

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, ŞİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 21/Sayı: 247

Volume: 21/Issue: 247

Yıl/Year: 2025

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel
Yayın Yönetmeni/On Behalf of Legal Yayıncılık
INC. Publisher and Executive Editor
Av./Atty. Lütfürrahman BAŞÖZ

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/
Responsible Manager:** Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

Koordinatör/Coordinator: Av. Arb./Atty. Mediator Seçil SAĞEL

**Yayıncının Adı/Name of
Publishing Company:** Legal Yayıncılık A.Ş.
(Sertifika No./Certificate No. 27563)
Basım ve Cilt/Printing and Volume: Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd.
Şti. (Net Copy Center)
(Sertifika No./Certificate No.: 47334)
Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer/Place of Publication: İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A
Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Temmuz/July 2025
Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7
Kadıköy/İstanbul
Tel: 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail: legal@legal.com.tr

URL: www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language: Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication: Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
*This journal is a peer reviewed international
law journal published per month*

Yurt Dışı Temsilciliği

Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne
Tirane/Albania

www.legalalbania.com

info@legalalbania.com

Basılı ISSN: 1305-4074

Online ISSN: 2149-4185

Dergiye yapılan atıflarda “MHD” kısaltması kullanılmalıdır.
For citations please use the abbreviation: “MHD”

Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:
All correspondence concerning articles and other submissions should be addressed to:

E-mail: akademi@legal.com.tr

Telefon/Phone: 0 216 449 04 85-86

Faks/Fax: 0 216 449 04 87

Posta Adresi/Postal Address:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara aittir.

Articles published in this journal represent only the views of the contributors.

Copyright © 2025

Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir. Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve yayınlanamaz.

All rights reserved. No part of this publication may be copied, reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by means, without the prior expressed permission in writing of the LEGAL YAYINCILIK A.Ş.

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul
Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87
İnternet adresi: www.legal.com.tr
E-mail: legal@legal.com.tr

Dergimizin web sayfası için "<https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi>" adresini ziyaret edebilirsiniz.

GENEL EDİTÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DİL EDİTÖRÜ/LANGUAGE EDITOR

C. Mengü ACUN - M.A., J.D.

YAYIN KURULU*
EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Barış BAHÇECİ - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - Emekli İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DANIŞMA KURULU*
ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Antonia Agullò AGUERO - Pompeu Fabra University Faculty of Law,
Barcelona-Spain
Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli -Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Mustafa ALPASLAN - SMMM -KGK Serbest Denetçi
Prof. Dr. Sıtkı Anlam ALTAY- Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ludovic AYRAULT - Sorbonne Law School, Paris 1 Pantehon - Sorbonne-
France
Hakan Hasan ARI - Yeminli Malî Müşavir
Yahya ARIKAN - TÜRMOB Genel Sekreteri
Prof. Dr. İrfan BARLASS - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Özgür BİYYAN - Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi, İİBF
Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Atılım Üniversitesi İİBF

* Alfabetik sıralama soyadı dikkate alınarak yapılmıştır.

Dr. Georges CAVALIER - Université Jean Moulin Lyon 3 Faculté de Droit, Lyon-France

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Malî Müşavir

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Adem DURAK - Yeminli Mali Müşavir

Fatih DURAL - Yeminli Malî Müşavir

Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Bursa Uludağ Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Marco GREGGI - University of Ferrara Department of Law, Ferrara-Italy

Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir

Yan HE - The Capital University of Economics and Business, Beijing-China

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Assoc. Prof. Dr. Simon ISTVÁN - Eötvös Loránd University (ELTE) Faculty of Law, Budapest-Hungary

Mehmet İPEK – Avukat

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Av. Prof. Dr. Filiz KESKİN - Emekli İstanbul Arel Üniversitesi - Vergi Hukukçusu

Prof. Dr. Nataša Žunić KOVAČEVIĆ - University of Rijeka Faculty of Law, Rijeka-Croatia

Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri

Doç. Dr. Resul KURT - SGK Emekli Başmüfettiş

Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat

Mustafa KOÇ - Yeminli Malî Müşavir

David MASSEY - The University of Central Lancashire Faculty of Business and Justice, Preston, Lancashire, United Kingdom

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Emekli Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Adnan NAS - Yeminli Malî Müşavir

Öznur ONAT - Avukat

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir

Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Malî Müşavir

Assoc. Prof. Dr. Ana Macho Belen PEREZ - Pompeu Fabra University Faculty of Law, Barcelona-Spain.

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Bursa Uludağ Üniversitesi Emekli Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Fethi ŞUA - Yeditepe Üniversitesi
Prof. Dr. Sultan TAHMAZOĞLU ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli -Gazi Üniversitesi İİSBF
Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir
Dr. Nedim TÜRKMEN - Yeminli Malî Müşavir
Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi
Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı
Cahit YERCİ - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Güneş YILMAZ - Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi
Dr. Sinan H. YÜKSEL - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

MALİ HUKUK DERGİSİ YAYIN İLKELERİ

PUBLICATION AND SUBMISSION REQUIREMENTS OF JOURNAL OF FISCAL LAW

1. Mali Hukuk Dergisi, ayda bir yayınlanan hakemli bir dergidir.

The Journal of Fiscal Law is a peer reviewed journal published per month.

2. Dergi’de yayınlanabilecek yazılar, mali hukuk alanını ilgilendiren içerikte her türlü makale, karar incelemesi ve kitap incelemesi ile çevirilerdir. Yazıların dili, Türkçe veya diğer Avrupa dilleridir.

This is a journal of law focusing on legal issues concerning fiscal law. Articles, case notes and comments, discussions of legislative development, book reviews and other similar type of papers which are written in Turkish and in other European languages are welcome.

3. Dergi’de yayınlanmak üzere gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

Articles that will be sent to the editor should not be published elsewhere, nor be submitted to other journals simultaneously.

4. Yazılar Microsoft Word (Microsoft Office 98 ve üzeri versiyonlar) formatında (.doc veya.docx dosya uzantılı olarak) yazılmış olmalıdır. Ayrıca yazılar, aşağıdaki şekil şartlarına uygun olarak kaleme alınmış olmalıdır:

Kağıt boyutu: A4

Üst: 2,5 cm; Alt: 2,5 cm; Sol: 2 cm; Sağ: 2 cm

Metin: Times New Roman, 11 punto, 11 nk satır aralığı, iki yana yaslı

Dipnotlar: Sayfa altında, Times New Roman, 9 punto, 10 nk satır aralığı, iki yana yaslı

Articles should be submitted as Microsoft Word (either with.doc or.docx file extensions) documents (Microsoft Office 1998 or higher versions). Articles should be written according to the following style guidelines:

Paper size: A4

Top: 2.5 cm; Bottom: 2.5 cm; Left: 2 cm; Right: 2 cm

Text body: Times New Roman, 11 points, at 11 nk line spacing, justified

Footnotes: Times New Roman, 9 points, at 10 nk line spacing, justified

5. Dergi’de yayınlanmak üzere gönderilen makaleler “[https:// malihukuk.legaldergi.com.tr/dergi.jsp](https://malihukuk.legaldergi.com.tr/dergi.jsp)” adresinde yer alan dergi sistemine yazar tarafından yüklenmelidir. Makale yükleme için yazarların belirtilen dergi sistemi üzerinden email adresleri ve oluşturacakları şifre ile kayıt olmaları gerekmektedir. Kayıt ve makale yükleme aşamalarına ilişkin detaylı bilgi için “<https://legal.com.tr/icerik/yayin-ilkeleri>” adresimizde yer alan “Dergi Platformu Yazar Kullanım Kılavuzu” incelenmelidir. Makale yükleme işlemi tamamlandıktan sonra yayınevi tarafından gerekli değerlendirme yapılacak olup, makale yazarları süreç takibini anılan sistem üzerinden gerçekleştirebilecektir. Makalenin basılı olarak teslimi gerekmemektedir.

The articles that are sent for publication, have to be uploaded by the author to the journal system that’s address is “<https://malihukuk.legaldergi.com.tr/dergi.jsp>”. In order to upload the article to the system, authors have to sign up with their own e-mail addresses and adjust a password to register. The “Journal System Usage Guide” in the address of, <https://legal.com.tr/icerik/yayin-ilkeleri>, the steps should be viewed for the exhaustive information about signing up to the system and uploading the articles. After the articles are uploaded by the author, the article will be evaluated by the publishing house. The evaluation steps can be seen on the system. The printed version of the article is not required to be delivered to the publishing house.

6. Yazıyla birlikte yazarın (veya yazarların) adına, unvanına, çalıştığı kuruma, açık adresine, kolay ulaşım sağlanabilecek telefon numaralarına, elektronik posta adreslerine ve “<https://orcid.org>” adresinden alınacak ORCID koda ilişkin bilgiler ve fotoğraflı özgeçmişi de editöre ulaştırılmalıdır.

Along with the paper, the following must be submitted to the editor: the name, and the title of the author (authors), his/her institutional affiliation; his/her street address, telephone number (s) where he/she could be easily reached; his/her e-mail address (addresses), and the information about ORCID code which would be obtained through the web address of <https://orcid.org> and CV (should be attached photo)

7. Dergi’ye gönderilen makaleler Türkçe ve İngilizce **başlık** ile hem İngilizce hem de Türkçe **özet (öz)** kısmı içermelidir. Özet (öz) yazımında en fazla 160 kelime kullanılmalıdır. Makaleler en az 5, en fazla 10 adet anahtar kelime/keywords içermelidir.

*Papers submitted to the Journal must have **titles, and abstracts** both in Turkish and in English. Abstracts should be include up to 160 words. Papers must contain at least 5 and at the most 10 keywords.*

8. Dergi'ye gönderilen makalelerde, ilgili makaledeki konuyu tanımlayan Türkçe ve İngilizce uygun **anahtar kelimeler** bulunmalıdır.

*All articles should be accompanied by a sufficient number of **key-words** in Turkish and English that reflect the content of the article.*

9. Dergiye gönderilen makalelerde **atıf dipnotları ve kaynakça** Oxford University Standard for the Citation of Legal Authorities (OSCOLA) stilinde hazırlanmalıdır.

***Citation footnotes and bibliography** should be prepared in Oxford University Standard for the Citation of Legal Authorities (OSCOLA) style in the articles that sent to journal.*

10. Etik ilkeler ve kurallar konusunda 'Yayın Etiği Komitesi'nin (Committee on Publication Ethics - COPE (<https://publicationethics.org/>)) yönergesini esas almıştır.

On the subject of ethical principles and rules, it took the directives of the Committee on Publication Ethics -COPE (COPE: Committee on Publication Ethics) as a basis.

11. Dergi'ye gönderilen makalelerin yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu ve **basılmaya hazır olarak** verildiği kabul edilir.

*All submissions are regarded as **ready to publish** and already proofread by the author himself.*

12. Tüm Hakem Raporları, **ULAKBİM** (Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi) **Hukuk Veri Tabanı Komitesi** tarafından denetlenmesine olanak verecek şekilde 5 yıl saklanır.

*All reviewers' evaluation reports will be kept for at least five years after publication and copies of these reports will be sent to the **ULAK-BİM** (Turkish Academic Network and Information Center) **Law Database Committee** whenever required.*

13. Dergi'ye ait yeni sayı yayınlandıkça, bu sayı tek bir **PDF** kopyası şeklinde **ULAKBİM Online Dergi Takip Sistemine (ODİS)** yüklenir. Ayrıca Dergi'nin 2 adet basılı kopyası da ULAKBİM'e kargo ile ulaştırılır.

*Each Publisher issue of the Journal will be uploaded as a **PDF** file to the **Online Journal Watch System of ULAKBİM (ODİS)**. Also two copies of the published issue will be delivered to ULAKBİM by cargo.*

14. Dergi basıldıktan sonra ilgili sayının yazarlarına ve bu sayıda hakemlik yapmış olanlara ücretsiz olarak gönderilir.

Free copies of the published issue will be sent both to the author (s) and to the reviewer (s).

Hakem Değerlendirme Sistemi/Arbiter Evaluation System

15. Yayın Kurulu'nda ilk değerlendirilmesi yapılan makaleler, anonim olarak hakeme gönderilecek, hakemden gelen rapor doğrultusunda makalenin yayınlanmasına ya da düzeltme istenmesine ya da yayınlanmamasına karar verilecek ve yazar durumdan en kısa zamanda haberdar edilecektir. Tamamlanmış veya düzeltilmiş yazı, Yayın Kurulu'nca, tekrar hakeme gönderilir.

After the initial assessment of the articles is completed by the editorial board, the articles will be submitted to a peer reviewer anonymously. In accordance with the reviewer's report, editing may be requested, the article may get published, or the article may be rejected. The author shall be notified of the decision as soon as possible. The editorial board shall submit the final, or the edited article to the peer reviewer one more time.

16. Her makale için hakem sayısı en az iki olup, iki hakemin görüşlerinin farklı olması durumunda editör veya üçüncü bir hakemin görüşü alınacaktır.

For each paper there would be at least two arbiters; when these two arbiters have conflicting opinions, either the editor or a third arbiter will be consulted.

17. Dergi, hakemin yazarı bilmemesi esasına (**kör hakemlik**) dayanır. Hakeme gönderilecek makalelerde de yazarın kimliğine ilişkin bilgilerin gizliliği sağlanır.

*All articles submitted are subject to a **blind peer review**. The identity of the author (s) and reviewer (s) will not be revealed to the other party.*

Dergi Hakkında

Mali Hukuk Dergisi (MHD), ayda bir yayımlanan hakemli bir dergidir. 2005 yılından beri yayın hayatını sürdürmekte olan dergide hakem denetiminden geçmiş makaleler, karar tahlilleri, içtihat ve mevzuat kronikleri ile eser incelemelerine yer verilmektedir. Her sayıda Türk ve yabancı akademisyenler ve hukuk uygulamacıları tarafından kaleme alınan, mali hukuk ile ilgili değerli eserler yayımlanmaktadır.

Okuyucularımızın göndereceği mali hukuk alanına ilişkin makaleler ve diğer türdeki eserlerle (karar tahlilleri, eser incelemeleri vb.), dergimizin daha da zenginleşeceğine inanıyoruz.

Dergimizin etik ilkeleri, yayın ve intihal politikasına ilişkin detaylı bilgilere <https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi> adresinde yer verilmiştir.

About Journal

The Journal of Fiscal Law (MHD) is a peer reviewed journal published per month concentrating on issues of law and considers for publication articles, case notes and comments, discussions of legislative developments and book reviews. It has been in publication since 2005. Each issue contains scholarly works concerning Fiscal law bulletin/journal, authored by scholars and practitioners around the globe.

We welcome your contributions in the form of articles, notes, comments or reviews on topics reflecting a broad range of perspectives on fiscal law; with your contributions and support our journal will progress.

Detailed information about our journal's ethical principles, its policy on publication and plagiarism may be found in the following address: <https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi>

Kişisel Verileriniz Hakkında Bilgilendirme

Dergimiz, Legal Yayıncılık A.Ş. tarafından hakemli, uluslararası ve süreli yayın vasfıyla yayımlanmakta olup abonelik kapsamında daha önce bize bildirmiş olduğunuz adresinize gönderilmektedir.

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve ikincil mevzuat kapsamında, Dergimizin dağıtım faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla isim, unvan, adres ve iletişim bilgileriniz işlenmekte ve ilgili kurye/kargo şirketine aktarılmaktadır. Söz konusu kişisel verileriniz, aksi yönde bir talebiniz olmaması halinde Dergimizin yayınlandığı süre boyunca mevzuata uygun olarak saklanacaktır.

6698 sayılı Kanun uyarınca, söz konusu faaliyet kapsamında veri sorumlusu Legal Yayıncılık A.Ş. olup, Kanunun 11. maddesi kapsamındaki haklarınız için legal@legal.com.tr veya abone@legal.com.tr adresine e-posta yoluyla başvurabilirsiniz.

Regarding Your Personal Information

Our journal published by Legal Yayıncılık A.Ş. is a peer reviewed, international, and a periodical publication. As a part of your membership status, it is mailed to the address that you previously supplied to us.

Under the 6698 numbered Law on the Protection of Personal Information, and secondary legislation, your name, your title, your address, and your contact information are recorded, and communicated to the relevant shipping company for the purpose of distributing our periodical. Unless you request otherwise, during the term of our publication, your personal information shall be kept in accordance with the legislation.

Under the 6698 numbered Law, Legal Yayıncılık A.Ş. is the responsible party for the data. Regarding your rights under article 11 of the Law, you may get in touch with us by e mailing to us either at legal@legal.com.tr or abone@legal.com.tr

GÜNDEM/AGENDA

...Yorumsuz...

**Trump, "vergi indirimi" tasarısını imzaladı, 5.7.2025,
www.bloomberght.com**

ABD Başkanı Donald Trump, kapsamlı vergi indirimleri ve harcama kesintileri içeren tasarıyı imzalayarak yasalaştırdı. Yasalaşan tasarının 10 yılda bütçe açığını 3,4 trilyon dolar artırması bekleniyor.

Trump, Beyaz Saray'da düzenlenen 4 Temmuz Bağımsızlık Günü kutlamasında, Kongre'den geçen vergi ve harcama tasarısına ilişkin açıklamalarda bulundu. "Tasarıyı imzaladığımda şimdiye kadarki en büyük zaferimizi resmileştirmiş olacağız." ifadesini kullanan Trump, söz konusu düzenlemenin ülke tarihinde bu türdeki "en büyük yasa tasarısı" olduğunu vurguladı.

Hiçbir Demokratın tasarıya "evet" oyu vermediğine işaret eden Trump, "Bunu biliyorduk çünkü ya ülkeye ya bana ya da her ikisine duydukları nefret çok büyük. Hiç oy vermediler ve bu korkunç bir şey. Demokratlar tarafından ortaya atılan olumsuz bir şey görürseniz, bu tamamen bir aldatmacadır." değerlendirmesinde bulundu.

Trump, tasarının Amerikan tarihindeki en büyük vergi indirimi, en büyük harcama kesintisi ve en büyük sınır güvenliği yatırımını içerdiğini anlattı. Tasarının masasına gelmesi için çalışan Temsilciler Meclisi üyeleri ve senatörlere teşekkür eden Trump, "Bu yasa tasarısı muazzam bir ekonomik büyümeyi tetikleyecek ve ülkeyi ayakta tutan fabrika işçileri, çiftçiler, tamirciler, garsonlar, polis memurları, itfaiyeciler, kömür madencileri gibi çalışan vatandaşları ayağa kaldıracak." dedi.

"Borsa tüm zamanların en yüksek seviyesinde"

Trump, sadece dünyanın en güçlü ekonomisine sahip olmakla kalmayacaklarını, aynı zamanda dünyanın en güçlü sınırlarına da sahip olacaklarını vurguladı. Ülkeye trilyonlarca dolar yatırım aktığını söyleyen Trump, "Borsa tüm zamanların en yüksek seviyesinde. İstihdam tüm zamanların en yüksek seviyesinde. Her şey tüm zamanların en yüksek seviyesinde ve bu şekilde devam edeceğiz." diye konuştu. Trump, konuşmasının ardından "Büyük Güzel Yasa Tasarısı" olarak adlandırılan düzenlemeyi imzalayarak yasalaştırdı.

Düzenleme, vergi indirimleri ve harcama kesintilerini içeriyor

ABD Başkanı Trump'ın ilk dönemindeki vergi indirimlerinin kalıcı hale getiren ve kapsamını genişleten düzenlemede, sınır güvenliği ve göçmenlik denetimi için ciddi miktarda fon ayrılması ile savunma harcamalarının artırılması öngörülüyor. Düzenleme, düşük gelirliilere sağlık sigortası ve beslenme yardımı sağlayan Medicaid ve SNAP gibi programların "yalnızca gerçekten ihtiyaç sahiplerine yönlendirilmesine" ilişkin harcama kesintileri yapılmasını da içeriyor. Temiz enerji teşviklerini kaldıran düzenleme, yerli enerji üretimi ve kömür gibi sektörler için yeni vergi teşvikleri sunuyor. Dü-

zenleme, bahış, fazla mesai veya belirli araç kredisi faizlerine vergi muafiyeti gibi maddeleri de içinde bulunduruyor.

CBO, düzenlemenin zenginlere fayda sağlarken, yoksullara zarar vereceğini söylüyor

ABD Kongresi Bütçe Ofisi (CBO), düzenlemenin yoksulların kaynaklarında azalışa, zenginlerin kaynaklarında ise artışa neden olacağını öngörüyor. CBO, düzenlemenin Temsilciler Meclisinde 22 Mayıs'ta kabul edilen versiyonuna göre yaptığı gelir dağılımı analizinde, ülkede en düşük gelire sahip yüzde 10'luk grubun kaynaklarında yılda 1589 dolar düşüş yaşayacağını tahmin ediyor. En üst gelir grubundaki yüzde 10'luk kesimin ise kaynaklarında yılda 12 bin 44 dolar artış yaşanması bekleniyor. CBO, yoksulların kaynaklarındaki kaybın büyük ölçüde sağlık sigortası Medicaid ve gıda yardımı programlarındaki kesintilerden kaynaklanacağını, vergi kesintilerinin de üst gelir grubunda kaynak artışına neden olacağını ifade ediyor.

Gelirlerin harcamalardan daha fazla azalması bekleniyor

Düzenlemenin 10 yılda yaklaşık 4,5 trilyon dolar vergi indirimi ve 300 milyar dolar ek harcama ile bütçe açığını genişletmesi beklenirken, mevzuatın yaklaşık 1,4 trilyon dolar harcama kesintisiyle bir miktar tasarruf sağlayacağı öngörülüyor. Böylelikle CBO, düzenlemenin 1 Temmuz'da Senatoda kabul edilen şekilde yürürlüğe girmesinin, ABD'nin bütçe açığını 2034'e kadar 3,4 trilyon dolar artıracığını tahmin ediyor.

IMF, düzenlemenin bütçe açığının azaltılmasına yönelik tavsiyesiyle uyumlu olmadığını görüşünde

Uluslararası Para Fonu (IMF) Sözcüsü Julie Kozack, düzenlemenin Temsilciler Meclisinde görüşüldüğü esnada yaptığı basın toplantısında, tasarının bütçe açığını artıracığını belirterek, IMF'nin federal borcun azaltılması tavsiyesine ters düştüğünü söyledi. Kozack, IMF'nin, ABD'nin kamu borcunun Gayri Safi Yurt İçi Hasıla'sına (GSYH) oranını düşürmek için zamanla bütçe açığını azaltması gerektiği yönündeki tutumunu koruduğunu anlattı. Borcun düşürülmesi için mali konsolidasyon gerektiğine işaret eden Kozack, bu sürece erken başlanmasının önemini vurguladı. Kozack, ABD'nin bütçe açığını ve borcunu azaltmak için elinde birçok farklı politika seçeneği bulunduğuna değinerek, bunların ele alınması konusunda ülke içinde bir uzlaşma sağlanması gerektiğini kaydetti.

Düzenleme Trump ile Musk'ın da arasını açmıştı

Geçen yılki seçimlerde desteklediği Trump'ın yönetiminde bir dönem yer alan ve Hükümet Verimliliği Departmanına (DOGE) liderlik eden iş insanı Elon Musk, düzenlemeye bütçe açığını artıracığı gerekçesiyle şiddetle karşı çıkmıştı. Düzenlemenin DOGE'un misyonuna ters düştüğünü söyleyen Musk, bunu "iğrenç bir rezalet" olarak nitelendirmişti. Musk'ın düzenlemeye yönelik eleştirilerinin dozunu artırması bir dönem "sıkı dost" olduğu Trump ile arasını açmıştı. Trump ise Musk'ın düzenlemeyi elektrikli araç teşviklerini kaldıracağı gerekçesiyle eleştirdiğini öne sürmüştü.

Devlet teşvikleri olmasaydı Musk'ın "dükkanı kapatıp Güney Afrika'ya dönmek zorunda kalacağını" belirten Trump, Musk'ın şirketlerinin aldığı sübvansiyonların incelenmesi gerektiğini, böylelikle DOGE'un hedeflediği tasarrufların yapılabileceğini kaydetmişti. Musk, tasarıya destek veren Cumhuriyetçileri hedef alırken, yeni parti kurabileceğini belirtmişti. Dün X hesabından yaptığı paylaşımda da "4 Temmuz Bağımsızlık Günü" olduğuna dikkati çeken Musk, "Bağımsızlık Günü, iki partili (bazıları tek partililer) sistemden bağımsızlık isteyip istemediğinizi sormak için mükemmel bir zamandır." ifadesini kullandı. Musk, "Amerika Partisi'ni kurmalı mıyız?" diyerek, X'te yeniden bir anket açtı.

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK
Legal Malî Hukuk Dergisi Editörü

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 21/Sayı: 247

Yıl: 2025

İÇİNDEKİLER

Makaleler	1163
Araştırma Makalesi	
Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı” Beyanname: Değerlendirme, Tespit ve Öneriler <i>Prof. Dr. Özgür BİYAN</i>	<i>1165</i>
Türkiye’de Tarım Sektörü ve İnşaat Sektörünün Vergi Yüklerinin Büyüme Hızlarına Etkisinin Panel Veri ile Analizi <i>Behiye YAŞAR</i> <i>Prof. Dr. Filiz GİRAY</i> <i>Prof. Dr. Mehmet ÇINAR</i>	<i>1185</i>
Anayasada Yer Alan Vergilendirme İlkeleri Perspektifinden Özel Esaslar Uygulamasının Vergide Kanunilik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi <i>Öğr. Gör. Dr. Hacer KABA</i>	<i>1213</i>
Malî Gelişmeler	1245
Yargıtay Kararları.....	1265
Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı	1267
Danıştay Kararı	1279
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı.....	1281
Bölge Adliye Mahkemesi Kararları	1287
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararı	1289
İdari Görüşler	1305
Sirküler Listesi	1307
Sirkülerler.....	1309
Resmî Gazete Özetleri	1311
Önemli Bilgiler	1321

Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini.....	1355
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	1357

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 21/Issue: 247

Year: 2025

CONTENTS

Articles.....	1163
Research Articles	
Crime of Tax Evasion Regarding Tax Returns with “Misleading Content”: Evaluation, Findings and Suggestions <i>Prof. Dr. Özgür BİYAN</i>	1165
Comparative Analysis of the Tax Burden of the Agricultural Sector and the Construction Sector in Turkey, and the Effects on Their Growth Rates <i>Behiye YAŞAR</i> <i>Prof. Dr. Filiz GİRAY</i> <i>Prof. Dr. Mehmet ÇINAR</i>	1185
From the Perspective of Taxation Principles Under the Constitution, the Evaluation of the Application of Exceptional Measures as to Their Legality in Taxation <i>Assoc. Member Dr. Hacer KABA</i>	1213
Fiscal Developments	1245
Decisions of the Court of Civil Appeals	1265
Decision of the General Assembly of the Court of Criminal Appeals	1267
Council of State Decision.....	1279
Decision of the Tax Suit Chambers of the Court of Administrative Appeals	1281
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal.....	1287
Decision of Civil Chambers of Courts of Appeal	1289
Administrative Opinions	1305
Circular List	1307
Circulars	1309
Abstracts of Official Gazette.....	1311
Important Information.....	1321

Index of High Courts’ Decisions..... 1355
Index of Related Law Code Articles 1357

MAKALELER ARTICLES

- * Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı” Beyanname:
Değerlendirme, Tespit ve Öneriler

*Crime of Tax Evasion Regarding Tax Returns with “Misleading Content”:
Evaluation, Findings and Suggestions*

Prof. Dr. Özgür BİYAN

- * Türkiye’de Tarım Sektörü ve İnşaat Sektörünün Vergi Yüklerinin Büyüme Hızlarına
Etkisinin Panel Veri ile Analizi

*Comparative Analysis of the Tax Burden of the Agricultural Sector and the
Construction Sector in Turkey, and the Effects on Their Growth Rates*

Behiye YAŞAR

Prof. Dr. Filiz GİRAY

Prof. Dr. Mehmet ÇINAR

- * Anayasada Yer Alan Vergilendirme İlkeleri Perspektifinden Özel Esaslar
Uygulamasının Vergide Kanunilik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi

*From the Perspective of Taxation Principles Under the Constitution, the Evaluation of
the Application of Exceptional Measures as to Their Legality in Taxation*

Öğr. Gör. Dr./Assoc. Member Dr. Hacer KABA

**# VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU AÇISINDAN
“MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI” BEYANNAME:
DEĞERLENDİRME, TESPİT VE ÖNERİLER***
(*CRIME OF TAX EVASION REGARDING TAX RETURNS WITH “MISLEADING
CONTENT”: EVALUATION, FINDINGS AND SUGGESTIONS*)

Prof. Dr. Özgür BİYAN**

ÖZ

Vergi kaçakçılığı sayılan fiiller arasında oldukça sık görülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olayı, düzenlenen belge beyanname olduğunda düzenlemeler gereği bu kapsamda dikkate alınmamaktadır. Oysa beyannamenin de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi mümkündür. Bu doğrultuda mevcut düzenlemeler çerçevesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen beyanname söz konusu olduğunda nasıl değerlendirilmesi gerektiği çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışmanın sonucunda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen beyannamenin resmi bir belge olarak vergi kaçakçılığı kapsamında olmasa bile Türk Ceza Kanunu açısından suç sayılması gereken bir fiil olduğu kanaatine ulaşılmıştır. Diğer yandan normatif hukuk açısından vergi kaçakçılığı kapsamına dahil olması durumu da değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Beyanname, Vergi Kaçakçılığı, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Yanıltıcı Beyan, Resmî Belge

ABSTRACT

Among the acts considered as tax evasion, quite common incident of misleading documents as to their content, is not considered as tax evasion when the document prepared is a tax return. However, it is possible for the tax return

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 16.04.2025 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 14.06.2025 tarihinde birinci hakem; 02.07.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ozgurbiyan@hotmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-0804-9963

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Bu makaleye atıf için; BİYAN, Özgür, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı” Beyanname: Değerlendirme, Tespit ve Öneriler” *Malî Hukuk Dergisi*, Cilt No.: 21, Sayı No.: 247, 2025, s. 1165-1184.

to be prepared as misleading in its content. In this context, the subject of the study is how a tax return with misleading content should be evaluated within the framework of the current regulations. As a result of the study, it was concluded that even if a tax return with misleading content is not within the scope of tax evasion as an official document, it is an act that should be considered a crime under the Turkish Criminal Code. On the other hand, the fact that it may be included within the scope of tax evasion under the normative law is also evaluated.

Keywords: Tax Return, Tax Evasion, Misleading in Its Content Document, Misleading Tax Return, Official Document

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu’nun¹ (VUK) sistematik yapısı incelendiğinde vergisel süreç ve işlemlerin defter, kayıt ve belge sistemine dayandığı ve çok sayıdaki madde içinde defter², kayıt³ ve belgelerden⁴ bahsedildiği tartışmasız bir şekilde hemen göze çarpmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin ödevlerinin neredeyse tamamı defter, kayıt ve belgelerle ilgilidir. Buna paralel olarak vergisel kabahat ve suçlar bu üç başlığın çevresinde oluşturulmuştur. Nitekim aynı Kanun’un “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359. maddesinin (a), (b) ve (c) fıkralarında vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtların yanında belgeler de kapsama alınmış, söz konusu belgelerde ilgili düzenlemelerde yer alan suçlara ilişkin hareketlerin yapılması durumunda on sekiz aydan başlayan ve sekiz yıla kadar çıkan hürriyeti bağlayıcı cezalar düzenlenmiştir.

Uygulama açısından oldukça önemli olan bu hükümler kapsamında hangi defterlerin tutulacağı ve kayıtlarda dikkat edilmesi gereken hususlar (VUK m.171-219), kayıtların nasıl tevsik edileceği (VUK m.227 ve mükerrer m.227) ayrıntılı olarak düzenleme altına alınmıştır. Belgeler ile ilgili kısımda ise (VUK m.229-257) düzenlenmesi ve kullanılması gereken evrakların⁵ nelerden ibaret olduğu, taşınması gereken özellikler ve hukuki boyutları detaylıca düzenlenmiştir. Bahse konu kısımda fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider

¹ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10703

² VUK kapsamında yaklaşık 323 kez defter kelimesi geçmektedir.

³ VUK kapsamında yaklaşık 164 kez kayıt kelimesi geçmektedir.

⁴ VUK kapsamında yaklaşık 196 kez belge kelimesi geçmektedir.

⁵ Vergi Usul Kanunu lafzında evrak, vesika ve belge kavramları çeşitli maddelerde kullanılmıştır. Ancak bu kavramlar birbirinden nüanslarla ayrılmaktadır. Sözlük anlamı ile evrak resmi kurlarda işlem gören belgelere verilen isimdir. Vesika, Arapça kökenli olup “belge” anlamındadır. Belge ise bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, dokümanlara verilen genel isimdir. Bu bağlamda belge çok daha kapsayıcı genel bir kavram iken evrak remi dairelerin hazırladığı belgeler olarak nitelenebilir. Kelimelerin sözlük anlamları için bkz. <<https://sozluk.gov.tr/>>, erişim tarihi 03.07.2025

pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, muhabere evrakı, elektronik ortamda düzenlenmiş halleri de dahil olmak üzere adı geçen evraklar “belgeler” arasında sayılmıştır. Bununla da yetinilmemiş aynı zamanda ekim sayım beyanlarına ilişkin belgeler ile vergi karneleri de kanunda yerini almış ve bu sınıf altında tasnif edilmiştir. Dolayısıyla vergi kabahatleri ya da vergi kaçakçılığı suçlarında defter, kayıt ve belge kavramının çerçevesinin de bu düzenlemeler doğrultusunda çizildiği görülmektedir.

Diğer yandan vergisel yükümlülüklerin başında gelen beyanname⁶ verme ödeviyle ilgili olarak en temel düzenlemelerden biri “tahakkuk fişi esası” başlıklı VUK’un 25. maddesidir. İlgili maddeye göre “*vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler “Tahakkuk fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirilir*”. Dolayısıyla daha çok akıllarda beyannameye dayanan tarhiyat olarak bilinen, diğer yandan ilgili kanunda “tahakkuk fişi esası” olarak isimlendirilen düzenlemenin sonucunda beyanname verilmesinin gerekliliği ve zorunluluğu anlaşılmaktadır. Aynı işlem elektronik ortamda verilen beyannamelerde de geçerli kabul edilir (VUK m.28/2). Söz konusu beyanname verme işlemini yerine getirmeyen, farklı bir ifadeyle tahakkuk fişi esası gereği ödevini⁷ yapmayan, bunun yanında beyanname verme işlemi sırasında vergi matrahına ilişkin bilgilere yer vermeyen mükellefler için ise resen tarhiyat yapılması zorunluluğu doğmaktadır (VUK m.30/2-1,2). Buna ilave olarak verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması durumunda da resen tarhiyat yapılması (VUK m.30/2-6) yönünde düzenleme yapılmıştır. Anlaşılmaktadır ki vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere göre defter, kayıt ve belgeler tutmak ve bunun sonucunda elde edilen mali bilgilere göre beyanname düzenleyerek vermek oldukça önemli bir ödev ve vergilendirme sürecinde birbirini tamamlayıcı yükümlülüklerdir. Denilebilir ki aslında mükelleflerden beklenen defter, kayıt ve belgelere ilişkin ödevlere muntazam uymaları ve bunlara uygun beyanname düzenlemeleridir.

Öte yandan defter, kayıt ve belgeler açısından mümkün olduğu gibi, beyanname üzerinde işlem yaparken de bilerek ya da bilmeyerek farklı işlem yapılabilir mi sorusu akla gelmektedir. Bir başka ifadeyle nasıl ki bir belge üzerinde, örneğin bir faturada muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bilgiler oluşturmak (düzenlemek) ve/veya bunu kayıtlara alarak (kullanmak) işlem yapmak olanaklıysa, herhangi bir vergi beyannamesinde de bu tür işlemler yapılabilir düşüncesine ulaşmak mümkündür. Hatta beyanname öncesi defter, kayıt ve belgeler de bilerek ya da bilmeyerek doğru olmayan işlem yapıldığında elde edilen verilere göre beyanname düzenlendiği de dikkate alındığında, beyannamenin de doğruyu yansıtmamasının mümkün olabileceği sonucu ortaya çıkar. Ancak vergi inceleme süreçlerinde defter, kayıt ve belgelerde yapılan işlemler öncelik-

⁶ VUK kapsamında yaklaşık 98 kez beyanname kelimesi geçmektedir.

⁷ VUK m.144/3 uyarınca vergi beyannamelerinin verilmesi bir ödevdir. Aynı Kanun’un Mükerrer 355. Maddesi uyarınca da elektronik ortamda beyanname verilmesi bir “mecburiyet” (ödev) olarak ifade edilmiştir.

li olarak değerlendirmeye alındığı için bunlara ilişkin elde edilen bilgilere dayanarak düzenlenen (hatalı/eksik/yanlış) beyannamelerden ziyade, kabahat ya da suçun oluşması sırasında defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan işlemler dikkate alınmaktadır. Beyanname açısından bir değerlendirme yapılmamaktadır. Oysa defter, kayıt ve belgeler doğru olmakla birlikte beyannamenin bizatihi kendisi bilerek ya da bilmeyerek gerçeğe aykırı veya farklı düzenlendiğinde ve o şekilde beyan edildiğinde nasıl değerlendirilmesi gerektiği hususu mevzuatta ve uygulamada belirsizdir. Örneğin defter, kayıt ve belgelerden bağımsız bir şekilde sahte ya da yanıltıcı düzenlenen beyanname vergi kanunları açısından hukuki olarak nasıl değerlendirilmelidir? Bu durumda bir fatura gibi mi dikkate alınmalıdır? Yoksa bu sınıfa dahil olmadığı dikkate alınarak farklı bir şekilde mi değerlendirilmelidir? Daha açık bir ifadeyle üç kat vergi ziyayı gerektiren bir vergi kaçakçılığı hali mi vardır? Yoksa belge sınıfında olmadığı dikkate alınarak tek kat vergi ziyayı olarak mı değerlendirilecektir?

Literatürde konunun çok dikkat çekmediği, daha çok defter, kayıt ve belgeler üzerinde çalışmaların yoğunlaştığı ve beyannamenin bu tarafının açıklığa kavuşturulması konusunda zayıf kaldığı tespiti ile ele alınan bu çalışmada, yukarıdaki soruların cevapları aranmaya çalışılmaktadır. Diğer yandan dijitalleşme süreci ile birlikte beyanname verme ödevi tamamen internet ortamında gerçekleşmektedir⁸. Dolayısıyla günümüzde beyannamenin “sahte” düzenlenebilme ihtimalinin çok düşük olma olasılığı nedeniyle çalışma kapsamında sadece “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” düzenlenebileceği ihtimali dikkate alınmıştır. Bu bağlamda öncelikle beyannamenin hukuki niteliğinin ne olduğu ortaya konulmaya gayret edilmekte, akabinde VUK’un 359. maddesi açısından bir belge hüviyetine sahip olup olmadığı ve beyanname eğer bir belge ise “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” belge ile ilişkilendirilme durumu değerlendirilmektedir.

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BEYANNAMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Modern vergi sistemlerinde benimsenen ana kural, vergiyi doğuran olayı bizatihi gerçekleştiren (mükellef) ya da vergiyi doğuran olayın tarafı olan bir kişinin (vergi sorumlusu) beyanname vermesidir. Dolayısıyla mükellef /vergi sorumlusu (bundan sonra her ikisi için de “mükellef” kavramı kullanılacaktır) konumundaki kişi beyannamesini en sağlıklı ve doğru şekilde elde ettiği verilerle vergi idaresine bildirir⁹. Vergi beyannamesi bu açıdan mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi idaresine yazılı ya da elektronik ortamda beyanna-

⁸ 2004 yılında kâğıt beyanname alınma oranı %98,75, elektronik beyanname alınma oranı %1,25 iken 2023 yıl sonu itibarıyla kâğıt beyanname alınma oranı %0,10, elektronik beyanname oranı %99,90 olmuştur. Bkz. Gelir İdaresi 2023 Yılı Faaliyet Raporu, (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024), 112.

<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=2>, erişim tarihi 27 Mart 2025

⁹ Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), m.83 uyarınca “hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur”.

menin konusunu oluşturan vergi ile ilgili matrah bilgilerinin verildiği yazılı bildirim¹⁰ olarak tanımlanabilir. Beyana dayanan tarhiyat yönteminde beyanname, vergilendirmenin temeli olan matraha ilişkin verilerin hazır bir şekilde idareye aktarılmasında büyük bir kolaylık sağlar¹¹. Beyannameler imzalı verilir ve ancak o şekilde hukuki geçerlilik arz etmektedir. İçerikleri ise VUK'un verdiği yetkiye istinaden (mükerrer m.257) Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) tarafından belirlenmektedir. Güven esası çerçevesinde, verginin konusuna giren işlemleri olup olmadığını en iyi bilen taraf olan mükellefler, beyanname verme disiplini içinde demokrasi ile vergilendirme arasındaki ilişkinin bilincine ulaşarak ödevlerini yerine getirirler. Bu nedenle demokratik ülkelerde beyanname verme bir hak olarak görülür ve yaygın olarak kullanılır. Mümkün olduğu kadar toplumun genelinin beyanname vermesine yönelik düzenlemeler tercih edilir. Beyanname verilirken kanunen yararlanılabilen indirim vb. kalemlerden mükelleflerin yararlanması açısından fırsat (eşitliği) sağlanmış olur. Böylece beyanname verme ödevi vergilemede eşitliğin yakalanmasına da hizmet eder¹².

Beyanname VUK kapsamında tanımlanmamış olmakla birlikte, “ver(il)me”¹³, “alınma”¹⁴ ve “gönder(il)me”¹⁵ ifadeleri ile birlikte kullanılarak pek çok maddede yer alan bir kavramdır. Yani beyanname mükellef tarafından verilen ve/veya gönderilen, idare tarafından alınan bir unsurdur ve buna aykırı davranan mükellef açısından kabahat olarak kabul edilmektedir. Beyanname kelimesi zaman zaman “vergi” kelimesi ile de birlikte kullanılmış ve tamlama yapılmıştır. “Vergi beyannamesi” kavramını da tercih eden kanun koyucu¹⁶ bazı hükümlerde beyannamenin bu yönünü vurgulama ihtiyacı hissetmiştir. Demek oluyor ki beyanname aslında vergi yükümlülüğünü yerine getirmek için kullanılan bir araçtır ve vergi beyannamesi vermek bir ödevdir. VUK'un 144. maddesinde beyanname verilmesi açıkça bir ödev olarak nitelendirilmiştir¹⁷. Nitekim Danıştay da bir kararında “beyanname verme, mükellef tarafından ilgili vergi yasasında belirlenen süre içinde ve kural olarak idari bir talep ya da

¹⁰ Funda Başaran Yavaşlar, ‘Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı’ (2012) 8(94) Legal Mali Hukuk Dergisi 3, 9-10

¹¹ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku (7th edn, Yetkin Yayıncılık 2014) 388-389

¹² Özgür Biyan, Vergi Hukuku, (5th edn, Adalet Yayınevi 2025) 70

¹³ Örneğin, “...beyannamelerin verildiği yıl...” (m.5); “...beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması...” (m.15); “...beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son günü...” (mükerrer m.28); “...verilen beyannamelerin...” (m.30); “...beyanname verme süreleri...” (m.112); “...beyannamesinin verileceği...” m.144; “...beyannamenin verilmesi gereken...”; “...beyanname verme süresinin sonundan...” (m.342); “...Elektronik ortamda beyanname verilmesi...” (mükerrer m.355).

¹⁴ Örneğin, “...vergi dairesince beyannamenin alınması...” (m.25).

¹⁵ Örneğin, “Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde...” (m.28); “...Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde...” (m.28); “...beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi...” (mükerrer m.257)

¹⁶ Örneğin, m.30, 144, 170, mükerrer 227, 344, 352.

¹⁷ VUK m.144 uyarınca defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz.

zorlamaya ihtiyaç duyulmaksızın kendiliğinden yerine getirilmesi gereken bir ödevdir” şeklinde yorum yapmıştır¹⁸.

Beyanname veren mükelleflerin beyanları sırasında yararlanabileceği çok önemli avantajlar bulunmaktadır. GVK’nın 89. maddesinde gelir vergisi matrahının tespitinin sağlanması amacıyla gelir vergisi beyannamesinde birtakım indirimler yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu indirimler kişilerin gelir vergisi matrahının azaltılması sonucunu doğurmakta ve sonuçta daha düşük tutarda vergi tarhiyatı yapılmasını sağlamaktadır. Bir başka ifadeyle beyanname veren mükellef daha az vergi yükü ile karşılaşabilmektedir. Mali gücü daha doğru ölçülebilmekte ve kanunlar çerçevesinde avantajlardan yararlanarak ödeyeceği vergi miktarını azaltabilmektedir. Hatta vergilendirme dönemi içinde fazla ödediği vergiler varsa mahsup sistemi sayesinde “vergi iadesi” alması da mümkündür. Bu nedenle anayasal vergileme ilkeleri dikkate alındığında mükellefler için beyanname vermek bir ödevin ötesinde hak doğurucu bir işlem olarak görülebilir¹⁹.

Mükellefin düzenlediği beyannameyi özel hukuk ilişkilerinde “senet”e benzetmek mümkündür. Senet hukuki bir işlemin kurulmasını sağlamak ya da ilgili işlemin ilerideki delilini oluşturmak amacıyla yazılarak resmi bir makam tarafından onaylanmış belge²⁰ olarak da tanımlanabilir. Beyanname idareye tevdi edildikten sonra idare de beyannameyi onaylamaktadır. Mükellef düzenlediği bu belgeyle vergi dairesine ödeyeceği miktarı kabullenmektedir. Beyanname ile yapılan bildirim miktarına istisnai durumlar dışında (VUK.m.378) itiraz edilemez. Bu itibarla beyanname kesin bir delil sayılmaktadır²¹. Ayrıca bu beyan bir “itiraf” (ikrar) niteliğine de sahiptir²². Beyanname yükümlü aleyhine delil oluşturduğundan, vergi idaresinin beyan edilen matrahın gerçeğe uygun olup olmadığını tespit etmesine ve buna bağlı olarak ikmalen veya re’sen vergi tarhiyatı yapmasına engel değildir (VUK.m.30/1). Dolayısıyla beyanın yapılmamış olması maddi delilin mevcut olmadığına ilişkin kanuni karine niteliğin-

¹⁸ Danıştay VDDK, 327/429, 12.12.2012, (Danıştay Dergisi, 2013/133, 315)

¹⁹ Bu durum son dönemdeki Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Konseyi raporlarında da ifade edilmiştir. Özellikle vergide adaletin sağlanması amacıyla “Bütün gelir vergisi mükelleflerinin beyanname verme hakkı olmalıdır. Bu şekilde beyanname veren mükellefler, eğitim, sağlık, sigorta ve güvenlik gibi zorunlu ihtiyaçlarına ait giderlerini kazançlarından indirebilecektir. Bu sayede mükelleflerin, gerçek ödeme gücüne ulaşması sağlanmış olacaktır.” ifadesi önemlidir. *Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi Raporu*, (Vergi Konseyi, 2024), 21, <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/Turk-Vergi-Sisteminin-Vergi-Adaleti-Bakimindan-Degerlendirilmesi-Raporu.pdf>>, erişim tarihi 20.03.2025 Ayrıca bkz. Özgür Biyan, ‘Beyanname Verilmesi Ödev Midir Yoksa Hak Midir: Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Bir Değerlendirme’ in Nurettin Bilici and Hasan Oral (eds), *İnsan Hakları ve Vergi* (Türkiye Barolar Birliği Yayınları 2023) 127-146

²⁰ Adnan Deynekli, *Medeni Usul Hukukunda Senetlerin Üçüncü Kişilere Karşı İspat Şekli*, (1st edn, Turhan Kitabevi 2006) 5

²¹ Adnan Tezel, ‘Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi’ (1997) 56 *Yaklaşım* 8,13

²² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu and Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, (16th edn, Turhan Kitabevi 2008) 96

dedir²³. Bu bağlamda beyannamenin mükellefler tarafından vergi matrahının bildirildiği vergileme işleminin tamamlanması için en önemli ve son araç olduğu, (beyan üzerine) tarh işleminin şekil açısından tamamlayıcı bir unsuru olduğu ve tahakkukun gerçekleşmesi için de vergilendirme sürecinin belirleyicisi olduğu ifade edilebilir.

BEYANNAME BİR BELGE MİDİR?

Genel Olarak

Belgenin sözlük anlamı bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, dokümandır. Hukuki anlamda belge kişilerin iradesini ispat amacıyla yazılı hale getiren ve iradeyi somutlaştıran ve aynı zamanda tek taraflı ya da çok taraflı hukuki işlemleri vücuda getiren²⁴ olgulardır. Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları medenî yargılama usulüne göre belgedir (HMK.m.199). Söz konusu kanuna göre beyannamenin de genel anlamda bir belge olduğu açıktır.

Ceza hukukunda açısından belge; belirli bir düşünce, hukuki ilişki veya vakayı yansıtan, başka deyişle hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir irade beyanını içeren ve düzenleyicisinin kim olduğunu da gösteren yazılı evraktır²⁵. Ceza hukukunda belgeler resmi ve özel belgeler altında ana sınıflandırmaya tabi tutulmuş ve ceza sistemi de buna göre tasarlanmıştır. Yazılı bir evrakın hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir biçimde kamu görevlisi olmayan belirli bir kimse tarafından düzenlenmesi durumunda “özel belge” olarak kabul edilir. Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) 207. maddesi uyarınca “*bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır*”.

Öte yandan bir belgenin resmî belge sayılabilmesi için ise kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi gerekir (TCK m.204/2). Beyannameler ise beyan üzerine tarhiyat yöntemi gereği esas itibarıyla mükellefler tarafından düzenlenmektedir. Bu da ilk bakışta beyannamenin özel bir belge olduğu kanısına sebep olmaktadır²⁶. Ancak bir mükellefin verdiği beyannameyi dikkate alarak işlemi onaylayan ve vergiyi tarh/tahakkuk ettiren vergi dairesidir (VUK m.4/1) ve tarhiyat işlemi de esas itibarıyla idari bir işlemdir (VUK m.20). Bu tespit beyan

²³ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, (2nd edn, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997) 96

²⁴ Serdar Şahin, ‘Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda Suç Tiple-ri’(2024) 26(2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 531, 535

²⁵ Hasan Tahsin Gökcan, ‘Resmî Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)’ (2009) 67(3) Ankara Barosu Dergisi 93, 96

²⁶ Gökcan (n 25) 102

yöntemi ile tarh yapılsa bile sonuçta tarhiyat işlemini idarenin yaptığı bir işlem olduğu gerçeğini değiştirmeyeceğinden²⁷ beyannamenin de resmî belge hüviyetini kazandığı²⁸ kanısını kuvvetlendirmektedir.

Günümüzde temel ve yaygın olarak “elektronik ortam”da verilen beyannameler kullanılmakta, bu beyannameler idarenin önerdiği/kullandığı beyanname düzenleme programı aracılığı ile oluşturulmaktadır. Beyanname verilirken idarenin programı aracılığı ile otomasyon sistemi tarafından tarh işlemi otomatikman yerine getirilmekte ve tahakkuk fişi üreterek vergilendirme sürecini tahakkuk aşamasına intikal ettirmektedir²⁹. Bu açıdan bakıldığında beyannamenin resmi bir belge olmadığını söylemek zordur. Bu bağlamda Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) 204/1 hükmü uyarınca “*bir resmi belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmi belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*”. Bu durumda beyannamenin resmî belge olarak kabul edilmesi durumunda³⁰ TCK’nın 204. maddesinin etkili olacağı tabiidir.

Vergi Hukuku Açısından

a) Genel Olarak Belge

VUK’un 227/3 hükmünde elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, VUK’a göre kullanılan veya VUK’un HMB’ye verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerden bahsedilmektedir. Bir başka ifadeyle VUK kapsamında düzenlenen veya kanuni yetkiye dayanılarak HMB tarafından kullanma mecburiyeti getirilen elektronik ortamdakiler de dahil tüm belgeler tevsik aracı olarak kullanılması gereken ve özel düzenlemelere tabi belgelerdir. Dolayısıyla vergi hukukunda vergilendirme süreçlerinde bu belgelerin esas itibariyle dikkate alınacağı açıktır. Tabi bu belgelerle sınırlı olmaksızın başka belgelerle de kayıtların tevsik edileceği gözden kaçırılmamalıdır. VUK’un 3. maddesi kapsamındaki delil serbestliği buna izin vermektedir.

VUK’un 253. maddesi uyarınca VUK’a göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. VUK’un ikinci kitap üçüncü kısım “vesikalar” başlığını oluşturmaktadır. Bu kısımda fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzları, ücret bordrosu, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, muhabere evrakı, bono, poliçe, çek,

²⁷ Başaran Yavaşlar (n 10) 9

²⁸ Şahin (n 24) 542

²⁹ Başaran Yavaşlar (n 10) 12

³⁰ Gümrük beyannamesi resmi bir belgedir. Yargıtay 11 CD 1244/2761, 24.04.2007, aktaran, Ahmet Emrah Geçer, ‘Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları’, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2021) 55

senet, mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi belgeler, elektronik ortamdaki kayıtlar da dahil “belgeler” arasında düzenlenmiş ya da maddeler kapsamında sayılmıştır³¹. Bu kapsamda yer alan belgeler arasında beyanname ifadesine yer verilmemiştir. Oysa beyanname vergilendirme sürecinin son ayağını kapsayan, defter, kayıt ve belgelere dayanılarak yürütülen muhasebe süreçlerinin sonucunda elde edilen verileri yansıtarak³² beyan sistemini tamamlayan çok önemli bir araçtır³³.

VUK’un suç ve cezaları düzenleyen üçüncü bölümünde yer alan 359. maddesinde defter, kayıt ve belgeler ile ilgili pek çok hareket suç olarak nitelenmesine karşın “beyanname” kelimesine bu bölümde hiç yer verilmediği fark edilmektedir. Diğer yandan kabahatler ile ilgili kısımlarda beyanname verilmemesi açıkça vergi ziyayı (VUK m.344/3), genel (VUK m.352/1) ve özel usulsüzlük (VUK mükerrer m.355) kabahatleri içinde kabul edilmektedir. Bir başka ifadeyle beyanname vermemek, zamanında vermemek, eksik vermek kabahat sınıfı içinde düşünülmüştür. Ancak aynı beyannamenin sahte veya yanıltıcı, hileli vb. kapsamda olabileceği dikkate alınarak kaçakçılık olarak nitelenecek hareketler içinde özel olarak yer almaması dikkat çekicidir. Kanun koyucu ya beyannameyi belge olarak görmemiş ya da beyannameyi ayrı bir şekilde düzenleme ya da belirtme ihtiyacı hissetmeksizin halihazırda “belge” kabulünden yola çıkarak genel kurallara göre kaçakçılık hareketlerine maruz kaldığında genel hükümlere göre cezalandırılır diye düşünülmüş olmalıdır. Diğer yandan vergide yasallık ile suç ve cezada yasallık ilkeleri bir önceki cümlede yer alan ikinci yaklaşıma da engel olmaktadır. Farklı bir ifadeyle kanun koyucu böyle düşünseydi maddelerde açıkça yer verirdi demek de mümkündür. Ancak bu husus araştırılmaya değerdir.

b) Belge’nin Özellikleri

VUK’da belgenin tanımı yapılmamıştır. Ancak VUK’un “Vesikalar” başlıklı Üçüncü Kısımının 227/1 fıkrasından belgenin işlevinin ne olduğu hususunda çıkarım yapılabilir. Bu hüküm çerçevesinde belgelerin VUK’a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevsi edici işlevinin olduğu anlaşılmaktadır. Görüldüğü üzere VUK açısından bir şeyin belge olarak nitelendirilmenin ilk şartı belgenin VUK’a göre tutulmasının zorunlu ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtlara ait olmasıdır. Dolayısıyla, VUK kapsamında yer alan vergi, resim ve harçlara ilişkin bildirim ve beyanname gibi hukukta genel olarak belge niteliğinde olan

³¹ İskender Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, (Oniki Levha Yayınları 2021) 42; Hatice Ela, *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2020) 134-135

³² Özden Şen, *Ekonomik Yaklaşım İlkesi Çerçevesinde Hesap ve Muhasebe Hilesinin Araştırılması ve Cezalandırılması Süreci: Karşılaştırmalı Analiz*, (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Doktora Tezi 2024) 106

³³ Benzer yönde bkz. Ela (n 31) 133

ancak üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevsik edici olmayan belgeler, VUK açısından belge kavramına dâhil görülmeyebilir³⁴. Gerçekten de bu düzenleme ile vergi idaresinin tarafı olmadığı ve piyasa şartlarında gerçekleşen ekonomik ilişkileri gösteren belgelerin (fatura, serbest meslek makbuzu vb.) VUK m. 227 kapsamında görüldüğünü, ancak vergi idaresinin tarafı olan belgelerin (beyanname, bildirim) bu kapsama girmediği sonucu çıkarılabilir. Bir başka ifadeyle örneğin işe başlama bildirimi yapan bir mükellefin, bu işlem neticesinde verdiği belge VUK m.227’nin getirdiği şartlara haiz değildir. Aynı durum beyanname için de ifade edilebilir. Beyanname vergi idaresi tarafından kabul edilmekle birlikte üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları doğrudan tevsik edici nitelikte değildir.

Beyannamenin üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları doğrudan tevsik eden bir belge olduğu iddiasında bulunmak pek mümkün değildir. Zira verginin konusuna giren işlemler neticesindeki verilerin sonucuna göre düzenlenen bildirim niteliği taşıyan bir belgedir. Ancak üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların aktarılması aşamasında “yanıltıcı” olarak düzenlenebilir. Farklı bir ifadeyle doğrudan olmasa da dolaylı yoldan üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların yanlış aktarıldığı bir “araç” olabilir. Bu olasılıkları bir sonraki başlıkta irdedeceğiz.

Belge olarak kabul edilen evrakların bir diğer özelliği ise VUK’un 253. maddesi uyarınca “muhafaza” edilmesidir. İlgili maddeye göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. VUK’un ikinci kitap üçüncü kısım “vesikalar” başlığını oluşturmaktadır. Yukarıda ifade edildiği gibi ilgili kısımda beyannamelere yer verilmemiştir.

Beyanname vermenin bir ödev olarak açıkça kabul edilmesine karşın belge olarak açıkça düzenlenmemesi ve VUK m.227 kapsamında sayılmaması karşısında, beyannamede yanıltıcı beyan ile kanunen vergi kaçakçılığı kapsamında bir suç işlemek mümkün görünmemektedir. Nitekim Anayasa’nın 38. maddesinde yer alan hüküm uyarınca “kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”. Suç ve cezada yasallık ilkesinin vücut bulduğu bu kural gereği kanunda açıkça yazmayan bir hareket olmadığı sürece suçun oluşması ya da bir hareketin suç sayılması mümkün değildir. Bu anlamda ara bir sonuç çıkarmak gerekirse beyannameyi VUK kapsamında düzenlenmiş bir belge olarak görmek ve VUK 359 kapsamında düşünmek mevcut düzenlemelere göre açık ve net yorum yapılamadığından mümkün değildir.

VUK’un 359. maddesi kapsamında defter, kayıt ve belgelerden bahsedilerek düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları dikkate alındığında örneğin bir fatura

³⁴ Geçer (n 30) 61

ya da serbest meslek makbuzunun izahtan vareste bir şekilde suçun konusuna girdiği açıktır. Diğer yandan beyanname ve bildirimler VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelerden biri olarak düzenlenmediğine göre³⁵, mevcut kanun hükümleri nazara alındığında sahte ya da muhteviyatı itibariyle beyanname ya da bildirim söz konusu ise buna ilişkin hareketin TCK'da yer alan özel/resmî belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilmesi icap etmektedir. Öte yandan beyanname vermemek, eksik matrah bildirmek, matraha ilişkin kısımları boş bırakmak, kişisel durumlarla ilgili yanlış bilgiler vermek, fazla indirim yapmak ya da mahsup işlemi gerçekleştirmek kaçakçılık olarak sayılmasa da³⁶ vergi ziyayı kabahati olarak değerlendirilmektedir³⁷.

UYGULAMADA BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK OLASI İŞLEMLER

Beyannamenin vergi kaçakçılığı açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği sorunu bir tarafa, beyannamenin mükellefin beyanına dayanması, aldatıcı işlemlere konu edilebileceği dikkate alındığında suistimale açık yönleri olduğu da bir gerçektir. Örneğin deftere kaydedilmeyen bir belgenin beyannameye dikkate alınması mümkün olduğu gibi deftere kaydedilen bir belgenin beyannameye dikkate alınmaması durumunda da beyanname yanıltıcı hale gelebilmektedir³⁸. Matraha ilişkin bilgilerin aldatıcı şekilde yazılması mümkün olduğu gibi kişisel bir gelir vergisi beyannamesinin verilmesi esnasında matrahın azaltılması amacıyla yapılmayan harcamaların yapılmış gibi gösterilmesi ya da miktarlarla oynanarak gerçekte hak edilmeyen miktarlarda indirimlerden yararlanılması da mümkündür. Eğitim ve sağlık harcamaları, özel sigorta primlerine yönelik harcamalar başta olmak üzere GVK'nın 89. maddesinde indirim olarak nitelenen ve beyannameye kazanç ve iratlardan düşülen harcamalar olduğundan farklı bilgilerle beyannameye yansıtılabilir. Nitekim elektronik ortamda beyan-

³⁵ "...Vergi mükellefinin, vergi dairesine verdiği katma değer vergisi iadesi beyannamesinde, yasada öngörülen zorunlu bilgileri göstermemesi halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Sanığın bu yöndeki eylemi, 213 sayılı Yasanın 359/b-1 madde ve fıkrasındaki suçu oluşturmayacağından, TCK'nun 504/7 madde ve bendi kapsamında değerlendirilmesi gerekir..." Yargıtay 11 CD. 7501/10734 22.11.2001 aktaran Oğuz Kürşat Ünal, 'Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar' (2006), X(1-2) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1, 21

³⁶ Şen (n 32) 139

³⁷ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, (12th edn, Ekin Kitabevi 2022) 120

³⁸ Onur Özcan, *Türk Hukukunda Vergi Suçları*, (Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2014) 161. "Olayda vergi kaybına neden olan eylem, davacının ithalat işlemlerinde gerçekleştirilen gümrük müşavirlik şirketi yetkililerince gerçekleştirildiğinden ve adı geçen şirket yetkilileri hakkında teşekkül halinde sahte evrak kullanmak suretiyle toplu kaçakçılık yapmak suçundan dolayı, 4926 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uyarınca Üsküdar Ağır Ceza Mahkemesinde ceza davası açılmış olduğundan; suça iştirak yolunda herhangi bir bilgi, belge ve iddia da bulunmayan davacı adına ceza kesilmesinde ve açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir". Danıştay 7 D. 1132/1782, 18.03.2008. Aynı zamanda bkz. Danıştay 7 D. 623/8477, 01.12.2011. Her iki karar için <www.legalbank.net> erişim tarihi 14.10.2024

name düzenlenmesi aşamasında harcamalara ilişkin belgelerin aslı o an talep edilmemektedir³⁹. Bu durumda olası bir denetim yapılmadığı sürece bu şekilde verilen beyannameye göre otomasyon sisteminden elektronik ortamda verginin yanlış ya da eksik bir şekilde tarh ettirilmesi ve sonuçta vergi ziyaına sebep olunması mümkündür. Dolayısıyla yanlış ya da eksik vergi tarhına yönelik vergi zıyaı cezası dışında VUK hükümlerine göre kaçakçılık olarak nitelendirme yapılamayacağından idari para cezası dışında bir yaptırım uygulanamaması sonucu ile karşılaşmaktadır. Oysa beyan sisteminin genel yapısına teknik olarak bakıldığında, beyanname üzerinden aldatıcı işlem yapmak vergi kaçakçılık hallerinden biri olarak kabul edilen defter ve kayıtlarda muhasebe ve hesap hilesinden farklı değildir. Örneğin 2024 yılında beyan edilen geliri 500.000 TL olan bir mükellefin, eğitim ve sağlık harcaması toplamı 35.000 TL’dir. GVK’nın 89/1-2 hükmü uyarınca gelirin %10’unu aşmaması şartıyla söz konusu mükellef kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yaptığı eğitim ve sağlık harcamalarını kazancından indirim olarak düşebilir. Bu durumda 50.000 TL indirim hakkı vardır. 35.000 TL toplam harcama yapmasına karşın 50.000 TL olarak harcamasını otomasyon sistemine girebilir mi? Üçüncü şahısla (okul) olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların aktarılması aşamasında beyanname yanltıcı bilgi girmesi mümkün müdür? Bu soruya evet cevabı verilebilirse, beyanname üçüncü kişilerle olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtlarla ilgisi doğrudan olmamasına karşın beyan aşamasında bu bilginin manipüle edilmesinin mümkün olduğu açıktır. 15.000 TL farka isabet eden vergi mükellefin uhdesine kalacak ve vergi zıyaı yaratılmış olunacaktır.

Aynı açıdan giderler konusu da değerlendirilebilir. Örneğin kira gelirlerini beyan eden bir mükellefin gerçek gider yöntemini tercih etmesi durumunda yapmadığı giderleri yapmış gibi beyannamesine aktarması ya da yaptığı gider miktarlarını değiştirmesi mümkündür. Bu hareketlere bağlı olarak da ödeyeceği vergi miktarını değiştirebilir hale gelmektedir ve bu işlemlerde kullanılan araç ise beyanname dir.

