

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: 248

Volume: 21/Issue: 248

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: Ağustos /August 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, 12 punto, 14 nk satır aralığı, iki yana yaslı

Dipnotlar: Sayfa altında, Times New Roman, 10 punto, 12 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, 12 points, at 14 nk line spacing, justified

Footnotes: Times New Roman, 10 points, at 12 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...

**Maliye vergi işlemlerinde yapay zeka dönemini başlattı,
17.8.2025, www.bloomberght.com**

Hazine ve Maliye Bakanlığı, dijital dönüşüm çalışmaları kapsamında bazı vergisel işlemleri insan müdahalesi olmadan tamamen robotik ve yapay zeka destekli tamamlıyor.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan edinilen bilgilere göre, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından geliştirilen dijital uygulamalarla, vergisel işlemlerin vergi dairesine gitmeden internetin olduğu her yerden ve istenilen zamanda yapılabilir.

Bu kapsamda, Dijital Vergi Dairesi üzerinden ödeme, dilekçe verme, bildirimde bulunma, beyanname gönderme gibi çok sayıda işlem yürütülüyor. Dijital Vergi Dairesi'ne geçen yıl 362 milyon kez giriş yapıldı, 12 milyon dilekçe ve bildirim ile 111 milyon beyanname elektronik ortamda verildi. Başkanlık, fatura, serbest meslek makbuzu, irsaliye ve dekont gibi bir çok belgenin elektronik ortamda düzenlenebilmesine imkan sağladı ve bu kapsamda 2024 yılında 17,8 milyar belge düzenlendi. Defter tutmakla yükümlü 4 milyon mükellefin, bu işlemleri e-Defter ve Defter Beyan Sistemi ile yapıldı.

Bürokratik süreçler azaltılıyor

Başkanlık, vergi daireleri tarafından yapılan işlemleri de elektronik ortama taşıyor. Vergi dairelerindeki tahakkuk, tahsilat, haciz, tebligat ve yazışma gibi tüm işlemlerin, elektronik uygulamalar üzerinden yapılması sağlanarak, birçok bürokratik süreç ortadan kaldırıldı.

Vergi daireleri tarafından düzenlenen ve yılda 100 milyondan fazla kağıt belgeye tekabül eden ödeme emri, ihbarname, düzeltme fişi, haciz varakası gibi belgeler de elektronik ortama taşınacak. Bu kapsamda, ilk olarak ödeme emirlerinin e-belge olarak düzenlenmesi sağlanırken, ihbarnameler de bu yıl içinde e-belge haline getirilecek.

Ayrıca, vergi mükellefleri tarafından Dijital Vergi Dairesi üzerinden talep edilen "mükellefiyet durum yazısı" ile vadesi geçmiş borcu olmayanların talep ettiği borç durum yazılarının, sistem tarafından otomatik cevaplandırılması sağlandı.

Kesilen cezalara karşı Vergi Usul Kanunu kapsamında talep edilen ancak süresinde ödeme yapılmaması nedeniyle kullanılamayacak duruma gelen indi-

rim talepleri için ek tahakkuk verilmesi işlemi ile mükelleflere tebliğ edilen ihbarnamelerden hukuken kesinleşenler için düzenlenmesi gereken tahakkuk fişleri de personel kullanılmadan tamamen otomatik düzenleniyor.

Yeni otomasyon çalışması

Başkanlık, bu çalışmaları ileriye götürecek yeni bir çalışma daha başlattı. Buna göre, vergi dairelerinde gerçekleştirilen bazı işlemler, personel yerine yapay zeka ya da robotik süreç otomasyonundan yararlanılarak tamamlanacak. Vergi dairesi müdürünün onayı gereken belgeler, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler uyarınca, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından imzalanacak.

Bu kapsamda ilk olarak, mükellefler tarafından pişmanlıkla verilen ancak 15 gün içinde ödenmemesi nedeniyle pişmanlık hükümlerinden yararlanılması imkanı kalmayan beyannamelere yönelik düzenlenmesi gereken düzeltme fişi ile vergi-ceza ihbarnamelerinin, robotik süreç otomasyonu aracılığıyla baştan sona insan müdahalesi olmadan düzenlenmesi sağlandı.

Bu çalışma sayesinde, vergi dairelerindeki personel tarafından manuel yapılan işlemler, sistem tarafından düzenli kontrol edilerek otomatik sonuçlandırılıyor. Böylece, işlemlerin hızla tamamlanması, kamu gelirlerine ilişkin tahsil süreçlerin hızlanması ve insan unsurundan kaynaklı ortaya çıkabilecek hataların önlenmesi gibi avantajlar elde edildi.

"Benzer çalışmalara devam edilecek"

Hazine ve Maliye Bakanı Mehmet Şimşek, Gelir İdaresinin, vergi dairelerinde yapılan benzer işlem ve süreçleri analiz ederek, bunların da otomatik yapılabilmesine ilişkin çalışmalara devam edildiğini belirterek, şunları kaydetti:

"Başkanlığımız, mükellefler tarafından vergi uygulamalarına ilişkin te reddüt edilen konular için talep edilen izahatların (özelge) yapay zeka teknolojilerinden faydalanılarak, hızlı ve doğru şekilde cevaplandırılması konusunda da çalışma yürütüyor. Tüm bu çalışmalarla, mükelleflere verilen hizmetlerin kalitesini artırmayı, bürokratik süreçlerden kaynaklı gecikmelerin ortadan kaldırılmasını ve sınırlı sayıdaki insan kaynağının doğru ve verimli süreçlerde kullanılabilmesini temin etmeyi hedefliyoruz."

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK
Legal Malî Hukuk Dergisi Editörü

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 21/Sayı: 248

Yıl: 2025

İÇİNDEKİLER

Makaleler	1359
Araştırma Makalesi	
Eşitsizliğin Giderilmesine Yönelik Vergi Reformları <i>Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA</i>	1361
Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisinde Geçmiş Yıl Zararlarına Yönelik Düzenlemelerin Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirilmesi <i>Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER</i> <i>Dr. Öğr. Üyesi Hamdi Deniz Ege GÖKTUNA</i>	1389
Enflasyonun Şirketlerin Vergi Yükü Üzerindeki Etkisinin Finansal Tablolar Üzerinden İncelenmesi <i>Dr. Öğr. Üyesi İlyas YILMAZ.....</i>	1407
Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Vergi Gelir Esnekliği Üzerine Bir Değerlendirme: 2000-2024 Dönemi <i>Kübra GÖR.....</i>	1429
Malî Gelişmeler	1453
Danıştay Kararı	1459
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı.....	1461
Bölge Adliye Mahkemesi Kararları	1469
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararı	1471
İdari Görüşler	1491
Sirküler Listesi	1493
Sirkülerler.....	1495
Resmî Gazete Özetleri	1497
Önemli Bilgiler	1507
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini	1541
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	1543

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 21/Issue: 248

Year: 2025

CONTENTS

Articles.....	1359
Research Articles	
Tax Reforms to Address Inequality <i>Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA</i>	1361
A Constitutional Analysis of the Treatment of Prior Year's Losses Under the Domestic Minimum Corporate Tax <i>Dr. Lecturer Balca ÇELENER</i> <i>Dr. Lecturer Hamdi Deniz Ege GÖKTUNA</i>	1389
Analyzing the Effect of Inflation on Companies' Tax Burden Through Financial Statements <i>Dr. Lecturer İlyas YILMAZ</i>	1407
An Evaluation on Tax Revenue Elasticity of Income and Corporate Taxes in Turkey: 2000-2024 Period <i>Kübra GÖR.....</i>	1429
Fiscal Developments	1453
Council of State Decision.....	1459
Decision of the Tax Suit Chambers of the Court of Administrative Appeals	1461
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal.....	1469
Decision of Civil Chambers of Courts of Appeal	1471
Administrative Opinions	1491
Circular List	1493
Circulars	1495
Abstracts of Official Gazette.....	1497
Important Information.....	1507
Index of High Courts' Decisions.....	1541
Index of Related Law Code Articles	1543

MAKALELER ARTICLES

* Eşitsizliğin Giderilmesine Yönelik Vergi Reformları

Tax Reforms to Address Inequality

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

* Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisinde Geçmiş Yıl Zararlarına Yönelik Düzenlemelerin
Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirilmesi

*A Constitutional Analysis of the Treatment of Prior Year's Losses Under the Domestic
Minimum Corporate Tax*

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Balca ÇELENER

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Hamdi Deniz Ege GÖKTUNA

* Enflasyonun Şirketlerin Vergi Yüğü Üzerindeki Etkisinin Finansal Tablolar
Üzerinden İncelenmesi

*Analyzing the Effect of Inflation on Companies' Tax Burden Through
Financial Statements*

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer İlyas YILMAZ

* Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Vergi Gelir Esnekliği Üzerine Bir
Değerlendirme: 2000-2024 Dönemi

*An Evaluation on Tax Revenue Elasticity of Income and Corporate Taxes in Turkey:
2000-2024 Period*

Kübra GÖR

#EŞİTSİZLİĞİN GİDERİLMESİNE YÖNELİK VERGİ REFORMLARI* (TAX REFORMS TO ADDRESS INEQUALITY)

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA**

ÖZ

Bu çalışmanın amacı gelirin ve servetin dağılımındaki eşitsizliklerin giderilebilmesine katkı sağlayacak vergi reformlarını değerlendirmektir. Kaynak olarak daha çok OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerine ait veriler kullanılmıştır. Ulaşılan sonuçlar eşitsizliğin giderilebilmesi için her bir vergi türü bakımından önemli fırsat alanlarının olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda yapılan başlıca tespitler şunlardır; i) emek gelirleri ayrı vergilendirilmelidir, ii) emek gelirleri için hedefli bazı indirimler yapılmalıdır, iii) tasarruf türleri arasında daha homojen bir vergilendirme tercih edilmelidir, iv) kurumlar vergisi artan oranlı olmalıdır v) yıllık emlak vergileri artan oranlı uygulanmalıdır, vi) veraset vergileri alıcılara uygulanacak şekilde yeniden tasarlanmalıdır, vii) net servet vergisi getirilmelidir, viii) KDV indirimleri yerine doğrudan nakit transferleri tercih edilmelidir, ix) enerji tüketim vergileri eşitsizliği giderecek şekilde ayarlanmalıdır, x) uluslararası vergi işbirliğinin kapsamı genişletilmeli ve küresel bir varlık sicili oluşturulmalıdır.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 15.05.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 04.07.2025 tarihinde birinci hakem; 16.07.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Eskişehir, Türkiye, acelikka@ogu.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0003-4218-404X

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; ÇELİKKAYA, Ali, "Eşitsizliğin Giderilmesine Yönelik Vergi Reformları", Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 248, 2025, s. 1361-1388.

Anahtar Kelimeler: Gelir Eşitsizliği, Servet Eşitsizliği, Artan Oranlı Vergilendirme, Net Servet Vergisi, Uluslararası Vergi İşbirliği

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate tax reforms that will contribute to eliminating inequalities in the distribution of income and wealth. The data of tax systems of OECD member countries are used as sources. The results obtained show that there are significant convenience areas for each tax type to eliminate inequality. The main determinations or design forms made in this context are as follows; i) labor income should be taxed separately, ii) some targeted reductions should be made for labor income, iii) a more homogeneous taxation should be preferred among types of savings, iv) corporate tax should be at a progressive rate, v) recurrent property taxes should be applied at a progressive rate, vi) inheritance taxes should be redesigned to apply to recipients, vii) net wealth tax should be introduced, viii) direct cash transfers should be preferred instead of VAT reductions, ix) energy consumption taxes should be adjusted to address inequality, x) the scope of international tax collaboration should be expanded and a global asset registry should be established.

Keywords: *Income Inequality, Wealth Inequality, Progressive Taxation, Wealth Tax, International Tax Collaboration*

Giriş

Küresel manada gelirin dağılımındaki eşitsizliğin devam etmesi ve dağılımın en üst dilimindeki servet birikiminin artması, eşitsizliği azaltmak ve daha kapsayıcı bir ekonomik büyümeyi desteklemek için vergi politikasına olan talebi yeniden canlandırmıştır¹.

Vergi sistemleri eşitsizliği doğrudan ve dolaylı olmak üzere çeşitli şekillerde etkilemektedir. Bunun için tercih edilen en yaygın araç artan oranlı bir gelir vergisi sistemidir. Bununla birlikte özellikle bireysel gelirin efektif olarak vergilendirilmesinde güçlük çeken veya idari kapasitesi

¹ OECD, 'Taxation and Inequality: OECD Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors' (2024) <<https://doi.org/10.1787/8dbf9a62-en>> Erişim Tarihi 5 Kasım 2024, 4

yeterli olmayan düşük ve orta gelirli ülkeler açısından vergi sisteminin genel artan oranlılığını güçlendirmek için kurumlar vergisi de önemli bir rol oynayabilir. Sadece gelir üzerinden alınan vergiler değil diğer vergiler de dağılımı etkilemekte ve bazen daha da bozabilmektedir. Bu nedenle özellikle pandemiden sonra düşük ve orta gelirli hane haklarını etkileyen katma değer vergisi ve enerji tüketimi üzerinden alınan vergiler başta olmak üzere dolaylı vergiler alanında yapılan reformlar hızlanmıştır. Benzer şekilde dağılımın en üstündeki aşırı servet yoğunlaşması özellikle yüksek net servetlilerin vergilendirilmesine yönelik yeni fırsat alanları ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla küresel servetin vergilendirilmesi ya da yerel nitelikte bir net servet vergisi getirilmesi politika yapımcıların karşısında uygulanması oldukça güç olan bir vergilendirme tercihi olarak durmaktadır. Bir diğer alternatif ise ülkelerin mevcut servet vergilerini vergi sisteminin genel artan oranlılığını destekleyecek şekilde yeniden tasarlamalarıdır. Halen uygulanan emlak vergilerinin ve veraset vergilerinin mevcut tasarım şekilleri ciddi anlamda gerileyciliğe neden olmaktadır. OECD genelinde düşük ve orta gelir guruplarının servetlerinin büyük bir kısmını konut olarak değerlendirmeleri ve mirasın özellikle yüksek servet guruplarında birikmesi konut vergilerini ve miras vergilerini günümüzde çok daha önemli bir hale getirmiştir. Böylece her iki vergi açısından da eşitsizliğin giderilmebilmesine yönelik önemli fırsat alanları bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı vergi sistemlerinin eşitsizliği gidermedeki rolüne ilişkin tartışmalara katkıda bulunmaktır. Çalışmada ağırlıklı olarak OECD üyesi ülkelerin vergi sistemleri referans alınarak eşitsizliğin giderilmesine yönelik vergi reformları değerlendirilmektedir. Birinci bölümde özellikle pandemiden sonra daha da kalıcı hale gelen gelir ve servet eşitsizliklerinin uzun süreli gelişimi ve günümüzdeki boyutları sunulmaktadır. Bunun için 2022 yılında yayınlanan kapsamlı Dünya Eşitsizlik Raporundaki verilerden yararlanılmıştır. İkinci bölümde eşitsizliğin giderilmesinde vergi sistemlerinin teorik açıdan önemi vurgulanmaktadır. Çalışmanın ana konusunu oluşturan üçüncü bölümde ağırlıklı olarak OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerine yönelik olarak yapılan çalışmalardan yararlanılarak dolaysız ve dolaylı belli bazı vergi türleri bakımından eşitsizliğin azaltılabilmesine katkı sağlayacak tasarım seçenekleri tartışılmaktadır. Dördüncü bölümde bunun bir tamamlayıcısı olarak eşitsizliğin azaltılabilmesi için son derece önemli olan başta Ortak Raporlama Standartları olmak üzere uluslararası vergi işbirliği alanında ge-

linen aşama değerlendirilmektedir. En son bölümde ise çalışmanın bulguları yer almaktadır.

1. Gelir ve Servet Dağılımındaki Eşitsizlik: Gelişimi ve Boyutu

Dünya genelinde çok yüksek düzeyde bir gelir ve servet eşitsizliği yaşanmaktadır. Dünya Eşitsizlik Raporunda yer alan uzun süreli değerlendirmeye göre son dönemdeki özellikle düşük gelirli ülkelerdeki nispi iyileşmenin dışında bu yüksek düzeyde eşitsizlik sorunu yaklaşık 100 yıldır devam etmektedir ve artık kalıcı bir hale gelmiştir².

Gelir dağılımının en altındaki %50'lik kesim küresel gelirin sadece %8,5'ine sahiptir. Buna karşılık en üstteki %10'luk kesim küresel gelirin tek başına %52'sini (yarısından daha fazlasını) elinde tutmaktadır. En alttaki %50'lik kesim ile en üstteki %10'luk kesim arasındaki gelir farkı 1980'li yılların başında 53 kat ile en yüksek seviyesine çıkmıştır. Bu fark günümüzde biraz azalmakla birlikte halen çok yüksektir. Küresel nüfusun en fakir yarısı ile en zengin yüzde onluk kesim arasındaki gelir farkı 2022 yılı itibariyle 38 kattır³.

Servetin dağılımındaki eşitsizlik çok daha belirgindir. Dünya nüfusun yaklaşık yarısı neredeyse tamamen sermayeden yoksundur. En alttaki %50'lik kesimin küresel servetten aldığı pay sadece %2'dir. Buna karşılık en üstteki %10'luk kesim tüm küresel servetin %76'sını tek başına elinde tutmaktadır. En alttaki %50'lik kesim ile en üstteki %10'luk kesim arasındaki servet farkı 2022 yılı itibariyle eşitsizliğin nispeten daha az olduğu Avrupa bölgesinde yaklaşık 65 kat ve eşitsizliğin daha yüksek olduğu Latin Amerika veya Sahra Altı Afrika bölgelerinde 100 kattan daha fazla ölçülmüştür. Daha spesifik olarak en üstteki %1'lik kesim son 30 yıldır biriken tüm küresel ek servetin ortalama %38'ini elinde tutmaktadır. Bu oran eşitsizliğin nispeten daha az olduğu Avrupa bölgesinde %25 ve eşitsizliğin daha yüksek olduğu Kuzey ve Latin Amerika ülkelerinde %35 ve %46 arasında değişmektedir⁴.

Bu eğilim dağılımın en üstündeki ve en altındaki servet artışı oranlarında ciddi bir eşitsizlik olduğunu göstermektedir. Ayrıca üçüncü bö-

² Lucas Chancel, Thomas Piketty, Emmanuel Saez and Gabriel Zucman, 'World Inequality Report 2022' (2022) <https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_EXECUTIVE_SUMMARY.pdf> Erişim Tarihi 9 Nisan 2025

³ İbid 13, 27

⁴ ibid 15, 37-38

lümde tartışılacağı gibi yüksek net servetlilerin sayısındaki ve sahip oldukları servet miktarındaki belirgin artışı yansıtmaktadır.

2. Eşitsizliğin Giderilmesinde Vergi Sistemlerinin Rolü

Vergi sistemlerinin eşitsizlikleri azaltmak ve daha kapsayıcı bir büyümeyi desteklemek için kullanılabilecek temel politika araçları arasında olduğu kanıtlanmış durumdadır⁵.

İlk olarak vergiler, genellikle geliri veya serveti yeniden dağıttıkları için eşitsizliği azaltmaktadır. Ülkelerin bunu için kullandıkları en yaygın araç genellikle artan oranlı gelir vergisidir. Ancak gelir vergisine olan güven derecesi ülkeler arasında farklılık göstermektedir ve özellikle düşük ve orta gelirli ülkelerin idari kapasitelerinin yetersiz olması nedeniyle gelir vergisinden yeterince yararlanamadıkları görülmektedir⁶. Son araştırmalar dolaylı vergilerin ve servet vergilerinin de eşitsizliği etkilediğini ve bazen de kötüleştirdiğini göstermektedir⁷.

İkinci olarak vergiler, yeniden dağıtıcı nitelikteki kamu harcamalarının (sosyal transferler gibi) temel kaynaklarından biridir. Bir araştırmaya göre OECD genelinde eşitsizliğin giderilmesinde transferlerin payı %75 ve vergi ve sosyal güvenlik katkılarının payı %25'dir⁸. Bu yeniden dağılımda asıl önemli olan transferler olmakla birlikte vergilerin ve sosyal güvenlik katkılarının payının da ikinci en önemli olduğu anlamına gelmektedir.

Üçüncü olarak vergiler, çalışma arzusu, tasarruf veya yatırım kararları üzerindeki teşvikler yoluyla vergi sornası dağılımı etkilemektedir⁹.

