17.04.2026 tarihli yazıyla başvurandan devrin ivazsız olduğunu tevsik etmesi ve varsa hibe/bağışa ilişkin vergisel ödevlerini yerine getirdiğini bildirmesi hâlinde konunun yeniden değerlendirileceğinin belirtildiği, ancak başvuran tarafından bu yazıya cevap verilmediği ve ivazsız devri tevsik edici somut bir belge sunulmadığı,

2.3. İade talebi yönünden ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116’ncı ve devamı maddeleri anlamında açık ve maddi bir vergi hatası bulunmadığı, uyumsuzluğun kanun hükümlerinin yorumlanmasını gerektiren hukuki bir nitelik taşıdığı, dolayısıyla konunun düzeltme ve şikâyet kapsamında görülemeyeceği ifade edilmiştir.

### III. İLGİLİ MEVZUAT

3. 18.10.1982 tarihli ve 2709 sayılı T.C. Anayasası’nın,

3.1. “Cumhuriyetin nitelikleri” başlıklı 2’nci maddesinde; “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”,

3.2. “Hak arama hürriyeti” başlıklı 36’nci maddesinde; “Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.”,

3.3. “Temel hak ve hürriyetlerin korunması” başlıklı 40’inci maddesinde; “Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.”,

3.4. “Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı” başlıklı 74’üncü maddesinde; “...Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler. ...”,

4. 14.06.2012 tarihli ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasında; “Kurum, idarenin işleyişiyle ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir.”,

5. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun;

5.1. “Değer artışı kazançları” başlıklı mükerrer 80’inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde; “İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (...) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (...) değer artışı kazançlarıdır. Bu maddede geçen ‘elden çıkarma’ deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

eder. (...) bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının (...) 25.000 TL'si (2022 yılı için) gelir vergisinden müstesnadır.”

#### 6. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun;

**6.1.** “Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlıklı 3’üncü maddesinin (B) fıkrasında; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. (...) İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

**6.2.** “Mükellef ve vergi sorumlusu” başlıklı 8’inci maddesinin üçüncü fıkrasında; “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.”

**6.3.** “Vergi hatası” başlıklı 116’ncı maddesinde; “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” hükmüne;

**6.4.** “Hesap hataları” başlıklı 117’nci maddesinde; “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.”,

**6.5.** “Düzeltilme talebi” başlıklı 122 nci maddesinde; “Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.” ,

**6.6.** “Şikayet yoluyla müracaat” başlıklı 124’üncü maddesinde “Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.” , hüküm ve düzenlemelerine yer verilmiştir.

#### IV. KAMU DENETÇİSİ ABDULLAH CENGİZ MAKAS’IN KAMU BAŞDENETÇİSİ’NE ÖNERİSİ

7. Başvuranın iddiaları, idarenin konu ile ilgili açıklamaları, ilgili mevzuat ve tüm dosya kapsamı birlikte değerlendirilerek hazırlanan “Ret Karar Önerisi” Kamu Başdenetçisi’ne sunulmuştur.

#### V. DEĞERLENDİRME VE GEREKÇE

##### A. Hukuka, Hakkaniyete ve İnsan Haklarına Uygunluk Yönünden Değerlendirme

8. Başvuran; taşınmazını eşine bedelsiz olarak devrettiğini, tapuda satış gösterilmesine rağmen fiilen bir bedel almadığını iddia ederek adına tarh edilen verginin ve kesilen cezanın kaldırılmasını ve tahsil edilen tutarın iadesini talep etmektedir.

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

9. Uyuşmazlık konusu; tapu sicilinde satış olarak tescil edilen eşler arası devrin, başvuranın beyanına dayanılarak ivazsız bir devir sayılıp değer artışı kazancı dışında tutulup tutulamayacağı ile tahsil edilen vergi ve cezanın düzeltme-şikâyet yolu ile iadesinin mümkün olup olmadığı noktalarında toplanmaktadır.

10. 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin (6) numaralı bendi, taşınmazların iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazancı vergiye tabi tutmakta; yalnızca “ivazsız olarak iktisap edilen” taşınmazları bu kapsamın dışında bırakmaktadır. Buradaki istisna, taşınmazın mükellef tarafından karşılıksız; (miras veya bağış yoluyla iktisap edinilmesi hâline olduğu, somut olayda ise başvuranın, mezkûr taşınmazı 19.08.2020 tarihinde 50.000-TL bedelle satın alarak ivazlı biçimde iktisap ettiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80’inci maddesinin (6) numaralı bendi kapsamında; başvuranın ivazlı biçimde iktisap ettiği taşınmazı 5 yıl içerisinde doğan kazançların değer artış kazancı olarak değerlendirileceği konusunda şüphe bulunmamaktadır. Ancak başvuranın asıl iddiasının, taşınmazı ivazsız iktisap ettiği yönünde değil; eşine yaptığı devrin bedelsiz olduğu yönündedir. Nitekim mezkûr madde kapsamındaki “elden çıkarma” tanımı satışı, ivaz karşılığı devir ve temlik ve benzeri işlemleri kapsamakta olup, vergiyi doğuran olay bakımından belirleyici olan, taşınmazın iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılmış olması ve elden çıkarma bedelinin istisnayı aşan bir kazanç doğurmasıdır. Başvuran tarafından eşine tapu kayıtlarında 292.000-TL bedelle satış olarak tescil edilen devirde bu unsurların gerçekleştiği görülmektedir.