Vergi incelemelerinde yapılan denetimlerde defter, kayıt ve belgelerde yapılan işlemler ilk olarak değerlendirmeye alındığı için bunlara ilişkin elde edilen bilgilere dayanılarak düzenlenen (hatalı/eksik/yanlış) beyannameler çoğunlukla suç konusu olması açısından ihmal edilmektedir. Örneğin sahte fatura kullanan bir mükellefin bu faturaya istinaden beyannamesini de gerçek dışı düzenlemiş olduğu hususu dikkate alınmamaktadır. Aslında muhteviyatı itibariyle

³⁹ “Söz konusu harcama belgelerinin beyannameye eklenmesi gerekmemekle beraber elektronik ortamda gönderilen beyanname söz konusu harcama belgelerinin listelenmesi talep edilmektedir.”, *Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirilebilecek Eğitim ve Sağlık Harcamaları Rehberi*, (Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı 2024) 14 bkz. <<https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/GelirVergisiIndirilecekEgitimSaglikHarcamalarıRehberi.pdf>>, erişim tarihi 03.03.2025 Ayrıca bkz. *Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi (1001E) Kullanım Kılavuzu*, (Gelir İdaresi Başkanlığı 2019) 17-19, <<https://www.defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/yillik-gelir-vergisi-beyannamesi-kilavuzu-yayinlanan.pdf>>, erişim tarihi 03.03.2025

yanıltıcı belge düzenleyen ya da kullanan bir mükellefin, bu kayıtlarına istinaden düzenlediği beyanname de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir kimlik kazanmaktadır. Dolayısıyla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura suçu işlenmesi durumunda bir sonraki dönemde bu faturanın dikkate alındığı KDV beyannamesinin de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Ne var ki bu durumda oluşturulan iki sahte belge var demektir. İctihatlarda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura ile buna dayanılarak oluşturulan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyannamenin farklı düşünülmemesi ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturanın kullanılma tarihini muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyannamenin düzenlenme tarihine bağlanması “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin” tanımı ile de uyusmamaktadır⁴⁰. Zira faturanın kullanılma tarihinin beyannamenin verilme tarihine göre belirlenmesi, iki tarih arasındaki süre kadar kamu düzeninin bozulmadığı ve suç oluşmadığı gibi yanlış bir yaklaşım algısına neden olduğu literatürde ifade edilmiş, bu nedenle beyannamenin vergi kanunlarında bahsedilen ve yerine göre düzenlenen ayrı bir belge olduğunun kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmüştür⁴¹. Özetle bir hareket ile iki belgeyi de etkileyen bir netice ortaya çıktığından, bu çelişkili ve tereddüt yaratan hususun ortadan kaldırılması için literatürde VUK’un 359. maddesinde yer alan “*defter, kayıt ve belgelerin*” ibaresinin “*defter, kayıt, beyanname ve belgelerin*” şeklinde yeniden düzenlenmesi konusunda önerilerde bulunulmuştur⁴².

KONU İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRME

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyanname düzenlemek söz konusu olduğunda konuyu iki açıdan değerlendirmek daha sağlıklı görünmektedir. Öncelikle mevcut düzenlemeler çerçevesinde konuyu değerlendirmeye çalışılacak, sonra bir düzenleme ihtiyacı varsa bunun nasıl ihdas edilebileceği dikkate alınarak irdelenecektir.

a) Pozitif Hukuk Açısından

VUK’un “Mükellefin ödevleri” başlıklı ikinci kitabının, “vesikalar” başlıklı üçüncü kısımda yer alan m.227 ve m.257 arasında beyannamenin açık olarak düzenlenmemesi bir belge olarak kabul edilip edilmemesi konusunda tartışmaları beraberinde getirmektedir. Aynı Kanun’un “Defter ve Vesikaları Muhafaza” ödevi ile ilgili 253. maddesinde bahse konu üçüncü kısımda yer alan yazılı vesikaların beş yıl süre ile muhafaza edilmesi gerektiğine dair hükmü ile

⁴⁰ Vergi ziyai kabahati açısından yanıltıcı bir belgenin kullanılması, özellikle KDV söz konusu olduğunda verginin eksik tahakkuk ettirilmesi unsuru beyanname verilme zamanına bakılarak değerlendirilmektedir. Bu konudaki örnekler için bkz. Şenyüz (n 37) 124

⁴¹ Aydın Cengiz, *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2014) 218-219 Yazar bu nedenle sahte belge kavramının da değişmesi gerektiğini ifade etmektedir. Önerisi şöyledir: “Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen veya vergi ile ilgili iş ve işlemlerde kullanılan belgedir”.

⁴² Cengiz (n 41) 166 Yazar muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili ile beyannamelerin yanıltıcı düzenlenmesi fiilinin birlikte işlenmesi durumunda, uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezanın tespit edilmesinde yanıltıcı belge düzenleme fiilinin dikkate alınmasını önermiştir

256. Maddede yer alan “...gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgiler(i)... yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek” zorundadır hükmü birlikte okunduğunda beyanname, ne muhafaza edilmesi ne de ibraz edilmesi gereken bir belgedir. Kaldı ki elektronik ortamda verilen ve otomasyon sisteminden ulaşılabilirliği her zaman mümkün olan beyannamele- rin muhafaza ve ibrazı gereği yoktur demek de mümkündür. Dolayısıyla be- yanname VUK m. 359 kapsamında “vergi kanunlarına göre tutulan veya dü- zenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” bir belge olmadığından vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle bağlantılı düşünölemeyecektir. Bu- nun aksini iddia etmek Anayasal açıdan tartışmaları beraberinde getirecektir.

Diğer yandan beyan üzerinde tarh işlemi sırasında beyanname mükellef veya vergi sorumlusu tarafından elektronik ortamda düzenlense de bu onun resmî belge olmadığı gerçeğini değiştirmemektedir⁴³. Bu bağlamda TCK’nın 204/1 hükmü uyarınca bir resmî belgeyi “...başkalarını aldatacak şekilde de- ğiştiren” kişi iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu bağ- lamda genel hükümler çerçevesinde beyannamenin başkalarını aldatacak şekil- de değiştirilmesi ve aldatıcı özelliğe sahip olması durumu hapis cezası gerekti- ren bir sonuç doğurur⁴⁴. Öte yandan beyanname bizatihi mükellef tarafından düzenlenen ve idare tarafından bu düzenlemedeki verilere göre onaylanan res- mi bir belge olduğu kabulü ile bu sefer de TCK’nın 206. maddesi kapsamında değerlendirilebilir. “Resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan” başlıklı ilgili madde uyarınca “bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır”. Dijital ortamda beyanname düzenlendikten son- ra gönderildiği andan itibaren “kamu görevlisine yalan beyanda bulunma” suç- u açısından da dikkate alınabilir⁴⁵. Zira beyanname düzenlenirken bu işlemi o an

⁴³ Gümrük beyannamesi resmi bir belgedir. Yargıtay 11 CD, 1244/2761 24.04.2007, aktaran, Geçer (n 30) 55

⁴⁴ Gümrük beyannamesi ile ilgili yapılan bir çalışmada gümrük beyannamesindeki gerçeği yan- sıtmayan bilgilerin, beyannameye ekli ve gerçeğe uygun evraklardan (basit bir incelemeyle) anlaşılabilirliği takdirde suçun oluşmadığını, zira aldatıcı işlem ve davranışın basit bir yalanı aşan hileli bir durum olarak kabulünün gerektiği ifade edilmiştir. Bir başka ifadeyle gümrük beyannamesindeki gerçeği yansıtmayan bilgiler, beyannameye ekli ve gerçeğe uygun olan ev- raklardan anlaşılabiliriyorsa suçun oluştuğundan söz edilemeyecektir. Kasıtlı bir hareketin var- lığı için gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen ödenmesizin eşyanın ülkeye sokulması ge- rekir. Dolayısıyla gerçeğe aykırı beyan, beyannameye eklenen belgelerden kolaylıkla anlaşıl- biliyorsa, kastın varlığından söz edilemeyecektir. Çetin Arslan and Müge Erdoğan, ‘Aldatıcı İşlem ve Davranışlarla Gümrük Vergileri Kısmen veya Tamamen Ödenmesizin Ülkeye Eşya Sokma Suçu (5607 Sayılı KMK m. 3/2)’ (2018) 44(3) Yargıtay Dergisi 549, 577

⁴⁵ Madde gerekçesi şöyledir: “Madde, doktrinde “fikri sahtecilik” olarak adlandırılan bir suç tipini düzenlemektedir. Kişi, kendi beyanı, sahte bir resmî belgenin düzenlenmesine neden olmak hakkına sahip değildir. Kişinin açıklamaları üzerine düzenlenen resmî belgenin bu be- yanın doğruluğunu ispat edici bir güce sahip olması suçun oluşması için gereklidir. Aksi tak- dirden düzenlenen belge, yapılan beyanın doğruluğunu ispat edemeyeceğinden, kişi kendi beya-

kontrol edebilecek bir görevli de fiziken olmadığından yapılan işlem doğrudan beyana dayalıdır. Bu bağlamda vergi beyannameleri yazılı şekilde gerçek dışı işlemlere göre düzenlenirse mükellef resmî belgenin düzenlenmesine kendi beyanı ile katılmış olmakta⁴⁶ ve gelir durumuna ilişkin⁴⁷ yanıltıcı beyanda bulunmaktadır.

b) Normatif Hukuk Açısından

Mevcut düzenlemeler çerçevesinde beyanname üzerinde yanıltıcı bilgilere yer verilmesi VUK kapsamında kaçakçılık kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak şu da bir gerçektir ki VUK'un 227/1 hükmü uyarınca beyanname aslında VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevsik edici bir belge olmasa da tevsik eden belgelere göre düzenlenmiş bir bildirimdir. Bir fatura, makbuz vb. belgeler gibi beyannameler ticari hayatta taraflar arasında düzenlenmese de taraflar arasında düzenlenen gelir ve gider hesapları ile maliyet vb. unsurların oluşmasında gösterge kabul edilen belgelere göre düzenlenen defter kayıtları sonucundaki rakamlara göre oluşturulur. Aslında vergilendirme sürecine ilişkin işlemleri kayıt altına alan son adım olarak nitelenmelidir. Beyannameyi bu anlamda VUK kapsamındaki belgelerden ayrı düşünmek vergi hukuku mantığı çerçevesinde mantıklı bir sonuç olarak düşünülemez. Söz konusu defter, kayıt ve belgeler aslında doğru bir beyanname düzenlemek için gerekli ve zorunludur. Muhasebe ile başlayan hesapların vergisel boyutu beyanname ile tamamlandığından beyannamenin de VUK kapsamında kabul edilmesi gerektiği açıktır.

Tamamen vergisel amaçlı düzenlenen beyannameler üzerinden yanıltıcı beyanlarda bulunabilmesinin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaması sorgulanması gereken bir durumdur. Karşılaştırma yapmak açısından bazı ülke-

nı ile böyle bir belgenin düzenlenmesine etmen olmuş sayılamaz ve kendisinin bu madde uyarınca cezalandırılmasının neden ve hikmeti kalmaz. O hâlde bakılacak husus şudur: Beyanın doğruluğu düzenlenen resmî belgeyle ispat edilecek ise, madde uygulanacaktır; buna karşılık beyanı alan memur, beyanın doğruluğunu tahkik edip, buna kanaat getirdikten sonra resmî belgeyi düzenlemek durumunda ise yani resmî belge sadece kişinin beyanı üzerine değil de, memurca yapılacak inceleme sonucuna göre meydana getirilmekte ise, bu maddedeki suç oluşmaz. Nitekim, kişiyi çok geniş bir surette "doğruyu söylemek"le yükümleyen İtalyan Ceza Kanununun 483 üncü maddesi de aynı esası kabul etmiş ve İtalyan Yargıtayının yerleşmiş içtihadı da bu yönde olmuştur. Bu nedenle, gümrük muayene memuruna, belirli bir malı ithal veya ihraç edeceği yolunda yalan beyanda bulunan kişi, bu maddedeki suçu işlemiş olmaz; zira beyanı alan gümrük muayene memuru sırf bu beyanla yetinmeyip, beyanın doğruluğunu incelemekle yükümlüdür. Resmî belge ile doğruluğu ispat edilecek olayların ne olduğu, belgenin niteliğine göre belirlir. Hâkime, değişik olaylar karşısında, yalan beyanın niteliğine göre temel cezayı belirlemek bakımından takdir yetkisi sağlamak maksadıyla maddedeki ceza üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası olarak saptanmıştır". Türk Ceza Kanunu Tasarısı 126, <<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D22/Y1/T1/WebOnergeMetni/db84c182-6ca2-481d-b637-7b9962c8b5f0.pdf>> erişim tarihi: 10.03.2025

⁴⁶ Veli Özer Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku*, (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2021) 612

⁴⁷ Hasan Gerçeker, *Yorumlu Uygulamalı Türk Ceza Kanunu Cilt-2 Madde 141-345* (5th edn, Seçkin Yayıncılık 2020) 1898

lerde yanıltıcı beyan durumunun suç olarak düzenlendiği görülmektedir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri (ABD) kanunları uyarınca yalan beyanda bulunmak ve her önemli hususta doğru ve eksiksiz olduğuna inanmadığı herhangi bir beyanname, beyan veya diğer belgeyi bilerek vermek “dolandırıcılık ve yalan beyan” suçu kapsamında dikkate alınmaktadır⁴⁸. Finlandiya Vergi Hukukunda⁴⁹ ve İtalyan Vergi Hukukunda⁵⁰ da yalan beyana ilişkin özel hükümler bulunmaktadır. Dolayısıyla asıl olması gereken beyannamenin yanıltıcı düzenlenme ihtimali düşünülerek VUK kapsamında ilave bir düzenleme yapılmasıdır.

Öte yandan beyannamede verilen bilginin yanıltıcı olma halinin ve aldatıcılık özelliğinin de “hata” ile karıştırılmaması gerekir. Hata “istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” anlamındadır⁵¹. Hatanın söz konusu olabilmesi için gerçekte uyuşmayan bir düşünce yeterli değildir, aynı zamanda hatanın esası, bir kişinin iradesi ile çelişki içinde olmasından kaynaklanmaktadır⁵². Hata, “tipikliğin maddi unsurlarına” ilişkin olduğunda kastın bulunmaması sonucunu verir. O zaman yanıltıcı beyannamede kast unsurunun nasıl aranacağı hususu da her olayın özelinde tartışılması gereken bir konudur.

Yanıltıcı beyanname söz konusu olduğunda suçun maddi unsurları (TCK m.30/1), nitelikli unsurları (TCK m.30/2) ya da hukuka uygunluk sebeplerinde-

⁴⁸ 26 U.S. Code § 7206 - Fraud and false statements, <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7206>> erişim tarihi 20.02.2025 Ceza olarak 100.000 ABD Doları (bir şirket söz konusuysa 500.000 ABD Doları) aşmayan bir para cezası uygulanır veya 3 yılı aşmayan bir hapis cezası uygulanmaktadır. Bkz. Özcan (n 38) 38; Şen (n 32) 190-191. Mahkeme içtihatlarında, vergi beyannamesinin gerçeğe aykırı doldurulması, verilen düzeltme beyanının gerçek dışı olması, çifte defter tutulması, gerçek dışı veya değiştirilmiş hesap girişleri yapılması, gerçek dışı faturalar oluşturulması, tutulan kayıtların ve defterlerin tahrip edilmiş olması, gelirin kaynağının gizlenmesi, olağan kayıtlardan kaçınmak için elden ticaret yapılması, gizleme veya yanıltmaya elverişli diğer davranışlar vergi kaçakçılığı suçu bakımından icrai hareket biçimleri olarak ortaya konulmuştur. Özcan (n 38) 39

⁴⁹ Finlandiya KDV Kanunu'nun 182. maddesinde vergi mükelleflerinin beyannamelerinde azami itina göstermeleri gerektiği, beyannamelerini ve diğer belge ve dokümanlarını yanlış beyan etmesi (yüzde 10'u geçmemek üzere) ya da beyan yükümlülüğünü ihmal etmesi halinde verginin iki katına kadar idari para cezası verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Value Added Tax Act, No. 1501, <https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1993/en19931501_20021071.pdf> erişim tarihi 24.02.2025

⁵⁰ İtalya vergi hukukunda “gerçeğe aykırı beyanname sunma suçu” düzenlenmiştir. Gerçeğe aykırı şekilde beyanname verilmesi hali suç olarak kabul edilmiş ancak suçun oluşabilmesi için her bir vergi türü için kaçırılan verginin 150.000 Avrodan fazla olması ve düşük gösterilen gelirin ya da yüksek gösterilen giderin beyannamede gösterilmesi gereken gerçek matrahın %10'undan ya da 3.000.000 Avrodan fazla olması şart konulmuştur. Diğer yandan vergi beyannamesi sunmama suçu da ayrıca düzenlenmiştir. 10.03.2000 tarihli ve 74 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, aktaran Geçer (n 30) 173-174. aynı zamanda bkz. <<https://def.finanze.it/>> erişim tarihi 24.02.2025

⁵¹ Türk Dil Kurumu Sözlükleri (Online), <<https://sozluk.gov.tr/>> erişim tarihi 19.02.2025

⁵² Fatih Selami Mahmutoğlu and Serra Karadeniz, *Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler Şerhi*, (Beta Yayınevi 2017) 6

ki maddi koşulları (TCK m.30/3) açısından hata içinde olunması⁵³ mümkündür. Örneğin yaptığı bir harcama ile ilgili bedeli doğru yazdığını düşünerek beyannameye yanlış yazan kişi “tipiklikte hata” açısından sorgulanabilir. Elbette ki böyle durumlarda da işlemdeki hatanın hangi saikle yapıp yapılmadığı ayrıntılı incelenmelidir. Yapılan işlem kayıtlarda, banka hareketlerinde varsa diğer belgelerdeki işlemler ile karşılaştırma yapılarak gerçek bir hata olup olmadığı denetimler sırasında tespit edilmelidir. Dolayısıyla işlemin niteliği ve yapılış şekli, sayısı, işlem konusu tutarın büyüklüğü vb. hususlar dikkate alınarak kişinin hata hali içinde olup olmadığının değerlendirilmesi gerekecektir. Başka bir ifadeyle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyanname düzenleme somut olaylarda, şayet kişinin zihinde tasarlanan ile gerçeğin birbirine uymadığı ispat edilebilirse, TCK m.30/1 bağlamında hata hükümlerinden faydalanabileceği de değerlendirilebilir. Diğer bir deyişle olası bir suç ihdası durumunda bu tür hataların “kast” açısından durumu da dikkate alınmalıdır. Zira yanıltıcı beyanname hata ihtimali yüksek olan bir hareket konumundadır. Beynamede hata olması durumunda VUK’un 117. maddesi gereği matrah hatası kapsamında bir durum olup olmadığı sorgulanmalıdır. Söz konusu madde uyarınca vergilendirme ile ilgili beyannamelerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması “matrah hatası” olarak kabul edilmiştir.

SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçları arasında sıkça görülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge fiili kapsamında mevcut düzenlemeler çerçevesinde beyannamelerin de düşünülmesi mümkün görünmemektedir. Zira belgeler ile ilgili maddeler arasında beyannameye yer verilmediği gibi VUK’un 359. maddesinde de beyanname ifadesine yer verilmemiştir. Hal böyle olunca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyanname düzenlenmesi durumunda mevcut hükümler çerçevesinde suç işlendiğini ileri sürmek sadece VUK açısından değil Anayasal açıdan da doğru olmayacaktır.

Öte yandan beyanname üzerinden yanıltıcı işlem yapmak ise pek ala mümkündür. Matraha ilişkin bilgiler ile indirim unsurlarının muhteviyatı ile oynayarak matrahı düşürmek ve dolayısıyla daha az vergi ödemek mümkündür. Bu durumda vergi ziyayı kabahatinin işlendiği açıktır ancak bu husus vergi kaçakçılığına dahil olamayacaktır. Oysa bu olasılığın vergi kanunlarında yerini öteden beri alması gerektiği ifade edilebilir. Henüz elektronik ortamdaki işlemlere geçilmeden evvel çok daha kolaylıkla uygulanabileceği görülen bu durumun vergi kanunları kapsamında bir suç olarak düzenlenmemesi kanun koyucunun tercihi olmakla birlikte son derece bir şekilde de dikkat çekmektedir. Her ne kadar dijitalleşme ile beraber vergisel işlemlerin daha fazla elektronik ortamda yapılması ve çok daha dijital bir dünyaya dahil olunacağı dikkate alındığında dahi “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyanname” konusunun kolay kolay gündemden düşmeyeceği de ifade edilebilir. Tüm kayıtlar, belgeler, muhasebe

⁵³ Şenyüz (n 37) 107

sistemi gerek kamu gerekse özel sektör açısından dijitalleşmedikçe orta ve uzun vadede mükelleflerin sisteme yükledikleri verilerle vergi tarhiyatı devam edeceğinden, konunun kanun kapsamına alınması ihtimali ve gereği de varlığını korumaktadır.

Öte yandan olası bir suç ihdası durumunda ise tipikliğin çok net ortaya konulması da zordur. Muhasebe ve hesap hilesi gibi tanımlanmamış ve pek çok ihtimalin olabileceği varsayımı ile net bir tanımlama yapılmaması yanında, bilakis manipüle edilebilecek işlemler tespit edilerek (matraha ilişkin bilgiler, indirim ve mahsup kısımları gibi) tipik hareketlerin tespit edilmesi de mümkündür. Elbette ki suç ihdası söz konusu olduğunda kast unsurunun varlığının da arana-acağı ve hata ile karıştırılmadan değerlendirilme yapılması gerektiği açıktır.

KAYNAKÇA

Arslan Ç and Erdoğan M, ‘Aldatıcı İşlem ve Davranışlarla Gümrük Vergileri Kısmen veya Tamamen Ödenmeksizin Ülkeye Eşya Sokma Suçu (5607 Sayılı KMK m. 3/2) (2018) 44(3) Yargıtay Dergisi 549-600

Başaran Yavaşlar F, ‘Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı’ (2012) 8(94) Legal Mali Hukuk Dergisi 3-15

Biyan Ö, Vergi Hukuku (5th edn, Adalet Yayınevi 2025)

Biyan Ö, ‘Beyanname Verilmesi Ödev Midir Yoksa Hak Mıdır: Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Bir Değerlendirme’ in Nurettin Bilici and Hasan Oral (eds), İnsan Hakları ve Vergi (Türkiye Barolar Birliği Yayınları 2023) 127-146

Cengiz A, Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2014)

Deynekli A, Medeni Usul Hukukunda Senetlerin Üçüncü Kişilere Karşı İspat Şekli (1st edn, Turhan Kitabevi 2006)

Ekici İ, Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri (Oniki Levha Yayınları 2021)

Ela H, Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2020)

Geçer A E, ‘Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları’ (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2021)

Gerçekler H, Yorumlu Uygulamalı Türk Ceza Kanunu Cilt-2 Madde 141-345 (5th edn, Seçkin Yayıncılık 2020)

Gökcan H T, ‘Resmî Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)’ (2009) 67(3) Ankara Barosu Dergisi 93- 126

Gelir İdaresi 2023 Yılı Faaliyet Raporu, (Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 515 Şubat 2024) <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=2>, erişim tarihi 27 Mart 2025

Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirilebilecek Eğitim ve Sağlık Harcamaları Rehberi, (Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı 2024), <<https://gib.gov.tr/sites/default>

ult/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/GelirVergisiIndirilecekEgitimSaglikHarcamalarıRehberi.pdf>, erişim tarihi 03.03.2025

Karakoç Y, Genel Vergi Hukuku (7th edn, Yetkin Yayıncılık 2014)

Karakoç Y, Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi (2nd edn, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997)

Mahmutoğlu F S and Karadeniz S, Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler Şerhi (Beta Yayınevi 2017)

Öncel M, Kumrulu A and Çağan N, Vergi Hukuku (16th edn, Turhan Kitabevi 2008)

Özbek V Ö, Ekonomi Ceza Hukuku (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2021)

Özcan O, Türk Hukukunda Vergi Suçları (Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2014)

Şahin S, 'Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda Suç Tipleri' (2024) 26(2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 531-562

Şen Ö, Ekonomik Yaklaşım İlkesi Çerçevesinde Hesap ve Muhasebe Hilesinin Araştırılması ve Cezalandırılması Süreci: Karşılaştırmalı Analiz (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Doktora Tezi 2024)

Şenyüz D, Vergi Ceza Hukuku (12th edn, Ekin Kitabevi 2022)

Tezel A, 'Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi' (1997) 56 Yaklaşım 8-14

Türk Dil Kurumu Sözlükleri (Online) <<https://sozluk.gov.tr/>> erişim tarihi 19.02.2025

Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi Raporu, (Vergi Konseyi, Nisan 2024) <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/Turk-Vergi-Sisteminin-Vergi-Adaleti-Bakimindan-Degerlendirilmesi-Raporu.pdf>> erişim tarihi 20.03.2025

Ünal Ö K, 'Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar' (2006) X(1-2) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1-32

Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi (1001E) Kullanım Kılavuzu, (Gelir İdaresi Başkanlığı 2019) 17-19 <<https://www.defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/yillik-gelir-vergisi-beyannamesi-kilavuzu-yayinlanan.pdf>> erişim tarihi 03.03.2025

#TÜRKİYE'DE TARIM SEKTÖRÜ VE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİ YÜKLERİNİN BÜYÜME HIZLARINA ETKİSİNİN PANEL VERİ İLE ANALİZİ*

(COMPARATIVE ANALYSIS OF THE TAX BURDEN OF THE AGRICULTURAL
SECTOR AND THE CONSTRUCTION SECTOR IN TURKEY, AND THE EFFECTS
ON THEIR GROWTH RATES)

Behiye YAŞAR**

Prof. Dr. Filiz GİRAY***

Prof. Dr. Mehmet ÇINAR****

ÖZ

Vergi yükü, bir ülkede izlenecek vergi politikaları ve reel sektör gelişimine yön veren unsurların başında gelmektedir. Tarım ve inşaat sektörleri diğer ekonomilerde olduğu gibi Türkiye ekonomisinde de ekonomik büyümede temel sektörler arasındadır. Sektörlerin gelişimini belirleyen faktörler arasında vergiler de gelmektedir. Bu çalışma izlenecek vergi politikalarına yön vererek literatüre katkıda bulunmaktadır. Literatürde bu konuda yapılmış herhangi bir çalışmanın olmaması, bu konudaki çalışmaların sınırlılığı ve verilerin güncel olmaması çalışmanın özgünlüğü açısından önem taşımaktadır. Çalışmanın amacı, Türkiye’de tarım ve inşaat sektörlerinin vergi yüklerini ve büyüme hızlarını 2009-2023 dönemi verilerini kullanarak panel veri ile analiz etmektir. Sonuçlar, sektörel vergi yükünün iki sektörün büyüme performansını anlamlı şekilde etkilemediğini, sektörler arasında belirgin yatay kesitsel bağımlılık olmadığını göstermiştir. Devlet tarım sektörünün büyüme hızını arttırmak, vergi yükünü

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 10.06.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 22.06.2025 tarihinde birinci hakem; 08.07.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Bursa Uludağ Üniversitesi, Doktora Öğrencisi, 711912006@ogr.uludag.edu.tr ORCID ID: orcid.org/0000-0002-4417-6572

*** Bursa Uludağ Üniversitesi, giray@uludag.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-8765-8248

**** Bursa Uludağ Üniversitesi, mcinar@uludag.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0001-8441-243X
Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmişlerdir.

Katkı Payı Oranı: Eşittir

Bu makaleye atıf için; YAŞAR, Behiye, GİRAY, Filiz, ÇINAR, Mehmet, “Türkiye’de Tarım Sektörü ve İnşaat Sektörünün Vergi Yüklerinin Büyüme Hızlarına Etkisinin Panel Veri ile Analizi”, *Malî Hukuk Dergisi*, Cilt No.: 21, Sayı No.: 247, 2025, s. 1185-1212.

azaltmak amacıyla vergi muafiyetleri, vergi indirimleri ile bölgesel teşvikler sunulmalıdır. İnşaat sektöründe büyüme hızını kontrol etmek amacıyla teşvikleri ve politikaları incelemelidir.

Anahtar Kelimeler: Tarım Sektörü, Vergi Yüğü, Büyüme Hızı, İnşaat Sektörü, Türkiye

ABSTRACT

Tax burden is a primary factor shaping the tax policies and real sector development of a country. The agricultural and construction sectors are among the key sectors for economic growth in the Turkish economy, as in other economies. Taxes are among the factors that determine the development of these sectors. This study contributes to the literature by guiding the tax policies to be followed. The lack of any studies on this topic in the literature, the limited number of studies on this topic, and the lack of up-to-date data are important factors in terms of the originality of this study. The aim of the study is to analyze the tax burdens and growth rates of the agricultural and construction sectors in Turkey using panel data between 2009 to 2023. The results show that sectoral tax burdens do not significantly affect the growth performance of these two sectors, and there is no significant cross-sectional dependence between the sectors. The government should offer tax exemptions, tax reductions, and regional incentives to increase the growth rate of the agricultural sector and reduce the tax burden. Incentives and policies should be examined to control the growth rate of the construction sector.

Keywords: Agricultural Sector, Tax Burden, Growth Rate, Construction Sector, Türkiye

1. Giriş

Tarım sektörü; artan nüfusun besin ihtiyaçlarının karşılanması, tarım dışı kesimlere hammadde sağlanması ve ekonomik kalkınmanın finansmanına yardımda bulunmak gibi ciddi görevler üstlenmektedir. Günümüzde tarım sektörü, özellikle artan çevre sorunları ve bunların yarattığı küresel ısınma ve iklim değişikliğinin gündeme getirdiği gıda güvenliği sorunu ve sanayi sektörüne hammadde temin etmesi bakımından stratejik bir sektör konumundadır. Tarım sektörü gelişmekte olan pek çok ülkenin önemli bir döviz kaynağıdır. Bu ülkelerde tarımın katkısı olmaksızın ekonomik ve sosyal kalkınmadan bahsetmek çok güçtür. Sanayileşmiş ve ekonomik kalkınmada başarı sağlamış ülkelerde ise tarımın gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYH) içindeki payı giderek azalmaktadır.¹ Bu çalışmada alınan inşaat sektörü de yarattığı katma değer ile GSYH’yi attri-

¹ İ. Hakkı İnan, *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği* (8th edn, İdeal Kültür Yayıncılık 2016) 9

rak önem arz eden sektörler arasında yer almaktadır. Literatürde inşaat sektörü, konut ve altyapı sektörü olarak incelenmektedir. Altyapı sektörü, milli gelirden değişikliklere neden olarak ekonomik büyümeyi teşvik etmektedir. İnşaat sektöründe çalışan işçilerinin çoğunun yetersiz eğitime sahip veya mevsimlik işçilerden oluşması işsizlik oranlarının azaltılmasında etkili olmaktadır. Ayrıca inşaat sektöründe yeni tesis, araç ve gereçlere yapılan yatırım ile elektrik, karayolu ve haberleşme hizmetleri gibi altyapıya yapılan yatırım, sermaye stokunu artırarak rekabet gücü kazandırmaktadır.²

Vergi, bir kamu geliri olmakla birlikte, mükellefler açısından kullanılabilir gelirden azalma yaratması vergi yükü kavramına literatürde yer verilmesine neden olmuştur. Vergi yükü, ekonomide belli bir dönemde yükümlünün ödediği vergiler toplamının, toplam gelire oranıdır. Reel ekonomi kapsamındaki diğer sektörlerde olduğu gibi tarım ve inşaat sektörünün gelişimi üzerinde ödenen vergilerin etkisi önemlidir. Sektörlerin gelişimini belirleyen birçok faktör olmakla birlikte sektörlerin vergi yükü önemli bir unsurdur. Bu çalışmanın amacı Türkiye’de tarım ve inşaat sektörlerinin vergi yüklerini panel veri ile karşılaştırmalı olarak analiz etmektir. Analiz sonucunda elde edilecek bulgular, ülkemiz ekonomisi için önem arz eden bu iki sektörün gelişiminde izlenecek vergi politikasının belirlenmesine katkı sağlayacaktır. Literatür incelendiğinde bu konuda çok fazla çalışmanın olmaması araştırmanın özgünlüğü bakımından önemlidir. Çalışmanın takip eden bölümünde tarım sektörünün kapsamı, vergi yükü ve ekonomik büyüme hızı anlatılmaktadır. Üçüncü bölümde inşaat sektörünün kapsamı, vergi yükü ve ekonomik büyüme hızı açıklanmaktadır. Dördüncü bölümde literatür, beşinci bölümde metodoloji, altıncı bölümde sektörlerin vergi yükleri ve büyüme hızları panel veri ile analiz edilerek ampirik bulgular açıklanmaktadır. Sonuç kısmında analizden elde edilen veriler değerlendirilip öneriler sunulmuştur.

2. Tarım Sektörünün Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme Hızı

Tarım; bitkisel ve hayvansal kökenli ürünlerin üretilmesi, işlenmesi, üretim girdilerinin sağlanması ve pazarlama faaliyetlerinden oluşmaktadır.³ Tarımsal faaliyetler; bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri ve su ürünleri üretimi olarak dört kategoriye ayrılmıştır. Tarımsal üretimde payı yüksek olan bitkisel üretimdir. Bitkisel üretim, bitkisel faaliyetlerden oluşmakla beraber bitkisel üretim ürünleri arasında; tahıllar, baklagiller, tohumlar, tekstil hammaddeleri, sanayi ürünleri, meyve ve sebzeler, çayır ve meralardan oluşmaktadır.⁴ Bitkisel üretimde toprakların verimliliğinin artırılmasıyla hedeflenen tutar ve kalitede ürün elde edilebilmektedir.⁵ Hayvansal üretim, bireylere

² Dang T.H. Giang and Low Sui Pheng, ‘Role of Construction in Economic Development: Review of Key Concepts in the Past 40 Years’ (2011) 35 *Habitat International* 118, 122

³ Zafer Gürler, *Tarım Ekonomisi* (1st edn, Nobel Yayıncılık 2008) 1

⁴ Yahşi Yazıcıoğlu, *Türkiye Ekonomisi* (1st edn, Detay Yayıncılık 2014) 139

⁵ OECD, ‘Crop Production’ (Bitkisel Üretim, 15 Ekim 2024) < <https://data.oecd.org/agroutput/crop-production.htm> > erişim tarihi 8 Kasım 2024

yarar sağlayan evcil hayvanların üretimi, bakımı, yetiştirilmesi ve beslenmesinden oluşmaktadır. Ülkemizde hayvancılık ekonomide ve tarım alt sektörü içinde önem arz etmektedir. Hayvansal üretim faaliyetleri; birtakım bitkisel ve yan ürünlerin yorumlanması, kâr ve işgücü verimliliğinin artırılması, doğal ve ekonomik şartlardan kaynaklı risk etkeninin azaltılmasından oluşmaktadır. Hayvancılık sektörü; düşük maliyetli istihdam fırsatı sunması ve insan beslenmesinde kullanılmayan yem kaynaklarının insan gıdasına dönüştürülmesi açısından önem taşımaktadır. Kırsal bölgelerde düzenli şekilde yapılan hayvan yetiştiriciliği kırsal bölgenin gelir kaynağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla hayvancılık sektörü, kırsal bölgedeki kalkınmayı sağlamaktadır. Ekonomide kalkınma sanayileşme ile mümkün olmakla beraber sanayileşme de iç tasarrufların ve döviz getirilerinin yatırımlara dönüştürülmesiyle mümkündür. Bu çerçevede devlet, hayvancılık sektörüne ilişkin yetiştirme, besleme, hayvan ıslahı, Ar-Ge, inovasyon hususlarında kaynak aktarımını arttırmalıdır.⁶ Uygulanan yanlış politikalar hayvancılığın ilerlemesine engel olmuş hayvancılıkta gerileme olmuştur. Sonucunda ise hayvan sayısı azalıp, ürün fiyatları artmıştır. Bu da bireyin hayvansal ürün tüketiminin azalmasına sebep olmuştur.⁷

Orman faaliyetleri arasında; tomruk, tel direği, maden direği, odun gibi ürünler sayılmaktadır. Su ürünleri üretimi olarak balıkçılık tarımsal faaliyet olarak kabul edilmektedir. Fakat deniz ve okyanus gibi yönetilemeyen kaynaklarla yapılan balıkçılık tarımsal faaliyet olarak kabul edilmemekte, üretme çiftliklerinde yapılan su ürünleri yetiştiriciliği tarımsal faaliyet olarak kabul edilmektedir.⁸

Ormanlar, en önemli yenilenebilir doğal kaynaklardan bir tanesini oluşturmaktadır. Orman ekosistem hizmetleri olarak adlandırılan bu doğal kaynaklar, ekolojik süreçler sonucunda oluşmaktadır. Orman ekosistemlerinin; toprak oluşumu, erozyonun önlenmesi, biyolojik çeşitlilik kaynağı, iklim değişikliği etkilerinin azaltılması ve sel kontrolü gibi görevleri bulunmaktadır. Bu nedenle ülkemizde ormanların önemi giderek artmaktadır.⁹ Balıkçılık, eski çağlardan beri var olan sosyoekonomik bakımdan ülkemizde önemini koruyan bir sektördür. Balıkçılığın yenilenebilir kaynak olması uzun yıllar sürmesinde etkili olmuştur.¹⁰ Ülkemizin denizlerinin tuzluluk oranı ve sıcaklık ortalaması açısın-

⁶ O. Fatih Ergün and Bahri Bayram, ‘Türkiye’de Hayvancılık Sektöründe Yaşanan Değişimler’ (2021) 10(2) Bahri Dağdaş Hayvancılık Araştırma Dergisi 158, 160

⁷ Numan Akman, Övgü Şen and Fatin Cedden, ‘Türkiye’de Sığır Yetiştiriciliği’ Tarım Haftası 2017: Türkiye’nin Hayvansal Üretimi (Mevcut Durum ve Gelecek) Sempozyumu, Ankara: Ankara Üniversitesi, (2017) 58

⁸ Mustafa Kılı and Zeynep Hatunoğlu, ‘Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış’ (2016) 3(1) Optimum Journal of Economics and Management Sciences 1, 2

⁹ Uğur Zeydanlı, Ayşe Turak, Can Bilgin, Yeşim Kınıkoğlu, Semra Yalçın and Hakan Doğan, İklim Değişikliği ve Ormanlık: Modellerden Uygulamaya (1st edn, Dumat Ofset Yayıncılık 2011) 22

¹⁰ Eurostat, ‘Agriculture, Forestry and Fishery Statistics’ (Statistical Book, Aralık 2017) < <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/8538823/KS-FK-17-001-EN-N.pdf/c7957b31-be5c-4260-8f61-988b9c7f2316> > erişim tarihi 25 Eylül 2024

dan farklı özelliklere sahip olması balıkçılık için uygun bir ortamın oluşmasına zemin oluşturmaktadır. Denizlerin 8333 km'lik kıyı şeridine sahip olması da avcılık ve yetiştiricilik faaliyetlerine olumlu yönde etki etmektedir. Ülkemizdeki su ürünleri üretimi iç sularda ve denizlerde, avcılık ve yetiştiricilikle yapılmaktadır.¹¹ Su ürünleri üretimi avcılığa dayalı olmakla beraber, yetiştiriciliğinin de üretim içindeki oranı artış göstermektedir. Balıkçılık sektöründe işgücündeki artış bütçede de artış sağlamaktadır.¹²

Tablo 1'de tarım sektörün elde edilen ürünlerin yıllar içindeki üretim değerleri yer almaktadır.

Tablo 1: Tarım Sektöründen Elde Edilen Ürünlerin Üretim Değerleri

Yıllar	Temel Tarım Ürünleri Üretimi (Bin Ton)	Hayvan Ürünleri Üretimi (Baş)	Su Ürünleri Üretimi (Ton)
2009	85.054	37.688	622.962
2010	84.993	40.837	653.080
2011	87.798	44.793	703.545
2012	84.870	49.804	644.852
2013	88.902	53.042	607.515
2014	84.479	55.830	537.345
2015	90.327	56.051	672.241
2016	91.742	55.551	588.715
2017	96.701	60.417	630.820
2018	92.217	63.338	628.631
2019	91.755	66.353	836.524
2020	99.382	72.270	785.811
2021	90.443	75.555	799.844
2022	98.286	73.289	849.808
2023	101.807	68.946	1.010.346

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Üretim İstatistikleri, Tarım Üretimi-Temel Ürünler (2009-2023) < <https://www.sbb.gov.tr/temel-ekonomik-gostergeler/#1723022954271-df5bafb9-0a6a> > TÜİK, Hayvansal Üretim İstatistikleri (2001-2023), Su Ürünleri İstatistikleri, < <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1> > (2000-2023), (30.05.2025).

¹¹ Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Ziraat Mühendisleri Odası, 'Su Ürünleri Raporu' (Su Ürünleri Üretimimizin Yapısı, 10 Şubat 2017) < <https://www.zmo.org.tr/icerik/su-urunleri-raporu-23465> > erişim tarihi 27 Eylül 2024

¹² Murat Dağtekin, 'Türkiye Denizlerinde Balıkçılık' in Kemalettin Taşdan, Selda Arslan and Zehra Çiçekgil (eds), *Tarımsal Araştırmalardan Bakış (TEPGE Yayınları 2015)* 123

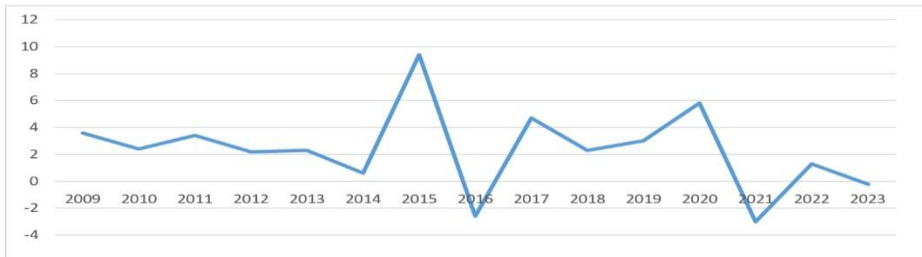
Temel tarım ürünleri üretimi 2009 yılından 2023 yılına kadar istikrarsız bir seyir izlemiştir. 2023 yılı 2009 yılıyla kıyaslandığında ise artış göstermiştir. Hayvan ürünleri üretiminde 2015-2016 ve 2021-2023 dönemi hariç diğer yıllarda artış görülmektedir. Genel olarak bakıldığında 2023 yılındaki artış 2009 yılının yaklaşık iki katıdır. Su ürünleri üretimine bakıldığında ise 2009 yılından 2018 yılına kadar artış ve azalışlar görülmektedir. 2018 yılından 2023 yılına kadar ise düzenli bir artış yaşanmıştır.

2.1. Tarım Sektörünün Ekonomideki Genel Görünümü

Türkiye nispeten iyi bir arazi ve su kaynağına sahiptir ve tarım için elverişli iklim koşullarından faydalanmaktadır. Tarım hala aktif nüfusun çoğunluğunu istihdam etmektedir. Türk tarımsal gıda sektörü ülkenin genel ekonomik kalkınmasına önemli ölçüde katkıda bulunma potansiyeline sahiptir, ancak bunu yapabilme yeteneği büyük ölçüde üretkenlik büyümesine bağlı olmaktadır. İşgücü piyasasındaki katılımlar, düzenlemeler, vergilendirme ve eğitim ve özellikle kırsal alanlardaki altyapı yatırımlarının eksikliği, sektörlerin genel üretkenlik büyümesini yavaşlatmaktadır.¹³

Günümüzde Türkiye’de ekonomik gelişmeyle beraber tarım sektöründen elde edilen gelir artışına rağmen tarım sektörü ekonomide ağırlığını yitirmektedir. Bunun birçok sebebi mevcut olmakla birlikte en temel üç neden vardır. *İlki*, tarım sektörünün GSYH içindeki oranının azalmasıdır. Bunun nedeni ise diğer sektörlerdeki büyüme hızının daha yüksek düzeyde gerçekleşmesidir. *İkincisi*, tarım sektörünün diğer sektörlerle işgücü transfer etmesi nedeniyle tarım sektöründe istihdam edilenlerin azalmasıdır. İstihdam oranının azalmasında eğitim koşullarının iyileşmesi ve iş olanaklarının artması ve bu sektörde geliri düşmesini bireyleri başka alanlara yöneltmesi etkili olmuştur. *Üçüncüsü*, tarımın diğer sektörlerle ilişkisi arttıkça dış pazara ilişkin üretim yaptığı halde dış ticaret içindeki payının azalmasıdır. Sonuç olarak tarım sektörünün ekonomideki ağırlığı gittikçe azalmaktadır.¹⁴ Bu durum Şekil 1’de de görülmektedir.

Şekil 1: Tarım Sektörünün Büyüme Hızı



Kaynak: (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2025)

¹³ OECD, *Productivity and Sustainability in Food and Agriculture: Main Findings from Country Reviews and Policy Lessons*, (OECD Publishing 2019) 3, 177

¹⁴ Hüseyin Şahin, *Türkiye Ekonomisi (14th edn, Ezgi Kitabevi Yayınları 2014)* 296

Şekilde 2009 yılından 2013 yılına kadar küçük düşüşler olmuştur. 2104 yılında önemli düşüş var. 2015 yılında artış yönünde ivme var. Ancak takip 2016 yılında eksi değerlere düştüğü görülmektedir. 2017 yılında büyüme hızında artış olmakla birlikte bu durum sürdürülememiştir. 2021 yılında tekrar eksi değerlere dönmüştür. 2020 yılından 2023 yılına kadar 2022 yılı hariç düşüş görülmektedir.

Tarım sektöründe büyümeyi belirleyen faktörler arasında; istihdam, GSYH, sulanabilir arazi sayısı, traktör miktarı, ihracat, yatırım tutarı, tarımsal teşvikler ve gübre kullanımı sayılmaktadır. Tarım sektörü ekonomide katma değer yaratan faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde aktif rol oynamaktadır. Ülke-miz beslenme gereksinimini karşılama ve refah seviyesini arttırmak amacıyla tarım sektörüne yatırım yapmaktadır. Böylelikle yatırımlarla kalkınan ülkemizde tarım sektöründe ekonomik büyüme sağlanması amaçlanmaktadır.¹⁵

2.2. Tarım Sektörünün Vergi Yüğü

Vergi ödemeleri, ulusal farklılıklara bakılmaksızın her türlü finansal sistemi etkilemesi nedeniyle dünya çapında öneme sahip bir olgudur. Vergilendirme, asırlardır devam eden bir olaydır.¹⁶ Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi bağlamında devletin en önemli finansal kaynaklarından biri olan vergi, ekonomik birimlerden istekleri dışında ve karşılıksız olarak alınan gelirdir. İç tasarrufları artırarak yatırımları finanse eden vergi; ülkenin ekonomik büyümesini hızlandırır, fiyat dayanıklılığını, üretim ve tüketim seviyesini kontrol eder ve bireyler arasındaki gelir dağılımını düzenler.¹⁷ Vergi gelirleri Türkiye ekonomisi için olmazsa olmazdır, vergi gelirleri Türkiye'deki GSYH'nin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Ekonomik büyümenin sağlanması ülkeler için önemlidir. Sermaye birikimini arttırmaya ilişkin yatırımlar, teknolojik yenilikler ve üretim faktörlerinin sayısını arttırmak ekonomik büyümeyi teşvik etmektedir.¹⁸

Tarım sektöründe gelir, tarımsal faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin fiziksel değerinin para ile ifade edilen karşılığı şeklinde tanımlanmaktadır. Tarım sektörünün ekonomiye katkısı, GSYH içindeki payına bakılarak anlaşılmaktadır.¹⁹ Tarım sektörünün, GSYH içinde payının yüksek olması ekonomide vergi potansiyelinin oluşmasını sağlamaktadır. Tarım sektörünün doğal koşullara bağlı olması, tarım gelirinin hesaplanmasındaki teknik zorluklar, ta-

¹⁵ Ahmet Ünlü, 'Tarım, Sanayi ve Hizmet Sektörleri Politikaları' in Burak Uğur (ed), *Güncel Uygulamalarla İktisat Politikası (Eğitim Kitabevi 2023)* 207, 212

¹⁶ Cornelius M. Ojong, Ogar Anthony and Oka Felix Arikpo, 'The Impact of Tax Revenue on Economic Growth' (2016) 7(1) *Journal of Economics and Finance* 32, 33

¹⁷ Wisdom Takumah, 'Cointegration and Causality Between Tax Revenue and Economic Growth in Ghana' (2014) 1(6) *International Research Journal of Marketing and Economics* 30, 31

¹⁸ Araz Waleed Hussein and Harman Salih Mohammad, 'The Impact of Tax Revenue on Economic Growth in Turkey from 2010 to 2020' (2022) 12(1) *Journal of Danubian Studies and Research* 100, 101

¹⁹ Şahin Ay, 'An Empirical Analysis of the Relationship Between Agricultural Revenue and Tax Burden' (2024) 8(4) *Journal of Agricultural Sciences* 1127, 1128

tarım sektöründeki dalgalanmalar ve bu sektörün stratejik konumundan dolayı vergilendirilmesi önem arz etmektedir.²⁰ Bununla beraber tarım sektöründen alınan vergiler; kamu gereksinimlerinin giderilmesi, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve tarımsal üretimde hedeflenen düzeye erişilmesinde politika aracı olarak kullanılmaktadır. Uzun vadeli büyümeyi ve yoksulluğun azaltılmasını teşvik etmenin önemli bir yönüdür. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde büyümeyi destekleyerek sosyal ve fiziksel alt yapı için istikrarlı bir mali ortam sunmaktadır. Devletin vatandaşlarına karşı hesap verilebilirliğini destekleyerek iyi bir yönetim sağlamaktadır.²¹ Tarım sektöründen alınan vergiler içinde en önemli payı gelir vergisi oluşturmaktadır. Ülkemizde zirai kazançlar Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın hükümleri çerçevesinde vergilendirilmektedir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde tarımsal faaliyetlerden elde ettikleri irat ve kazançları üzerinden vergi alınmaktadır. GVK’da zirai faaliyetlerden doğan kazanç olan zirai kazançlar stopaj usulüne göre vergilendirilmekte, kanunda belirtilen büyüklüklerin üzerindeki işletmeler gerçek usule göre vergilendirilmektedir. GVK’nın 54. maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere ya da bu özellikteki bir motorlu araca ya da 10 yaşına kadar ikiden çok traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usule göre vergilendirilmektedir. Bu ölçü; bitkisel ürünlerde dekara, hayvansal ürünlerde ise hayvan sayısına ve makine miktarına göre belirlenmektedir. GVK, belirlenen ölçülerin altında kalan işletmelerin defter tutup gerçek usule tabi olma durumlarını ve gerçek usulde vergilendirilen işletmelerin gelirlerinin zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre belirlenmesini çiftçilerin tercihine bırakmıştır.²²

Türkiye’de 2000’li yıllarda tarım sektörünün vergi yükü verileri Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2: Tarım Sektörünün Vergi Yüğü (Bin TL, %)

YILLAR	ÖDENEN VERGİ (1)	SEKTÖR GE-LİRLERİ*(2)	VERGİ YÜKÜ (%)
2009	49.959	371.470	13,4
2010	72.708	400.782	18,1
2011	75.596	409.860	18,4
2012	81.340	529.069	15,3
2013	75.470	513.493	14,6
2014	94.065	616.047	15,2
2015	110.253	680.041	16,2

²⁰ Seyit Hayran, ‘Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Tarım İşletmeciliği Açısından Bir Değerlendirme’ (2012) 358 Ziraat Mühendisliği 10, 13

²¹ Christina D. Romer and David H. Romer, ‘The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks’ (2010) 100(3) American Economic Review 763, 765

²² Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG 06.01.1961/10700

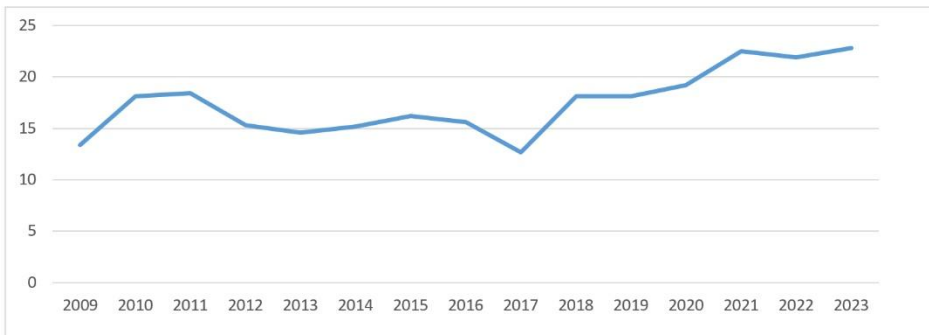
2016	139.192	888.312	15,6
2017	164.320	1.287.284	12,7
2018	281.797	1.554.983	18,1
2019	349.580	1.924.065	18,1
2020	526.097	2.738.241	19,2
2021	871.162	3.856.190	22,5
2022	2.001.401	9.106.571	21,9
2023	3.675.432	16.073.312	22,8

* GSYH İçinde Tarım Sektörünün Payı

Kaynak: TÜİK, İstatistiksel Tablolar, Sektör Bilançoları, Ekonomik Faaliyetlere ve Yıllara Göre Firmaların Bilanço Hesapları, 2009-2023, <
<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=sanayi-114&dil=1> >
 (12.09.2024).

GSYH içinde tarım sektörünün payını gösteren sektör gelirleri, 2013 yılı dışında sürekli artmıştır. Bu gelişime paralel olarak beklenen ödenen verginin ve vergi yükünün de artmasıdır. Tarım sektörünün ödediği vergi 2013 yılına dışında artmıştır. Tarım sektörünün vergi yükünde 2009 yılından 2011 yılına kadar artış olmuştur. 2011 yılından 2023 yılına kadar yaşanan istikrarsızlıklarla beraber genel olarak artış göstermiştir. 2017 yılında önemli bir düşme görülmektedir. Tarım sektörünün vergi yükündeki bu trend Şekil 2’de de görülmektedir.

Şekil 2: Tarım Sektörünün Vergi Yükü



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekilde tarım sektörünün vergi yükünde 2009 yılında 2017 yılı ile kıyaslandığında düşüş yaşandığı halde daha çok artış görülmektedir. 2017 yılından 2023 yılına kadar 2022 yılı hariç artış görülmektedir.

3. İnşaat Sektörünün Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme Hızı

İnşaat sektörü; ekonomide barınma amacıyla kamu veya özel kesimin yürüttüğü konut, hastane, baraj, okul, karayolu, havaalanı, elektrik, doğalgaz boru hattı gibi altyapı inşaatları gibi bina ve bina dışındaki yapım, bakım, onarım şeklindeki faaliyetlerden oluşmaktadır.²³ İnşaat sektörü, yapısı gereği fabrika, enerji istasyonu, su tesisatı, hava akımı sistemleri gibi çeşitli alanlardan meydana gelmektedir. TÜİK inşaat üretim verilerini, bina ve bina dışı olarak ele almaktadır. Literatürde ise inşaat sektörü, konut ve altyapı sektörü olarak incelenmektedir. Ülkemizde konut sektöründe üretim, kamu ve özel kesim aracılığıyla yapılmaktadır. Konut üretimi; şahsi konut, kooperatif, kamu ve yerel yönetimle yapılan, gecekondulu, yap-sat projesiyle yapılan konut üretimini içermektedir.

Yeni teknolojilerle kurulan alt yapı, iletişim ve ulaşım yolları ile binaların inşa edilmesi inşaat sektörünün faaliyetleri arasındadır. Zaman ve mekân farkının kaybolmasıyla oluşan yeni düzen, inşaat faaliyetlerinin küresel anlamda örgütlenmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Ülkeler modern dünyaya ayak uydurmak için işbirliği ilkesiyle yeni teknolojiyle geliştirilen fırsatlardan faydalanmakta ve serbest piyasa ekonomisini benimsemektedir.²⁴

Ülkemizde bina inşaatlarının neredeyse %75’i barınma amacıyla yapılmaktadır.²⁵ Altyapı sektörü, milli gelirde değişikliklere neden olarak ekonomik büyümeyi teşvik etmektedir. Üretim faaliyetlerinin artırılması sermaye stokuna yatırım yapılmasıyla mümkün olmaktadır. Yeni fabrika, makine ve ekipmanlar, elektrik ve arıtma sistemleri, iletişim ve ulaşım ağları gibi altyapı hizmetlerine yatırım yapma sermaye stokunu ve GSYH’yi arttırmaktadır.²⁶

3.1. İnşaat Sektörünün Ekonomideki Genel Görünümü

İnşaat sektörü, vasıflı ve vasıfsız birçok işvereni bünyesinde barındırması, iktisadi ve sosyal refah seviyesine olan katkısı nedeniyle istihdama katkısı büyüktür. İnşaat sektörünün yarattığı katma değer ekonomik kalkınmaya katkı sağlamaktadır. İnşaat sektörü birçok meslek dalı ile bağlantılı olup üretim sürecine pozitif yönde etki etmektedir. Ulusal ve uluslararası alanda büyük bir tecrübesi bulunan inşaat sektörü, kendisine bağlı 200’den çok alt

²³ Jill Wells, ‘The Construction Industry in the Context of Development: A New Perspective’ (1984) 8(3/4) Habitat International 9, 10

²⁴ Rana Eşkinat and Filiz Tepecik, ‘İnşaat Sektörüne Küresel Bakış’ (2012) 14(1) Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 25, 30

²⁵ Nurettin Öztürk and Esra Fitöz, ‘Türkiye’de Konut Piyasasının Belirleyicileri: Ampirik Bir Uygulama’ (2009) 5(10) Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi 21, 24-25

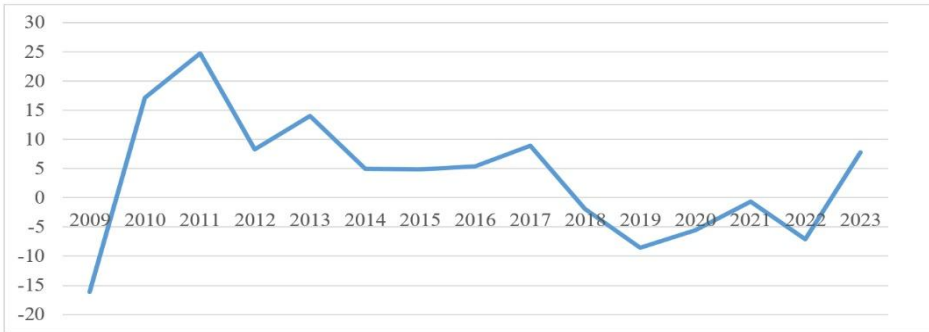
²⁶ İ. Can Bayrak and O. Murat Telatar, ‘İnşaat Sektörü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisi Üzerine Ampirik Bir Analiz’ (2021) 12(3) Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi 1283, 1284-1285

sektörü harekete geçirme niteliğiyle ekonomide canlılık yaratmaktadır.²⁷ İnşaat; topluma yarar sağlayan her türlü yeraltı ve yer üstü yapılardan oluşan çok geniş bir hizmet alt sektörü olarak ele alınmaktadır. Her türlü konut inşaatı, ev ve apartman da konut olarak değerlendirilmektedir. Ülkemizde sabit sermaye yatırımları içinde ilk sırada genel olarak inşaat yatırımları yer almaktadır.²⁸

Ülkemizde finans sektöründe ve ticari ilişkilerdeki gelişmeler inşaat sektörünün büyüme hızını etkilemektedir. İnşaat sektöründeki büyüme, ekonomik büyüme oranlarının üstünde bir seyir izlemiştir. Gelişmekte ve gelişmiş ülkeler arasındaki büyüme farklılığı inşaat sektöründe de kendini göstermektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere yerli sermaye gelişimi ve ülke içindeki sermaye hareketleri inşaat sektörü yatırımları bakımından esas faktördür. Sanayileşme, göç, kentleşme ve nüfus artışı gibi faktörler inşaat yatırımlarını arttırmaktadır.²⁹

Şekil 3’de görüldüğü gibi ülkemizde inşaat sektörünün büyüme hızı yıllar itibarıyla farklılık göstermektedir. 2009 yılındaki düşüşün nedeni 2008 küresel finansal ekonomik krizinin etkilerinin devam etmesidir. Ancak uygulanan istikrar programlarıyla 2009 yılından 2011 yılına kadar çok hızlı bir büyüme göstermiştir. Ancak 2012 yılında önemli düşüş yaşanmıştır. Takip eden yıllarda da istikrarsız bir seyir izlemiştir. 2018 yılından tekrar büyümede eksi değerlere düşülmüştür. Bu düşüşün nedeni, döviz kurunun yükselmesidir. 2019 yılından 2022 yılına kadar daha çok düşüş yaşanmıştır. Bu düşüşte ise COVID-19 salgınının payı büyüktür. Fakat 2022 yılından 2023 yılına kadar büyüme hızı tekrar büyük bir artış göstermiştir.

Şekil 3: İnşaat Sektöründe Büyüme Hızı



Kaynak: (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2025)

²⁷ Abdulkarim K. Alhawaish, 'Causality between the Construction Sector and Economic Growth: The Case of Saudi Arabia' (2015) 18(1) *International Real Estate Review* 131, 132

²⁸ Erdem Koç, Kadir Kaya and M. Can Şenel, 'Türkiye’de İnşaat Sanayi Sektörünün Gelişimi- Temel İnşaat Sanayi Göstergeleri', (2017) 6(2) *Nevşehir Bilim ve Teknoloji Dergisi* 643, 644

²⁹ Kurtar Tanyılmaz and Murat Karahan, 'Kalkınma ve İnşaat Sektörü: Türkiye Örneği' (2021) 3(1) *Ardaahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 62, 63

Ülkemizde inşaat sektörünün hız kazanmasında kırsal alanlardan kentlere göç ve kentleşme etkili olmuştur. Devlet Su İşleri ve T.C. Karayolları gibi devlet kurumlarının kurulmasıyla inşaat sektörü 1950’li yıllardan sonra hız kazanmıştır.³⁰ Devletin inşaat sektörü için sunduğu teşvik ve desteklerin miktarındaki artış, ihale işlemleri, kanuni yaptırımlar, nitelikli personel sayısının artması ve özel kesimin altyapı yatırımlarındaki artış inşaat sektörünün büyüme etkenleri arasında yer almaktadır. 2000’li yılların başından sonra belediyelerin kentsel alan ve imar hususunda etkinliğinin artırılmasıyla inşaat sektörünün hızla büyümesini sağlamıştır.³¹ 2008 yılında çıkan küresel kriz ülkemizde inşaat sektöründe küçülmesine neden olmuştur. Fakat 2009 yılından itibaren bu krizin olumsuz etkileri giderilmiş ve sektör büyümeye devam etmiştir. 2019 yılında pandeminin etkisiyle sektörde tekrar gerileme gerçekleşmiştir. 2023 yılında yaşanan Kahramanmaraş depremi göç ve ani konut talebinde artışa neden olmuştur.³²

3.2. İnşaat Sektöründeki Vergi Yüğü

İnşaat sektörü; ekonomide katma değeri yaratmakta ve sosyo-ekonomik kalkınma sürecine katkıda bulunmaktadır. Stratejik olarak büyük bir öneme sahip olan inşaat sektörü, tüm ekonomik sektörleri birbirine bağlayan alt-yapının oluşturulmasını sağlamaktadır.³³ İnşaat sektörünün vergilendirilmesi iki şekilde gerçekleşmektedir. İlki; gayrimenkul alım veya satımı işi ile uğraşılması halinde vergilendirme gerçekleşmektedir. İkincisi; imal ve inşa sonucu elde edilen yapıların inşası ve satışı aşamalarındaki vergilendirme işlemidir. İnşaat sektörü üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değeri vergisi ve harçlardır.³⁴ Gelir veya kurumlar vergisi, gayrimenkullerden elde edilen kazanç ya da iratlar üzerinden alınmakta, emlak vergisi, gayrimenkulün devri ile gayrimenkulün bir verginin konusunu oluşturması açısından alınmaktadır. Gayrimenkullerin ivazsız el değıştirmesi sebebiyle intikal vergisi, ivazlı el değıştirmesi sebebiyle tapu harcı, katma değeri vergisi;

³⁰ Semra Purkis, ‘İstanbul’da İnşaat Odaklı Birikimin Durdurulamayan Yükseliş: Konut Fazlasına Karşı Artan Konut Açığı’ (2016) 40(4) Mülkiye Dergisi 91, 92

³¹ Aslı Akay and Fatma Kaldırım Akgün, ‘Türkiye’de Planlamada Dönüşüm Süreci: Çevre ve Koruma Mı? Kentleşme ve Yapılaşma Mı?’ (2014) 47(4) Amme İdaresi Dergisi 93, 113

³² MÜSİAD, ‘Sektör Raporları Özeti’ (İnşaat ve Yapı Malzemeleri Sektör Raporu, 11 Şubat 2025) < <https://www.musiad.org.tr/uploads/press-470/sektö%CC%88rler-fo%CC%88y.pdf> > erişim tarihi 17 Mart 2025

³³ Simona Kildienė, Arturas Kaklauskas and E. Kazimieras Zavadskas, ‘COPRAS based Comparative Analysis of the European Country Management Capabilities within the Construction Sector in the Time of Crisis’ (2011) 12(2) Journal of Business Economics and Management 417, 419

³⁴ Talha Apak, ‘İnşaat ve Gayrimenkul Sektörünün Vergilendirilmesi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar’ (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 11 Mayıs 2015) < <https://www.tmd.org.tr/Files/insaatsektor.pdf> > erişim tarihi 28 Mart 2025

sözleşmeyle yapılan işlemler üzerinden de damga vergisi alınmaktadır.³⁵ Gelir ve kurumlar vergisine tabi kazançlar yıllık olarak vergilendirilmekte ve gelir, bir yıl içinde elde edilen kazanç ve iratların tamamından oluşmaktadır. Fakat stopaj yöntemiyle vergilendirmede yıllık olma ilkesi geçerli değildir. Gelirin yıllık olma ilkesi, faaliyetin özelliğine göre bir yılı geçmeyecek şekildedir. Ancak birden çok yıla yayılan inşaat taahhüt işlerinin kazancı işin tamamlandığı yıla ait olması ve geçmiş yıllara yönelik kira bedellerinin tahsil edildiği yılın geliri sayılması durumunda yıllık olma ilkesi geçerli olmamaktadır.³⁶ Gelir ve kurumlar vergisi düzenlemesinde yer alan geçici vergi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi yükümlülükleri tarafından ilgili yıla ait vergilendirme dönemindeki vergilerden düşülerek üçer aylık dönemlerde sağlanan kazançlar üzerinden hesaplanıp ödenmektedir. Geçici vergi, gelir vergisi yükümlüsü olması durumunda %15, kurumlar vergisi yükümlüsü olması halinde ise %20 oranında ödenmektedir.³⁷ Gayrimenkullerin teslimi aşamasında %10 oranında alınan KDV'nin konusu; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti olarak yapılan teslim ve hizmetlerinden oluşmaktadır. Teslim ya da hizmet ödemesi yapılmadığı halde teslim ve hizmete ilişkin fatura düzenlenmesi durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.³⁸

Tablo 3'de 2009-2023 döneminde inşaat sektörünün vergi yükü yer almaktadır.