Vergilemedeki eşitsizlik veya vergi yükünün eşitsiz dağılımı vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonu (vergi ahlakı) ve vergiye gönüllü

⁵ Bert Brys, Sarah Perret, Alastair Thomas and Pierce O'Reilly, 'Tax Design for Inclusive Economic Growth' (2016) OECD Taxation Working Papers 26, 10

⁶ Chancel, Piketty, Saez and Zucman (n 2) 35

⁷ OECD (n 1) 14

⁸ Osetta Causa and Mikkel Hermansen, 'Income Redistribution Through Taxes and Transfers Across OECD Countries' (2017) <<https://dx.doi.org/10.1787/bc7569c6-en>> Erişim Tarihi 18 Nisan 2025, 50

⁹ Nihat Edizdoğan ve Ali Çelikkaya, Vergilerin Ekonomik Analizi (3rd edn, Ekin Yayınevi, 2022) 79

uyumu etkilemektedir¹⁰. Gerçekte aşırı yükselen fiyatlar ve yaşanan birçok yapısal sorun (nüfusun aşırı yaşlanması, yeni teknolojilere yatırım yapma ihtiyacı gibi) özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerine olan ihtiyacı artırmaktadır¹¹. Bu nedenle vergi yükünün eşit bir şekilde dağıtılması son derece önemlidir. OECD ülkeleri için yapılan uzun vadeli bir projeksiyona göre ülkelerin mevcut fayda ve kamu hizmeti standartlarını muhafaza edebilmeleri için 2020 yılından 2060 yılına kadar vergi gelirini ortalama olarak GSYİH'nın % 8'i kadar (bazı ülkelerin bundan çok daha fazla) artırmaları gerekmektedir¹². Vergi yükünün dağılımındaki eşitsizlik arttıkça bu açık da derinleşecektir. OECD üyesi ülkeler ve diğer birçok ülke pandemiden sonra en yüksek gelir vergisi oranlarını artırmıştır ve yüksek gelirli için ek vergi dilimleri getirilmiştir. Ayrıca bazı ülkeler bunu düşük ve orta gelirli hanelerin vergi yükünü azaltacak reformlar ile desteklemiştir¹³. Bütün bu çabalara ek olarak ülkeler arasındaki uluslararası vergi işbirlikleri de gittikçe daha da güçlendirilmektedir¹⁴.

3. Vergi Türlerinde Eşitsizliğin Giderilmesine Yönelik Fırsat Alanları

Eşitsizliğin giderilmesinde en önemli olan şey her hangi bir verginin tasarım şeklidir. Bu bakımdan geleneksel vergi sistemlerinde eşitsizliği azaltmak ve daha kapsayıcı büyümeyi desteklemek için çeşitli vergiler bakımından önemli reform alanları bulunmaktadır.

3.1. Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Emek gelirlerinin artan oranlı vergilendirilmesi gelir eşitsizliğini azaltabilecek önemli bir mekanizmadır. Bununla birlikte emek gelirleri-

¹⁰ Ali Çelikkaya, 'Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Ahlakı: OECD Raporu Çerçevesinde Bir Değerlendirme' (2020) Sayıştay Dergisi 31(116), 83

¹¹ OECD (n 1) 13

¹² Yvan Guillemette and David Turner, 'The Long Game: Fiscal Outlooks to 2060 Underline Need For Structural Reform' (2021) <<https://doi.org/10.1787/a112307e-en>> Erişim Tarihi 4 Nisan 2025, 6

¹³ OECD, Tax Policy Reforms 2023: OECD and Selected Partner Economies, (2023) <<https://doi.org/10.1787/d8bc45d9-en>> Erişim Tarihi: 01 Mayıs 2025

¹⁴ Sarah Godar, Flamant Eloi and Richard Gaspard, 'New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation' (2021) EU Tax Observatory Report 3, 3

nin artan oranlı vergilendirilmesi çalışma ve yatırım teşviklerini azaltabileceği için ülkelerin bu dengeyi gözetmeleri gerekmektedir¹⁵.

OECD'nin tespitlerine göre düşük gelirliilere yönelik vergi indirimleri gelir arttıkça azaldığı için düşük gelir seviyelerinde artan oranlılık genellikle daha yüksektir¹⁶. Bunun anlamı emek vergilerinin yüksek kazanç seviyelerindeki artan oranlılığı sınırlandırmasıdır. Araştırmalar emek vergilerinin düşük gelirliileri cezalandırdığını göstermektedir¹⁷.

OECD ülkeleri genelinde, ailede ikinci kazanan konumunda olan ve dolayısıyla geliri daha düşük olan çalışanların %75'inden fazlasını kadınlar oluşturmaktadır¹⁸. Böylece emek gelirlerinin artan oranlı vergilendirilmesi kadın işgücünün daha yüksek marjinal vergi oranlarıyla karşılaşmasına neden olmaktadır. Bu sözde “evliliği cezalandırıcı” vergilendirme şekli aynı zamanda kadın işgücü istihdamını olumsuz yönde etkilemektedir¹⁹.

OECD'nin yayınladığı Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Raporu göre vergi kamasının 2024 yılı ortalaması ikinci kazanan için %34,0 ve bekâr çalışan için %31,0'dır. Sadece İsrail'de cinsiyete özgü vergi indirimleri nedeniyle bekârların vergi kaması daha yüksektir. Avustralya, Finlandiya, Hollanda, İsveç, Kolombiya, Kosta Rika, Letonya, Litvanya, Meksika, Norveç, Macaristan, Türkiye ve Yeni Zelanda için ikinci kazananların ve bekâr çalışanların vergi kamaları birbirine çok yakındır. Bu ülkelerin tamamı bireyi esas alan bir vergilendirme yapmaktadır ve çocuk hariç aile esaslı herhangi bir vergi indirimi uygulanmamaktadır. Kalan 25 ülke için ikinci kazananların ve bekâr çalışanların vergi kamaları arasındaki farkın nedeni bu ülkelerin ortak vergilendirme yapımları veya aileyi esas alan vergi indirimleri uygulamalarıdır²⁰. Eşitsizliği giderebilmek için emek gelirlerinin ayrı vergilendirilmesi veya geleneksel aile esaslı vergilendirme sistemlerinde bireyi esas alan

¹⁵ Brys, Perret, Thomas and O'Reilly (n 5) 5; Edizdoğan ve Çelikkaya (n 9) 79

¹⁶ OECD (n 1) 4

¹⁷ Bu konuda yapılmış ilk çalışmalardan biri için bkz. Stotsky Janet, 'Gender Bias in Tax Systems' (1996) International Monetary Fund Workin Papers 99, 2

¹⁸ Ali Çelikkaya, 'Vergi Sistemlerinde Cinsiyet Eşitsizliklerinin Giderilmesine Yönelik Reform Önerileri' (2023) Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 23 (3) 723

¹⁹ ibid 723

²⁰ OECD, Taxing Wages 2024: Tax and Gender through the Lens of the Second Earner, (2024) <<https://doi.org/10.1787/dbcbac85-en>> Erişim Tarihi 18 Nisan 2025, 50

iyileştirmeler yapılması gerekmektedir²¹. Türkiye 1999 yılında aile gelirin tek bir beyannamede birleştirilmesi uygulamasını sonlandırmıştır²².

Emek gelirlerinin vergilendirilmesinde hedefli bazı indirimlerin yapılması düşük gelirli çalışanların vergi yükünü azaltabilir. Bunlar içerisinde en dikkat çekici olanı Emek Gelir Vergisi Kredisidir (EITC). İlk kez 1975 yılında ABD’de çalışan yoksulların vergi yükünü azaltmak amacıyla bir emek vergi indirimi/iadesi getirilmiştir²³. Benzer uygulama Danimarka, Finlandiya, Güney Kore, Hollanda, İrlanda, İsveç, İtalya, Kanada, Lüksemburg gibi ülkeler tarafından da tercih edilmektedir²⁴. EITC’nin en önemli özelliği düşük ve orta gelirli ailelere önemli oranda bir gelir transferi sağlamasıdır. Kazanılmış geliri çocuk sayısına göre belirlenen bir eşiğin (bir kısım sosyal yardımlar hariç) altında kalan çalışanlara yönelik bir vergi indirimi/iadesi sistemidir. Bu sayede gelir artmakta, ödenmesi gereken vergi miktarı ise azalmakta/negatif olmaktadır²⁵. Özellikle pandemiden sonra ülkeler EITC miktarlarını ciddi oranda artırmıştır ve ayrıca gençlere (29 yaş altı) ve yaşlılara (65 yaş üstü) yönelik yeni EITC’ler getirilmiştir²⁶. EITC aynı zamanda kadın çalışanların istihdamını teşvik etmek açısından da son derece önemlidir²⁷.

Emeğin farklı istihdam şekillerinin imtiyazlı vergi muamelesine tabi tutulması eşitsizliğin bir diğer kaynağıdır²⁸. Bu çerçevede yapılan

²¹ Bu yönde yapılan ampirik çalışmalardan oluşan bir literatür için bkz., Nada Eissa, ‘Labor Supply and the Economic Recovery Tax Act of 1981’ (1996) <<https://www.nber.org/system/files/chapters/c6235/c6235.pdf>> Erişim Tarihi 11 Nisan 2025, 6; Hakan Selin, ‘The Rise in Female Employment and The Role of Tax Incentives an Empirical Analysis of The Swedish Individual Tax Reform of 1971’ (2009) Uppsala University Departement of Economics Working Paper Series, 4, 1-42; Sara LaLumia, ‘Tax Policies to Encourage Female Labor Force Participation’ (2017) The Hamilton Project, Policy Proposal, 10; Maria Coelho, Aieshwarya Davis, Alexander Klemm ve Carolina Osorio Buitron, ‘Gendered Taxes: The Interaction of Tax Policy With Gender Equality’ (2022) IMF Working Paper 22(26), 8

²² Çelikkaya (n 18) 727

²³ Ali Çelikkaya, ‘Amerika Birleşik Devletlerinde Emek Geliri İndirimi Uygulaması ve Asgari Geçim İndirimi İle Karşılaştırılması’ (2008) Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi 245-246, 104-112, 57-68

²⁴ OECD (n 13) 28

²⁵ Çelikkaya (n 23) 108

²⁶ OECD (n 1) 28

²⁷ Henrik Kleven, ‘The EITC and the Extensive Margin: A Reappraisal’ (2024), Journal of Public Economics 236, 135

²⁸ OECD (n 1) 16

bir araştırmanın bulgularına göre standart olmayan (serbest, yarı zamanlı, geçici, sözleşmeli) çalışan istihdam eden işverenlerin standart (açık uçlu, bağımlı) çalışan istihdam eden işverenlere kıyasla düşük vergi yükü ile karşılaşma olasılıkları oldukça yüksektir. Bunda serbest çalışan istihdam edenlerin çoğunlukla işveren sosyal güvenlik katkısı ödememelerinin büyük bir etkisi vardır²⁹. Bu farklı vergi muamelesi istihdam biçimi seçimini serbest çalışmanın artırılması lehine bozarak vergi sistemlerinin verimliliğini azaltabilir ve aynı zamanda vergilemede yatay eşitliği bozabilir³⁰.

3.2. Sermaye Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha avantajlı vergi muamelesi, vergi sistemlerinin genel artan oranlılığını zayıflatmakta ve matrah kaymalarını teşvik etmektedir³¹. OECD üyesi ülkelerin büyük bir çoğunluğunda daha düşük vergi oranları ve bazı vergi ayrıcalıkları nedeniyle sermaye gelirlerinin (temettü veya hisse senetlerinden elde edilen) efektif vergi yükü ücret gelirlerinden daha düşüktür³². Sermaye gelirleri genellikle sabit ve daha düşük bir oranda vergilendirilmektedir. Örneğin Avustralya, Meksika ve Yeni Zelanda’da sermaye gelirleri için tam muafiyet uygulanmaktadır. Sermaye gelirlerinin Finlandiya’da %15’i ve Türkiye’de %50’si vergiden istisnadır. Estonya ve Letonya’da sermaye gelirleri kişisel düzeyde vergiden muaf tutulmuştur. Çekya, Lüksemburg, Slovakya ve Türkiye uzun vadeli sermaye kazançları için tam istisna uygulamaktadır. Avustralya, Kanada, Fransa, İzlanda, Litvanya, İrlanda, Birleşik Krallık uzun vadeli sermaye kazançlarına kısmi istisna imkânı tanımaktadır³³. Bu terchili vergi muamelesi servetinin daha büyük bir kısmı sermayeden oluşan yüksek gelirli kişilere daha fazla fayda sağlamaktadır ve yüksek gelir seviyelerinde sermayenin emeğe göre daha avantajlı vergilendirilmesiyle sonuçlanmaktadır. OECD’nin tespitle-

²⁹ Anna Milanez and Babbara Bratta, ‘Taxation and the Future of Work: How Tax Systems Influence Choice of Employment Form’ (2019) OECD Taxation Working Papers 41, 8

³⁰ OECD (n 1) 16

³¹ ibid 4

³² Diana Hourani, Bethany Millar-Powell, Sarah Perret and Antonia Ramm, ‘The Taxation of Labour vs. Capital Income: A Focus on High Earners’ (2023) OECD Taxation Working Papers 65, 3

³³ ibid 15, 31

rine göre mevcut sermaye vergisi tasarımları ciddi anlamda gerileyicidir ve milyarlar sadece servetlerinin %0 ve %0,6'sı oranında bireysel vergi ödemektedir³⁴. Bu yüksek gelir seviyelerinde ortalama bir bireyden daha düşük efektif sermaye vergisi oranları ile karşılaşılabilceğini göstermektedir.

Bireysel tasarruf şekilleri arasında homojen bir vergilendirme yapılmaması eşitsizliği artırabilir. Düşük ve orta gelir grupları tasarruflarını genellikle yüksek oranda vergilendirilen banka hesaplarında tutmaktadır. Buna karşılık zenginler ise tasarruflarını nispeten düşük olarak vergilendirilen yatırım fonlarında ve hisse senetlerinde değerlendirmektedir. Tasarruf türlerinin bu farklı vergi muamelesi nedeniyle mevcut vergi sistemlerinin genellikle zengin bireylerin tasarruflarını desteklediğini söylemek mümkündür. Eşitsizliği giderebilmek için örneğin özel emeklilik katkıları ve ipotek faiz gibi ödemelere indirim izni vermek yerine iade edilebilir bir vergi kredisi imkânı getirilmesi yüksek gelirliilerin bu imtiyazlardan orantısız bir şekilde daha fazla faydalanmalarının önüne geçecektir³⁵.

3.3. Kurumsal Karların Vergilendirilmesi

Kurumlar vergisi özellikle düşük ve orta gelirli ülkelerde eşitsizliği gidermede önemli olabilir. Birçok düşük ve orta gelirli ülkede; yüksek kayıt dışılık, düşük vergi ahlakı, düşük ücretler ve idari kapasitenin yetersiz olması gibi nedenlerle kişisel gelir yeterince vergilendirilememektedir. Kurum karları genellikle dağılımının en üstünde yoğunlaştığı için kurumlar vergisinin artırılması genel artan oranlılığı güçlendirebilir³⁶.

Kurumlar vergisinin artan oranlı olarak uygulanabilmesi teorik olarak mümkün olmakla birlikte bunun önündeki en büyük pratik engel yüksek vergi dilimlerinden kaçınmak için şirketlerin bölünmelerini teşvik edebilecek olmasıdır. Araştırmalar kurumlar vergisinin çok düşük olduğu bir durumda yüksek gelirli bireylerin şirket kurma eğilimlerinin arttığını göstermektedir³⁷. İkinci olarak bazı işletme şekillerinde (iş ortaklıkları gibi) karın bir kısmının ortaklara tahsis edilerek gelir vergisi

³⁴ OECD (n 1) 17

³⁵ OECD, 'Taxation of Household Savings' (2018) OECD Tax Policy Studies 25, 12

³⁶ OECD (n 1) 19

³⁷ Arjan Lejour and Gabriella Massenz, 'Income Shifting and Organizational Form Choice: Evidence from Europe' (2020) Center Discussion Paper 2020-013, 26

yoluyla vergilendirilmesi mümkün olabilmektedir³⁸. Üçüncüsü ve çok daha önemlisi kurumlar vergisinin gelir vergisini tamamlayıcı bir fonksiyonu vardır. Yüksek gelirli bireylerin geliri kurum kazancıymış gibi göstererek vergiden kaçınmalarını önlediği için kurumlar vergisi genel artan oranlılığı güçlendirmenin en etkili yollarından biri olabilir³⁹.

Kurumlar vergisi oranları son otuz yıldır sonu öngörülemez bir şekilde düşmeye devam etmektedir. OECD genelinde 1980'li yılların başlarında %48 olan yasal kurumlar vergisi oranları 2000'li yılların sonlarında %25'e kadar düşmüştür⁴⁰. Kurumlar vergisi oranlarındaki bu di-be doğru baskı 2018 yılında yeniden hızlanmıştır. Bunda, ABD ve Fransa gibi geleneksel olarak yüksek oran uygulayan ülkelerin kurumlar vergisinde oran indirimine gitmesinin büyük etkisi olmuştur⁴¹. Böylece kurumlar vergisinin G-7 ortalaması ciddi oranda düşmüştür⁴². Pandemiden sonra uzun bir aranın ardından ilk kez daha fazla ülke kurumlar vergisi oranını önemli ölçüde artırmıştır ve ayrıca yeni kurumlar vergileri getirilmiştir⁴³. Bu gelişmelere rağmen standart oran halen uzun vadeli ortalamaların altında seretmektedir ve 2024 yılı itibarıyla yasal kurumlar

³⁸ Chancel, Piketty, Saez and Zucman (n 2) 148

³⁹ ibid 149

⁴⁰ Türkiye'de bir dönem %46 olarak uygulanan standart oranı 2006 yılında %30'dan %20'ye düşürerek OECD içerisinde kurumlar vergisinin en düşük olduğu 10 ülke arasında yer almıştır. Ali Çelikkaya, 'Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme' (2010) Maliye Dergisi 159, 36-37

⁴¹ Örneğin ABD kurumlar vergisini 2018 yılında ciddi oranda düşürerek %24 olan OECD ortalamasına yaklaştırmıştır. Bu dönemde Türkiye standart oranı artıran ülkeler arasında (diğerleri Letonya, Kanada Eyaletleri, Portekiz, Kore, Hollanda) yer almıştır. Türkiye yasal kurumlar vergisi oranını gelecek üç yıl için %20'den %22'ye yükseltmiştir. Ali Çelikkaya, '2018 Yılında Dünya Genelindeki Kurumlar Vergisi Reformları Üzerine Genel Bir Değerlendirme' Vergi Raporu Dergisi 240, 16

⁴² ibid 19

⁴³ Bazı ülkeler ek gelir elde etmek ve mali pozisyonu sağlamlaştırmak için kurumlar vergisi oranını 2023 yılında en az 2 puan artırmıştır. Örneğin Çekya ve Estonya; %21 ve %22'ye ve Slovenya'da 5 yıl için %22'ye yükseltmiştir. Türkiye, standart oranı 5 puan artırarak çoğu şirket için %25'e ve finans sektörü için %30'a çıkarmıştır. Ayrıca Birleşik Arap Emirlikleri 2023 yılında yeni bir federal bir kurumlar vergisi uygulamaya başlamıştır ve Barbados 2024 yılından itibaren %9 oranında yeni bir kurumlar vergisi getirmiş ve küçük işletmeler (brüt geliri 2 milyon ABD dolarının altında olan) için %5,5 indirimli oran uygulamaya başlamıştır. OECD, 'Tax Policy Reforms 2024: OECD and Selected Partner Economies' (2024) <<https://doi.org/10.1787/c3686f5e-en>> Erişim Tarihi: 5 Kasım 2024, 37

vergisi ortalaması %21,1'dir⁴⁴. Artan uluslararası vergi rekabeti⁴⁵ ve ortaya çıkan yeni kaçınma yollarının keşfedilmesi (yanlış fiyatlandırma, borç kaydırma, anlaşma alışverişi, vergi erteleme, rolleri/şirket merkezi ni değiştirme gibi)⁴⁶ kurumlar vergisi oranlarının düşmesine katkıda bulunmaktadır.