11. 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 3’üncü maddesinin (b) fıkrasında ifadesini bulan, vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması kuralı, öğretide “ekonomik yaklaşım” ilkesi olarak adlandırılmakta olup işlemlerin yalnız dış görünüşü, hukuki biçim ve isimlerinin değil, ekonomik anlam ve içeriklerinin de gözetilmesini gerektirir<sup>1</sup>. Ancak bu ilke iki yönlü olup İdarenin biçimin ardındaki gerçek özü esas alabilmesi gibi, biçime aykırı bir gerçek mahiyet iddiasında bulunan mükellefin de bu iddiasını ispat etmesi gerekir. Nitekim mezkûr fıkra, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia edenin bunu ispatla yükümlü olduğunu açıkça hükme bağlamıştır.

12. Somut olayda, tapuda bedel gösterilerek satış olarak tesis edilen bir devrin gerçekte bedelsiz olduğu; yani olağan işleyişten ayrılan bir durum, bizzat başvuran tarafından iddia edilmektedir. Bu iddianın ispatı da anılan kural gereği başvurana ait olduğu düşünülmektedir. Öte yandan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 7’nci maddesi uyarınca resmî sicil ve senetler belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturmakta olup taşınmaz mülkiyetinin devri işlemi TMK’nin 706’ncı maddesi kapsamında resmî şekle tabidir. Bu noktada; tapu sicili aleni ve güvene dayalı bir sistem olduğundan, bir kimsenin kendi serbest iradesiyle tapuda satış olarak tescil ettirdiği bir işlemi sonradan tek taraflı beyanıyla “ivazsız devir” biçiminde nitelendirerek işlemin vergisel sonuçlarından kaçınması, tapu sicilinin güvenilirliği ve hukuki güvenlik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Aksinin kabulü, taşınmaz devirlerini tapuda satış gösterip sonradan ivazsız devir iddiasıyla vergi dışı bırakma sonucunu doğurarak resmî kayıtların güvenilirliğini zedeleyeceği düşünülmektedir.

13. Dosya kapsamında yer alan bilgi belgelerin tetkiki neticesinde; somut olayda başvurana, idare tarafından 17.04.2026 tarihli yazıyla devrin ivazsız olduğunu tevsik etme imkânı tanınmış olup buna karşın başvuran bu yazıya cevap vermemiş ve dosyaya ivazsız devri gösterir güçlü ve kesin nitelikte bir delil sunamadığı görülmektedir. Bu itibarla, mevcut resmî tapu kayıtları esas alınarak yapılan vergilendirme işleminin ekonomik yaklaşım ve ispat yükü ilkeleri karşısında hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşılamamıştır.

<sup>1</sup> Doğan Şenyüz, “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, İstanbul Barosu Dergisi, Vergi Hukuku Özel Sayısı, Özel Sayı 7, Mart 2008, s. 159.

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

**14.** Bununla birlikte; başvuranın, taşınmazı eşine herhangi bir bedel almaksızın devrettiğine ilişkin iddiası Kurumumuzca dikkate alınmıştır. Ancak vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınması kadar, bu mahiyetin somut ve objektif delillerle ortaya konulması da zorunludur. Tapu sicilinde tarafların serbest iradeleriyle “satış” işlemi tesis edilmiş olup, bu işlemin gerçekte bedelsiz bir devir olduğunun güçlü ve inandırıcı delillerle ortaya konulması hâlinde farklı bir hukuki değerlendirme yapılması mümkün olabilecektir. Ne var ki somut olayda, başvurana bu iddiasını belgeleme imkânı tanınmasına rağmen, resmi kaydın aksini ortaya koyabilecek nitelikte herhangi bir belge veya delil sunulmamıştır. Bu nedenle Kurumumuz, başvuranın beyanını değil, hukuken geçerliliğini koruyan resmî kayıtları esas almak durumunda kalmıştır.