Tablo 3: İnşaat Sektörünün Vergi Yüğü (Bin TL, %)

YILLAR	ÖDENEN VERGİ (1)	SEKTÖR GE- LİRİ* (2)	VERGİ YÜKÜ (%)
2009	1.167.849	7.768.466	15,0
2010	1.419.387	9.367.486	15,1
2011	1.680.038	9.802.603	17,1
2012	1.947.196	12.463.633	15,6
2013	2.051.856	13.851.650	14,8
2014	2.316.704	15.971.268	14,5
2015	3.004.112	18.520.448	16,2
2016	3.666.230	21.943.246	16,7
2017	3.835.190	24.613.294	15,5
2018	4.528.221	29.630.892	15,2
2019	5.997.891	40.713.238	14,7

³⁵ Erol Demir, Yeşim Tanrıvermiş and Emrullah Töremen, 'Türkiye'de Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Özellik Gösteren Durumların Değerlendirilmesi' (2022) 28 Avrasya Bilimler Akademisi Avrasya İşletme ve İktisat Dergisi 79, 93

³⁶ Gelir Vergisi Kanunu (n 22) 193

³⁷ ibid, 193 and Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, RG 21.06.2006/26205

³⁸ Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 3065, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG 02.11.1984/18563

2020	6.005.719	41.187.659	14,5
2021	9.064.326	58.494.047	15,4
2022	16.535.800	119.732.320	13,8
2023	30.470.408	158.303.516	19,2

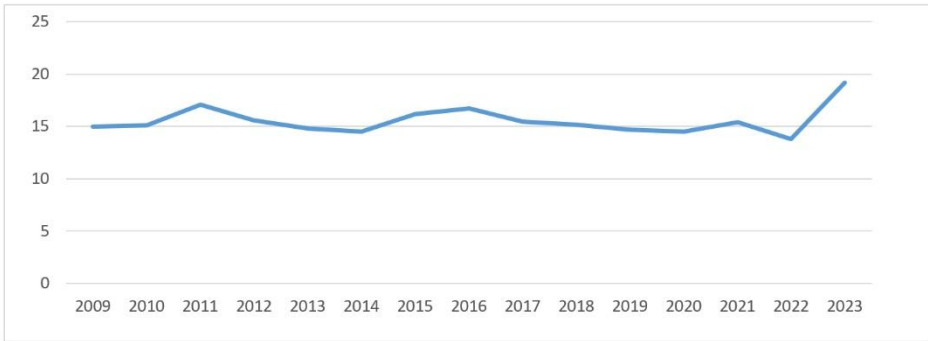
*** GSYH İçinde Tarım Sektörünün Payı**

Kaynak: TÜİK, İstatistiksel Tablolar, Sektör Bilançoları, Ekonomik Faaliyetlere ve Yıllara Göre Firmaların Bilanço Hesapları, 2009-2022, <
<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=sanayi-114&dil=1> >
 (12.09.2024).

İnşaat sektöründe ödenen vergi ve inşaat sektöründen elde edilen gelir 2009 yılından 2023 yılına kadar sürekli olarak artmıştır. İnşaat sektörünün vergi yükü 2009 yılından 2014 yılına kadar düşmüştür. 2014 yılından 2016 yılına kadar artış, 2016 yılından 2020 yılına kadar düşüş yaşanmıştır. 2020 yılından 2023 yılına kadar 2022 yılı hariç artış görülmektedir. 2023 yılı 2009 yılı ile kıyaslandığında artış olduğu açıkça görülmektedir. Vergi yükünde yıllar arasında istikrarsızlık görülmektedir.

Tarım sektörünün vergi yükü 2023’de % 22,8 iken inşaat sektörünün aynı yıl için vergi yükü % 19,2 olarak daha yüksektir. Ayrıca 2009-2023 döneminde vergi yükü artışı tarım sektöründe % 9,4, inşaat sektöründe % 4,2 olarak gerçekleşmiştir.

Şekil 4: İnşaat Sektörünün Vergi Yükü



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekilde inşaat sektörünün vergi yükünde 2009 yılından 2011 yılına kadar artış, 2011 yılından 2014 yılına kadar düşüş görülmektedir. 2014 yılından 2023 yılına kadar istikrarsızlıklarla yaşanan beraber 2023 yılında sonuç olarak artış görülmektedir.

4. Literatür Taraması

Mallick ve Mahalik (2008), Hindistan'da inşaat sektörünün ekonomik büyüme oranını ilerletmedeki önemini ampirik olarak incelemek amacıyla yaptıkları çalışmada, hata düzeltme modeli ve ARDL yöntemini kullanmışlardır. Çalışmanın sonunda inşaat sektörünün istihdamı arttırması yoluyla büyüme oranını da etkileyebileceği sonucuna ulaşmışlardır.

Choy vd. (2011), Malezya'nın ekonomik büyümeler, gayrimenkul yatırımı ve inşaat faaliyetleri arasındaki üçlü ilişkilerini 2000-2010 yılları arasında üç aylık zaman serisi verileriyle ele almışlardır. Yöntem olarak Granger nedensellik testlerini kullanmışlardır. İnşaat faaliyetlerindeki büyümenin GSYH'nin artmasına neden olduğu sonucunu çıkarmışlardır. Sonuçların, politika yapıcılar ve endüstriyel uygulayıcılar için endüstriyel politikalar ve kurumsal stratejiler formüle etmede yararlı olması beklenmektedir.

Adenomon ve Oyejola (2013), VAR ve SVAR modellerini kullanarak 1960-2011 dönemi için Nijerya'da tarımın GSYH üzerindeki etkisini araştırdılar. VAR modelinin sonuçları, tarımın GSYH'ye yaklaşık %58 katkıda bulunduğunu göstermiştir. SVAR modelinin sonuçları, tarımın Nijerya'daki GSYH'nin yapısal yeniliklerine katkıda bulunduğunu, ortaya koydu. Sonuç olarak, kalkınmayı arttırmak için tarım sektörüne ve altyapı tesislerine özel teşvikler verilmesini önermişlerdir.

Terin, Aksoy ve Güler (2013), tarım sektöründe meydana gelen büyümeyi etkileyen ekonomik faktörlerin belirlenmesi amacıyla yaptıkları çalışmada 1990-2012 yılları arası 23 yıllık zaman serisi verileri kullanarak, regresyon analizi yapmış ve tarımsal büyümeye etki eden ekonomik faktörleri belirlemeye çalışmışlardır. Tarıma yapılan toplam sabit sermaye yatırımları, tarımsal destekler ve tarımın GSYH içindeki payı tarımsal büyümeyi olumlu yönde etkilediği, tarımda istihdam edilen nüfus sayısı tarımsal büyümeyi olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Yetiz ve Özden (2017), 1968-2015 yılları arasında Türkiye'nin GSYİH ile tarım, sanayi ve hizmetler sektörleri arasındaki nedensellik ilişkisini incelemişlerdir. Bu amaçla, Engle-Granger nedensellik/Blok Dışsalık Wald testleri ile Etki-Tepki ve Varyans Ayrıştırma analizleri uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, tarım sektöründen GSYH, sanayi ve hizmetler sektörüne doğru tek yönlü Granger nedenselliğinin bulunduğu, tarım sektörünün diğer sektörlerden etkilenmediği görülmüştür.

Bilgin (2023), inşaat sektörünün Türkiye'de ekonomiye olan katkılarını incelemiş ve inşaat sektörünün istikrarlı bir büyüme göstermediğini, istikrarın sürdürülebilmesi için yatırımların bölgesel anlamda orantılı olması gerektiğini ve sektöre yapılacak finansal desteklerin istikrarlı büyümeye katkı sağlayacak şekilde yapılması gerektiği sonucuna varmıştır.

Lean (2001), yaptığı araştırmasında Singapur ekonomisinde alt sektörlerden imalat, kamu hizmetleri, ticaret, ulaşım ve iletişim ve finans sektörleri ile inşaat sektörü arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Granger Nedensellik testi ile

inşaat sektörü ve diğer tüm alt sektörler arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisinin olduğunu ve ekonomiyi büyüttüğünü kanıtlamıştır.

Okşak (2018), inşaat, sektöründeki büyümenin tarım sektörünü etkileyip etkilemediğini ARDL eşbütünleşme ve nedensellik analizi ile incelemiştir. Araştırmada inşaat sektöründeki büyüme ile tarım sektörü büyümesi arasında herhangi bir ilişki bulamamıştır.

Gül ve Çakaloğlu (2017), 2000-2014 arası dönemi inşaat sektörünün büyüme hızı ve GSYH büyümesi arasındaki ilişkiyi girdi-çıkıtı analizi ile incelemişlerdir. İnşaat sektörünün girdi-çıkıtı ilişkileri nedeniyle GSYH’deki büyümenin, büyüme hızına olumlu yönde etki ettiğini ortaya çıkarmışlardır.

Kargı (2013), 2000-2012 dönemi ekonomik büyüme ile inşaat sektörü arasındaki ilişkiyi Granger nedensellik testi ile incelemiştir. Gelişmekte olan ülkelerde inşaat sektörünün büyüme oranının GSYH büyüme oranından fazla, gelişmiş ülkelerde büyüme oranının GSYH büyüme oranından az olduğunu kanıtlamıştır.

Ay (2024), 1965-2022 dönemi vergi yükü ile tarım sektöründen elde edilen gelir arasındaki ilişkiyi ARDL yöntemi ile incelemiştir. Sonuç olarak vergi yükü ile tarım sektöründen elde edilen gelir arasında ters yönlü bir ilişki olduğu bulunmuştur. Yani vergi yükündeki artışların tarım sektörünün gelirini azalttığı tespit edilmiştir.

5. METODOLOJİ

Bu çalışmada, 2009-2023 dönemi tarım ve inşaat sektörleri için vergi yükünün ekonomik büyüme hızı üzerindeki etkisi panel veri analizi ile incelenmektedir. Araştırmada Hausman, Wald, Jarque-Bera, Pesaran CD Testi ve Breusch-Pagan LM testleri uygulanmıştır.

5.1. Veri Seti

Veri seti, 2009-2023 dönemini kapsamakta ve her iki sektör için yıllık olarak toplanan verilerden oluşmaktadır. 2009 yılından başlanarak 2023 yılı sonuna dek her iki sektör için kesintisiz veri bulunması, panelin dengeli olmasını sağlamıştır. Veri seti, dengeli (balanced panel) panel veri yapısındadır. Analiz için kullanılan veri seti, önce Excel ortamında düzenlenmiş ve daha sonra Eviews programına aktarılmıştır. Sektörler, panel veri yapısına uygun olarak kodlanmıştır (İnşaat sektörü = 1, Tarım sektörü = 2). Veri seti Eviews’a aktarılırak panel veri seti olarak yapılandırılmıştır. Bağımlı değişken ilgili sektörün yıllık büyüme hızı (yüzde olarak), bağımsız değişken ise sektörün vergi yükü olarak tanımlanmıştır.

Tablo 4: Sektörlerin Vergi Yüğü ve Büyüme Hızı

Yıllar	TARIM SEKTÖRÜ		İNŞAAT SEKTÖRÜ	
	Vergi Yüğü	Büyüme Hızı	Vergi Yüğü	Büyüme Hızı
2009	13,4	3,6	15	-16,1
2010	18,1	2,4	15,1	17,1
2011	18,4	3,4	17,1	24,7
2012	15,3	2,2	15,6	8,3
2013	14,6	2,3	14,8	14
2014	15,2	0,6	14,5	5
2015	16,2	9,4	16,2	4,9
2016	15,6	-2,6	16,7	5,4
2017	12,7	4,7	15,5	8,9
2018	18,1	2,3	15,2	-1,9
2019	18,1	3	14,7	-8,6
2020	19,2	5,8	14,5	-5,5
2021	22,5	-3	15,4	-0,6
2022	21,9	1,3	13,8	-7,1
2023	22,8	-0,2	19,2	2

Vergi yüğü; sektörün ödediğı toplam verginin o sektörün gelirine oranı şeklinde hesaplanmıştır. Sektörel vergi yüğü verileri Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) istatistiklerinden, sektörlerin büyüme oranları verileri Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı istatistiklerinden derlenmiştir.

Toplam gözlem sayısı $N \times T = 2 \times 15 = 30$ 'dur. 2009 yılının başlangıç alınma nedeni, 2008 küresel finansal krizinin ardından vergi politikalarında ve büyüme dinamiklerinde yapısal bir kırılma olabileceğı varsayımıyla, sonrasındaki toparlanma dönemini tam olarak yakalayabilmektir.

5.2. Model Parametreleri

Çalışmada tarım ve inşaat sektörlerinin vergi yükleri ve büyüme hızları inceleneceğı için bu terimlerin modeldeki anlamları açıklanmıştır.

Sabit Terim (α): Modeldeki sabit terim, vergi yüğü sıfır olduğunda beklenen büyüme oranını ifade eder. Gerçek dünyada vergi yüğü hiçbir zaman sıfır olmayacağı için bu katsayı doğrudan ekonomik anlam taşımasa da, regresyon doğrusunun konumunu belirlemek açısından önemlidir. Analizde sabit terim 2.6501 olup, p-değeri 0.7837 ile istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Vergi Yüğü Katsayısı (β): Bu katsayı, vergi yükündeki %1'lik bir artışın büyüme oranı üzerindeki etkisini göstermektedir. Random Effects modelinde katsayı 0.0125 olarak tahmin edilmiştir. Bu sonuç, teorik olarak vergi yükü-

nün artmasının büyüme oranında çok küçük bir artış yaratabileceğini ima etse de, p-değeri 0.9827 ile istatistiksel olarak anlamlı değildir. Aynı şekilde Fixed Effects modelinde de katsayı 0.1033 olup, p-değeri 0.8685'tir. Wald testinde de benzer şekilde p=0.9826 bulunmuştur. Bu bulgular, vergi yükü ile büyüme hızı arasında anlamlı ve tutarlı bir ilişki olmadığını göstermektedir.

Hata Terimi (ϵ): Modelde açıklanamayan, vergi yükü dışındaki tüm etkileri temsil eden terimdir. Hata teriminin varyansı yüksek bulunmuştur, bu da modelin bağımlı değişken üzerindeki açıklama gücünün düşük olduğunu ($R^2 \approx 0$) ifade etmektedir.

POLS modelinde tüm birimler için katsayılar ortaktır ve model şu şekilde yazılabilir:

$$y_{it} = \alpha + \beta, X_{it} + \epsilon_{it} \quad (1)$$

burada i birimleri (sektörleri), t zaman dönemlerini göstermektedir, α ve β sırasıyla sabit terim ve eğim katsayısıdır.

Tek yönlü sabit etkiler modelinde her bir birimin (sektörün) kendine özgü sabit bir etkisi (intercept) vardır. Model denklemini şöyle gösterilebilir:

$$y_{it} = \alpha + \beta, X_{it} + \mu_i + \epsilon_{it} \quad (2)$$

burada μ_i i'nci birime özgü değişmeyen etkiyi temsil etmektedir. Bu çalışmada inşaat ve tarım gibi belirli sektörler incelendiği için birime özgü etkilerin önemli olabileceği düşünülmüş ve tek yönlü sabit etkiler modeli temel alınmıştır. Bu çalışmada dönem sayısı sınırlı olduğundan ve makroekonomik şokların her iki sektörü benzer etkilediği varsayımı altında zaman etkisi ayrı olarak modellenmemiş, sadece sektörler arası (çapraz kesit) sabit etki kullanılmıştır.

6. AMPİRİK BULGULAR

Ekonometrik analizlerde, serinin durağanlık derecesini belirlemek ve güvenilir sonuçlar elde etmek için bu bilgilere göre kullanılacak analiz yöntemlerine karar vermek esastır. Bu çalışmada zaman dönemi görece kısa olduğundan (15 yıl) durağanlık ve eşbütünleşme analizlerine yer verilmemiştir.

Panel veri setinin temel özelliklerini anlamak amacıyla, önce tanımlayıcı istatistikler hesaplanmıştır. Bu kapsamda değişkenlerin ortalama, medyan, maksimum ve minimum değerleri, standart sapmaları incelenmiştir. Aşağıda Tablo 5'de tarım ve inşaat sektörlerine ait temel tanımlayıcı istatistikler verilmektedir. Her iki sektörün büyüme hızı ve vergi yükü değişkenlerinin ortalama, standart sapma ve ekstrem değerleri incelenerek sektörler arası temel farklılıklar ortaya konmuştur.

Tablo 5: Tanımlayıcı İstatistikler

İstatistik	Tarım Sektörü	İnşaat Sektörü
Ortalama Büyüme Hızı (% yıl)	3,0	6,0
Standart Sapma (Büyüme)	2,5	4,0
Minimum / Maksimum Büyüme (%)	-2,0 / 8,0	-5,0 / 14,0
Ortalama Vergi Yüğü (% GSYİH)	2,0	8,0
Standart Sapma (Vergi Yüğü)	0,5	1,0
Minimum / Maksimum Vergi Yüğü	1,3 / 2,8	6,5 / 9,5

Tablo 5’den görülebileceği üzere, 2009-2023 döneminde inşaat sektörü yıllık ortalama %6,0 büyürken, tarım sektöründeki ortalama büyüme %3,0 ile daha düşüktür. İnşaat sektörü, büyüme performansı açısından daha dalgalı bir seyir izlemiştir. Tarım sektörü ise daha stabil bir büyüme oranına sahip olmuş ve vergi yüğü açısından daha düşük ve sabit seviyede kalmıştır.

6.1. Korelasyon Analizi

Bağımsız değişken (vergi yüğü) ile bağımlı değişken (büyüme hızı oranı) arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Korelasyon katsayısı 0.004195 bulunmuş ve p-değeri 0.9824 olduğundan, vergi yüğü ile büyüme oranı arasında anlamlı bir doğrusal ilişki bulunmamıştır. Panel veri genelinde (30 gözlem) vergi yüğü ile büyüme hızı arasında yaklaşık -0,40 düzeyinde negatif bir korelasyon tespit edilmiştir. Bu korelasyonun anlamlılığı panel regresyon analizleri ile daha detaylı incelenmiştir.

Tablo 6: Korelasyon Analizi Sonucu

İstatistik	Büyüme Hızı	Vergi Yüğü
Büyüme Hızı	1.000000	

Vergi Yüğü	0.004195	1.000000
	0.022198	-----
	0.9824	-----

6.2. Havuzlanmış En Küçük Kareler Yöntemi (POLS Modeli)

Bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisini değerlendirmek için panel regresyon analizi uygulanmıştır. İlk olarak, "Panel Least Squares" yöntemi ile temel panel regresyonu gerçekleştirilmiştir. Bu modelde vergi yüğü katsayısı 0.0125 bulunmuş olup, p-değeri 0.9824 ile istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablo 7: Havuzlanmış En Küçük Kareler Yöntemi Sonucu

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	2.650088	9.415432	0.281462	0.7804
Vergi Yüğü	0.012510	0.563555	0.022198	0.9824
R-squared	0.000018	Mean dependent var		2.856667
Adjusted R-squared	-0.035696	S.D. dependent var		7.697724
S.E. of regression	7.833908	Akaike info criterion		7.019141
Sum squared resid	1718.363	Schwarz criterion		7.112554
Log likelihood	-103.2871	Hannan-Quinn criter.		7.049024
F-statistic	0.000493	Durbin-Watson stat		1.365109
Prob(F-statistic)	0.982447			

6.3. Sabit ve Rassal Etkiler Modeli

Modelin hangi panel yöntemine (Fixed Effects veya Random Effects) uygun olduğunu ve sektörlerle özgü etkilerin varlığını belirlemek amacıyla Fixed Effects (Sabit Etkiler) ve Random Effects (Rastgele Etkiler) modelleri ayrı ayrı uygulanmıştır.

Tablo 8: Sabit ve Rassal Etkiler Panel Regresyon Sonuçları (2009–2023)

Değişken	Sabit Etkiler (FE)	Rassal Etkiler (RE)
Vergi Yüğü (β)	0,103301 (p=0,8685)	0,012510 (p=0,9827)
Sabit Terim	1,150816 (p=0,9120)	2,650088 (p=0,7837)
R ²	0,005569	0,000018
Adjusted R ²	-0,068092	-0,035696
Gözlem Sayısı	30	30

Tablo 8 sonuçlarına göre her iki modelde de vergi yükünün büyüme hızı üzerindeki etkisi pozitif ancak istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bu sonuçlar, vergi yükünün sektörlerin büyüme hızı üzerinde analiz dönemi boyunca belirgin bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

6.4. Hausman Testi

Hausman testi, sabit ve rassal etkiler tahmincileri arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığına bakarak, birime özgü etkilerin açıklayıcı değişkenlerle ilişkisiz olduğu temel hipotezinin geçerliliğini sınamaktadır.³⁹ Hausman testi, Fixed ve Random Effects modellerinden hangisinin daha uygun olduğunu belirlemek için kullanılmıştır. Hipotezler aşağıdaki gibidir:

³⁹ Jerry A. Hausman, ‘Specification Tests in Econometrics’ (1978) 46 (6) *Econometrica* 1251, 1271

- H0: Rastgele etkiler modeli uygundur.
- H1: Sabit etkiler modeli uygundur.

Model seçiminde kritik olan Hausman testi, Tablo 9'daki FE ve RE tahminlerinin karşılaştırılmasıyla uygulanmıştır. Test sonucunda Hausman istatistiği $\chi^2(1) = 0,150732$ olarak bulunmuş ve $p = 0,6978$ değeri elde edilmiştir. Bu sonuca göre null hipotez reddedilememiş ve Random Effects modeli tercih edilmiştir.

Tablo 9: Hausman Testi Sonuçları

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	0.150732	1	0.6978

6.5. Wald Testi

Sabit Etkiler (FE) modelinde grup bazında (birime özgü) heteroskedastisiteyi test etmek için Wald testi yaygın olarak kullanılmaktadır.⁴⁰ Bu testin temel hipotezi, tüm N birim için hata terimi varyanslarının eşit olmasıdır. Formül olarak:

• $H_0: \sigma_1^2 = \sigma_2^2 = \dots = \sigma_N^2$ (Tüm birimlerde hata varyansı eşit)

• H_1 : En az bir birim i için $\sigma_i^2 \neq \sigma_j^2$ (Farklı varyans)

Bu çalışmada $N = 2$ olduğundan $H_0: \sigma_{\text{inşaat}}^2 = \sigma_{\text{tarım}}^2$ hipotezi sınanacaktır. Değişen varyans için Wald test istatistiği, her bir birime ait hata kareler toplamından varyans tahminleri elde edilerek hesaplanır ve asimptotik olarak χ_N^2 (burada χ_2^2) dağılımına uyar.

Test sonucunda H_0 reddedilirse modelde heteroskedastisite olduğu anlaşılr. Böyle bir durumda, heteroskedastisiteyi gidermek veya etkisini azaltmak için White tipi sağlam standart hatalar (cross-section clustered standard errors) kullanılabilir veya Feasible GLS gibi yöntemlerle her birime özgü varyanslar dikkate alınarak model yeniden tahmin edilebilir. Bu çalışmada, Wald testi ile heteroskedastisite kontrol edilmiştir.

Tablo 10: Wald Testi Sonuçları

Test Statistic	Value	df	Probability
t-statistic	0.021859	28	0.9827
F-statistic	0.000478	(1, 28)	0.9827
Chi-square	0.000478	1	0.9826

Model parametrelerinin anlamlılığını test etmek için Wald testi uygulanmıştır. Hipotezler aşağıdaki gibidir:

• H0: Vergi yükü katsayısı sıfıra eşittir (ekonomik büyüme hızı üzerinde anlamlı etkisi yoktur).

⁴⁰ William H. Greene, *Econometric Analysis* (5th edn, Prentice-Hall 2000) 598

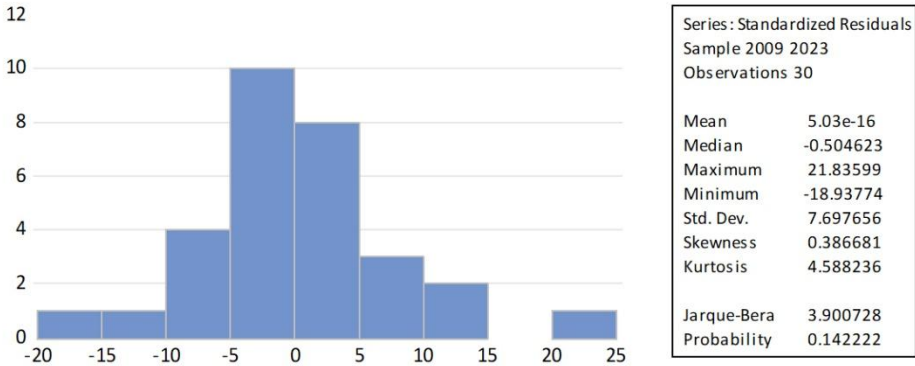
• H1: Vergi yükü katsayısı sıfırdan farklıdır (ekonomik büyüme hızı üzerinde anlamlı etkisi vardır).

Wald testi sonuçlarına göre Chi-square istatistiği 0.000478, p-değeri ise 0.9826 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda vergi yükünün ekonomik büyüme hızı üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

6.6. Artıkların Normal Dağılım Testi

Model varsayımlarının geçerliliğini kontrol etmek amacıyla artıkların normal dağılıma uygunluğu incelenmiştir. Jarque-Bera istatistiği 3.9007, p-değeri 0.1422 olarak bulunmuştur. Bu sonuç, artıkların normal dağılıma yakın olduğunu göstermektedir.

Şekil 5: Normal Dağılım Testi



6.7. Yatay Kesit Bağımlılığı Testi (Cross-section Dependence)

Uygulamada uygun enstrüman değişkenleri bulmak güç olabileceğinden, öncelikle yatay kesitsel bağımlılığın var olup olmadığını sınamak önem arz etmektedir. Panel verilerinde önemli bir varsayım olan yatay kesit bağımlılığı, Pesaran CD testi ve Breusch-Pagan LM testi ile incelenmiştir. Breusch-Pagan LM testi, hata terimlerinin olası korelasyonlarını ki-kare dağılımlı bir istatistikle sınar. Testin temel hipotezi tüm çapraz birimler arasında korelasyonun sıfır olmasıdır:

- $H_0: \text{cor}(\epsilon_{it}, \epsilon_{jt}) = 0$ (Tüm $i \neq j$ çiftler için hata terimleri bağımsız)
- $H_1: \text{cor}(\epsilon_{it}, \epsilon_{jt}) \neq 0$ (En az bir birim çifti için korelasyon sıfırdan farklı)

Breusch-Pagan LM istatistiği, tüm ikili birim kombinasyonları arasındaki örnek korelasyon katsayılarının karelerinin toplamına dayanır ve $\chi^2_{N(N-1)/2}$ dağılımına sahiptir. Pesaran (2004) ise ortalama korelasyona dayalı bir test önerir; Pesaran CD istatistiği yaklaşık standart normal dağılım gösterir ve özellikle T büyük olsa da N'de büyük olduğunda tercih edilir. Bu çalışmada panel

veri setimiz $N = 2$ sektör ve $T = 15$ yıl olduğundan ($T > N$), yatay kesitsel bağımlılık için Breusch-Pagan LM testi uygulanması uygun görülmüştür.

Tablo 11: Yatay Kesit Bağımlılığı Testi Sonuçları

Test	Statistic	d.f.	Prob.
Breusch-Pagan LM	0.003397	1	0.9535
Pesaran scaled LM	-0.704705		0.4810
Pesaran CD	0.058283		0.9535

Elde edilen sonuçlar; Pesaran CD testi p-değeri 0.9535, Breusch-Pagan LM testi p-değeri 0.9535 şeklindedir. Buna göre yatay kesit bağımlılığının olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu da sektörler arasında anlamlı bir bağımlılık olmadığını göstermektedir.

Sonuç

Tarım ve inşaat sektörleri özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyümelerini sağlama ve sürdürülebilir ekonomik kalkınmaları için temel sektörlerdir. Tarım sektöründe büyümeyi belirleyen istihdam, sulanabilir arazi sayısı, traktör miktarı, ihracat, yatırım tutarı, tarımsal teşvikler ve gübre kullanımı gibi ekonomik, mali ve teknik birçok faktör bulunmaktadır. Bunların dışında sektörde ödenen vergileri ifade eden vergi yükü bir diğer önemli faktördür. Tarım sektörü ekonomide katma değer yaratan faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde aktif rol oynamaktadır. Tarımsal faaliyetler; bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri ve su ürünleri üretimi olarak dört kategoriye ayrılmıştır. Dünya genelinde yaşanan küresel ısınma ve iklim değişikliği tarım sektörünü en fazla etkileyen gelişmeler olmuştur. Bu durum tarım sektörünün gelişmesine yönelik izlenecek politikaları da gündeme getirmiştir.

Türkiye’de tarım sektörünün büyüme hızı ve GSYH içindeki oranı düşmüştür. Bu düşüşün nedenleri arasında diğer sektörlerdeki büyüme hızının daha yüksek olması, tarım sektöründe istihdam edilenlerin azalması ve dış ticaret içindeki payının azalması sayılabilir. Bir diğer önemli sektör inşaat sektörüdür. İnşaat sektörü, vasıflı ve vasıfsız birçok işvereni bünyesinde barındırması, iktisadi ve sosyal refah seviyesine olan katkısı ve kullandığı girdiler ile mal ve hizmet üreterek ekonomide katma değer yaratmaktadır. İnşaat sektörü, konut ve altyapı sektörü olarak incelenmektedir. Ülkemizde inşaat sektörünün büyüme hızı yıllar itibarıyla farklılık göstermekle birlikte artmıştır. Bu artış sanayileşme, göç, kentleşme ve nüfus artışı gibi faktörlere dayanmaktadır. Bu çalışmanın amacı Türkiye’de tarım ve inşaat sektörlerinin vergi yüklerini ve büyüme hızlarını panel veri ile karşılaştırmalı olarak analiz etmektir. Büyüme hızları farklı olan bu iki sektörün vergi yükü incelendiğinde tarım sektörünün vergi yükü inşaat sektöründen daha fazladır. 2009-2023 döneminde vergi yükü artışı tarım sektöründe % 9,4, inşaat sektöründe % 4,2 olarak gerçekleşmiştir.

Bu çalışmada Türkiye’de tarım ve inşaat sektörlerinde vergi yükü ile ekonomik büyüme hızı arasındaki ilişki 2009–2023 dönemi için panel veri analizi kullanılarak incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre her iki sektörde de vergi yükünün büyüme oranı üzerinde analiz dönemi boyunca anlamlı bir etkisi bulunmamıştır. Bağımsız değişken (vergi yükü) ile bağımlı değişken (büyüme hızı oranı) arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla korelasyon analizi yapılmış ve korelasyon katsayısı 0.004195 bulunmuş ve p-değeri 0.9824 olduğundan, vergi yükü ile büyüme oranı arasında anlamlı bir doğrusal ilişki bulunmamıştır. POLS modelinde vergi yükü katsayısı 0.0125 bulunmuş, p-değeri 0.9824 bulunmuş ve vergi yükü ile büyüme hızı istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır. Sabit Etkiler ve Rassal etkiler modelinin sonuçları, sektörel vergi yükü artışlarının tarım ve inşaat sektörlerinde büyüme performansını pozitif ancak istatistiksel olarak anlamlı şekilde etkilemediğini ortaya koymaktadır. Bu sonuç, söz konusu dönemde sektörel büyümenin vergi yükü dışındaki diğer faktörlerden (örneğin genel ekonomik konjonktür, sektörel teşvikler, dış piyasa koşulları vb.) daha fazla etkilendiğine işaret edebilir. Hausman testi sonucuna göre %5 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi (rassal etkiler modelinin tutarlı olduğu varsayımı) reddedilmemiştir. Bu sonuca göre modeldeki birime özgü etkilerin açıklayıcı değişken (vergi yükü) ile korelasyonlu olabileceği anlaşılmakta ve bu durumda tutarlı tahmin veren rassal etkiler modeli tercih edilmiştir. Wald testi sonuçlarına göre Chi-square istatistiği 0.000478, p-değeri ise 0.9826 olarak hesaplanmış ve vergi yükünün büyüme hızı üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Jarque-Bera istatistiği 3.9007, p-değeri 0.1422 olarak hesaplanmış ve artıkların normal dağılıma yakın olduğu ortaya çıkmıştır. Tanısal testler ise sektörler arasında belirgin yatay kesitsel bağımlılık olmadığını, ancak sektörlerin hata terimi varyansları arasında farklılık olduğunu göstermiştir. Bu nedenle, robust standart hata yöntemlerinin gelecek çalışmalarda kullanılması önerilmektedir. Sonuç olarak gerçekleştirilen analizler sonucunda, vergi yükünün tarım ve inşaat sektörlerindeki ekonomik büyüme hızı üzerindeki etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı ortaya konmuştur. Uygulanan yöntemler, panel veri setinin ve varsayımların uygun olduğunu doğrulamış, ancak vergi yükünün tek başına büyüme oranlarını açıklamada yeterli olmadığı sonucunu vermiştir.

Politika açısından, bu çalışmanın sonuçları sektörel vergi politikalarının tek başına ekonomik büyüme hızı üzerinde güçlü bir belirleyici olmadığını göstermektedir. Vergi politikası; kaynakların iç tasarrufları arttırarak tahsisi, ülkenin ekonomik büyümesinin arttırılması, fiyat istikrarının sağlanması ve üretim ve tüketim düzeyinin kontrol edilmesi gibi sosyal ve ekonomik amaçlar için kullanılmaktadır. Vergi politikası, çiftlik gelir seviyesi, teknoloji ve araziye yatırım ve çiftlik uygulamalarının benimsenmesi üzerindeki etkisiyle tarım sektöründeki rekabet gücünü etkilemektedir. Vergi politikası araçları ekonomik büyüme hedeflerinde kullanılırken, sektörlerin iç dinamiklerinin ve diğer makroekonomik faktörlerin dikkate alınması daha etkili olacaktır. Devlet vergi politikalarının yanında tarım sektörünün büyüme hızını arttırmak ve vergi yükünü azaltmak amacıyla bazı

politikalar uygulamalıdır. Tarım için iyileştirilmiş ve güçlendirilmiş su yönetimi ve politikaları uygulamalıdır. Yenilik ve teknoloji odaklı üretim ortamı sağlayan, iklim değişikliği ile mücadele eden, çiftçiye gelir desteği ve vergi indirimleri sunan, çevreyi koruyan, dış pazarlara açılma fırsatı veren ve rekabet gücü kazanılmasını sağlayacak politikalar uygulamalıdır. Tarım sektöründe verimliliği ve kaliteyi arttırmak için izlenecek politikalar uzun vadeli, dayanışma çerçevesinde ve etkili yönetim ile gerçekleştirilmelidir. Dışa bağımlılığın azaltılması için etkin ve istikrarlı politikalar ile tarım sektöründe üretim ve verimlilik sürdürülmelidir. Tarım politikaları için vergi muafiyetleri ve indirimleri uygulamalı, yatırımları ve bölgesel teşvikleri arttırmalıdır. İnşaat sektöründeki büyüme hızı kontrol altına alınmalıdır. Öncelikle devlet kentsel dönüşüm projeleriyle depreme dayanıklı daha güvenli binalar inşa etmelidir. Bunu gerçekleştirirken çevreci politikalar tercih etmeli ve doğal yaşamı desteklemelidir. Yeni yönetmeliklere ve kanuni düzenlemelere uygun olarak faaliyetlerini sürdürmelidir. İnşaat faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için arz ve talep koşullarına uygun olarak teşvikler ve krediler sunmalıdır. Faiz ve kredi destekleri dengeli olarak dağıtılmalıdır. Dışa bağımlılığı azaltmak amacıyla yerli üretime ağırlık verilmelidir. Vergi politikalarını ve teşviklerini gözden geçirmelidir. Sonuç olarak daha uzun dönemli ve farklı sektörleri kapsayan geniş kapsamlı panel çalışmaları ile vergi yükü ve ekonomik büyüme hızı arasındaki ilişkinin daha kapsamlı değerlendirilmesi faydalı olacaktır. Bu çalışma, konu ile ilgili sonraki araştırmalar için temel teşkil etmekte ve literatüre sektörel düzeyde katkıda bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akay A and Akgün F. K, 'Türkiye'de Planlamada Dönüşüm Süreci: Çevre ve Koruma Mı? Kentleşme ve Yapılaşma Mı?' (2014) 47(4) *Amme İdaresi Dergisi* 93-115
- Akman N, Şen Ö and Cedden F, 'Türkiye'de Sığır Yetiştiriciliği' *Tarım Haftası 2017: Türkiye'nin Hayvansal Üretimi (Mevcut Durum ve Gelecek) Sempozyumu*, Ankara: Ankara Üniversitesi (2017) 58
- Alhwaish A. K, 'Causality between the Construction Sector and Economic Growth: The Case of Saudi Arabia' (2015) 18(1) *International Real Estate Review* 131-147
- Apak T, 'İnşaat ve Gayrimenkul Sektörünün Vergilendirilmesi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar' (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 11 Mayıs 2015) < <https://www.tmud.org.tr/Files/insaatsektor.pdf> > erişim tarihi 28 Mart 2025
- Ay Ş, 'An Empirical Analysis of the Relationship Between Agricultural Revenue and Tax Burden' (2024) 8(4) *Journal of Agricultural Sciences* 1127-1133
- Bayrak İ. C and Telatar O. M, 'İnşaat Sektörü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisi Üzerine Ampirik Bir Analiz' (2021) 12(3) *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi* 1283-1297
- Dağtekin M, 'Türkiye Denizlerinde Balıkçılık' in Kemalettin Taşdan, Selda Arslan ve Zehra Çiçekgil (eds), *Tarımsal Araştırmalardan Bakış (TEPGE Yayınları 2015)* 123

Demir E, Tanrıvermiş Y and Töremen E, ‘Türkiye’de Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Özellik Gösteren Durumların Değerlendirilmesi’ (2022) 28 Avrasya Bilimler Akademisi Avrasya İşletme ve İktisat Dergisi 79-199

Ergün O. F and Bayram B, ‘Türkiye’de Hayvancılık Sektöründe Yaşanan Değişimler’ (2021) 10(2) Bahri Dağdaş Hayvancılık Araştırma Dergisi 158-175

Eurostat, Agriculture, ‘Forestry and Fishery Statistics’ (Statistical Book, Aralık 2017) < <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/8538823/KS-FK-17-001-EN-N.pdf/c7957b31-be5c-4260-8f61-988b9c7f2316> > erişim tarihi 25 Eylül 2024

Eşkinat R and Tepecik F, ‘İnşaat Sektörüne Küresel Bakış’ (2012) 14(1) Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 25-41

Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG 06.01.1961/10700

Giang D.T.H and Pheng L.S, ‘Role of Construction in Economic Development: Review of Key Concepts in the Past 40 Years’ (2011) 35 Habitat International 118-125

Gürler Z, Tarım Ekonomisi (1st edn, Nobel Yayıncılık 2008) 1

Greene W. H, Econometric Analysis (5th edn, Prentice-Hall 2000) 598

Hayran S, ‘Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Tarım İşletmeciliği Açısından Bir Değerlendirme’ (2012) 358 Ziraat Mühendisliği 10-13

Hausman J. A, ‘Specification Tests in Econometrics’ (1978) 46 (6) Econometrica 1251-1271

Hussein A. W and Mohammud H. S, ‘The Impact of Tax Revenue on Economic Growth in Turkey from 2010 to 2020’ (2022) 12(1) Journal of Danubian Studies and Research 100-111

İnan H, Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği, (8th edn, İdeal Kültür Yayıncılık 2016) 9

Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 3065, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG 02.11.1984/18563

Kıllı M and Hatunoğlu Z, ‘Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış’ (2016) 3(1) Optimum Journal of Economics and Management Sciences 1-12

Kildienė S, Kaklauskas A and Zavadskas E. K, ‘COPRAS based Comparative Analysis of the European Country Management Capabilities within the Construction Sector in the Time of Crisis’ (2011) 12(2) Journal of Business Economics and Management 417-434

Koç E, Kaya K and Şenel M. C, ‘Türkiye’de İnşaat Sanayi Sektörünün Gelişimi-Temel İnşaat Sanayi Göstergeleri’ (2017) 6(2) Nevşehir Bilim ve Teknoloji Dergisi 643-660

Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, RG 21.06.2006/26205

MÜSİAD, ‘Sektör Raporları Özeti’ (İnşaat ve Yapı Malzemeleri Sektör Raporu, 11 Şubat 2025) < <https://www.musiad.org.tr/uploads/press-470/sekto%CC%88rler-fo%CC%88y.pdf> > erişim tarihi 17 Mart 2025

OECD, ‘Crop Production’ (Bitkisel Üretim, 15 Ekim 2024) < <https://data.oecd.org/ag-routup/crop-production.htm> > erişim tarihi 8 Kasım 2024

OECD, Productivity and Sustainability in Food and Agriculture: Main Findings from Country Reviews and Policy Lessons, (OECD Publishing 2019) 3-179

Ojong C. M, Anthony O and Arikpo O. F, 'The Impact of Tax Revenue on Economic Growth' (2016) 7(1) *Journal of Economics and Finance* 32-38

Öztürk N and Fitöz E, 'Türkiye'de Konut Piyasasının Belirleyicileri: Ampirik Bir Uygulama' (2009) 5(10), *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* 21-46

Purkis S, 'İstanbul'da İnşaat Odaklı Birikimin Durdurulamayan Yükselişi: Konut Fazlasına Karşı Artan Konut Açığı' (2016) 40(4) *Mülkiye Dergisi* 91-112

Romer C. D and Romer D. H, 'The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks' (2010) 100(3) *American Economic Review* 763-801

Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 'Üretim İstatistikleri' (Tarım Üretimi-Temel Ürünler (2009-2023), < <https://www.sbb.gov.tr/temel-ekonomik-gostergeler/#1723022954271-df5bafb9-0a6a> > erişim tarihi 30 Mayıs 2025

Şahin H, *Türkiye Ekonomisi* (14th edn, Ezgi Kitabevi Yayınları 2014), 296

Takumah W, 'Cointegration and Causality Between Tax Revenue and Economic Growth in Ghana' (2014) 1(6) *International Research Journal of Marketing and Economics* 30-44

Tanyılmaz K and Karahan M, 'Kalkınma ve İnşaat Sektörü: Türkiye Örneği' (2021) 3(1) *Ardaşan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 62-68

Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Ziraat Mühendisleri Odası, 'Su Ürünleri Raporu' (Su Ürünleri Üretimimizin Yapısı, 10 Şubat 2017) < <https://www.zmo.org.tr/icerik/su-urunleri-raporu-23465> > erişim tarihi 27 Eylül 2024

TÜİK, 'Hayvansal Üretim İstatistikleri' (2001-2023), 'Su Ürünleri İstatistikleri' < <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1> > (2000-2023), 30 Mayıs 2025

TÜİK, 'İstatistiksel Tablolar, Sektör Bilançoları' Ekonomik Faaliyetlere ve Yıllara Göre Firmaların Bilanço Hesapları, 2009-2022, < <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=sanayi-114&dil=1> > 12 Eylül 2024

Ünlü A, 'Tarım, Sanayi ve Hizmet Sektörleri Politikaları' in Burak Uğur (ed), *Güncel Uygulamalarla İktisat Politikası Eğitim Kitabevi* 2023) 207-232

Yazıcıoğlu Y, *Türkiye Ekonomisi*, (1st edn, Detay Yayıncılık 2014) 139

Zeydanlı U, Turak A, Bilgin C, Kınıkoğlu Y, Yalçın S and Doğan H, *İklim Değişikliği ve Ormancılık: Modellerden Uygulamaya*, (1st edn, Dumat Ofset Yayıncılık 2011) 22

Wells J, 'The Construction Industry in the Context of Development: A New Perspective' (1984) 8(3/4) *Habitat International* 9-28

ANAYASADA YER ALAN VERGİLENDİRME İLKELERİ PERSPEKTİFİNDEN ÖZEL ESASLAR UYGULAMASININ VERGİDE KANUNİLİK İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ*

(FROM THE PERSPECTIVE OF TAXATION PRINCIPLES UNDER THE
CONSTITUTION, THE EVALUATION OF THE APPLICATION OF EXCEPTIONAL
MEASURES AS TO THEIR LEGALITY IN TAXATION)

Öğr. Gör. Dr./Assoc. Member Dr. Hacer KABA**

ÖZ

Özel esaslar, katma değer vergisi iadelerinde yolsuzlukların önlenmesi ve iade edilecek KDV tutarının doğruluğunu sağlamak amacıyla 84 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile uygulanmaya başlanılmıştır. Anayasada belirtildiği üzere, temel hak ve özgürlüklerden biri olan vergi ödevine yönelik hususlar münhasıran kanun ile düzenlenmelidir. Vergide kanunilik ilkesi gereğince vergilendirme yetkisi yalnızca yasama organına aittir. Hukuk devletinin ayrılmaz bir parçası olan vergide kanunilik ilkesi, kamu gücü karşısında zayıf konumda olan yönetilenlerin, temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınarak korunmasını amaçlamaktadır. Özel esaslar uygulamasının tebliğle düzenlenmesi, vergide kanunilik ilkesini amacından uzaklaştırmakta ve vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlükler kanuni dayanağı olmaksızın sınırlandırılmaktadır. Hukuk devleti anlayışını benimseyen bir devlette, bu durumun kişilerin devlete ve vergi sistemine olan güvenini sarsması kuvvetle muhtemeldir. Özel esaslar uygulamasının vergide kanunilik ilkesi bağlamında değerlendirilerek, uygulamanın hukuki niteliğinin analiz edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, özel esaslar uygulamasının vergide kanunilik ilkesine aykırı olduğu

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 27.05.2025 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 01.07.2025 tarihinde birinci hakem; 03.07.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı, hacerkaba@sakarya.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0003-2617-1652

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Bu makaleye atfı için; KABA, Hacer, “Anayasada Yer Alan Vergilendirme İlkeleri Perspektifinden Özel Esaslar Uygulamasının Vergide Kanunilik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi” Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 247, 2025, s. 1213-1244.

tespit edilmiştir. Özel esaslar uygulamasının anayasal ve yasal zeminde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kanunilik İlkesi, Özel Esaslar, Hukuk Devleti, Vergilendirme Yetkisi, Mülkiyet Hakkı

ABSTRACT

Exceptional measures were put into practice with the Value Added Tax General Application Communiqué No. 84 in order to prevent corruption in value added tax refunds and to ensure the accuracy of the VAT amount to be refunded. As stated in the Constitution, matters regarding tax obligations, which are one of the fundamental rights and freedoms, should be regulated exclusively by law. According to the principle of legality in taxation, the power to tax belongs to the legislative power exclusively. The principle of legality in taxation- an integral part of the rule of law, aims to guarantee to protect the fundamental rights and freedoms of the governed, who are in a weak position before the public power. The regulation of the application of the exceptional measures by means of a circular diverts the principle of legality in taxation from its purpose, and through taxation fundamental rights and freedoms are restricted without a legal basis. In a State that adopts the rule of law, it is quite possible that this would betray the people's trust in the State and in the tax system. The purpose of this study is to evaluate the application of the exceptional measures in the context of the principle of legality in taxation and to analyze the legal nature of this application. In the study, it was determined that the application of exceptional measures is contrary to the principle of legality in taxation. The application of exceptional measures needs to be reorganized based on constitutional and legal grounds.

Keywords: Principle of Legality, The Exceptional Measures, Rule of Law, Taxation Authority, Property Right

Giriş

Devlet, kamu gücü egemenliğinden doğan vergilendirme yetkisini, toplum adına kamu finansman aracı olarak kullanmaktadır. Devlet, kamu gücü egemenliğinin kendine sağladığı bu gücü sınırsız ve keyfi bir şekilde kullanamaz. Devlete bu yetkisinin kullanımıyla ilgili kanunlarla bir takımlar sınırlar çizilmiştir. Keyfi ve sınırsız uygulamaları önlemek amacıyla başta vergide kanunilik ilkesi olmak üzere, yönetilenleri yönetenler karşısında koruma altına alan çeşitli anayasal kurallar getirilmiştir. Hukuk devleti anlayışının bir sonucu olan vergide kanunilik ilkesi, devlete çizilen temel sınırlardan biridir. Vergide kanunilik ilkesi gereğince kanuni dayanağı olmayan hiçbir vergi konulamaz.

Vergide kanunilik ilkesi, vergilendirmede keyfi uygulamalara karşı alınan bir önlemdir.

Vergiye doğrudan olay, verginin konusu, verginin tarh ve tahsili gibi verginin asli unsurları sadece kanunla düzenlenebilir. Bununla birlikte anayasa, yürütme organına vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik ayrıntıları düzenleme yetkisi vermiştir. Yürütme organına verilen bu yetki verginin asli unsurlarını kapsamamaktadır. Yürütme organı kanuni sınırlar dahilinde düzenleyici işlem yapabilmektedir. Kanunların vergi idaresine tanıdığı tebliğ çıkarma yetkisi de idarenin düzenleyici işlemlerinden birisidir. Bu bağlamda dikkat çeken bir uygulama da 84 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile uygulamaya başlanılan özel esaslar müessesesidir. Tebliğde, özel esaslar uygulamasının temel amacı; iade edilecek Katma Değer Vergisi (KDV) tutarının doğruluğunu sağlamak ve iadeyle ilgili yolsuzlukların önlenmesi şeklinde ifade edilmektedir.

Özel esaslar müessesesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMYB) ile mücadele için getirilen bir uygulama olsa da uygulamanın tebliğ ile düzenlenmesi, literatürde tartışılan bir husustur. Özel esaslar uygulaması iade taleplerinin güçleşmesi, özel esaslara alınan mükellefler ile diğer mükelleflerin ticaret yapmak istememesi, mükelleflerin vergi incelemesiyle karşı karşıya kalabilmesi gibi istenmeyen sonuçlara yol açabilmektedir. Mükellefler açısından ciddi sonuçlar doğurabilen bir uygulamanın, kanuni dayanaktan yoksun bir şekilde tebliğ ile düzenlenmesi vergide kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Yerleşik içtihadın da bu doğrultuda olduğu görülmektedir.

Devlet vergi yoluyla kişilerin mülkiyet hakkına müdahale edebilmektedir. Vergilendirme kişilerin mülkünden devletin mülküne bir aktarım olarak görülebilmektedir. Bu nedenle anayasada güvence altına alınan mülkiyet hakkı ile vergilendirme yetkisi doğrudan ilişkili bir konudur. Hukuk devleti anlayışını benimseyen bir devlette bu müdahalenin ölçüsüz olması düşünülemez. Konu özel esaslar bağlamında değerlendirildiğinde, iade talebi reddedilen bir kişinin mülkiyetinde bir kısıtlama olduğu görülmektedir. Özel esaslar uygulamasının kanuni dayanağı sorgulandığında, söz konusu müdahalenin hukuka uygun olup olmadığı tartışmaya açık bir husustur. Bu nedenle, çalışmada öncelikle vergilendirme yetkisine ve özel esaslar uygulamasına dair teorik çerçeve sunulduktan sonra özel esaslar uygulaması mülkiyet hakkı temelinde değerlendirilmektedir.

Çalışmada özel esaslar uygulamasının vergide kanunilik ilkesi bağlamında değerlendirilerek, uygulamanın hukuki niteliğinin analiz edilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle araştırma konusuyla ilgili yerli ve yabancı literatür taraması yapılmış, konuyla ilgili yargı kararları incelenmiştir. Bu çalışmalar sonucunda araştırma konusuyla doğrudan ilişkili olduğu tespit edilen ve çalışmaya katkı sağlayacağı düşünülen literatür özetine yer verilmektedir. Çalışmanın devamında, hukuk devleti perspektifinden özel esaslar uygulamasının, vergide kanunilik ilkesiyle doğrudan ilişkisi olduğu tespit edilen “hukuki güvenlik” ve “kanunların geriye yürümezliği” ilkeleri bağlamında

değerlendirilmesi yapılmaktadır. Son olarak çalışmada, özel esaslar uygulaması vergide kanunilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilerek uygulamanın hukuki niteliği analiz edilmektedir. Çalışmanın sonuç kısmında araştırma sonuçlarına, araştırmada tespit edilen sorunlara ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerine yer verilmektedir.

1. Hukuk Devletinde Vergilendirme Yetkisi

Vergilerin kökeninin genellikle ilk devletlerin oluşum periyoduna atıfta bulunduğu görülmektedir. On yedinci yüzyıla kadar vergi sistemleri düzensiz ve zayıf bir şekildeydi. İlerleyen süreçte Avrupa devletleri, vergilendirmenin teorik temellerini geliştirmeyi amaçlayan bir ideolojinin gelişimine katkıda bulunmuştur. Adam Smith “Milletlerin Zenginliğinin Doğası ve Nedenleri Üzerine Bir İnceleme (An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations)” adlı eserinde ilk kez vergilendirme ilkelerini formüle etmiş, vergi ödemelerini, devletin finansal sistemindeki yerlerini tanımlamış ve bir mükellef için vergilerin köleliğin değil özgürlüğün bir göstergesi olduğunu vurgulamıştır¹. Burada dikkat çeken husus vergilendirme yetkisinin kişilerden alınan değil (kölelik olmadığı), kişilerin özgür iradesiyle tanıdığı (özgürlük olarak görülmesi) bir yetki olmasıdır. Devlet vergilendirme yetkisini “Ulus egemenliği”nden almaktadır. Yasama organı bu yetkisini Ulus adına kullanmaktadır².

Vergilendirme yetkisi, devleti toplum karşısında üstün kılan kamu gücü egemenliğinden doğmaktadır³. Diğer bir ifadeyle vergilendirme yetkisi, egemenliğin mali alana yansması olan mali egemenlikten doğmaktadır⁴. Mali egemenlik, bir devletin ülkesi üzerinde sahip olduğu mali yükümlülük koyma, kamu harcaması yapma, borçlanma gibi mali konularla ilgili karar verme hususunda sahip olduğu fiili ve hukuki gücüdür⁵. O halde devletin vergilendirme yetkisi, ülkesi üzerinde sahip olduğu kamu gücü egemenliğine dayanarak vergilendirme hususundaki fiili ve hukuki gücünü kullanması şeklinde tanımlanabilir⁶. Devlet bu yetkisini toplum adına kamu finansman aracı olarak kullanmaktadır⁷.

¹ Halyna Rossikhina, Mikhailo Hultai and Inna Shrub, 'Constitutional Principles of Taxation : Doctrinal Approaches to Typology' (2018) 4(3) Baltic Journal of Economic Studies 259, 260

² Şahnaz Gerek and Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku* (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2005) 132

³ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri* (Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını no:8 1997) 28; Zeynep Arıkan, 'Vergilendirme yetkisi ve Kullanımı' (1997) (37) Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 269, 271

⁴ Bumin Doğrusöz, 'Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü' (2011) 6(1-3) *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 6 65, 66

⁵ Bayraklı (n 3) 29

⁶ Zeynep Arıkan, 'Vergilendirme yetkisi ve Kullanımı' (1997) (37) Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 269, 270-271; Bumin Doğrusöz, 'Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü' (2011) 6(1-3) *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 6 65, 66; Mehmet Tosuner and Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku* (Maliye Bölümü Masaüstü,

Kamu gücü egemenliğine sahip olan devlet, bu gücü sınırsız ve keyfi bir şekilde kullanamaz⁸. Vergilendirme yetkisi devletin kamu gücü ayrıcalığına dayanır ve bu yetkinin sınırları anayasal ve yasal çerçevede çizilmiştir. Vergilendirme yetkisi vergide kanunilik, genellik, sosyal devlet ve mali güç ilkelerinin yanı sıra anayasanın genel ilkeleriyle de sınırlandırılmıştır⁹. 1982 Anayasasının 73. maddesinde vergilendirme yetkisinin sınırları açıkça ifade edilmiştir¹⁰. Anayasanın 73. maddesi 3. fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denilmek suretiyle vergiye ilişkin temel düzenlemelerin kanunlarla yapılacağı vurgulanmıştır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, her türlü mali yükümlülüğün sadece yasayla konulabileceğini, kaldırılabilceğini ve değiştirilebileceğini ifade etmiştir. Mahkeme, vergilendirmede takdiri, keyfi ve sınırsız uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer aldığını vurgulamıştır¹¹.

Vergide kanunilik ilkesinin dünyadaki tarihsel gelişim seyrine bakıldığında, 1215 yılında ilan edilen Büyük Özgürlük Fermanı’nın (Magna Carta Libertatum) “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi bağlamında dolaylıda olsa atılan ilk adım olduğu görülmektedir. 1628 yılında ilan edilen Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ile parlamentoyla kral arasında sağlanan anlaşmaya göre; kral, parlamentonun onayı olmadan borçlanamayacak, yardım veya bağış adı altında mali yükümlülük koyamayacaktı. 1689 yılı başında, İngiliz Hukukunda yer alan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına alan ve vergilen-

Yayıncılık Birimi 2018) 30; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu and Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (27th edn, Turhan Kitabevi 2018) 35

⁷ Bayraklı (n 3) 27

⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı and Hakkı Odabaş, 'Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası' (2000) 2 (1) Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 141, 142

⁹ Şahnaz Gerek and Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku* (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2005) 148-149

¹⁰ Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” 1982 Anayasası, Kanun Numarası: 2709, Kabul Tarihi: 18.10.1982, RG: 9.11.1982/17863 (Mükerrer)

¹¹ “Anayasa koyucunun, her çeşit mali yükümlerin yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını buyururken, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını güttüğünde kuşku yoktur. Yasa koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun, yasayla konulmuş sayılması ve Anayasa’ya uygunluğun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümlerin, konusu, yükümlülükleri, matrah ve oranları, muaflık, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümlüden muaflık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa’nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlülüklerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur.” Anayasa Mahkemesi, 2011/153, T. 17.11.2011

dirme yetkisinin hukuki dayanağını oluşturan Haklar Demeci (Bill of Rights) ilan edilmiştir¹². Demokratik gelişmelere öncülük eden “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi ihlalinin, Amerikan Bağımsızlık Hareketinin başlamasına neden olduğu ve 1789 Fransız Devriminin görünüşteki nedeni olduğu söylenebilmektedir¹³. Bu bağlamda demokrasi alanında atılan ilk adımın iktidarın mali yetkilerinin sınırlandırılması olduğu ifade edilebilir¹⁴.

İktidarın mali yetkilerinin sınırlandırılmasında vergide kanunilik ilkesi önemli bir role sahiptir. Türkiye’de vergilerin kanuniliği alanında yaşanan gelişmeler batılı ülkelere kıyasla geç başlamıştır. 1808 Sened-i İttifak padişahın vergilendirme gücünü sınırlayan ilk belgedir. Padişahın tek taraflı olarak vergilendirme yetkisini sınırlandırdığı 1839 Tanzimat Fermanı’nın demokratik bir nitelik taşıdığı söylenememektedir. Devamında 1856 Islahat Fermanı ve 1875 Adalet Fermanı ile padişah, vergilerin kanuniliği ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi gereğince vergiyle ilgili belli ilke ve kurallara uymayı taahhüt etmiştir¹⁵. Ancak bununla birlikte, uygulamaya bakıldığında bu anayasal belgelerin “kanunsuz vergi olmaz” diğer bir ifadeyle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesini yeterince karşılamadığı söylenebilmektedir.

“Temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin bir sonucu olarak vergide kanunilik ilkesi önem kazanmıştır. Vergilendirme, neredeyse toplumdaki herkesi etkilediğinden ve hükümetler için büyük bir gelir kaynağı olduğundan, vergide yasallık özel bir öneme sahiptir¹⁶. Vergide yasallık gibi vergilendirmeye ilgili temel hususlar anayasalarda güvence altına alınmıştır. Anayasal vergilendirme ilkele-ri, vergi ve harçların toplanmasında ortaya çıkan ilişkilerin kökenini, oluşumu- nu ve işleyişi için gerçekçi bir temel olan ilkeleri sentezleyen, bağlantıları bir- leştiren ilkelerdir. Söz konusu ilkeler yasa yapma, yasaları uygulama ve kolluk faaliyetlerini tanımlayarak mali ve yasal düzenlemelerin işleyişini koordine etmektedir¹⁷. Anlaşıldığı üzere anayasal vergilendirme ilkeleri, verginin doğ- masından tahsil sürecine kadar bütün işlemleri düzenlemektedir.

Vergide yasallık ilkesinin hukuk devleti anlayışından doğduğu söylene- bilmektedir. Hukuk devleti vergilendirme yetkisiyle doğrudan ilintili bir kav- ramdır¹⁸. Vergi hukukunda yer alan düzenlemeler anayasada yer alan sosyal

¹² Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (Kazancı Hukuk Yayınları 1982) 15-19

¹³ Ahmet G. Kumrulu, 'Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri' (1979) 36 (1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 147, 148

¹⁴ Bayraklı and Odabaş (n 8) 155

¹⁵ Nami Çağan, 'Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme', (1980) 37 (1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 129, 132

¹⁶ Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Martin Jacob, and Matthias Sünwoldt, 'Does Legality Matter? The Case of Tax Avoidance and Evasion' (2016) 127 *Journal of Economic Behavior and Organization* 182, 183

¹⁷ Rossikhina, Hultai and Shrub (n 1) 263

¹⁸ Çağan (n 12) 144-145

hukuk devleti niteliklerine uygun olmalıdır¹⁹. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisi, vergilerin kanuniliği ve diğer anayasal kurallar çerçevesinde kullanılır²⁰. Hukuk devleti anlayışında devlet, yasama ve yargı güçlerine birtakım kanuni sınırlamalar getirerek yönetenler karşısında yönetilenlere hukuki güvenlik sağlamaktadır²¹. Hukuk devletinin temel unsurlarından birisi de temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasıdır. Temel hakların güvence altında alınarak bu hakların sadece yasalarla düzenlenebileceğini ve rastgele davranışlara konu olamayacağına dair anayasal güvence sağlamak, hukuk devletinin kaçınılmaz unsurlarındandır²².

Hukuk devleti kavramsal olarak, kamu gücü egemenliğine sahip olan devletin yetkilerinin, kişi hak ve özgürlükleri lehine sınırlandırılması ihtiyacıyla ortaya çıkmış ve demokrasiyle birlikte gelişmiştir. Anayasal ilke olarak hukuk devleti, bütün devlet organları faaliyetlerinin hukuk kurallarına tabii olmasının yanı sıra kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin koruma altına alınmasını amaçlamaktadır²³. Bir devletin hukuk devleti olarak nitelendirilebilmesi için temel haklar güvence altına alınıp korunmalı, yasaların anayasaya uygunluğu sağlanmalı, yönetimde hukuka bağlılık ve yargı kuruluşlarının bağımsızlığı ve güvenliği sağlanmalıdır²⁴. Bunun yanı sıra anayasa, sosyal ve ekonomik hakların ve ödevlerin geliştirilmesini devlete görev olarak vermiştir²⁵. Diğer bir deyişle, anayasa sadece vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini devlete karşı koruma altına almamakta; bununla birlikte, bu hakların geliştirilmesi ve korunması görevini de devlete yüklemektedir.

2. Özel Esaslar Uygulamasına İlişkin Genel Bilgiler

Özel esaslar uygulamasının başlangıcı 23.11.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 84 sayılı KDV Genel Uygulama Tebliğidir²⁶. Ancak bununla birlikte, 84 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile uygulamaya başlanılan özel esaslar müessesesinin öncesinde 38, 56 ve 70 sayılı KDV Tebliğlerinde benzer uygulamalar olduğu görülmektedir²⁷. 1 Mayıs 2014'te yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile özel esaslar müessesesi günümüzdeki şekliyle uygulanmaya devam etmektedir²⁸. KDV Genel Uygulama Tebliğinde,

¹⁹ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş and Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku (Filiz Kitabevi 2019)* 48

²⁰ Abdullah Tekbaş, 'Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' (2012) 12 (Özel S., 2010) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 123, 126

²¹ Şeref Gözübüyük, *Türkiye'nin Yönetim Yapısı* (12th edn, Turhan Kitabevi, 2013) 10

²² Mümtaz Soysal, *100 Soruda Anayasanın Anlamı* (11th edn, Gerçek Yayınevi 1997) 164

²³ Çağan (n 12) 144

²⁴ Gözübüyük (n 21) 10; Soysal (n 22) 164-166

²⁵ Gözübüyük (n 21) 18

²⁶ Kemal Oktar, *KDV İstisnalar ve İadeler* (12th edn, Gözlem Yayıncılık 2020) 863

²⁷ Kerem Öncü, 'Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar' (2023) 6 (1) Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 217, 218

²⁸ Oktar (n 26) 863

3065 sayılı KDV Kanunun²⁹ 9, 11, 29 ve 32. maddeleriyle ve iadeyle ilgili hükümler içeren diğer maddelerinde, son aşamada vergiden istisna edilmiş işlemler dolayısıyla gerçek bir mal veya hizmet alışverişine dayalı olan ve bu işlemi doğru olarak yansıtılan belgelerde, yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iade edilebileceği ifade edilmektedir.