Tablo 1: Pandemiden Sonra Kurumlar Vergisi Oranlarında Yapılan Değişiklikler

	Oran artışları		Oran azalışları	
	2022	2023 ve sonrası	2022	2023 ve sonrası
Standart Oran	Belçika, Kolombiya, Hollanda	Birleşik Arap Emirlikleri, Barbados, Kolombiya, Çekya, Estonya, Romanya, Slovenya, Türkiye	Fransa, Güney Kore, Güney Afrika	Curaçao
KOBİ Oranları		Barbados, Romanya	Kanada, Şili, Kolombiya, İspanya	Portekiz, Slovakya
Madencilik		Şili		
Finans Kuruluşları		Belçika, İrlanda, Hollanda, Slovakya, Lit-		

⁴⁴ OECD, 'Corporate Tax Statistics 2024', (2024) <<https://doi.org/10.1787/9c27d6e8-en>> Erişim Tarihi 11 Mayıs 2025, 12

⁴⁵ Matheson Thornton, Victoria Perry and Chandara Veung, 'Territorial vs. Worldwide Corporate Taxation: Implications for Developing Countries' (2013) <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13205.pdf>> Erişim Tarihi 30 Mart 2025, 12; Celani, Alessandra, Luisa Dressler and Martin Wermelinger, 'Building an Investment Tax Incentives Database: Methodology and Initial Findings for 36 Developing Countries' (2022) <<https://doi.org/10.1787/62e075a9-en>> Erişim Tarihi 30 Mart 2025, 8

⁴⁶ Sebastian Beer, Ruud de Mooij and Li Liu, 'International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots' (2020) Journal of Economic Surveys 34/3, 660

		vanya, Slo- venya		
Diğer oranlar		Kanada, Ma- lezya, Baha- malar, Ro- manya, Ko- lombiya, Nor- veç,		

Standart Oran:

Fransa: 500.000 avro üzeri karı olan şirketlere uygulanan iki yıllık yerel verginin kaldırılması dâhildir.

Kanada: Sıfır emisyonlu teknoloji üretim karlarına 2021 yılında oran indirimi yapılmıştır. Standart oran ve küçük işletme oranları 2021-2029 için %15'den %7,5 ve %9'dan %4,5'e düşürülmektedir.

KOBİ Oranları:

Portekiz: Yeni kurulan şirketler için oran ilk 50.000 avroluk kâr üzerinden %12,5'e düşürülmüştür.

Slovakya: Kazancı 60.000 avronun altında olan küçük şirketler için oran %21'den %15'e düşürülmüştür ve bu rejimden faydalanma eşiği yükseltilmiştir.

Şili: Kurumlar vergisi oranındaki geçici indirim iki yıl uzatılmıştır.

Romanya: Kazancı 60.000 avroyu aşan veya belirli sektörlerde faaliyet gösteren mikro işletmelere uygulanan oran %3'e yükseltilmiştir. Diğer mikro işletmeler %1 oranına tabi olmaya devam edecektir.

Madencilik:

Şili: 50.000 metrik tondan fazla bakır üreten maden işletmeleri için yıllık satışları üzerinden %1 oranında yeni bir madencilik vergisi getirilmiştir. Ayrıca kara bağlı %8-%26 arasında değişen bir vergi alınmaktadır. İki verginin toplamı madencilik gelirinin %46,5'i ile sınırlandırılmıştır. Bu vergiden elde edilen gelir, yatırım projelerinin finansmanında kullanılmaktadır.

Banka ve Finans Kuruluşları:

Belçika, İrlanda ve Hollanda bankaların kurumlar vergisi oranını artırmıştır.

Slovakya, bankacılık ve finans sektörüne uygulanan özel oranı yükseltmiştir.

Letonya, kredi kuruluşları ve kredi hizmeti sağlayıcıları için %20 ek

kurumlar vergisi getirmiştir.

Litvanya, kredi kuruluşları için Haziran 2025'e kadar bir dayanışma vergisi getirmiştir.

Slovenya, 2028 yılına kadar karı %30'u ile sınırlı banka bilançolarına %0,2 oranında bir vergi getirmiştir.

Diğer Oranlar:

Kanada, şirketlere ve belirli trust ve ortaklıklara hisse senedi geri alımlarının yıllık net değeri üzerinden %2 vergi getirmiştir.

Malezya, şirketler, sınırlı sorumlu ortaklıklar, kooperatifler ve trustlar için %10 sermaye kazancı vergisi getirmiştir.

Bahamalar, işletme rejim kapsamındaki kuruluşların kapsamını genişletmiştir.

Romanya, cirosu 50 milyon avro üzerinde olan şirketler için ek %1 vergi getirmiştir.

Kolombiya, stopaj vergisini artırmıştır.

Norveç, beşten fazla tribünlü veya kurulu gücü 1 MW veya daha fazla olan karadaki rüzgâr çiftlikleri için yatırımların anında indirilebildiği yeni bir rejim getirmiştir.

Kaynak: OECD, Tax Policy Reforms 2024: OECD and Selected Partner Economies, (2024) <<https://doi.org/10.1787/c3686f5e-en>> Erişim Tarihi: 05.11.2024'den derlenmiştir.

Küresel Asgari Vergi (Yerel Asgari Tamamlayıcı Vergi) büyük çokuluslu işletmelerin vergiden kaçınmalarını sınırlayarak ve yasal oranlar üzerindeki aşağı yönlü baskıyı azaltarak vergi sisteminin genel artan oranlılığını destekleyebilir⁴⁷. Kapsayıcı Çerçeve Üyesi Ülkeler Ekim 2021 tarihinde çok uluslu şirketlerin kar elde ettikleri her yerde adil bir vergi payı ödemelerini sağlamak için iki aşamalı bir çözüm üzerinde anlaşmaya varmıştır⁴⁸. Anlaşmanın 2024 yılında uygulanmaya başlamasıy-

⁴⁷ Annette Alstadsæter, Elisa Casi, Jakob Miethe and Barbara Stage, 'Lost in Information: National Implementation of Global Tax Agreements' (2023) NHH Deptment of Business and Management Science Discussion Paper 2023/22, 13

⁴⁸ İlk aşamada tüketici ve kullanıcıların bulunduğu yargı yerlerine en büyük 100 çok uluslu şirketin karlarının (200 milyar dolarından fazla) bir kısmını vergilendirme hakkı verilmektedir ve böylece vergiye tabi gelir ana merkezlerden pazar yerlerine doğru yeniden tahsis edilmektedir. İkinci aşamada ücretler ve varlıklar dışındaki kalan karlara %15 oranında küresel bir asgari vergi getirilmektedir. İlâveten, düşük ve

la birlikte 750 milyon avro eşliğini karşılayan çok uluslu şirketler için asgari %15 oranında efektif bir vergi oranı gelmektedir⁴⁹. Bu asgari verginin; i) kar kaydırma teşviklerini %50 azaltacağı, ii) küresel karların %15’den daha az vergilendirilen miktarını %70 düşüreceği, iii) küresel geliri 155-192 milyar dolar (kurumlar vergisinin %6,5-8,1’i kadar) artıracacağı ve iv) yargı bölgeleri arasındaki oran farklarını azaltmak suretiyle yatırımların/ekonomik faaliyetlerin küresel dağılımını artıracacağı öngörülmektedir⁵⁰. Anlaşma kurumlar vergisi oranının nereye kadar düşürülebileceğini belirlemesi bakımından bir dönüm noktasıdır. Böylece bazı ülkelerin sıfır oran sunması gibi en aşırı vergi rekabeti biçimleri azalacaktır. Araştırmalar halen çokuluslu kârların yaklaşık %36’sının vergi cennetlerine aktarıldığını göstermektedir⁵¹. Bununla birlikte belirlenen oran birçok yüksek gelirli ülkelerdeki işçi ve orta sınıfın ödediğinden daha düşüktür. Ayrıca halen daha yüksek standart oran uygulayan ülkelerin oranı %15’e düşürmeleri riski bulunmaktadır. Bu da devam eden dibe doğru yarışı daha da hızlandıracaktır. Bu noktada asgari oranının yükseltilmesi (örneğin %25’e) ve verginin istisnasız tüm karlara uygulanması önemlidir⁵².

orta gelirli ülkelere bazı eksik vergilendirilmiş ödemeler üzerinde ek vergi koyma izni verilmektedir. Pierce O’Reilly, Tibor Hanappi, Samuel Delpeuch, Felix Hugger and David Whyman, ‘Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project’ (2023) OECD Taxation Working Papers 66, 7; OECD (n 39) 42; OECD, ‘Pillar One-Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project’ (2024) <<https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>> Erişim Tarihi 5 Aralık 2024, 42

⁴⁹ OECD, ‘Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules’ (2022) <<https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>> Erişim Tarihi 9 Aralık 2024, 9. Bu süreçte Türkiye’de nihai ana işletmesinin yıllık konsolide finansal tablo hasılatı, gelirin raporlandığı dönemden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili dönem kazançlarını %15 oranında vergilendirmeye başlamıştır (KVK, Ek Md., 1/1 ve 6/1)

⁵⁰ Felix Hugger, Ana Cinta González Cabral, Massimo Bucci, Maria Gesualdo and Pierce O’Reilly, ‘The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit’ (2024) OECD Taxation Working Papers 68, 3

⁵¹ Chancel, Piketty, Saez and Zucman (n 2) 150

⁵² ibid 151

3.4. Servet Vergileri

Ülkeler servete çeşitli vergiler uygulamaktadır ve çoğu ülkede servet vergilerinin payı halen düşük seviyede seyretmektedir⁵³. Diğer yandan servet vergileri uzun vadeli büyüme üzerinde bozucu etkisi en az olan vergiler arasında yer almaktadır. Bunlardan emlak vergisi, tabanı oldukça hareketsiz olduğu için verimli bir vergilendirme şeklidir. Taşınmazların görünür doğası nedeniyle emlak vergisinden kaçınmak oldukça zordur. Ayrıca emlak vergisi taşınmazın daha verimli kullanımını teşvik etmektedir⁵⁴. OECD genelinde orta sınıf servetinin ortalama %60'ından fazlasını konut olarak değerlendirmektedir⁵⁵. Buna karşılık yüksek servet sahipleri ise varlıklarının büyük bir kısmını emlak vergisine tabi olmayan likit fonlarda tutmaktadır⁵⁶. Emlak vergisi çoğunlukla sabit oranlı uygulandığı için servetini konut olarak tutan orta gelir gruplarının vergi yükünün artmasına yol açmaktadır⁵⁷. Bu uygulamanın günümüzde gerçek bir ekonomik gerekçesi bulunmamaktadır⁵⁸. Artan oranlı bir tasarım vergilemede emlak vergisine doğru bir kaymayı/değişimi teşvik edecektir. Düşük gelirli hanelere temel bir indirim veya gelir testine tabi bir vergi kredisi sağlanması verginin gerileyici etkisinin giderilmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca verginin ödenmesinin yerel yönetimlere yapılan su veya elektrik gibi diğer düzenli ödemelerle ilişkilendirilmesi (taksitle ödenmesi) servet vergileri ile ilgili en büyük endişe olan likidite sorununu çözecektir⁵⁹.

Servetin olduğu gibi mirasın dağılımı da büyük oranda eşitsizdir. OECD'nin analizine göre günümüzde zenginler daha fazla ve daha yük-

⁵³ 2021 yılı itibarıyla servet vergileri yüksek gelirli ülkelerde toplam vergi gelirlerinin ortalama %5,9'unu, orta gelirli ülkelerde %2,2'sini (Türkiye'de %3-4 arası) ve düşük gelirli ülkelerde %1,2'sini oluşturmuştur. Bunlar arasında en büyük pay aynı zamanda yerel yönetimler için de önemli bir gelir kaynağı olan emlak vergisine aittir. Ayrıca, muamele vergileri ve veraset vergileri de ülkeler arasında oldukça yaygındır ve az sayıda ülke net servetten vergi almaktadır. OECD (n 43) 62

⁵⁴ Brys, Perret, Thomas and O'Reilly (n 5) 17

⁵⁵ OECD, 'Housing Taxation in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies' (2022) <<https://doi.org/10.1787/03dfe007-en>> Erişim Tarihi 5 Mayıs 2025, 8

⁵⁶ Brys, Perret, Thomas and O'Reilly (n 5) 16

⁵⁷ Ali Çelikkaya, 'En Son Servet Vergisi Reformlarının Analizi' (2020) Maliye Dergisi, 178, 243

⁵⁸ Chancel, Piketty, Saez and Zucman (n 2) 138

⁵⁹ Brys, Perret, Thomas and O'Reilly (n 5) 21-22

sek değerli miras bildirmektedir⁶⁰. Bu nedenle veraset vergisi günümüz koşullarında eşitsizliğin giderilmesinde özellikle önemli bir rol oynamaktadır. Bununla birlikte mevcut tasarım şekilleri büyük ölçüde dar vergi matrahları ve vergi planlaması fırsatları nedeniyle eşitsizliği artırmaktadır. Birçok ülkede büyük ölçüde yakın akrabalara yapılan transferler ve bazı varlık transferleri (mesken, işletme ve zirai varlıklar, emeklilik ve hayat sigortası poliçeleri gibi) vergi dışında bırakılmaktadır. Bazı ülkelerde bağış yoluyla vergiden büyük ölçüde kaçınılabilmektedir. Ayrıca diğer bazı planlama fırsatları (yararlanma hakkı, tercihli değerlendirme gibi) mükelleflerin vergi yüklerini en aza indirmelerine imkân tanımaktadır⁶¹. Bu ayrıcalıklardan bazıları öncelikli olarak en zengin hanelere fayda sağladığı için veraset vergisinin artan oranlılığını zayıflatmaktadır. Miras yerine alıcılara uygulanacak bir vergi her bir mirasçının kalan serveti üzerinden artan oranlı vergi ödemesini sağlayacaktır. Mirasın bölünmesi vergi yükümlülüğünü azaltacağı için aynı zamanda servet yoğunlaşması da azalacaktır⁶². Tamamlayıcı bir intikal vergisi bağış yoluyla vergiden kaçınmayı en aza indirecektir. Burada da normal bağış veya hediyelerin vergi yükü taşımalarını önlemek için uygun bir istisna (İngiltere’de ölümünden 7 yıl önce yapılan bağışlar için sıfır ve 3-7 yıl arası için düşük oran gibi) öngörülebilir⁶³.

Net servet vergisi, yüksek servetlilerin efektif vergi yükünün azalmasıyla birlikte yeniden ilgi odağı haline gelmiştir⁶⁴. OECD genelinde 2000-2022 döneminde ücretlerin en yüksek gelir vergisi oranları %44,3’ten %42,5’e gerilerken sermaye gelirlerinin vergi oranı daha fazla düşmüş ve %47,5 yerinen %42,0 olmuştur⁶⁵. Ayrıca yüksek servetliler vergi imtiyazlarından yararlanmayı sürdürmektedir. Örneğin bir araştırma İsviçre’de vergi avantajlarının kaldırılması halinde ülkenin bir kantonundaki süper zenginlerin sayısının %30 oranında azaltacağını öngör-

⁶⁰ OECD, ‘Inheritance Taxation in OECD Countries’ (2021) OECD Tax Policy Studies, 28, 9

⁶¹ ibid 10

⁶² ibid 10

⁶³ Brys, Perret, Thomas and O’Reilly (n 5) 23-24

⁶⁴ Ali Çelikkaya, ‘Bir Vergi Politikası Aracı Olarak Net Servet Vergisi Uygulaması’ (2022) Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi, 5(8), 1070

⁶⁵ OECD (n 1) 23

mehtir⁶⁶. Efektif bir servet vergisi, yüksek servetlilerin vergi yükünü artıracaktır⁶⁷. Bir senaryoya göre milyarderlerden alınacak %2 oranında bir vergi yaklaşık 3.000 vergi mükellefinden yılda 200-250 milyar dolar gelir sağlayacaktır⁶⁸. Bir diğr senaryoya göre küresel bir servet vergisi nispeten düşük oranlarla dahi (1 milyon dolardan başlayıp 100 milyon dolar üzerinde %1'den %3,5'e çıkan) ulusal gelire %0,5-% 3 arasında katkı sağlayacaktır⁶⁹. Nüfusun %98-99'u için verginin hiç artmayacağı anlamına gelen ve aynı zamanda önemli miktarda bir gelir sağlayacak olan böyle bir vergi, politika yapıcılarının karşısında bir seçenek olarak durmaktadır. Uygulamada karşılaşılabacak en önemli zorluk servetin gizlenmesidir. Küresel GSYİH'nın %10'u halen offshore finans merkezlerinde tutulmaktadır⁷⁰. Bununla birlikte bir sonraki başlıkta tartışılacak olan uluslararası işbirlikleri sayesinde offshore vergi kaçakçılığı 10 yıldan kısa bir sürede yaklaşık 3 kat azalmıştır⁷¹. Bir diğr pratik zorluk pay sahipliğidir. Milyarderler servetinin büyük kısmını faydalı mülkiyet şeklinde tutmaktadır⁷². Diğr yandan son araştırmalar yüksek servetlilerin vergilere verdiği göç tepkilerinin sıfır olmasa da büyük de olmadığını

⁶⁶ Enea Baselgia and Isabel Z. Martinez, 'Behavioral Responses to Special Tax Regimes for the Super-Rich: Insights from Swiss Rich Lists' (2023) EU Tax Observatory Working Paper 12, 36

⁶⁷ Geçmişte Kolombiya yüksek servetlilerin asgari bir vergi ödenmesini sağlamak amacıyla 1974 yılında servetin %8'ine eşdeğer varsayımsal bir gelir vergisi getirilmiştir. Oran 2000'lerde kademeli olarak düşürülmüştür ve 2021 yılında tamamen kaldırılmıştır. Günümüzde ise ABD 100 milyon dolardan fazla servetin olanlar için servetin getirisinin %25'i oranında asgari bir vergi uygulamayı planlamaktadır. Gabriel Zucman, 'A Blueprint for a Coordinated Minimum Effective Taxation Standard for Ultra-high-Net-Worth Individuals, (2024) <<https://gabriel-zucman.eu/files/report-g20.pdf>> Erişim Tarihi 10 Mart 2025, 24

⁶⁸ ibid 24

⁶⁹ Chancel, Piketty, Saez and Zucman (n 2) 140-141

⁷⁰ Annette Alstadsæter, Niels, Johannesenb and Gabriel Zucman, 'Who Owns The Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality' (2018) Journal of Public Economics 162, 89; John Guyton, Patrick Langetieg, Daniel Reck, Max Risch and Gabriel Zucman, 'Tax Evasion at the Top of the Income Distribution: Theory and Evidence' (2021) <<https://doi.org/10.2139/ssrn.3809528>> Erişim Tarihi 11 Mayıs 2025

⁷¹ Zucman (n 67) 35

⁷² ibid 36

göstermektedir⁷³. Dolayısıyla net servet vergisini azaltan reformların en önemli argümaları geçersiz kalmıştır.

3.5. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergilerin dağılım amaçlarına hizmet edecek şekilde tasarlanmaları gerekmektedir. Katma değer vergisi açısından bakıldığında gelirin bir yüzdesi olarak oldukça gerileyici bir vergidir⁷⁴. Son dönemde yapılan birçok araştırma KDV oranı indirimlerinin daha düşük fiyat olarak tüketicilere tam olarak yansıtılmadığını göstermektedir⁷⁵. Bu tür çabalar genellikle Devlet açısından gelir kaybı ile sonuçlanmaktadır⁷⁶. OECD'nin raporuna göre KDV oranlarında yapılan indirimler bu ürünlerle mutlak rakam olarak çok daha fazla para harcayan yüksek gelir gruplarına daha fazla fayda sağlamaktadır. Raporda ecza ürünleri için fayda farkı 1,6 kat, kültürel ve sosyal harcamalar için 6 kat olarak ölçülmüştür. Restoran harcamalarında bu gerileyici etkiyi çok daha net olarak görülmektedir ve vergi harcamasının %70'i yüksek gelir dilimlerine yansımaktadır⁷⁷. Bu nedenle doğrudan nakit transferleri düşük gelirli hanelerin satın alma gücünü desteklemek için çok daha etkili olabilir⁷⁸. Gelişmekte olan ekonomilerde harcamaların büyük bir kısmı kayıt dışı piyasalarda gerçekleştiği için temel mallarda tercihli oran uygulamak yerine transfer planları aynı maliyetle yoksul hanelere çok daha büyük faydalar

⁷³ ibid 31

⁷⁴ Edizdoğan ve Çelikkaya (n 9) 235

⁷⁵ Ian L Dickson and David Ian White, 'Tax Design Insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST) Model' (2008) Working Paper, 60, 5-6; Clemens Fuest, Florian Neumeier and Daniel Stöhlker, 'The Pass-Through of Temporary VAT Rate Cuts: Evidence From German Supermarket Retail' (2024) International Tax and Public Finance, 51

⁷⁶ Örneğin Fransa'da restoranda indirimli oran uygulamasından kısa bir süre sonra fiyatlar yeniden yükselmiştir. Almanya'da konaklamada indirimli oranı uygulaması fiyatları değiştirmemiştir. Ali Çelikkaya, 'Katma Değer Vergisinde Yeni Model Arayışları Üzerine Bir İnceleme' (2016) Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 14(1), 194

⁷⁷ OECD, Consumption Tax Trends, (2014) <https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en.html> Erişim Tarihi: 14 Mayıs 2025, 52-54

⁷⁸ Alastair Thomas, 'Reassessing the Regressivity of the VAT' (2020) OECD Taxation Working Papers 49, 3; Ross Warwick, Tom Harris, David Phillips, Maya Goldman, Jon Jellema, Gabriela Inchauste and Karolina Goraus-Tanska, 'The Redistributive Power of Cash Transfers vs VAT Exemptions: A Multi-Country Study' (2022) World Development 151, 10

sağlayabilir⁷⁹. Ancak bunun için ülkenin mali sisteminin güçlü olması gerekmektedir. Ayrıca pratikte temel ihtiyaçları tanımlamak oldukça güçtür ve istisnaların kapsamının genişletilmesi yönündeki baskıları artırmaktadır⁸⁰.