**15.** Başvuranın dayandığı özelveyle ilişkin olarak da şu husus açıklanmalıdır: Özelve (mukteza), 213 sayılı Kanunun 413 üncü maddesi kapsamında yalnızca talepte bulunan ilgilinin somut durumuna ilişkin, idarenin görüşünü yansıtan açıklamalar olup genel, soyut ve bağlayıcı bir hukuk kaynağı değildir. Ayrıca söz konusu görüşün gerçekten ivazsız/bağış yoluyla gerçekleşen devirlere ilişkin olması kuvvetle muhtemel olup, tapuda bedel gösterilerek satış olarak tescil edilen ve bedelsizliği ispatlanamayan somut olaya doğrudan uygulanabilir nitelikte görülmemiştir. Bir başka mükellefe verilen özelve, başvuranın olayındaki resmî kayıtların yarattığı hukuki durumu değiştirmemektedir<sup>2</sup>.

**16.** İade talebi yönünden ise; 213 sayılı Kanunun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen “vergi hataları”, herhangi bir hukuki yorum ya da tartışmaya yer bırakmayacak biçimde açık ve maddi hataları kapsamaktadır. Düzeltme ve şikâyet yolunun işletilebilmesi için vergilendirmede açık bir hesap veya vergilendirme hatasının bulunması ve uyuşmazlığın hukuki bir nitelik taşıması gerekmekte olup uyuşmazlığın çözümü kanun hükümlerinin yorumlanmasını gerektiriyorsa, ortada bir “vergi hatası” değil ancak süresinde açılacak davada ileri sürülebilecek hukuki bir ihtilaf söz konusudur<sup>3</sup>.

**17.** Somut olayda uyuşmazlığın esasını, “tapu sicilinde satış gösterilerek eşe yapılan bir devrin her hâlükârda bedelsiz devir sayılıp sayılamayacağı” oluşturmaktadır. Bu düğümün çözülmesinde; 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesi ile 213 sayılı Kanunun 3/B maddesinin yorumlanmasını ve delillerin değerlendirilmesini gerektirdiğinden, açık ve maddi bir vergi hatası niteliğinde değildir. Dolayısıyla idarenin konuyu düzeltme ve şikâyet kapsamı dışında değerlendirmesinde hukuka aykırılık bulunmamakta ve vergilendirmeyi ortadan kaldıracak açık bir hukuki/hesap hatası veya yeni ve somut bir delil ortaya konulmadığından, tahsil edilen tutarın bu yolla iadesine imkân görülmemektedir.

**18.** Yukarıda açıklanan nedenlerle; başvuranın taşınmazı ivazlı biçimde iktisap etmiş olması, devri tapuda satış olarak tescil ettirmesi ve devrin ivazsız olduğunu tevsik edici güçlü ve kesin bir delil sunamaması karşısında, mevcut resmî kayıtlar esas alınarak tesis edilen vergilendirme işleminde ve iade talebinin düzeltme-şikâyet kapsamında görülmemesinde hukuka ve hakkaniyete aykırılık tespit edilememiştir.

## **B. İyi Yönetim İlkeleri Yönünden Değerlendirme**

**19.** İyi yönetim ilkelerine 28.03.2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “İyi yönetim ilkeleri” başlıklı 6’ncı maddesinde yer verilmiş olup; Kurumumuzun bilgi ve belge talebine süresi içinde cevap verildiği, İdarenin başvuranla ilgili işlemlerinde “kanunlara uygunluk”, “hesap verilebilirlik”, “şeffaflık”, ilkelerine uygun davrandığı, ancak İdarenin, şikâyetçiye verdiği cevapta hangi sürede hangi

<sup>2</sup> Yıldız, Çağlasın. “Özelgelerin Hukuki Mahiyeti”. Kesit Akademi Dergisi, Sayı: 23, Nisan 2020, ss. 323.

<sup>3</sup> Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 1992/1, K. 1993/2, T. 10.06.1993. sayılı kararı. Karara göre, vergilendirme işlemlerinde yapılan her hata 213 sayılı Kanunun 117 ve 118 inci maddelerinde sayılan hatalar kapsamında olmayıp, bu kapsamda bulunmayan (hukuki yorum gerektiren) hatalar düzeltme ve şikâyet yoluyla giderilemez

**Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.**

mercilere başvurabileceğini göstermediği bu nedenle “karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi” ilkesine uymadığı tespit edildiğinden, İdarenin bahse konu ilkelere uygun davranması önerilmektedir.

## **VI. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜNE İLİŞKİN AÇIKLAMA**

**20.** 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 21’inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, bu Ret Kararının başvurana tebliğ tarihinden itibaren, ilgili idare işlemine karşı (varsa) dava açma süresinden kalan süre işlemeye devam edecek olup yetkili ve görevli mahkemelerde yargı yolu açıktır.

## **VII. KARAR**

Açıklanan gerekçelerle, **BAŞVURUNUN REDDİNE;**

Kararın **BAŞVURANA** ve **GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA** tebliğine,

**Türkiye Cumhuriyeti Kamu Başdenetçisi’nce karar verildi.**

**Mehmet AKARCA**  
**Kamu Başdenetçisi**

**Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.**