KDV Kanununda iade hakkı doğuran işlemler kaynağını Kanunun 9, 11, 29 ve 32. maddelerinden ve iadeye ilişkin diğer maddelerden almaktadır³⁰. KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde, “Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.” şeklinde düzenlenerek KDV iadesine yer verilmiştir. Kanunda iade hususu düzenlenirken iadelere yönelik özel esaslar uygulaması ise tebliğle düzenlenmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği IV/E/1.1’de özel esasların amacı “...iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine’ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.” şeklinde belirtilmiştir.

Genel Uygulama Tebliği IV/E/1.3’de kimlerin özel esaslara tabii olacağı şu şekilde ifade edilmiştir:

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,
- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

²⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 3065, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG: 2.11.1984/18563

³⁰ Ökta (n 26) 864

Tebliğde, özel esaslar kapsamına alınacağı ifade edilen mükelleflerin, kendileriyle ilgili doğrudan bir olumsuzluk raporu bulunmasa dahi, bahsi geçen kimselerden mal veya hizmet satın almaları halinde, iade taleplerinde özel esasların uygulanacağı ifade edilmiştir. Hakkında sahte belge kullandığına veya düzenlediğine dair rapor olmayan bir mükellef, sadece sahte belge kullanan veya düzenleyen bir mükelleften mal veya hizmet aldığı için özel esaslar kapsamına alınamaz. Bir mükellefin özel esaslara alınabilmesi için hakkında düzenlenen olumsuz rapor olması gerekmektedir. Hakkında bu yönde tespit bulunan mükelleflere 15 gün içinde bu olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilmektedir. Vergi idaresi, mükelleflere bu süre zarfında işlemin gerçekliğini ispat ettiği veya bahsi geçen belgedeki KDV tutarını indirim hesabından çıkardığı takdirde, özel esaslara alınmayacağını; aksi takdirde, mükellefin özel esaslar kapsamına alınacağını bildirir.

Verginin tarhıyla başlayıp tahsilat veya ceza kesmeyle sona eren vergilendirme işlemleri vergilendirme yetkisinin bir parçasıdır. Bu yetki vergi kanunlarıyla vergi idarelerine verilmiştir³¹. Türk hukuk sisteminin de dahil olduğu Kıta Avrupası hukuk geleneğinde, yürütme organına yasama organı tarafından vergi kanunlarının uygulanması veya idaresine ilişkin kuralları düzenleme yoluyla belirleme yetkisi verilmektedir³². Yürütme organının vergi yasalarını yürütme veya uygulama yetkisi, anayasadaki genel veya özel bir yetki devrine dayanmaktadır. Bu tür bir yetki devri kapsamında çıkarılan vergi düzenlemeleri, yasanın kendisinin uygulanmasıyla sınırlıdır ve yalnızca bu yasaların sınırları içinde geçerlidir³³.

Vergi kanunlarında her ayrıntıya yer verilemeyeceğinden dolayı, kanunlar yürütme organına teknik, uygulama ve uzmanlığa dair konularda düzenleyici işlem yapma yetkisi vermiştir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, yürütme organına verilen yetkinin verginin temel unsurlarını kapsamadığıdır. Yürütme organı vergilendirmeye ilgili düzenleyici idari işlemlerinde kanunun çizdiği sınırlar dahilinde işlem yapabilmektedir³⁴. Diğer bir deyişle, yürütmeye verilen tebliğ ve yönetmelik çıkarmak gibi düzenleyici işlem yapma yetkisi, idarenin yasallığı ilkesine uygun şekilde kullanılması gereken sınırlı ve tamamlayıcı bir yetkidir³⁵.

Tebliğler vergi hukukunda sıkça başvurulacak kaynaklardan biridir. Bilhassa genel tebliğler vergi hukukunun önemli kaynaklarından³⁶. Tebliğler uygulamada birliği sağlamayı, vergi idaresi ve mükellefleri kanunların uygulanmasıyla ilgili aydınlatmayı amaçlamaktadır. Tebliğler, bağlayıcı olup olma-

³¹ Bayraklı (n 3) 39-40

³² Frans Vanistendael, 'Legal Framework for Taxation' in Victor Thuronyi (eds), *Tax Law Design and Drafting* (International Monetary Fund 1996) 1, 43

³³ Vanistendael (n 32) 43-44

³⁴ Çağan (n 12) 130

³⁵ Gerek and Aydın (n 9) 150

³⁶ Esra Keskin Çakmak and Mustafa Miynat, 'Genel Tebliğler Işığında Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi' (2024) 12 (148) *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi* 119, 131

dıklarına göre iki grupta incelenebilmektedir³⁷. Vergi hukukunda, "düzenleyici genel tebliğ" ve "açıklayıcı genel tebliğ" olmak üzere iki tür tebliğ bulunmaktadır. Vergi kanunlarının uygulamasına yönelik, kanunun çizdiği sınırlar çerçevesinde düzenleyici işlemler yapmak amacıyla hazırlanan tebliğlere "düzenleyici genel tebliğ"; vergi kanunlarını açıklamak amacıyla hazırlanan tebliğlere ise "açıklayıcı genel tebliğ" denmektedir³⁸.

Vergi yasalarının uygulanmasına yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğler temelde bağlayıcı değildir. Bu tür tebliğler sadece kanunların uygulanmasını açıklamak amacıyla çıkarılmıştır. Bakanlığın kanunların uygulanmasına yönelik düzenleyici işlemler yapmak amacıyla çıkardığı tebliğler ise bağlayıcı niteliktedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının 3065 sayılı KDV Kanunundan aldığı yetkiyle çıkardığı KDV Genel Uygulama Tebliği bağlayıcı niteliktedir³⁹. Tebliğler kanunun verdiği yetkiyle ve kanunun verdiği sınırlar dahilinde çıkarılabilir. Vergi kanunlarına bakıldığında vergi iadesiyle ilgili vergi idaresine çok geniş takdir yetkisi tanındığı görülmektedir⁴⁰. Bunun yansımaları özel esaslar uygulamasında görülebilmektedir. Özel esaslar uygulamasına ilişkin düzenlemeler KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılmıştır. Özel esaslar uygulamasına yönelik düzenlemeler verginin asli unsurlarını etkileyecek niteliktedir. Özel esaslara ilişkin kanunun verdiği düzenleme yapma yetkisi zamanla sınırlarını aşmış ve tebliği bağlayıcılık açısından sorgulanabilir bir hale getirmiştir.

Türk vergi sisteminde de 3065 sayılı KDV Kanunu 36. maddesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığına KDV indirimi hususunda usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Ancak bununla birlikte, söz konusu yetki sadece KDV indirimi konusunda verilmiş olup, mükelleflerin özel esaslarda sınıflandırılmasını kapsamamaktadır. Burada özellikle vurgulamakta fayda görülen husus; SMYB düzenleme veya kullanma raporu olmamasına rağmen, sadece özel esaslar kapsamındaki mükelleflerle mal ve hizmet alımı yapmaları nedeniyle kişilerin özel esaslar kapsamına alınmasına imkan sağlayan herhangi bir kanun hükmünün olmadığıdır⁴¹. Hukuk devleti anlayışını benimseyen bir sistemde, kanuni dayanağı olmayan ve yükümlülere ek mali yükümlülük getiren bir uygulamanın, vergi sistemine olan güveni zedelemesi kuvvetle muhtemeldir. Takdir yetkisinin anayasal sınırlar içinde adil ve hakkaniyetli bir ölçütle kamu yararı gözetilerek kullanılması hukuk devletinin gereklerindendir⁴².

³⁷ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi* (13th edn, Savaş Yayınları 1990) 39

³⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku* (10th edn, Ekin Yayınevi 2019) 40

³⁹ Kaneti, Ekmekci, Güneş and Kaşıkçı (n 19) 36

⁴⁰ Eyyüp İnce, *Türk Vergi Sisteminde Vergi İdaleri* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016) 352

⁴¹ Güliden Şişman and Nazlıcan Doğanlar, 'Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi' (2022) 3(2) Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 153, 162

⁴² Anayasa Mahkemesi GK, K. 2023/208, T. 30.11.2023

KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan maddelerin hiçbirisi özel esaslar müessesine yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yapma yetkisi vermemektedir⁴³. Mükelleflerin hukuki durumlarında değişiklik yapan bir uygulamanın kanuni dayanağı olmadan tebliğ ile düzenlenmesi kanuni vergilendirme ilkesini zedelemektedir. Bu yönde görüş beyan eden Taylar⁴⁴, KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan hiçbir maddenin, Hazine ve Maliye Bakanlığına özel esaslar uygulamasıyla ilgili düzenleme yapma yetkisi vermediğini, mükellefler hakkında hiçbir SMYB kullanma veya düzenleme raporu olmamasına rağmen, özel esaslar kapsamına alınmasına yönelik bir kanun hükmünün ve Genel Tebliğin özel esaslara ilişkin hükümlerinin bağlayıcı bir vergi hukuku kaynağı olmadığını ifade etmiştir.

2.1. Mülkiyet Hakkı Bağlamında Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yoluyla kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edildiğinden, hukuk devleti kavramının vergi hukukundaki uygulama alanı oldukça geniştir⁴⁵. Vergilendirme, devletin kişilerin mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahalesidir⁴⁶. Bu nedenle mülkiyet hakkı vergiden birinci derece etkilenen bir haktır⁴⁷. Vergilendirme, mülkiyetten özgür şekilde faydalanma hakkına bir müdahale olduğundan, vergilendirme süreci hukuk tarafından yönetilmektedir. Hukuk, vergi mevzuatının ve vergi idaresinin uyması gereken normları belirleyerek vergi mükelleflerini keyfi müdahalelere karşı koruma altına almaktadır⁴⁸.

Kişilerin ekonomik haklarına bir müdahale olan vergilendirme yetkisiyle⁴⁹ devlet, kişilerin mülkiyet hakları üzerinde kontrol sağlayabilmektedir⁵⁰. Diğer bir deyişle vergilendirme yetkisi, devlete vatandaşlarının mülkiyet hakları üzerinde bir denetim yetkisi vermektedir. Devlet bu gücü, vergi yükümlülerinin rızası olmadan kullanabilmektedir⁵¹. Vergi yoluyla kişilerin mallarının doğ-

⁴³ Hasan Oral, 'Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İade Mekanizması' in Nurettin Bilici and Hasan Oral (eds), *İnsan Hakları ve Vergi* (Türkiye Barolar Birliği Yayınları 2023) 77

⁴⁴ Yıldırım Taylar, 'Özel Esaslara İlişkin Uygulama Ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu' (2021) 12(2) İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 774, 779

⁴⁵ Tekbaş (n 20) 126

⁴⁶ Engin Topuzkamaş, 'Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet' (2012) 14 (1) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 103, 118-119; Keskin Çakmak and Miynat (n 36) 131

⁴⁷ Tekbaş (n 20) 127

⁴⁸ Hans Gribnau, 'Legislative Instrumentalism vs. Legal Principles in Tax Law' (2012) Rivista di diritto tributario internazionale: International Tax Law Review:3 9, 18

⁴⁹ Bayraklı (n 3) 10

⁵⁰ Arıkan (n 6) 271

⁵¹ Mehmet Tosuner and Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, 2018)* 32

rudan devlet mülkiyetine aktarımı söz konusu olmaktadır⁵². Diğer bir ifadeyle, vergi ve cezalarının ödenmesi, mükellefin mülkünden devletin mülküne bir aktarımdır⁵³. Bu aktarım kişilerin mülkiyet hakkını ihlal etmeden adil bir şekilde yapılmalıdır⁵⁴. Burada önemli olan husus, vergilendirme ile mülkiyet hakkına ne ölçüde müdahale edildiğidir. Müsadere ölçüsüne ulaşan müdahalelerden kaçınılmalıdır⁵⁵.

Devletin vergilendirme yetkisi ulusal ve uluslararası hukukta sınırlandırılmıştır. 1982 Anayasası 35. maddede “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” şeklinde ifade edilen mülkiyet hakkının sadece kanunlar ile sınırlandırılabilceği vurgulanmıştır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) 1 No’lu Protokol 1. maddesinde “Mülkiyetin korunması” başlığı altında mal ve mülk dokunulmazlığı vurgulanmıştır. AİHS kişilerin mal ve mülkünden sadece yasalara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun şekilde yoksun bırakılabileceğini vurgulamıştır⁵⁶. Vergi iadesi de mükellefin mülkiyet hakkını doğrudan etkilediği için vergilerin kanunilik ilkesi vergi iadelerinde de vazgeçilemez bir unsurdur. Bu nedenle mülkiyet hakkı üzerinde bir sınırlandırma olan vergilendirme yetkisi, yasalarla açık ve net bir şekilde düzenlenmelidir⁵⁷.

Vergi iadesiyle anayasada yer alan temel hak ve hürriyetler doğrudan veya dolaylı bir yolla etkilenmektedir⁵⁸. 1982 Anayasanın 35. maddesinde de görüldüğü üzere mülkiyet hakkı, temel hak ve özgürlüklerden biridir ve ancak kanun ile sınırlandırılabilir. Vergi, kişilerin mülkiyeti üzerinde bir azalmaya yol açtığı için temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilintilidir. Özel esaslar uygulaması bu bağlamda değerlendirildiğinde, özel esaslara tabii tutularak iade talebi reddedilen mükelleflere hesapta olmayan bir verginin yüklenil-

⁵² Seher Çakan and Orçun Avcı, 'Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı' (2021) 23(1) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 639, 643

⁵³ Pawel Majka, 'Tax Sanctions as the Institutions Conditioning Efficiency of Collecting Tax Information – Limits of Legal Regulations' (2020) 29(4) Studia Iuridica Lublinensia 189, 199

⁵⁴ Selami Er, 'Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları' (2011) 81 Sayıştay Dergisi 81, 6

⁵⁵ Gözde Erkin, 'Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' (2012) 3 Ankara Barosu Dergisi 237, 240

⁵⁶ “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasa da öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkılarının veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.” (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1 No’lu Protokol 1. Madde)

⁵⁷ İnce (n 40) 45

⁵⁸ ibid 345

mesinin, kişilerin kazanılmış haklarına bir müdahale olduğu açıktır⁵⁹. Mükellefin alması gereken para miktarından mahrum edildiği görülmektedir⁶⁰.

Anlaşılabacağı üzere, KDV iade talebinin reddedilmesi mülkiyet hakkına yapılan bir müdahaledir⁶¹. Bu da açıkça göstermektedir ki kişi mülkiyetinden yoksun bırakılmaktadır. Protokol'ün 1. maddesi ışığında orantılılık ve ölçülülük ilkeleri dikkate alınarak hukuka uygun şekilde yapılan bu müdahale kabul edilebilir bir müdahaledir⁶². Müdahalenin kabul edilebilir olması için yasalara uygun, ölçülü ve kamu faydası gözetilmek suretiyle yapılan bir müdahale olması, hukuk devletinin elzem unsurlarındandır. Vergi yoluyla kişilerin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin hukuki dayanağıyla kamu yararına yönelik meşru bir amacının olmaması ve müdahalenin ölçüsüz olması halinde, AİHS'nin Ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinde teminat altına alınan mülkiyet hakkı ihlali söz konusu olabilecektir⁶³.

3. Hukuk Devleti Perspektifinden Özel Esaslar Uygulaması

Temel hak ve özgürlüklere bir müdahale olarak kabul edebileceğimiz vergilendirme süreci, hukuk devletinin gereklerine uygun işlemelidir. Hukuk devletinin çeşitli unsurları olmakla birlikte, çalışmada özel esaslar uygulamasının “kanunilik ilkesi” temelinde değerlendirilmesi amaçlandığından, bu ilkeyi tamamlayıcı olduğu tespit edilen ilkelere kısaca değinilecektir. Çalışmanın bu kısmında, kanunilik ilkesiyle birlikte çalışma konusuyla doğrudan ilişkisi olduğu tespit edilen “hukuki güvenlik” ve “kanunların geriye yürümezliği” ilkeleri bağlamında özel esaslar uygulaması değerlendirilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, vergi yasalarının anayasal denetiminde “hukuki güvenlik”, “belirtililik”, “kıyas yasağı” ve “kanunların geriye yürümezliği” ilkelerinin temel alınan asli ilkeler olduğunu vurgulamıştır⁶⁴. Aynı zamanda kanunilik ilkesi, yönetilenlerin anayasalar tarafından özel bir önemle güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerinin korunmasına yönelik hukuki güvenlik ilkesinden doğan bir ilkedir⁶⁵.

Hukuk devleti sadece hukuk kurallarının konulmasında değil aynı zamanda uygulanmasında da hukuki sınırlar çizmektedir. Bu anlamda vergi hukuku, hukuk devletinin uygulama alanı bulduğu en uygun hukuk dallarından biridir. Şöyle ki hukuk devleti ilkesi gereğince vergi hukuku normların konulması, bu normların uygulanması ve yorumu hususunda yasama ve yürütme organlarının yetki sınırlarını çizmektedir⁶⁶. Ancak bununla birlikte vergide kanunilik ilkesi, tek başına idarenin vergilendirme yetkisini keyfi kullanılmasını en-

⁵⁹ Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 38) 54-55

⁶⁰ Şişman and Doğanlar (n 41) 158

⁶¹ Öncü (n 27) 228-229

⁶² Majka (n 53) 199

⁶³ Çakan and Avcı (n 52) 669

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi GK, 2023/208, 30.11.2023

⁶⁵ Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi (1st edn, Alfa Basım Yayım Dağıtım 1998) 8

⁶⁶ Çağan (n 12) 145

gellemeye yeterli değildir. Kanunilik ilkesinin yanında, idarenin vergilendirmeye yönelik fiilleri hukuki güvenlik ilkesine uygun, öngörülebilir ve ölçülü olmalıdır⁶⁷.

3.1. Hukuki Güvenlik İlkesi Bağlamında Özel Esaslar Uygulaması

Verimli bir vergi sistemi, modern devletin ayrılmaz parçasıdır. Vergiler sadece bütçe gelirlerinin temel kaynağı değil, aynı zamanda kamusal dengenin güçlü bir aracı ve vatandaşların sosyal korunmasının bir garantörü olarak kabul edilebilmektedir⁶⁸. Temel hak ve özgürlükleri garanti altına alan anayasal hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesini sağlamaya yönelik kurallar ve kurumlar tesis ederek bireylerin güven içinde yaşamasını sağlamalıdır. Bu amaç doğrultusunda devlet, vergilendirme gücüne sahip olan bir hukuk devletinde, bu yetkisini hukuki güvenlik ilkesine uygun şekilde kullanmalıdır⁶⁹. Görüldüğü üzere hukuki güvenlik ilkesi hak kavramıyla vergi hukukuna yansımaktadır. Vergilendirme yetkisiyle devletin anayasa ve kişiler arasındaki dengeyi gözetmesi, hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukundaki yerini daha önemli kılmaktadır⁷⁰.

Temel anayasal ilkelerden olan “hukuk devleti ilkesi” ve “vergilerin kanuniliği ilkesi” hukuki güvenliği sağlamayı amaçlamaktadır⁷¹. Hukuk devletinin temel unsurlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin tabii olacakları kanunları önceden bilmeleri, gelecek planlarını yürürlükte olan hukuk kurallarına göre yapmaları ve vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi açısından önem arz etmektedir⁷². Diğer bir deyişle hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin yürürlükteki hukuk kurallarına güvenerek, geleceğe yönelik planlarını bu çerçevede yapmasına olanak sağlamaktadır⁷³. Aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesi, normların uygulanmasında sürekli değişimin veya belirsizlik riskinin ortadan kaldırılmasına yönelik bir koruma tedbiridir. Hukuki güvenlik ilkesi, kamu gücü egemenliğine ve ayrıcalıklarına sahip hukuk sükelerinin, bu ayrıcalıkları keyfi kullanmasına karşı hukuki olarak önlem alınmasıdır⁷⁴.

⁶⁷ Fatma Mutlu, 'Türk Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Değerlendirilmesi' (2024) 9 Akademik Düşünce Dergisi 18, 20

⁶⁸ Rossikhina, Hultai and Shrub (n 1) 259

⁶⁹ Coşkun Can Aktan, 'Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi' (2017) 9(2) Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi 101, 113

⁷⁰ Fulya Mercimek, Hukuki Güvenlik İlkesi ve Karşılaştırmalı Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019) 24

⁷¹ Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi (Yayın no: 396, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2009) 211

⁷² Yusuf Karakoç, 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' (2014) 15 (Özel S., 2013) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1259, 1295; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu and Nami Çağan, Vergi Hukuku (27th edn, Turhan Kitabevi 2018) 48

⁷³ Çağan (n 12) 179; Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 38) 54

⁷⁴ Mehpare Çaptuğ, 'Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi' (2021) 9(17) Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi 133, 139

Hukuki güvenlik ilkesinin gereklerinden olan öngörülebilirlik ve belirlilik ilkeleri, kanunilik denetiminde dikkate alınacak en önemli ölçütlerdendir⁷⁵. Hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devletinin elzem koşuludur. Hukuk güvenliği normlarda belirlilik ve öngörülebilirlik gerektirir. Kuralların belirli ve öngörülebilir olması, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilerek tutum ve davranışlarını bu kurallara göre planlamasıdır⁷⁶. Yasal düzenlemeler hem kişiler hem de idare açısından kuşkuya mahal vermeyecek şekilde açık, anlaşılır ve net olmalıdır. Uygulanabilir ve nesnel yasal düzenlemeler idarenin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir önlemdir⁷⁷.

Görüldüğü üzere, vergi hukukuna hakim olan kanunilik, eşitlik, geriye yürümezlik, hukuki güvenlik gibi ilkeler hukuk devleti ilkesinin vergi hukukuna yansımalarıdır⁷⁸. Vergi borcunu doğuran olayın kanunda açıkça belirtilmesi, vergi tahsilatının kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi şartına bağlanması hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucudur⁷⁹. Vergilendirme yetkisini sınırlandıran hukuki güvenlik ilkesi, kanunların uygulanmasında kurallarla takdir yetkisi arasında denge kurmaktadır⁸⁰. Vergide kanunilik ilkesi, kıyas yasağı ve geçmişe yürümeme unsurlarını da içermektedir⁸¹. Vergi hukukunda kıyas yasağı “kanunsuz vergi olmaz” ilkesinin bir sonucudur⁸².

Hukuk devletlerinde hukuki güvenliğin sağlanması için vergilendirmenin temel ilkelerine uyulmalı, vergi kanunlarında yükümlülerin temel hak ve özgürlükleri gözetilmelidir⁸³. Hukuki güvenlik ilkesinin tesis edilmesi, öngörülebilirliğin sağlanması ve bunun sonucunda da devlet ile bireyler arasında güven duygusunun oluşarak kurumsallaşmasıdır⁸⁴. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletini somutlaştıran unsurlardandır ve ekonomik istikrar açısından oldukça önemlidir. Söz konusu ilke, serbest piyasa ekonomisinde devletin güven ortamı yaratarak gerek ulusal gerekse uluslararası yatırımcılar için ülkeyi cazip bir yatırım merkezi kılmasında önemli bir aktördür⁸⁵. Aksi halde kuralların eksik olması, yeterince açık olmaması ve kurallar arası çatışma hukuki belirsizliğe neden olacaktır⁸⁶. Bu durum devlete olan güveni sarsacak ve ülke ekonomisini olumsuz etkileyecektir.

⁷⁵ Haşim Özpolat, 'Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Kararlarında Maddi Anlamda Kanun Kriteri' (2018) 9(33) TAAD 609, 616

⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, 2012/174, 08.11.2012

⁷⁷ Anayasa Mahkemesi GK, 2019/75, 19.9.2019

⁷⁸ Mercimek (n 70) 24; Topuzkamaş (n 46) 119

⁷⁹ Çağan (n 15) 138

⁸⁰ Şebnem Ekeryılmaz and Temel Gürdal, 'Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Hukuksal Analizi' (2018) 4(3) Maliye Araştırmaları Dergisi 185, 3

⁸¹ Karakoç (n 72) 1280

⁸² Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku* (7th edn, MKM Yayıncılık 2011) 51

⁸³ Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 38) 26

⁸⁴ Aktan (n 69) 103

⁸⁵ Çaptuğ (n 74) 156

⁸⁶ Mercimek (n 70) 5

Vergi yasalarının sık sık değiştirilmesi mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkileyecektir⁸⁷. Vergi ve benzeri kamu alacaklarının matrah ve tarh gibi asli unsurlarının kesin ve belli olması gerekmektedir. Yükümlüler mevcut şartlarda hangi işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörebilmelidir. Diğer bir deyişle, yasal metinler kişilerin geleceğe yönelik planlama yapabilmelerine olanak sağlayacak şekilde düzenlenmelidir⁸⁸. Bu bağlamda özel esaslar müessesesinin hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanısındayız. Kişilere tebliğ ile ek mali yükümlülük getirilebilmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olan husus aynı zamanda kişilerin hukuk sistemine dolayısıyla devlete olan güvenini sarsacaktır.

3.2. Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Bağlamında Özel Esaslar Uygulaması

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, hukuka ve devlete güvenin dolayısıyla toplumsal barışın temel dayanağıdır⁸⁹. Geriye yürümezlik ilkesi, mevcut yarıtımların veya diğer ekonomik faaliyetlerin geçmişe dönük vergilendirilemeyeceğini garanti etmektedir. Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, mükelleflerin vergi planlaması yaparak ekonomik karar vermeleri açısından önem arz etmektedir⁹⁰. Hukuk devletinin temel unsurlarından biri olan kanunların geçmişe yürümezliğiyle bireyler, bulundukları tarihteki hukuk normlarına göre planlama yapabilmekte ve geleceğe yönelik planlarını bahsi geçen dönemdeki hukuk kurallarına göre şekillendirmektedir⁹¹.

Geriye yürümezlik ilkesi, vergilendirme yetkisiyle ek mali yükümlülük getirilemeyeceğinin garantisidir⁹². Geçmişe yönelik yeni vergi yükü getiren veya mevcut vergi yükünü artıran uygulamalar hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır⁹³. Geriye yürümezlik ilkesi sayesinde mükellefler, vergi planlaması yaparak hükümete güven duyabilmekte, aksi takdirde belirsizlikler ortaya çıkabilmekte ve ekonomik faaliyetler olumsuz etkilenebilmektedir. Bu durumlarda bireyler hak kaybına uğrayabilmekte ve mağduriyetler yaşanabilmektedir⁹⁴. Geriye yürümezlik ilkesinin ihlali, kişilerin ekonomiye olan güvenini sarsacak ve bu durum uzun vadede ekonomik istikrarsızlığa yol açabilecektir⁹⁵. Bu hususa yerleşik içtihat da yer verildiği görülmektedir. Anayasa Mahkemesi kanunların geriye yürütülmesi halinde ortaya zamansal belirsizliklerin çıkacağını

⁸⁷ Ekeryılmaz and Gürdal (n 80)

⁸⁸ Anayasa Mahkemesi GK, 2019/75, 19.9.2019.

⁸⁹ Keskin Çakmak and Miynat (n 36) 122

⁹⁰ Vanistendael (n 32) 9

⁹¹ Keskin Çakmak and Miynat (n 36) 122

⁹² Mutlu (n 67) 25

⁹³ Çağan (n 12) 179; Tekbaş (n 71) 211; Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 38) 54-55; Mutlu (n 67) 25

⁹⁴ Mutlu (n 67) 25

⁹⁵ Arıkan (n 6) 278; Ekeryılmaz and Gürdal (n 80) 187

belirtmiştir. Mahkeme bu durumun hukuki barışı tehdit edeceğini, ekonomik ve ticari hayatı bozacağını ifade etmiştir⁹⁶.

Görüldüğü üzere, kanunların geriye yürütüldüğü bir vergi hukuku sisteminde, ekonomik ve ticari hayatın akışı olumsuz etkilenebilecektir⁹⁷. Ekonomik karar birimleri geleceğe yönelik planlarını yürürlükteki hukuk kurallarına göre yapmaktadır. Bugünkü faaliyetlerinin gelecekteki durumunu öngöremeyen bireyler yatırım yapmaktan çekinecek ve birçok girişimden vazgeçebilecektir. Bu nedenle bireyler, kanunların gelecekteki hükümlerinin tehdidine karşı korunmalıdır⁹⁸. Aynı zamanda kanunların geriye yürütülmesi, KDV gibi yansıtma vergilerinin yansıtma imkanını da ortadan kaldırmaktadır⁹⁹.

Anayasada vergi kanunlarının geriye yürümezliğine ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır¹⁰⁰. Vergi kanunlarının geçmişe etki etmeyeceğine dair çıkarım Anayasanın 2. maddesinde¹⁰¹ düzenlenen hukuk devleti ve 73. maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesinden¹⁰² çıkarılan bir sonuçtur¹⁰³. Geriye yürümezlik ilkesi Anayasanın 2. maddesinde ifade edilen hukuk devletinin ön koşullarından biridir. Daha önce gerçekleşen işlemlerin hukuki sonuçlarını ortadan kaldırarak bir yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesinin bir ihlalidir¹⁰⁴. Kanunların geçmişe yönelik bir sonuç doğurduğu bu durumda hak ihlalleri ve belirsizlikler ortaya çıkabilecektir. Geriye yürümezlik ilkesinin temelinde ise “kazanılmış haklara saygı” ve “hukuki güvenlik” ilkeleri vardır¹⁰⁵. Dolayısıyla geçmişe yönelik ek mali yükümlülük getiren uygulamaların hak ihlallerine neden olduğu ve hukuka olan güveni sarstığı söylenebilmektedir.

Özel esaslar uygulaması yönünden değerlendirilme yapıldığında, kanunların geriye yürümesini katı bir şekilde sınırlandıran hukuki güvenlik ilkesinin¹⁰⁶ ihlal edildiği görülmektedir. Mükellefler kendileri SMYB düzenlememiş veya kullanmamış olsalar dahi mal veya hizmet aldıkları mükelleflerden dolayı özel esaslar kapsamına alınabilmektedir. Bundan dolayı KDV iade talepleri reddedilen mükelleflerin bir yandan kazanılmış haklarının ihlali söz konusu olabileceken, diğer yandan ise geçmişe yönelik öngörülemez ek mali yükümlülük ortaya çıkacaktır. Anılan hususlardan dolayı, özel esaslar uygulamasının mükellefler için geçmiş işlemlere yönelik öngörülemez ek mali yüküm-

⁹⁶ *Anayasa Mahkemesi GK, K. 2023/208, 30.11.2023*

⁹⁷ *Çağan (n 12) 179-180*

⁹⁸ *Tekbaş (n 71) 211*

⁹⁹ *Çağan (n 12) 180*

¹⁰⁰ *Ekeryılmaz and Gürdal (n 80) 191*

¹⁰¹ “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

¹⁰² “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

¹⁰³ *Ekeryılmaz and Gürdal (n 80) 191*

¹⁰⁴ *Anayasa Mahkemesi, 2023/208, 30.11.2023*

¹⁰⁵ *Çağan (n 12) 180; Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 38) 54-55*

¹⁰⁶ *Çağan (n 12) 179*

lülük getirdiği kanısındayız. Dolayısıyla bu husus ticari hayatı olumsuz etkileyebilecek ve hukuk devleti anlayışını zedeleyebilecektir. Genel tebliğin geçmişe etki etmesi diğer bir deyişle geriye yürütmesi, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin zarar görmesine yol açmaktadır¹⁰⁷.

3.3. Kanunilik İlkesi Bağlamında Özel Esaslar Uygulaması

Anayasal hareketlerin başlangıç noktası olarak kabul edilen “temsilsiz vergi olmaz” diğer bir ifadeyle “kanunsuz vergi olmaz ilkesi”, vergilendirmeyele ilgili benimsenen temel anayasal ilkelerdendir¹⁰⁸. Vergi hukukunun anayasa hukukuyla birlikte gelişmesinin bir sonucu olarak vergilerin kanuniliği ilkesi yasal metinlerde yer almıştır¹⁰⁹. Anayasada güvence altına alınan vergilerin kanuniliği, olağanüstü haller ve sıkıyönetim saklı kalmak kaydıyla, mali yükümlülüklerin sadece yasayla konulabileceğini, hiçbir koşulda yürütme organına ve idareye mali yükümlülük koyma yetkisinin verilemeyeceğini ifade etmektedir¹¹⁰. 1982 Anayasasının 73. maddesinde hüküm altına alınan vergiyi doğuran olayın kanunda açıkça ifade edilmesi zorunluluğu vergide kanunilik ilkesini sertleştirmektedir¹¹¹. Vergi hukukunda kanunilik, hukuki belirliliğin semantik çözümlemesinde sınır ve kontrol ölçüsüdür¹¹². Aynı zamanda kanunilik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olan geriye yürütmezliğin sağlanmasına yöneliktir¹¹³.

Vergide kanunilik ilkesi, hukuk devleti ve temsili demokrasi ilkelerinin gelişmesinde önemli bir role sahiptir¹¹⁴. Vergilerin kanuniliği ilkesi, “temsilsiz vergi olmaz” anlayışının demokratik düzene bir yansımasıdır. Bu ilke gereğince vergilendirme yetkisi ulusun temsilcisi olan yasama organı tarafından kullanılmaktadır¹¹⁵. “Kanunsuz vergi olmaz” ilkesi, vergilendirme yetkisini sadece yasama organına vermiştir. Kural gereği yasama organı bu yetkisini başka bir organa devredemez. Bu husus “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin bir gereğidir¹¹⁶. Anlaşılabacağı üzere vergide kanunilik ilkesi, vergilerin yasalara uygun objektif bir şekilde konulmasına ve tarh, tahsil gibi vergilendirme sürecinde yasallığın sağlanmasına yöneliktir¹¹⁷. Temsilsiz vergi olmaz anlayışının sonucu olarak, vergilendirme yetkisinin imtiyaz sahibi şahıs veya gruplardan alınıp halk tara-

¹⁰⁷ Keskin Çakmak and Miynat (n 36) 131

¹⁰⁸ Karakoç (n 72) 1264

¹⁰⁹ Kumrulu (n 13) 148

¹¹⁰ Gerek and Aydın (n 9) 132

¹¹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu and Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (27th edn, Turhan Kitabevi 2018) 42

¹¹² Mercimek (n 70) 56

¹¹³ Ekeryılmaz and Gürdal (187)

¹¹⁴ Karakoç (n 72) 1264

¹¹⁵ Bayraklı and Odabaş (n 8) 148

¹¹⁶ Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 38) 30

¹¹⁷ Öncel, Kumrulu and Çağan (n 111) 42

findan seçilen ve halkı temsil eden yasama organına verilmesi, bir ülkedeki hukuka güvenin ve istikrarın göstergesidir¹¹⁸.

Vergilendirmenin kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle doğrudan ilintili olması “kanunsuz vergi olmaz” ilkesinin temel gerekçesidir¹¹⁹. Sınırları yasalarla çizilmeyen bir vergi, kişilerin temel haklarına zarar verebilecek keyfi uygulamalara yol açabilecektir. Bu nedenle kişilere mali yükümlülük yükleyen vergilerin yasal çerçevesi kesin çizgilerle çizilerek yasal zeminde düzenlenmelidir¹²⁰. Böylece anayasada güvence altına alınan vergide kanunilik ilkesiyle birlikte, kişilere hukuki bir güvence sağlanarak vergide keyfi uygulamalar önlenmektedir¹²¹. Bu şekilde hukuki güvenliğin sağlanması amaçlanmıştır¹²². Vergilerin sadece yasalar ile konulması ve yürütme tarafından çıkarılan düzenleyici işlemlerin yasalara uygun olma zorunluluğu, devlet karşısında zayıf konumda olan vergi yükümlülerine hukuksal güvence sağlamaktadır¹²³.

Kamu otoritelerinin, vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlüklere keyfi müdahalesini önlemeyi amaçlayan kanunilik ilkesine göre, yürütme organını sadece kanunun çizdiği sınırlar dahilinde ve usule yönelik bazı hususlarda düzenleme yapabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kanunun yürütme organına verdiği yetkinin yeni bir vergi koyma, kaldırma veya değiştirmeye ilişkin asli bir yetki olmadığıdır¹²⁴. Diğer bir deyişle kanunilik ilkesi gereği, yasama organından başka hiçbir organa verginin asli unsurlarına yönelik düzenleme yapma yetkisi verilememektedir¹²⁵. Verginin kanuniliğinden söz edilebilmesi için vergiye dair çerçevenin yasayla belirlenmesi gerekmektedir. Verginin konusu, matrahı ve oranıyla birlikte tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri yasayla düzenlenmelidir¹²⁶. Bahsi geçen unsurlardan hiçbirisine yönelik idareye takdir yetkisi verilemez¹²⁷.

Vergi idaresinin önleyici tedbirlerinden biri olan özel esaslar uygulamasının kaynağı doğrudan hukuki bir düzenleme değildir. Vergi idaresi tarafından uygulamanın yasal dayanağı olarak 3065 sayılı KDV Kanununun 9, 11, 29, 32 ve 36. maddeleri gösterilmektedir¹²⁸. Bu bağlamda özel esaslar uygulamasının verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu açıkça ifade edilebilmektedir. Bu doğrultuda görüş beyan eden Danıştay, yükümlülerin olumsuz kod listesine alınarak özel esaslara tabii tutulmasının yasal dayanaktan yoksun olduğu ve anayasada bu hususa izin veren bir hüküm olmadığını ifade etmiştir. Kararda,

¹¹⁸ Karakoç (n 72) 1266

¹¹⁹ Öncel, Kumrulu and Çağan (n 111) 46

¹²⁰ Kaneti, Ekmekci, Güneş and Kaşıkçı (n 19) 57

¹²¹ Çağan (n 12) 145; Kaneti, Ekmekci, Güneş and Kaşıkçı (n 19) 56-57; Tekbaş (n 20) 174

¹²² Tekbaş (n 20) 174

¹²³ Güneş (n 65) 47

¹²⁴ Karakoç (n 72) 1265

¹²⁵ ibid 1264; Tekbaş (n 20) 174

¹²⁶ Kaneti, Ekmekci, Güneş and Kaşıkçı (n 19) 56; Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 38) 30

¹²⁷ Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 38) 31

¹²⁸ Oral(n 43) 52

yasal dayanaktan yoksun olarak yapılan sınıflandırmanın anayasada güvence altına alınan temel hak ve özgürlükleri ihlal edebileceği gibi vergi barışını da olumsuz etkileyebileceği belirtmiştir. Aynı zamanda Anayasanın 48. maddesinde düzenlenen çalışma ve sözleşme hürriyetine de aykırılık teşkil edebileceği vurgulanmıştır. Mahkeme bu gerekçelerle yükümlülerin olumsuz kod listesine alınarak özel esaslara tabii tutulması işlemini iptal etmiştir¹²⁹.

4. Literatür

Keskin Çakmak ve Miynat (2024), vergilendirmenin kişilerin mülkiyet hakkına bir müdahale olduğunu ifade etmiştir. Çalışmada vergi hukukunda genel tebliğlerin geçmişe etki etmesini değerlendiren yazarlar, geçmişe etki eden genel tebliğlerin hukuk devletinin gereklerinden biri olan hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini zedeleyebileceğini ifade etmiştir. Benzer bir açıklama yapan Mutlu (2024), devletin vergilendirme yetkisini kullanılırken kişilerin sadece ekonomik ve sosyal haklarına değil, temel hak ve özgürlüklerine de müdahale ettiğini vurgulamıştır. Yazar, bundan dolayı vergilendirme yetkisinin anayasal sınırlar çerçevesinde kullanılması ve hukuk devleti ilkesi gereğince kişilerin tabii olacakları kanunları önceden bilmeleri gerektiğini, geriye yönelik ek mali yükümlülük getirilemeyeceğini, aksi halde hukuki güvenlik ilkesinin zedelenebileceğini ifade etmiştir.

Oral (2023), KDV iade mekanizmasında özel esaslar uygulamasının kanuni dayanağı olmadığını ifade etmiştir. Yazar, uygulamanın düzenlenmesine yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığına bir yetki verilmesinin mümkün olmadığını ve uygulamanın kişi hak ve özgürlüklerini önemli ölçüde etkilediğini belirtmiştir. Çalışmada özel esaslar müessesesinin yasal dayanağı olmadığı gerekçesiyle Türk yargısı tarafından da eleştirildiği vurgulanmıştır. Temel hak ve hürriyetler bağlamında kanunilik ilkesini değerlendiren diğer bir yazar olan Öncü (2023), özel esaslar uygulamasının mülkiyet hakkına bir müdahale olduğunu, temel hak ve hürriyetlerin sadece kanunla sınırlandırılabilceğini ifade etmiştir. Yazar, KDV iadesi yönünden özel esaslar uygulamasına yönelik KDV Genel Uygulama Tebliğinde dahi açıkça bir düzenlemenin yer almadığını, söz konusu uygulamaya yönelik belirsizlikler olduğunu, uygulamanın mevcut haliyle hukukilik kriterini sağlamadığını, temel hak ve hürriyetleri ihlal ettiğini ifade etmiştir.

Şişman ve Doğanlar (2022), Hazine ve Maliye Bakanlığına KDV Kanunu kapsamında verilen yetkinin özel esasları kapsamadığını, dolayısıyla ilgili bakanlığın mükellefleri özel esaslar kapsamında sınıflandırması hususunda yasal bir dayanak olmadığını ifade etmiştir. Yazarlar, özel esaslar müessesesinin kanuni dayanağı olmadığını ve mülkiyet hakkıyla doğrudan ilgili olan KDV iade hakkının kanuni dayanaktan yoksun bir şekilde reddedilmesinin, mülkiyet hakkı ihlaline yol açabileceğini vurgulamıştır. Aynı doğrultuda görüş beyan

¹²⁹ Danıştay 3. Dairesi, 2011/6209, 24.10.2011

eden Taylar (2021), özel esaslar uygulamasının vergi kanunlarında düzenlenmediğini, vergi kanunlarında özel esaslar müessesesiyle ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığına ve ilgili gelir idaresine herhangi bir yetki tanınmadığını ifade etmiştir. Yazar, özel esaslar uygulamasına ilişkin hususların ikincil düzenlemelerle yapılmasının vergi hukukunda önemli bir eksiklik olduğunu ve düzenlemenin yasama organınca düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Çalışmada, KDV Genel Uygulama Tebliğiyle uygulamaya konulan özel esaslar müessesinin hukuka aykırı bir düzenleme olduğu için söz konusu uygulamanın yasal dayanağının olmadığı ve bundan dolayı vergi hukukunda hukuk devleti ilkesini zedelediği ifade edilmiştir. Çalışmada, anılan gerekçeler nedeniyle özel esaslar uygulamasının anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde yasal bir dayanağa kavuşturulması gerektiği vurgulanmıştır.

Durmuş ve Uğur (2021), SMYB kullanmaktan özel esaslara alınan mükelleflerin çoğunlukla vergi mahkemesine başvurduğunu, bu hususun zaman ve kaynak israfına yol açtığını, böylece haksız vergi iadesinin önüne geçmek adına uygulamaya konulan özel esaslar uygulamasından istenilen etkinin elde edilemediğini vurgulamıştır. Yazar, bu durumun önlenebilmesi için bir mükellefin SMYB kullanma eylemi nedeniyle özel esaslar kod listesine alınabilmesinin, şüpheye yer vermeyecek şekilde güçlü argümanlara dayanması gerektiğini ifade etmiştir.

İnce (2016), özel esaslar uygulamasının hiçbir kanuni dayanağı olmadığını ve mükelleflerin vergi idaresi tarafından kanunsuz bir şekilde "iyi mükellef-kötü mükellef" ayrımına tabii tutulduğunu ifade etmiştir. Uygulamadan sadece sahte belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerin değil, bunların kanuni temsilcilerinin ve ticaret yaptığı diğer mükelleflerin de olumsuz etkilendiğini belirtmiştir. Yazar bu durumun kasıt unsuru açısından adil olmadığını vurgulamıştır. Ayrıca, çalışmada, özel esaslar kapsamında olan firmalardan mal veya hizmet alımı yapan diğer firmaların kastı olmasa dahi olumsuz etkilenebildiğini, bu nedenle firmaların özel esaslar kapsamında olan mükelleflerden mal veya hizmet alımı yapmak istemeyeceği belirtilmiştir. Bu durumun ise çalışma ve sözleşme hürriyetini olumsuz etkileyebileceği vurgulanmıştır. Yazar, vergi iadesinin vergi kanunlarında açık ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerektiğini, iadeyle ilgili hususların tebliğ ve özel düzenleyici işlemlerle yapılmasının belirlilik ve vergide kanunilik ilkesiyle birlikte hukuk devleti ilkesini zedelediğini ifade etmiştir.

Erkin (2012), "verginin kanuniliği ilkesi"nin bir sonucu olarak vergilendirme yetkisinin münhasıran yasama organına verildiğini ifade etmiştir. Yazar, bu durumun bir sonucu olarak düzenleyici idari işlemlerle vergi konulamayaacağını, kaldırılamayacağını veya değiştirilemeyeceğini vurgulamıştır. Aynı yönde görüş beyan eden Tekbaş (2012), vergilerin kanuniliği ilkesiyle vergiye ilişkin temel unsurların sadece kanun ile yapılacağını hüküm altına alındığını ve böylece vergi hukukunda kıyas yasaklanarak hukuki güvenliğin sağlanmasının amaçlandığını ifade etmiştir.

Bayraklı ve Odabaş (2000), vergilendirme yetkisinin anayasal ve yasal çerçevede sınırlandırılmasının kamu gücü egemenliğine sahip iktidarın, vergilendirme alanında keyfi uygulamalarını önleyebileceğini vurgulanmıştır. Vanistendael (1996), yürütme organının vergi yasalarını yürütme veya uygulama yetkisinin anayasadaki genel veya özel bir yetki devrine dayandığını vurgulamıştır. Yazar, söz konusu yetkinin idare tarafından kötüye kullanılması veya yasal sınırların aşılması halinde mahkemelerin bu uygulamaların geçersizliğini ilan etmesi gerektiğini ifade etmiştir.

5. Özel Esaslar Uygulamasının Vergide Kanunilik Bağlamında Hukuki Niteliği

Anayasa, yürütmeye sınırlı ve istisnai bir düzenleme yapma yetkisi verse de bu husus uygulamada genellikle kanuni düzenleme yerine geçmiştir. Bu durum vergi sisteminin anlaşılabilirliğinin ve istikrarının ortadan kalkmasına neden olmaktadır¹³⁰. Türk vergi sisteminde yer alan iadelerle ilgili kanunların Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi vermesi vergide kanunilik, belirlilik ve hukuk devleti ilkelerine aykırılık oluşturabilmektedir¹³¹. 84 no'lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile uygulamaya başlanılan özel esaslar müessesesi bu duruma örnek teşkil etmektedir. Özel esaslar uygulamasının kapsamı zamanla genişletilmiştir. Temel hak ve özgürlükler, mükellef hakları ve vergide kanunilik açısından eleştirilen uygulamanın kapsamı, KDV iadelerini aşan bir konuma gelmiştir¹³².

Birçok ülkede vergi kanunlarındaki belirli kuralların kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla kanun koyucular vergi yasalarına çeşitli hükümler getirmektedir¹³³. Özel esaslar uygulaması da bu amaç kapsamında getirilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliğinde özel esaslar müessesesinin amacı, “Tebliğin bu bölümünde yer alan düzenlemeler, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine’ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir¹³⁴. İşlem dosyasına KDV iadesi yönünden özel esaslar kapsamına alındığına dair kayıt yapılan veya kendisine bildirim yapılan mükelleflerin, KDV iade talepleri ağır şartlara bağlanabilmekte veya reddedilebilmektedir¹³⁵.

Bu doğrultuda görüş beyan eden Kumrulu¹³⁶, vergilerin kanuniliği ilkesiyle kamu makamlarına çizilen sınırın sadece verginin matrah, konu, oran gibi

¹³⁰ Arıkan (n 6) 278

¹³¹ Ince (n 40) 355

¹³² Elif Yılmaz Furtuna, 'Vergi Hukukunda Lekelenmeme Hakkı' (2022) 17(2) Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 596, 619

¹³³ Vanistendael (n 32) 39

¹³⁴ KDV Genel Uygulama Tebliği, IV/E/1.1

¹³⁵ Öncü (n 27) 224

¹³⁶ Kumrulu (n 13) 150

temel unsurlarını kapsamadığını, verginin tarh ve tahsilinin kanunlara uygun şekilde gerçekleştirilmesine yönelik emredici bir hüküm olduğunu vurgulamıştır. Çağan¹³⁷, aksi söz konusu olduğunda idarenin ve yargı organlarının kıyas yöntemiyle yorum yaparak yeni bir vergiyi doğuran olay yaratmalarının ve vergi kanunlarının karmaşık, belirsiz ve kıyas yoluyla yoruma açık şekilde olmasının vergide hukuki güvenlik ilkesini zedeleyebileceğini ifade etmiştir. Yazar, vergi hukukunda karşılaşılan boşlukların sadece yasama tarafından doldurulması gerektiğini vurgulamıştır.

Özel esaslar müessesesiyle, sahte belge düzenleyen veya kullanan mükellefler ile bu mükelleflerden mal veya hizmet alımı yapan mükelleflerin KDV iade talepleri, özel şartlara bağlanarak KDV iadesi zorlaştırılmaktadır¹³⁸. Özel esaslara girişin kolay çıkışın ise zor olması, sahte belge ticaretine karşı idarenin tutumunu haklı göstermektedir. Sahte belge ticareti ciddi boyutlara ulaştığından, idarenin bu hususu sahte belge ticaretini önlemek maksadıyla tedbir bir aracı olarak kullanması haklı görülmektedir¹³⁹. Ancak burada dikkat edilmesi gereken hususlardan birisi, uygulamanın kanuni dayanağının olup olmadığı, bir diğeri ise kasıt unsurudur. Özel esaslar uygulamasında yasama organına ait olan vergilendirme yetkisinin genel tebliğle yürütme organı tarafından kullanılması söz konusu olmaktadır. Yetki devri olarak görülebilecek bu husus yetki karmaşası doğurmaktadır. İdare, kanunların verdiği düzenleme yetkisine dayanarak verginin aslını etkileyen matrah ve oranları değiştiren hükümler getirebilmektedir¹⁴⁰. Bu husus ise “vergilerin kanuniliği” ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkelerine aykırılık oluşturabilmektedir. Bu durum hukuk devleti anlayışını benimseyen bir devlette yönetilenlerin devlete olan güvenini sarsacaktır.

İnce¹⁴¹, özel esaslar uygulamasının hiçbir kanuni dayanağı olmadığını ve mükelleflerin vergi idaresi tarafından kanunsuz bir şekilde “iyi mükellef-kötü mükellef” ayrımına tabii tutulduğunu ifade etmiştir. Çalışmada, uygulamadan sadece sahte belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerin olumsuz etkilenmediği, bunların kanuni temsilcilerinin ve ticaret yaptığı diğer mükelleflerin de özel esaslar uygulamasına alındığı ve bu durumun kasıt unsuru açısından adil olmadığı vurgulanmıştır. Yazarın belirttiği üzere yükümlüler oldukça kolay bir şekilde özel esaslar kapsamına alınabilmektedir. Özel esaslar kapsamına alınan bir mükellefin, KDV iade taleplerinin gerçekleştirilmesi ise ağır şartlara bağlanmıştır¹⁴². Bu kişiler KDV iadesi alabilmek için beş katına kadar teminat göstermek veya vergi incelemesine tabii olmak zorunda kalabilmektedir¹⁴³.

¹³⁷ Çağan (n 15) 141

¹³⁸ İsmet Polat, 'KDV Uygulama Genel Tebliğine Göre Sahte Belge Nedeniyle Özel Esaslara Alınma' (2014) 10 (117) *Malî Hukuk Dergisi* 33, 35

¹³⁹ Serdar Taşdöken, 'Sahte Belgeyi Bilmeden Kullanan Mükellefler Özel Esaslara Alınabilir Mi?' (2014) 306 *Vergi Sorunları Dergisi* 150, 153

¹⁴⁰ Arıkan (n 6) 278

¹⁴¹ İnce (n 40) 249

¹⁴² Şişman and Doğanlar (n 41) 160

¹⁴³ Öncü (n 27) 222

Özel esaslar uygulamasının eleştirilen yönlerinden birisi de çalışma hürriyetini olumsuz etkileyebilmesidir. Bu hususla ilgili İnce¹⁴⁴, özel esaslar kapsamında olan mükelleflerle ekonomik faaliyet yapan firmaların olumsuz etkilemediğini, bu nedenle diğer firmaların özel esaslar kapsamında olan firmalardan mal veya hizmet alımı yapmak istemeyeceğini, bu durumda çalışma ve sözleşme hürriyetini olumsuz etkileyebileceğini ifade etmiştir. İnce'yi destekler nitelikte görüş beyan eden Taylar¹⁴⁵, özel esaslar uygulamasının haksız rekabete yol açarak mükelleflerin çalışma hak ve özgürlüklerinin yasal dayanak olmaksızın sınırlandırıldığını ifade etmiştir. Yazar, mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınan mükelleflerden mal veya hizmet alımı yapması halinde, kendileri doğrudan SMYB kullanmamış veya düzenlememiş olmasına rağmen risk grubuna girebildiğini belirtmiştir. Bu durumun özel esaslar kapsamındaki mükelleflerden mal veya hizmet alınmak istenilmemesi şeklinde sonuçlanabileceği vurgulanmıştır. Danıştay kararında¹⁴⁶ da ifade edilen bu husus adil olmayan rekabet koşullarına yol açabilecektir. Kanuna uygun olarak alınmayan bir vergi, verginin kanuniliği ilkesini ihlal etmekle birlikte, benzer durumda olan kişilere farklı muamele edilmesine yol açabilmektedir. Böylece vergide eşitlik ilkesi zedelenebilmektedir¹⁴⁷.

Hakkında KDV iadesi açısından özel esaslara alındığına dair işlem kaydı düşülen bir mükellefi, ondan mal ve hizmet alımı yapan başka bir mükellefin öğrenmesi mümkündür. İade talebinde bulunacak olan mükellefin, hakkında özel esaslar yönünden işlem kaydı düşülen mükelleften mal ve hizmet alımı yapmak istememesi olasıdır. Bu durum mükellefleri kategorize etmekte ve çalışma barışına aykırılık teşkil etmektedir¹⁴⁸. Mükelleflerin kategorize edilerek yasal dayanaktan yoksun şekilde sınıflandırılmasının, vergi barışını bozduğu yargı kararında belirtilmiştir¹⁴⁹. Sonuçları ağır olan bir uygulamaya kasıt olmasa dahi kolayca girilebilmesi, adil olmayan sonuçlara yol açabilecektir. Şişman

¹⁴⁴ İnce (n 40) 250

¹⁴⁵ Taylar (n 44) 781-782

¹⁴⁶ Danıştay 3. Dairesi, 2015/3173, 13.5.2015

¹⁴⁷ Kumrulu (n 13) 156

¹⁴⁸ Öncü (n 27) 227

¹⁴⁹ "...iade taleplerinde kdv genel uygulama tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esaslar geçerlidir ibaresinin bulunması nedeniyle, davacının özel esaslara tabi mükellefler listesine alındığının anlaşıldığı; gerek davalı idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların, mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayacak şekilde listeleme olanağı tanıyan hiç bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi Anayasada buna izin veren bir hüküm de bulunmadığından, bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine aykırılık da teşkil edeceğinden; hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının iade taleplerinin reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı, kaldı ki, davacı şirket hakkında, iade istemlerinin özel esaslara tabi tutulmasını gerektirecek rapor ve tespit de bulunmadığı..." İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2019/588, 14.3.2019

ve Doğanlar¹⁵⁰, kasıtlı olarak vergi kaçırma eyleminde bulunmayan, sadece mal ve hizmet alımı yaptığı mükellefin özel esaslar kapsamında olmasından dolayı, mükellefin indirim hakkından mahrum bırakılmasının ticaret üzerinde caydırıcı bir etkiye sahip olabileceğini ifade etmiştir. Yazar aynı zamanda bu durumun öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkelerine de aykırılık teşkil edebileceğini vurgulamıştır.

Hukuki güvenlik ilkesiyle ekonomi arasında doğrusal yönlü bir ilişki vardır. Hukuki açıdan istikrar olmayan, idarenin hukuk devletine zarar verici düzenleyici faaliyetlerde bulunduğu, vergi oranlarında öngörülemeyen ve kanuna aykırı değişimler ekonomik istikrarsızlıklara yol açabilecektir. Hukuk devletinin zedelendiği veya belirsizlik atmosferi olan böyle bir ülkede, özel teşebbüslerin ve uluslararası şirketlerin devlete güveni sarsılacağından, yatırım kararları olumsuz etkilenebilecektir¹⁵¹. Hukuki güvenlik ilkesiyle doğrudan bağlantılı olan belirlilik ilkesi gereği kişiler, kanunların hangi eylemlere hangi yaptırımları uygulayacağını önceden bilmelidir. Kişiler gelecek planlarını bu doğrultuda yapabilmelidir. Normların öngörülemesiz olması bireylerin devlete olan güvenini zedeleyebilecektir¹⁵². Hukuk devletinde kişiler devlete güven duyarak maddi ve manevi varlıklarını korkusuzca geliştirebilmelidir¹⁵³. Görüldüğü üzere, özel esaslar uygulamasının yasal temeli olmadığından hukuk devleti ilkesini zedelemektedir¹⁵⁴. Kanunilik ilkesine dolayısıyla hukuk devletinin gereklerine aykırı bir uygulama olan özel esaslar müessesesinin, ülke ekonomisini olumsuz etkileyerek ticaret dengesini bozması kuvvetle muhtemeldir.

Vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlüklere müdahale edilmektedir¹⁵⁵. Bu bağlamda özel esaslar uygulaması değerlendirildiğinde, yasal dayanağı olmadığından temel hak ve özgürlüklere vergi yoluyla yapılan bu müdahalenin hukuka aykırı olduğu görülmektedir¹⁵⁶. Vergide kanunilik ilkesi uyarınca, yasama organı dışındaki organlar yeni bir mali yükümlülük getiren veya mali yükümlülüğe eş etki doğuran düzenlemeler yapamaz¹⁵⁷. Özel esaslar uygulamasına ilişkin hususlar genel tebliğ ile düzenlenmiştir. Özel esaslar uygulamasında iade talepleri gerçekleştirilmeyen yükümlüler açısından yeni bir vergi doğmaktadır. Diğer bir deyişle, vergiyi doğuran olay tebliğ gibi düzenleyici bir işlemle gerçekleşmektedir. Dolayısıyla özel esaslar uygulamasının hiçbir kanuni dayanağı bulunmamaktadır¹⁵⁸. Mükelleflerin, sahte belge kullanımından dolayı özel esaslara alınabilmesi için vergi incelemesi yapanlar tarafından, ilgili

¹⁵⁰ Şişman and Doğanlar (n 41) 167

¹⁵¹ Çaptuğ (n 74) 155

¹⁵² Anayasa Mahkemesi GK, 2019/4, T. 13.2.2019

¹⁵³ Anayasa Mahkemesi GK, 2012/174, T. 8.11.2012

¹⁵⁴ Taylar (n 44) 790

¹⁵⁵ Güneş (n 65) 46-47; Taylar (n 44) 781

¹⁵⁶ Taylar (n 44) 781

¹⁵⁷ Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 38) 30

¹⁵⁸ Öncü (n 27) 230; İnce (n 40) 249; Şişman and Doğanlar (n 41) 162; Taylar (n 44) 790

mükellefler hakkında hazırlanan raporda veya yapılan tespitler sonucunda, sahte belge kullandığı güçlü dayanaklarla ortaya konmalıdır¹⁵⁹.

Özel esaslar uygulamasında, sadece özel esaslara giren mükellefler olumsuz etkilenmemekte; kastı olsun olmasın bu mükelleflerle mal veya hizmet alımı yapan mükellefler de olumsuz etkilenebilmektedir¹⁶⁰. Özel esaslara alınan mükelleflerden mal ve hizmet alımı yapan mükellefler de vergi incelemesi tehdidiyle karşı karşıya kalabilmektedir¹⁶¹. Kasıt unsuru olmasa dahi sadece özel esaslar kapsamındaki bir mükelleften mal veya hizmet aldığı gerekçesiyle mükelleflerin iade talepleri olumsuz sonuçlanabilmektedir. Kanuni dayanağı olmayan bir uygulama temel alınarak, kasıt unsuru olmaksızın iade talebinin reddedilmesinin, kanuni vergilendirme ilkesine ve hukuk devleti anlayışına uygun olmadığı kanısındayız. Bunun yanı sıra söz konusu mükellefler vergi incelemesine maruz kalabilmektedir. Bu durumun mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini olumsuz etkilemesi oldukça muhtemeldir.

Mükellefler haklarında düzenlenmiş olumsuz rapor veya benzer bir tespit olmadan, özel esaslar kapsamına alınarak iade taleplerinin reddedilmesi hukuka uygun değildir¹⁶². Konuyu vergi cezaları açısından değerlendiren Taylar¹⁶³, hukuka aykırı bir işlem den hukuka uygun bir tarhiyat çıkıp çıkmayacağını araştırdığı çalışmada, özel esaslar uygulamasının yasal dayanağı olmadığından özel esaslar ihtarı sonucu ortaya çıkan vergi ve cezaların da hukuka uygun olmadığını ifade etmiştir. Yazar aynı zamanda bu hususun yerleşik yargı uygulaması tarafından da kabul edildiğini vurgulamıştır. Özel esaslar uygulaması kişi hak ve özgürlüklerini önemli derecede etkilemektedir. Bundan dolayı söz konusu uygulamanın yasal zeminde düzenlenmemesini Türk yargısı da eleştirmektedir¹⁶⁴. Vanistendael¹⁶⁵, vergi yasalarının kapsamını genişleten, koşullarını değiştiren ve yasayı uygulanamaz hale getiren bir düzenlemenin mahkemeler ta-

¹⁵⁹ Ahmet Fethi Durmuş and Ebubekir Uğur, 'Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur ve Mükelleflerin Özel Esaslar Kapsamına Alınması' (2021) 31 *Journal of Social Sciences* 54, 60

¹⁶⁰ İnce (n 40) 249; Öncü (n 27) 227

¹⁶¹ Oral (n 43) 78

¹⁶² "...davacının ihracat istisnası kapsamında gerçekleştirdiği teslimlerden kaynaklanıp indirim yoluyla gideremediği katma değer vergisi alacağının, vergi borçlarına mahsup edilmesi yoluyla iadesini talep ettiği, istemin reddine ilişkin işlemin tesis edildiği tarih itibarıyla iade alacaklarının vergi borçlarına mahsup edilmesine engel teşkil edecek herhangi bir vergi tekniği raporu, vergi inceleme raporu veya başkaca olumsuz bir tespit bulunmadığı, aksine 2011 ve 2013 yıllarında sahte belge düzenleme ve kullanma yönünden yapılan tespitler nedeniyle özel esaslara tabi mükellefler listesine alınması işleminin mahkeme kararıyla iptal edildiği anlaşılmaktadır." Danıştay 3. Dairesi, 2021/2096, 20.4.2021

¹⁶³ Taylar (n 44) 787

¹⁶⁴ Oral (n 43) 78

¹⁶⁵ Vanistendael (n 32) 43-44

rafından yasadışı ve uygulanamaz ilan edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Nitekim bu yönde verilen yargı kararları da mevcuttur¹⁶⁶.

Sonuç

Devletin kamu gücü egemenliğine dayanan vergilendirme yetkisinin sınırları vardır. Anayasa ve kanunlarla çizilen bu sınırların arasında, “temsilsiz vergi olmaz” anlayışının bir sonucu olarak geliştiği kabul edilebilen vergide kanunilik ilkesi, önemli bir yere sahiptir. Anayasanın 73. maddesinde ifade edildiği üzere, kanuni dayanağı olmayan hiçbir vergi kabul edilemez. Vergide kanunilik ilkesi, kamu gücü karşısında zayıf konumda olan yönetilenlerin, temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınarak korunmasını amaçlamaktadır. Bu şekilde idarenin keyfi ve sınırsız uygulamalarının önlenmesi mümkün olmaktadır. Vergide kanunilik ilkesi aynı zamanda hukuk devletinin de ayrılmaz bir parçasıdır. Hukuk devletinde kişiler geleceğe yönelik planlarını yürürlükteki normlara göre yapabilmekte ve böylece geleceğe dair belirsizlikler önlenabilmektedir. Bu bağlamda vergide kanunilik ilkesi, yükümlülere idarenin keyfi uygulamalarına karşı korumakta ve geçmişe yönelik ek vergi konulamayacağını garanti etmektedir.

Vergi kanunlarının uygulamaya yönelik her ayrıntıyı düzenlemesi mümkün değildir. Bu nedenle kanunlar idareye teknik ve uzmanlık isteyen alanlarda düzenleme yapma yetkisi vermiştir. Burada yürütme organına verilen yetkinin sınırlarının kanunlarla çizildiğini, verginin asli unsurlarına yönelik idareye düzenleme yapma yetkisi tanınmadığını önemle vurgulamakta fayda vardır. Hazine ve Maliye Bakanlığı kanunlardan aldığı yetkiyle ve kanunların çizdiği sınırlar dahilinde tebliğ çıkarma yetkisine sahiptir. 3065 sayılı KDV Kanununun uygulanmasına yönelik ayrıntıları belirlemek amacıyla çıkarılan KDV Genel Uygulama Tebliği, bu doğrultuda yapılan düzenleyici bir işlemdir. Özel esaslar uygulamasına yönelik düzenlemeler KDV Genel Uygulama Tebliğiyle yapılmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğine bakıldığında, özel esaslar müessesesine yönelik kanunların yürütmeye verdiği düzenleme yapma yetkisinin aşılması, verginin asli unsurlarına ilişkin düzenlemelerin söz konusu olduğu görülmektedir. Bu husus vergide kanunilik ilkesi bağlamında çeşitli tartışmalara neden olmaktadır.