Enerji tüketiminin üzerindeki vergilerin dağılım etkileri açısından bakıldığında bu tür vergilerin kullanımının ülkeler arasında değiştiği ve aynı zamanda hane halkı tüketim kalıpları, karbon fiyatlandırmasının kapsamı ve düzeyi dâhil birçok faktöre bağlı olduğu görülmektedir⁸¹. Karbon fiyatlarındaki artıştan daha az etkilenen yüksek gelirli bireyler daha fazla kirletici hak vermemek için enerji veya karbon vergisinin zenginlik seviyesiyle birlikte artacak şekilde tasarlanması yararlı olabilir⁸². Ayrıca karbon vergisi gelirlerinin en azından bir kısmının düşük gelir gruplarının bordro vergilerini azaltmak için kullanılması da gerileyciliği ile ilgili temel endişeleri azaltacaktır⁸³. Bir senaryoya göre multimilyonerlerin kirletici varlıklarına %10 vergi uygulanması yılda en az 100 milyar dolarlık bir gelir sağlayacaktır. Bu gelişmekte olan ülkelerin küresel ısınmaya uyum maliyetinin yaklaşık 1,5 katı kadarlık bir gelire karşılık gelmektedir. Bununla birlikte halen yatırımlarının sadece %2'si yenilenebilir enerji faaliyetlerine yapan Dünyanın önde gelen fosil enerji şirketlerinin böyle bir kirlilik vergisi ödememek için yatırımlarında radikal bir değişikliğe gitmeleri gerekmektedir⁸⁴. Ek olarak karbon fiyatlandırmasından kaynaklanan gerileyici etkileri hafifletmek için hanelere doğrudan transferler şeklinde ek önlemler alınabilir. Bazı ülkeler bu sayede yeni verginin toplumsal kabulünü de kolaylaştırmıştır. Örneğin Endonezya enerji vergisi gelirlerin artmasıyla birlikte sağlık sistemine yapılan önemli yatırımları sübvansede etmektedir. İsveç'te düşük karbonlu altyapıya yapılan büyük ölçekli kamu yatırımlar sayesinde düşük gelirli grupların ucuz temiz enerji kaynaklarına erişebilmeleri mümkün olabilmektedir⁸⁵.

⁷⁹ OECD (n 1) 20

⁸⁰ Çelikkaya (n 76) 195

⁸¹ OECD (n 1) 20; Ali Çelikkaya, 'Karbon Vergisi ve Dünyadaki Uygulamasının Değerlendirilmesi' (2011) Vergi Sorunları Dergisi, 276, 91-101

⁸² Chancel, Piketty, Saez and Zucman (n 2) 132

⁸³ Ali Çelikkaya, 'Karbon Fiyatlandırması Seçenekleri ve Tasarım Sorunları' (2023) Maliye Araştırmaları Dergisi, 9(1), 14

⁸⁴ Chancel, Piketty, Saez and Zucman (n 2) 132

⁸⁵ ibid 131

4. Eşitliğin Sağlanmasında Uluslararası İşbirliğinin Önemi

Uluslararası vergi işbirliği vergi politikalarının daha etkili bir şekilde uygulanabilmesi açısından önemlidir. Bu alandaki ilk önemli gelişme olan ABD'nin 2010 yılında tek taraflı olarak uygulamaya koyduğu Yabancı Hesap Vergi Uyumluluk Yasası (FATCA) sayesinde dünya çapındaki finans kuruluşlarının ABD'li vergi mükellefi müşterisinin hesap bilgilerini ABD Gelir İdaresine bildirmeleri zorunlu hale gelmiştir. Aksi takdirde ABD tarafından tahsil edilen tüm temettü ve faiz gelirleri üzerinde %30 stopaj vergisi uygulanmaktadır. Bu tek taraflı yaptırım sayesinde neredeyse imkânsız olarak tasvir edilen banka gizliliği en azından kısmen sona ermiştir. Böylece on yıllardan beridir banka bilgilerini yabancı vergi makamlarına göndermeyi reddeden vergi cennetleri ve offshore finans merkezleri işbirliği yapmak zorunda kalmıştır. Bu alandaki ikinci önemli gelişme 2014 yılında OECD'nin geliştirdiği vergi bilgilerinin standart bir şekilde paylaşılmasını içeren Ortak Raporlama Standartları'dır (CRS). Bu çok taraflı girişim sayesinde bir yenilik olarak önceden dolandırıcılık şüphesi olmadan idareler arasında bilgi alışverişi mümkün hale gelmiştir. Böylece vergi idareleri aksi takdirde karşılanması birkaç ay veya yıl sürebilecek standart vergi verilerine (vergi mükelleflerinin; kimliği, hesap numaraları, hesap değeri ve elde edilen gelir gibi bilgilerine) otomatik olarak erişebilmek imkânına kavuşmuştur⁸⁶.

Bununla birlikte CRS'nin eksikliklerinden biri ABD'nin ve çoğu Afrika ülkesinin halen bilgi değişiminin bir parçası olmamalarıdır. Özellikle ABD, Finansal Gizlilik Endeksi'nde Cayman Adaları'ndan sonra ve İsviçre'nin önünde (ikinci sırada) yer almaktadır. Bazı analizler CRS'nin yürürlüğe girmesinden sonra ABD'deki sınır ötesi mevduat miktarının paravan şirket sayısındaki artışın da etkisiyle diğer ülkelere kıyasla artırmış olma ihtimalinin yüksek olabileceğine dikkat çekmektedir⁸⁷. İkinci olarak CRS'ye dâhil olan ülkelerden bazıları bankaların mükellef bilgilerini vergi makamlarına uygun şekilde iletmesini sağlayacak donanımına sahip olmadığını bildirmektedir. Üçüncü olarak ve daha da önemlisi katılımcı ülkelerin vergi kaçakçılığına iştirak etme olasılığını düşük gördükleri bazı kuruluşları listeden çıkarma yetkisi bulunmaktadır ve bazı varlıklar (özellikle gayrimenkuller ve kripto paralar) halen CRS

⁸⁶ 2017 yılında yürürlüğe giren CRS'yi 2020 yılına kadar Cayman Adaları, İsviçre, Lüksemburg, Singapur gibi önemli vergi cenneti ülkeler dâhil 107 ülke kabul etmiştir. İbid 156

⁸⁷ ibid 157

tarafından kapsanmamaktadır. Son zamanlarda offshore gayrimenkulde gözlenen artış nedeniyle gayrimenkul bilgilerinin otomatik değişime dâhil edilmesi yönünde artan bir baskı olduğu görülmektedir. Ayrıca OECD yakın zamanda artan vergiden kaçınma risklerine karşı kripto piyasaları için bir Kripto Varlık Raporlama Standardı (CARF) geliştirmişti ve bu alanda otomatik bilgi alışverişlerinin 2027 yılında başlaması planlanmaktadır⁸⁸.

Bütün bu boşluklarına rağmen CRS vergi konularında çok taraflı iş birliğinin mümkün olduğunu göstermiştir. Bu sayede offshore vergi kaçakçılığı 10 yıldan kısa bir sürede yaklaşık 3 kat azalmıştır⁸⁹. 2008 finansal krizinden önce finans merkezleri neredeyse hiç bilgiyi paylaşmazken, CRS sayesinde serveti yurtdışında saklamak artık çok daha zor hale gelmiştir. Bununla birlikte yaptırım ve denetim eksikliği nedeniyle halen birçok vergi cenneti ve offshore finans kuruluşu doğru bilgileri saklamayı sürdürmektedir ve offshore servetinin gittikçe büyüyen bir kısmı gerçek sahiplikten ayrıştırılan paravan şirketler, tröstler ve vakıflar tarafından tutulmaktadır. Çok uluslu şirketlerin sundukları raporlara doğrudan veya dolaylı olarak hisselerin %1'inden fazlasına sahip olan hissedarlarının bilgilerini de dâhil etmeleri gerekmektedir⁹⁰. Küresel çapta vergi kaçakçılığını sona erdirmenin daha etkili bir yolu ise Dünya Eşitsizlik Raporunda ilk kez önerilen küresel bir varlık sicilinin oluşturulmasıdır. Bu aynı zamanda küresel bir servet vergisi için veri tabanı olacaktır. Avrupa Komisyonu yakın zamanda böyle bir kayıt oluşturmak için bir fizibilite çalışması başlatmıştır⁹¹.

5. Sonuç

Dünya genelinde gelir eşitsizliği kalıcı bir hale gelmiştir ve dağılımın en üstündeki yüzde birlik kesimin elinde tuttuğu servet payı belirligin bir şekilde artmaktadır. Bu eşitsizliğin azaltmak ve daha kapsayıcı bir büyümeyi sağlayabilmek için dolaysız ve dolaylı belli bazı vergi türleri açısından başlıca fırsat alanlarının şunlar olduğu görülmüştür:

i) Emek vergileri düşük gelirliilerin marjinal vergi oranlarını artırdığı için emek gelirleri ayrı vergilendirilmelidir. Kazanılmış Gelir Ver-

⁸⁸ OECD (n 1) 25

⁸⁹ Zucman (n 67) 35

⁹⁰ ibid 36

⁹¹ Chancel, Piketty, Saez and Zucman (n 2) 160

gisi Kredisi (EITC) gibi hedefli bazı indirimler düşük gelirli vergi yükünü azaltabilir. İstihdamın farklı vergi muamelesi olmayan emek istihdamı teşvik etmekte ve vergi sisteminin verimliliğini azaltmaktadır.

ii) Sermaye gelirlerinin tercihli vergi muamelesine tabi tutulması vergi sisteminin genel artan oranlılığı zayıflatmakta ve matrah kaymalarını teşvik etmektedir. Bireysel tasarruf türleri arasında daha homojen bir vergi uygulaması vergi sisteminin verimliliğini artıracaktır.

iii) Kurumlar vergisinin artan oranlı olarak uygulanması gerekmektedir. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi genel artan oranlılığa destek olacaktır. Bununla birlikte belirlenen oranın dibe doğru yarıışı hızlandırma riski bulunmaktadır. Daha yüksek bir küresel asgari oran belirlenmelidir ve ayrıca istisnasız tüm karlara uygulanmalıdır.

iv) Emlak vergisinin sabit oranlı uygulanmasının hiçbir ekonomik gerekçesi bulunmamaktadır. Emlak vergisinin artan oranlı uygulanması ve düşük gelirli haneler için bir vergi kredisi sağlanması gerekmektedir. Ayrıca verginin yerel idarelere yapılan diğer düzenli ödemelerle ilişkilendirilmesi sayesinde likidite ile ilgili endişeler de ortadan kalkacaktır.

v) Mirasın eşitsiz dağıldığı günümüz koşullarında veraset vergileri özellikle önemlidir. Miras yerine alıcılara uygulanacak bir vergi genel artan oranlılığı güçlendirecektir ve aynı zamanda mirasın bölünecek olması nedeniyle servetin yoğunlaşması azalacaktır.

vi) Net servet vergisi getirilmelidir. Bu vergi sadece düşük vergi ödeyen aşırı yüksek net servetlileri etkileyeceği için eşit dağılıma katkı sağlayacaktır. Böyle bir verginin en önemli özelliği veya tercih sebebi düşük ve orta gelirli vergi yükünü hiç etkilemeyecek olması ve aynı zamanda da bütçe gelirlerine önemli bir katkı sağlayacak olmasıdır.

vii) KDV'nin düşük gelirli hanelerin satın alma gücü üzerindeki etkinin giderilmesi için oran indirimleri yerine doğrudan nakit transferi daha etkili olacaktır.

viii) Enerji tüketimi üzerindeki vergilerin gerileyici etkisini azaltmak için gelir seviyesine göre ayarlanmaları gerekmektedir. Ayrıca verginin düşük gelirli hane halkları üzerindeki etkisini hafifletmek için doğrudan transferler de yapılabilir.

ix) Uluslararası vergi kaçakçılığı ile daha etkili mücadele için gayrimenkul, sanat eseri, özel hisseler, kripto para gibi varlıkların Ortak Raporlandırma Standartları tarafından kapsanması gerekmektedir. Ayrıca küresel bir varlık siciline ihtiyaç vardır.

KAYNAKÇA

Alstadsæter A, Elisa C, Jakob M and Barbara Stage, ‘Lost in Information: National Implementation of Global Tax Agreements’ (2023) NHH Department of Business and Management Science Discussion Paper 2023/22, 13

Alstadsæter A, Niels, J and Gabriel, Z, ‘Who Owns The Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality’ (2018) *Journal of Public Economics* 162, 89

Baselgia E and Isabel Z M, ‘Behavioral Responses to Special Tax Regimes for the Super-Rich: Insights from Swiss Rich Lists’ (2023) EU Tax Observatory Working Paper 12, 36

Beer S, Ruud de M and Li Liu, ‘International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots’ (2020) *Journal of Economic Surveys* 34(3), 660

Brys B, Sarah P, Alastair T and Pierce O’R, ‘Tax Design for Inclusive Economic Growth’ (2016) OECD Taxation Working Papers 26, 10

Causa O and Mikkel H, ‘Income Redistribution Through Taxes and Transfers Across OECD Countries’ (2017) <<https://dx.doi.org/10.1787/bc7569c6-en>> Erişim Tarihi 18 Nisan 2025, 50

Celani A, Luisa D and Martin W, ‘Building an Investment Tax Incentives Database: Methodology and Initial Findings for 36 Developing Countries’ (2022) <<https://doi.org/10.1787/62e075a9-en>> Erişim Tarihi 30 Mart 2025

Coelho M, Davis A, Klemm A and Buitron C O, ‘Gendered Taxes: The Interaction of Tax Policy With Gender Equality’ (2022) IMF Working Paper 22(26), 8

Chancel L, Piketty, T, Saez E and Zucman G, ‘World Inequality Report 2022’ (2022) <https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_EXECUTIVE_SUMMARY.pdf> Erişim Tarihi 9 Nisan 2025, 13, 27

Çelikkaya A, ‘Karbon Fiyatlandırması Seçenekleri ve Tasarım Sorunları’ (2023) *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 1-26

Çelikkaya A, ‘Vergi Sistemlerinde Cinsiyet Eşitsizliklerinin Giderilmesine Yönelik Reform Önerileri’ (2023) *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 23(3), 721-750

Çelikkaya A, ‘Bir Vergi Politikası Aracı Olarak Net Servet Vergisi Uygulaması’ (2022) *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(8), 1070

Çelikkaya A, ‘Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Ahlakı: OECD Raporu Çerçevesinde Bir Değerlendirme’ (2020) Sayıştay Dergisi 31(116), 83

Çelikkaya A, ‘En Son Servet Vergisi Reformlarının Analizi’ (2020) Maliye Dergisi, 178, 243

Çelikkaya A, ‘2018 Yılında Dünya Genelindeki Kurumlar Vergisi Reforları Üzerine Genel Bir Değerlendirme’ Vergi Raporu Dergisi 240, 16

Çelikkaya A, ‘Katma Değer Vergisinde Yeni Model Arayışları Üzerine Bir İnceleme’ (2016) Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 14(1), 194

Çelikkaya A, ‘Karbon Vergisi ve Dünyadaki Uygulamasının Değerlendirilmesi’ (2011) Vergi Sorunları Dergisi, 276, 91-101

Çelikkaya A, ‘Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme’ (2010) Maliye Dergisi 159, 36-37

Çelikkaya A, ‘Amerika Birleşik Devletlerinde Emek Geliri İndirimi Uygulaması ve Asgari Geçim İndirimi İle Karşılaştırılması’ (2008) Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi 245-246, 104-112, 57-68

Dickson I L and David Ian W, ‘Tax Design Insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST) Model’ (2008) Working Paper, 60, 5-6

Edizdoğan N ve Çelikkaya A, Vergilerin Ekonomik Analizi (3rd edn, Ekin Yayınevi, 2022), 3

Eissa N, ‘Labor Supply Aand The Economic Recovery Tax Act of 1981’ (1996) <<https://www.nber.org/system/files/chapters/c6235/c6235.pdf>> Erişim Tarihi 11 Nisan 2025, 6

Fuest C, Florian N and Daniel S, ‘The Pass-Through of Temporary VAT Rate Cuts: Evidence From German Supermarket Retail’ (2024) International Tax and Public Finance, 51

Godar S, Eloi F and Gaspard R, ‘New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation’ (2021) EU Tax Observatory Report 3, 3

Guillemette Y and David T, ‘The Long Game: Fiscal Outlooks To 2060 Underline Need For Structural Reform’ (2021) <<https://doi.org/10.1787/a112307e-en>> Erişim Tarihi 4 Nisan 2025, 6

Guyton J, Patrick L, Daniel R, Max R and Gabriel Z, ‘Tax Evasion at the Top of the Income Distribution: Theory and Evidence’ (2021) <<https://doi.org/10.2139/ssrn.3809528>> Erişim Tarihi 11 Mayıs 2025

Hourani D, Bethany M-P, Sarah P and Antonia R, ‘The Taxation of Labour vs. Capital Income: A Focus on High Earners’ (2023) OECD Taxation Working Papers 65, 3

Hugger F, Ana C G C, Massimo B, Maria G and Pierce O’R, ‘The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit’ (2024) OECD Taxation Working Papers 68, 3

Kleven H, ‘The EITC and the Extensive Margin: A Reappraisal’ (2024). Journal of Public Economics 236, 135

LaLumia S, ‘Tax Policies to Encourage Female Labor Force Participation’ (2017) The Hamilton Project, Policy Proposal, 10, 7

Lejour A and Gabriella M, ‘Income Shifting and Organizational Form Choice: Evidence from Europe’ (2020) CentER Discussion Paper 2020-013, 26

Matheson T, Victoria P and Chandara V, ‘Territorial vs. Worldwide Corporate Taxation: Implications for Developing Countries’ (2013) <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13205.pdf>> Erişim Tarihi 30 Mart 2025, 12

Milanez A and Babbara B, ‘Taxation and the Future of Work: How Tax Systems Influence Choice of Employment Form’ (2019) OECD Taxation Working Papers 41, 8

OECD, ‘Taxation and Inequality: OECD Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors’ (2024) <<https://doi.org/10.1787/8dbf9a62-en>> Erişim Tarihi 5 Kasım 2024, 4

OECD, ‘Tax Policy Reforms 2024: OECD and Selected Partner Economies’ (2024) <<https://doi.org/10.1787/c3686f5e-en>> Erişim Tarihi 5 Kasım 2024, 37

OECD, ‘Corporate Tax Statistics 2024’ (2024) <OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9c27d6e8-en>> Erişim Tarihi 11 Mayıs 2025, 12

OECD, ‘Pillar One-Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project’ (2024) <<https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>> Erişim Tarihi 5 Aralık 2024, 42

OECD, 'Taxing Wages 2024: Tax and Gender through the Lens of the Second Earner' (2024) <<https://doi.org/10.1787/dbcbac85-en>> Erişim Tarihi 18 Nisan 2025, 50

OECD, 'Tax Policy Reforms 2023: OECD and Selected Partner Economies' (2023) <<https://doi.org/10.1787/d8bc45d9-en>> Erişim Tarihi: 01 Mayıs 2025

OECD, 'Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules' (2022) <<https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>> Erişim Tarihi 9 Aralık 2024, 9

OECD, 'Housing Taxation in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies' (2022) <<https://doi.org/10.1787/03dfe007-en>> Erişim Tarihi 5 Mayıs 2025, 8

OECD, 'Inheritance Taxation in OECD Countries' (2021) OECD Tax Policy Studies, 28, 9

OECD, 'Taxation of Household Savings' (2018) OECD Tax Policy Studies 25, 12

OECD, Consumption Tax Trends, (2014) <https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en.html> Erişim Tarihi: 14 Mayıs 2025, 52

O'Reilly P, Tibor H, Samuel D, Felix H and David W, 'Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project' (2023) OECD Taxation Working Papers 66, 7

Selin H, 'The Rise in Female Employment and The Role of Tax Incentives an Empirical Analysis of The Swedish Individual Tax Reform of 1971' (2009) Uppsala University Departement of Economics Working Paper Series 4, 1-42

Stotsky J, 'Gender Bias in Tax Systems' (1996) International Monetary Fund Workin Papers 99, 2

Thomas A, 'Reassessing the Regressivity of the VAT' (2020) OECD Taxation Working Papers 49, 3

Warwick R, Tom H, David P, Maya G, Jon J, Gabriela I and Karolina G-T, 'The Redistributive Power of Cash Transfers vs VAT Exemptions: A Multi-Country Study' (2022) World Development 151, 10

Zucman G, 'A Blueprint for a Coordinated Minimum Effective Taxation Standard for Ultrahigh-Net-Worth Individuals, (2024) <<https://gabriel-zucman.eu/files/report-g20.pdf>> Erişim Tarihi 10 Mart 2025, 24

#YURTIÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNDE GEÇMİŞ YIL ZARARLARINA YÖNELİK DÜZENLEMELERİN ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ*

(A CONSTITUTIONAL ANALYSIS OF THE TREATMENT OF PRIOR YEAR'S LOSSES UNDER THE DOMESTIC MINIMUM CORPORATE TAX)

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Balca ÇELENER**
Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Hamdi Deniz Ege GÖKTUNA***

ÖZ

Bu çalışma, 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen 32/C maddesi kapsamında getirilen yurtiçi asgari kurumlar vergisi uygulamasında geçmiş yıl zararlarının indirimine konu edilememesine yönelik düzenlemeyi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin yasalılığı ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri bağlamında değerlendirmektedir. Özellikle 23 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahında dikkate alınmamasına ilişkin getirilen düzenlemenin, kanuni dayanağının bulunmaması sebebiyle yasallık ilkesine, zarar eden mükelleflerin asgari düzeyde

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 01.08.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 12.08.2025 tarihinde birinci hakem; 17.08.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, bcele-ner@gsu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8358-3755>

*** Özyeğin Üni. Hukuk Fak., Mali Hukuk Anabilim Dalı, ege.goktuna@ozyegin.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-4364-9032

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: Yarı yarıya (%50/%50)'dir.

Bu makaleye atıf için; ÇELENER, Balca, GÖKTUNA, Hamdi Deniz Ege, “Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisinde Geçmiş Yıl Zararlarına Yönelik Düzenlemelerin Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 248, 2025, s. 1389-1406.

dahi vergi ödemek zorunda bırakılması nedeniyle de mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, Zarar Mahsubu, Verginin Yasallığı İlkesi, Yürütmenin Düzenleyici İşlemleri, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

ABSTRACT

This study examines the regulation introduced under Article 32/C, an amendment to the Corporate Tax Law No. 7524, which prevents the deduction of prior year's losses from the domestic minimum corporate tax. The analysis is conducted within the framework of the constitutional principles of legality of taxation and taxation according to financial capacity, as outlined under Article 73 of the Turkish Constitution. In particular, the provision introduced by the Communiqué on Corporate Tax No. 23, which disallows the deduction of prior year losses from the minimum corporate tax base, is found to be unconstitutional due to the lack of a legal basis, violating the principle of legality.

Keywords: Corporate Income Tax, Set-Off of Losses, Legality of Taxation, Regulatory Acts of the Executive Power, Ability to Pay Principle

GİRİŞ

7524 sayılı Kanun¹ ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen madde 32/C ile yurt içi asgari kurumlar vergisine yönelik düzenlemeler 1.1.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeye göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin ödemesi gereken verginin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca hesaplanan ve indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Geçici vergi dönemleri için de uygulanması öngörülen bu hükümle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri

¹ Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 7524, Kabul Tarihi: 28.07.2024, RG 02.08.2024/32620

No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)² getirilmiş ve beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağı yönünde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu Tebliğin ilgili hükmü dava konusu edilerek iptali istenmiş ve söz konusu davada Danıştay 3. Dairesi, yürütmenin durdurulması kararı vermiştir. Geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisinin hesabında matrahtan düşülmeyeceğine yönelik düzenleme hem verginin yasallığı hem de mali güce göre vergilendirme ilkeleri açısından sorunlu görünmektedir. Çalışmada düzenlemenin anayasal ilkelere uygunluğu değerlendirilecektir.

1. Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisine İlişkin Yasal Düzenlemeler

7524 sayılı Kanun ile “yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi” düzenlemesi, Kurumlar Vergisi Kanunumuza eklenmiştir. Anılan düzenlemenin küresel kısmı yıllık konsolide hasılatı 750 milyon Avro karşılığı Türk Lirasını aşan çok uluslu işletmelerin asgari %15 vergi ödemelerini sağlanmasına ilişkin olup, OECD kural ve rehberleri doğrultusunda hazırlanmış, küresel kurumlar vergisi matrahının azaltılmasını engellemeye yönelik bir vergi güvenlik önlemi uygulamasıdır.

Buna karşılık, bu çalışmanın konusunu oluşturan yerel asgari kurumlar vergisi ise hasılat ya da çok uluslu işletme ayrımı olmaksızın, kurumlar vergisi mükelleflerinin efektif vergi yüklerinin belki bir oranın altında kalmasını önlenmeye yönelik bir düzenlemedir ve Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) 7524 sayılı Kanunla eklenen 32/C maddesi ile, KVK md. 32 ve md. 32/A hükümleri uyarınca hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Getirilen bu düzenleme de esasen bir vergi güvenlik önlemi olarak tasarlanmıştır³.

² Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1) 'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23) RG 28.09.2024/32676

³ 7524 sayılı Kanunun genel gerekçesi ve 36. Maddesinin gerekçesinde bir vergi güvenlik müessesesi olarak öngörülmüş olan asgari kurumlar vergisini küresel ve yerel olarak ayrı ayrı tanımlamıştır. Metindeki ifadeye göre, “Çok uluslu şirketlerde asgari kurumlar vergisi uygulaması ile birlikte ülkelerin bir güvenlik müessesesi olarak yerel asgari kurumlar vergisi düzenlemelerine de mevzuatlarında yer verdikleri görülmektedir. Malumları olduğu üzere, ülkemizde kurumlar vergisi genel oranı %25'dir. Beyan edilen kazanç üzerinden indirim ve istisna uygulamaları nedeniyle hesaplanan

7524 sayılı Kanun ile mevzuatımızda yer bulan yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasının dayanağı olarak, Kanunun gerekçesinde çok uluslu şirketlerde asgari kurumlar vergisi uygulaması ile birlikte ülkelerin bir güvenlik müessesesi olarak yerel asgari kurumlar vergisi düzenlemelerine de mevzuatlarında yer verdikleri ifade edilmektedir. Bununla birlikte, her ne kadar küresel asgari kurumlar vergisi OECD kural ve rehberlerine uyumlu olarak getirilmişse de, yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması vergi sistemimizde yeni değildir. Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 3824⁴ sayılı Kanunla eklenen mükerrer 25 inci madde hükmü⁵ ile asgari kurumlar vergisi uygulaması ile ilk kez hayata geçirilmiştir. Bu dönemde, asgari kurumlar vergisi uygulamasına yönelik 43 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği getirilmiş ve bu Tebliğ düzenlemesinde⁶ geçmiş yıl zararları kaynağına göre bir ayrıma tabi tutulmuş, geçmiş yıl zararlarının normal ticari faaliyetlerden veya istisna ve indirimlerden veya her iki kaynaktan oluşabileceği belirtilmiş, geçmiş yıl zararının oluşumuna göre, asgari kurumlar vergisinin hesabı farklılaştırılmıştır. Geçmiş yıl zararının olağan ticari faaliyetlerden ve

ve ödenen kurumlar vergisi bu oranın çok altında kalmaktadır. Bu bağlamda, beyan edilen kazanç ile matrah arasında bir bağ kurulmak suretiyle ödenmesi gereken asgari bir vergi ihdas edilmesi önerilmektedir”.

⁴ Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 3824, Kabul Tarihi: 25.06.1992, RG 11.07.1992/21281

⁵ Asgarî Kurumlar Vergisi:

MÜKERRER MADDE 25:

Kurumların, kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 39 uncu maddesine göre indirim konusu gelirlerinin bulunması halinde, ödeyecekleri vergi; kurumlar vergisinden muaf veya müstesna tutulacak kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39 uncu maddesine göre indirim konusu yapılacak gelirleri (iştirak kazançları hariç) toplamına ve kurumlar vergisi matrahına, bu Kanunun 25 inci maddesinde yazılı oranın uygulanması suretiyle hesaplanan verginin % 50'sinden az olamaz. Bu şekilde hesaplanan vergiden, bu Kanunun 25 inci maddesine göre hesaplanan vergi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerine göre hesaplanan tevkif suretiyle ödenecek vergiler toplamı düşülerek, kurumların ödeyecekleri asgari vergi farkı hesaplanır. Asgarî vergi farkının doğması halinde, bu vergi bu Kanun hükümlerine göre beyan edilerek ödenir. Bakanlar Kurulu bu maddede yazılı %50 oranını, kazanç ve iratların her biri için iş ve mükellef grupları, sektörler itibarıyla %100'e kadar artırmaya veya sıfıra (0) kadar indirmeye yetkilidir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tayin ve tespit edilir.

⁶ Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ, Seri No: 43, RG 20.02.1993/21502

asgari kurumlar vergisinin hesabında indirimine izin verilen istisnalar-
dan oluşması halinde indirilebileceğine, asgari kurumlar vergisi matrahı-
na eklenecek indirim ve istisnalardan kaynaklanması halinde ise indiri-
lemeyeceğine hükmetmiştir.

Ancak 3824 sayılı Kanunla getirilen düzenleme 3946 sayılı Ka-
nun⁷ ile değiştirilmiştir⁸. Yeni Kanun uygulamasına ilişkin 50 Seri Nolu
Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki⁹ konuya ilişkin açıklamalarda öz-
sermaye karşılaştırmasından doğan geçmiş yıl zararının % 20 oranlı ku-
rumlar vergisi matrahından düşülebileceği, fakat indirim ve istisnalardan
doğan zararların düşülemeyeceği şeklinde düzenleme yapılmış, Danıştay
4. Dairesi 20.03.1996 tarih ve E. 1995/2669, K. 1996/1076 sayılı kara-
rıyla, kanunda mali zararların kaynağına ilişkin bir ayırım yapılmamasına
rağmen, idarenin kendisine verilen yetkiyi aşacak şekilde Tebliğ ile dü-
zenlemesi kendisine verilen yetkiyi aşması olarak değerlendirilmiş ve
söz konusu hükümler iptal edilmiştir. 50 Seri No'lu Genel Tebliğ'in
geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzenlemelerinin iptali üzerine yayınlanan
56 Seri No'lu Genel Tebliğ¹⁰ ile Danıştay 4 üncü Dairesinin iptal kararı
gereğince kaynağına bakılmaksızın bütün geçmiş yıl zararlarının % 20
oranlı (asgari) kurumlar vergisi matrahından indirilebileceği yönünde
düzenleme yapılmıştır. Ancak, 4369 sayılı Kanun¹¹ ile asgari kurumlar

⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3505 Sayılı Kanun ve 2978 Sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 3946, Kabul Tarihi: 26.12.1993, RG 30.12.1993/ 21804 (Mükerrer)

⁸ MADDE 25: Kurumlar vergisi, bu Kanuna göre tabi olunan kurum kazancından %25 oranında alınır. Yukarıdaki orana göre hesaplanan vergi, indirimi ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20'sinden az olamaz. Bu hesaplamada iştirak kazançları ile yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları dikkate alınmaz. Bu Kanunun 18 ve 19 uncu maddelerine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir"

⁹ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 50, RG 11.03.1995/22224

¹⁰ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:56, RG 01.04.1997/22951

¹¹ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergi-

vergisi düzenlemesi yürürlükten kaldırılmıştır. 7254 sayılı Kanun ile yurtiçi asgari kurumlar vergisi olarak KVK'ya eklenen 32/C maddesi ile yeniden sistemimize dahil olmuştur.

Söz konusu KVK md. 32/C hükmü aşağıdaki gibidir:

“(1) 32’nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamaz.

(2) Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken birinci fıkrada belirtilen kurum kazancından aşağıdaki istisna ve indirimler düşülür:

a) 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar,

b) 10 uncu maddenin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,

c) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar,

ç) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

(3) Birinci fıkra kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılmasından dolayı 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.

leri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 4369, Kabul Tarihi: 22.7.1998, RG 29.07.1998/23417 (Mükerrer)

(4) Bu madde hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanır.

(5) İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmaz.

(6) Bu maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oranı; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, madde-nin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

İlgili hükme bakıldığında, Kurumlar Vergisi Kanunun 32 ve 32/A maddeleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamayacağına yönelik bir düzenleme yapıldığı görülmektedir. Anılan düzenlemeyi içeren 32/C maddesinin 6. fıkrasına göre, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

KVK md. 32/C hükmünün uygulanmasına dair açıklamaları içeren 23 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması ve hesaplaması başlıklı 32.5.4 bölümünde yer alan hüküm uyarınca, asgari kurumlar vergisi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle hesaplanacaktır. Buna göre, ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır. Diğer bir ifade ile kurumlar vergisi matrahının bulunmadığı durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak yine Genel Tebliğ’de beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Bunun sonucu olarak geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında indirim konusu yapılmasına cevaz verilmemesi ile normalde geçmiş yıl zararının bulunması sebebiyle kurumlar vergisi matrahı oluşmayacak iken, Genel Tebliğ hükmü uyarınca geçmiş yıl zararlarının indirilememesi sebebiyle

asgari kurumlar vergisi alınması söz konusu olabilecektir. Geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisinde indirim konusu yapılmayacağına ilişkin olarak kanun metninde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Anılan hüküm, Genel Tebliğ ile getirilmiş olup, verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Geçmiş yıl zararları sebebiyle kurumlar vergisi matrahı oluşmasa dahi mükelleflerin vergilendirilmesi sadece yasallık ilkesi açısından değil, mali güce göre vergilendirme ilkesi açısından da sorunlu görünmektedir.

2. Geçmiş Yıl Zararlarına Yönelik Düzenlemelerin Yasallık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Yurtiçi asgari kurumlar vergisi hesaplaması esnasında indirim konusu yapılamayan geçmiş yıl zararlarının mahsubu Kurumlar Vergisi Kanununun “Zarar Mahsubu” başlıklı 9. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirim konusu yapılır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi matrahı cari yıl kar ya da zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ile bulunmaktadır. Buna göre KVK md. 9 uyarınca bir kurumun geçmiş yıl zararı varsa, ilgili yıl kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyannamede gösterilen zararların mahsup edilmesi gerekecektir.

Kurumun ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen gider toplamından ilgili yıl zararlarının düşülmesi sonucunda elde edilen değerin sıfırdan büyük olması durumunda asgari kurumlar vergisi hesaplanmazken, KVK md.9 uyarınca geçmiş yıl zararlarının bilanço karı ve kanunen kabul edilmeyen giderler toplamından fazla olması sebebiyle kurumlar vergisi matrahı bulunmasa dahi Genel Tebliğ hükümleri uyarınca geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmaması sonucunda asgari kurumlar vergisi ödenecektir.

Asgari kurumlar vergisi ayrı bir vergi değildir, dolayısıyla zarar mahsubu için ayrı bir rejim söz konusuymuş gibi yaklaşmak doğru değildir. Her ne kadar asgari kurumlar vergisi, hesaplanan verginin indirim ve istisnalar sebebiyle belli bir tutarın altına düşmesini engellemek için getirilmiş bir tedbir olsa da, zarar mahsuplarının KVK md.9’da hükme dildiği şekilde yapılması gerektiği hususunun gözetilmesi gerekir. Bu-

nunla birlikte, KVK md. 9'da yer alan geçmiş yıl zararlarının mahsubuna yönelik düzenlemenin asgari kurumlar vergisinin hesabında uygulanmayacağına ilişkin KVK md 32/C'de herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen Genel Tebliğ ile geçmiş yıl zararlarının indirilemeyeceğine ilişkin bir düzenlemenin yapılması verginin yasallığı ilkesi açısından açıkça sorunludur.

Yukarıda da ifade edildiği üzere asgari kurumlar vergisi, vergi miktarının belirli bir düzeyin altına düşmemesini sağlamaya yönelik bir vergi güvenlik tedbiridir. Bu nedenle, KVK md 32/C'de yer alan “32'nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamaz” hükmünde geçmiş yıl zararları ifadesinin yer almaması sebebiyle KVK 9. maddedeki geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilişkin genel düzenlemenin asgari kurumlar vergisinde uygulanmayacağına yönelik Genel Tebliğ düzenlemesine katılmak olası değildir.

Anayasanın 73. maddesinde yer alan verginin yasallığı ilkesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasayla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağına hükmetmektedir. Buna göre bir mükellefin tabi tutulacağı bir vergi yükümlülüğü ancak yasa yoluyla düzenlenebilir. Dolayısıyla bir vergi mükellefinin ödemesi gereken verginin hesaplanmasına esas teşkil eden vergi matrahı, yasallık ilkesinin koruma altına aldığı esaslı unsurların başında gelmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, bir mali yükümlülüğün hangi durumlarda yasa ile konulmuş kabul edilebileceğini tespit ederken vergi yasasının, verginin konusu ve mükellefinin yanı sıra matrahı, oranı, tarh ve tahakkuku, tahsil usulü, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi belli başlı unsurlarını açıklayarak, kesin çizgilerle çerçevesini çizmesi gerektiğini ifade etmiştir¹². Verginin yasallığı ilkesi, verginin esaslı unsurlarının yasa tarafın-

¹² “Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir”, Anayasa Mahkemesi, 1986/20, 31.03.1987; “Gelişen koşul ve durumlara göre sık sık değişik önlemler alma, bunları kaldırma ve süratli biçimde hareket etme zorunluluğunun bulunduğu alanlarda, yasama organının temel kuralları saptadıktan sonra, uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususları yürütmeye bırakması, yasama yetkisinin devri olarak yorumlanamayacağı gibi yürütme organının yasama organı tarafından çerçevesi çizilmiş alanda ve değişen koşullara uyum sağlayabilecek esnekliğe sahip kriterlere uygun olarak, genel nitelikte hukuksal tasarruflarda bulunması, hukuk dev-

dan belirlenmesine hükmeder. Bahsedilen esaslı unsurlar, kurucu ya da temel unsur olarak ifade edilen ve Anayasa Mahkemesinin yasayla belirgin şekilde çerçevelenmiş olmaları gerekliliğinin vurgulandığı hususlardır.

Anayasa Mahkemesi, bir verginin hangi durumlarda yasa ile konulmuş kabul edilebileceğini tespit ederken şekli anlamda bir yasayı¹³ yeterli görmemiş ve vergi yasasının, verginin konusu ve mükellefinin yanı sıra matrahı, oranı, tarh ve tahakkuku, tahsil usulü, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi belli başlı unsurlarını açıklayarak, kesin çizgilerle çerçevesini çizmesi gerektiğini ifade etmiştir¹⁴. Söz konusu unsurları içermeyen bir yasal düzenlemenin her ne kadar şekli

letin belirlilik ilkesine de aykırı değildir.”, Anayasa Mahkemesi, 2010/80, 29.12.2011; Anayasa Mahkemesi, 2011/16, 27.09.2012

¹³ Teziç’e göre öngörülen usullere uyularak yetkili organ ya da yasama meclisleri tarafından yapılan işlemler biçimsel anlamda kanun olarak adlandırılır. Biçimsel kanun anlayışında, metnin içeriği veya kapsamı değil, işlemi gerçekleştiren organ esas alınır. Yasama organı tarafından kanun yapma usulüne uygun olarak alınan her karar, biçimsel anlamda kanun niteliğindedir. Buna karşılık, maddi kanun anlayışında işlemin kaynağı değil, metnin içeriği esas alınır. Eğer bir metin genel ve soyut nitelikteyse, kişisel olmayan kurallar içeriyorsa, bu metin maddi anlamda bir kanun olarak kabul edilir. Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, (25th edn Beta Yayıncılık, 2021), 15-16

¹⁴ “Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir”, Anayasa Mahkemesi, 1986/20, 31.3.1987; “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 yükümden muaflık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa’nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükümünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymaması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlüklerin, 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, 2010/11, 17.11.2011

anlamda bir vergi yasası olsa da maddi anlamda bir vergi yasası olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir¹⁵. Bununla birlikte kanunla düzenlenme zorunluluğu, vergilendirme yoluyla yapılacak müdahalenin uygulanmasının kanunun çerçevesini aşmayacak şekilde tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi yürütme organının çıkaracağı ikincil düzenlemelerle yapılmasına engel değildir¹⁶.