Söz konusu tartışmaların başında, yasal dayanaktan yoksun bir uygulamaya dayanarak kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılması gelmektedir. Vergilendirme, kişilerin mülkiyet hakkı üzerinde bir sınırlandırmadır. Devletin vergilendirme yoluyla kişilerin mülkiyetine yaptığı müdahalenin sınırları kanunlarda açıkça ifade edilmiştir. Vergilendirme yoluyla devletin kişilerin mülkiyet hakkına müdahalesi özel esaslar bağlamında değerlendirildiğinde, kanuni dayanaktan yoksun olan bir uygulama yoluyla kişilerin mülkiyetine sınırlandırma getirildiği söylenebilmektedir. Şöyle ki KDV iade talebi reddedilen

¹⁶⁶ Bakınız Danıştay 3. Dairesi, 2015/3173, 13.5.2015; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK), 2018/255, 3.5.2018

mükelleflere ek mali yükümlülük getirilmektedir. Kanuni dayanağı olmaksızın mükelleflere hesapta olmayan bir vergi yükümlülüğü getirilmesi, hukuk devletin gereklerine aykırıdır. Temel hak ve özgürlüklerden biri olan mülkiyet hakkı sadece kanun ile sınırlandırılabilir. Dolayısıyla tebliğ ile düzenlenen özel esaslar uygulaması, mevcut haliyle temel hak ve özgürlükleri ihlal etmektedir.

Kanuni dayanağı olmaksızın mükelleflere ek mali yükümlülük getiren bir uygulamanın vergi sistemine olan güveni zedelemesi kuvvetle muhtemeldir. Yasal düzenlemeler, vergi yükümlülerinin geleceğe dair öngöründe bulunarak planlama yapabilmelerine olanak sağlamalıdır. KDV iade talebi reddedilen yükümlüler için yeni bir vergi doğmaktadır. Planda olmayan bir verginin söz konusu olması, hukuki güvenlik ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırılık oluşturabilecektir. Kişilere tebliğle ek mali yükümlülük getirilmesinin, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanısındayız. Vergide kanunilik ilkesine aykırı olan bu hususun, kişilerin hukuk sistemine dolayısıyla devlete olan güvenini zedelemesi oldukça muhtemeldir. Bunun sonucunda da ticaret dengesi olumsuz etkilenebilecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliğine bakıldığında, mükelleflerle ilgili doğrudan SMYB kullandığına veya düzenlediğine dair olumsuz rapor olmadan, özel esaslar kapsamına alınacağına dair hiçbir kanuni düzenlemenin olmadığı görülmektedir. Mükelleflerle ilgili doğrudan SMYB kullanma veya düzenleme raporu olmamasına rağmen, mükellefler yalnızca özel esaslar kapsamındaki mükelleflerden mal veya hizmet aldığı gerekçesiyle özel esaslar kapsamına alınabilmektedir. Kasıt unsuru açısından sakat olan bu işlem, aynı zamanda adil bir sonuç doğurmayacaktır. Firmalar, özel esaslar kapsamında olan diğer firmalardan mal veya hizmet alımı yapmak istemeyecektir. Aksi takdirde söz konusu firmalar, vergi incelemesine maruz kalabilmektedir. Bunun yanı sıra, özel esaslar kapsamındaki mükelleflerin KDV iade taleplerinin gerçekleştirilmesi ağır şartlara bağlanmıştır. Bu husus, mükelleflerin ekonomik faaliyetleriyle çalışma ve sözleşme hürriyetini olumsuz etkileyebilecektir. Yasal dayanaktan yoksun bir şekilde, mükelleflerin özel esaslar kapsamında sınıflandırılarak iade taleplerinin ağır şartlara bağlanması, temel hak ve özgürlükleri ihlal edebilmektedir. Aynı zamanda bu husus vergi barışını da olumsuz etkileyecektir.

Vergide kanunilik ilkesi gereğince vergilendirme yetkisi yalnızca yasa organına aittir. Anayasada da belirtildiği üzere verginin konusu, oranı, yükümlüsü gibi verginin asli unsurlarına yönelik hususlar münhasıran kanun ile düzenlenmelidir. Tebliğ gibi düzenleyici işlemlerle, verginin asli unsurlarına ilişkin düzenleme yapılamayacağı kesin hükümdür. İdare kanunların çizdiği yasal sınırlar dahilinde düzenleme yapabilmektedir. Vergilendirmeye yönelik takdir yetkisi kullanamaz. Ancak bununla birlikte, tebliğ ile düzenlenen özel esaslar uygulamasıyla kanunların yürütmeye verdiği düzenleme yapma yetkisi aşılıp, verginin asli unsurlarına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu husus hukuk devleti anlayışını benimseyen bir devlette, kişilerin devlete ve vergi sistemine olan güvenini sarsacaktır. Aynı zamanda idarenin keyfi uygulamalarını önlemeyi amaçlayan vergide kanunilik ilkesi amacından uzaklaşacaktır.

Sonuç olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinde, temel amacının sahte belge ticaretinin önlenmesi olarak ifade edilen özel esaslar uygulamasının getirilişindeki maksat haklı görülse de yasal dayanaktan yoksun olduğu açıktır. Yasama organına ait olan bir yetkinin tebliğ ile yürütme organına verilmesi, kanuni vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle özel esaslar uygulaması “temsilsiz vergi olmaz” ve “vergilerin kanuniliği” ilkelerine aykırı bir uygulamadır. Bu husus hukuk devleti anlayışını benimseyen bir devlette yönetilenlerin devlete olan güvenini sarsacaktır. Aynı zamanda, vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlükler, kanuni dayanağı olmadan sınırlandırılmaktadır. Anılan gerekçeler nedeniyle tebliğde düzenlenen özel esaslar uygulamasının anayasal ve yasal zeminde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- 1982 Anayasası, Kanun Numarası: 2709, Kabul Tarihi: 18.10.1982, RG: 9.11.1982/17863 (Mükerrer)
- Aktan CC, 'Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi' (2017) 9(2) Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi 101-116
- Arıkan Z, 'Vergilendirme yetkisi ve Kullanımı' (1997) (37) Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 269-281
- Arıkan Z, 'Vergilendirme yetkisi ve Kullanımı' (1997) (37) Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 269, 270-281
- Arsan M, Vergi Hukuku (7th edn, MKM Yayıncılık 2011)
- Bayraklı HH and Odabaş H, 'Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası' (2000) 2 (1) Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 141-156
- Bayraklı HH, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri (Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını no:8 1997)
- Blaufus K, Hundsdoerfer J, Jacob M, and Sünwoldt M, 'Does Legality Matter ? The Case of Tax Avoidance and Evasion' (2016) 127 Journal of Economic Behavior and Organization 182-206
- Çağan N, 'Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme', (1980) 37 (1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 129-151
- Çağan N, Vergilendirme Yetkisi (Kazancı Hukuk Yayınları 1982)
- Çakan S and Avcı O, 'Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı' (2021) 23(1) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 639-678
- Çaptuğ M, 'Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi' (2021) 9(17) Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi 133-160
- Doğrusöz B, 'Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü' (2011) 6(1-3) İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi 6 65-76
- Durmuş AF and Uğur E, 'Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsurlar ve Mükelleflerin Özel Esaslar Kapsamına Alınması' (2021) 31 Journal of Social Sciences 54-65
- Ekeryılmaz Ş and Gürdal T, 'Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Hukuksal Analizi' (2018) 4(3) Maliye Araştırmaları Dergisi 185-193

- Er S, 'Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları' (2011) 81 Sayıştay Dergisi 81, 3-32
- Erginay A, Kamu Maliyesi (13th edn, Savaş Yayınları 1990)
- Erkin G, 'Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' (2012) 3 Ankara Barosu Dergisi 237-249
- Furtuna EY, 'Vergi Hukukunda Lekelenmeme Hakkı' (2022) 17(2) Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 596-632
- Gerek Ş and Aydın AR, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2005)
- Gözübüyük Ş, Türkiye'nin Yönetim Yapısı (12th edn, Turhan Kitabevi, 2013)
- Gribnau H, 'Legislative Instrumentalism vs. Legal Principles in Tax Law' (2012) Rivista di diritto tributario internazionale: International Tax Law Review:3 9-42
- Güneş G, Verginin Yasallığı İlkesi (1st edn, Alfa Basım Yayım Dağıtım 1998)
- İnce E, Türk Vergi Sisteminde Vergi İdareleri (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016)
- Kaneti S, Ekmekci E, Güneş G and Kaşıkçı M, Vergi Hukuku (Filiz Kitabevi 2019)
- Karakoç Y, 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' (2014) 15 (Özel S., 2013) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1259-1308
- Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 3065, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG: 2.11.1984/18563
- Keskin Çakmak E and Miynat M, 'Genel Tebliğler Işığında Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi' (2024) 12 (148) Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi 119- 135
- Kumrulu AG, 'Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri' (1979) 36 (1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 147-162
- Majka P, 'Tax Sanctions as the Institutions Conditioning Efficiency of Collecting Tax Information – Limits of Legal Regulations' (2020) 29(4) Studia Iuridica Lublinensia 189-207
- Mercimek F, Hukuki Güvenlik İlkesi ve Karşılaştırmalı Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019)
- Mutlu F, 'Türk Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Değerlendirilmesi' (2024) 9 Akademik Düşünce Dergisi 18-29
- Oktar K, KDV İstisnalar ve İadeler (12th edn, Gözlem Yayıncılık 2020)
- Oral H, 'Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İade Mekanizması' in Nurettin Bilici and Hasan Oral (eds), İnsan Hakları ve Vergi (Türkiye Barolar Birliği Yayınları 2023)
- Öncel M, Kumrulu A and Çağan N, Vergi Hukuku (27th edn, Turhan Kitabevi 2018)
- Öncel M, Kumrulu A and Çağan N, Vergi Hukuku (27th edn, Turhan Kitabevi 2018)
- Öncü K, 'Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar' (2023) 6 (1) Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 217-233
- Özpolat H, 'Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Kararlarında Maddi Anlamda Kanun Kriteri' (2018) 9(33) TAAD 609-622
- Polat İ, 'KDV Uygulama Genel Tebliğine Göre Sahte Belge Nedeniyle Özel Esaslara Alınma' (2014) 10 (117) Mali Hukuk Dergisi 33-44

Rossikhina H, Hultai M and Shrub I, 'Constitutional Principles of Taxation : Doctrinal Approaches to Typology' (2018) 4(3) *Baltic Journal of Economic Studies* 259-263

Soysal M, 100 Soruda Anayasanın Anlamı (11th edn, Gerçek Yayınevi 1997)

Şenyüz D, Yüce M and Gerçek A, Vergi Hukuku (10th edn, Ekin Yayınevi 2019)

Şişman G and Doğanlar N, 'Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi' (2022) 3(2) *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 153-170

Taşdöken S, 'Sahte Belgeyi Bilmeden Kullanan Mükellefler Özel Esaslara Alınabilir Mi?' (2014) 306 *Vergi Sorunları Dergisi* 150-153

Taylar, Y' Özel Esaslara İlişkin Uygulama Ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu' (2021) 12(2) *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 774-790

Tekbaş A, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi (Yayın no: 396, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2009)

Tekbaş A, 'Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' (2012) 12 (Özel S., 2010) *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 123-191

Topuzkamış E, 'Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet' (2012) 14 (1) *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 103-131

Tosuner M and Arıkan Z, Vergi Usul Hukuku (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, 2018)

Vanistendael F, 'Legal Framework for Taxation' in Victor Thuronyi (eds), *Tax Law Design and Drafting* (International Monetary Fund 1996) 1-56

MALÎ GELİŞMELER

FISCAL DEVELOPMENTS

* 7551 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

* İklim Kanunu

* Yeşil Dönüşüm Destek Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

* Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliğı (Seri No: 9)

* 7554 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

* 7555 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

* 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (II) Sayılı Listede Yer Alan Bazı Malların, Özel Tüketim Vergisi Oranları ile Özel Tüketim Vergisi Oranlarına Esas Özel Tüketim Vergisi Matrahlarının Yeniden Tespiti Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10115)

* Kredi Kartı İşlemlerinde Uygulanacak Azami Faiz Oranları Hakkında Tebliğ (Sayı: 2020/16)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/17)

MALÎ GELİŞMELER FISCAL DEVELOPMENTS

7551 SAYILI BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELER DEĞİŞTİRİLDİ

7551 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 01.07.2025 tarih ve 32943 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Söz konusu kanunun tam metni için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

İKLİM KANUNU YAYINLANDI

Kanun Numrası: 7552

Kanun Tarihi: 02.07.2025

Resmi Gazete Tarihi: 09.07.2025

Resmi Gazete Sayısı: 32951

İKLİM KANUNU

BİRİNCİ KISIM

Genel Hükümler

BİRİNCİ BÖLÜM

Başlangıç Hükümleri

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) Bu Kanunun amacı; yeşil büyüme vizyonu ve net sıfır emisyon hedefi doğrultusunda iklim değişikliğiyle mücadele etmektir.

(2) Bu Kanun; iklim değişikliği ile mücadelede esas olan sera gazı emisyonlarının azaltılması ve iklim değişikliğine uyum faaliyetleri ile planlama ve uygulama araçlarını, gelirleri, izin ve denetimi ve bunlara ilişkin yasal ve kurumsal çerçevenin usul ve esaslarını kapsar.

Tanımlar

MADDE 2- (1) Bu Kanunun uygulanmasında;

a) Adil geçiş: İklim değişikliğiyle mücadelede ve yeşil büyüme sürecinde; çocuklar, kadınlar, yaşlılar, engelliler gibi süreçten en fazla etkilenebilecek kişiler öncelikli olmak üzere herkesi kapsayacak, istihdam sürecinin uygun tedbirler alınarak yönetildiği ve yeni istihdam alanlarının oluşturulduğu, ekonomik, çevresel ve sosyal kazanımların en üst düzeyde tutulduğu politika ve uygulamaları,

b) Bakan: Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanını,

c) Bakanlık: Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığını,

ç) Başkan: İklim Değişikliği Başkanını,

d) Başkanlık: İklim Değişikliği Başkanlığını,

e) Birincil piyasa: Tahsisatların piyasa katılımcılarına ihale yöntemiyle dağıtımını sağlamaya yönelik işlemlerin yapıldığı piyasayı,

f) Denkleştirme: Karbon kredilerinin Emisyon Ticaret Sistemi kapsamında veya gönüllü taahhütlerin yerine getirilmesinde kullanılmasını,

g) Emisyon Ticaret Sistemi (ETS): Sera gazı emisyonlarına, net sıfır emisyon hedefine uygun bir üst sınır belirlenmesi ilkesine dayalı olarak çalışan ve tahsisatların alınıp satılması sure-

tiyle sera gazı emisyonu azaltımını teşvik eden ulusal ve/veya uluslararası piyasa temelli mekanizmayı,

ğ) Emisyon Ticaret Sistemi piyasası (ETS piyasası): Tahsisatların ve/veya emisyon ticaretine ilişkin uygun görülen standartlaştırılmış diğer sözleşmelerin alım satımının gerçekleştirildiği, piyasa işletmecisi tarafından organize edilip işletilen ve düzenli faaliyet gösteren birincil ve ikincil piyasaları,

h) Esneklik mekanizmaları: ETS’de yer alan işletmelere tahsisat teslimat yükümlülüklerini yerine getirirken bir önceki veya bir sonraki dönemin tahsisatlarını kullanma hakkı ile denkleştirme kullanımı ve benzeri imkânlar sağlayan süreçleri,

ı) Gömülü sera gazı emisyonları: Bir ürünün üretim sürecinde ortaya çıkan doğrudan emisyonları ve ürünün üretim sürecinde elektrik, ısı, buhar, soğutma ve basınçlı hava gibi enerji kullanımından kaynaklanan dolaylı emisyonları,

i) Gönüllü karbon piyasaları: Karbon kredilerinin gönüllülük esasına göre alım satımının yapıldığı piyasaları,

j) İkincil piyasalar: Tahsisatların, ücretsiz dağıtımı ve/veya birincil piyasada satışı sonrasında işlem gördüğü piyasaları,

k) İklim adaleti: İklim değişikliğinin ve iklim değişikliğini önleme ile uyuma yönelik çabaların neden olduğu eşitsizliği ortadan kaldırmayı amaçlayan politika ve uygulamaları,

l) İklim değişikliğine uyum: İklim değişikliğinin mevcut veya olası olumsuz etkilerini önlemeye, muhtemel zararları en aza indirmeye ya da ortaya çıkabilecek fırsatlardan yararlanmaya yönelik süreci,

m) İklim finansmanı: İklim değişikliği ile mücadele kapsamında sera gazı emisyonlarının azaltımı ve iklim değişikliğine uyum faaliyetlerini desteklemeyi amaçlayan kamu, özel ve alternatif finansman kaynaklarından sağlanan yerel, ulusal, uluslararası veya uluslararası finansmanı,

n) İklim değişikliğiyle mücadele teşviki: İklim değişikliği ile mücadele kapsamında; planlama ve uygulama araçları ile sera gazı emisyonlarının azaltımı ve iklim değişikliğine uyum faaliyetlerini destekleyen teşvikleri,

o) Karbon fiyatlandırma araçları: Sera gazı emisyonlarının azaltımı amacıyla uygulanabilecek ETS ve/veya karbon esaslı vergiler ve benzeri araçları,

ö) Karbon kredisi: Sera gazı emisyonlarının azaltım veya giderim faaliyetlerinin bağımsız kuruluşlar tarafından geçerli kılınması, doğrulanması ve standart kuruluşu tarafından belgelendirilmesi sonucu elde edilen ve bir ton karbondioksit eşdeğeri cinsinden ifade edilen krediyi,

p) Karbondioksit eşdeğeri: Sera gazlarının miktarlarının ya da küresel ısınma potansiyellerinin karbondioksit gazı cinsinden ifade edildiği metrik ölçümü,

r) Merkezî uzlaştırma kuruluşu: Piyasa katılımcıları arasındaki ilgili yönetmelikle belirlenecek olan nakit takas ve teminat yönetimi gibi mali işlemleri yürütmek üzere kullanılan, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre merkezî takas kuruluşu olarak kurulan kuruluşu,

s) Net sıfır emisyon: İnsan kaynaklı faaliyetler dolayısıyla atmosfere salınan sera gazı emisyonlarının teknoloji ve diğer yöntemlerle azaltılarak ve/veya yutak alanlar vasıtasıyla denge lenerek sera gazı emisyonlarında net artış olmamasını,

ş) Ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar ve göreceli kabiliyetler: İklim değişikliği ile mücadelede ülkelerin farklı kapasiteleri ve sorumlulukları olduğunu kabul eden uluslararası anlaşmalarda kabul gören ilkeyi,

t) Ozon tabakasını incelten maddeler: Tek başına veya bir karışım hâlinde ozon tabakasını inceltme potansiyeline sahip ve 1/8/1990 tarihli ve 90/733 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla onaylanan Ozon Tabakasını İncelten Maddelere İlişkin Montreal Protokolü ile kontrol altına alınan kimyasalları ve izomerlerini,

u) Piyasa istikrar mekanizması: Tahsisatlara ilişkin fiyat istikrarını sağlamak amacıyla gerçekleştirilen iş ve işlemleri,

- ü) Piyasa işletmecisi: Enerji Piyasaları İşletme Anonim Şirketini,
- v) Planlama araçları: Kurum ve kuruluşlarca hazırlanan ve iklim değişikliği ile mücadele-ye doğrudan ya da dolaylı olarak katkı sağlayan plan, program, strateji, eylem planı ve sair politi-ka belgelerini,
- y) Proje sahibi: Karbon kredisi üretecek faaliyeti geliştiren gerçek veya tüzel kişiyi,
- z) Sera gazı emisyonu: Kızılötesi radyasyon emen ve yeniden salan, hem tabii ve hem de beşeri kaynaklı olabilen karbondioksit, metan, diazotoksit ve hidroflorokarbonlar, perflorokarbon-lar, kükürt hekzaflorür gazlarının ve gaz benzeri diğer atmosfer bileşenlerin salımını,
- aa) Sera gazı emisyonlarının azaltımı: Sera gazı emisyonlarının azaltılması ile yutak alan-ların korunması, artırılması ve iyileştirilmesi faaliyetlerini,
- bb) Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması (SKDM): Gümrük bölgesinde, ithal edilen malların sera gazı emisyonlarının yönetimi mekanizmasını,
- cc) Tahsisat: Misli nitelikte, devredilebilen, kaydı olarak ihraç edilen ve belirli bir süre boyunca bir ton karbondioksit eşdeğerinde sera gazı emisyon hakkını,
- çç) Türkiye Yeşil Taksonomisi (Taksonomi): Belirlenen çevresel hedefler doğrultusunda iklim değişikliği ile mücadeleye katkı sağlayan ekonomik faaliyetlere ilişkin ilkeler ve kriterler belirleyerek iklim finansmanının harekete geçirilmesine katkıda bulunan sınıflandırma sistemleri-ni,
- dd) Ulusal Katkı Beyanı: Başkanlık koordinasyonunda ilgili kurum ve kuruluşların iş bir-liğiyle uluslararası anlaşmalar ve standartlar gözetilerek sera gazı emisyonlarının azaltımı ve iklim değişikliğine uyum hedefleri ile taahhütlerini içerecek şekilde dönemsel olarak hazırlanan ve Bir-leşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi Sekretaryasına sunulan belgeyi,
- ee) Ulusal tahsisat planı: Belirli bir döneme ilişkin, üst limit çerçevesinde belirlenen top-lam tahsisat miktarını,
- ff) Uluslararası karbon piyasaları: Ülkemizin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar kapsa-mında Ulusal Katkı Beyanı hedeflerine ulaşmak amacıyla oluşturulan mekanizmaları,
- gg) Uygulama araçları: İklim değişikliği ile mücadeleye yönelik finansman, teknoloji ge-liştirme ve transferi ile kapasite geliştirme faaliyetlerini,
- ğğ) Yeşil iş: Çevrenin ve doğal kaynakların korunmasına ve çevre kalitesinin geliştirilme-sine katkıda bulunarak sürdürülebilir kalkınmayı ve yeşil büyümeyi destekleyen işleri,
- hh) Yutak alan: Ormanlar ve diğer ekosistemler vasıtasıyla karbonu emerek atmosferden uzaklaştıran, karbondioksit emisyonlarını dengeleyen süreci, aktiviteyi ve mekanizmayı,
- ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Genel İlkeler ve Esaslar

İlkeler

MADDE 3- (1) İklim değişikliği ile mücadelede genel ilkeler şunlardır:

- a) İklim değişikliği ile mücadelede, ülkemizin ortak fakat farklılaştırılmış sorumluluklar ve göreceli kabiliyetler ilkesi dikkate alınarak, eşitlik, iklim adaleti, ihtiyatlılık, katılım, entegras-yon, sürdürülebilirlik, şeffaflık, adil geçiş ve ilerleme yaklaşımları esas alınır.
- b) Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler, bu Kanun doğrultusunda kamu yararı gözetilerek alınacak tedbirlere ve düzenlemelere süresinde uymakla ve bunları uygulamakla yükümlüdür.
- c) Ulusal Katkı Beyanında, net sıfır emisyon hedefi doğrultusunda ülkenin kalkınma önce-likleri ve özel koşulları göz önünde bulundurulur ve bu çerçevede önlemler alınır.

Esaslar

MADDE 4- (1) Sera gazı emisyonlarının azaltımı ve iklim değişikliğine uyum faaliyetle-rine ilişkin ilerlemeler yıllık bazda Başkanlıkça izlenir.

(2) Bu Kanun kapsamında gerekli görülen tedbirlerin alınması amacıyla görev alanı dâhilinde; kurumlar arası koordinasyonu sağlamak, faaliyetleri ve standartları belirlemek, gelişmeleri izlemek, karbon fiyatlandırmasına ilişkin piyasaya dayalı mekanizmaları düzenlemekle Başkanlık yetkilidir.

(3) Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler; kendi yetki ve sorumlulukları çerçevesinde plan ve projeler yapar, yaptırır, uygular, destekler ve iş birliği yapar.

(4) 24/3/2016 tarihli ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Başkanlık; bu Kanunun uygulanmasına yönelik olarak gerekli gördüğü bilgi, belge ve veriyi; kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerden doğrudan istemeye yetkilidir. Kendilerinden bilgi ve belge talebinde bulunulanlar; bunları istenilen sürede bedelsiz olarak Başkanlıkla paylaşmakla yükümlüdür. Başkanlık; kendi iş ve işlemleri için ihtiyaç duyduğu verileri de öncelikli olarak Ulusal Coğrafi Bilgi Platformundan temin eder. Temin ettiği veriler ile kendi ürettiği verileri de kamu kurum ve kuruluşları ile paylaşımak üzere Ulusal Coğrafi Bilgi Platformuna aktarır. Başkanlık, Ulusal Coğrafi Bilgi Platformunda bulunmayan verileri ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile protokol yaparak temin edebilir. Millî savunma ve millî güvenliğe ilişkin bilgi ve belgelerin paylaşılmasına dair usul ve esaslar Bakanlık ve ilgili bakanlık tarafından müşterek olarak belirlenir.

(5) Bu Kanunda Bakanlığa verilen yetkiler bakımından Bakanlık, sınırlarını açıkça belirlemek ve yazılı olmak kaydıyla gerektiğinde yetkilerini Başkanlığa devredebilir.

İKİNCİ KISIM

İklim Değişikliği ile Mücadele

BİRİNCİ BÖLÜM

İklim Değişikliği ile Mücadele Faaliyetleri

Sera gazı emisyonlarının azaltım faaliyetleri

MADDE 5- (1) Sera gazı emisyonları; Ulusal Katkı Beyanı, net sıfır emisyon hedefi ve Başkanlık tarafından yayımlanan veya güncellenen strateji ve eylem planları doğrultusunda azaltılır.

(2) Ulusal Katkı Beyanında sektörel bazda belirtilen sera gazı emisyonlarının azaltım faaliyetleri, ilgili kurum ve kuruluşlara mevzuatla verilen görev ve sorumluluklar dâhilinde gerçekleştirilir. Ulusal Katkı Beyanında yer alan sektörel politikaların uygulanması ve hedeflere ulaşılması amacıyla ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda bu maddedeki esaslar da dikkate alınarak ilgili kurum ve kuruluşların mevcut görev ve sorumlulukları gözden geçirilir. Bu kapsamda Bakanlığın ve ilgili kurumların görüşü alınarak Ulusal Katkı Beyanı ve net sıfır emisyon hedefi çerçevesinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarınca düzenleme yapılabilir.

(3) İlgili kamu kurum ve kuruluşları, orta ve uzun dönemli hedeflerini içeren planlama araçlarını sera gazı emisyonlarının azaltım faaliyetleri çerçevesinde; uyarlamak, hazırlamak, uygulamak, izlemek ve güncellemekle yükümlüdür.

(4) Kurum ve kuruluşlar; net sıfır emisyon hedefi ve döngüsel ekonomi yaklaşımı ile uyumlu olacak şekilde, Ulusal Katkı Beyanında yer alan sektörlerde uygulanmak üzere enerji, su ve ham madde verimliliği, kirliliğin kaynağında önlenmesi, yenilenebilir enerji kullanımının artırılması, ürünlerin, işletmelerin, kurum ve kuruluşların karbon ayak izinin azaltılması, alternatif temiz veya düşük karbonlu yakıtların ve ham maddelerin kullanımı, elektrifikasyonun yaygınlaştırılması, temiz teknolojilerin geliştirilmesi ve kullanımının artırılması gibi azaltım önlemlerinin alınması, bu önlemlerin adil geçiş gereklilikleri gözetilerek uygulanması ile sıfır atık sisteminin kurulması, uygulanması ve izlenmesiyle yükümlüdür.

(5) Net sıfır emisyon hedefinin sağlanmasına yönelik emisyonların dengelenmesi için orman, tarım, mera ve sulak alanlarda karbon yutağı kayıplarını engellemek üzere ilgili kurum ve kuruluşlarca tedbirler alınır, yutak alanların ve korunan alanların korunarak artırılması sağlanır.

İklim değişikliğine uyum faaliyetleri

MADDE 6- (1) Ulusal Katkı Beyanı, net sıfır emisyon hedefi ve Başkanlık tarafından yayımlanan veya güncellenen strateji ve eylem planları doğrultusunda; ilgili kurum ve kuruluşlarca iklim değişikliği ile ilişkili mevcut veya olası kayıp ve zararları önlemeye, riskleri en aza indirmeye veya fırsatlardan yararlanmaya yönelik uyum faaliyetleri gerçekleştirilir.

(2) Ulusal Katkı Beyanında yer alan iklim değişikliğine uyum faaliyetleri, kurum ve kuruluşlara mevzuatla verilen görev ve sorumlulukları dâhilinde gerçekleştirilir. Ulusal Katkı Beyanında yer alan sektörel politikaların uygulanması ve hedeflere ulaşılması amacıyla ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda bu maddedeki esaslar da dikkate alınarak ilgili kurum ve kuruluşların mevcut görev ve sorumlulukları gözden geçirilir. Bu kapsamda Bakanlığın ve ilgili kurumların görüşü alınarak Ulusal Katkı Beyanı ve net sıfır emisyon hedefi çerçevesinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarınca düzenleme yapılabilir.

(3) İlgili kamu kurum ve kuruluşları ulusal ve yerel ölçekte iklim değişikliğine uyumla ilgili planlama araçları ile etkilenebilirlik ve risk analizlerini; hazırlamak, hazırlatmak, hazırlanan bu araçları ve analizleri yatırım ve planlama faaliyetlerinde göz önünde bulundurmak ve bunları uygulamakla yükümlüdür.

(4) İklim değişikliğinin etkilerine karşı su kaynaklarının etkin yönetimini sağlamak üzere planlama araçları, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarınca hazırlanır ve uygulanır.

(5) İlgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından iklim değişikliğinin ekosistemlere ve biyolojik çeşitliliğe etkilerinin azaltılması ve sürdürülebilir ekosistem yönetimi için tedbirler alınır, denizel ve karasal korunan alanların muhafazası sağlanarak korunan alanların niteliği ve oranı yükseltilir ve iklim değişikliğinden etkilenen veya etkilenmesi muhtemel alanlarda arazi tahribatının dengelenmesi sağlanır. Çölleşme ve erozyonla mücadele ile ağaçlandırma ve toprak muhafaza kapsamında orman dışı alanlarda oluşturulan yutak alanların net sıfır emisyon hedefi doğrultusunda sürdürülebilir yönetimi sağlanır.

(6) İlgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından; tarım sektörünün sürdürülebilirliğini teminen iklim değişikliğine dirençli ürün deseni ile gıda güvenliğinin sağlanması hedefleri doğrultusunda; doğal kaynakların, ekosistemlerin ve biyolojik çeşitliliğin koruma kullanma dengesinin gözetilmesi ile ihtiyaç duyulan tekniklerin ve teknolojilerin yaygınlaştırılması suretiyle, tarım sektöründe ekosistem temelli uyum yaklaşımını, doğa temelli çözümleri ve su bütçesini dikkate alan planlama araçları geliştirilir ve buna uygun iklim değişikliğine dirençli uygulamalar yaygınlaştırılır.

(7) İklim değişikliğine bağlı afetlerin neden olduğu kayıp ve zararların azaltılması amacıyla risk değerlendirme, izleme, bilgilendirme ve erken uyarı sistemleri; bütünsel afet yönetimi esas alınarak geliştirilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Planlama ve Uygulama Araçları

Planlama araçları

MADDE 7- (1) Kurum ve kuruluşlarca hazırlanan plan, program, strateji, eylem planı ve sair politika belgelerinde; yeşil büyüme vizyonu ve net sıfır emisyon hedefi kapsamında iklim değişikliği ile mücadeleye yönelik Başkanlık tarafından yayımlanan strateji ve eylem planları ile bu Kanunda belirlenen esaslar dikkate alınır.

(2) İklim değişikliği strateji ve eylem planları; sera gazı emisyonlarının azaltımı ve iklim değişikliğine uyum faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla Başkanlık koordinasyonunda, ilgili kurum ve kuruluşların iş birliği ile dönemsel olarak ulusal ölçekte hazırlanır, uygulanır, uygulanması izlenir, değerlendirilir ve gerektiğinde ulusal veya bölgesel ölçekte güncellenir.

(3) İlin şartlarına uygun olarak strateji, eylem ve uygulama alanlarını belirlemek ve bunların uygulanmasını sağlamak üzere her ilde vali başkanlığında, ilgili kurum ve kuruluşların varsa il veya bölge teşkilat temsilcileri ile yerel yönetimlerin temsilcilerinden oluşan İl İklim Değişikliği

Koordinasyon Kurulu kurulur. Kurulun sekreteryasını Bakanlık taşra teşkilatı yürütür ve Kurulun çalışma usul ve esasları Bakanlık tarafından belirlenir.

(4) Yerel iklim değişikliği eylem planları; sera gazı emisyonlarının azaltımı ve iklim değişikliğine uyum amacıyla adil geçiş gereklilikleri gözetilerek her ilin bütüncül bir planı olacak şekilde vali koordinasyonunda; büyükşehirlerde büyükşehir belediyesi, diğer illerde il belediyesi ve il özel idaresi tarafından birlikte, ilgili kurum ve kuruluşların katılımıyla hazırlanır veya hazırlatılır ve karara bağlanmak üzere İl İklim Değişikliği Koordinasyon Kuruluna sunulur. Yerel iklim değişikliği eylem planlarının hazırlanması veya izlenmesi süreçlerinde, ilgili kurum ve kuruluşlar kendilerinden talep edilen belge, bilgi ve veriyi ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde paylaşır.

(5) Sektörel etkilenebilirlik ve risk analizleri; strateji ve eylem planlarına esas teşkil etmek üzere iklim modelleri kullanılarak dönemsel olarak Başkanlık tarafından hazırlanır ve güncellenir.

Uygulama araçları

MADDE 8- (1) Bu Kanun kapsamında yer alan finansal araçlara ilişkin esaslar şunlardır:

a) Kurum ve kuruluşlarca iklim değişikliği ile mücadele amacıyla yapılacak faaliyetler ve yatırımlar için; iklim finansmanı ve iklim değişikliğiyle mücadele teşviki kaynaklarının geliştirilmesi, kullanılması, sigorta araçlarının geliştirilmesi, yeşil ve sürdürülebilir sermaye piyasası araçlarının, banka finansmanının ve diğer finansman araçlarının teşvik edilmesi esastır.

b) Döngüsel ekonomi hedefleri ve sıfır atık uygulamaları çerçevesinde ürünlerin yeniden kullanımı, atıkların yan ürün, alternatif ham madde olarak kullanılması ve geri dönüşüm/geri kazanım ile elde edilen ürünlerin zorunlu kullanım oranlarının belirlenmesine yönelik çalışmalar ilgili bakanlıklarla koordineli olarak Bakanlık tarafından yapılır ve buna dair destek mekanizmaları geliştirilir.

c) Bu Kanun kapsamında Başkanlık; ulusal, sektörel ve tematik raporlar hazırlar; finansal kaynakları iklim değişikliği ile mücadele yatırımlarına yönlendirmeyi kolaylaştırmak üzere iklim değişikliği teşvik mekanizmaları geliştirir, Türkiye Yeşil Taksonomisini kurar ve yürütür.

c) Türkiye Gümrük Bölgesinde ithal edilen malların gömülü sera gazı emisyonlarını ele almak için Sınırdaki Karbon Düzleme Mekanizması kurulabilir. SKDM'ye ilişkin raporlama, kapsam, içerik, usul ve esaslar ilgili bakanlıklarla koordineli olarak Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenir.

(2) Bu Kanun kapsamında yer alan teknoloji araçlarına ilişkin esaslar şunlardır:

a) İlgili kurum ve kuruluşlarca hazırlanan planlama ve uygulama araçlarında teknolojik öz yeterlilik kapasitesinin artırılması öncelikli hedef olarak belirlenerek temiz teknolojilerin geliştirilmesi ve kullanımının yaygınlaştırılması esastır.

b) Başkanlık; karbon yakalama ve depolama teknolojileri, hidrojen teknolojisi gibi iklim değişikliği ile mücadeleye yönelik yeni teknolojik gelişmelerin takibi ile bu alanlardaki projelerin geliştirilmesi için ilgili kurumlarla iş birliği yapmaya, kurumların bu alanlarda çalışmalar yapmasını yönlendirmeye ve ilgili kurumlarla koordinasyon yapmaya yetkilidir.

c) Başkanlığa bağlı ilgili kurumlarla koordineli olarak enstitüler ile araştırma ve uygulama merkezleri kurulabilir.

(3) Bu Kanun kapsamında yer alan kapasite geliştirme araçlarına ilişkin esaslar şunlardır:

a) Kurum ve kuruluşlarca; kamuoyu farkındalığının artırılması ve toplumun iklim değişikliğinin etkileri konusunda duyarlı hâle getirilmesi için eğitim, bilinçlendirme ve kapasite geliştirme faaliyetleri gerçekleştirilir.

b) Tüm eğitim düzeylerinde müfredat ve öğretim programlarının güncellenmesi ve yeşil iş gücünün yetiştirilmesi için gerekli çalışmalar ilgili bakanlıklarla koordineli olarak Millî Eğitim Bakanlığı ve Yükseköğretim Kurulunca yapılır.

(4) Bu maddede belirtilen uygulamaların usul ve esasları, Bakanlık görüşü alınarak Ulusal Katkı Beyanı, uzun dönemli iklim değişikliği politika belgeleri ve belirlenen net sıfır emisyon hedefi doğrultusunda sorumlulukları dâhilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından belirlenir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Karbon Fiyatlandırma

Emisyon Ticaret Sisteminin kurulması ve tahsisatların esasları

MADDE 9- (1) Başkanlık tarafından ETS kurulur, ulusal tahsisat planlaması hazırlanır ve tahsisatların dağıtımı yapılır. Bu kapsamda esneklik mekanizmaları ile piyasa istikrar mekanizmaları da geliştirilebilir.

(2) Piyasa işletmecisi ETS piyasasını işletir.

(3) ETS kapsamında esasları yönetmelikle belirlenen doğrudan sera gazı emisyonlarına neden olan faaliyetleri yürüten işletmelerin, bu faaliyetleri gerçekleştirebilmesi için Başkanlıktan sera gazı emisyon izni alması zorunludur.

(4) Yönetmelikle belirlenen usul ve esaslar kapsamında, sera gazı emisyon izninin geçerlilik süresi içerisinde tesisin niteliğinde veya işleyişinde gerçekleşen değişiklikler ile sera gazı emisyon izni sahibi gerçek veya tüzel kişilerde meydana gelecek değişiklikler neticesinde sera gazı emisyon izni Başkanlık tarafından güncellenir veya iptal edilir.

(5) ETS kapsamına dâhil olan işletmeler tarafından doğrulanmış yıllık sera gazı emisyon değerine karşılık gelecek şekilde yıllık tahsisat tesliminde bulunulması zorunludur. Tahsisat teslim yükümlülüğünü yerine getirmeyen işletme, bir sonraki takvim yılına ilişkin tahsisatlarını teslim ederken 14 üncü maddenin dördüncü fıkrasının (c) bendinde belirtilen yaptırıma esas sera gazı emisyonlarına eşit miktarda tahsisatı da teslim etmekle yükümlüdür.

(6) ETS kapsamında ücretsiz tahsisatlar, tarihsel emisyon verileri veya kıyaslama değerleri nispetinde sağlanabilir.

(7) Ulusal tahsisat planları Resmî Gazete’de yayımlanır.

(8) ETS piyasasında işlem görecekt tahsisatlara ilişkin iş ve işlemler 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi değildir.

(9) Tahsisatlar, teminat sözleşmelerine konu edilemez. Teslim yükümlülüğüne konu olan ücretsiz tahsisatlar ilk aktarıldığı işlem kayıt sistemindeki hesabından transfer edilmedikçe haczedilemez. Tahsisatların elektronik ortamda kayden ihracı ve bunlara ilişkin hakların hak sahipleri bazında izlenmesi zorunludur.

(10) Teslim yükümlülüğünü yerine getirme zamanından önce tesislerin faaliyetine son vermesi, işletmenin tasfiyesi, konkordato kararı alınmış olması teslim yükümlülüğünü yerine getirmesine engel teşkil etmez.

(11) Bu Kanun kapsamında, mali uzlaştırma ile diğer mali işlemlere konu olan teminatlar ile oluşturulan temerrüt garantisi hesabındaki varlıklar; amaçları dışında kullanılamaz, haczedilemez, rehnedilemez, idari mercilerin tasfiye kararlarından etkilenmez, iflas masasına dâhil edilemez ve üzerlerine ihtiyati tedbir konulamaz.

Görev, yetki ve sorumluluklar

MADDE 10- (1) Bu Kanunda ve diğer mevzuatta yer alan yetki ve sorumluluğa ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla;

a) Karbon Piyasası Kurulu;

1) Bakan başkanlığında; Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığını, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığını, Hazine ve Maliye Bakanlığını, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığını, Ticaret Bakanlığını, Tarım ve Orman Bakanlığını, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığını temsilen birer bakan yardımcısı, Strateji ve Bütçe başkan yardımcısı, Sermaye Piyasası Kurulu Başkanı, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Başkanı ve İklim Değişikliği Başkanından oluşur. Kurulun sekretaryasını Başkanlık yapar. Gerekli görüldüğü durumlarda, diğer kamu kurum ve kuruluşları, sivil toplum kuruluşları, meslek kuruluşları, üniversite ve özel sektör temsilcileri toplantılara oy hakkı olmaksızın davet edilebilir.

2) Ulusal tahsisat planını onaylar, ETS piyasasında ücretsiz tahsisatların dağılımına karar verir, birincil piyasada satışa sunulacak tahsisat miktarını tespit eder, ETS kapsamında hangi oranda denkleştirme işlemlerinin kullanılabileceğine karar verir, ETS ile ilgili plan, politika, stra-

teji ve eylemleri belirler; uluslararası karbon piyasasına konu olacak sektör, proje ve faaliyetleri tespit eder, ilgili sınırlamaları, ithal ve ihraca ilişkin temel politikayı belirler.

3) Üye tam sayısının üçte iki çoğunluğu ile toplanır. Toplantı kararları açık oylama ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile alınır. Oyların eşit olması durumunda kurul başkanının kullandığı oy yönünde karar verilir.

b) Danışma Kurulu; Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Başkanı başkanlığında; Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği, Türk Sanayicileri ve İşinsanları Derneği, Uluslararası Yatırımcılar Derneği, Türkiye İhracatçılar Meclisi, Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği, Finansal Kurumlar Birliği, Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği ve Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Çevre Mühendisleri Odasının karar alıcı düzeyde birer temsilcisi, Başkanlık temsilcisi ile gerektiğinde konusuna göre davet edilecek diğer kamu kurum ve kuruluşlarının, meslek kuruluşlarının, sivil toplum kuruluşlarının ve üniversitelerin birer temsilcisinden oluşur. Kurulun sekretaryasını Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği yapar. Danışma Kurulu, ETS ve uluslararası karbon piyasası ile ilgili strateji ve eylemlere ilişkin istişari nitelikte kararlar alır. Bu kararları sekretarya, Karbon Piyasası Kuruluna sunulması amacıyla gerekçeleriyle birlikte Başkanlığa gönderir.

c) Başkanlık; tahsisat süreçlerini yönetir, sera gazı emisyonlarının izleme, raporlama ve doğrulama sürecini yönetir, denkleştirme faaliyetlerini düzenler, karbon kredilerinin ETS kapsamında kullanımı belirler, uluslararası düzeyde karbon kredisi ithal etme ve ihraç etme konusunda politika geliştirmeye ve karar vermeye yönelik iş ve işlemi yapar, diğer piyasalarla iş birliği yapar, ETS kapsamında karşılıklı tanıma anlaşmaları yapılması için plan ve politikaların belirlenmesi amacıyla çalışmalar yürütür.

ç) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu; bu Kanun, 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca; ETS piyasası kapsamındaki piyasa bozucu davranışlara ilişkin piyasa gözetimi ve denetimine yönelik usul ve esasları Sermaye Piyasası Kurulunun görüşünü alarak belirler.

d) Piyasa işletmecisi; piyasalara ilişkin mali uzlaştırma işlemleri ile diğer mali işlemleri yürütür, piyasa bozucu davranışları Başkanlığa ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna bildirmekle yükümlüdür. Piyasa işletmecisi, tahsisatların ve emisyon ticaretine ilişkin Başkanlıkça ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca emisyon ticaretine ilişkin uygun görülen standartlaştırılmış diğer sözleşmelerin ETS piyasasında işlem görmesi için gerekli organizasyonu yapar ve piyasa işletmecisi görevlerini yerine getirir. Piyasa işletmecisi, tahsisatların ihracı, elde bulundurulması, transferi, iptali, iftası işlemlerinin yürütülmesi amacıyla işlem kayıt sistemini kurar, kaydi tahsisatları ve bunlara bağlı hakları elektronik ortamda hak sahipleri bazında kayden izler ve saklamasını yapar, kayıtların ilgili mevzuatta öngörülen çerçevede gizliliğini sağlar.

e) Merkezî uzlaştırma kuruluşu; ETS piyasasına ilişkin teminat yönetimi ve nakit takas faaliyetlerini yürütür.

(2) Piyasa şeffaflığını sağlamak amacıyla ücretsiz tahsisat verileri, doğrulanmış yıllık sera gazı emisyon değerleri ve tesislerin tahsisat teslimat yükümlülüklerine ilişkin bilgiler Karbon Piyasası Kurulu kararı doğrultusunda kamuoyu ile paylaşılabilir. ETS piyasasında gerçekleştirilecek gözetim ve denetim faaliyetleri kapsamında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve piyasa işletmecisi tarafından talep edilecek bilgi ve belgeler bakımından 6446 sayılı Kanunun ilgili hükümleri saklıdır.

(3) Bu maddede belirtilen uygulamalara, kapsama ve ETS'ye yönelik usul ve esaslar Başkanlık tarafından, bu usul ve esaslar doğrultusunda ETS piyasasının işleyişine ilişkin esaslar ise Bakanlık, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu ile koordineli olarak Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından belirlenir.

Gönüllü karbon piyasaları ve denkleştirme

MADDE 11- (1) ETS kapsamında tahsisat yükümlülüklerinin bir bölümünün eşdeğer miktarda karbon kredisi ile karşılanması amacıyla denkleştirme yapılmasına izin verilebilir.

(2) ETS ve gönüllü taahhütler kapsamında yapılacak denkleştirme işlemlerinde kullanılmak üzere, sera gazı emisyonlarının azaltımı veya giderim faaliyetleri ile yutak alanların artırılmasına yönelik faaliyetler aracılığıyla karbon kredisi üreten ulusal bir karbon kredilendirme ve denkleştirme sisteminin esasları Başkanlıkça belirlenir.

(3) Bu maddenin ikinci fıkrasında yer alan denkleştirme projelerine dair sunulan bilgi, belge ve verilerin hatalı/hileli olduğunun tespiti hâlinde, söz konusu denkleştirme miktarı tahsisat teslim yükümlülüğü için kullanılamaz ve tahsisat teslim yükümlülüğünün yerine getirilmemiş olduğu kabul edilir. Bu durumda proje sahibine 14 üncü maddenin dördüncü fıkrasının (c) bendinde belirtilen yaptırım uygulanır.

(4) Bu maddenin ikinci fıkrası kapsamında karbon kredilerinin kullanılması, üretimini ile ulusal karbon kredilendirme sisteminin kurulması ve uygulanmasına ilişkin esaslar Başkanlıkça belirlenir. Bu kapsamda ulusal standart ve metodolojilerin geliştirilmesi için ilgili kuruluşlarla iş birliği yapılır.

(5) Yurt içinde herhangi bir gönüllü karbon piyasasında ulusal veya uluslararası standartlarla karbon kredisi üretimine başlamış veya başlayacak olan yurt içinde gerçekleşen projelerin sahipleri; projelerini, Başkanlıkça belirlenen sürede karbon kredisi kayıt sistemine kayıt ettirmekle yükümlüdür. Başkanlık, bu madde kapsamında uluslararası standartları geliştiren kuruluşlarla iş birliği yapabilir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Gelirler, Yaptırımlar ve Çeşitli Hükümler

BİRİNCİ BÖLÜM

Gelirler ve Desteklerin Kullanımı

Gelirler ve döner sermaye

MADDE 12- (1) Bu Kanunda belirlenen amaçlarda kullanılmak üzere aşağıda sayılan gelirler genel bütçenin (B) işaretili cetvelinde özel gelir olarak kaydedilir:

- Sera gazı emisyon izni alınması kapsamında elde edilecek gelirler.
- ETS kapsamında birincil piyasadaki tahsisat satış gelirleri, piyasa istikrar mekanizması kaynaklı işlemlerden elde edilen gelirler.
- Piyasa işletmecisinin ETS piyasasından elde ettiği gelirlerin yüzde ellisi.
- Uluslararası karbon piyasalarında yetki verilen karbon kredileri için alınan katkı payları.
- Bu Kanun kapsamında uygulanan idari para cezalarının yüzde ellisi.

(2) Genel bütçenin (B) işaretili cetvelinde kaydedilen ve yukarıda sayılan gelirler karşılığı tutarların tamamı Başkanlık bütçesinde özel ödenek olarak öngörülür ve Başkanlık tarafından kullanılır. Ödenek tutarını aşan gelir gerçekleştirmeleri karşılığında ödenek eklemeye, ödenek kaydedilen tutarlardan yılı içinde harcanmayan kısımları ertesi yıl bütçelerine devren ödenek kaydetmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Birinci fıkrada sayılan gelirlerin tahsili ve bütçede tahsis edilen ödeneklerin kullanımı ile ilgili usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Strateji ve Bütçe Başkanlığının uygun görüşü üzerine Başkanlıkça çıkarılacak yönetmelik ile belirlenir.

(3) Başkanlık, döner sermaye işletmesi kurmaya yetkilidir.

(4) Döner sermaye işletmesinin kuruluş sermayesi 10 milyon Türk lirasıdır. Anılan sermaye miktarını 5 katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

(5) Döner sermaye işletmesinin faaliyet alanları, görevleri, gelirleri, giderleri, işleyişi, denetimi ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Strateji ve Bütçe Başkanlığının uygun görüşüyle Başkanlık tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

(6) Bu maddede öngörülen gelirler, yeşil dönüşüm ve iklim değişikliğiyle mücadele amacı dışında kullanılamaz. Bu gelirlerin yüzde onuna kadar olan tutarı adil geçiş uygulamaları kapsamında yürütülecek faaliyetler için kullanılabilir. Bu kapsamda Başkanlık bütçesine özel ödenek olarak tahsis edilen kaynaklar münhasıran adil geçiş uygulamalarında kullanılmak üzere genel bütçe kapsamındaki idarelere özel ödenek şeklinde, merkezî yönetim kapsamındaki diğer idarelere ise ilgili mevzuatı çerçevesinde transfer edilebilir. Bu fıkra kapsamında diğer idarelere yapılan aktarmalar 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 21 inci maddesi ve yılı merkezi yönetim bütçe kanununda düzenlenen ödenek aktarmalarına ilişkin sınırlamalara tabi değildir. Bu fıkra gereğince genel bütçe kapsamındaki idarelere aktarılan tutarlardan yılı içinde harcanmayan kısımları ertesi yıl bütçelerine devren ödenek kaydetmeye Cumhurbaşkanını yetkilidir.

Yeşil dönüşüm ve iklim değişikliği ile mücadele desteklerinin kullanımı

MADDE 13- (1) Türkiye'nin yeşil dönüşümünü ve iklim değişikliği ile mücadelesini desteklemek amacıyla; sera gazı emisyonlarının azaltımı veya iklim değişikliğine uyum potansiyeli yüksek olan iklim dostu yatırımlar ile yeşil büyümenin gerektirdiği araştırma, geliştirme ve sektörel teknolojik dönüşüm ihtiyacının karşılanmasına katkı sağlayan faaliyetlerin ve bu kapsamda uygulamaya konulan mekanizmaların desteklenmesi esastır.

(2) Karbon Piyasası Kurulu kararları doğrultusunda; ETS kapsamındaki sektörler başta olmak üzere bu Kanunda yer alan uygulamalara yönelik stratejik öncelikli sektörlerde faaliyet gösteren tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşlarının yeşil dönüşüm, iklim değişikliği ile mücadele ve adil geçiş desteklerini kullanması veya kullanımının teşvik edilmesi için uygun mekanizmalar oluşturulur.

(3) Kurum ve kuruluşların kendi mevzuatları çerçevesindeki gelirleri; iklim yatırımlarını yapmak, yaptırmak veya teşvik etmek ile iklim yatırımlarının risk algısını ve borçlanma maliyetlerini azaltmaya yönelik olarak sigortacılık araçlarının geliştirilmesini desteklemek, yeşil ve sürdürülebilir sermaye piyasası aracı ihraçlarını teşvik etmek, garanti temini ile hibe ve finansman maliyeti desteği de verebilecek şekilde finansal araçların geliştirilmesi ve bunların uygulanmasını desteklemek amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların görevleri dâhilinde kullanılır.

(4) Yeşil dönüşüm ve iklim değişikliği ile mücadele desteklerinin kullanımında yıllara sari taahhütlerin stok tutarı; her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle hesaplanan kesinleşmiş son dört yıl özel gelir gerçekleşme toplamının iki katını geçemez.

(5) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar; Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile ilgili kamu kurum ve kuruluşların görüşü alınarak Bakanlık tarafından belirlenir.

İKİNCİ BÖLÜM

Cezai Hükümler

İdari nitelikteki yaptırımlar

MADDE 14- (1) Sera gazı emisyonlarının takibine ilişkin yasaklara veya sınırlamalara aykırı olarak;

a) Doğrulanmış sera gazı emisyonu raporunu süresi içerisinde sunmayanlara, 500.000 Türk lirasından 5.000.000 Türk lirasına kadar idari para cezası verilir. Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, tesislerin kurulu kapasitesine göre ihtiyatlı olarak hesaplanan yıllık emisyonu göz önünde bulundurularak yönetmelikle belirlenir.

b) ETS kapsamında olan işletmelere (a) bendindeki cezalar iki kat olarak uygulanır.

(2) Ozon tabakasını incelten maddelere ilişkin mevzuatla belirlenen usul ve esaslara, yasaklara veya sınırlamalara aykırı olarak;

a) Ozon tabakasını incelten maddeleri kullanan, ithal eden, ticaretini yapan ve piyasaya arz edenlere 2.500.000 Türk lirası,

b) Ozon tabakasını incelten maddeleri içeren ürünlere veya ekipmana bakım, onarım ve servis amaçlı hizmet veren gerçek ve tüzel kişilere 250.000 Türk lirası,

c) Ozon tabakasını incelten maddeleri içeren ürünlerin veya ekipmanın etiketlenmesi hükümlerine uymayanlara 120.000 Türk lirası, idari para cezası verilir.

(3) Florlu sera gazlarına ilişkin usul ve esaslara, yasaklara veya sınırlamalara aykırı olarak;

a) Florlu sera gazlarını kullanan, ticaretini yapan ve piyasaya arz edenlere 2.500.000 Türk lirası idari para cezası verilir ve 3 aydan 6 aya kadar Hidroflorokarbon Kontrol Belgesi verilmez.

b) Hidroflorokarbonları kotasız ve kotayı aşan miktarlarda ithal edenlere 1.000.000 Türk lirası idari para cezası verilir ve takip eden yıl, kotayı aşan miktar oranında kotasında kesintiye gidilir.

c) Florlu sera gazları içeren kapların ve ürünlerin veya ekipmanların etiketlenmesi hükümlerine uymayanlara 120.000 Türk lirası idari para cezası verilir.

ç) Bildirim ve raporları veri tabanına süresi içerisinde girmeyen ya da verileri güncelleme- yenlere 120.000 Türk lirası idari para cezası verilir.

d) Florlu sera gazı içeren veya çalışması bu gazlara dayanan ekipmana müdahale eden gerçek ve tüzel kişilere 120.000 Türk lirası idari para cezası verilir.

(4) ETS'ye ilişkin usul ve esaslara, yasaklara veya sınırlamalara aykırı olarak;

a) Sera gazı emisyonlarının takibine ilişkin mevzuat kapsamında doğrulanmış sera gazı emisyon raporunun zamanında sunulmaması durumunda, işlem kayıt sistemindeki hesaplarda yer alan tahsisatlar üzerinden teslim yükümlülüğünün ifası dışında işlem yapılması engellenir. Doğru- lanmış sera gazı emisyon raporunun sunulmasıyla birlikte hesaplardaki engel kaldırılır. Raporun sunulması ile hesaplardaki engelin kaldırılması, idari para cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez.

b) ETS kapsamına dâhil olan işletmelerden sera gazı emisyon izni almadan faaliyet göste- ren veya süresi biten veya iptal edilen sera gazı emisyon izni ile faaliyetlerine devam edenlerden;

1) Doğrulanmış yıllık sera gazı emisyon raporu bulunan işletmelere, Başkanlığa son beş yıl içerisinde sunulan en yüksek emisyon değerine sahip raporda yer alan her bir ton karbondioksit eşdeğeri emisyon miktarı başına 5 Türk lirası,

2) Doğrulanmış yıllık sera gazı emisyon raporu bulunmayan işletmelere ise 1.000.000 Türk lirasından 10.000.000 Türk lirasına kadar idari para cezası verilir. Doğrulanmış sera gazı emisyon raporu bulunmayan işletmelere uygulanacak cezalarda sektör ve kapasite olarak doğru- lanmış sera gazı emisyon raporu bulunan eşdeğer işletmelere göre değerlendirme yapılması esas- tır. Bu alt bendin hangi hâllerde ve hangi kapasitedeki tesise uygulanacağına ilişkin miktar ve esaslar Başkanlıkça çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

c) ETS'ye ilişkin süresi içerisinde yükümlü olunan miktarda tahsisat tesliminde bulunma- yanlara teslim edilmeyen her bir tahsisat için doğrulanmış sera gazı emisyon raporunun ait olduğu yılın son 3 ayına ait birincil piyasa ağırlıklı ortalama tahsisat fiyatı ile son 3 ayına ait ikincil piyasa ağırlıklı ortalama tahsisat fiyatının yüksek olanının 2 katı karşılığına denk gelecek şekilde idari para cezası uygulanır.

ç) ETS kapsamındaki tahsisatlarını teslim etme yükümlülüklerini her yıl için en az %80 kadarını süresi içerisinde 3 yıl üst üste yerine getirmeyen işletmelerin sera gazı emisyon izni iptal edilir ve yeni sera gazı emisyon izni 3 aydan 6 aya kadar verilmez.

(5) 11 inci maddenin beşinci fıkrasında belirtilen yükümlülüğü yerine getirmeyen proje sahiplerine, 120.000 Türk lirası idari para cezası verilir. İdari para cezası projenin kayıt yükümlü- lüğünü ortadan kaldırmaz.

(6) Bu Kanunda öngörülen bilgi, belge ve veri verme yükümlülüğünü yerine getirmeyen veya yanıltıcı beyanda bulunan gerçek kişilere ve özel hukuk tüzel kişilerine 170.000 Türk lirası idari para cezası verilir.

(7) Bu Kanuna tabi faaliyetler kapsamında, elektrik piyasası mevzuatının ilgili maddelerinin ihlali hâlinde Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından 6446 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde idari yaptırım uygulanır.

(8) Bu maddenin uygulanmasında 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile diğer kanunların fiilin suç oluşturması hâline ilişkin hükümleri saklıdır.

(9) Bu Kanunda belirtilen idari para cezaları, bu cezaların verilmesini gerektiren fiillerin söz konusu cezaların ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren üç yıl içinde birinci tekrarında bir kat, ikinci ve müteakip tekrarında iki kat artırılarak verilir.

(10) Bu Kanun ve bu Kanun uyarınca yayımlanan yönetmeliklere aykırı davrananlara söz konusu aykırı faaliyeti düzeltmek için Bakanlıkça bir defaya mahsus olmak üzere ve bir yılı aşmamak koşuluyla süre verilebilir. Verilen süre sonunda aykırılık düzeltilmez ise faaliyet, aykırılık düzeltilene kadar Bakanlıkça kısmen veya tamamen durdurulur. Süre verilmesi ve faaliyetin durdurulması, bu Kanunda öngörülen idari para cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmez.

(11) Bu Kanun kapsamında her bir fiil için uygulanacak idari para cezası miktarı 50.000.000 Türk lirasını geçemez.

Denetim ve yaptırımlarda yetki

MADDE 15- (1) 6446 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanunda yer alan yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden kaynaklı olarak idari yaptırıma bağlanan fiillere ilişkin denetleme yetkisi Başkanlığa aittir. Yerinde inceleme ve denetim yapılması gereken durumlarda, gerekli görülmesi hâlinde denetleme, Başkanlığın ilgili birimleri ile iş birliği içerisinde Başkanlık adına Bakanlık taşra teşkilatı tarafından yerine getirilir.

(2) İlgililer; denetimlerde gerekli ortamın sağlanması ve istenilen tüm bilgi ve belgeler ile iklim değişikliğine neden olabilecek faaliyetlerle ilgili olarak, kullandıkları ham madde, yakıt, çıkardıkları ürün ve atıklar, emisyon miktarları, acil durum planları, izleme sistemleri ve sera gazı emisyon raporları ile diğer bilgi ve belgelerin talep edilmesi hâlinde Başkanlığa veya yetkili denetim birimine vermek, denetim esnasında her türlü kolaylığı göstermek veya yetkililerin yapacakları analiz ve ölçümlerin giderlerini karşılamak zorundadırlar.

(3) Bu Kanunda öngörülen idari yaptırım kararlarını verme yetkisi Başkanlığa aittir.

İdari yaptırımların uygulanması, tahsili ve kanun yolları

MADDE 16- (1) Bu Kanunda öngörülen idari yaptırımların uygulanmasını gerektiren fiillerle ilgili olarak Başkanlıkça nitelikleri ve kapsamı yönetmelikle belirlenerek yetkilendirilen denetim elemanlarınca bir tutanak tanzim edilir. Bu tutanak Başkanlığa intikal ettirilir. Başkanlık, tutanağı değerlendirerek gerekli idari yaptırım kararını verir. İdari yaptırım kararı, 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre Başkanlık tarafından ilgiliye tebliğ edilir.

(2) İdari yaptırım kararları hakkında idari yargıda Başkanlığa karşı dava açılabilir. Dava açılması idarece verilen cezanın tahsilini durdurmaz.

(3) İdari para cezalarının tahsil usulü hakkında 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümleri uygulanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM **Çeşitli ve Son Hükümler**

Düzenleyici işlemler ve çeşitli hükümler

MADDE 17- (1) Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu Kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Başkanlıkça belirlenir.

(2) Bu Kanunda hüküm bulunmayan hâllerde, 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanununun, 5326 sayılı Kanunun, 6446 sayılı Kanunun, 4628 sayılı Kanunun ve diğer kanunların ilgili hükümleri niteliğine uygun düştüğü ölçüde uygulanır.

Değiştirilen ve yürürlükten kaldırılan hükümler

MADDE 18- (1) 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanununun;

a) 12 nci maddesinin birinci fıkrasına “Bakanlıkça;” ibaresinden sonra gelmek üzere “İklim Değişikliği Başkanlığına;” ibaresi eklenmiştir.

b) 20 nci maddesinin birinci fıkrasının (çç) bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

(2) 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 5 inci maddesinin altıncı fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“r) Emisyon Ticaret Sistemine ilişkin olarak 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ve diğer kanunlarla Kuruma verilen görevleri yerine getirmek ve yetkileri kullanmak.”

(3) 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanununun 16 ncı maddesine sekizinci fıkradan sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş ve sonraki fıkra buna göre teselsül ettirilmiştir.

“(9) EPİAŞ tarafından işletilen veya mali uzlaştırması gerçekleştirilen Emisyon Ticaret Sistemi piyasası da dâhil tüm piyasalara ve ikili anlaşmalara ilişkin olarak piyasa bozucu davranışta bulunduğu veya bu tür bozucu etkilere yol açabilecek girişimlerin saptanması hâlinde, ihlalin ağırlığına göre, Kurum tarafından gerçek kişilere iki milyon Türk lirasına, tüzel kişilere ise yirmi milyon Türk lirasına kadar idari para cezası verilir. Ancak bu fiilin işlenmesi suretiyle bir menfaat temin edilmesi veya zarara sebebiyet verilmesi hâlinde verilecek idari para cezasının tutarı, bu menfaat veya zararın iki katından az olamaz. Piyasa bozucu davranış türleri ile piyasa bozucu davranışların önlenmesi amacıyla, ilgililer hakkında piyasada faaliyet gösterme yetkilerini, geçici olarak kısmen veya tamamen durdurmak dâhil, piyasanın etkin ve sağlıklı işleyişini teminen gerekli her türlü tedbirin alınmasına ve uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile idari para cezası tutarının tespitinde dikkate alınacak hususlar Sermaye Piyasası Kurulunun görüşü alınarak Kurum tarafından yönetmelikle düzenlenir.”

Geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 1- (1) ETS tamamen uygulanmaya başlanmadan önce pilot dönem uygulaması yapılır. Pilot uygulama döneminin kapsamı, süresi ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslar ilgili kurum, kuruluş ve sivil toplum kuruluşlarının görüşü alınarak Karbon Piyasası Kurulunca belirlenir. Pilot uygulama döneminde, bu Kanunda belirtilen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sebebiyle tesis edilen idari para cezaları %80 oranında indirilmek suretiyle uygulanır.

(2) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 3 yıl içerisinde ETS kapsamı dâhilinde yer alacak işletmeler sera gazı emisyon izni almak zorundadır. Üç yıllık süre içerisinde işletmelerin; ETS kapsamında faaliyetlerine devam edebilmeleri için, bir kereye mahsus olmak üzere sera gazı emisyon izinlerinin olduğu kabul edilir. Gerekli görüldüğü takdirde Karbon Piyasası Kurulu kararı doğrultusunda Başkanlık; bu fıkra da yer alan süreyi, bitim tarihlerinden itibaren iki yıla kadar uzatmaya yetkilidir.