Yasallık ilkesinin anlamı, Anayasanın 73. maddesinde yer alan “kanunla konulur” ifadesinin kapsamının belirlenmesi ile tespit edilebilecektir. Bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için, verginin kurucu/esaslı unsurlarına ilişkin kuralların yasa tarafından açıkça belirlenmesi, bu kuralların uygulanması için gereken usul hükümleriyle de tamamlanması gerekmektedir¹⁷. Uygulamaya ilişkin tamamlayıcı hükümlerin de yasayla düzenlenmesi gerekmekte olup bazı durumlarda bu türden kuralların yürütmenin düzenleyici işlemlerine bırakıldığı görülmektedir. Ancak mükelleflerin yasayla sağlanabilecek öngörülebilirlik ve hukuki güvenliğin korumasından yararlanabilmeleri için söz konusu usul hükümlerinin yürütmenin yetki alanına bırakılmaması gerekir. Soyut yasal düzenlemenin uygulamaya ilişkin daha somut düzenlemeleri kapsayacak kadar geniş olamayacağı şüphesizdir. Bu durumda gerek kurucu unsurları gerekse usule ilişkin kuralları içermesi zorunlu olan yasal düzenlemenin sınırının tespit edilmesi önemlidir.

Nitekim, Anayasa Mahkemesi de yürütmeye verilen yetkinin anayasallığını denetlediği kararlarında yürütmeye bırakılacak düzenleme alanının tespitinde temel kurallar (kurucu unsurlar) ve uygulamaya yönelik teknik düzenleme ve ayrıntılar ayrımı üzerinde durmaktadır.

Asgari kurumlar vergisine ilişkin düzenlemede KVK md 32. ve 32/A uyarınca hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamayacağı ve yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken, yalnızca 1. fıkrada belirtilen kurum kazancından 2. fıkrada sayılan istisna ve indirimlerin düşüleceği düzenlenmiştir. Bunun dışında, indirim ve istisnalar dışında kalan diğer unsurların özellikle de geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergi matrahından indirilmesini engelleyen bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu bağlamda Genel Tebliğ hükümleriyle kanunda öngörülmemiş bir düzenlemenin yapılması Anayasa md 73/3’e aykırılık teşkil edecektir. Zira

¹⁵ Nihal Saban, Vergi Hukuku (8th edn, Beta Yayıncılık, 2016) 63

¹⁶ Anayasa Mahkemesi, Tahsin Erdoğan, B. 2012/1246, 6.2.2014

¹⁷ Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi (2nd edn On İki Levha Yayıncılık 2014) 127

geçmiş yıl zararlarının indirilmesi kurumlar vergisi matrahını doğrudan etkilemekte olup, buna yönelik düzenlemeler KVK md.9'da yer almaktadır. Matraha ilişkin düzenleme, verginin esaslı unsurlarından olup, yasalılık ilkesi gereğince kanunla düzenlenmesi zorunludur. Yine aynı ilkenin sonucu olarak, matrahı etkileyecek değişiklikler de ancak yasayla yapılabilecektir. Genel Tebliğ ile kanunda öngörülmemiş olmasına rağmen KVK md. 9 düzenlemesini bertaraf edecek şekilde geçmiş yıl mali zararlarının indirilmesinin engellenmesi anayasaya aykırıdır. Geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahında indirim konusu yapılmayacağına ilişkin düzenleme, ancak yasa ile ve yasa koyucunun iradesi ile yapılabilir. KVK m.32/C'de bu hususa yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşın idarenin Genel Tebliğ ile yasa koyucunun alanına girerek bu düzenlemeyi ihdas ettiği görülmektedir.

Yürütmenin düzenleyici işlemleri, yalnızca yasal çerçeveye sınırlı olarak, kanunun çizdiği çerçeveyi genişletmeksizin, kanunda öngörülmemeyen bir şart ya da yükümlülük getirmeksizin düzenleme yaptıkları ölçüde hukuki sonuç doğurabilir; zira bu işlemler, her halde Anayasa'nın öngördüğü sıkı yasalılık ilkesiyle sınırlandırılmıştır¹⁸.

Nitekim bu husus, Genel Tebliğin iptali ve yürütmesinin durdurulması talebi ile açılan davada da Danıştay tarafından ortaya konmuştur. Danıştay 3. Dairesi E.2024/5700 numarası ile açılan davada Genel Tebliğin geçmiş yıl zararlarına ilişkin hükümlerinin yürütmesinin durdurulmasına “*Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, 7524 sayılı Kanun'un 36. maddesiyle 5520 sayılı Kanun'a eklenen "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesinde, Kanun'un 32. ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacağı ve yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken 1. fıkra belirtilen kurum kazancından 2. fıkra sayılan istisna ve indirimlerin düşüleceğinin belirtildiği, bunların dışında asgari verginin matrahının hesaplanmasına yönelik başkaca bir belirleme yapılmadığı ve davalı idareye matrahın belirlenmesine yönelik bir yetki verilmediği gibi indirim ve istisnalar dışında kalan diğer unsurların asgari verginin matrahından düşülmesine izin verilmeyeceğine dair bir*

¹⁸ Billur Yaltı, ‘Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme’ (2017) (341) Vergi Sorunları Dergisi 9, 13

yasal düzenleme de bulunmadığı anlaşılmış olup geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına ilişkin dava konusu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğmasına yol açabileceği sonucuna ulaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin kabulü gerekmiştir” gerekçesiyle karar vermiştir. Söz konusu hükümden de görüleceği üzere Danıştay, Kanunda geçmiş yıl zararlarının indirilmesini engelleyen bir hüküm bulunmamasına rağmen Genel Tebliğ ile mali yıl zararlarının indirimine cevaz verilmemesini hukuka aykırı bulmuştur. Danıştay isabetli bir tespitle hukuka aykırılığın dayanağı olarak Anayasanın 73. maddesinde düzenlenmiş olan yasallık ilkesini işaret etmekte ve Anayasa Mahkemesi kararları uyarınca verginin temel unsurlarının kanun ile düzenlenmesi gerektiğini ifade etmiş, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabileceğinin ancak bunun için de ilgili kanunda Bakanlığa bu konuda bir yetki verilmesi gerektiğinin altını çizmiştir. Danıştay, Hazine Maliye Bakanlığının Genel Tebliğ ile kendisine herhangi bir yetki verilmeksizin üstüne üstlük kanunun alanını aşarak esaslı unsurlara ilişkin yapmış olduğu düzenlemeyi verginin yasallığı ilkesine aykırılığı sebebiyle hukuka aykırı bularak yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir.

3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirme

Yukarıda açıklandığı üzere, düzenleme yasallık ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Her ne kadar bu durum, Danıştay 3. Dairesi yürütmenin durdurulması kararında aslen değerlendirilmiş olsa da, karar, kısaca da olsa kanun hükmünün esasına/içeriğine ilişkin diğer değerlendirmelere de yer vermektedir. Nitekim, kararda Danıştay, “*öte yandan, geçmiş yıl zararlarının, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye karşılaştırması sonucu ticari bilanço zararı (gider fazlalığı durumu) olarak ortaya çıkabilmesinin yanında çeşitli istisnalardan faydalanılması sonucu mali zarar (zarar olsa dahi indirilebilecek indirim ve istisnaların ticari bilanço karından/zararından düşülmesi durumu) olarak da ortaya çıkabilmesi de mümkündür. Düzenlemenin amacının, çeşitli indirim ve istisnalar nedeniyle düşük vergilemenin önlenmesi olduğu belirtilmesine karşın bu mahiyette olmayan gider fazlalığından kaynaklanan geçmiş yıl zararlarının*

asgari vergi matrahından düşülmesine izin verilmemesi, ticari bilanço zararı üzerinden %10 oranında vergi alınmasına yol açacağından kurumlar vergisinin konusunun, Kanun'un 1. Maddesinde sayılan kurumların kazançları olduğu dikkate alındığında, geçmiş yıl zararından dolayı vergiye tabi kazancı olmayan bir mükellefin dava konusu düzenleme nedeniyle vergi ödemek zorunda kalacağı da açıktır." ifadesiyle yaklaşımını ortaya koymaktadır. Buna göre, kanun hükmünün düşük vergilemenin önlenmesi amacıyla getirildiğini, başka bir deyişle düzenlemenin bir vergi güvenlik önlemi olduğunu belirtmekte ve mali zarar kavramı gözetilmeden ticari bilanço zararına yönelik vergileme yaklaşımının mali güce göre vergilendirme ilkesini¹⁹ ihlal edebileceğini de ifade etmiş bulunmaktadır.

Asgari kurumlar vergisi uygulamasında Maliye İdaresinin yaklaşımındaki temel mantığın, zarar olsa dahi ticari bilanço karından indirilebilecek istisna hükümlerinden faydalanılması sebebiyle doğabilecek geçmiş yıl zararlarının indirilmesinin önlenmesi, aksi durumun asgari kurumlar vergisini işlevsiz hale getirebileceği kaygısı olduğu anlaşılmaktadır. Hal böyleyken, asgari kurumlar vergisi hesaplamasında indirilmesine izin verilmeyen istisnalar sebebiyle doğabilecek geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılmaması da tutarlı olacaktır. Ancak unutulmamalıdır ki, geçmiş yıl zararları sadece indirilmesine izin verilmeyen istisnalardan değil, kanunun 32/C maddesi uyarınca- KVK md 5/1-a'de yer alan iştirak kazançları gibi- zarar olsa dahi indirilebilecek istisnalardan da kaynaklanabileceği gibi, kazancın yeterli olmaması sebebiyle gider fazlalığından doğan ticari bilanço zararlarından da kaynaklanabilir. Başka bir deyişle asgari verginin matrahından geçmiş yıl zararlarının düşülmemesi, geçmiş yıl zararlarının cari yıl kazancını sıfırladığı veya negatife dönüştürdüğü hallerde, asgari oranda da olsa mali gücü ol-

¹⁹ "Anayasanın 73. maddesindeki "malî güç" kavramının "ödeme gücü" anlamına geldiği kuşkusuzdur. Malî güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Malî güce göre vergilendirme ilkesi, ödeme gücü fazla olanın az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirtir. Bu ilke aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleridir. Malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimine tabi tutulmalarını zorunlu kılar". Anayasa Mahkemesi, 1999/51, 28/03/2001

mayan kurumların, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olacak şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmektedir²⁰.

Ekleme gerekir ki, kurumun cari yılda ticari bilanço zararı bulunduğu durumlarda, yukarıda da belirttiğimiz iştirak kazancı istisnası gibi KVK md. 32/C uyarınca asgari kurumlar vergisinde indirimine izin verilen ve zarar olsa dahi indirilebilecek istisnalar sebebiyle ödenecek asgari kurumlar vergisi bulunmasa da söz konusu istisna sebebiyle ileriki hesap dönemlerinde geçmiş yıl zararı oluşacaktır. Bunun sonucunda ise Kanunun indirimine olanak tanıdığı bir istisnanın zarar yaratması sebebiyle ertesi yıllarda geçmiş yıl zararı oluşturacak olan bu istisnanın indirim imkânı, Genel Tebliğ eliyle ortadan kaldırılmış olacaktır.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer önemli mesele de şudur: Kurum kazancı fazla olan bir kurum, asgari kurumlar vergisi hesaplamasında indirimine izin verilen istisnanın tamamını indirebilecekken, kurum kazancı daha az olan veya ilgili hesap dönemini zararla kapatan bir kurum, ilgili yılda asgari kurumlar vergisi ödemeyecek olsa da, zarar olsa dahi indirimine izin verilen istisnalar sebebiyle izleyen yılda oluşacak geçmiş yıl zararı sebebiyle izleyen dönemlerde söz konusu istisnaları dolaylı olarak asgari kurumlar vergisinde indirim konusu yapamayacaktır. Bu durum da mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı sonuçlar ortaya çıkarabilecektir.

Geçmiş yıl zararlarının kaynağı, gider fazlalığından kaynaklanan ticari bilanço zararı olabileceği gibi istisnalardan faydalanılması sonucu oluşan mali zararlar da olabilecektir. Asgari kurumlar vergisi hesaplamasında dikkate alınmayan bir istisnanın zarar doğurması sonucunda geçmiş yıl zararı olarak indirimine izin verilmesi elbette ki çelişik bir durum ortaya çıkaracak ve asgari kurumlar vergisinden beklenen faydayı bertaraf edebilecektir. Ancak geçmiş yıl zararlarının kaynağına göre bir ayırım yapılmaması durumunda ise zararı bulunan bir kurumun vergilendirilmesi mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Danıştay'ın söz konusu Genel Tebliğ'in geçmiş yıl zararlarına ilişkin hükmü iptal etmesi sonucunda iki ihtimal söz konusu olacaktır:

İlk ihtimal, bu konu ile ilgili bir yasa düzeyinde bir düzenleme yapılmamasıdır. Nitekim geçmişte de 50 Seri No'lu Genel Tebliğ'in geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzenlemelerinin Danıştay 4'üncü Dairesinin

²⁰ Bumin Doğrusöz, 'Asgari Kurumlar Vergisinde Belirsizlik' (Ekonomim, 27.03.2025) <[www. https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/asgari-kurumlar-vergisinde-belirsizlik/808541](https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/asgari-kurumlar-vergisinde-belirsizlik/808541)> Erişim tarihi, 10 Haziran 2025

E:1995/2669 K: 1996/1076 sayılı kararı gereğince yasallık ilkesine aykırılık sebebiyle iptalini takiben yeni bir yasa ile düzenleme yapılmamıştır. Bunun üzerine yayınlanan 56 Seri No’lu Genel Tebliğ ile getirilen hükümler uyarınca kaynağına bakılmaksızın bütün geçmiş yıl zararlarının %20 oranlı (asgari) kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün hale getirilmiştir. Bu durum, asgari kurumlar vergisinden beklenen amacın tam tersi bir durum ortaya çıkarmıştır. Güncel durumda da şayet 23 Seri No’lu Genel Tebliğin geçmiş yıl zararlarına ilişkin hükmünün iptali halinde yasa düzeyinde yeni bir düzenleme yapılmaması ihtimalinde ayırım yapılmaksızın tüm zararların düşülmesi olanaklı olacağı için asgari kurumlar vergisi amacını yitirecektir.

İkinci ihtimal ise 23 Seri No’lu Genel Tebliğ hükmünün iptali üzerine, geçmiş yıl zararlarının akıbetinin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/C maddesinde yapılacak bir düzenleme ile çözüme kavuşturulmasıdır. Ancak bu ihtimalde de 23 Seri No’lu Genel Tebliğin geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzenlemesinin olduğu gibi Kanun maddesine ithal edilmesi her ne kadar yasallık ilkesine uygun bir düzenleme olsa da yukarıda bahsetmiş olduğumuz sakıncaları bünyesinde barındırmaya devam edecektir. Kanaatimizce burada yapılması gereken, geçmiş yıl zararlarının kaynağına göre bir ayırma gidilmesidir. Bunun sonucu olarak ticari bilanço zararı ve asgari kurumlar vergisi hesaplamasında dikkate alınacak istisna ve indirimlerden kaynaklanan geçmiş yıl zararlarının indirilmesine izin verilmesi, asgari kurumlar vergisinde dikkate alınmayacak olan istisna ve indirimlerden kaynaklanan geçmiş yıl zararlarının indirilmesine cevaz verilmemesi, hem mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olacak hem de asgari kurumlar vergisinden beklenen faydayı sağlayacaktır.

SONUÇ

Asgari kurumlar vergisinde geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzenlemelerin ülkemizdeki seyri gözlemlendiğinde mülga 5422 sayılı kanun döneminden bu yana kanun hükümlerinin belirli ve uygulamayı sağlayacak derecede açık kaleme alınmaması sebebiyle, konunun Maliye idaresi tarafından genel tebliğler eliyle düzenlendiği görülmektedir. Gerek 5422 sayılı Kanun’da gerekse 5520 sayılı Kanun’da yapılan son düzenlemelerde asgari kurumlar vergisinde geçmiş yıl zararlarının akıbeti idarenin iradesine bırakılmıştır. 4369 sayılı Kanunla 1999 yılında yürürlükten kaldırılan asgari kurumlar vergisi uygulaması aradan 26 yıl geçtikten

sonra tekrar vergi sistemimize dahil olduğunda da aynı yaklaşımın sürdürüldüğü görülmektedir. O kadar ki, Danıştay'ın tarafından 50 Seri No'lu Genel Tebliğin geçmiş yıl zararlarına ilişkin hükümlerinin iptali ile güncel 23 Seri No'lu Genel Tebliğin geçmiş yıl zararlarına ilişkin hükümlerinin yürütmesinin durdurulmasına yönelik gerekçelerinin paralelliği de bu soruna işaret etmektedir. Kanun ile yapılması zorunlu olan düzenlemelerin yürütme eliyle yapılması elbetteki bu düzenlemelerin yasallık ilkesine aykırılığı sebebiyle söz konusu düzenlemelerin yetki yönünden hukuka aykırılığını doğurmaktadır.

50 Seri No'lu Genel Tebliğ'in geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzenlemelerinin iptali üzerine yayınlanan 56 Seri No'lu Genel Tebliğ ile yapılan düzenleme, Danıştay 4. Dairesinin E:1995/2669 K: 1996/1076 sayılı iptal kararına uygun olarak kaynağına bakılmaksızın bütün geçmiş yıl zararlarının %20 oranlı (asgari) kurumlar vergisi matrahından indirilebileceği yönündedir. Her ne kadar 50 Seri No'lu Genel Tebliğin ilgili hükmü verginin esaslı unsuruna ilişkin bir düzenlemenin yasa ile yapılması üzerine iptal edilmiş olsa da kanaatimizce zararların kaynağına göre yapılan bir ayrıma göre geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahında indirimine izin verilip verilmemesi doğrudur. Elbette ki bu düzenlemenin geçmişte yasa ile yapılması durumunda düzenleme yasallık ilkesine uygun hale gelebilecekti. Ancak bu konuda kanun koyucu iptal kararının ardından bu konuda herhangi bir düzenleme yapmadığı için artık herhangi bir ayrıma gidilmeksizin tüm geçmiş yıl zararlarının indirimi olanaklı hale gelmiştir. Nitekim 56 Seri No'lu Genel Tebliğ hükümleri de buna uygun bir şekilde kaleme alınmıştır.

23 Seri No'lu güncel Genel Tebliğ ile getirilen düzenlemeye bakıldığında Maliye idaresinin yine yasa alanına girmesi nedeniyle söz konusu hükmün yürütmesinin durdurulması şaşırtıcı olmamıştır. Ancak Genel Tebliğin iptali ihtimalinde yasa ile yeni bir düzenleme yapılmazsa yine 1996 yılında olduğu gibi kaynağına bakılmaksızın tüm zararların indirilmesi söz konusu olacak, bunun sonucu olarak asgari kurumlar vergisi uygulamasından beklenen fayda sağlanmayacağı gibi mali güce göre vergilendirme ilkesi de ihlal edilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Doğrusöz B, ‘Asgari Kurumlar Vergisinde Belirsizlik’ (Ekonomim, 27.03.2025) <[www. https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/asgari-kurumlar-vergisinde-belirsizlik/808541](https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/asgari-kurumlar-vergisinde-belirsizlik/808541)> Erişim Tarihi, 10.Haziran 2025

Güneş G, Verginin Yasallığı İlkesi (2nd edn On İki Levha Yayıncılık 2014)

Saban N, Vergi Hukuku (8th edn, Beta Yayıncılık, 2016)

Teziç E, Anayasa Hukuku, (25th edn Beta Yayıncılık, 2021)

Yaltı B, ‘Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme’ (2017) (341) Vergi Sorunları Dergisi 9-25

Anayasa Mahkemesi Norm Denetimi Kararları

Anayasa Mahkemesi, 1986/20, 31.03.1987, RG 28.05.1987/19473

Anayasa Mahkemesi, 1999/51, 28/03/2001, RG 29.03.2002/24710

Anayasa Mahkemesi, 2010/11, 17.11.2011, RG 14.02.2012/28204

Anayasa Mahkemesi, 2010/80, 29.12.2011, RG 29.05.2012/28307

Anayasa Mahkemesi, 2011/16, 27.09.2012, RG 22.11.2013/28829

Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları

Anayasa Mahkemesi, Tahsin Erdoğan, B. 2012/1246, 6.2.2014, <<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1246>> Erişim tarihi 5 Haziran 2025

ENFLASYONUN ŞİRKETLERİN VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEN İNCELENMESİ*

(ANALYZING THE EFFECT OF INFLATION ON COMPANIES' TAX BURDEN THROUGH FINANCIAL STATEMENTS)

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer İlyas YILMAZ**

ÖZ

Yüksek enflasyonun var olduğu dönemlerde işletmeler, bir taraftan hammadde ve/veya ticari mal stoklarını düşük fiyatlardan artırırken diğer taraftan ise satış fiyatlarını sürekli yükseltmektedirler. Bu durum işletmelerin maliyetlerinin düşük kalmasına, satış fiyatlarının sürekli artmasına bağlı olarak dönem kârının yüksek çıkmasına yol açmaktadır. Yüksek kâr ise işletmelerin ödedikleri vergi tutarını artırmaktadır. Yapılan bu çalışma ile Borsa İstanbul (BİST) Sınai ve Ticaret endeksinde yer alan şirketlere ait veriler ayrı ayrı incelenerek enflasyona bağlı olarak işletmelerin enflasyonist ortamda vergi yüklerinin artıp artmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Şirketlerin finansal tabloları üzerinden ulaşılan 2007-2023 yılları arasındaki verileri Gregory-Hansen Eşbütünleşme testine tabi tutulmuştur. Elde edilen sonuçlar çerçevesinde sınai endeksinde faaliyet gösteren işletmelerin ödedikleri verginin oransal olarak satışlarından daha fazla arttığı, ticaret endeksinde faaliyet gösteren

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 09.07.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 29.07.2025 tarihinde birinci hakem; 04.08.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Bingöl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı, iyilmaz@bingol.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-7267-5926

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; YILMAZ, İlyas, “Enflasyonun Şirketlerin Vergi Yükü Üzerindeki Etkisinin Finansal Tablolar Üzerinden İncelenmesi”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 248, 2025, s. 1407-1428.

işletmelerin ise satışlarının oransal olarak ödedikleri vergiden daha fazla arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelime: Enflasyon, Enflasyon Belirsizliği, Finansal Tablolar, Fiktif Kâr, Vergi Yüğü

ABSTRACT

During periods of high inflation, enterprises increase their raw material and/or merchandise stocks at low prices on the one hand, and on the other hand they continue to increase their sales prices. This situation causes the costs of enterprises to remain low while the profit for the period to be high, due to the continuous increase in sales prices. High profits, however, increase the amount of tax paid by the enterprises. This study aims to determine whether the tax burden of enterprises increases in the inflationary environment due to inflation by analyzing the data of the companies in the Borsa Istanbul (BIST) Industrial and Trade index separately. The data obtained from the financial statements of the companies between 2007 and 2023 are subjected to Gregory-Hansen Cointegration test. Within the framework of the results obtained, it was concluded that the tax paid by the enterprises operating in the industrial index increased proportionally more than their sales, while the sales of the enterprises operating in the trade index increased proportionally more than the tax paid.

Keywords: Inflation, Inflation Uncertainty, Financial Statements, Fictitious Profit, Tax Burden

Giriş

Dünyada 1929 yılında yaşanan büyük buhran, ülke ekonomilerinin talep durgunluğu sorunu ile karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. İlerleyen süreçte yaşanan İkinci Dünya Savaşı sonrası başta Avrupa ülkeleri olmakla birlikte birçok ülkenin yeniden imarı, kamu harcamalarının artmasına neden olmuştur. 1970’li yıllar sonrasında ortaya çıkan petrol şokları ve diğer faktörler, ülke ekonomilerinde enflasyonun yükselmesine neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmelere bağli olarak gelişmiş

ekonomiler bu süreçten daha az etkilenirken gelişmekte olan ülkelerde sürecin olumsuz etkileri daha derinden hissedilmiştir.¹

Ülkelerin yürütmüş oldukları iktisat politikalarının temel amacı, ekonomik istikrarı sağlamaktır. Bu çerçevede ekonomik istikrar, bir ekonomide yaşanan gelişmelerin istenen ve beklenen düzeyde olması veya olağanüstü bir şekilde aşırı genişleme veya daralma gibi beklenmeyen gelişmelerin yaşanmaması olarak tanımlanabilir. İktisat bilimi açısından ekonomik istikrar kavramı ise daha çok fiyat istikrarı olarak bilinmektedir. Fiyat istikrarı, ekonomide mal veya hizmet fiyatlarında meydana gelen artışların makul bir düzeyde gerçekleşmesidir. Enflasyonun olduğu bir ekonomide mal ve hizmet fiyatlarının hızlı bir şekilde artması fiyat istikrarının bozulmasına, doğal olarak ekonomik istikrarın kaybolmasına neden olmaktadır.²

Fiyat artışları, piyasadaki para miktarının artırılması, paranın satın alma gücünün azalması gibi kavramlar enflasyon olarak bilinmekle birlikte enflasyon en basit şekilde fiyatlar genel seviyesinde yaşanan sürekli artış olarak tanımlanmaktadır.

Enflasyonun ortaya çıkış nedenleri genel olarak üç başlık altında toplanabilir. Bunlardan ilki mal ve hizmetlere yönelik gerçekleşen aşırı talep sonucu meydana gelen fiyat artışlarının neden olduğu talep enflasyonudur. Bir diğeri ise talep artışı olmaksızın mal ve hizmetlerin maliyetini oluşturan girdi fiyatlarında meydana gelen artışlar sonucu maliyet enflasyonu yaşanmasıdır. Son olarak ise arz-talep dengesi dışında bir ülkenin politika yapıcıları tarafından yürütülen sosyoekonomik politikalara bağlı olarak ortaya çıkan yapısal enflasyondur.³

Gelişmekte olan ülkeler açısından enflasyonun neden olduğu enflasyon belirsizliği, önemli bir sorun oluşturmaktadır. Enflasyon belirsizliği, fiyat artışlarına duyarlı makroekonomik değişkenler üzerinde önemli bir risk faktörü haline gelmektedir. Enflasyon belirsizliği, ekonomik birimlerin piyasada yaşanan gelişmeleri ve fiyat değişimlerini öngöre-

¹ İsmail Engin, 'Enflasyonun Vergi Etkisi' (2000) 2(2) Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 97, 97

² Özge Korkmaz, 'Enflasyon Oranını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Türkiye Üzerine Bir Uygulama' (2017) 3 (2) Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 109, 110

³ Yüksel Birinci, 'Enflasyon, Para Politikası ve Stratejileri' (1989) 47(1-4) İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası 19, 20

memesi sonucu olumsuz beklentilerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.⁴

Enflasyon ve enflasyon belirsizliği ekonomik, sosyal ve siyasal açıdan birtakım olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Finansal piyasaların aracılık faaliyetlerindeki veriminin azalması, yüksek faiz oranları, politika yapıcılarının uzun vadeli programlar uygulayamaması, uluslararası düzeyde ülkenin rekabet gücünün azalması, işgücü piyasalarının etkinliğinin azalması, sermaye piyasalarından kaynak sağlanmakta zorlanma, gelir dağılımında eşitsizlik, bireylerin karar alma süreçlerinde gelecekte çok geçmişe odaklanma gibi ekonomik, sosyal ve siyasal açıdan olumsuz sonuçlara örnek olarak verilebilir.⁵

Enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki negatif etkisi literatürde Olivera-Tanzi Etkisi olarak bilinmekte ve bu etki, vergiyi doğuran olay ile verginin tahsilatı arasında geçen sürenin, yasal ve yasal olmayan çeşitli nedenlere bağlı olarak uzaması sonucu devletlerin vergi gelirlerinin reel değerlerinde meydana gelen azalma şeklinde açıklanmaktadır.⁶

İşletmeler açısından enflasyon bir ekonomideki para, yatırım ve istihdam değerlerinin öngörülememesi neticesinde üretimin verimliliği, mal ve hizmetlerin reel değerinin tespit edilmesi ile maliyet ve fiyatlarda belirsizliğe neden olmaktadır.⁷

Enflasyonist ortamda mal ve hizmetlerin fiyatlarının sürekli yükselmesine bağlı olarak işletmelerin satış miktarları aynı kalsa bile satış tutarları büyümektedir. İşletmeler bir taraftan tarihi maliyetle aktiflerini ve giderlerini muhasebeleştirirken diğer taraflardan satış tutarlarının sürekli artması sonucu işletmelerin kârları enflasyonist ortamda sürekli olarak artmaktadır. Artan satış tutarları karşısında maliyetlerin düşük kalması sonucu ortaya çıkan kâr yüksek olmakla birlikte bu kâr gerçek bir kâr olmayıp fiktif bir kâr olmaktadır. Doğal olarak enflasyon orta-

⁴ Asuman Koç Yurtkur and Aycan Can, ‘Enflasyon ve Enflasyon Belirsizliği: Teorik ve Ampirik Kanıtlar’ in Mehmet Çağrı Gözen and Özgür Bayram Soylu (eds), *Dünden Bugüne Ekonomik Yazılar III* (Umuttepe Yayınları 2019) 63

⁵ A.Hakan Kara and Musa Orak, ‘Enflasyon Hedeflemesi’ in Erkan Kumcu (eds), *Krizler, Para ve İktisatçılar* (Remzi Kitabevi 2008) 2

⁶ Gülçin Durmaz and Burcu Kılınç Savrul, ‘Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Enflasyon Arasındaki İlişkinin VAR Analizi Çerçevesinde Değerlendirilmesi’ (2017) (6) *Eurasian Econometrics Statistics & Empirical Economics Journal* 48, 49

⁷ Mete Akyol, ‘Enflasyon ve Enflasyon Muhasebesi Çerçevesinde Bilançolara Etkiye Dair Genel Bakış’ (2023) 33(175) *Mali Çözüm* 279, 279

mında işletmeler fiktif kâr üzerinden yüksek vergi vermekle birlikte enflasyon şirketlerin vergi yükünü artırmaktadır.⁸

Enflasyonun neden olduğu bir diğer olumsuz sonuç ise işletmelerin finansal tablolarında yer bilgilerin işletmelerin gerçek durumunu yansıtmaktan uzaklaşmasıdır. Enflasyonist ortamda finansal tablolar işletmelerin yapmış oldukları işlemlerin gerçek değerini yansıtmamakta ve bu durum ise finansal tabloların sahip olması gereken özelliklerden tutarlılık, ihtiyaca uygunluk ve karşılaştırılabilirlik özelliklerinin yitirilmesine neden olmaktadır.⁹

Bu çalışmayla son yıllarda Türkiye’de yaşanan yüksek enflasyona bağlı olarak Borsa İstanbul (BİST) sınai ve ticaret endeksinde sıralanan şirketlerin verileri incelenerek şirketlerin vergi yükünün artıp artmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Sınai ve ticaret işletmelerinin kendilerine has yapılarının olması nedeniyle bu işletmeler özellikle seçilmiştir. Ayrıca enflasyonun sınai veya ticaret endeksinde yer alan şirketler üzerindeki etkilerinin hangisinde daha fazla olduğunun tespit edilerek literatürdeki boşluğun doldurulması çalışmanın bir diğer amacı arasında yer almaktadır.

1. Literatür

Ertürk (1986), enflasyonist ortamda fiyat hareketlerinin işletme maliyetlerine etkisini tespit etmek amacıyla yaptığı çalışmasında yüksek enflasyonun işletmeleri ve varlıklarını olumsuz etkilemesi nedeniyle bu sorunları ortadan kaldıracak yeni değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi ve uygulanması gerekliliği konusunda öneriler sunmuştur.¹⁰

Gürbüzer (1997), enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini tespit etmeye yönelik yaptığı çalışmasında enflasyonun vergiyi ortaya çıkaran olay ile tahsili arasında geçen sürenin artmasına bağlı olarak reel vergi gelirlerini azaltacağını ileri sürerek ve literatürde Olivera-Tanzi Etkisi olarak bilinen konuya odaklanmıştır. Çalışma sonu-

⁸ Özlem Doğan, ‘Enflasyon Muhasebesi ile İlgili Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama Çerçevesinde Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi’ (2023) 4(2) Malatya Turgut Özal Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 4(2) 190, 191

⁹ İlyas Yılmaz, ‘Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Enflasyon Muhasebesinin Önemi: BİST Enerji Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama’ (2023) 25(45) KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 930, 941

¹⁰ Halis Ertürk, ‘Enflasyonist Ortamda Fiyat Hareketlerinin Maliyetlere Etkisi’ (1986) 7(2) Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 67, 67-77

cunda 1988-1996 yılları arasında vergi tahsilatında geçen sürenin uzamasına bağlı olarak enflasyonun reel vergi gelirlerini azalttığı tespit edilmiştir.¹¹

Engin (2000), enflasyonun vergi etkisini tespit etmeye yönelik yaptığı araştırma sonucunda gelirleri enflasyon oranından daha az artan grupları oluşturan bireyler üzerinde enflasyonun vergi etkisi yarattığı ve etkinin adaletsiz ve artan oranlı olduğu sonucuna ulaşmıştır.¹²

Özulucan (2002), enflasyonun muhasebe verileri üzerindeki etkisini azaltmak üzere kullanılan otofinansman yöntemleri ile enflasyon muhasebesi üzerine yaptığı araştırma sonucunda siyasi otoritenin enflasyon muhasebesi konusunda uygulamada karşılaşılabilecek sorunları ortadan kaldıran etkili bir yasal düzenleme yapması gerekliliği vurgulanarak özellikle bu yasal düzenleme ile işletmelerin reel kârları üzerinden alınacak vergi ile mükellefleri kayıt dışı davranışlarının azalacağı sonucuna ulaşılmıştır.¹³

Tekşen ve Atay (2004), vergi hukuku açısından enflasyon muhasebesinin finansal tablolara olan etkisini tespit etmek üzere yaptıkları çalışmalarında yüksek enflasyon döneminde tarihi maliyet esasına dayalı muhasebe sistemleri sonucu oluşturulan finansal tablolarda yer alan bilgilerin işletmelerin gerçek durumunu doğru bir şekilde yansıtmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Yanlış bilgilerin çeşitli düzeydeki karar alıcıların yanlış karar almaya itmeleri nedeniyle enflasyon muhasebesinin önem ve zorunluluğuna vurgu yapmışlardır.¹⁴

Tunçsiper ve Köroğlu (2006), enflasyonun otomotiv sektörü üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapmış oldukları çalışmalarında otomotiv sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yüksek enflasyon dö-

¹¹ Selma Gürbüz, 'Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)' (1997) (7) Hazine Dergisi 1, 1-30

¹² İsmail Engin, 'Enflasyonun Vergi Etkisi' (2000) 2(2) Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 97, 97-114

¹³ Abitter Özulucan, 'Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofinansman Yöntemleri ve Enflasyon Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma' (2002) 57(04) Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 127, 127-152

¹⁴ Ömer Tekşen and Serdar Atay, 'Vergi Hukuku Açısından Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkileri' (2004) (55) Sayıştay Dergisi 41, 41-52

nemlerinde enflasyon planlaması yaparak bu plan çerçevesinde enflasyonun olumsuz etkisini minimize etmeye çalıştıkları tespit edilmiştir.¹⁵

Durmaz ve Savrul (2017), Türkiye’de elde edilen vergi gelirlerinde enflasyonun payı olup olmadığını belirlemek üzere vergi gelirleri ile enflasyon arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışma sonucunda yüksek enflasyon dönemlerinde devletin vergi gelirinin azaldığı, tersi durumda ise vergi gelirinin arttığı sonucuna ulaşmışlardır.¹⁶

Öztürk (2017), stok maliyetlerinin vergi kanunu, muhasebe standartları ve yerel finansal raporlama çerçevesine göre muhasebeleştirilmesini karşılaştırarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıkları ortaya koymuştur.¹⁷

Agha (2019), enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini belirlemek amacıyla yaptığı çalışma sonucunda finansal tabloları, enflasyon etkisinden arındırmak üzere iki yöntem olduğunu açıklamıştır. Bu yöntemlerden ilki genel fiyat endeksi olup finansal tablolar üzerindeki rakamların bu endekse göre yeniden düzenlenmesi ile işletme sermayelerinin korunacağını ileri sürmüştür. İkinci yöntem olarak ise yenileme maliyeti ile finansal tablolar üzerindeki rakamların güncellenmesini önererek işletme varlıklarının korunacağı sonucuna ulaşmıştır.¹⁸

Akduğan (2020), enflasyon ve dolaylı vergiler arasındaki ilişkiyi tespit etmek üzere yaptığı çalışmasında Türkiye’de vergi gelirleri içerisinde önemli bir orana sahip olan dolaylı vergilerin vergi kaynaklı ve maliyet kaynaklı bir enflasyona neden olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca enflasyonist ortamda dar gelirli kesimlerin reel gelirlerinin azalması neticesinde söz konusu kesimin tüketim taleplerinin ve bu nedenle harcamalarının azaldığı tespit edilmiştir. Talep ve harcamaların azalması

¹⁵ Bedriye Tunçsiper and Özlem Köroğlu, ‘Enflasyonun Otomotiv Sektöründeki İşletmeler Üzerindeki Etkisi: Balıkesir İli Örneği’ (2006) 9(15) Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 43, 43-63

¹⁶ Durmaz and Savrul, (n 6) 48-73

¹⁷ Erkan Öztürk, ‘Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Kararlaştırılması’ (2017) (28) Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi <<https://dergipark.org.tr/en/pub/pausbed/issue/36282/409588>> Erişim Tarihi: 03 Ocak 2024

¹⁸ Sameerah Rasheed Agha, ‘How The Economic Inflation Affects The Financial Statement’ (2019) 6(6) International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding <<https://ijmmu.com/index.php/ijmmu/article/view/1296>> Erişim Tarihi: 04 Ocak 2024

sonucunda harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin de azaldığı belirlenmiştir.¹⁹

Olawejawu vd. (2020) örgütsel karar alma süreçleri ve finansal performans üzerinde enflasyon muhasebesinin etkilerini belirlemek amacıyla yaptıkları çalışma sonucunda tarihi maliyet esasına göre yapılan kayıtların enflasyon muhasebesi uygulamalarıyla enflasyon ortamına göre ayarlanması sonucunda finansal tabloların daha anlamlı sonuçlar ürettiği sonucuna ulaşmışlardır.²⁰

Kantar vd. (2021) BİST imalat sektöründe yer alan işletmelerin finansal oranları üzerinde enflasyonun etkisini tespit etmek üzere yaptıkları çalışmalarında enflasyonun işletmelerin likidite oranları, özkaynak oranı ve kârlılık oranları üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.²¹

Akgül (2022), Türkiye’de enflasyon ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi incelemek üzere yaptığı çalışma sonucunda yüksek enflasyon ortamında tüketicilerin vergi yüklerinin enflasyonun daha az olduğu ortama göre daha yüksek ve reel getirilerinin daha az olduğu sonucuna ulaşmıştır. Aynı zamanda enflasyonun az olduğu durumda tüketicilerin taleplerinin arttığı ve bu durumda devletin vergi gelirlerini artırdığı tespit edilmiştir.²²

Arzova ve Şahin (2022), yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama süreçleri ve enflasyon muhasebesinin finansal tablolara etkisini tespit etmek üzere yaptıkları çalışmalarında muhasebe standartlarının enflasyon muhasebesinin uygulanma şartları, kullanılacak fiyat en-

¹⁹ Umut Akdoğan, ‘Enflasyon ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Bağlantı: Türkiye Örneği’ (2020) 9(4) MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi 2248, 2248-2262

²⁰ Odunayo Olawejawu, Mzwandile Atkins Mbambo and Brian Ngiba, ‘Effects of Inflation Accounting on Organizational Decisions and Financial Performance in South African Retail Stores’ (2020) 18(4) Problems and Perspectives in Management <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3732595> Erişim Tarihi: 10 Ocak 2024

²¹ Muhammed Asım Kantar, Hayri Abar and Turan Öndeş, ‘Enflasyonun İşletmelerin Finansal Oranlarına Etkisi: BİST İmalat Sektöründe Bir Uygulama’ (2021) (90) Muhasebe ve Finansman Dergisi <<https://dergipark.org.tr/en/pub/mufad/issue/61239/856384>> Erişim Tarihi: 11 Ocak 2024

²² Ali Akgül, ‘Türkiye’de Enflasyon ile Vergi Gelirleri İlişkisinin Simetrik ve Asimetrik Nedensellik Analizi’ (2022) 17(2) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi <<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/2194165>> Erişim Tarihi: 20 Ocak 2024

dekslerinin belirlenmesi ve çeşitli finansal tablo kalemlerinin yüksek enflasyondan çeşitli düzeyde etkilenmesi sonucu bu sorunu ortadan kaldıracak ek uygulamalar konusunda yetersiz kaldığı sonucuna ulaşmışlardır.²³

Husna vd. (2022) Endonezya'daki muhasebe sürecine yönelik olarak enflasyon muhasebesinin uygunluk analizini yaparak tarihi maliyet ile yapılan muhasebe kayıtları sonucu oluşturulan finansal tabloların enflasyon ortamında doğru ve güvenilir bilgiler üretmediği sonucuna ulaşmışlardır. Bu olumsuz durumu ortadan kaldırmak üzere yazarlar, enflasyonist ortamda genel fiyat düzeyi muhasebesinden (General Price Level Accounting- GPLA) oluşan bir listenin finansal tablolar ile sunulmasını önermişlerdir.²⁴