(3) Bu Kanunun 14 üncü maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen ceza hükmü, Başkanlığın karbon kredisi kayıt sistemini oluşturması ve Kanunun 11 inci maddesinin beşinci fıkrası gereği Başkanlıkça belirlenen sürenin resmî internet sitesinde duyurulmasıyla uygulanmaya başlar.

GEÇİCİ MADDE 2- (1) Bu Kanunun 5 inci ve 6 ncı maddelerinde belirtilen mevzuata ve planlama araçlarına ilişkin hazırlama ve uyarlama yükümlülükleri ilgili kurum ve kuruluşlarca en geç 31/12/2027 tarihine kadar yerine getirilir. Cumhurbaşkanı; bu fıkra da yer alan süreyi bir yıla kadar uzatmaya yetkilidir.

(2) Bu Kanunun 7 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen yerel iklim değişikliği eylem planları, en geç 31/12/2027 tarihine kadar hazırlanır. Bakanlık; bu fıkra da yer alan süreyi, bir yıla kadar uzatmaya yetkilidir.

Yürürlük**MADDE 19-** (1) Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.**Yürütme****MADDE 20-** (1) Bu Kanun hükümlerini Cumhurbaşkanı yürütür.**YEŞİL DÖNÜŞÜM DESTEK PROGRAMI UYGULAMA USUL VE ESASLARI TEBLİĞİ
DEĞİŞTİRİLDİ**

Yeşil Dönüşüm Destek Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ 09.07.2025 tarih ve 32951 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Söz konusu tebliğin tam metni için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

**BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA DAİR 7440 SAYILI
KANUN GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 9) YAYINLANDI****Resmi Gazete Tarihi: 14.07.2025****Resmi Gazete Sayısı: 32956**

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA DAİR 7440 SAYILI
KANUN GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 9)****Amaç ve kapsam**

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin amacı, 9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 9 uncu maddesinin on dokuzuncu fıkrasının uygulamasına dair usul ve esasları düzenlemektir.

Dayanak

MADDE 2- (1) Bu Tebliğ, 7440 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin yirminci fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

İlgili mevzuat

MADDE 3- (1) 7440 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin on dokuzuncu fıkrasında “(19) 213 sayılı Kanunun 15 inci maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep hâli ilan edilen yerlerde bu hâlin, bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen başvuru süresince devam etmesi durumunda, bu yerlerdeki dairelere (alacaklı idarelere) yapılacak başvurunun süresi mücbir sebep hâlinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar (bu tarih dâhil) uzar, bu takdirde Kanun kapsamında ödenmesi gereken tutarların ilk taksiti; başvuru süresinin sona erdiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar (bu tarih dâhil), diğer taksitler ise bu taksiti takip eden aylık dönemler hâlinde bu Kanun hükümlerine göre ödenir. Şu kadar ki, bu Kanunun 6 ncı maddesi kapsamında ödenmesi gereken tutarlar beyanname verme süresi içinde, taksitle yapılacak ödemelerde ise ilk taksit beyanname verme süresi içinde, diğer taksitler izleyen aylarda ödenir.” hükmü yer almaktadır.

(2) 25/3/2023 tarihli ve 32143 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:1)’nin “V/E-MATRAH VE VERGİ ARTIRIMINA İLİŞKİN ORTAK HÜKÜMLER” başlıklı kısmının “1-Matrah ve Vergi Artırımı ile Matrah Beyanı Dolayısıyla Hesaplanan Vergilerin Ödenmesi” alt başlıklı bölümünde “VI- İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER” başlıklı kısmında ve “VIII/C- MÜCBİR SEBEP HALLERİNDE KANUNDAN YARARLANMA” başlık-

lı bölümünün (4) numaralı maddesinde, 7440 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin on dokuzuncu fıkrası uygulamasına ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Mücbir sebep hali düzenlemesi

MADDE 4- (1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 15 inci maddesine istinaden, 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremlerden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlının Gürün İlçesinde 6/2/2023 ile 31/7/2023 tarihleri arasında (bu tarihler dâhil) Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep hâli ilan edilmiş, Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlının İslahiye ve Nurdağı ilçeleri için mücbir sebep hali sırasıyla 30/11/2023, 30/4/2024, 31/8/2024 ve 30/11/2024 tarihlerine, 10/1/2025 tarihli ve 180 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile bu yerlerdeki bazı mükellefler için 31/5/2025 tarihine kadar (bu tarihler dâhil) uzatılmış ve daha sonra anılan sirkülerde belirlenen şartları taşıyan mükellefler bakımından mücbir sebep hali 30/11/2025 tarihine kadar (bu tarihler dâhil) uzatılmıştır.

Mücbir sebep hali kapsamında 7440 sayılı Kanuna göre başvuru ve ödeme süreleri

MADDE 5- (1) Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlının İslahiye ve Nurdağı ilçelerinde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan ve mücbir sebep hali 30/11/2025 tarihinde sona erecek olan mükellefler için, bu yerlerdeki dairelere 7440 sayılı Kanun kapsamında yapılacak başvuruların 28/2/2026 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 2/3/2026) tarihine kadar yapılması ve ödenecek birinci taksitin (peşin ödeme dâhil) 31/3/2026 tarihine, ikinci taksitin 30/4/2026 tarihine kadar (bu tarihler dâhil), diğer taksitlerin ise takip eden aylarda ödenmesi gerekmektedir.

(2) Mücbir sebep hali 30/11/2025 tarihinde sona erecek olan mükelleflerin, Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlının İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki dairelere;

- 7440 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile geçici 1 inci maddesi kapsamında matrah ve vergi artırımından yararlanmak istemeleri halinde 28/2/2026 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 2/3/2026) tarihine kadar (bu tarih dâhil), söz konusu maddede belirtilen şekilde beyan veya bildirimde bulunmaları, hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergisi ile gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergisi tutarlarını Mart/2026 ayında tamamen veya talep etmeleri hâlinde ilk taksiti Mart/2026 ayından başlamak üzere aylık dönemler halinde on iki eşit taksitte, matrah ve vergi artırımını dolayısıyla verilen beyannamelere ait damga vergisini ise ilk taksit ödeme süresi içinde ödemeleri,

- 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrası hükmünden yararlanmak istemeleri halinde bu fıkra kapsamında stok beyanına ilişkin KDV beyannamesi ve eki envanter listesini mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonu olan 28/2/2026 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 2/3/2026) tarihine kadar (bu tarih dâhil) vermeleri, yapılacak beyan üzerine tahakkuk edecek tutarları aynı süre içinde ödemeleri,

- 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendiyle, ÖTV'nin konusuna giren malları bu madde kapsamında beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin, bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan ÖTV'yi Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:1) ekindeki beyannameyle (Ek:20) mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonu olan 28/2/2026 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 2/3/2026) tarihine kadar (bu tarih dâhil) beyan etmeleri ve yapılacak beyan üzerine tahakkuk edecek tutarları aynı süre içinde ödemeleri,

- 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmünden yararlanmak istemeleri halinde bu fıkra kapsamında kayıtlarında yer aldığı hâlde işletmelerinde mevcut olmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonu olan 28/2/2026 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 2/3/2026) tarihine kadar (bu tarih dâhil)

kayıt ve beyanlarına intikal ettirmeleri, bu kapsamda ödenmesi gereken katma değer vergisini, ilk taksitini beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitlerini beyanname verme süresini takip eden birinci ve ikinci ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödemeleri (ancak talep edilmesi hâlinde, taksitlendirilebilecek tutarın defaten ödenebilmesi de mümkündür.),

- 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmünden yararlanmak istemeleri halinde bu fıkra kapsamında 31/12/2022 tarihi itibarıyla düzenlenen bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonu olan 28/2/2026 (bu tarihin resmî tatile rastlaması nedeniyle 2/3/2026) tarihine kadar (bu tarih dâhil) vergi dairelerine beyan etmek suretiyle düzeltmeleri ve beyan edilen tutarlar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresi içinde ödemeleri, gerekmektedir.

Mücbir sebep halinin diğer idarelere etkisi

MADDE 6- (1) 7440 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen başvuru süresince Hazine ve Maliye Bakanlığınca ilan edilen mücbir sebep hâlinin devam etmesi halinde anılan maddenin on dokuzuncu fıkrası hükmünün bu Kanun kapsamında alacakları yapılandırılan il özel idareleri, belediyeler ve yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları dâhil tüm alacaklı idareler için de uygulanması gerekeceğinden, mücbir sebep hali 30/11/2025 tarihine uzayan mükelleflerce bu idarelerin Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illeri ile Gaziantep İlinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki dairelerine bu Kanun kapsamında yapılacak başvuru ve ödeme süreleri de uzamaktadır.

Yürürlük

MADDE 7- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 8- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN YAYINLANDI

7554 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 24.07.2025 tarih ve 32965 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Söz konusu kanunun tam metni için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

TÜRK PARASININ KIYMETİNİ KORUMA HAKKINDA KANUN İLE BAZI KANUNLARDA VE 635 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN YAYINLANDI

7555 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 24.07.2025 tarih ve 32965 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Söz konusu kanunun tam metni için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNA EKLİ (II) SAYILI LİSTEDE YER ALAN BAZI MALLARIN, ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORANLARI İLE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORANLARINA ESAS ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ MATRAHLARININ YENİDEN TESPİTİ HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10115) YAYINLANDI

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (II) Sayılı Listede Yer Alan Bazı Malların, Özel Tüketim Vergisi Oranları ile Özel Tüketim Vergisi Oranlarına Esas Özel Tüketim Vergisi Matrahlarının Yeniden Tespiti Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10115) 24.07.2025 tarih ve 32965 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Söz konusu kararın tam metni için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

KREDİ KARTI İŞLEMLERİNDE UYGULANACAK AZAMİ FAİZ ORANLARI HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2020/16) DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 25.07.2025

Resmi Gazete Sayısı: 32966

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasından:

KREDİ KARTI İŞLEMLERİNDE UYGULANACAK AZAMİ FAİZ ORANLARI HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2020/16)’DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SAYI: 2025/17)

MADDE 1- 31/10/2020 tarihli ve 31290 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kredi Kartı İşlemlerinde Uygulanacak Azami Faiz Oranları Hakkında Tebliğ (Sayı: 2020/16)’in 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan “114” ibaresi “89” şeklinde, (c) bendinde yer alan “164” ibaresi “139” şeklinde, ikinci fıkrasında yer alan “164” ibaresi “139” şeklinde, üçüncü fıkrasında yer alan “189” ibaresi “164” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 2- Aynı Tebliğe aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“İntibak dönemi

GEÇİCİ MADDE 6- (1) Bu maddeyi ihdas eden Tebliğ ile 4 üncü maddede yapılan değişiklik çerçevesinde hesaplanan oranlar 25/7/2025 tarihinde Merkez Bankasınca ilan edilir ve ilan edilen bu oranlar 1/8/2025 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanır. Söz konusu oranların uygulanmaya başlanacağı tarihe kadar bu maddenin yayımı tarihinden önce yürürlükte olan 4 üncü maddede belirlenen oranlar uygulanır.”

MADDE 3- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 4- Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Başkanı yürütür.

YARGITAY KARARLARI

DECISIONS OF THE COURT OF CIVIL APPEALS

* Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı

*Decision of the General Assembly of the Court of Criminal
Appeals*

YARGITAY CEZA GENEL KURULU KARARI
DECISION OF THE GENERAL ASSEMBLY OF THE COURT OF CRIMINAL
APPEALS

YARGITAY
CEZA GENEL KURULU

Esas No.	2024/408	<u>İlgili Kanun/Madde</u>
Karar No.	2025/6	213 s. VUK/359
Tarihi:	08.01.2025	5237 s. TCK/43, 61, 62 5271 s. CMK/308

ÖZETİ: *Sultanbeyli Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olarak 07.10.2010 tarihinde mükellefiyet tesis ettiren sanık hakkında, 2012 yılında sahte faturalar düzenlediği iddiasına istinaden hazırlanan 15.04.2014 tarihli ve 3020/2 sayılı vergi tekniği raporunda, sanığın 2012/04 dönemine kadar fatura düzenlediği tespitine yer verilmiş olmasına karşın, düzenlediği faturalara ilişkin tarihlerin dosya içerisindeki belge ve bilgilerden açık bir şekilde tespit edilemediği, suç tarihinde sanığa yüklenen suçun müeyyidesinin üst sınırının 5 yıl hapis cezası olduğu ve bu müeyyideye göre hesaplanacak zamaşımasının 2012 yılında düzenlenen son fatura tarihinden itibaren başlatılacağı hususları göz önünde bulundurulduğunda, münnet suç bakımından suç tarihinin belirlenebilmesi amacıyla ilgili vergi dairesine yazı yazılarak sanığın iddia nameye konu mükellefiyeti üzerinden 2012 yılında düzenlediği faturalara ilişkin tarihlerin sorularak öğrenilmesinden sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırmaya dayalı olarak hüküm kurulmasının isabetsiz olduğu kabul edilmelidir. Bu itibarla, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının değişik gerekçeyle kabulüne, Özel Daire onama kararının sahte fatura düzenleme suçundan kurulan hüküm yönünden kaldırılmasına, Yerel Mahkemece belirlenen suçtan kurulan hükmün, suç tarihinin tespiti bakımından eksik araştırma ile hüküm kurulması isabetsizliğinden bozulmasına karar verilmelidir.*

I. HUKUKİ SÜREÇ

Sanığın, defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçundan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesi uyarınca 20 ay; sahte fatura düzenleme suçundan ise aynı Kanun'un 359/b ve 360. maddeleri uyarınca 1 yıl 7 ay hapis cezasıyla cezalandırılmasına, her iki suç yönünden 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 53. maddesi uyarınca hak yoksunluğuna ilişkin İstanbul Anadolu 29. Asliye Ceza Mahkemesince verilen 26.04.2016 tarihli ve 280-294 sayılı hükümlerin, sanık ve katılan vekili tarafından temyiz edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay 11. Ceza Dairesince 29.11.2022 tarih ve 4586-19857 sayı ile; "Hükümlerden sonra 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 7394 sayılı Kanun'un 4 ve 5. maddeleriyle değişik 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin 3, 4, 5 ve 6. fıkrası hükümleri uyarınca 5237 sayılı TCK'nin 7/2. maddesi de gözetilerek öncelikle lehe Kanun'un tespit edilip uygulama yapılması ve her iki Kanunla ilgili uygulamanın

gerekçeleriyle birlikte denetime olanak verecek şekilde ayrıntılı olarak kararda gösterilmesi suretiyle sanığın hukuki durumunun yeniden değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması," gerekçesiyle bozulmasına karar verilmiştir.

Bozmaya uyan Yerel Mahkemece 26.12.2023 tarih ve 125-891 sayı ile sanığın, VUK'un 359/a-2, 359/3 ve TCK'nın 62. maddeleri uyarınca 7 ay 15 gün; VUK'un 359/b ve 360. maddeleri uyarınca 1 yıl 6 ay hapis cezasıyla cezalandırılmasına, her iki suç yönünden TCK'nın 53. maddesi uyarınca hak yoksunluğuna hükmedilmiş, bu hükümlerin de sanık tarafından temyiz edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay 11. Ceza Dairesince 03.04.2024 tarih ve 958-4796 sayı ile onanmasına oy çokluğuyla karar verilmiştir.

Daire Üyesi ... özetle; "...Aynı yasanın aynı maddesinde seçimlik hareket olarak düzenlendiği tartışmasız netlikte olan fiillerin her birinin ayrı ayrı suç kabul edilmesini maddi ceza hukukuna dair hiç bir teknikle izah etmek mümkün değildir. 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinde bu seçimlik hareketler için tek bir etkin pişmanlık hali düzenlendiği, Yüksek Dairenin suçu yaptırma bağlayan 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinin düzenleniş şekli ve içeriğinden farklı sonuç doğuracak kişi hak ve özgürlüklerini fazladan sınırlayacak şekilde yorumladığı, hiç kimseye kanunda yazılı cezadan daha fazla bir ceza verilemeyeceği, aynı maddenin seçimlik hareketini ihlal eden sanığa birden fazla seçimlik hareketi ihlal etmesi nedeniyle 5237 sayılı Kanun'un 61 inci maddesi de gözetilerek ceza tertip edilmesi gerektiği," görüşüyle karşı oy kullanmıştır.

II. İTİRAZ SEBEPLERİ

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı, 29.05.2024 tarih ve 1471 sayı ile;

"...VUK'nun 359. maddesi sahte belge düzenleme ve defter ve belgeleri gizleme fiillerini düzenlemiştir. Bu eylemler seçimlik hareketlerdir. Dolayısıyla aynı madde içerisinde hem düzenleme ve hem de defter ve belgeleri gizlemenin düzenlenmesi nedeniyle sanığın sahte fatura düzenleme ve defter ve belgeleri gizleme eylemlerinden ayrı ayrı cezalandırılması yerinde değildir. Sahte fatura düzenleme ve defter ve belgeleri gizleme eylemlerinin aynı sanık tarafından işlenmesi nedeniyle sadece bir kez cezalandırılması gerektiği düşünülmektedir.

Kanaatimizce; sanığın sahte fatura düzenleme ve defter ve belgeleri gizleme suçundan TCK'nun 61. maddesi dikkate alınarak temel cezanın alt sınırdan uzaklaştırılarak tayin edilip, TCK'nun 43. maddesi uyarınca sonuç cezanın belirlenmesi gerekirken hem sahte fatura düzenleme hem de defter ve belgeleri gizleme suçundan verilen mahkumiyet kararlarının yerinde olmadığı," görüşüyle itiraz yoluna başvurmuştur.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 308. maddesi uyarınca inceleme yapan Yargıtay 11. Ceza Dairesince 25.06.2024 tarih, 3434-8357 sayı ve oy çokluğu ile; itiraz nedenlerinin yerinde görülmediğinden bahisle Yargıtay Birinci Başkanlığına gönderilen dosya, Ceza Genel Kurulunca değerlendirilmiş ve açıklanan gerekçelerle karara bağlanmıştır.

III. UYUŞMAZLIK KONUSU

Özel Daire çoğunluğu ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı arasında oluşan ve Ceza Genel Kurulunca çözümlenmesi gereken uyumsuzluklar;

1- Vergi kaçakçılığı suçundan Yerel Mahkemece sanığın, 213 sayılı Kanun'un 359/a-2 maddesi gereğince defter, kayıt ve belgeleri gizleme, 359/b maddesi gereğince de sahte fatura düzenleme eylemleri nedeniyle ayrı ayrı cezalandırılmasına ilişkin verilen kararda hukuki isabet bulunup bulunmadığının,

2- Hukuki isabet bulunduğunun kabulü hâlinde, Özel Dairenin temyiz inceleme tarihinde, sanığa isnat edilen sahte fatura düzenleme suçunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığının belirlenmesi için suç tarihinin tespiti bakımından eksik araştırmayla hüküm kurulup kurulmadığının,

Belirlenmesine ilişkindir.

IV. OLAY VE OLGULAR

İncelenen dosya kapsamından;

Sultanbeyli Vergi Dairesi Müdürlüğünün 179....040 vergi kimlik numaralı mükellefi olarak 07.10.2010 tarihinde mükellefiyet tesis ettiren ve ... Mahallesi, ... Caddesi, No:../A .../İstanbul adresinde faaliyet gösteren sanığın, faaliyet alanını bina ve diğer yapıların içi veya dışında yer ve duvar kaplama işi olarak bildirdiği,

Sanık hakkında düzenlenen 15.04.2014 tarihli ve 3020/2 sayılı vergi tekniği raporunda özetle; 07.10.2010 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, sanığın ... Mahallesi, ... Caddesi, No:../A .../İstanbul adresinde işe başladığı, ticari defter ve belgelerinin istenmesine ilişkin vergi dairesi yazılarının sanığın mernis adresine gönderildiği ve sırasıyla 27.11.2013, 03.01.2014 ve 25.03.2014 tarihlerinde sanığın annesi ... ile ...'a tebliğ edildiği, 15 günlük yasal süre geçmesine rağmen istenilen 2010, 2011 ve 2012 hesap dönemine ilişkin defter ve belgelerin ibraz edilmediği, bu nedenle vergi dairesi tarh dosyası ile Gelir İdaresi Başkanlığı Yönetim Bilgi Sistemi üzerinden yapılan inceleme ve değerlendirme sonucunda, sanık tarafından mükellefiyet tesisinden itibaren düzenlenen faturaların ve fatura yerine geçen belgelerin tamamının gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan sahte belgeler olduğu, sanığın 2012/04 dönemine kadar da fatura düzenlediği, bu itibarla 30.04.2012 tarihi itibarıyla resen terkin edilmesi gerektiği tespit ve bilgilerine yer verildiği,

Belirtilen vergi tekniği raporunu dayanak alarak hazırlanan 15.04.2014 tarihli ve 3020/3 sayılı vergi suçu raporuna göre; sanığın 213 sayılı VUK'nın 359/a-2 maddesindeki defter, kayıt ve belgeleri gizleme, aynı Kanun'un 359/b maddesi uyarınca da sahte fatura/belge düzenleme fiillerini gerçekleştirmesi nedenleriyle kaçakçılık suçunu işlediği, sanık hakkında Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması gerektiği sonucuna varıldığı,

İstanbul Vergi Denetim Kurulunun 23.05.2014 tarihli yazısı ekinde de, sanığın defter, kayıt ve belgeleri gizleme ile 2010, 2011 ve 2012 yıllarında sahte belge düzenleme fiillerini işlediği iddiasıyla 23.05.2014 tarihli mütalaanın İstanbul Anadolu Cumhuriyet Başsavcılığına gönderildiği,

01.12.2015 tarihli bilirkişi raporunda; sanığın tesis ettirdiği mükellefiyet üzerinden, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında düzenlediği birden çok belge ile sahte belge düzenlemek fiili nedeniyle VUK'nın 359/b; 2014 yılında defter, kayıt ve belgelerini incelemeye ibraz etmeme fiili nedeniyle de aynı Kanun'un 359/a-2 maddesi gereği kaçakçılık suçu işlediği kanaat ve sonuçlarına varıldığı,

22.01.2016 tarihli bilirkişi raporunda; inceleme konusu Vergi Dairesi hitaplı 07.10.2010 tarihli "işe başlama bildirimi" belgesi sureti, 17.09.2010 tarihli imza sirküleri sureti ve kira sözleşmesi suretinde sanık adı altında atılı imzalar ile sanığa ait mevcut mukayese imzaları arasında tespit edilebilen grafolojik tanı unsurları bakımından uygunluk ve benzerlikler saptandığı, inceleme konusu belgelerdeki imzaların sanığın eli ürünü olduğunun kabulü gerektiği kanaatinin bildirildiği,

Vergi tekniği raporunda sanığın 2012/04 dönemine kadar fatura düzenlediği tespitine yer verilmiş olmasına karşın, 2012 yılında düzenlediği fatura tarihlerinin dosya içerisindeki belge ve bilgilerden açık bir şekilde tespit edilemediği,

Anlaşılmaktadır.

V. GEREKÇE

1- Vergi kaçakçılığı suçundan Yerel Mahkemece sanığın, 213 sayılı Kanun'un 359/a-2 maddesi gereğince defter, kayıt ve belgeleri gizleme, 359/b maddesi gereğince de sahte fatura düzenleme eylemleri nedeniyle ayrı ayrı cezalandırılmasına ilişkin verilen kararda hukuki isabet bulunup bulunmadığı;

Suç tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Kanun'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinin defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesini konu alan (a) fıkrasının ikinci bendi ile sahte belge düzenlenmesini konu alan (b) fıkrası şöyledir;

"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

...2- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

...b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir."

15.04.2022 tarihli ve 31810 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile (a) fıkrasında yer alan "üç" ibaresi "beş", (b) fıkrasında yer alan "beş" ibaresi ise "sekiz" şeklinde değiştirilmiş ve fıkralar son hâlini almıştır.

A. GENEL OLARAK

Devlet, hükümlerine hakkına istinaden ve kamu hizmetlerinin ifasını teminen vergilendirme yetki ve tekeli haizdir. Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür (Anayasa madde 73). Devlet, millet adına kullandığı vergi toplamak hakkı bağlamındaki otorite ve itibarı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesi başta olmak üzere belli suç ve kabahat mahiyetindeki ceza içeren normatif düzenlemelerle korur.

İlk hâli ile 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 324. maddesinde kaçakçılık; vergi kaçırmak kastı ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış, "Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yok etmek veya gizlemek" ve "Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak" da kaçakçılık oluşturan eylemler arasında tadat olunmuştur. Anılan Kanun'un 325. maddesinde kaçakçılık için yaptırım

olarak para cezası öngörüldüğünden, düzenlemenin kabahat nevinden olduğu anlaşılmaktadır.

5432 sayılı VUK'un, 18.07.1951 tarihli ve 5815 sayılı Kanun ile kaçakçılığın tanımlandığı 324. maddesinde önemli değişiklik yapılmış, kaçakçılık niteliğindeki fiiller ek 2. maddede hileli vergi suçları içinde bu kez suç olarak düzenlenmiştir. 5432 sayılı VUK, 12.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren mer'i 213 sayılı VUK ile yürürlükten kaldırılmıştır. 213 sayılı VUK'da da kaçakçılık fiilleri, 357. maddede hileli vergi suçları başlığı altında düzenlenmiş, 359. maddede yaptırıma bağlanmıştır. 357. madde, 31.12.1980 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmış, aynı fiiller bu kez 344. madde kapsamına alınmış ve kaçakçılık; "Mükellef veya sorumlu tarafından (bentler halinde sayılan ve sair biçimde işlenen) hâllerden birisiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi" olarak tanımlanmıştır. Ancak 359. madde ile 344. maddenin 1 ila 6. bentlerinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345. maddede yazılı vergi cezalarından (para cezaları) ayrı olarak hapis cezası ile birlikte ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet yaptırımı da öngörülmüştür. 22.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'la 344. madde, "Vergi ziyayı suçu ve cezası", 359. madde ise "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı altında yeniden düzenlenerek iki ayrı bağımsız suç hâline getirilmiştir.

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendinde, sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu ise aynı maddenin (b) fıkrasında düzenlenmiştir. Defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiili ayrı bir bentte; sahte belge düzenleme veya kullanma fiili de, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile birlikte ve fakat defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiilinden ayrı bir bentte hükme bağlanmakta iken 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile (a) ve (b) fıkraları;

"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

...2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

...b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir),

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur." şeklini almıştır. 359. madde, 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Kanun'la tekrar değişikliğe uğrayarak (a) fıkrasının 2. bendi "Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belge-

leri kullananlar hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur." (b) fıkrası ise "Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir." şeklinde düzenlenmiştir. Nihayet 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle 359. maddenin (a) fıkrasının 2. bendinde düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiilinin yer aldığı suçla ilişkin cezanın üst sınırı üç yıldan beş yıla, (b) fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek fiilinin yer aldığı suçla ilişkin cezanın üst sınırı ise beş yıldan sekiz yıla çıkarılmış olup her iki suçun da alt sınırı değiştirilmemiş, anılan maddeye etkin pişmanlık ve içtimaya ilişkin bazı fıkralar ilave edilmiştir.

Doktrinde vergi kaçakçılığı, vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakmak ya da hileli hareketlere başvurarak vergi matrahının saklanması amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranmak olarak tanımlanmıştır (Ferhat Yıldız, Belgede Sahtecilik ile VUK'da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 12, S. 48, Ekim 2021, s. 565).

B. KORUNAN HUKUKİ DEĞER

VUK'un "Defter ve vesikaları muhafaza" başlıklı 253. maddesinde; "Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.",

Aynı Kanun'un "Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti" başlıklı 256. maddesinde ise "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyb, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar." hükümleri yer almakta olup anılan maddelerle Kanun'da belirtilen gerçek ve tüzel kişilerin defter ve belgelerini beş yıl süre muhafaza etmesi ve yetkili makam veya memurların istemi üzerine ilgililere ibrazı zorunlu kılınmıştır.

Bu zorunluluğa rağmen, defter ve belgelerin inceleme sırasında ibraz edilmemesi/gizlenmesi hâlinde vergi makamlarının en önemli denetim aracı olan inceleme gücü ortadan kaldırılmış olacağından belirtilen fiil ile korunan hukuki yararın da, devletin, millet adına kullandığı vergi toplama hakkı bağlamındaki otorite, dolayısıyla kamu yararı ve kamu güveni olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

Sahte fatura düzenleme eylemi yönünden korunan hukuki değeri irdelerken TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarına da değinilmesinde fayda bulunmaktadır.

Belgede sahtecilik suçları Türk Ceza Kanunu'nda (m. 204-212) düzenlenmesine rağmen kanun koyucu vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alarak sahte belge düzenlemek fiili için VUK'da özel düzenleme yapma ihtiyacı duymuştur (CGK, 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606).

Ancak TCK'daki belgede sahtecilik suçları ile VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme suçunun koruduğu hukuki değer birbirinden farklıdır. TCK'da belgeye duyulan güven korunurken (CGK 06.03.2007 tarih 276/55 E-K), defter, kayıt ve belgeleri gizleme eylemi yönünden korunan hukuki değeri açıklarken de belirtildiği üzere VUK'un 359. maddesinde devletin, millet adına kullandığı vergi toplamak hakkı bağlamındaki otorite ve itibarı korunmaktadır. Her ne kadar vergi ziyai bu suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ise de amaç ilk elden vergi kaybının önlenmesidir. Bu nedenledir ki, TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında belge suretinin ya da kopyasının, temsil ettikleri irade beyanını bir kişiye izafe etmeye elverişli olmadıkları için, belge olarak kabul edilemeyeceği kabul edilmekte (Mahmut Koca/İlhan Üzülmaz, Türk Ceza Hukuku, Özel Hükümler, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 838; Ahmet Gökçen, Belgede Sahtecilik Suçları (5237 s.lı TCK. m. 204-212), 2. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2010, s. 50) iken, VUK'un 359/b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme suçu yönünden kanun koyucu belgenin aslı ile sureti arasında suça konu olmaları itibarıyla fark görmemiştir. Keza, VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasındaki vergi kaçakçılığı düzenlemesindeki amaç vergi kaybının önüne geçmek olduğu için belgenin şeklinin anılan fıkra kapsamında önemi bulunmamaktadır. Dolayısı ile delil olarak sunulan belgedeki birtakım şekil noksanlıklarının suçun oluşumuna etkisi yoktur (CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517). Gerçeğe aykırı beyanname düzenlemek bu madde kapsamında suç sayılan fiiller arasında kabul edilmezken, (TCK madde 207 ve VUK madde 352 kapsamında değerlendirilmelidir) (Akbulut Berrin, Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b) Adaletdergisi.1391738 2023/2 71. sayı ss.653-702) bu beyannamenin müstenidatını oluşturan belgelerin sahte olması cezalandırılmaktadır. Zira vergiyi hiç ödememenin veya az ödemenin ve bunu denetimden gizlemenin en yaygın başvuru ve bilinen yolu, gerçeğe aykırı ve/veya kayıt dışı işlemlerle sahte belge düzenlemek ya da kullanmaktır.

VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasında belgenin şekli değil içeriği korunmakta, dolayısıyla da suçun oluşması için gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belgenin olması aranmaktadır. Ayrıca belge, şekil şartlarını taşımasa bile VUK'un 3/B maddesi ve ceza muhakemesinde geçerli olan delil serbestisi gereğince delil olma özelliğini devam ettirmektedir. "Kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısıyla da VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK'daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı görülmektedir. Özellikle VUK'nın 3. maddesindeki Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi nazara alındığında VUK'daki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b fıkrasında yapılan düzenleme ile korunan değer devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir... Aksi düşünülürse içeriği gerçeği yansıtmayan belgeden dolayı şekil şartlarını taşımadığı gerekçesiyle m. 359/b'den beraat kararı verilebilecektir." (CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517).

Şu hâlde göre öncelikle VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasının kanun sistematikteki yeri ve madde kenar başlığı ile suç konusunun, vergi kanunlarına göre

düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerle ve bu sahte belgenin de; "Gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge" olarak sınırlandırılması itibarıyla sahtecilik suçuna ilişkin değil ve fakat vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen bir ceza normu olduğu açıktır. Bu nedenledir ki, kamusal ya da kişisel güvene mazhar belgeyi, doğrudan değil ve fakat gerçeğe aykırı olması hâlinde vergi kaçakçılığını mümkün ve kolay kılan yaygın bir yöntem olması itibarıyla konu edinip dolaylı olarak koruduğu söylenmelidir. Keza kanun sistematigindeki yeri ve madde kenar başlığı ile defter ve belgeleri gizleyip denetimden kaçırarak, vergi kaçakçılığını mümkün ve kolay kılan yaygın bir yöntem olması itibarıyla vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen bir norm olduğunda kuşku bulunmayan VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendinde düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri gizleme eylemi yönünden de benzer bir korumadan bahsetmek mümkündür.

C. SUÇUN MADDİ KONUSU

VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasında düzenlenen defter, kayıt ve belgeler gizleme suçunun maddi konusu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerdir.

Defterler, VUK'un ikinci kitabının "Defter Tutma" başlıklı ikinci kısmında, belgeler ise ikinci kitabın "Vesikalar" başlıklı üçüncü kısmında gösterilmiş olup buna göre yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri (mevcudat ve muvazene defteri), günlük kasa defteri, amortisman defteri, işletme hesabı defteri, imalat defteri, bitim işleri defteri, banka ve sigorta muameleleri defteri, damga resmî defteri, hasılat defteri, ambar defteri, serbest meslek kazanç defteri, noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentelerinin resmî defteri ve çiftçi işletme defteri ile fatura, sevki irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, girişi ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesinin, saklanması ve istendiğinde ibrazları mevcuttur. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığının VUK'un mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği (ambar tesellüm fişi, adisyon, irsaliyeli fatura ve döviz alım belgesi gibi) belgeler de suçun konusu olabilir (Dündar Aydoğan, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yetkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 370-371).

VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenleme suçunun maddi konusu, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan vergiyi doğuran olaya ilişkin belge(ler)dir. VUK'un 227 - 243. maddeleri ile diğer vergi kanunlarında belirtilen aynı özellikteki belgeler bu suçun konusunu oluşturur. Bu itibarla faturaların anılan suçun konusunu oluşturacağına kuşku yoktur. Kanun koyucu belgenin aslı ile sureti arasında suçun konu olmak bakımından fark görmemiştir. Suçun konusu, belgenin aslı olabileceği gibi suretleri de olabilir.

D. SUÇUN FİİL UNSURU

VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendinde düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun hareket unsurunu, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasına rağmen inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kişilere suçun konusu olan ve vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi oluşturur.

Kanun metninde "...İnceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir..." denilmek suretiyle defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiilinin tanımı da yapılmıştır.

VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenleme suçunun fiil unsuru ise vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemektir.

Sahte belge; "Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge" olarak tanımlanmış, suçun konusu da vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerle sınırlandırılmıştır. Bu durumda ihtilaf konusu itibarıyla tipik eylem; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini, tamamen veya kısmen gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde varmış gibi (sahte olarak) düzenlemektir.

Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak ve/veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek, kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahi düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır (CGK, 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606). Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.

Belgede sahtecilik, VUK'un 359/b düzenlemesinde de yer aldığı gibi kısmen veya tamamen olabilir. Tamamen sahtecilik gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılması (satın alınmayan mal ya da hizmetin alınmış gibi gösterilmesi), kısmen yapılan sahtecilik ise gerçek ve gerçek olmayan muamele ve durumların aynı belgede yer almasını (satın alınmış mal/hizmetle ilgili düzenlenen belgede satın alınmayan mal/hizmetin de gösterilmesini) ifade etmektedir (CGK, 22.09.2022, E. 2021/433, K. 20 22/575).

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge birbirinden farklı kavramlardır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı biçimde yansıtan belge iken, kısmen sahte belge ise gerçek muamele ya da durumun yanında gerçek olmayan muamele ve duruma da yer verilen belgedir.

Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi hâlinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.

Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırdığı belgeler vasıtasıyla kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir.

E. UYUŞMAZLIK KAPSAMINDA SEÇİMLİK SUÇUN İRDELENMESİ **Çözülmesi gereken ihtilafı sınırlı olarak yapılan değerlendirmede;**

Seçimlik hareketli suçlar, suçun kanuni tanımında gösterilen alternatifli hareketlerden herhangi birisinin icra edilmesi ile işlenip tamamlanabilen suçlardır. Bu suçlarda seçimlik hareketlerin tamamının gerçekleştirilmesi şart olmayıp bir tanesinin işlenmesi suçun oluşması için yeterlidir. Seçimlik hareketlerden birkaçı ya da hepsi birlikte işlenmiş olsa dahi tek suç oluşacak, ancak bu durum TCK'nın 61. maddesi gereğince temel cezanın belirlenmesinde göz önünde tutulabilecektir. Se-

çimlik hareketlerden birisi tamamlanmış ise diğeri teşebbüs aşamasında kalsa dahi suç tamamlanmış kabul edilecektir. Bu suçlarda, suç tarihi en son seçimlik hareketin yapıldığı tarih olup dava zamanasını da bu tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır (Ceza Genel Kurulu tarih 23.06.2015 2014/11-568, 2015/244).

Doktrin de ittifakla aynı görüştedir. Suçun kanuni tanımında alternatif olarak sayılan hareketlerin öngörüldüğü suçlarda yalnızca bu hareketlerden birinin yapılması yeterlidir. Seçimlik hareketlerden birkaçının veya hepsinin gerçekleştirilmesinde de konu aynı olmak şartıyla suç bir defa işlenmiş kabul edilmektedir (Özgenç, İzzet, Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 18. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 185-188; Akbulut, Berrin, Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 9. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 306., Akbulut Berrin agm s.674).

VUK'un 359/b maddesinde belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar cezalandırılmaktadır. Yani sahte belge düzenlemek ile bu belgeleri kullanmak "veya" bağlacıyla ifade edilerek seçimlik hareketli bir suç düzenlemesi yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi kullanmanın seçimlik hareketlerden biri olduğunu kabul etmiştir (AYM, 04.11.2021, E. 2019/4, K. 2021/78). Doktrin de aynı görüştedir. Akbulut'a göre, VUK 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenleme veya bu sahte belgeyi kullanma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Hareketlerden biri kısmen veya tamamen sahte belge düzenlemek, diğeri de düzenlenen sahte belgeyi kullanmaktır. (Akbulut Berrin agm. s. 659, Akkoç Esmâ Sinem, 'Vergi Kaçakçılığı suçları ile belgede sahtecilik suçları arasındaki ilişki' Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları Ankara HBV Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Seçkin Yayınları 2. Baskı sh.344). Ayrıca kanuni tanımında, vergi ziyanının gerçekleşmesi neticesi aranmadığından suç soyut tehlike suçudur.

Hâl böyleyken, sahte belge düzenleme eyleminden tamamen ayrı bir fıkra ve ayrı bir müeyyide öngörür şekilde VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendinde düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri gizleme eylemi, sahte belge düzenleme eyleminden "veya" bağlacıyla ayrılan seçimlik hareketli bir suç olarak düzenlenmemiştir.

TCK'nın 5. maddesi sarahatine rağmen genel hükümlerde yer alan hâllerinden ayrı ve farklı olarak; kendine özgü unsur ve özellikleri ile iştirak (VUK madde 360), teşebbüs (VUK madde 358-mülga-), içtima (VUK madde 340,344/2) ve etkin pişmanlık (VUK madde 371, 359/5) ile ispat usulü (VUK madde 3/B) gibi kurumlara yer vermesi itibarıyla VUK'un ve tartışma özelinde iş bu Kanun'un 359. maddesinin, koruduğu hukuki değer, maddi konusundaki tahdit ve yukarıda yer verilen diğer özellikler itibarıyla özel ve sui generis bir ceza normu olduğunda şüphe yoktur.

Bu nedenle zikredilen norm yorumlanırken, "Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamayacağı, suç ve ceza içeren hükümlerin, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamayacağı (TCK madde 2/3)" ilkesi klavuz kabul edilmeli, düzenlemenin spesifik konum ve özellikleri, bu bağlamda esas itibarıyla vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlendikleri hususunda bir tereddüt bulunmamakla birlikte, bu hususlar dışında defter, kayıt ve belgeleri gizleme ile sahte belge düzenleme eylemlerinin ayrı fıkralarda, farklı yaptırımlar içeren bağımsız eylemler olarak düzenlenmiş oldukları dikkate alındığında da seçimlik hareketli suç olamayacakları gerçeği de gözden ırak tutulmamalıdır. Farklı fiillerle

ihlal edilen norm "Kaçakçılık suçları" başlığı altında aynı ve tek normdur ve fakat farklı fiiller için ayrı müeyyideler öngörülmektedir.

Bu hâliyle kendi düzenlediği sahte belgelerin yanı sıra, defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmeyen sanığın, farklı müeyyideler içeren (a) ve (b) fıkraları kapsamında ayrı ayrı cezalandırılması kanun koyucunun iradesine uygun olarak kanun metninin öngördüğü bir uygulamaya netice vermektedir.

Buna bağlı olarak da;

VUK'un 359. maddesinin; (a) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, (b) fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suç olmadıkları, ayrı ayrı cezalandırılmaları gerektiği kabul edilmelidir.

F. SOMUT OLAYDA HUKUKİ NİTELENDİRME

Sultanbeyli Vergi Dairesi Müdürlüğünün 179....040 vergi kimlik numaralı mükellefi olarak 07.10.2010 tarihinde mükellefiyet tesis ettiren sanığın, 2012 yılında sahte faturalar düzenlediğinin; yine ticari defter ve belgelerinin istenmesine ilişkin vergi dairesi yazılarının sanığa usulüne uygun şekilde tebliğ edilip 15 günlük yasal süre geçmesine rağmen istenilen defter ve belgelerini ibraz etmediğinin kabul edildiği olayda;

VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendinde yer alan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek ve (b) fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suç olmadığı, bu nedenle Yerel Mahkemece sanığın, vergi kaçakçılığı suçundan 213 sayılı Kanun'un 359/a-2 maddesi gereğince defter, kayıt ve belgeleri gizleme, 359/b maddesi gereğince de sahte fatura düzenleme eylemleri nedeniyle ayrı ayrı cezalandırılmasına ilişkin verilen kararda hukuki isabet bulunduğu kabul edilmelidir.

Bu itibarla, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının bu uyuşmazlık yönünden reddine karar verilmelidir.

Çoğunluk görüşüne katılmayan iki Ceza Genel Kurulu üyesi; Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının kabulüne karar verilmesi gerektiği görüşüyle karşı oy kullanmışlardır.

2- Özel Dairenin temyiz inceleme tarihinde, sanığa isnat edilen sahte fatura düzenleme suçunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığının belirlenmesi için suç tarihinin tespiti bakımından eksik araştırmayla hüküm kurulup kurulmadığı,

Ceza muhakemesinin amacı, her somut olayda kanuna ve usulüne uygun olarak toplanan delillerle maddi gerçeğe ulaşip adaleti sağlamak, suç işlediği sabit olan faili cezalandırmak, kamu düzeninin bozulmasının önüne geçebilmek ve bozulan kamu düzenini yeniden tesis etmektir. Gerek 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, gerekse CMK adil, etkin ve hukuka uygun bir yargılama yapılması suretiyle maddi gerçeğe ulaşmayı amaç edinmiştir. Bu nedenle ulaşılma imkânı bulunan bütün delillerin ele alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, adaletin tam olarak gerçekleşebilmesi için maddi gerçeğe ulaşma amacına hizmet edebilecek tüm kanuni delillerin toplanması ve tartışılması zorunludur.

Somut Olayda Hukuki Nitelendirme

Sultanbeyli Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olarak 07.10.2010 tarihinde mükellefiyet tesis ettiren sanık hakkında, 2012 yılında sahte faturalar düzenlediği iddiasına istinaden hazırlanan 15.04.2014 tarihli ve 3020/2 sayılı vergi tekniği raporunda, sanığın 2012/04 dönemine kadar fatura düzenlediği tespitine yer verilmiş olmasına karşın, düzenlediği faturalara ilişkin tarihlerin dosya içerisindeki

belge ve bilgilerden açık bir şekilde tespit edilemediği, suç tarihinde sanığa yüklenen suçun müeyyidesinin üst sınırının 5 yıl hapis cezası olduğu ve bu müeyyideye göre hesaplanacak zamanaşımının 2012 yılında düzenlenen son fatura tarihinden itibaren başlatılacağı hususları göz önünde bulundurulduğunda, müsnet suç bakımından suç tarihinin belirlenebilmesi amacıyla ilgili vergi dairesine yazı yazılarak sanığın iddianameye konu mükellefiyeti üzerinden 2012 yılında düzenlediği faturalara ilişkin tarihlerin sorularak öğrenilmesinden sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırmaya dayalı olarak hüküm kurulmasının isabetsiz olduğu kabul edilmelidir.

Bu itibarla, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının değişik gerekçeyle kabulüne, Özel Daire onama kararının sahte fatura düzenleme suçundan kurulan hüküm yönünden kaldırılmasına, Yerel Mahkemece belirtilen suçtan kurulan hükmün, suç tarihinin tespiti bakımından eksik araştırma ile hüküm kurulması isabetsizliğinden bozulmasına karar verilmelidir.

VI. KARAR

Açıklanan nedenlerle;

1- Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının;

A) Bir numaralı uyuşmazlık konusu bakımından REDDİNE,

B) İki numaralı uyuşmazlık konusu bakımından DEĞİŞİK GEREKÇEYLE

KABULÜNE,

2- Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 03.04.2024 tarihli ve 958-4796 sayılı onama kararının, sanık hakkında sahte belge düzenleme suçundan kurulan mahkûmiyet hükmü yönünden KALDIRILMASINA,

3- İstanbul Anadolu 29. Asliye Ceza Mahkemesinin 26.12.2023 tarihli ve 125-891 sayılı; sanık hakkında sahte belge düzenleme suçundan kurulan mahkûmiyet hükmünün, suç tarihinin tespiti bakımından eksik araştırmaya dayalı hüküm kurulması isabetsizliğinden BOZULMASINA,

4- Dosyanın, mahalline gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİİNE, 08.01.2025 tarihinde yapılan müzakerede bir numaralı uyuşmazlık konusu bakımından oy çokluğu, iki numaralı uyuşmazlık konusu bakımından ise oy birliğiyle karar verildi.

DANIŞTAY KARARI

COUNCIL OF STATE DECISION

* Daniőtay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları
*Decisions of the Tax Suit Chambers of the Court of
Administrative Appeals*

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU KARARI
DECISION OF THE TAX SUIT CHAMBERS OF THE COURT OF
ADMINISTRATIVE APPEALS

DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No. 2025/11

Karar No. 2025/14

Tarihi: 21.05.2025

İlgili Kanun/Madde

213 s. VUK/116, 122, 124

ÖZETİ: *Aykırlığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi İsteminin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenemeyeceği yönünde giderilmesine*

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

2576 sayılı Bölge idare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca konu ile ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüldü:

I. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ

İSTEMİNDE BULUNAN: Erzurum Bölge idare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II. İSTEMİN ÖZETİ: Korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine yapılan şikâyet başvurularının reddine dair işlemlerin iptali ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davalarda verilen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 31/05/2024 tarih ve E:2024/81, K:2024/509 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 30/05/2024 tarih ve E:2024/1198, K:2024/1523 sayılı kararı arasındaki aykırılığın, 2576 sayılı Bölge idare Mahkemeleri, idare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının "c" işaretli bendi uyarınca, Erzurum Bölge idare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin kararı doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 10/02/2025 tarih ve E:2025/3, K:2025/3 sayılı kararıyla istenmiştir.

III. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:

A. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2024/81 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Van Büyükşehir Belediyesi Fen İşleri Daire Başkanlığınca ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "Van Endüstri Meslek Lisesi'nin Restore Edilerek Eğitim-Tarih ve Kent Müzesine Dönüştürülmesi (Teşhir-Tanzim ve Peyzaj İmalatları Dahil) Yapım İş'i"ne ilişkin ödenen

126.901,56 TL sözleşmeden doğan damga vergisi, 76.167,71 TL ihale kararına ait damga vergisi ve hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılmak suretiyle ödenen 84.785,58 TL damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi İstemiyle dava açılmıştır.

Van Vergi Mahkemesinin 26/10/2023 tarih ve E:2023/588, K:2023/1549 sayılı kararının özeti:

Van Kültür Varlıklarını Koruma Bölge Kurulunun 17/10/2023 tarih ve 4217454 sayılı yazısı dikkate alındığında, ihaleye konu taşınmazın "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı" niteliğinde olduğu tartışmasızdır.

i. 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun yönünden yapılan inceleme:

5366 sayılı Kanun'da yenileme alanlarının belirlenmesi il özel idarelerinde il genel meclisinin ve belediyelerde belediye meclisinin üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararına ve Cumhurbaşkanının onayına bağlanmıştır.

Uyuşmazlık konusu damga vergilerinin ilişkin olduğu ihaleye konu taşınmazın belirtilen şekilde yenileme alanı olarak belirlendiğine ilişkin herhangi bir bilgi veya belge dosyaya sunulmamıştır. Ayrıca bu husus 13/10/2023 tarihli ara karar ile Van Kültür Varlıklarını Koruma Bölge Kurulu Müdürlüğüne de sorulmuştur. Ara karara verilen cevapta söz konusu taşınmazın yenileme alanı olarak belirlendiğine ilişkin alınan bir kararın bulunmadığı belirtilmiştir.

Bu nedenle taşınmazın 5366 sayılı Kanun kapsamında bulunmaması sebebiyle taşınmazdaki uygulamaların anılan Kanun uyarınca her türlü vergi resim ve harçtan muaf olmadığı sonucuna varılmıştır.

ii. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması Kanunu yönünden yapılan inceleme:

Anılan Kanun'un 21. maddesinde tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulan ve üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları bulunan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu, bunun dışında koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılacak onarım ve inşaat işlerine ilişkin Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınması gereken vergi, harç ve harcamalara katılma paylarının istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Maddede belirtilen muafiyet, parsellerin kendisine (aynına) ilişkin bir muafiyettir.

İhale konusu taşınmazda yapılacak restorasyon ve çevre düzenleme işi ise yalnızca Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınması gereken vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından İstisna olup uyuşmazlık konusu işe ilişkin ödenen damga vergilerinin 2863 sayılı Kanun uyarınca istisna ve muafiyet kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır.

iii. Karar sonucu:

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 31/05/2024 tarih ve E:2024/81, K:2024/509 sayılı kararının özeti:

Uyuşmazlığın çözümü, 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesi kapsamında ihale konusu yapılara ait sadece onarım ve inşaat işlerinin mi, yoksa anılan yapıların bu-

lunduğu parsellerden kaynaklı her türlü işlemin mi istisna kapsamında olduğunun belirlenmesine bağlıdır. Bu belirlemelerin de 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yer alan teknikler kullanılarak hukuki değerlendirmeye yorum yapılmasını gerektirdiği açıktır.

Davacının iddiaları da, 213 sayılı Kanun'un 117. ve 118. maddeleri uyarınca düzeltme istemine konu yapılabilecek hesap ve vergilendirme hatalarından hiçbirine dayanmamaktadır.

213 sayılı Kanun'un 122. ve 124. maddelerine göre idareden düzeltilmesi talep edilebilecek hesap ve vergilendirme hataları, aynı Kanun'un 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan ilk bakışta tespit edilebilecek açıklıkta ki hatalar olduğundan ve dava konusu uyuşmazlık muhtelif mevzuat hükümlerinin yorumlanması ile çözülebilecek nitelikte bulunduğundan, davacının şikayet başvurusunun reddine ilişkin dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamıştır.

Bu nedenle, istinaf istemine konu mahkeme kararı sonucu itibarıyla hukuka uygundur.

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemini belirtilen gerekçelerle kesin olarak reddetmiştir.

B. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin E:2024/1198 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, İstanbul Üniversitesi Rektörlüğünce ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "İstanbul Üniversitesi Fen Edebiyat ve Su Bilimleri Fakülteleri Restorasyon ve Güçlendirme İşi"ne ilişkin hak ediş ödemesi üzerinden kesinti yapılmak suretiyle ödenen 111.353,74 TL damga vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve ödenen verginin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 11. Vergi Mahkemesinin 14/03/2024 tarih ve E:2023/2003, K:2024/444 sayılı kararının özeti:

Restorasyona konu taşınmazın, korunması gerekli kültür varlığı olduğu hususunda taraflar arasında uyuşmazlık bulunmamaktadır.

Taşınmaz kültür varlıklarının devir ve iktisabı işlemleri dışında taşınmazla ilgili yapılacak diğer işlemlerin vergi ve harçlardan muaf veya istisna olduğuna ilişkin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nda tapu kütüğünde korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı kaydı bulunan taşınmazların her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir. Anılan Kanun'un diğer kanunlara göre özel kanun niteliğinde bulunması nedeniyle uyuşmazlık konusu olayda 2863 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Bu durumda, davacı tarafından ihalesi üstlenilen işin ilgili olduğu taşınmazın korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı olduğu dikkate alındığında, bu taşınmazlarla ilgili yapılacak işlemler ve düzenlenen belgelerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenle, davacıya yapılan hak ediş ödemesinden damga vergisi tahsil edilmesinin açık bir hata olduğu sonucuna varıldığından, dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Nitekim davacıya yapılan ilk on sekiz hak ediş ödemesinden kesilen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikayet başvurusunun reddine dair işleme karşı açılan davada verilen İstanbul Böl-

ge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 31/03/2023 tarih ve E:2023/857, K:2023/1345 sayılı kararı da aynı yöndedir.

Tahsili hukuka aykırı bulunan damga vergisinin, idarece tahsili tarihinden düzeltme fişinin tebliğ tarihine kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte iadesi gerekmektedir.

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı kabul etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 30/05/2024 tarih ve E:2024/1198, K:2024/1523 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçe-siyle İstemi kesin olarak reddetmiştir.

IV. İNCELEME VE GEREKÇE:

A. İLGİLİ MEVZUAT:

1 . 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddeleri:

"Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesinin (A) işaret-li fıkrasının ilgili bölümü:

"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır"

"Vergi hatası" başlıklı 116. maddesi:

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

"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."

2 . 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun "İstisnalar ve muafiyetler" başlıklı 21. maddesi:

"(Mülga birinci fıkra: 14/7/2004-5226/27md.)

(Mülga ikinci fıkra: 14/7/2004-5226/27 md.)

(Değişik fıkra: 10/9/2014 - 6552/98 md.) Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Ancak, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yansı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmü uygulanmaz.

(Ek fıkra: 10/9/2014 - 6552/98 md.) Getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar, bu yapıların yapıldığı parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında bu yapılar yıkılincaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar yukarıdaki fıkradaki muafiyet hükmü uygulanmaz. 18/11/1983 tarih ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya İşyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları yukarıdaki fıkradaki muafiyetten yararlanamazlar.

Kültür varlıklarının korunması maksadıyla tespit, proje, bakım, onarım, restorasyon ve kazı ile müzelerin güvenliği için kullanılmak şartıyla, Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Milli Savunma Bakanlığı, Bakanlıkça ve Va-

kıflar Genel Müdürlüğünce dışardan getirilecek her türlü araç, gereç, makine, teknik malzeme ve kimyevi maddeler ile altın ve gümüş varak, her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

Koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve inşaat işleri Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesnadır.

(Ek fıkra: 14/7/2004-5226/27 md.) Bu Kanun kapsamında tescil edilen taşınmaz kültür varlıkları için 29/6/2001 tarihli ve 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaz."

B. HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi isteminin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenip incelenemeyeceğine ilişkindir.

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 tanınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda anılan 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 başvurulmadan ilk bakışta anlaşılabilecek nitelikte olan vergilendirme işlemlerindeki hatalardır. Uyuşmazlığın çözümünün maddi olayların değerlendirilmesi ve mevzuatın yorumlanması gerektirmesi halinde ise "vergi hatası" dan değil "hukuki uyuşmazlıksan bahsedilebilecektir. Dolayısıyla düzeltme ve şikâyet başvuru 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 başvuru reddetmesinin hukuka uygun olup olmadığıyla sınırlıdır.

2863 sayılı Kanun'un ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında, tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu; aynı maddenin altıncı fıkrasında ise, koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve inşaat işlerinin Belediye Gelirleri

Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesna olduğu düzenlenmiştir. Korunması gerekli taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve restorasyon işlerinin sadece altıncı fıkra kapsamında Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergilerden mi müstesna olduğu yoksa 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesinin anılan üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyetin, tapu kütüğüne korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı kaydı konulan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki hak ediş ödemelerine ilişkin damga vergilerini de kapsayıp kapsamadığına ilişkin ihtilafta Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13/11/2024 tarih ve E:2024/5, K:2024/11 sayılı kararı ile bölge idare mahkemesi vergi dava daireleri arasındaki aykırılığı muafiyetin, tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki ödemelere ilişkin damga vergilerini de kapsadığı yönünde gidermiştir.

Anılan kararda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Kanun'un getiriliş amacını ve devletin tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını sağlamakla sorumlu olduğuna ilişkin temel ilkeyi de dikkate alarak 2863 sayılı Kanun'un ilk iki fıkrası ilga edilen 21. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen muafiyet hükmünün dar yorumlanmaması gerektiği sonucuna varmıştır.

Bu bağlamda, anılan Kurul Kararıyla tapu kütüğüne korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı kaydı konulan taşınmaz kültür varlıkları ile ilgili onarım ve restorasyon işleri kapsamındaki ödemelere ilişkin damga vergileri yönünden 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesinin üçüncü fıkrasındaki hükmün kapsamının hukuki yorumla tayin edilmesi gerektiği ortaya konulduğundan bu damga vergilerinin iadesi isteminin 213 sayılı Kanun'un vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin kuralları bağlamında açık bir vergi hatası oluşturmadığı anlaşılmaktadır.

V. SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ödenen damga vergilerinin iadesi isteminin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler kapsamında incelenemeyeceği yönünde giderilmesine, 21/05/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

**BÖLGE ADLİYE
MAHKEMESİ KARARLARI**
*DECISIONS OF CIVIL CHAMBERS OF
COURTS OF APPEAL*

* Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararları
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal

BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ HUKUK DAİRESİ KARARI
DECISION OF CIVIL CHAMBERS OF COURTS OF APPEAL

**ANTALYA BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
5. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2025/2280
Karar No. 2025/1446
Tarihi: 11.07.2025

İlgili Kanun/Madde
6102 s. TTK/12

ÖZETİ: *Somut olayımıza gelince; davalıların tacir kaydının bulunmadığı, esnaf faaliyetini aşacak düzeyde gelirlerinin bulunmadığı taraflar arasındaki ilişki nazara alındığında mutlak ticari davanın da söz konusu olmadığı anlaşılmakla, davanın genel yetkili mahkeme olan Asliye Hukuk Mahkemesinde görülmesi gerektiği halde Asliye Ticaret Mahkemesinin görevli olduğundan bahisle görevsizlik kararı verilmesinin usul ve yasaya aykırı olduğundan Antalya 13. Asliye Hukuk Mahkemesinin 08.11.2024 tarih ve ... Esas, ... Karar sayılı kararının kaldırılmasına dair aşağıdaki şekilde karar verilmesi gerekmiştir.*

Antalya 13. Asliye Hukuk Mahkemesinin 08/11/2024 tarih ve ... EsasKarar sayılı ilamı ile mahkemenin görevsizliğine ve Antalya Ticaret Mahkemesinin görevli olduğuna karar verildiği anlaşılmıştır.

Antalya 3. Asliye Ticaret Mahkemesinin 15/05/2025 tarih ve ... Esas ... Karar sayılı ilamı ile mahkemenin görevsizliğine görevli mahkemenin Antalya 13. Asliye Hukuk Mahkemesi olduğuna karar verildiği anlaşılmıştır.

Bu durumda her iki mahkeme arasında görev uyuşmazlığının doğduğu, sorunun merci tayini yoluyla çözülebileceği tespit edilmiştir

Delillerin Değerlendirilmesi İle Hukuki Sebepler ve Gerekçe:

Dava trafik kazasından kaynaklı alacak istemine ilişkindir.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "Asliye Hukuk Mahkemelerinin Görevi" başlıklı 2 nci maddesine göre dava konusunun değer ve miktarına bakılmaksızın malvarlığı haklarına ilişkin davalarla, şahıs varlığına ilişkin davalarda görevli mahkeme, aksine bir düzenleme bulunmadıkça asliye hukuk mahkemesidir. Bu Kanun'da ve diğer Kanun'larda aksine düzenleme bulunmadıkça, asliye hukuk mahkemesi diğer dava ve işler bakımından da görevlidir.

6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2 nci maddesi ile değişik TTK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrası; "Aksine hüküm bulunmadıkça, dava olunan şeyin değerine veya tutarına bakılmaksızın, asliye ticaret mahkemesi tüm ticarî davalar ile ticarî nitelikteki çekişmesiz yargı işlerine bakmakla görevlidir" hükmünü, 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası ise; "Asliye ticaret mahkemesi ile asliye hukuk mahkemesi ve diğer hukuk mahkemeleri arasındaki ilişki görev ilişkisi olup, bu durumda göreve ilişkin usul hükümleri uygulanır" hükümlerini içermektedir.

6102 sayılı Kanun'un 12. maddesine göre bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kimseye tacir denir. Aynı Kanun'un 15. maddesine göre ise ister gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulun-

sun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11. maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak karnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır. 5362 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesinde, esnaf ve sanatkâr, ister gezici ister sabit bir mekânda bulunsun, Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunca belirlenen esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedenî çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabı esasına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunan meslek ve sanat sahibi kimseler olarak ifade edilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 4. maddesine göre; bir davanın ticari dava sayılması için ya uyuşmazlık konusu işin taraflarının her ikisinin birden ticari işletmesiyle ilgili olması ya da tarafların tacir olup olmadıklarına veya işin tarafların ticari işletmesiyle ilgili olup olmamasına bakılmaksızın Türk Ticaret Kanunu veya diğer kanunlarda o davaya asliye ticaret mahkemesinin bakacağı yönünde düzenleme bulunması gerekir.

Somut olayımıza gelince; davalıların tacir kaydının bulunmadığı, esnaf faaliyetini aşacak düzeyde gelirlerinin bulunmadığı taraflar arasındaki ilişki nazara alındığında mutlak ticari davanın da söz konusu olmadığı anlaşılmakla, davanın genel yetkili mahkeme olan Asliye Hukuk Mahkemesinde görülmesi gerektiği halde Asliye Ticaret Mahkemesinin görevli olduğundan bahisle görevsizlik kararı verilmesinin usul ve yasaya aykırı olduğundan Antalya 13. Asliye Hukuk Mahkemesinin 08.11.2024 tarih ve ... Esas, ... Karar sayılı kararının kaldırılmasına dair aşağıdaki şekilde karar verilmesi gerekmiştir.

HÜKÜM/: Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere

1-Davaya Antalya 13. Asliye Hukuk Mahkemesince bakılması gerektiği halde davanın Antalya 3. Asliye Ticaret Mahkemesi'nde görülmesi gerektiği belirtilerek görevsizlik kararı verilmesi usul ve yasaya aykırı olup, HMK'nın 353/1-a, 353/3 maddeleri gereğince Antalya 13. Asliye Hukuk Mahkemesinin 08/11/2024 tarih ve ... Esas, ... Karar sayılı görevsizlik kararının KALDIRILMASINA,

2-Yargı yeri olarak Antalya 13. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin belirlenmesine,

Dosyanın, davanın yeniden görülmesi için Antalya 13. Asliye Hukuk Mahkemesi'ne gönderilmek üzere Antalya 3. Asliye Ticaret Mahkemesine iadesine dosya üzerinden oy birliği ile KESİN olmak üzere karar verildi.

**İSTANBUL BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
45. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2025/996
Karar No. 2025/833
Tarihi: 09.07.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/353

ÖZETİ: *İstinafa konu uyuşmazlıkta dava değeri 1.673,50 TL olarak harçlandırma yapıldığı anlaşılmıştır. HMK'nin 341/2 maddesi uyarınca dava değeri bakımından karar tarihi itibarıyla geçerli olan kesinlik sınırı 28.250,00 TL olduğundan tarafların istinaf talep hakkı bulunmamaktadır. 6100 sayılı hukuk mahkemeleri kanunun 346 maddesi gereğince kesin karara yönelik istinaf başvurusuyla ilgili ilk derece mahkemesince karar verilebileceği gibi, bu konuda olumlu ya da olumsuz bir karar oluşturulmadan, istinaf incelemesine gönderilen dava dosyalarıyla ilgili olarak aynı yasanın 352/1.b maddesi gereğince, istinaf mahkemesince karar verilir.Bu durumda, davalı vekili kesin nitelikte bir karara karşı istinaf kanun yoluna başvurduğu anlaşıldığından, davalı vekilinin istinaf talebinin, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 352/1-b bendi gereğince miktar itibarı ile reddine karar verilerek aşağıdaki şekilde hüküm tesis edilmiştir.*

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 353. Maddesi uyarınca dosya incelendi,

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ: Dava, hukuki niteliği itibarıyla davacının müflis şirketten alacak başvurusunun reddi üzerine açtığı kayıt kabul talepli sıra cetveline itiraz davasıdır. Mahkemece, davanın ESAS HAKKINDA KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA, dair karar verilmiş olup, işbu karara yönelik davalı vekiline istinaf yasa yoluna başvurulmuştur.6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 341/2. fıkrasında, miktar ve değeri üç bin Türk Lirasını geçmeyen malvarlığı davalarına ilişkin kararların kesin olduğu düzenlenmiştir. Aynı yasanın, "Parasal sınırların artırılması" üst başlığı ile ek madde 1'de, 200., 201., 341., 362. ve 369. maddelerdeki parasal sınırların her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı'nca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması sureti ile uygulanacağı, ikinci fıkrada, 341., 362. ve 369. maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında hükmün verildiği tarihteki miktarın esas alınacağı ifade edilmiştir. İstinafa konu uyuşmazlıkta dava değeri 1.673,50 TL olarak harçlandırma yapıldığı anlaşılmıştır. HMK'nin 341/2 maddesi uyarınca dava değeri bakımından karar tarihi itibarıyla geçerli olan kesinlik sınırı 28.250,00 TL olduğundan tarafların istinaf talep hakkı bulunmamaktadır. 6100 sayılı hukuk mahkemeleri kanunun 346 maddesi gereğince kesin karara yönelik istinaf başvurusuyla ilgili ilk derece mahkemesince karar verilebileceği gibi, bu konuda olumlu ya da olumsuz bir karar oluşturulmadan, istinaf incelemesine gönderilen dava dosyalarıyla ilgili olarak aynı yasanın 352/1.b maddesi gereğince, istinaf mahkemesince karar verilir.Bu durumda, davalı vekili kesin nitelikte bir karara karşı istinaf kanun yoluna başvurduğu anlaşıldığından, davalı vekilinin istinaf talebinin, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri

Kanunu'nun 352/1-b bendi gereğince miktar itibarı ile reddine karar verilerek aşağıdaki şekilde hüküm tesis edilmiştir.

H Ü K Ü M: Gerekçesi yukarıda izah edildiği üzere;1-Davalı vekilinin istinaf başvurusunun 6100 sayılı HMK'nın 352/1.b maddesi uyarınca USULDEN REDDINE,2-Davalı tarafından yatırılan başvuru harcının Hazineye irat kaydına, karar harcının istemi halinde davalıya iadesine,3-İstinaf yargılaması için davalı tarafından yapılan giderlerin kendi üzerlerinde bırakılmasına,4-Yatırılan gider avansından kalan kısmın davalıya ilk derece mahkemesince iadesine,5-Kararın ilk derece mahkemesince davalıya tebliğine, Dosya üzerinden yapılan inceleme neticesinde, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 352/1.b bendi gereğince kesin olmak üzere oybirliği ile karar verildi.

**İSTANBUL BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
40. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2021/1579
Karar No. 2025/1074
Tarihi: 04.07.2025

İlgili Kanun/Madde
6098 s. TBK/54
2918 s. KTK/90
5510 s. SSGSSK/107

ÖZETİ: *Anayasa Mahkemesi'nin 17/7/2020 gün ve 2019/40 E. 2020/40 K. sayılı kararıyla, KTK'nin 90. maddesinin 1.tümcesinde yer alan "...ve bu Kanun çerçevesinde hazırlanan genel şartlarda..." ibaresinin ve ikinci tümcesinde yer alan "...ve genel şartlarda..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir.Bu durumda mahkemece, Adli Tıp Kurumundan, 11/10/2008 gün ve 27021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Çalışma Gücü ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlemleri Yönetmeliği hükümlerine göre davacının maluliyet durumuna ilişkin rapor alınarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde karar verilmesi doğru görülmemiştir.*

Yukarıda yazılı İlk Derece Mahkemesi kararına karşı istinaf kanun yoluna başvurulması üzerine, Dairemiz Heyetince yapılan müzakere sonucunda;

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; 01/04/2017 tarihinde, plakası tespit edilemeyen ve sürücüsü bilinmeyen bir aracın yolun karşısına geçmek isteyen yaya davacı ...'a çarparak yaralanmasına neden olduğunu, fazlaya ilişkin hakları saklı kalmak üzere zararın kapsamı belli olduktan sonra miktarı açıklanacak maddi tazminatın sigorta limitini aşmamak üzere temerrüt tarihinden itibaren işletilecek faiziyle birlikte davalıdan alınmasına karar verilmesini talep etmiştir.Davalı vekili cevap dilekçesinde davanın reddini talep etmiştir. İlk derece mahkemesince davanın reddine karar verilmiştir.Bu karara karşı istinaf kanun yoluna başvuran davacı vekili dilekçesinde özetle; Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması Ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmeliğinin uygulanmasının tek sebebinin Karayolları Motorlu Araçlar Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Genel Şartlarına yapılan atıf olduğunu, 17/07/2020 tarihli 2019/40 Esas ve 2020/40 Karar sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile de bu dayanağın ortadan kalktığını, bu sebeple maluliyet raporunun Maluliyet Tespit İşlemleri Yönetmeliğine; düzenlenemiyorsa Çalışma Gücü Ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlemleri Yönetmeliğine uygun olarak düzenlenmesi ge-

rektiğini, nitekim hükme esas alınan maluliyet raporunda müvekkilinin tibia ve fibula fraktürlerinin olduğunun belirtildiğini ancak müvekkilinin maluliyeti ile hükme esas alınan maluliyet oranı ve iyileşme sürecinin hayatın olağan akışına aykırı olduğunu ve hakkaniyet ilkesi ile de bağdaşmadığını, bu konudaki itirazlarının Mahkemece değerlendirilmediğini ayrıca davacı 18 yaşından küçük ve gelir getiren bir işte çalışmıyor olsa da geçici iş göremezlik süresi boyunca zararının olmadığı şeklinde yorum yapmanın hakkaniyete aykırılıkla birlikte Yargıtayın benimsemiş olduğu efor-güç kaybı prensibine de aykırı olduğunu, davacı küçüğün iyileşme döneminde başkalarına göre daha fazla efor sarf ederek hayatını idame ettireceği ve bu nedenle bu dönem için zarar hesabı yapılacağının Yargıtayın yerleşik içtihatları ile kabul edildiğini, bu durumda mahkemece davacının iyileşme dönemi içinde efor kaybı talep edebileceğinin kabul edildiğini, bu nedenlerle geçici iş göremezlik tazminatı şartlarının bulunmadığına ilişkin kararın usul ve yasaya aykırı olduğunu belirterek ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilmesini talep etmiştir.HMK'nin 355. maddesi kapsamında istinaf itirazları ve kamu düzenine ilişkin hususlarla sınırlı olarak yapılan inceleme sonunda: Dava, trafik kazasından kaynaklanan bedensel zarar nedeniyle maddi tazminat istemine ilişkindir.6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 54. maddesi kapsamında açılan davalarda, maddede öngörülen meslekte kayıp oranının belirlenmesinde yargısal uygulamalarda, kaza tarihi itibarıyla ayırım yapılarak kaza tarihi 11/10/2008 tarihinden önce ise Sosyal Sigorta Sağlık İşlemleri Tüzüğü, 11/10/2008 tarihi ile 01/09/2013 tarihleri arasında Çalışma Gücü ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlemleri Yönetmeliği, 01/09/2013-01/06/2015 tarihleri arası Maluliyet Tespiti İşlemleri Yönetmeliği, 01/06/2015 tarihinde yürürlüğe giren genel şartlardaki atf gereğince 01/06/2015-20/02/2019 tarihleri arası Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurul Raporları Hakkında Yönetmelik, 20/02/2019 tarihinden sonra Erişkinler İçin Engellilik Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik hükümleri dikkate alınarak maluliyet raporu alınması gerektiği kabul edilmektedir. İlk derece mahkemesince hükme esas alınan ATK 2. İhtisas Kurulunca düzenlenen 19/07/2019 tarihli raporda; Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki Yönetmelik hükümleri esas alınarak davacının tüm vücut engellilik oranının % 0 olduğu, iyileşme süresinin 01/04/2017 tarihinden itibaren 4 aya kadar uzayabileceği tespit edilmiş, hesap bilirkişisi raporunda yaşı küçük davacı ...'ın geçici ve sürekli iş göremezlik tazminat şartları oluşmadığından hesap yapılmasına yer olmadığı kanaatine varıldığı bildirilmiştir. Eldeki davada olduğu gibi, TBK'nin 54. maddesi kapsamında çalışma gücünün azalmasından doğan kayıp nedeniyle açılan davalarda, beden ve ruh tamlığı ihlallerinin, zarar görenin sanatına veya mesleğine yapmış olduğu etkinin ve bunun oranının gözetilmesi ile belirlenmesi gerekir. 2918 sayılı KTK'nin 90. maddesinde zorunlu mali sorumluluk sigortası kapsamındaki tazminatların bu Kanunda öngörülen usul ve esaslara tabi olduğu belirtilmiş, ayrıca bu Kanunda düzenlenmeyen hususlarda TBK'deki haksız fiillere ilişkin hükümlerin uygulanacağı öngörülmüştür.Davacının meslekte kazanma gücü kaybı oranının belirlenmesi bakımından (somut olayda) kaza tarihi itibarıyla yargısal uygulamalarda uygulanması kabul edilen Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik yürürlükte olduğu gibi, Çalışma Gücü ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlemleri Yönetmeliği de yürürlüktedir. Bu yönetmeliğin (Çalışma Gücü ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlem-

leri Yönetmeliği) "Dayanak" başlıklı 3. maddesinde; 5510 sayılı Kanunun 107. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlandığı belirtilmiş; "Kapsam" başlıklı 2. maddesinin (1) nolu bendinde de yönetmeliğin, "5510 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamındaki sigortalıların iş kazası ile meslek hastalığı sonucu sürekli iş göremezlik hallerinin meslekte kazanma gücünü ne oranda azaltacağına,"ilişkin usul ve esasları kapsadığı belirtilmektedir. Buna karşılık Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmeliğin "Dayanak" başlıklı 3. maddesinde bu Yönetmeliğin, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1/7/1976 tarihli ve 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Gücsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun, 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu ile 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Özürlüler ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5. maddesine dayanılarak hazırlandığı, yine anılan yönetmeliğin 2. maddesinde Yönetmeliğin, özürlülere sağlanan haklardan ve verilecek hizmetlerden yararlanmak üzere istenilen özürlü sağlık kurulu raporları ile özürlü sağlık kurulu raporu verebilecek yetkili sağlık kurumlarını ve özürlülerle ilgili sınıflandırma ve ölçütleri kapsadığı düzenlenmiştir. Buna göre -adli tıp öğretisinde de kabul edildiği üzere- Çalışma Gücü ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlemleri Yönetmeliği, amaç ve kapsam olarak tazminat hukuku ilkeleri bağlamında hükümler içerip haksız fiile maruz kalan kişideki travmatik lezyonlar ile birlikte meslek veya iş türü, meslek grup numaraları, iş kolları ve kişilerin yaşlarına yönelik ayrı ayrı cetveller içermekte ve bu itibarla tıbbi kıyas/takdir metoduna elverişli olması nedeniyle bilirkişinin/adli tıp uzmanının yorumuna olanak vermektedir. Buna karşılık Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik ise kişinin maruz kaldığı haksız fiil ve bunun sonucu olarak mesleğinde kazanma gücünü hangi oranda kaybettiğini belirlemekte yeterli olmayıp daha ziyade kişiye bulunan sistematik hastalıkları ön plana çıkarmakta, malulen emeklilik, vergi indirimi, bakım ücreti, özel eğitim ve özel donanımlı araç kullanımına yönelik olup tazminat hesabında asıl önem arz eden yaş, sanat, meslek, meslek grubu gibi faktörlerin hesaplamada değerlendirilmemesinden dolayı tazminatın unsurlarını ve hak edilen tazminatın belirlenmesinde yeterli ve gerekli parametreleri içermediği için yeterli olmamaktadır. Diğer yandan Anayasa Mahkemesi'nin 17/7/2020 gün ve 2019/40 E. 2020/40 K. sayılı kararıyla, KTK'nin 90. maddesinin 1. tümcesinde yer alan "...ve bu Kanun çerçevesinde hazırlanan genel şartlarda..." ibaresinin ve ikinci tümcesinde yer alan "...ve genel şartlarda..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir. Bu durumda mahkemece, Adli Tıp Kurumundan, 11/10/2008 gün ve 27021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Çalışma Gücü ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlemleri Yönetmeliği hükümlerine göre davacının maluliyet durumuna ilişkin rapor alınarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde karar verilmesi doğru görülmemiştir. Kararın kaldırılma gerekçesine göre, davacı vekilinin dilekçesinde ileri sürdüğü diğer istinaf nedeni inceleme dışı bırakılmıştır.

KARAR:Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;1-Davacı vekilinin istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının HMK'nin 353/1-a/6. maddesi uyarınca kaldırılmasına, 2-Davanın yeniden görülmesi için dosyanın mahkemesine gönderilmesine,3-İstinaf başvurusu için yatırılan karar ve ilam harcının istek halinde ilk derece mahkemesince yatırıma iadesine, 4-İstinaf incelemesi duruş-

malı yapılmadığından vekalet ücreti hükmedilmesine yer olmadığına,5-Davacı tarafından yapılan istinaf yargılama giderinin ilk derece mahkemesince yeniden verilecek kararda dikkate alınmasına,6-İstinaf talep eden tarafından istinaf aşaması için yatırılan gider avansının yatıran tarafa iadesine,Dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda, HMK'nin 353/1-a maddesi uyarınca kesin olmak üzere oy birliğiyle karar verildi.

**İSTANBUL BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
17. HUKUK DAİRESİ**

**Esas No. 2025/960
Karar No. 2025/1026
Tarihi: 17.07.2025**

**İlgili Kanun/Madde
2004 s. İİK/258**

ÖZETİ: *İİK'nun 258. maddesinde yer verilen kanaat getiren delillerin dosyaya sunulduğu anlaşıldığından %15 teminat karşılığında icra takibindeki asıl alacak 32.355,83 TL üzerinden ihtiyati haciz kararı verilmesi gerekirken ihtiyati haciz talebinin tümünden reddine karar verilmesi isabetli olmadığından ilk derece mahkemesi ara kararının kaldırılarak ihtiyati haciz talebinin kısmen kabulüne karar verilmesine dair aşağıdaki hüküm kurulmuştur.*

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 353. maddesi uyarınca dosya incelendi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ: Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; davacı banka ile davalı şirket arasında "Genel Temizlik Hizmeti" alımına yönelik sözleşme bulunduğunu, bu kapsamda, dava dışı ... iş sözleşmesinin ... Kay. Tic. A.Ş. tarafından feshedildiği 21.12.2017 tarihine kadar, ... Kay. Tic. A.Ş.'nin bünyesinde sigortalı olarak çalıştığını, akabinde ise ..., davacı banka ve davalı ...'e karşı işe iade talebiyle dava açtığını, yapılan yargılama sonucunda, davanın reddine karar verildiğini, dava dışı ...'ın, davalı ve davacı banka'ya karşı başlatmış olduğu İstanbul ... İcra Müdürlüğü'nün ... E. Sayılı dosyasında, davacı banka araçlarının haczedilmesi nedeniyle zorunlu olarak ödeme yapılarak hacizler kaldırılmak mecburiyetinde kaldığını, her ne kadar ekte yer alan tahsilat makbuzu uyarınca davacı banka tarafından dosyaya 32.355,83 TL ödeme yapılmışsa da KDV Genel Uygulama Tebliğinde (KDV GUT) değişiklik yapan 35 sayılı KDV tebliği uyarınca dava dışı ... vekilince kesilen makbuz kapsamında 3.000 TL KDV Tevkifatı (5/10 oranında) ve 6.000 TL tutarında gelir vergisi stopajı olmak üzere toplamda 9.000 TL de davacı banka tarafından ilgili vergi dairesine ödendiğini, akabinde, davacı banka ile davalı arasında akdolan sözleşme gereği davacı banka tarafından davalıya karşı İstanbul Banka Alacakları İcra Dairesi ... E. dosya numarası ile icra takibi yapıldığını, ... Kay. Tic. A.Ş. nin takibe haksız ve kötüniyetli bir şekilde itiraz ettiğini, ... Kay. Tic. A.Ş.'nin başlatmış olduğu icra takibine karşı itirazının iptali talebini içerir işbu davayı açma mecburiyeti hasıl olduğunu, rehinle teminat altına alınmamış, vadesi geçmiş ve ihtar ile temerrüte düşmüş, para alacağı yönünden alacak tutarı üzerinden ihtiyati haciz kararı verilmesini, ayrıca davalının icra dosyasına yapmış olduğu itirazın iptali ile takibin faizi ile birlikte devamını, itirazın haksız ve kötü niyetli olması nedeniyle itiraz olunan kısım üzerinden %20 icra inkâr tazminatına hükmedilmesini talep etmiştir.

CEVAP Tensip kararıyla birlikte ihtiyati haciz talebi hakkında karar verildiğinden cevap dilekçesi sunulmamıştır.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARI Mahkemece; alacağın varlığı yargılamayı gerektirdiği gerekçeyle ihtiyati haciz talebinin reddine karar verilmiştir.

İSTİNAF NEDENLERİ Karar yasal süresinde davacı vekili tarafından istinaf edilmiştir. Davacı vekili istinaf nedenleri olarak; müvekkili ile davalı arasında akdolan "Genel Temizlik Hizmet Sözleşmesi" ve ek protokoller gereği davalı tarafın hiçbir şüpheye yer bırakmaksızın müvekkili Banka'nın "uğradığı/uğrayacağı her türlü zararı ferileri ve yargılama masrafları ve avukatlık ücreti de dahil olmak üzere tüm masrafları ile birlikte ...'ın talebini takiben 3 (üç) iş günü içerisinde nakden ve defaten ödeyeceğini" beyan ve taahhüt ettiğini, dosyaya celbedilen İstanbul 28. İş Mahkemesi 2022/27 Esas sayılı dosyası, İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 24. HD'nin 2024/1505 E. 2024/2061 K. Sayılı ilamı ve İstanbul ... İcra Müdürlüğü'nün ... E. Sayılı dosyası ile müvekkilinin zarara uğradığını, İstanbul Banka Alacakları İcra Dairesi ... E. sayılı dosyası ile davalıya ödeme emri gönderildiğini, ancak davalı tarafından ödeme emrine itiraz edilse de itirazda borcun ödendiğine dair bir ibarenin de yer almadığını dava dilekçesi ile birlikte dosyaya ibraz edilen emsal diğer kararlardan anlaşıldığı üzere davalının sözleşmesel yükümlülüğü kapsamında ödemekle sorumlu olduğu tutarları kasten ödemediğini, müvekkili tarafından ödenmek zorunda kalınan tutarların icra dosyasına ve yasal kesintiler kapsamında vergi dairesine ödenmesi nedeniyle tartışmadan uzak olduğunu, herhangi bir yargılamayı da gerektirmediğini, İİK 257. madde uyarınca alacağın rehinle teminat altına alınmadığını, ödeme emrine konu edilen bir para alacağının var olduğunu, müvekkili tarafından ilgili Mahkeme kararları kapsamında ödeme yapılmak zorunda kaldığını, müvekkilinin sözleşme kapsamında zarara uğradığını, sözleşme gereği bu zararı rücu yetkisinin bulunduğu açık olduğunu, yaklaşık ispat şartının da sağlandığını belirterek 11.04.2025 tarihli ihtiyati haciz talebinin reddi yönündeki kararın kaldırılmasına, davalıya ait taşınır ve taşınmaz mallar ile alacakları yönünden ihtiyaten haczine karar verilmesini talep ve istinaf etmiştir.

DELİLLERİN TARTIŞILMASI VE GEREKÇE: Dava, işçinin başlatmış olduğu icra takibi nedeniyle ödenen bedelin taraflar arasındaki sözleşme hükümlerine göre davalıdan rücu tahsili için yapılan takibe vaki itiraz üzerine açılan itirazın iptali davasına ilişkin olup, dava kapsamında ayrıca ihtiyati haciz talep edilmiştir. Mahkemece İİK 265. maddesi gereğince ihtiyati haciz talebinin anılan gerekçeyle reddine karar verilmiş, davacı taraf karara karşı istinaf kanun yoluna başvurmuştur. 2004 sayılı İİK'nın 257 ve devamında ihtiyati haciz düzenlenmiştir. İhtiyati haciz şartları 257. Maddede, 258. Maddede ise ihtiyati haciz kararına yer verilmiştir. 258. Maddenin ilk fıkrasında alacaklının alacağı ve icabında haciz sebepleri hakkında mahkemeye kanaat getirecek deliller göstermeye mecbur olduğu ifade edilmiştir. İcra ve İflas Kanunun 258. maddesinin 2. cümlesinde "Alacaklı alacağı ve icabında İhtiyati haciz sebepleri (m.257) hakkında mahkemeye kanaat getirecek delilleri göstermeye mecburdur." denilmektedir. Kanun senetlerden değil, delillerden bahsetmektedir. İhtiyati haciz kararı verilebilmesi için bir kimsenin aleyhine delil olmak üzere vücuda getirdiği bir belgenin varlığı şart değildir. İhtiyati haciz kararı verilirken dikkat edilmesi gereken hususun alacağın yazılı delille ispatı değil, alacağın varlığı konusunda hakime kanaat verecek delillerin sunulmasıdır. Hakim, taraflar arasındaki ilişkiye, alacağı doğuran sebebin şekline ve niteliğine göre ibraz edilen delilleri değerlendirerek alacağın varlığı hakkında bir kanaata vardığı

takdirde İİK'daki diğer şartlar mevcutsa ihtiyati haciz talebini kabul edecektir. Alacağın varlığına kanaat getirilmesi yaklaşık ispattır. Bununla birlikte hukuki bir işlem söz konusu olduğunda, alacağın varlığının bir belgeye veya belgeler zincirine dayanması tercih edilmesi gereken bir seçenektir. Diğer hukuki himaye tedbirlerinde olduğu gibi ihtiyati hacizde de amaç, davaya ilişkin bir yargılamadan farklı olarak maddi hukuka dayanan hak bakımından nihai bir karar verip uyuşmazlığı sona erdirmek değildir. İhtiyati haciz kararı verilebilmesi için "alacağın yargılamayı gerektirmesi" şeklinde bir koşul kanunda öngörülmemiştir. Somut olayda, ihtiyati haciz isteyen vekili alacağına dayanak olarak iş mahkemesi kararını, icra dosyasını, ödeme belgesini ve sözleşmeyi dosyaya ibraz etmiştir. Dosyaya sunulan Genel Temizlik Hizmet Sözleşmesi 14. maddesi, alacağın dayanağını oluşturan mahkeme kararı, takip dosyası ve takip dosyası kapsamında yapılan ödeme belgesi birlikte değerlendirildiğinde; alacak talebinin İİK 258. maddesi anlamında yaklaşık ispata yönelik yeterli delil olarak görülebileceği kabulü ile ihtiyati haciz talebinin icra dosyasındaki ödeme miktarı olan 32.355,83 TL üzerinden kısmen kabulüne karar verilmesi gerekirken ihtiyati haciz isteminin tümünden reddine karar verilmesi doğru olmamıştır. Açıklanan yasal düzenlemeler ve genel ilkeler çerçevesinde İİK'nun 258. maddesinde yer verilen kanaat getiren delillerin dosyaya sunulduğu anlaşıldığından %15 teminat karşılığında icra takibindeki asıl alacak 32.355,83 TL üzerinden ihtiyati haciz kararı verilmesi gerekirken ihtiyati haciz talebinin tümünden reddine karar verilmesi isabetli olmadığından ilk derece mahkemesi ara kararının kaldırılarak ihtiyati haciz talebinin kısmen kabulüne karar verilmesine dair aşağıdaki hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM: Gereğesi yukarıda izah edildiği üzere: 1-İhtiyati haciz talep eden davacı vekilinin istinaf başvurusunun KISMEN KABULÜNE, 2-İstanbul 14. Asliye Ticaret Mahkemesinin 2025/238 Esas sayılı derdest dava dosyasında verilen 11/04/2025 tarihli kararın KALDIRILMASINA, 3-a) Davacının ihtiyati haciz talebinin, İcra ve Kanunun 257/1. fıkrasına uygun görüldüğünden KISMEN KABULÜNE, b)İcra ve İflas Kanununun 259. maddesi uyarınca, ihtiyati haciz isteyen alacaklının hacizde haksız çıktığı takdirde borçlunun ve üçüncü şahsın bu yüzden uğrayabilecekleri muhtemel zarar ve ziyanlarını karşılamak üzere alacağın %15'i (4.853,37 TL) oranında nakit veya kesin ve süresiz banka teminat mektubu ibraz olunduğunda davalının menkul, gayrimenkul ve üçüncü şahıslarda olan hak ve alacaklarının 32.355,83 TL ile sınırlı olmak kaydıyla İcra ve İflas Kanunun 257. maddesi gereğince İHTİYATEN HACZİNE, c)İhtiyati haciz kararının, teminatın ilk derece mahkemesine ibrazından sonra İcra ve İflas Kanununun 261. maddesi gereğince İstanbul Banka Alacakları İcra Dairesi ... Esas sayılı dosyası üzerinden infazına ve kararın infaz edilmek üzere ihtiyati haciz isteyene verilmesine, 4-Hüküm tarihinde yürürlükte bulunan 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı tarife gereğince alınması gereken 615,40 TL istinaf karar harcı davacı tarafından yatırıldığından başkaca harç alınmasına YER OLMADIĞINA, 5-Davacı tarafca yapılan istinaf yargılama giderlerinin mahkemece verilecek esasa dair kararda değerlendirilmesine, 6-Dosyanın gerekli işlemlerin yerine getirilmesi için ilk derece mahkemesine gönderilmesine, Dosya üzerinde yapılan inceleme neticesinde, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 353/1-b/2 bendi ile aynı kanunun 362/1-f bendi ve İİK'nun 258/son fıkrası gereğince kesin olmak üzere oybirliğiyle karar verildi.

**KONYA BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
3. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2025/38
Karar No. 2025/1399
Tarihi: 11.07.2025

İlgili Kanun/Madde
6102 s. TTK/1283

ÖZETİ: *Sigortacı, sigorta ettiren veya sigortadan faydalanan kimsenin ancak gerçekten uğradığı zararı tazmine mecbur olduğundan, hasar bedeli nedeniyle davacının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince ödenmesi gereken KDV'yi de davacıya ödemekle yükümlüdür. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1.maddesine göre Türkiye'de yapılan sınai, ticari, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Davacının aracına verilen zararı gidermek için gerekli onarım, parça ve işçilik hizmeti de anılan yasa gereğince KDV'ye tabidir. Kesinleşen hasar miktarına ilişkin fatura ibraz edilmese dahi, davacı lehine KDV dahil edilerek hasar bedeline hükmedilmesi doğrudur. Yine, TTK'nın 1283. maddesi hükmü uyarınca, sigortacı, sigorta ettiren veya sigortadan yararlananın uğradığı gerçek zararı tazminle yükümlü olup mahkemece hükme esas alınan bilirkişi raporunda, hasar bedeli tespit edilirken davalı sigorta şirketiyle servis arasında yapılan anlaşma gereği olduğu belirtilen %30 iskonto esas alınmadan gerçek zarar hesabıyla ve yedek parça ve işçilik bedellerinin rayiç değerinde indirim uygulamayarak karar vermesi doğrudur. İtirazın reddi gerekmektedir. Bunlar dışında, mahkemece, araç mahrumiyet bedeli yönünden davalı sigorta aleyhine karar verilmediğinden, itiraz yersizdir.*

Yukarıda bilgileri yazılı mahkemece verilen karara ilişkin istinaf talebi üzerine mahkemece dosya istinaf incelemesi yapılmak üzere dairemize gönderildiğinden yapılan ön inceleme ve incelemeyle heyete tevdi olunan dosyanın gereği görüldüğü üzere aşağıdaki karar verilmiştir.

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ :

Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; 14/03/2023 tarihinde, davalı sevk ve idaresindeki Şirketi tarafından ZMMS kapsamında sigortalı olan plakalı aracın, Konya ili Selçuklu ilçesi mahallesinde 13 No'lu ve 19 No'lu sokakların kesişiminde seyir halindeki davacı şirket adına kayıtlı aracına çarptığını, davalı tarafın 13 No'lu sokakta bulunan DUR tabelasına (EK-5) dikkat etmeksizin, geçiş önceliği olan seyir halindeki davacıya ait plakalı araca, hızla, sağ orta kapı bölümüne çarpması sonucu maddi hasarlı trafik kazası meydana geldiğini, geçiş hakkının davacıya ait olduğunu, davalı araç sürücüsü' in davaya konu kazada tek ve asli kusurlu olduğunu, kazaya sebebiyet veren davalı'in sevk ve idaresindeki plakalı araç Şirketi tarafından adına sigortalanmış olduğunu, davaya konu trafik kazası sebebiyle oluşan zararların karşılanabilmesi adına öncelikle sigorta şirketine 17/07/2023 tarihinde mail yoluyla ihbarda bulunulduğunu, hasar bedeli, değer kaybı, aracı kullanamamaktan kaynaklı tazminat ve faizlerine ilişkin taleplerinin iletildiğini ancak karşılığında olumsuz yanıt alındığını, davacının zararı giderilmediğini, bu nedenle 14/03/2024 tarihinde meydana gelen maddi hasarlı trafik kazasından doğan; hasar bedeli yönünden ta-

leplerinin; kaza tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte şimdilik 100,00-TL, değer kaybı yönünden taleplerinin; kaza tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte şimdilik 100,00-TL, aracın ve onarımı sebebiyle aracı kullanamamadan kaynaklanan zarar taleplerinin; kaza tarihinden itibaren işleyecek faizi ile birlikte şimdilik 100,00-TL olmak üzere toplamda kaza tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte şimdilik 300,00-TL'sinin davalılardan alınarak davacıya verilmesine, yargılama giderlerinin ve vekalet ücretinin davalı taraflar üzerine bırakılmasına karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

Davalı Şirketi cevap dilekçesinde özetle; öncelikle ve önemle belirtmek gerekir ki müvekkil şirketin sigortalamış olduğu plakalı araç sürücüsü davaya konu kazada kusursuz bulunduğunu, bu nedenle huzurdaki davanın reddi gerektiğini, davacının maddi hasar tazminat taleplerine ilişkin olarak hiçbir şekilde davayı kabul anlamına gelmemek kaydı ile; araç mahrumiyet bedeli, aracın işletilememesinden doğan kazanç kayıpları gibi yansıma zararlar ZMMS teminatı dışında olduğunu, ZMMS Genel Şartları'nın A.6/k maddesi gereği söz konusu taleplerin reddi gerekmediğini, davacının tüm talepleri yönünden zamanaşımı defimini ileri sürdüklerini, KDV'den sorumlu olmadıklarını, davacının hasar talebi yönünden kabul anlamına gelmemek kaydı ile bilirkişi raporunda da Yeni Genel Şartlarda belirtilen bu hususlar dikkate alınarak hesaplama yapılması gerektiğini, davalı Şirketi'nin sorumluluğunun kaza tarihini itibari ile benzer hasarlardaki onarım uygulamasına göre, eşdeğer veya ömrünü tamamlamış araçlar mevzuatı kapsamındaki parça bedelleri ile sınırlı olduğunu, tespit edilecek hasar bedelinde iskonto uygulanması gerektiği, değer kaybı yönünden 04/12/2021 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikleri dikkate alınarak rapor düzenlenmesini talep ettiği, teminat hallerin ayrıca araştırılması gerektiğini, talep edilen faiz türü yönünden: davayı kabul anlamına gelmemekle birlikte Davalı Şirketi' nin sorumluluğuna karar verilse dahi temerrüt tarihinden itibaren işleyecek yasal faize karar verilmesi gerektiğini, yukarıda açıklanan nedenlerle haksız ve mesnetsiz davanın usulden ve esastan reddini, davanın ihbarını ve yargılama masrafları ve vekalet ücretinin karşı tarafa yükletilmesini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ :

İlk derece mahkemesinin kararı ile; "Tüm dosya kapsamı üzerinden yapılan değerlendirmede; 14/03/2023 tarihinde plakalı araç ile plakalı araç arasında meydana gelen trafik kazası nedeniyle davacının hasar bedeli, değer kaybı ve araç mahrumiyet bedelini ilişkin maddi tazminat talebinde bulunduğu, 28/01/2024 tarihli bilirkişi raporunda; plakalı aracın sürücüsü' in %100 oranında kusurlu olduğunun, plaka sayılı kamyonetin sürücüsü' in ise kural ihlalinin bulunmadığının belirtildiği, 30/05/2024 tarihli raporda, plakalı aracın kaza tarihinde karıştığı kazadan dolayı meydana gelen hasar miktarının KDV dahil 104.371,00 TL olduğunun sigorta şirketinin poliçe limitinin 100.000 TL olduğunun, plakalı aracın kaza tarihinde karıştığı kazadan dolayı meydana gelen değer kaybı miktarının 30.600,00 TL olduğunun, plakalı aracın kaza tarihinde karıştığı kazadan dolayı meydana gelen araç mahrumiyet kaybının 3220,00 TL olduğunun, davacıya bu yönde dosya kapsamına göre ödeme yapılmadığının belirtildiği anlaşılmakla, davacı vekilinin bedel artırım dilekçesi de dikkate alınarak davanın kabulüne karar verilmiş ve aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

Davacının araç hasarı yönünden maddi zararı 104.371,00 TL ile değer kaybı maddi zararı 30.600,00 TL'nin, davalı sigorta şirketi açısından 27/07/2023 temerrüt tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte (sigorta limitiyle sınırlı olmak kaydıyla), davalılar ve açısından kaza tarihi olan 14/03/2023 tarihinden

itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte, davalılardan müstereken ve müteselsilen tahsili ile davacıya verilmesine,

Davacının araç mahrumiyeti maddi zararı için 3.220,00 TL'nin davalı davalılar veden kaza tarihi olan 14/03/2023 tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte tahsili ile davacıya verilmesine" şeklinde hükmün kurulduğu anlaşılmıştır.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ :

Davalı Şirketi vekili sunduğu istinaf başvuru dilekçesinde özetle; kaza tarihinde geçerli poliçe limitinin 120.000,00 TL olduğunu, hükümde poliçe limitine açıkça yer verilmemiş olmasının hatalı olduğunu, bunun hükmün infazında problem yarattığını, müvekkili şirketten poliçe limitinin üzerinde bir tazminat ve teminat dışı olan araç mahrumiyet bedeli de talep edilmiş olmasına rağmen lehe vekalet ücretine hükmedilmemiş olmasının hatalı olduğunu, kusur tespitindeki çelişkinin giderilmediğini, dosyanın İTÜ Trafik Kürsüsüne tevdimin gerektiğini, müvekkili şirketin yargılama giderleri ve vekalet ücretlerinin tamamından sorumlu tutulmasının hukuka aykırı olduğunu, müvekkili şirketin işbu giderlerden sorumluluğunun sorumlu olduğu asıl alacak üzerinden oranlanarak tespit edilmesi gerektiğini, tüm bu nedenlerle yerel mahkeme kararının kaldırılmasına, yargılama giderleri ve vekalet ücretinin davacı tarafa tahmiline karar verilmesini talep etmiştir.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE :

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 341 ve devamı maddeleri uyarınca ve özellikle istinaf incelemesinin kapsamının öngörüldüğü 355. maddeye göre re'sen gözetilecek kamu düzenine aykırılık halleri dışında istinaf incelemesi istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılır.

Dava, trafik kazası nedeniyle hasar bedeli araç değer kaybı ve araç mahrumiyet tazminatı istemlerine ilişkindir. Mahkemece yazılı şekilde verilen karara karşı, davalı sigorta vekilince aşağıdaki sebeplerle istinaf başvurusunda bulunulmuştur.

1-Kusura itiraz

14/03/2023 tarihinde, davacı şirkete ait plakalı araç ile davalı'in sürücüsü, davalı'in işletini olduğu plakalı aracın çarpması sonucu dava konusu trafik kazası meydana gelmiştir.

Maddi hasarlı kaza nedeniyle, kaza tarafları arasında kaza tespit tutanağı düzenlenmiştir. Mahkemece adli trafik bilirkişinden alınan 28/01/2024 tarihli raporda özetle, kazanın trafik levhaları ile işaretlenmiş dört yönlü kavşakta meydana geldiği, davalı sürücü'in DUR trafik işaret levhasına riayet etmediği, kavşak geçiş önceliği ilgili trafik kurallarına uymadığı 2918 sayılı KTK'nın 57/a ve 47/c maddelerini ihlale ettiği, kazanın oluşumunda %100 oranında kusurlu olduğu, davacıya ait araç sürücüsünün ise kural ihlalinin bulunmadığı görüş ve kanaatinin bildirildiği, raporun açıklayıcı ve denetime elverişli şekilde hazırlandığı ve olayla uyumlu olduğu anlaşılmakla, itirazın reddi gerekmiştir.

2-Araç hasar miktarına itiraz

Bilirkişinin araçta meydana gelen hasar bedelini, aracın 2. el piyasa değerini ve sovtaj bedelini kaza tarihini dikkate alarak hesaplamış ve mahkemece rapor hükme esas alınmıştır.

Dava dosyası kapsamı, delil tespiti raporu, ekspertiz raporu ve fotoğraflar incelenerek aracın yaşı, modeli gibi özelliklerde dikkate alınarak meydana gelen hasar miktarına göre aracın pertinin mi, onarımının mı uygun ve ekonomik olduğu, onarımı uygunsa ayrıntılı şekilde hasar kalemleri ve bedeli, perti uygunsa aracın olay tarihindeki 2.el piyasa rayiç değeri ile sovtaj değerinin tesbiti ve tazminat miktarının saptanması doğru olup itiraz yersizdir.

3-Değer kaybına itirazın incelenmesinde;

Karayolları Motorlu Araçlar Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Genel Şartları 14 Mayıs 2015 gün 29355 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 01 Haziran 2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Genel Şart Kapsamındaki Teminat Türleri A-5.maddesinde, maddi zararlarında sigorta teminatı kapsamında olduğu belirtilmiş ve maddi zararın "Hak sahibinin kaza tarihi itibarıyla bu genel şartta tanımlanan ve zarar gören araçta meydana gelen değer kaybı dahil doğrudan malları üzerindeki azalmadır. Sigortalının sorumlu olduğu araç kazalarında değer kaybı, talep edilmesi halinde ilgili branşta ruhsat sahibi sigorta eksperleri tarafından tespit edilir. Değer kaybının tespiti bu Genel Şart ekinde yer alan esaslara göre yapılır." Şeklindeki düzenleme ile trafik kazası sonucu zarar gören üçüncü kişiye ait araçta meydana gelen hasar bedeli ve değer kaybına ilişkin zararların, genel şartların ekindeki hesaplama yöntemine ilişkin çizelgeye göre eksper tarafından belirleneceği belirtilmiştir. Genel şartlar Ek-1 de değer kaybının belirlenmesine ilişkin çizelge ve teminatı dışında kalan bazı haller belirtilmiştir.

Taraflar arasındaki uyumsuzluk, sigorta sözleşmesinin ayrılmaz eki niteliğinde olan genel şartlarda yapılan düzenlemelerin zarar gören üçüncü şahıslar yönünden bağlayıcı olup olmadığı hususuna ilişkindir.

Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 91 ila 101.maddeler arasında düzenlenmiştir. Motorlu bir aracın karayolunda işletilmesi sırasında bir kimsenin ölümüne veya yaralanmasına veya bir şeyin zarara uğramasına neden olması halinde, o aracın işletenin zarara uğrayan üçüncü kişilere karşı olan sorumluluğunu belirli limitlere kadar karşılamayı amaçlayan ve yasaca yapılması zorunlu kılınan sorumluluk sigortası türüdür.

Karayolları Motorlu Araçlar Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası, (Trafik Sigortası) 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 91. Maddesinde; "İşletenlerin, bu Kanunun 85 inci maddesinin birinci fıkrasına göre olan sorumluluklarının karşılanmasını sağlamak üzere mali sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunludur." şeklinde belirtilmiştir. Bu madde gereğince ZMSS yapılması yasal bir zorunluluk olmakla birlikte bu tür sigorta sözleşmeleri, sigorta ettiren ile sigortacı arasında karşılıklı ve birbirine uygun irade açıklamaları ile kurulur ve bir sigorta poliçesine bağlanır. Yoksa yasa gereği kendiliğinden oluşan bir sigorta türü değildir. (İşıl Ulaş Uygulamalı Sigorta Hukuk) "KTK'nın 93. maddesinde; (Değişik:17/10/1996-4199/34 md) Zorunlu mali sorumluluk sigortası genel şartları, teminat tutarları ile tarife ve talimatları Hazine Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Bakanlıkça tespit edilir ve Resmi Gazetede yayımlanır." hükmü mevcuttur.

Sigorta şirketlerinin sigorta sözleşmeleri kapsamındaki sorumlulukları sigorta poliçelerinin ayrılmaz parçası olan genel şartlarda düzenlenmiştir.

Genel Şartlar: Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından her sigorta branşı için hazırlanmış olan ve sigorta şirketlerinin bunun aksine hareket edemeyecekleri, teminatın kapsamı, istisna edilen haller, hasar prosedürü, sigortalının görev ve yükümlülükleri, anlaşmazlık halinde uygulanabilecek hükümler, prim ödemesi, rücu durumu gibi sigorta sözleşmesinin esaslarını belirten koşullardır.

Genel açıklamalar bu şekilde olmakla birlikte KTK'nın tazminatın azaltılması veya kaldırılması sonucunu doğuran haller: başlıklı 95.maddesinde "Sigorta sözleşmesinden veya sigorta sözleşmesine ilişkin kanun hükümlerinden doğan ve tazminat yükümlülüğünün kaldırılması veya miktarının azaltılması sonucunu doğuran haller zarar görene karşı ileri sürülemez. Ödemede bulunan sigortacı, sigorta sözleşmesine ve bu sözleşmeye ilişkin kanun hükümlerine göre, tazminatın kaldırılmasını veya azaltılmasını sağlayabileceği oranda sigorta ettirene başvurabilir."

hükmüne göre; Karayolları Trafik Kanununda düzenlenmeyen, sigortacının zarar görenlere karşı ileri süremediği tazminatın kaldırılması veya miktarının azaltılmasını gerektiren hallerde, ancak sigortalısına rücu edebileceği düzenlenmiştir. Yani sigorta şirketi KTK'nun da düzenlenmeyen teminat kapsamında olmayan halleri ve rücu koşullarının varlığını zarara uğrayan kişilere karşı ileri süremez, koşullarının varlığı halinde sigorta sözleşmesinin eki olan genel şartlarda düzenlenmiş teminat dışı haller ve rücu halleri mevcut ise sadece sigorta sözleşmesinin tarafı olan akidi sigortalıya rücu edebilir.

Trafik kazaları dayanağını 2918 sayılı KTK'dan alan haksız fiil niteliğinde olaylardır. Haksız fiiller meydana geldikleri anda hukuki sonuç doğurur ve zarara neden olanların zararı tazmin borcu haksız fiil tarihinde ortaya çıkar. Haksız fiilin unsuru olan zarar, zarar görenin malvarlığında rızası dışında meydana gelen azalma ile zarar verici fiil olmasa idi bulunacağı durum arasındaki farktır ve zarar haksız fiilin meydana gelmesi ile gerçekleşmiş sayılır. Zarar verenin ve diğer sorumluların zararı tazmin yükümlülüğü herhangi bir ihbara ve ihtara gerek kalmaksızın olay tarihinde doğar. Haksız fiile bağlanan hukuki sonuçlar haksız fiil tarihi esas alınarak belirlenir ve bu nedenle haksız fiillerde olay tarihinde yürürlükte bulunan hukuk kuralları uygulanır. Başka bir deyişle zararın belirlenmesinde etken olan hususlarda olay tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin dikkate alınması gerekir.

Bu kapsamda Davalı vekilinin mahkemece aldırılan hasar raporundaki değer kaybına yönelik itirazlarının incelenmesinde; 6704 sayılı yasayla değişik 2918 sayılı KTK'nun 90.maddesinde yer alan zorunlu mali sorumluluk sigortası kapsamındaki tazminatlar bu kanun ve bu kanun çerçevesinde hazırlanan genel şartlarda öngörülen usul ve esaslara tabi olan hükümlerinden YUKARIDA İZAH EDİLDİĞİ ÜZERE TARAFI OLMADIĞI ZMMS SÖZLEŞMESİNDEKİ ŞARTLARIN DAVACI AÇISINDAN BAĞLAYICI OLMAMASI VE ANAYASA MAHKEMESİNİN 09/10/2020 tarihli resmi gazetede yayınlanan 17/07/2020 tarihli ve 2019/40 esas 2019/40 sayılı kararına göre 6704 SAYILI KANUNUN 3.MADDESİYLE DEĞİŞTİRİLEN 90. MADDESİNİN BİRİNCİ CÜMLESİNDE YERALAN “VE BU KANUN ÇERÇEVESİNDE HAZIRLANAN GENEL ŞARTLARDA” İBARESİNİN VE İKİNCİ CÜMLESİNDE YERALAN “VE GENEL ŞARTLARDA ” İBARESİNİN İPTAL EDİLMİŞ OLMASI SEBEBİYLE UYGULANMAYACAKTIR.

Yargıtay 17.HD'nin 2017/1230 E- 2018/2590 K sayılı 15/03/2018 tarihli kararında vurgulandığı gibi değer kaybının hesabında aracın modeli, markası, özellikleri, yapılan onarım işlemleri, kilometresi, olay tarihindeki yaşı, tarafların iddia ve savunmaları ve tüm dosya kapsamı değerlendirilerek kaza öncesi hasarsız ikinci el piyasa rayiç değeriyle kaza meydana geldikten ve tamir edildikten sonraki ikinci el piyasa rayiç değeri arasındaki farka göre değer kaybı zararının hesaplanması ilke olarak kabul edilmiştir.

Bu halde kaza öncesi hasarsız ikinci el piyasa rayiç değeriyle kaza meydana geldikten ve tamir edildikten sonraki ikinci el piyasa rayiç değeri arasındaki farka göre düzenlenen rapor usul ve yasaya uygun olup istinaflar yersizdir.

4-İskonto uygulanması gerektiği ve KDV den sorumlu olunmadığı itirazında;

Hesap bilirkişinin 30.05.2024 tarihli bilirkişi raporunda, araçta meydana gelen hasar bedelini, aracın 2. el piyasa değerini ve önceki ağır hasarını dikkate alarak kaza tarihini dikkate alarak hesaplamış ve mahkemece rapor hükme esas alınmıştır.

Sigortacı, sigorta ettiren veya sigortadan faydalanan kimsenin ancak gerçekten uğradığı zararı tazmine mecbur olduğundan, hasar bedeli nedeniyle davacının

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince ödenmesi gereken KDV'yi de davacıya ödemekle yükümlüdür.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1.maddesine göre Türkiye'de yapılan sınai, ticari, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyet çerçevesinde, yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Davacının aracına verilen zararı gidermek için gerekli onarım, parça ve işçilik hizmeti de anılan yasa gereğince KDV'ye tabidir. Kesinleşen hasar miktarına ilişkin fatura ibraz edilmese dahi, davacı lehine KDV dahil edilerek hasar bedeline hükmedilmesi doğrudur.

Yine, TTK'nın 1283. maddesi hükmü uyarınca, sigortacı, sigorta ettiren veya sigortadan yararlananın uğradığı gerçek zararı tazminle yükümlü olup mahkemece hükme esas alınan bilirkişi raporunda, hasar bedeli tespit edilirken davalı sigorta şirketiyle servis arasında yapılan anlaşma gereği olduğu belirtilen %30 iskonto esas alınmadan gerçek zarar hesabıyla ve yedek parça ve işçilik bedellerinin rayiç değerinde indirim uygulamayarak karar vermesi doğrudur. İtirazın reddi gerekmiştir.

Bunlar dışında, mahkemece, araç mahrumiyet bedeli yönünden davalı sigorta aleyhine karar verilmediğinden, itiraz yersizdir.

ANCAK

Mahkemece, araç hasarı yönünden maddi zarar 104.371,00 TL ile değer kaybı maddi zararı 30.600,00 TL olmak üzere toplam 134.971,00 TL tazminata hükmedilmiş olup, kaza tarihinde geçerli olan sigorta poliçesine göre davalı sigorta şirketinin teminat limiti 120.000,00 TL ile sınırlıdır. Hükmedilen tazminat miktarı, teminat limitinden yüksek olması nedeniyle, davalı sigortanın sorumlu olacağı miktarın hükümde gösterilmemiş olması infazda tereddüte yol açacaktır. Mahkemece teminat limitinin gösterilmemiş olması doğru olmamıştır. Buna yönelik itiraz yerindedir.

Ayrıca davacının ıslahında mahrumiyet yönünden sigortadan bir talebi yoktur.

Bu nedenle, davalı Şirketi vekilinin istinaf başvurusunun kabulüne, ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına, ancak mahkemece yapılan yanlışlık yeniden yargılamayı gerektirmediğinden HMK 353/1-b.2 maddesi gereğince esas hakkında yeniden hüküm kurularak, karar verilmesi gerektiği sonuç ve kanaatiyle aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM : Gereğesi yukarıda açıklandığı üzere;

Davalı Şirketi vekilinin istinaf başvurusunun yukarıda belirtilen gerekçeler doğrultusunda kabulü ile incelenen kararın HMK'nın 353/1-b maddesinin (2) numaralı alt bendi uyarınca düzeltilmek üzere KALDIRILMASI VE DÜZELTİLEREK YENİDEN ESAS HAKKINDA HÜKÜM KURULMAK suretiyle;

1-Davacının araç hasarı yönünden maddi zararı 104.371,00 TL ile değer kaybı maddi zararı 30.600,00 TL'nin, davalı sigorta şirketi açısından 27/07/2023 temerrüt tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte (sigorta şirketinin sorumluluğu 120.000,00 TL ile sınırlı olmak üzere), davalılar ve açısından kaza tarihi olan 14/03/2023 tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte, davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsili ile davacıya verilmesine,

2-Davacının araç mahrumiyeti maddi zararı için 3.220,00 TL'nin davalılar ve'den kaza tarihi olan 14/03/2023 tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte tahsili ile davacıya verilmesine,

İlk Derece Yargılaması Yönünden;

3-Karar tarihi itibarıyla alınması gereken 9.439,83 TL karar ve ilam harcından, ıslah harcı dahil peşin alınan 2.624,85 TL harcın mahsubu ile kalan 6.814,98 TL harcın davalılardan müştereken ve müteselsilen alınarak (davalı Şirketinin 5.917,87 TL ile sınırlı sorumlu olmak kaydı ile) Hazine'ye gelir kaydına,

4-Davacı tarafından yatırılan 269,85 TL başvurma harcı, 269,85 TL peşin harç, 2.355,00 TL ıslah harcının toplamı olan 2.894,70 TL'nin davalılardan müştereken müteselsilen alınarak davacıya verilmesine, (Davalı Şirketinin 2.513,65 TL'sinden diğer davalılar ile birlikte sorumlu tutulmasına)

5-Davacı tarafından yapılan 3.030,30 TL keşif harcı gideri, 1.484,00 TL tebligat ve posta gideri, 1.195,00 TL taksi ücreti gideri, 3.700,00 TL bilirkişi ücreti gideri olmak üzere toplam 9.409,30 TL yargılama giderinin davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsili ile (davalı Şirketinin 8.170,69 TL ile sınırlı sorumlu olmak kaydı ile) davacıya verilmesine,

6-Davalılar tarafından yapılan yargılama giderlerinin kendi üzerinde bırakılmasına,

7-Karar tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca (dava değerinin 138.191,00 TL olduğunun kabulü ile) davacı vekili için 30.000,00 TL vekalet ücretinin davalılardan müştereken ve müteselsilen tahsili ile davacıya verilmesine, (Davalı Şirketinin 26.050,90 TL'sinden diğer davalılar ile birlikte sorumlu tutulmasına)

8-Karar tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca davalı Şirketi vekili için 14.971,00 TL vekalet ücretinin davacıdan tahsili ile bu davalıya verilmesine,

9-Arabiluculuk görüşmelerinden dolayı Hazine tarafından (suçüstü ödeneğinden) yapılan 3.120,00 TL yargılama giderinin, davalı Şirketi alınarak Hazine'ye gelir kaydına, bu amaçla 492 s. Harçlar Kanunu'nun 28/a maddesi gereğince harç tahsil müzekkeresi yazılmasına,

10-Karar kesinleştğinde arta kalan gider avansının yatıran tarafa iadesine, İstinaf Yargılaması Yönünden;

11-İstinaf başvurma harcı dışında istinaf peşin harcı olarak alınan istinaf karar harcının talep halinde davalı Şirketi'ne iadesine,

12-Davalı Şirketi tarafından yapılan 1.169,40 TL istinaf başvuru gideri ile 364?,00 TL tebligat ve posta gideri olmak üzere toplam 1.533,40 TL yargılama giderinin davacıdan tahsili ile bu davalıya ödenmesine,

13-Davacı tarafından istinaf aşamasında yapılan yargılama giderlerinin davacı üzerinde bırakılmasına

14-İstinaf incelemesi sırasında duruşma açılmadığından vekalet ücreti takdine yer olmadığına,

15-HMK'nın 359/3. fıkra gereği kararın tebliği ile 302/5. fıkrası gereği harç tahsil müzekkeresi yazılması ve tebliğ işlemlerinin İLK DERECE MAHKEMESİ tarafından yapılmasına,

Dair, 7550 sayılı Kanun'un 20. maddesinde yapılan değişiklik ile, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 362. maddesi gereğince; dava tarihi olan 2023 yılı itibarı ile (238.730,00) Türk Lirasını geçmeyen davalara ilişkin kararlar hakkında temyiz yoluna başvurulamayacağından miktar itibarı ile KESİN olmak üzere dosya üzerinde yapılan inceleme sonunda oy birliği ile karar verildi.

İDARİ GÖRÜŞLER

ADMINISTRATIVE OPINIONS

* Sirküler Listesi

Circular List

* Sirkülerler

Circulars

SİRKÜLER LİSTESİ
CIRCULAR LIST

VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ

NO	KONU
190	6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle ilan edilen mücbir sebep hali 30/11/2024 tarihi itibarıyla sona eren mükelleflerden elektronik defter (e-Defter) uygulamasına dâhil olanlar tarafından oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken defter ve berat dosyalarının yüklenme süresinin uzatılması.

SİRKÜLERLER

CIRCULARS

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ/190

Konusu: 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle ilan edilen mücbir sebep hali 30/11/2024 tarihi itibarıyla sona eren mükelleflerden elektronik defter (e-Defter) uygulamasına dâhil olanlar tarafından oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken defter ve berat dosyalarının yüklenme süresinin uzatılması.

Tarihi: 30/6/2025

Sayısı: VUK-190 / 2025-11

1. Giriş:

Başkanlığımıza iletilen talepler doğrultusunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242 nci maddesindeki yetkiye dayanılarak, 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde yaşanan deprem nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ve Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki mükellefler ve mükellefiyet kaydı belirtilen yerler dışında olmakla birlikte söz konusu yerlerdeki meslek mensuplarıyla arasında deprem tarihi itibarıyla Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi bulunması nedeniyle mücbir sebep kapsamında değerlendirilen ve mücbir sebep hali 30/11/2024 tarihinde sona eren mükelleflerden e-Defter uygulamasına dâhil olanlar tarafından 30 Haziran 2025 [5/3/2025 tarihli ve 184 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 10 Aralık 2024, 16 Aralık 2024, 10 Ocak 2025, 14 Ocak 2025, 10 Şubat 2025, 14 Şubat 2025 ile 10 Haziran 2025 ve 16 Haziran 2025 (14 Haziran 2025 tarihinin resmi tatile rastlaması nedeniyle) tarihleri 30 Haziran 2025 tarihine uzatılmıştır] ile 10 Eylül 2025 ve 15 Eylül 2025 (14 Eylül 2025 tarihinin resmi tatile rastlaması nedeniyle) günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken elektronik defter ve berat dosyalarının yüklenme süresinin uzatılması bu Sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. Mücbir Sebep Hali Sona Eren Mükellefler

10/1/2025 tarihli ve 180 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde yer alan açıklamalar kapsamında;

a) 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde yaşanan deprem nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ve Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerinde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerden,

- 2022/Aralık dönemine ait verilmesi gereken katma değer vergisi (KDV) beyannamesinde yer alan teslim ve hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedeli (kümülatif) 2.500.000 TL ve üzerinde olan mükellefler ile söz konusu Sirkülerin (3.1.1) ve (3.1.2) numaralı bölümlerinde yer alan açıklamalar uyarınca yapılan hesaplama neticesinde KDV beyannamesindeki teslim ve hizmet karşılığını teşkil eden bedeli (kümülatif) olması gereken tutarın üzerinde olan mükelleflerin,

- 2022 yılında faaliyette bulunan ancak söz konusu Sirkülerin yayımlandığı tarih itibarıyla 2022 yılına ilişkin hiç katma değer vergisi beyannamesi vermemiş mükelleflerin,

b) Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep İli İslahiye ve Nurdağı ilçeleri dışında mükellefiyet kaydı olup, söz konusu yerlerdeki meslek mensuplarıyla arasında deprem tarihi itibarıyla Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi bulunması nedeniyle mücbir sebep kapsamında değerlendirilen mükelleflerin,

mücbir sebep hali 30/11/2024 tarihi itibarıyla sona ermiştir.

3. Mücbir Sebep Hali Sona Eren Mükelleflerden e-Defter Uygulamasına Dahil Olanların Elektronik Defterlerin Oluşturulma ve İmzalanma Süresi ile Elektronik Defter ve Berat Dosyalarının Yüklenme Süresinin Uzatılması:

Bu Sirkülerin “2. Mücbir Sebep Hali Sona Eren Mükellefler” başlıklı bölümünde yer alan ve 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle ilan edilen mücbir sebep hali 30/11/2024 tarihi itibarıyla sona eren mükelleflerden e-Defter uygulamasına dâhil olanlar tarafından 30 Haziran 2025 [5/3/2025 tarihli ve 184 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 10 Aralık 2024, 16 Aralık 2024, 10 Ocak 2025, 14 Ocak 2025, 10 Şubat 2025, 14 Şubat 2025 ile 10 Haziran 2025 ve 16 Haziran 2025 (14 Haziran 2025 tarihinin resmi tatile rastlaması nedeniyle) tarihleri 30 Haziran 2025 tarihine uzatılmıştır] ile 10 Eylül 2025 ve 15 Eylül 2025 (14 Eylül 2025 tarihinin resmi tatile rastlaması nedeniyle) günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken elektronik defter ve berat dosyalarının yüklenme süresi 30 Eylül 2025 Salı günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Duyurulur.

Bekir BAYRAKDAR
Gelir İdaresi Başkanı

RESMÎ GAZETE
ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL
GAZETTE

01.07.2025 - 31.07.2025 Tarihleri Arası
Between 01.07.2025 and 31.07.2025

RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE

KANUNLAR

No	Adı	R.G.Tarih - Sayı
7551	Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	01.07.2025 32943
7552	İklim Kanunu	09.07.2025 32951
7554	Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	24.07.2025 32965
7555	Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	24.07.2025 32965
7557	Sağlıkla İlgili Bazı Kanunlarda ve 663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	24.07.2025 32965
7556	Pan-Avrupa-Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Ortak Komitesinin 1/2023 Sayılı Kararının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	31.07.2025 32972
7558	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu Arasında Ev Sahibi Ülke Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	31.07.2025 32972
7559	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu Arasında İstanbul'da Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu Küresel Ofisi Kurulmasına Dair Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna İlişkin Kanun	31.07.2025 32972

MİLLETLERARASI ANTLAŞMALAR

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Katar Devleti Hükümeti Arasında İnsani Yardım Alanında İş Birliği Anlaşmasının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10069)	14.07.2025 32956

YÖNETMELİKLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Binaların Yangından Korunması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10026)	01.07.2025 32943
Cumhurbaşkanlığı Raportörlüğü Yönetmeliği	01.07.2025 32943
Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.07.2025 32944

Tarımsal Üretim Planlanması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.07.2025 32944
Demiryolu Uygunluk Değerlendirme Kuruluşları Yönetmeliği	02.07.2025 32944
Teknoloji ve Yenilik Odaklı Girişimlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesine Dair Yönetmelik	03.07.2025 32945
Sigara Filtresi Üretimi ve Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	03.07.2025 32945
TİKA Uzmanlığı Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	03.07.2025 32945
Yüksek Seçim Kurulu Seçim Uzmanlığı Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	03.07.2025 32945
Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	04.07.2025 32946
Rekabet Kurumu Personeli Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	04.07.2025 32946
Abdullah Gül Üniversitesi Lisans Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	05.07.2025 32947
Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	06.07.2025 32948
Erciyes Üniversitesi Çevre Sorunları ve Temiz Üretim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	06.07.2025 32948
Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Ön Lisans, Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	07.07.2025 32949
Kocaeli Üniversitesi Lazer Teknolojileri Araştırma ve Uygulama Merkezi Yönetmeliği	07.07.2025 32949
Millî Eğitim Bakanlığı Kurum Açma, Kapatma ve Ad Verme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.07.2025 32950
Tarımsal Amaçlı Örgütlerin Derecelendirilmesine İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.07.2025 32950
Sayıştay Yönetim Mensuplarının Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.07.2025 32950
Aile Hekimliği Sözleşme ve Ödeme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10058)	10.07.2025 32952
Resmi Mühür Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10059)	10.07.2025 32952
2521 Sayılı Avda ve Sporda Kullanılan Tüfekler, Nişan Tabancaları ve Av Bıçaklarının Yapımı, Alımı, Satımı ve Bulundurulmasına Dair Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.07.2025 32953
Millî Eğitim Bakanlığı Disiplin Amirleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.07.2025 32953
Millî Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Kurumları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.07.2025 32953
Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.07.2025 32953
Rekabet Kurumu Meslek Personeli Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.07.2025 32953

Engelli ve Eski Hükümlü Çalıştırmayan İşverenlerden Tahsil Edilen İdari Para Cezalarını Kullanmaya Yetkili Komisyona Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.07.2025 32954
Millî Eğitim Bakanlığı Proje Okulları Yönetmeliği	12.07.2025 32954
Gemilerle Yapılan Düzenli Seferler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.07.2025 32954
Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sporcu Sağlığı ve Termal Rehabilitasyon Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	12.07.2025 32954
İzmir Ekonomi Üniversitesi Yaratıcı Ekonomi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.07.2025 32955
Necmettin Erbakan Üniversitesi Yabancı Diller Yüksekokulu Yabancı Dil Öğretimi ve Yabancı Dil ile Öğretim Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	13.07.2025 32955
İzmir Kavram Meslek Yüksekokulu Ön Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.07.2025 32956
İzmir Kavram Meslek Yüksekokulu Yaz Öğretimi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.07.2025 32956
Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	17.07.2025 32958
Devlet Memurlarının Yarım Zamanlı Çalışma Hakkının Kullanımına İlişkin Yönetmelik (Karar Sayısı: 10108)	18.07.2025 32959
Toplu İş Sözleşmesinde Arabulucuya ve Hakeme Başvurma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.07.2025 32959
Gençlik ve Spor Bakanlığı Yurt Hizmetleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.07.2025 32959
Polis Akademisi Başkanlığı Polis Amirleri Eğitimi Merkezi Giriş ve Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.07.2025 32959
Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.07.2025 32959
Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Kadın Sorunları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.07.2025 32961
Balıkesir Üniversitesi Kadın Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	21.07.2025 32962
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	21.07.2025 32962
İzinsiz Çalıştığı İçin Haklarında Sınır Dışı Etme Kararı Alınan Yabancıların Çeşitli Masraflarının İşverenlerinden Tahsili Hakkında Yönetmelik	23.07.2025 32964
Borsa İstanbul A.Ş. Borsacılık Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	23.07.2025 32964
Borsalar ve Piyasa İşleticilerinin Kuruluş, Faaliyet, Çalışma ve Denetim Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	23.07.2025 32964
Fahri Av Müfettişlerinin Seçimi, Eğitimi, Görev ve Yetkileri ile Çalışma Esas ve Usullerine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik	24.07.2025 32965
Marmara Üniversitesi Tekstil ve Yazma Eserler Konservasyon ve Restorasyon Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	24.07.2025 32965

Selçuk Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.07.2025 32965
Millî Eğitim Bakanlığı Personelinin Görevde Yükselme, Unvan Değişikliği ve Yer Değiştirme Suretiyle Atanması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.07.2025 32966
Elektrik Piyasası Lisans Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.07.2025 32966
Yükseköğretim Kurumlarında Önlisans ve Lisans Düzeyindeki Programlar Arasında Geçiş, Çift Anadal, Yan Dal ile Kurumlar Arası Kredi Transferi Yapılması Esaslarına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.07.2025 32966
Hacettepe Üniversitesi Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	25.07.2025 32966
Sinop Üniversitesi Bağımlılıkla Mücadele Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	25.07.2025 32966
Sinop Üniversitesi Su Ürünleri Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	25.07.2025 32966
Sinop Üniversitesi Yaşlı Refahı ve Yaşlılık Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	25.07.2025 32966
Bahçeşehir Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	26.07.2025 32967
Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	26.07.2025 32967
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Katar Devleti Hükümeti Arasında Ticaret ve Ekonomik Ortaklık Anlaşması Çerçevesindeki Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelik	27.07.2025 32968
Abdullah Gül Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.07.2025 32968
Artvin Çoruh Üniversitesi Arıcılık Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.07.2025 32968
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Bankacılık Enstitüsü Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	27.07.2025 32968
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Yönetimi ve Muhasebe Enstitüsü Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	27.07.2025 32968
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Siyasî İlimler Enstitüsü Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	27.07.2025 32968
Bartın Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	28.07.2025 32969
Fenerbahçe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	28.07.2025 32969
Kafkas Üniversitesi Önlisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	28.07.2025 32969
Necmettin Erbakan Üniversitesi Tıp Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	28.07.2025 32969
Giresun Üniversitesi Türkçe ve Yabancı Dil Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.07.2025 32970

İstanbul Teknik Üniversitesi Uzay Destek Sistemleri Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	29.07.2025 32970
İstanbul Ticaret Üniversitesi Yabancı Dil Hazırlık Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.07.2025 32970
TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi İleri Mühendislik Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.07.2025 32970
Bilirkişilik Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.07.2025 32971
Millî Eğitim Akademisi Sözleşmeli Eğitim Personeli Yönetmeliği	30.07.2025 32971
Millî Eğitim Bakanlığı Ders Kitapları ve Eğitim Araçları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.07.2025 32971
Danışmanlık Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.07.2025 32971
Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.07.2025 32971
Mal Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.07.2025 32971
Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.07.2025 32971
Özel Hukuk Hükümlerine Tabi Sigortalar Kapsamında Hak Sahiplerince Aranmayan Paralar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.07.2025 32971
Ankara Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.07.2025 32971
Hacettepe Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	30.07.2025 32971
Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	31.07.2025 32972
Sivas Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Tarımsal Çalışmalar Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	31.07.2025 32972
Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.07.2025 32972
Türk-Alman Üniversitesi Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.07.2025 32972

TEBLİĞLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Damızlık ve Damızlık Harici Hayvanlar ile Üreme Ürünleri İthalatı Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: 2023/22)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/23)	01.07.2025 32943
İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresine İlişkin Tebliğ (No: 2025/6)	01.07.2025 32943

İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/2)	04.07.2025 32946
4688 Sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu Gereğince Kamu Görevlileri Sendikaları ile Konfederasyonların Üye Sayılarına İlişkin 2025 Temmuz İstatistikleri Hakkında Tebliğ	06.07.2025 32948
Paybull Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para A.Ş.'nin Faaliyet İzninin İptal Edilmesine İlişkin Karar	08.07.2025 32950
Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025-32/76)	09.07.2025 32951
Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	09.07.2025 32951
Yerel Kalkınma Hamlesi Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliği	09.07.2025 32951
Yerel Yatırım Konuları Listesi Tebliği	09.07.2025 32951
Yeşil Dönüşüm Destek Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	09.07.2025 32951
İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat: 2017/4)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2025/1)	09.07.2025 32951
Milli Emlak Genel Tebliği (Sıra No: 422)	10.07.2025 32952
İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İhracat 2006/7)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2025/2)	10.07.2025 32952
Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	10.07.2025 32952
Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	10.07.2025 32952
Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu Kararı	10.07.2025 32952
Dijital Dönüşüm Destek Programı Uygulama Esaslarına İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	12.07.2025 32954
Sağlık Bakanlığının Özel İznine Tabi Maddelerin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2025/4)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2025/31)	12.07.2025 32954
Kredi Kartı İşlemlerinde Uygulanacak Azami Faiz Oranları Hakkında Tebliğ (Sayı: 2020/16)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/16)	12.07.2025 32954
2025 Yılı Haziran Ayına Ait Dahilde İşleme İzin Belgelerinin (D1) Listesi	13.07.2025 32955
2025 Yılı Haziran Ayına Ait Yurt İçi Satış ve Teslim Belgelerinin (D3) Listesi	13.07.2025 32955
2025 Yılı Haziran Ayına Ait Firma Talebine İstinaden İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	13.07.2025 32955

2025 Yılı Haziran Ayına Ait Resen İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	13.07.2025 32955
Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 9)	14.07.2025 32956
Mısır İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanmasına İlişkin Tebliğ	14.07.2025 32956
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/15)	16.07.2025 32957
Uluslararası Gözetim Şirketlerinin Faaliyetlerinin Süreli Durdurulması Hakkında Tebliğ (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2025/34)	16.07.2025 32957
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2023/2)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	17.07.2025 32958
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/8)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	17.07.2025 32958
Türk Gıda Kodeksi Gıdalardaki Bitki Toksinleri Seviyelerinin Resmî Kontrolü İçin Numune Alma ve Analiz Metodu Kriterleri Tebliği (No: 2025/8)	18.07.2025 32959
Türk Gıda Kodeksi Yumurta Tebliği (2014/55)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (2025/20)	18.07.2025 32959
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/17)	19.07.2025 32960
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/18)	19.07.2025 32960
1416 Sayılı Kanun ve Buna Bağlı Yönetmelik Uyarınca Yurt Dışında Lisans ve Lisansüstü Öğrenim Gören Öğrencilere Yapılacak Ödemeler Hakkında Tebliğ	22.07.2025 32963
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/16)	22.07.2025 32963
Yağlık Ayçiçeği Tohumu ve Ham Ayçiçeği Yağı İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanmasına İlişkin Tebliğ	22.07.2025 32963
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/19)	23.07.2025 32964
6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu Gereğince; İşkollarındaki İşçi Sayıları ve Sendikaların Üye Sayılarına İlişkin 2025 Temmuz Ayı İstatistikleri Hakkında Tebliğ	24.07.2025 32965
Kredi Kartı İşlemlerinde Uygulanacak Azami Faiz Oranları Hakkında Tebliğ (Sayı: 2020/16)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/17)	25.07.2025 32966
Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	30.07.2025 32971
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/3)	31.07.2025 32972
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/4)	31.07.2025 32972
Sektörel Dış Ticaret Şirketi Statüsünün Geri Alınmasına İlişkin Karar	31.07.2025 32972

ÖNEMLİ BİLGİLER
IMPORTANT INFORMATION

ÖNEMLİ BİLGİLER
IMPORTANT INFORMATION

TABLO - 1

KIDEM TAZMİNATI TAVANI (TL)	
01.07.2025 - 31.12.2025	53.919,68
01.01.2025 - 30.06.2025	46.655,43
01.07.2024 - 31.12.2024	41.828,42
01.01.2024 - 30.06.2024	35.058,58
01.07.2023 - 31.12.2023	23.489,83
01.01.2023 - 30.06.2023	19.982,83
01.07.2022 - 31.12.2022	15.371,40
01.01.2022 - 30.06.2022	10.848,59
01.07.2021 - 31.12.2021	8.284,51
01.01.2021 - 30.06.2021	7.638,96
01.07.2020 - 31.12.2020	7.117,17
01.01.2020 - 30.06.2020	6.730,15
01.07.2019 - 31.12.2019	6.379,86
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60
01.07.2018 - 31.12.2018	5.434,42
01.01.2018 - 30.06.2018	5.001,76
01.07.2017 - 31.12.2017	4.732,48
01.01.2017 - 30.06.2017	4.426,16

TABLO - 2

İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ ORANLARI (2002'DEN İTİBAREN)	
İşçi Payı	% 1
İşveren Payı	% 2
Devlet Payı	% 1

TABLO - 3

VERGİDEN MÜSTESNA HARCIRAH TAVANI (TL)	
01.01.2025'ten itibaren	686,00
01.01.2024'den itibaren	480,00
01.01.2023'den itibaren	250,00
07.07.2022'den itibaren	149,00
01.01.2022'den itibaren	92,00
01.01.2021'den itibaren	73,50
01.01.2020'den itibaren	66,85
01.01.2019'dan itibaren	61,50
01.01.2018'den itibaren	61,50
01.01.2017'den itibaren	57,50

TABLO - 4

REESKONT VE AVANS İŞLEMLERİNDE UYGULANAN İSKONTO VE FAİZ ORANLARI		
Yürürlük Tarihi	Reeskont İşlem	Avans İşlem
08.03.2025	43,25	44,25
28.12.2024	48,25	49,25
01.04.2024	50,75	51,75

23.12.2023	43,25	44,25
01.12.2023	40,75	41,75
01.11.2023	35,75	36,75
28.09.2023	30,75	31,75
01.09.2023	25,75	26,75
24.06.2023	15,75	16,75
31.12.2022	9,75	10,75
02.01.2022	14,75	15,75
31.12.2021	14,75	15,75
19.12.2020	15,75	16,75
13.06.2020	9	10
21.12.2019	12,75	13,75
11.10.2019	17,25	18,25
29.06.2018	18,50	19,50
31.12.2016	8,75	9,75

TABLO - 5

**SİGORTA PRİMİNE TÂBİ TUTULMAYACAK YEMEK PARASI İLE
ÇOCUK VE AİLE ZAMMI TUTARLARI (TL)**

Dönemler	Yemek Parası (Günlük)	Çocuk Zammi (Aylık)	Aile Zammı (Aylık)
01.01.2025-31.12.2025 dönemi	158,00	520,11	2.600,55
01.01.2024-31.12.2024 dönemi	157,69	400,05	2.000,25
01.07.2023-31.12.2023 dönemi	105,75	268,29	1.341,45
01.01.2023-30.06.2023 dönemi	78,90	200,16	1.000,80
01.12.2022-31.12.2022 dönemi	51,01	129,42	647,10
01.07.2022-30.11.2022 dönemi	12,94	129,42	647,10
01.01.2022-30.06.2022 dönemi	10,01	100,08	500,40
01.01.2021-31.12.2021 dönemi	7,16	71,55	357,75
01.01.2020-31.12.2020 dönemi	5,89	58,86	294,30
01.01.2019-31.12.2019 dönemi	5,12	51,17	255,84
01.01.2018-31.12.2018 dönemi	4,06	40,59	202,95
01.01.2017-31.12.2017 dönemi	3,56	35,55	177,75
01.01.2016-31.12.2016 dönemi	3,29	32,94	164,70
01.07.2015-31.12.2015 dönemi	2,55	25,47	127,35
01.01.2015-30.06.2015 dönemi	2,40	24,03	120,15
01.07.2014-31.12.2014 dönemi	2,27	22,68	113,40
01.01.2014-30.06.2014 dönemi	2,14	21,42	107,10

TABLO - 6

SGK GECİKME ZAMMI ORANLARI (AYLIK)

AY/YIL	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Ocak	0,89	0,87	1,06	1,46	0,82	1,21	1,79	0,85	2,93	3,08
Şubat	0,88	0,90	1,05	1,48	0,81	1,21	1,49	0,85	3,00	3,04
Mart	0,88	0,92	1,05	1,53	0,88	1,21	1,70	0,79	3,34	-
Nisan	0,88	0,92	1,05	1,53	0,80	1,21	1,71	0,79	3,40	3,42
Mayıs	0,75	0,92	1,05	1,95	0,66	1,40	1,86	0,79	3,47	3,42

Haziran	0,75	0,89	1,46	1,82	0,67	1,44	1,84	0,79	3,43	3,25
Temmuz	0,73	0,92	1,46	1,59	0,76	1,46	1,84	1,32	3,36	3,09
Ağustos	0,73	0,92	1,65	1,19	0,76	1,46	1,84	1,32	3,10	
Eylül	0,69	0,94	1,88	1,18	0,76	1,43	1,16	1,32	3,20	
Ekim	0,69	0,98	1,88	1,11	0,76	1,43	1,16	1,97	3,31	
Kasım	0,79	0,98	1,51	0,97	0,76	1,35	1,16	2,85	3,32	
Aralık	0,79	0,98	1,51	0,90	0,76	1,35	1,16	2,85	3,16	

TABLO - 7**ASGARİ YILLIK ÜCRETİLİ İZİN SÜRELERİ (10.06.2003'TEN İTİBAREN)**

HİZMET SÜRESİ	YILLIK İZİN SÜRESİ
1 yıldan 5 yıla kadar (5 yıl dahil) olanlar	14 iş günü
5 yıldan fazla 15 yıldan az olanlar	20 iş günü
15 yıl (dahil) ve daha fazla olanlar	26 iş günü
18 ve daha küçük yaştaki işçiler ile 50 ve daha yukarı yaştakiler	En az 20 iş günü

TABLO - 8**4/a (SSK) KAPSAMINDA SİĞORTALILARIN PRİM ORANLARI
(01.09.2013'den itibaren)**

Sigorta Kolları	Sigortalı Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	-	2	2
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi	9	11	20
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi (Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulanan İşyerleri İçin)	9	12 - 14	21 - 23
Genel Sağlık Sigortası Primi	5	7, 5	12, 5
Toplam	14	20, 5 - 23, 5	34, 5 - 37, 5

**4/b (Bağ-Kur) KAPSAMINDA SİĞORTALILARIN PRİM ORANLARI
(01.09.2013'den itibaren)**

Sigorta Kolları	Toplam (Sigortalı) (%)
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	2
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi	20
Genel Sağlık Sigortası Primi	12, 5
Toplam	34, 5

**4/c (Devlet Memurları) KAPSAMINDA SİĞORTALILARIN PRİM ORANLARI
(01.09.2013'den itibaren)**

Sigorta Kolları	Sigortalı Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi	9	11	20
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi (Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulanan İşyerleri İçin)	9	14,33 - 21	23,33 - 30
Genel Sağlık Sigortası Primi	5	7,5	12,5
Toplam	14	18,5 - 28,5	32,5 - 42,5

İSTEĞE BAĞLI SİĞORTALILARIN PRİM ORANLARI (01.09.2013'den itibaren)	
Sigorta Kolları	Toplam (Sigortalı) (%)
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi	20
Genel Sağlık Sigortası Primi	12
Toplam	32

4/a (SSK) KAPSAMINDA ÇALIŞAN EMEKLİLERİN SGDP ORANLARI (01.09.2013'den itibaren)			
Sigorta Kolları	Sigortalı Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Sosyal Güvenlik Destek Primi	7,5	22,5	30
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	-	2	2
Toplam	7,5	24,5	32

4/b (Bağ-Kur) KAPSAMINDA ÇALIŞAN EMEKLİLERİN SGDP ORANLARI (01.10.2008'den itibaren)					
SGDP Kesintisine Tabi Emekli Aylığı	2008 Yılında (%)	2009 Yılında (%)	2010 Yılında (%)	2011'den itibaren (%)	2015 Temmuz 2016 Şubat Dönemi*
4/b (Bağ-Kur) Sigortalılarına ilgili yılı Ocak ayında ödenen en yüksek yaşlılık aylığını geçmemek üzere, emekli aylığı üzerinden	12	13	14	15	10

* Emekli aylıklarından yapılan SGDP kesintisi, 2016 Mart ödeme döneminden itibaren kaldırılmıştır.

TABLO - 9

AYLIK ASGARİ ÜCRET TUTARLARI (TL)	
01.01.2025 - 31.12.2025 Dönemi	22.104,67
01.01.2024 - 31.12.2024 Dönemi	17.002,12
01.07.2023 - 31.12.2023 Dönemi	11.402,32
01.01.2023 - 30.06.2023 Dönemi	8.506,80
01.07.2022 - 31.12.2022 Dönemi	5.500,35
01.01.2022 - 30.06.2022 Dönemi	5.004,00
01.01.2021 - 31.12.2021 Dönemi	3.577,50
01.01.2020 - 31.12.2020 Dönemi	2.943,00
01.01.2019 - 31.12.2019 Dönemi	2.558,40
01.01.2018 - 31.12.2018 Dönemi	2.029,50
01.01.2017 - 31.12.2017 Dönemi	1.777,50
01.01.2016 - 31.12.2016 Dönemi	1.647,00

TABLO - 10

ÇIRAKLAR İÇİN AYLIK ASGARİ ÜCRET TUTARLARI (TL)		
Dönemler	Aday Çırak ve Çıraklar için	Kalfalık Yeterliliği Kazanan 12. Sınıf Öğrencileri İçin
01.01.2025-31.12.2025 Dönemi	6.631,40	11.052,33
01.01.2024-31.12.2024 Dönemi	6.000,75	10.001,25
01.07.2023-31.12.2023 Dönemi	4.024,35	6.707,25
01.01.2023- 30.06.2023 Dönemi	3.002,40	5.004,00
01.01.2022-31.12.2022 Dönemi	1.941,30	3.235,50
01.01.2022-30.06.2022 Dönemi	1.501,20	2.502,00

TABLO - 11

SİGORTA PRİMİNE ESAS AYLIK TABAN VE TAVAN ÜCRET TUTARLARI (TL)		
Dönemler	Aylık Taban Ücret	Aylık Tavan Ücret
01.01.2025 - 31.12.2025 Dönemi	2.005,50	195.041,40
01.01.2024 - 31.12.2024 Dönemi	20.002,50	150.018,90
01.07.2023 - 31.12.2023 Dönemi	13.414,50	100.608,90
01.01.2023 - 30.06.2023 Dönemi	10.008,00	75.060,00
01.07.2022 - 31.12.2022 Dönemi	6.471,00	48.532,50
01.01.2022 - 30.06.2022 Dönemi	5.004,00	37.530,00
01.01.2021 - 31.12.2021 Dönemi	3.577,50	26.831,40
01.01.2020 - 31.12.2020 Dönemi	2.943,00	22.072,50
01.01.2019 - 31.12.2019 Dönemi	2.558,40	19.188,00
01.01.2018 - 31.12.2018 Dönemi	2.029,50	15.221,40
01.01.2017 - 31.12.2017 Dönemi	1.777,50	13.331,40
01.01.2016 - 31.12.2016 Dönemi	1.647,00	10.705,50

TABLO - 12

AYLIK ENGELLİLİK İNDİRİMİ TUTARLARI (TL)			
YILLAR	I. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş olanlar)	II. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 60'ını kaybetmiş olanlar)	III. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 40'ını kaybetmiş olanlar)
2025	9900	5700	2400
2024	6900	4000	1700
2023	4400	2600	1100
2022	2000	1170	500
2021	1500	860	380
2020	1400	790	350
2019	1200	650	290
2018	1000	530	240
2017	900	470	210
2016	900	460	210

TABLO - 13

HİZMET SÖZLEŞMESİ SONA ERDİRİLİRKEN DİKKATE ALINACAK BİLDİRİM SÜRELERİ VE İHBAR TAZMİNATI TUTARLARI (*)		
HİZMET SÜRESİ	BİLDİRİM SÜRESİ	İHBAR TAZMİNATI TUTARI
6 Aydan Az Sürmüş İşçi İçin	2 Hafta	2 Haftalık Ücret
6 Aydan 1, 5 Yıla Kadar Sürmüş İşçi İçin	4 Hafta	4 Haftalık Ücret
1, 5 Yıldan 3 Yıla Kadar Sürmüş İşçi İçin	6 Hafta	6 Haftalık Ücret
3 Yıldan Fazla Sürmüş İşçi İçin	8 Hafta	8 Haftalık Ücret
(*) Tabloda belirtilen süreler asgari süreler olup, sözleşme ile artırılabilir. Bu süreler hem işveren hem de işçi açısından bağlayıcıdır. İşveren, işçinin bildirim süresine bağlı ücretlerini peşin ödemek suretiyle sözleşmesini sona erdirebilir.		

TABLO - 14

SS ve GSS Kanununa Göre Uygulanacak İdari Para Cezaları (TL) (01.01.2025 – 31.12.2025 Döneminde)	
Sigortalı işe giriş bildirgesini ve GSS giriş bildirgesini süresinde ve Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun vermeyenler hakkında, her bir sigortalı için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
1. Sigortalı işe giriş bildirgesinin verilmediğinin, mahkeme kararından veya Kurumun denetim ve kontrol ile görevli memurlarınca ya da diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan tespitlerden veya bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden anlaşılması halinde,	
— İlk tespitte her bir sigortalı için aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
— Bir yıl içinde ikinci kez tespitinde her bir sigortalı için aylık asgari ücretin beş katı tutarında	130.028,00
İşyeri bildirgesini yasal süresinde Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun vermeyenlere:	
— Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin üç katı tutarında(*)	78.017,00
— Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için aylık asgari ücretin iki katı tutarında(*)	52.011,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Aylık prim ve hizmet belgesini süresinde ve Kurumca belirlenen şekil ve usulde vermeyenlere her bir fiil için; aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere,	
— Belgenin asıl olması halinde, belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Belgenin ek olması halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında	3.251,00
— Ek belgenin sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin süresi içinde verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmamasına bağlı olarak Kurumca re'sen düzenlenmesi halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
Belgenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden hizmetleri veya kazançları kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, belgenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığına, işverence düzenlenip düzenlenmediğine bakılmaksızın, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
Kurumun defter ve belge incelemeye yetkili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından veya SMMM ile YMM'lerce düzenlenen raporlara istinaden Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00

İşyeri defter, kayıt ve belgelerinin Kurumun denetim ve kontrol memurlarınca incelenmek üzere Kurumca yapılan yazılı ihtarla rağmen 15 gün içinde mücbir sebep olmaksızın tam olarak ibraz edilmemesi veya defterlerin tasdiksiz olması halinde:	
— Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	312.066,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin altı katı tutarında	156.033,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücretin üç katı tutarında	78.017,00
Defter ve belgelerin tümünü verilen süre içinde ibraz etmekle birlikte, defter kayıtlarının geçersiz sayılması halinde, geçersizlik hallerinin gerçekleştiği her bir takvim ayı için:	
— Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, asgari ücretin oniki katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, asgari ücretin altı katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için, asgari ücretin üç katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
Bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	312.066,00
Geçersiz sayılan her bir ücret tediye bordosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
İbraz süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan ve tümünün veya bir bölümünün geçer-siz olduğu tespit edilen defter ve belgeler yönünden geçersizlik fiilleri için ayrıca idari para cezası uygulanmaksızın:	
— Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	312.066,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı tutarında	156.033,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için, aylık asgari ücretin üç katı tutarında	78.017,00
Asgari işçilik uygulaması ile ilgili olarak Kurumca istenilecek bilgileri ve belgeleri yazılı olarak en geç bir ay içinde vermeyen kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalara, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
Kendi mevzuatlarına göre kayıt ve tescilini yaptıkları 4/b (Bağ-Kur) kapsamındaki sigortalı-lar için sigortalı işe giriş bildirgesi düzenleyerek Kuruma vermeyen kurum ve kuruluşlar ile tüzel kişilere aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Faaliyetinin sona erdiğini bildiren 4/b sigortalılarını Kuruma bildirmeyen kuruluşlar ve vergi daireleri ile kendilerine, aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Vazife malûllüğüne sebep olan olayı süresi içinde Kuruma bildirmeyen kamu idarelerine, aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
İhale yolu ile yaptırdıkları her türlü işleri üstlenenleri ve bunların adreslerini süresi içinde Kuruma bildirmeyen kamu idareleri ile döner sermayeli kuruluşlara ve 5411 sayılı Bankacı-lık Kanunu kapsamındaki kuruluşlara, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlara, aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Kurumca belirlenecek işlemlerde, işlem yaptığı kişilerin sigortalılık bakımından tescilli olup olmadığını kontrol edip, sigortasız olduğunu tespit ettiği kişileri Kuruma bildirmeyen kamu idareleri ile bankalara, sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında(*)	2.601,00
Şirket kuruluş aşamasında, çalıştıracağı sigortalı sayısını ve bunların işe başlama tarihini ticaret sicili memurluklarına bildiren işverenlerin, bu bildirimlerini süresinde Kuruma bil-dirmeyen Ticaret sicili memurluklarına, her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Yapı ruhsatı ve diğer tüm ruhsat veya ruhsat niteliği taşıyan işlemlerine ilişkin bilgi ve bel-geler ile varsa bunların verilmesine esas olan istihdama ilişkin bilgileri, süresinde Kuruma bildirmeyen valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer kamu ve özel hukuk tüzel kişilerine, her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50

Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının 5510 sayılı Kanun'dan doğan	130.028,00
--	------------

inceleme ve soruşturma görevlerini yerine getirmeleri sırasında görevlerini yapmasına engel olan işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişilere, aylık asgari ücretin beş katı tutarında	
Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının görevlerini yapmasını engellemek amacıyla cebir ve tehdit kullanan işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişilere, aylık asgari ücretin on katı tutarında	260.055,00
Kamu idareleri, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulmuş kurum ve kuruluşlar ile diğer gerçek ve tüzel kişilerden, 5510 sayılı Kanun'un 100. maddesi kapsamında Kurum tarafından istenen bilgi ve belgeleri;	
— Belirlenen süre içinde mücbir sebep olmaksızın vermeyenler hakkında, aylık asgari ücretin beş katı tutarında	130.028,00
— Geç verenler hakkında, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
4/a kapsamındaki sigortalılara geçici iş göremezlik ödeneği ödemelerinde 100. maddeye istinaden Kurumca işverenlerden istenilen bildirimlerin;	
— Belirlenen süre içerisinde ve elektronik ortamda yapılmaması halinde sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00
— Hiç yapılmaması halinde sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
4/c kapsamındaki sigortalıların hizmet bilgilerinin 100. madde kapsamında Kurumca oluşturulan yazılım programına bilgi girişinin;	
— Belirlenen süre içinde elektronik ortamda hiç gönderilmemesi halinde, ilgili yılın aralık ayında geçerli olan asgari ücretin yirmi dört katını geçmemek üzere, sigortalı başına aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Geç gönderilmesi halinde, ilgili yılın aralık ayında geçerli olan asgari ücretin yirmi dört katını geçmemek üzere, sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00
4/a kapsamındaki sigortalılığı sona erenlere ilişkin bildirim ile 506 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesinde yer alan sandıklara, sandık iştirakçiliğinin başlama veya sona ermesine ilişkin bildirim, süresi içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun olarak yapmayanlar veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında, bir takvim ayında işlenen bu fiillerden dolayı tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla her bir sigortalı veya sandık iştirakçisi için asgari ücretin onda biri tutarında (*)	2.601,00
5510 sayılı Kanun'un 100. maddesinin altıncı fıkrasına göre genel sağlık sigortalılarının bakmakla yükümlü oldukları kişilere ait bilgi girişlerini süresinde yapmayanlar ile bakmakla yükümlü olunan kişi olmayanlara ait bilgi girişi yapanlara aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
5510 sayılı Kanun'un Ek 6. maddesine göre yapılması gereken bildirim veya kontrol yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, her bir fiil için aylık asgari ücret tutarında	26.005,50
“Ev Hizmetlerinde 10 Gün ve Daha Fazla Çalıştırılacaklara İlişkin Bildirge”nin;	
— Yasal süresinde verilmemesi halinde her bir sigortalı için asgari ücret tutarında	26.005,50
— Yasal süresi dışında verilmesi halinde Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları aracılığı ile gerekli inceleme yapıldıktan sonra işleme alınması gerektiğine karar verilenler hakkında, sigortalı çalıştırılan her ay ve her bir sigortalı için ayrı ayrı olmak ve aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere, ayrıca asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Yasal süresi dışında verilen bildirgenin ilave olarak çalıştırdığı sigortalı/sigortalılar için verildiğinin anlaşılması halinde, her ay ve her bir sigortalı için ayrı ayrı olmak ve aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere, asgari ücretin sekizde biri tutarında	3.250,68
— Ev hizmetlerinde 10 gün ve daha fazla süre ile çalıştırılan sigortalının işten ayrılışına ilişkin Bildirgenin süresinde verilmemesi halinde asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00

— Herhangi bir bildirimde bulunulmaksızın, ev hizmetlerinde ay içinde 10 gün ve daha fazla süreyle sigortalı çalıştırıldığına mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden tespit edilmesi, hizmetlerin veya kazançların Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiğinin anlaşılması halinde asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesindeki sigortalıların, prime esas kazançlarının veya hizmetlerinin bildirilmediği, eksik ya da geç bildirildiği anlaşılan her bir işyeri için; aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere,	
— Beyannamenin asıl olması halinde, beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Beyannamenin ek olması halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında	3.250,68
— Ek beyannamenin sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin süresi içinde verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmamasına bağlı olarak Kurumca re'sen düzenlenmesi halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden hizmetleri veya kazançları kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği ya da sadece hizmetlerinin Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık beyannamedeki her bir işyeri için	
— Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin üç katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücret tutarında	26.005,50
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücreti geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücretin üçte biri tutarında	8.668,50
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesindeki her bir işyerinden bildirilen sigortalıların sadece prime esas kazançlarının eksik bildirildiğinin anlaşılması halinde ise beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin onda birinden az, iki katından fazla olmamak üzere tespit edilen prime esas kazanç tutarında	
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde, sigortalıların işyerlerinde fiilen yaptıkları işe uygun meslek adı ve kodunu, gerçeğe aykırı bildirilen her bir işyeri için aylık asgari ücreti geçmemek üzere meslek adı ve kodu gerçeğe aykırı bildirilen sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00
(*) Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevli memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, bildirgenin veya belgenin yasal süresinden sonra ilgililerce kendiliğinden 30 gün içinde verilmesi ve söz konusu cezaların tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde, öngörülen cezalar dörtte bir oranına karşılık gelen tutar üzerinden uygulanır.	

TABLO - 15

2025 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
158.000 TL'ye kadar	% 15
330.000 TL'nin 158.000 TL'si için 23.700 TL, fazlası	% 20
800.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL (ücret gelirlerinde 1.200.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL), fazlası	% 27
4.300.000 TL'nin 800.000 TL'si için 185.000 TL (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL'si için 293.300 TL), fazlası	% 35
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.410.000 TL (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.378.000 TL), fazlası	% 40
2024 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
110.000 TL'ye kadar	% 15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	% 20
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL (ücret gelirlerinde 870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL), fazlası	% 27
3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL), fazlası	% 35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL), fazlası	% 40
2023 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
70.000 TL'na kadar	% 15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	% 20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası	% 27
1.990.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL (ücret gelirlerinde 1.990.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	% 35
1.990.000 TL'den fazlasının 1.990.000 TL'si için 621.400 (ücret gelirlerinde 1.990.000 TL'ndan fazlasının 1.990.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	% 40
2022 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
32.000 TL'na kadar	% 15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	% 20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL (ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL), fazlası	% 27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası	% 35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 (ücret gelirlerinde 880.000 TL'ndan fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL), fazlası	% 40

2021 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
24.000 TL'na kadar	% 15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası	% 20
130.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL (ücret gelirlerinde 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL), fazlası	% 27
650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL), fazlası	% 35
650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 (ücret gelirlerinde 650.000 TL'ndan fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL), fazlası	% 40
2020 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
22.000 TL'na kadar	% 15
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	% 20
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	% 27
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	% 35
600.000 TL'nin 600.000 TL'si için 195.870 (ücret gelirlerinde 600.000 TL'ndan fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	% 40

TABLO - 16

YILLAR	İlgili Vergi Usul Kanunu Tebliğ No.	Yeniden Değerleme Oranı (%)
2024	574	43,93
2023	554	58,46
2022	542	122,93
2021	533	36,20
2020	521	9,11
2019	512	22,58
2018	503	23,73
2017	484	14,47
2016	474	3,83

TABLO - 17
GEÇİCİ VERGİ ORANLARI

Vergi Türü	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Gelir	15	15	15	15	15	15
Kurumlar	22	25	23	20 (I-II) 25 (III)	20	25

TABLO - 18

BEYANNAMELERİNİ İMZALATMAK ZORUNDA OLANLAR (TL)					
Yıllar	Aktif Toplamı		Net Satışlar Toplamı		Yıllar
2024	91.807.000	ve	183.568.000	aşmayanlar	2025 yılında
2023	63.786.000	ve	127.540.000	aşmayanlar	2024 yılında
2022	40.254.000	ve	80.487.000	aşmayanlar	2023 yılında
2021	18.057.000	ve	36.104.000	aşmayanlar	2022 yılında
2020	13.258.000	ve	26.508.000	aşmayanlar	2021 yılında
2019	12.151.000	ve	24.295.000	aşmayanlar	2020 yılında
2018	9.913.000	ve	19.820.000	aşmayanlar	2019 yılında
2017	8.012.000	ve	16.019.000	aşmayanlar	2018 yılında

TABLO - 19

2025 YILINDA BEYANNAMELERİNİ İMZALATMAK ZORUNDA OLMAYANLAR (TL)	
Noterler	
Özel Kanunlarına Göre Kurulan Kooperatifler ile Bunların Oluşturdıkları Birlikler	
2024 Yılı Satış ve Hasılatları Aşağıda Belirtilen Tutarları Aşmayan Mükellefler	
Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunanlardan Hasılat Tutarı	2.142.000
II. Sınıf Tacirlerden Alım - Satım veya İmalat Faaliyetlerinde Bulunanlardan Satışları Tutarı	3.077.000
II. Sınıf Tacirlerden Alım - Satım veya İmalat Dışındaki İlerle Uğraşanlardan Hasılat Tutarı	1.552.000
Zirai Kazancı İşletme Hesabı Esasına Göre Belirlenen Çiftçilerden Hasılat Tutarı	3.077.000

TABLO - 20

AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'A GÖRE GECİKME ZAMMI ORANLARI		
Dönemler	Gecikme Zammı Oranı (Aylık)	Yasal Düzenleme
21.05.2024'den itibaren	% 4,5	8484 s. CK
14.11.2023'ten itibaren	%3,5	7782 s. CK
21.7.2022'den itibaren	% 2,5	5801 s.CK
30.12.2019'dan itibaren	% 1,6	1947 s. CK
02.10.2019'dan itibaren	% 2	1592 s. CK
01.07.2019'dan itibaren	% 2,5	1266 s. CK
05.09.2018 tarihinden itibaren	% 2	62 s. CK
19.10.2010 Tarihinden İtibaren	% 1,40	2010/965 s. BKK

TABLO - 21

TECİL FAİZİ ORANLARI			
Dönemler	Faiz Oranı (Aylık)	Faiz Oranı (Yıllık)	Yasal Düzenleme
21.05.2024 tarihinden itibaren	% 4	%48	Seri: C Sıra No:9 Tahsilât Genel Tebliği
14.11.2023 tarihinden itibaren	% 3	% 36	Seri: C Sıra No:7 Tahsilat Genel Tebliği
21.7.2022 tarihinden itibaren	% 2	%24	Seri: C Sıra No : 6 Tahsilat Genel Tebliği
30.12.2019 tarihinden itibaren	% 1,25	%15	Seri: C Sıra No : 5 Tahsilat Genel Tebliği
25.10.2019 tarihinden itibaren	% 1,583	%19	Seri: C Sıra No : 4 Tahsilat Genel Tebliği
6.9.2018 tarihinden itibaren	% 1,833	% 22	Seri: C Sıra No:3 Tahsilat Genel Tebliği
21.10.2010 Tarihinden İtibaren	% 1	% 12	Seri: C Sıra No:2 Tahsilat Genel Tebliği

TABLO - 22**EMLAK VERGİSİ ORANLARI**

	KONUT	İŞYERİ	ARSA	ARAZİ
Normal Yörelere	Binde 1	Binde 2	Binde 3	Binde 1
Büyükşehir Sınırları ve Mucavir Alanlar İçin	Binde 2	Binde 4	Binde 6	Binde 2

TABLO - 23**EMLAK VERGİSİ DEĞERİ YILLIK ARTIŞ ORANLARI (%)**

Yıllar	İstisna Tutarı
2025	21,965
2024	29,23
2023	61,465
2022	Genel Beyan Dönemi
2021	4,555
2020	11,29
2019	11,865
2018	Genel Beyan Dönemi
2017	3,83
2016	2,79

TABLO - 24**KONUT KİRA GELİRİ İSTİSNA TUTARLARI (TL)**

2020	2021	2022	2023	2024	2025
6.600	7.000	9.500	21.000	33.000	47.000

TABLO - 25

BAZI MENKUL SERMAYE İRATLARINA UYGULANAN İNDİRİM (Enflasyondan Arındırma) ORANLARI (%)	
2024	123,64
2023	352,38
2022	677,67
2021	2,17
2020	85,1

TABLO - 26
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ ORANLARI 2025
(I) SAYILI TARİFE

Motor Silindir Hacmi (cm³)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm³ ve aşağısı	259.900'ü aşmayanlar	1	4.834	3.372	1.882	1.420	499
	259.900'ü aşıp 455.300'ü aşmayanlar	2	5.313	3.707	2.068	1.565	551
	455.300'ü aşanlar	3	5.803	4.042	2.264	1.709	594
1301 - 1600 cm³ e kadar	259.900'ü aşmayanlar	4	8.421	6.314	3.661	2.587	993
	259.900'ü aşıp 455.300'ü aşmayanlar	5	9.267	6.948	4.031	2.838	1.085
	455.300'ü aşanlar	6	10.112	7.577	4.389	3.098	1.184
1601 - 1800 cm³ e kadar	651.700'ü aşmayanlar	7	16.370	12.801	7.523	4.589	1.777
	651.700'ü aşanlar	8	17.866	13.956	8.218	5.014	1.940
1801 - 2000 cm³ e kadar	651.700'ü aşmayanlar	9	25.792	19.862	11.674	6.948	2.731
	651.700'ü aşanlar	10	28.142	21.677	12.734	7.577	2.982
2001 - 2500 cm³ e kadar	813.900'ü aşmayanlar	11	38.695	28.090	17.549	10.480	4.145
	813.900'ü aşanlar	12	42.217	30.642	19.141	11.439	4.522
2501 - 3000 cm³ e kadar	1.628.900'ü aşmayanlar	13	53.952	46.942	29.322	15.770	5.780
	1.628.900'ü aşanlar	14	58.864	51.203	31.991	17.206	6.308
3001 - 3500 cm³ e kadar	1.628.900'ü aşmayanlar	15	82.173	73.942	44.537	22.231	8.142
	1.628.900'ü aşanlar	16	89.652	80.656	48.585	24.245	8.893

3501 - 4000 cm ³ e kadar	2.607.700'ü aşmayanlar	17	129.201	111.570	65.702	29.322	11.674
	2.607.700'ü aşanlar	18	140.960	121.707	71.687	31.991	12.734
4001 cm ³ ve yukarısı	3.096.500'ü aşmayanlar	19	211.479	158.577	93.917	42.208	16.370
	3.096.500'ü aşanlar	20	230.698	172.998	102.458	46.044	17.866
			Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
2- Motosikletler							
100 - 250 cm ³ 'e kadar			899	672	496	305	115
251 - 650 cm ³ 'e kadar			1.862	1.409	899	496	305
651 - 1200 cm ³ 'e kadar			4.808	2.857	1.409	899	496
1201 cm ³ ve yukarısı			11.666	7.707	4.808	3.817	1.862

B. (II) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

(I) ve (I/A) sayılı tarifelerde yazılı otomobil, arazi taşıtı, kaptıkaçtı ve benzerleri ile motosikletler dışında kalan motorlu kara taşıtları, aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

(II) Sayılı Tarife

Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri /Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)		
	1 - 6 yaş	7 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	5.780	3.817	1.862
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm ³ ve aşağısı	7.707	4.808	2.857
1901 cm ³ ve yukarısı	11.666	7.707	4.808
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	14.603	8.720	3.817
26-35 kişiye kadar	17.513	14.603	5.780
36-45 kişiye kadar	19.489	16.530	7.707
46 kişi ve yukarısı	23.381	19.489	11.666
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg'a kadar	5.182	3.442	1.685
1.501-3.500 kg'a kadar	10.499	6.082	3.442
3.501-5.000 kg'a kadar	15.774	13.129	5.182
5.001-10.000 kg'a kadar	17.513	14.872	6.971
10.001-20.000 kg'a kadar	21.048	17.513	10.499
20.001 kg ve yukarısı	26.327	21.048	12.231

C. (IV) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarife göre vergilendirilir.

(IV) Sayılı Tarife

Taşıt Cinsi ve Azami Kal-kış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)			
	1 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1.150 kg.'a kadar	97.773	78.177	58.622	46.886
1.151 – 1.800 kg.'a kadar	146.687	117.317	87.982	70.380
1.801 – 3.000 kg.'a kadar	195.613	156.479	117.317	93.858
3.001 – 5.000 kg.'a kadar	244.539	195.613	146.687	117.317
5.001 – 10.000 kg.'a kadar	293.470	234.759	176.043	140.812
10.001 – 20.000 kg.'a ka-dar	342.392	273.893	205.389	164.265
20.001 kg. ve yukarısı	391.303	313.008	234.759	187.798

D. (I/A) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

31/12/2017 tarihinden (bu tarih dahil) önce kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri taşıtlar, 197 sayılı Kanunun geçici 8 inci maddesinde düzenlen-en (I/A) sayılı tarife göre vergilendirilir.

(I/A) Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi (cm ³)	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1-3 yaş	4-6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yuka- rı yaş
Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm ³ ve aşağısı	4.834	3.372	1.882	1.420	499
1301-1600 cm ³ e kadar	8.421	6.314	3.661	2.587	993
1601-1800 cm ³ e kadar	14.885	11.626	6.848	4.168	1.612
1801-2000 cm ³ e kadar	23.454	18.057	10.613	6.314	2.487
2001-2500 cm ³ e kadar	35.175	25.534	15.954	9.528	3.766
2501-3000 cm ³ e kadar	49.052	42.669	26.654	14.329	5.259
3001-3500 cm ³ e kadar	74.703	67.218	40.486	20.203	7.409
3501-4000 cm ³ e kadar	117.462	101.427	59.730	26.654	10.613
4001 cm ³ ve yukarısı	192.250	144.166	85.377	38.363	14.885

TABLO - 27

TEVKİFATA VE İSTİSNAYA KONU OLMAYAN MENKUL VE GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA BEYAN SINIRLARI (TL)	
2025	18.000
2024	13.400
2023	8.400
2022	3.800
2021	2.800
2020	2.600
2019	2.200
2018	1.800
2017	1.600

TABLO - 28**VERGİDEN MÜSTESNA YEMEK BEDELİ**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
19,00	23,00	25,00	34,00 1.7'den itibaren 51,00	110,00	170,00	240,00

TABLO - 29**DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARINDA İSTİSNA TUTARLARI (TL)**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
14.800	18.000	19.000	25.000	55.000	87.000	120.000

TABLO - 30**ARIZİ KAZANÇLARDA İSTİSNA TUTARLARI (TL)**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
33.000	40.000	43.000	58.000	129.000	200.000	280.000

TABLO - 31**AMORTİSMAN SINIRI (TL)**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
1.200	1.400	1.500	2.000	4.400	6.900	9.900

TABLO - 32**FATURA DÜZENLEME SINIRI (TL)**

2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
1.200	1.400	1.500	2.000	4.400	6.900	9.900

TABLO - 33
VERGİDEN MÜSTESNA ÇOCUK (6 yaş üzeri) YARDIMI (TL)

01.07.2025-31.12.2025	292,55
01.01.2025-30.06.2025	253,14
01.07.2024-31.12.2024	226,95
01.01.2024-30.6.2024	190,22
01.07.2023-31.12.2023	127,45
01.01.2023-30.06.2023	108,42
01.07.2022-31.12.2022	83,40
01.01.2022-30.06.2022	58,86
01.07.2021-31.12.2021	44,95
01.01.2021-30.06.2021	41,45
01.07.2020-31.12.2020	38,62
01.01.2020-30.06.2020	36,52
01.07.2019-31.12.2019	34,61
01.01.2019-30.06.2019	32,65
01.07.2019-31.12.2019	34,61
01.01.2019-30.06.2019	32,65

TABLO - 34

**50 ve Daha Fazla İşçi Çalıştırılan İşyerleri İçin
Zorunlu İstihdam Oranları**

	Özel Sektör (%)	Kamu Sektör (%)
Özürlü Oranı	3	4
Eski Hükümlü Oranı	-	2
Toplam	3	6

TABLO – 35

USULSÜZLÜK CEZALARINA AİT CETVEL 2025 (TL)

MÜKELLEF GRUPLARI	BİRİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER İÇİN	İKİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER İÇİN
1. Sermaye Şirketleri	28.000	14.000
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Mes- lek Erbabı	14.000	7.000
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	7.000	5.000
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Be- yanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	5.000	3.200
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edi- lenler	3.200	2.100
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	2.100	1.400

TABLO - 36

2025 YILI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI		
MADDE 353	Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması	
	1- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzunun verilmemesi, alınmaması, bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması	
	1. Tespit	14.000
	Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	14.000.000
	Kanuna bağlı 2 sayılı cetvel	Asgari
	2. Tespit	28.000
	3. Tespit	43.000
	4. Tespit	57.000
	5. Tespit	70.000
	6. ve Sonraki Tespitler	140.000
MADDE NO	KONUSU	<u>2025 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)</u>
	2- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, girişi ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, hiç düzenlenmemiş sayılması	
	1. Tespit	14.000
	- Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	1.400.000

	- Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	14.000.000
	Kanuna bağlı 2 sayılı cetvel	
	2. Tespit	28.000
	3. Tespit	43.000
	4. Tespit	57.000
	5. Tespit	70.000
	6. ve Sonraki Tespitler	140.000
	3- 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almaması	7.000
	- Bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	70.000
	4- Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	2.400
	6- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymayanlara	90.000
	7- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanıma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	2.800
	8- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirimini eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine	9.400
	-Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	1.800.000
	9- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	12.000
	10- 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	21.000
	11-Tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına	
	Alt sınır	330.000
	Üst sınır	3.300.000

MADDE 355	Damga Vergisinde	
	- Her bir kâğıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	57
MÜKERRE R MADDE 355	Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 152/A, 153/A, mükerrer 242,256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza	
	- 86, 148, 149, 150, mükerrer 242, 256 ve 257 nci maddelerde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar	
	1 - Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	28.000
	2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	14.000
	3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	7.000
	107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar:	
	1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	9.900
	2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	4.800
	3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	2.500
	- Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara her bir bildirim için (üst sınır)	14.000.000
	-Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (8) ve (10) numaralı bentleri uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara (üst sınır)	14.000.000
	- Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	28.000.000
	- Mal teslimi veya hizmet ifalarına ilişkin tahsilatların, banka ve benzeri finans kurumları, ödeme kuruluşları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla başkalarının adı ve/veya hesabı kullanılarak yapılması durumunda, bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	28.000.000

	- Kredi kartı, banka kartı, ön ödemeli kart, karekod, elektronik cüzdan ve benzeri ödeme araçları kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen tahsilatların, kendi mükellefiyeti adına kayıtlı olmayan ödeme sistemleri veya cihazları aracılığıyla yapılması durumunda bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	28.000.000
	- Maddenin onikinci fıkrası uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezası	28.000.000

TABLO - 37**Damga Vergisine Tâbi Kâğıtlar-2025**

1 Ocak 2025 tarihinden itibaren azami tutar 24.477.478,90 Türk Lirası olmuştur.

I. Akitlerle ilgili kâğıtlar	Kanunla Getirilen	Uygulanacak Olan
A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar:		
1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,5)	(Binde 1,89)
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dahil)	(Binde 1,5)	(Binde 1,89)
6. (Ek: 28/3/2007-5615/15; Değişik: 4/6/2008-5766/10) Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	(Binde 1,5)	(Binde 1,89)
7. (Ek: 15/7/2016-6728/28) Hazinesinin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlara ilişkin ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni sözleşmeleri (yatırım taahhüdü bulunanlar dâhil ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni süresine göre bulunacak bedel üzerinden)	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
8. (Ek: 15/7/2016-6728/28) Resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
9. (Ek: 15/7/2016-6728/28) Resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları ihalelerde, ihaleyi yapan idare ile düzenlenen sözleşmeler	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
10. (Ek: 15/7/2016-6728/28) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen:		
a) Taksitle satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)

b) Ön ödemeli konut satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
c) Devre tatil ve uzun süreli tatil hizmeti sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
ç) Paket tur sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
d) Abonelik sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
e) Mesafeli satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
11. (Ek: 15/7/2016-6728/28) 7/6/2012 tarihli ve 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu kapsamında düzenlenen turist rehberliğine ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
12. (Ek: 15/7/2016-6728/28) 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:		
a) Toptan elektrik satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
b) Perakende elektrik satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
13. (Ek: 15/7/2016-6728/28) 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:		
a) Toptan doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
b) Tüketicilere doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)	(Binde 9,48)
14. (Ek: 23/2/2017-6824/5) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
15. (Ek: 23/2/2017-6824/5) Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
16. (Ek: 23/2/2017-6824/5) Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
17. (Ek: 23/2/2017-6824/5) Yapı denetimi hizmet sözleşmeleri	(Binde 9,48)	(Binde 0)
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar:		
1. Tahkimnameler	(18,00 YTL)	(672,40 TL)
2. Sulhnameler	(18,00 YTL)	(672,40 TL)
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	(100,00 YTL)	(3.783,20 TL)
II. Kararlar ve mazbatalar		
1. Meclislerden, resmî heyetlerden ve idarî davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilâm ve kararlarla hakem kararları:		

a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(18,00 YTL)	(672,40 TL)
2. (Değişik: 4/6/2008-5766/10) İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28) (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu (Değişik: 28.12.2023-7491/21) ihale kararı ve ihaleye ilişkin olarak ihale makamı ile düzenlenen sözleşmenin hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.) (İptal cümle: Anayasa Mahkemesi'nin 13/12/2022 tarihli ve E.2022/125, K.2022/162 sayılı Kararı ile.)	(Binde 4,5)	(Binde 5,69)
III. Ticarî işlemlerde kullanılan kâğıtlar		
1. Ticarî ve mütedavil senetler:		
a) Emtia senetleri:		
aa) Makbuz senedi (Resepise)	(6,50 YTL)	(230,70 TL)
ab) Rehin senedi (Varant)	(4,00 YTL)	(163,10 TL)
ac) İyda senedi	(1,00 YTL)	(21,10 TL)
ad) Taşıma senedi	(0,50 YTL)	(4,80 TL)
b) Konşimentolar	(4,00 YTL)	(136,10 TL)
c) Deniz ödöncü senedi	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
2. Ticarî belgeler:		
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(6,50 YTL)	(230,70 TL)
b) Resmî dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:		
ba) Bilançolar	(14,00 YTL)	(518,20 TL)
bb) Gelir tabloları	(7,00 YTL)	(247,40 TL)
bc) İşletme hesabı özetleri	(7,00 YTL)	(247,40 TL)
c) Barnameler	(1,00 YTL)	(21,10 TL)
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(3,00 YTL)	(100,40 TL)
e) Ordinolar	(0,50 YTL)	(4,80 TL)
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(3,00 YTL)	(100,40 TL)

IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar		
1. Makbuzlar:		
a) Resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmî dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmî daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havaalelerine tediyesini temin eden kâğıtlar	(Binde 7,5)	(Binde 9,48)
b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havaalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar	(Binde 6)	(Binde 7,59)
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 6)	(Binde 7,59)
d) İcra dairelerince resmî daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 6)	(Binde 7,59)
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tâbidir):		
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerinde yazılı her gönderi maddesi için	(0,50 YTL)	(4,80 TL)
b) Vergi beyannameleri: (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28) ((f) bendi dâhil olmak üzere, beyanname verme süresi içerisinde düzeltme amacıyla verilen beyannameler hariç)		
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(18,00 YTL)	(672,40 TL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(24,00 YTL)	(898,20 TL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(12,00 YTL)	(443,70 TL)
bd) Muhtasar beyannameler	(12,00 YTL)	(443,70 TL)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(12,00 YTL)	(443,70 TL)
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(24,00 YTL)	(898,20 TL)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(9,00 YTL)	(329,30 TL)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	(9,00 YTL)	(329,30 TL)
f) (Ek: 18/2/2009-5838/15; Değişik: 15/7/2016-6728/28) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi ile muhtasar beyannamenin birleştirilerek verilmesiyle oluşturulan beyannameler	(37,40 TL)	(526,00 TL)
3. Tabloda yazılı kâğıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tâbi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri	(0,50 YTL)	(4,80 TL)

TABLO - 38

2025 YILI VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ TARİFESİ		
Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (yüzde)	İvazsız intikallerde vergi oranı* (yüzde)
İlk 2.400.000 TL için	1	10
Sonra gelen 5.700.000 TL için	3	15
Sonra gelen 12.000.000 TL için	5	20
Sonra gelen 24.000.000 TL için	7	25
Matrahın 44.100.000 TL'nı aşan bölümü için	10	30
2025 YILINDA VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTARLAR		
Evlatlıklar dahil, fûru ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinden 2.316.628 TL'si , fûru bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 4.636.103 TL'si , İvazsız (yani hibe, hediye, yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunlarından kazanılan ikramiyeler vs. yoluyla) intikallerde 53.339 TL'si , veraset ve intikal vergisinden istisnadır. (*) Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.		

TABLO - 39

ENFLASYON ORANLARI (%) (TÜİK Verilerine Göre)			
Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE)		Tüketici Fiyatları Endeksi (TÜFE)	
2024 Yıllık	28,52	2024 Yıllık	44,38
2023 Yıllık	44,22	2023 Yıllık	64,77
2022 Yıllık	97,72	2022 Yıllık	64,27
2021 Yıllık	79,89	2021 Yıllık	36,08
2020 Yıllık	25,15	2020 Yıllık	14,60
2019 Yıllık	7,36	2019 Yıllık	11,84
2018 Yıllık	33,64	2018 Yıllık	20,30
2017 Yıllık	15,47	2017 Yıllık	11,92
2016 Yıllık	9,94	2016 Yıllık	8,53
2015 Yıllık	5,71	2015 Yıllık	8,81
2014 Yıllık	6,36	2014 Yıllık	8,17
2013 Yıllık	6,97	2013 Yıllık	7,40
2012 Yıllık	2,45	2012 Yıllık	6,16
2011 Yıllık	13,33	2011 Yıllık	10,45
2010 Yıllık	8,87	2010 Yıllık	6,40
2009 Yıllık	5,93	2009 Yıllık	6,53
2008 Yıllık	8,11	2008 Yıllık	10,06
2007 Yıllık	5,94	2007 Yıllık	8,39
2006 Yıllık	11,58	2006 Yıllık	9,65
2005 Yıllık	2,66	2005 Yıllık	7,72

TABLO - 40
KANUNİ FAİZ ORANLARI

Yürürlük tarihleri	Faiz oranları
01.06.2024'den itibaren	% 24
01.01.2006-31.5.2024	% 9

TABLO - 41
TİCARİ TEMERRÜT FAİZİ ORANLARI

Yürürlük tarihleri	Faiz oranları
01.01.2025'den itibaren	% 49,25
01.07.2024 - 31.12.2024	% 51,75
01.01.2024 - 30.06.2024	% 44,25
01.07.2023 - 31.12.2023	% 16,75
01.01.2023 - 30.06.2023	% 10,75
01.01.2022-31.12.2022	%15,75
01.01.2022-31.12.2022	%15,75
01.01.2021-31.12.2021	%16,75
01.01.2020-31.12.2020	% 13,75
01.07.2018-31.12.2019	% 19,50
01.01.2017-30.06.2018	% 9,75
01.01.2015-31.12.2016	% 10,50
01.01.2014-31.12.2014	% 11, 75
01.01.2013-31.12.2013	% 13, 75
01.01.2012-31.12.2012	% 17, 75
01.01.2011-31.12.2011	%15
01.01.2010-31.12.2010	%16

TABLO - 42
VERGİ KODLARI

VERGİ KODU	VERGİ ADI
0001	YILLIK GELİR VERGİSİ
0002	ZİRAİ KAZANÇ GELİR VERGİSİ
0003	GELİR VERGİSİ S. (MUHTASAR)
0004	GELİR GÖTÜRÜ TİCARİ KAZANÇ
0005	GELİR GÖTÜRÜ SERBEST MESLEK KAZANCI
0006	GELİR GÖTÜRÜ ÜCRET
0007	DAĞITILMAYAN KAR STOPAJI
0010	KURUMLAR VERGİSİ
0011	KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI (KVKM24)
0012	GELİR VERGİSİ (GMSİ)
0014	BASIT USULDE TİCARİ KAZANÇ
0015	GERÇEK USULDE KATMA DEĞER VERGİSİ

0017	GÖTÜRÜ USULDE KATMA DEĞER VERGİSİ
0021	BANKA MUAMELELERİ VERGİSİ
0022	SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ
0027	GELİR VERGİSİ GEÇİCİ VERGİ
0032	GELİR GEÇİCİ VERGİ
0033	KURUM GEÇİCİ VERGİ
0040	DAMGA VERGİSİ (BEYANNAMELİ DAMGA VERGİSİ MÜKELLEFİ)
0046	AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ
0048	GELİR V. M.TALİH OYUNLARI ASGARİ VERGİ
0049	HER TÜRLÜ İSPİRTOLAR VE FÜZEL YAĞINDAN ALINAN EK VERGİ
0050	KURUMLAR V. M.TALİH OYUNLARI ASGARİ VERGİ
0051	DİĞER ÜCRETLER
0053	KURUMLAR VERGİSİ KURUM GEÇİCİ VERGİ
0056	OYUN KAĞITLARINDAN ALINAN EK VERGİ
0057	RÖNTGEN FİLMLERİNDEN ALINAN EK VERGİ
0060	MÜLGA MADEN FONU
0061	KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ
0062	MÜLGA KOOPERATİFÇİLİK TANITMA VE EĞİTİM FONU
0071	PETROL VE DOĞALGAZ ÜRÜNLERİNE İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0073	KOLALI GAZOZ, ALKOLLÜ İÇECEKLER VE TÜTÜN MAMÜLLERİNE İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0074	DAYANIKLI TÜKETİM VE DİĞER MALLARA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0091	TÜTÜN MAMÜLLERİNE İLİŞKİN EK VERGİ
0092	HER TÜRLÜ ALKOLLÜ İÇKİLERE İLİŞKİN EK VERGİ
0093	SAİR ŞARAP VE BİRALARA İLİŞKİN EK VERGİ
0094	HER TÜRLÜ ALKOLSÜZ İÇECEKLERDEN ALINAN EK VERGİ
1013	EĞİTİM, GENÇLİK, SPOR VE SAĞLIK HİZMETLERİ VERGİSİ
1018	MAHSUPLARDAN KESİLEN DAMGA VERGİSİ
1020	FON PAYI
1030	PİŞMANLIK ZAMMI
1042	E.KATKI PAYI
1043	ÖZEL İŞLEM VERGİSİ
1047	DAMGA VERGİSİ
1067	VERGİ YARGI HARÇLARI
1084	GECİKME FAİZİ
1086	GECİKME ZAMMI
1087	ERKEN ÖDEME İNDİRİMİ
1089	ALINAN DİĞER FAİZLER
1095	SAVUNMA SANAYİ DESTEKLEME FONU
1096	KONUT FONU

3024	KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME PRİMİ CEZAİ FAİZİ
3061	CEZAİ FAİZ (KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİLERİ)
3073	USULSÜZLÜK CEZASI
3074	ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI
3076	KUSUR CEZASI
3077	AĞIR KUSUR CEZASI
3078	KAÇAKÇILIK CEZASI
3080	VERGİ ZİYAI CEZASI
3099	VUK 112/4 MADDESİ GEREĞİNCE ÖDENEN FAİZ
4001	EK GELİR VERGİSİ
4003	EK ÜCRET GELİR VERGİSİ
4004	EK GÖTÜRÜ TİCARİ KAZANÇ VERGİSİ
4005	EK GÖTÜRÜ SERBEST MESLEK KAZANCI VERGİSİ
4006	FAİZ VERGİSİ
4007	EK EMLAK VERGİSİ
4008	GELİR DAHİLİ TEVKİFAT
4010	EK KURUMLAR VERGİSİ
4012	KURUM DAHİLİ TEVKİFAT
4014	MÜNFERİT GELİR EKONOMİK DENGİ V.
4016	ÜCRETLERDEN ALINACAK E.D.V.
4021	4705 SAYILI KANUNA GÖRE TAHSİL EDİLEN ÖZEL İŞLEM VERGİSİ
4034	MOTORLU TAŞITLAR EK VERGİSİ
4040	MÜLGA TRAFİK HİZMETLERİNİ GELİŞTİRME FONU REKLAM GELİRLERİ
4041	GELİR VE KURUM EKONOMİK DENGİ VERGİSİ
4043	GÖTÜRÜ EKONOMİK DENGİ VERGİSİ
4044	GELİR VE KURUM STOPAJ EKONOMİK DENGİ VERGİSİ
4046	AKARYAKIT FİYAT İSTIKRAR PAYI
4047	TEK BAŞINA ALINABİLEN DAMGA VERGİSİ
4050	TEKEL SAFİ HASILAT
4060	TECİLLİ ALACAKLARDAN TAHSİLAT
4061	İTHALATTA KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ
4063	NOTER HARÇLARI
4072	MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (TESCİLE TABİ OLMAYANLAR)
4073	ERTELENEN GELİR STOPAJ (4325 4.MADDE/4369 GEÇİCİ 5.MADDE)
4074	ERTELENEN GELİR STOPAJ (4747 SAYILI KANUNUNUN 2.MADDESİ)
4077	MÜNFERİT KURUM E. D. V.
4078	NET AKTİF VERGİSİ
4079	KIYMETLİ MADEN VE ZİYNET EŞYASINDAN ALINAN VERGİ

4080	ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ
9001	EMANETEN YAPILAN TAHSİLAT
9002	NÜFUS PARA CEZASI
9003	SEÇİM PARA CEZASI
9004	ASKERLİK PARA CEZASI
9005	MAHKEME PARA CEZASI
9006	1475 SAYILI İÇ KANUNUNA BAĞLI PARA CEZASI
9007	3516 SAYILI KANUNA GÖRE ÖLÇÜ AYAR PARA CEZASI
9008	TRAFİK ZABITASI TESPİTİNE DAYALI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI
9009	TURİZM PARA CEZASI
9010	TÜKETİCİYİ KORUMA KANUNUNA GÖRE KESİLEN PARA CEZASI
9011	ÇEVRE KİRLİLİĞİ PARA CEZASI
9012	ESNAF S.HARÇ
9013	GÜMRÜK VERGİSİ
9014	YURT DIŞI ÇIKIŞ HARCİ
9016	BİLİRKİŞİ ÜCRETİ
9017	TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİL KAYIT HARCİ
9018	YILLIK TONAJ HARCİ
9022	KUR FARKI HESABI
9023	YÜKSEK ÖĞRENİM KREDİ BORCU HESABI
9024	KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME PRİMİ HESABI
9025	İHRACATTA VERGİ İADESİ HESABI
9026	GELİŞTİRME VE DESTEKLEME FONU HESABI
9028	DESTEKLEME VE FİYAT İSTİKRAR FONU HESABI
9029	DİPLOMA HARCİ
9030	EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
9031	VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ
9032	EK TAŞIT ALIM VERGİSİ
9034	MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
9035	TAŞIT ALIM VERGİSİ
9036	YİYECEK BEDELLERİ
9037	TEMİNAT O. YAPILAN THS.
9038	İADELERDEN ALACAKLILAR
9039	HESAP KART VE DEFTERLERİNE İŞLENMEYEN TAHSİLATLAR
9040	MERA FONU
9041	MERA FONU PARA CEZASI
9042	MÜLGA TRAFİK HİZMETLERİNİ GELİŞTİRME FONU TİCARİ PLAKA GELİRLERİ
9045	TAHSİLATI HIZLANDIRMA TEBLİĞİNE GÖRE VERİLEN TAHAKKUK
9051	DIŞ SEYAHAT HARCAMALARI VERGİSİ

9052	TAŞINMAZ MALLAR SATIŞ GELİRLERİ
9054	DİĞER TAŞINMAZ MALLAR İDARE GELİRLERİ
9055	TAŞINIR MALLAR SATIŞ GELİRLERİ
9058	PETROLDEN DEVLET HAKKI
9059	TİCARET SİCİL HARCİ
9060	MADENLERDEN DEVLET HAKKI
9061	OYUN KAĞIDI GELİRLERİ
9062	TAPU VE KADASTRO HARÇLARI
9064	PASAPORT VE KONSOLOSLUK HARÇLARI
9065	TRAFİK HARÇLARI
9066	YARGI HARÇLARI
9068	GEMİ VE LİMAN HARÇLARI
9069	DİĞER HARÇLAR
9070	DEĞERLİ KAĞITLAR GELİRLERİ
9071	TAVİZLERDEN GERİ ALINANLAR
9072	İKRAZLARDAN GERİ ALINANLAR
9073	YEM ANALİZ ÜCRETİ
9074	ŞEKER FİYAT FARKI
9075	AKARYAKIT FİYAT FARKI
9076	BAŞKA VERGİ DAİRESİ MÜKELLEFİ
9077	MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (TESCİLE TABİ OLANLAR)
9080	DİĞER PARA CEZALARI
9081	ZİMMETLERE GEÇİRİLEN PARA VE DEĞERLERDEN BORÇLULAR
9082	FAZLA VE YERSİZ YAPILAN ÖDEMELERDEN BORÇLULAR
9083	SOSYAL DAYANIŞMA VE YARDIMLAŞMAYI TEŞVİK FONU
9085	TRAFİK CEZALARI
9086	ELEKTİRİK ENERJİ FONU
9087	TAKİP GİDERLERİ KARŞILIĞI ALINAN
9088	ÇIRAKLIK FONU
9089	2000/2 SAYILI BKK GEREĞİNCE YATIRIMLARI TEŞVİK FONUNA AKTIRILACAK TUTARLAR
9090	ÇEŞİTLİ GELİRLER
9091	PETROLDEN DEVLET HİSSESİ
9092	YÜKSEK ÖĞRENİM HARÇ KREDİSİ
9093	RESMİ ARABULUCULUK ÜCRETİ
9094	EM.SAN. 17 MAD. GELİRLERİN THK EDİLMEMESİ CEZASI
9096	4369/15 SUÇA İŞTİRAK EDEN KİŞİLER
9097	HAKSIZ ALINAN VERGİ İADESİ
9098	HAKSIZ ALINAN VERGİ İADESİ CEZASI
9099	KALDIRILAN VERGİ ARTIKLARI

TABLO - 43
2025 YILINDA TÜRK TİCARET KANUNU'NDA UYGULANACAK İDARİ
PARA CEZALARI (TL)

6102 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinin;		Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		17.686
6102 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin;		Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı		35.416
6102 sayılı Kanunun 51 inci maddesinin;		Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		35.416
6102 sayılı Kanunun 562 nci maddesinin;		Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı	(a) bendi	70.920
	(b) bendi	
	(c) bendi	
	(d) bendi	
	(e) bendi	
	(f) bendi	
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		70.920
Onüçüncü fıkrasındaki ceza miktarı	(a) bendi	138.498

**YÜKSEK MAHKEME
KARARLARI
ARAMA DİZİNİ
*INDEX OF HIGH COURTS'
DECISIONS***

* Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini
Index of Related Law Code Articles

KANUN MADDELERİNE GÖRE ARAMA DİZİNİ INDEX OF RELATED LAW CODE ARTICLES

Ceza Muhakemesi Kanunu (5271)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
308	1267

**Hukuk Muhakemeleri Kanunu
(6100)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
353	1291

İcra ve İflas Kanunu (2004)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
258	1295

Karayolları Trafik Kanunu (2918)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
90	1292

**Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık
Sigortası Kanunu (5510)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
107	1292

Türk Borçlar Kanunu (6098)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
54	1292

Türk Ceza Kanunu (5237)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
43	1267
61	1267
62	1267

Türk Ticaret Kanunu (6102)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
12	1289
1283	1298

Vergi Usul Kanunu (213)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
116	1281
122	1281
124	1281
359	1267



Akademik
Tezinizin
Görünürlüğünü
Artırın,
Tanınırlığınızı
Yükseltin!

Gönderim Adresi

akademi@legal.com.tr



Legal Online Veri Tabanı

“Online Kütüphane” ve “Legalbank”
isimli iki yapıdan oluşmaktadır.