Stojanova vd. (2022) enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak üzere yaptıkları çalışma sonucunda enflasyon ortamında, enflasyon muhasebesi-genel fiyat düzeyi muhasebesinin önemini vurgulamışlardır. Yüksek enflasyonun özellikle tarihi maliyet esasına göre yapılan muhasebe kayıtları sonucunda oluşturulan finansal tabloların doğru sonuç üretmeyeceği ve bu durumu ortadan kaldırmak amacıyla genel fiyat düzeyi muhasebesinin oluşturulması sonucuna ulaşmışlardır.²⁵

Akyol (2023), enflasyonun, enflasyon muhasebesi doğrultusunda bilanço kalemlerine etkisini tespit etmeye yönelik yaptığı çalışmasında yüksek enflasyonun işletmelerin bilançolarında çeşitli değişimlere neden olduğu ve vergi matrahlarında meydana gelen artışlar veya azalışlar sonucunda bazı işletmelerin çok, bazılarının ise az vergi ödediği sonucuna ulaşmıştır. Bir diğer taraftan ise yüksek enflasyon dönemlerinde verginin reel kâr üzerinden değil de fiktif kâr üzerinden alınması durumunda iş-

²³ Sabri Burak Arzova and Bertaç Şakir Şahin, 'Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Süreçleri ve Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkisi' (2022) 32(170) Mali Çözüm Dergisi 13, 13-31

²⁴ Gempita Asmaul Husna, Khusnul Fatikha and Gideon Setyo Budiwitjaksono, 'Relevance Analysis of Inflation Accounting in Assessing Company Financial Statements' (2022) 1(1) Proceedings of 5. International Conference of Economic, Business and Government Challenges <<https://ic-ebgc.upnjatim.ac.id/index.php/ic-ebgc/article/view/27>> Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

²⁵ Pavlina Stojanova, Nikola Popovski and Lence Petreska, 'Financial Reporting in terms of Inflation Accounting' (2022) 9(1) International Dialogue: East-West <https://openurl.ebsco.com/EPDB%3Aagcd%3A8%3A17295224/detailv2?sid=ebsco%3Aplink%3AAscholar&id=ebsco%3Aagcd%3A162531335&crl=c&link_origin=www.google.com> Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

letmelerin özkaynaklarını korumada zorluk yaşadıkları sonucuna da ulaşılmıştır.²⁶

Doğan (2023), enflasyon ile ilgili yasal düzenlemeleri, finansal raporlama açısından karşılaştırmalı olarak değerlendirmek amacıyla yaptığı çalışma ile meslek mensuplarının enflasyon muhasebesi konusundaki bilgi eksiklerine vurgu yaparak yasal düzenlemeler hakkında ilgili kişilere bilgiler vermeyi amaçlamıştır.²⁷

Gökten vd. (2023) BİST30 imalat işletmelerinin verilerine enflasyon muhasebesi uygulayarak elde edilen sonuçlar çerçevesinde enflasyonun şirketlerin finansal tabloları üzerinde büyük değişikliklere neden olduğunu tespit etmişlerdir. Bu değişikliklerin finansal tablolarda en çok özkaynaklar, stoklar ve kâr zarar tablosunda gerçekleştiğini vurgulamışlardır.²⁸

2. Çalışmanın Veri Seti ve Yöntemi

Yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde şirketlerin satın alma ve satış politikalarında değişiklikler yaşanabilmektedir. Yüksek enflasyonun varlığı şirketleri fiyatların düşük olduğu zamanlarda stoklarını artırmaya itmektedir. Artan stoklara bağlı olarak da ilerleyen zamanlarda şirketler, yüksek satış fiyatları ile satışlarını gerçekleştirmektedirler. Bu durum ise düşük kalan maliyetler karşısında yüksek fiyattan gerçekleşen satışlar, şirketlerin kârını yükseltmesine ve ödenen verginin artmasına neden olmaktadır. Özellikle enflasyon dönemlerinde yüksek çıkan şirket kârlarının bir kısmının fiktif olması sonucu enflasyonun şirketlerin vergi yükünü artırdığına dair görüşlerin geçerliliğini tespit etmek, bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

Çalışmanın amacı çerçevesinde Borsa İstanbul (BİST) Sınai ve Ticaret endeksinde sıralanan şirketler çalışmanın kapsamına alınarak şirketlerin finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tabloları üzerinden verileri incelenmiştir. Veri setinin zaman aralığı, verilere ulaşılabilme kısıtı dikkate alınarak 2007 ile 2023 yılları arasını kapsamakla birlikte veriler çeyreklik olarak alınmıştır.

²⁶ Akyol, (n 7) 279-290

²⁷ Doğan, (n 8) 190-209

²⁸ Soner Gökten, Pınar Okan Gökten and Batuhan F. Mollaoğulları, ‘Stoklar ve Enflasyon Muhasebesi Uygulaması: BIST30 İmalat İşletmeleri Üzerine Bir Değerlendirme’ (2023) 15(1) İşletme Araştırmaları Dergisi <<https://www.isarder.org/index.php/isarder/article/view/1904>> Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

İstatistiki olarak anlamlı bir sonuç elde etmek üzere belirlenen zaman aralığı arasında en az beş yıl ve üzeri verilere sahip şirketlerin verileri analiz edilmiştir. Analiz yöntemi olarak durağan olmayan (birinci dereceden durağan) seriler arasındaki uzun dönem ilişkiyi incelemede kullanılan eşbütünleşme analizi tercih edilmiştir.

BİST Sınai Endeksi (XUSIN), sanayi sektöründe yer alan şirketlerin durumunu ve üretim seviyelerinde azalış ve artışları belirlenen zaman aralığı çerçevesinde karşılaştırmalı olarak takip etmek üzere oluşturulmuş bir endekstir. Bu endekste yer alan ve çalışma kapsamına dâhil edilen şirketler ve borsadaki işlem kodları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. BİST Sınai Endeksinde Yer Alan Şirketler²⁹

	BİST Kodu	Şirketler
1	AEFES	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayi A.Ş.
2	COLA	Coca-Cola İçecek Anonim Şirketi
3	EREGL	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.
4	FROTO	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.
5	KOZAL	Koza Altın İşletmeleri A.Ş.
6	PETKM	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.
7	SASA	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.
8	TOASO	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.
9	TTRAK	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.
10	TUPRS	Tüpraş, Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.

BİST Ticaret Endeksi (XTCRT), ticaret sektöründe yer alan şirketlerin durumunu ve satış seviyelerinde azalış ve artışları belirlenen zaman aralığı içerisinde karşılaştırmalı olarak takip etmek üzere oluşturulmuş bir endekstir. Bu endekste yer alan ve çalışma kapsamına dahil edilen şirketler ile borsadaki işlem kodları Tablo 2’de gösterilmiştir.

²⁹ BİST Sınai Endeksi <<https://borsaistanbul.com/tr/endeks-detay/156/bist-sinai>> Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

Tablo 2. BİST Ticaret Endeksinde Yer Alan Şirketler³⁰

	BİST Kodu	Şirketler
1	BIMAS	BİM Birleşik Mağazalar A.Ş.
2	DOAS	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.
3	MAVİ	Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.
4	MGROS	Migros Ticaret A.Ş.
5	SELEC	Selçuk Ecza Deposu Ticaret Sanayi A.Ş.
6	SOKM	Şok Marketler Ticaret A.Ş.
7	TKNSA	Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.

Analizde kullanılan veri seti 2007 ile 2023 yılları arasını kapsamakta olup şirketlere ait veriler bu zaman aralığında farklılık göstermektedir. Bu nedenle ilgili çeyrekte verisi olan şirketlerin ortalaması alınmıştır.

Tablo 3. Tanımlayıcı İstatistikler

	Sınai Endeksi Şirketleri		Ticaret Endeksi Şirketleri	
	Log (Satış)	Log (Vergi)	Log (Satış)	Log (Vergi)
Ortalama	21,3554	17,4962	22,8589	17,9325
Standart Sapma	2,1322	2,3359	2,0939	1,1588
Minimum	13,1675	8,8091	20,8977	16,2835
Maksimum	25,0478	20,8633	36,8984	21,1801

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Çalışmada kullanılan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler Tablo 3'te verilmiştir. Ticaret endeksi şirketlerinin ortalama satışlarının logaritmalarının ortalamalarının sınai endeksi şirketlerine göre daha yüksek olduğu, buna karşın sınai endeksi şirketlerinin ortalama satışlarının

³⁰ BİST Ticaret Endeksi <<https://borsaistanbul.com/tr/endeks-detay/240/bist-ticaret>>
Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

değişkenliğinin ticaret endeksi şirketlerine göre daha yüksek olduğu söylenebilir.

Herhangi bir y_t zaman serisi için Perron³¹ tarafından tanımlanan birim kök testinde ele alınan model:

$$y_t = y_{t-1} + \beta + \psi(L)D_t(T_b) + \gamma DU_t(T_b) + \varepsilon_t$$

Burada ε_t birbirinden bağımsız eş dağılımlı hata terimi gecikme operatörü, $D_t(T_b)$ ve $DU_t(T_b)$ aşağıdaki, şekilde tanımlanan kukla değişkenlerdir.

$$DU_t(T_b) = \begin{cases} t \geq T_b, & \text{kırılma tarihi sonrası} \\ 0, & \text{kırılma tarihi öncesi} \end{cases}$$

$$DT_t(T_b) = \begin{cases} (t \geq T_b)(t - T_b + 1), & \text{kırılma tarihi sonrası} \\ 0, & \text{kırılma tarihi öncesi} \end{cases}$$

şeklinde olup DU_t sabit terimde DT_t eğimde yapısal değişime izin vermektedir. Bu test veri setinde herhangi bir kırpma yapmadan kırılma tarihini içsel olarak belirlemektedir. Böylece veri setinde herhangi bir bilgi kaybına yol açmamaktadır.

Serilerde yapısal kırılma bulunması halinde klasik birim kök testleri yetersiz kalabilmektedir. İncelenen veri seti zaman serisi olduğu için öncelikle serilerin durağanlığı araştırılması gerekmektedir. Böylesi durumlarda yapısal kırılmaları dikkate alan testlerin uygulanması daha uygun bir yaklaşım olabilir. Özellikle ticaret endeksinde yer alan şirketlere ait verilerde yapısal kırılmalar mevcut olması ihtimali göz önüne alınarak bu şirketler için yapısal kırılmaları dikkate alan Perron testi uygulanmıştır. Birim kök testi sonuçlarına göre her iki sektör için de ilgili seriler birinci dereceden durağandır. Bu kapsamda yapısal kırılmaları dikkate alan Perron³² testi Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. Perron Test Sonuçları

³¹ Pierre Perron, 'The Great Crash, The Oil Price Shock, and The Unit Root Hypothesis' (1989) 57(6) *Econometrica*

³² ibid 1364

Sınai Endeksi Şirketleri ADF Test Sonuçları				
	Log(Satış)		Log(Vergi)	
	Düzey	Birinci Fark	Düzey	Birinci Fark
Sabit ve Trend Olmayan	0,9269	-5,5462*	1,0776	-6,0475*
Sabitli	-1,6063	-5,5261*	-1,6821	-6,1291*
Sabitli ve Trendli	-4,7390*	-5,0506*	-4,9503*	-5,8197*
Ticaret Endeksi Şirketleri ADF Test Sonuçları				
	Log(Satış)		Log(Vergi)	
	Düzey	Birinci Fark	Düzey	Birinci Fark
Sabitli	-0,1751	-4,1798*	1,4173	-10,2434*
Sabitli ve Trendli	2,3816	-4,4078*	0,2688	-10,2276*
(*) 0,05 önem düzeyinde “H ₀ : seri birim köklüdür” hipotezi reddedilir.				

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Eşbütünleşme analizi, durağan olmayan iki seri arasındaki uzun dönem denge ilişkisini ifade etmektedir. Gregory-Hansen³³ tarafından geliştirilen eşbütünleşme testi yapısal değişimi dikkate alan bir eşbütünleşme testidir. Bu testte yapısal değişim içsel olarak belirlenmektedir. Test genel olarak iki aşamadan oluşmaktadır. Testin birinci aşaması değişkenlerin birinci dereceden durağan olduklarının tespit edilmesidir. Ardından model C, model C/T ve model C/S olarak ifade edilen üç farklı

³³ Allan W. Gregory and Bruce E. Hansen, ‘Residual-Based Tests for Cointegration in Models with Regime Shifts’ (1996) 70 Journal of Econometrics <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304407669416857>> Erişim Tarihi: 22 Şubat 2024

modelden birisi ele alınarak eşbütünleşme ilişkisi araştırılır. Bu modellerden model C/S (rejim değişimi modeli):

$$y_{1t} = \mu_1 + \mu_2 \phi_{1t} + \alpha_1^T y_{2t} + \alpha_2^T y_{2t} \phi_{1t} + e_t$$

şeklinde tanımlanmaktadır. Burada y_{1t} ve y_{2t} I(1) serileri, μ_1 ve μ_2 sırasıyla kırılma öncesi ve sonrası sabit terimi, α_1 ve α_2 sırasıyla kırılma öncesi ve sonrası eğimi, ϕ_{1t} yapısal kırılmayı ifade eden kukla değişken ve e_t ise I(0) olan hata terimidir. Bu model en küçük kareler yöntemi ile tahminlenip elde edilen kalıntılara birim kök testi uygulanarak prosedür tamamlanır.

Birim kök testleri ile birinci dereceden durağan oldukları tespit edilen satış ve vergi değişkenleri için bu bağlamda eşbütünleşme analizi gerçekleştirilmiştir. Birim kök testinde yapısal kırılmaların varlığı tespit edildiğinden eşbütünleşme testinde de bu durum dikkate alınarak Gregory-Hansen Eşbütünleşme Testi uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5. Gregory-Hansen Eşbütünleşme Testi Sonuçları

Sınai Endeksi Şirketleri Gregory-Hansen Eşbütünleşme Testi Sonuçları			
t-İstatistiği	Kırılma Tarihi	Za-İstatistiği	Zt-İstatistiği
-4,7229*	2016Q1	-34,3291	-4,7585*
Ticaret Endeksi Şirketleri Gregory-Hansen Eşbütünleşme Testi Sonuçları			
-4,5578*	2021Q2	-52,6905*	-6,8019*
Not: Kritik değerler Gregory ve Hansen çalışmasında yer almaktadır. (*) %5 önem düzeyinde “H ₀ : Seriler eşbütünleşik değildir” hipotezi reddedilir.			

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Elde edilen test istatistikleri, Gregory ve Hansen³⁴ çalışmasında yer alan kritik değerler ile kıyaslandığında %10 düzeyinde bir eşbütünleşme ilişkisinin var olduğu görülmektedir. Bu ilişkinin tespit edilmesi-

³⁴ ibid 101

nin ardından değişkenler arasındaki uzun dönem ilişki, Tamamen Modifiye Edilmiş En Küçük Kareler Yöntemi (Full Modified Ordinary Least Squares- FMOLS) yöntemi kullanılarak araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 6’da yer almaktadır.

Tablo 6. FMOLS ile Elde Edilen Uzun Dönem Katsayıları

Sınai Endeksi Şirketleri Uzun Dönem Katsayıları			
Değişken	Katsayı	Standart Hata	Olasılık
Log(Satış)	1,0982	0,0659	0,0000
Sabit Terim	-6,0011	1,4213	0,0001
Kukla	2,5210	2,8113	0,3733
Kukla * Log(Satış)	-0,0698	0,1268	0,5836
Ticaret Endeksi Şirketleri Uzun Dönem Katsayıları			
Değişken	Katsayı	Standart Hata	Olasılık
Log(Satış)	0,9559	0,0585	0,0000
Sabit Terim	-3,8275	1,3119	0,0051
Kukla	21,1043	1,4752	0,0000
Kukla * Log(Satış)	-0,8440	0,0639	0,0000

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Gregory-Hansen Eşbütünleşme sınai endeksinde yer alan şirketlerin verileri için 2016 1.çeyrekte, ticaret endeksinde yer alan şirket verileri için ise 2021 2.çeyrekte yapısal bir değişim tespit edilmiştir. Bu yapısal değişimin uzun dönem modelde dikkate alınması gerekmektedir. Bu amaçla sınai endeksi için oluşturulan modelde 2016 1.çeyrekten itibaren 1 değerini, ticaret endeksi için oluşturulan modelde ise 2021 2.çeyrek ve sonrası için 1 değerini alan kukla değişken modellere dâhil edilmiştir. Aynı zamanda bu kukla değişkenler modelde yer alan açıklayıcı değişken olan satış ile çarpılarak hem sabit terimde hem de eğimde bir yapısal değişime izin verilmektedir. Bu kukla değişken ve çarpım teriminin katsayılarının istatistiksel olarak anlamlı olması yapısal değişimin varlığının bir başka kanıtı olmaktadır.

Tablo 6’da yer alan sonuçlara göre sınavi endeksinde yer alan kukla ile kukla*Log(Satış) değişkenlerinin katsayılarının istatistiksel olarak anlamsız oldukları görülmektedir. Bu da uzun dönemde yapısal değişimin bir etkisinin anlamlı olmadığını ifade etmektedir. Ayrıca ticaret endeksi sonuçlarında yer alan aynı değişkenlerin katsayılarının anlamlı olması, uzun dönemde yapısal bir değişimin varlığını kanıtlamaktadır.

Tablo 6 incelendiğinde sınavi endeksinde yer alan şirketlerin satışlarındaki %1’lik artış vergilerde %1,09 artışa neden olduğu görülmektedir. Bu sonuca göre enflasyonist ortamda üretim işletmelerinin ödedikleri verginin satışlardaki artıştan daha fazla olduğunu kanıtlamaktadır. Böylelikle üretim işletmelerinin enflasyon ortamında vergi yüklerinin arttığı söylenebilir.

Ticaret işletmelerinin Tablo 6’daki sonuçları incelendiğinde, ticaret işletmelerinin satışlarındaki %1’lik artışın vergilerde %0,95 artışa neden olduğu görülmektedir. Bu sonuç ise enflasyonist ortamda ticaret işletmelerinin ödedikleri vergilerin satışlarındaki artıştan daha az olması sebebiyle enflasyonist ortamda ticaret işletmelerinin vergi yükünün artmadığı anlamına gelmektedir. Ticaret işletmelerinde sadece 2021 2.çeyrek verilerinde vergi giderlerinin satışlarından daha hızlı arttığı ve akabinde %21,10 oranında vergi giderinin hızlıca tekrar satış gelirlerinin altına indiği de Tablo 6’da yer alan sonuçlardan görülmektedir.

Sonuç

Gelişmekte olan ülkelerin kronik sorunu haline gelen enflasyon ekonomik, siyasal ve toplumsal açıdan birtakım olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu sonuçlar oldukça detaylı olmakla birlikte en önemlisi ekonomik olanıdır. Ekonominin temel lokomotif görevini üstlenen işletmeler de doğal olarak enflasyonun sonuçlarından olumsuz olarak etkilenen kesimlerin başında gelmektedir.

İşletmeler, bir taraftan muhasebe kayıtlarını tarihi maliyet esasına göre tutarken diğer taraftan enflasyonist ortamda paranın satın alma gücünde meydana gelen azalmalar, söz konusu kayıtlar ve bu kayıtlara göre hazırlanan finansal tablolardaki bilgileri anlamsızlaştırmaktadır. Enflasyonun varlığı ayrıca geleceğe dair bir belirsizlik oluşturması sebebiyle işletme yöneticilerinin alacakları kısa ve uzun vadeli kararları olumsuz olarak etkilemektedir. Enflasyon ortamında faaliyet gösteren işletmelerin karşılaştıkları sorunlardan bir diğeri de paranın satın alma gücündeki azalma sonucu faaliyet sonuçlarının gerçek durumu yansıtmamasıdır.

Özellikle yüksek enflasyonun var olduğu zamanda işletmelerin faaliyet sonuçlarını temsil eden kârları gerçek kâr, elde bulundurma kârı ve fiktif kârdan oluşmaktadır.

Enflasyon ortamında işletmelerin satış fiyatlarının maliyetlerinden daha hızlı artması nedeniyle ortaya çıkan kârın bir kısmı işletmelerin gerçek kârını yansıtmamaktadır. Özellikle stok fiyatları düşük olduğu zamanlarda işletmelerin stoklarını artırması ilerleyen zamanlarda maliyetlerinin düşük kalmasına neden olmakta, bununla birlikte artan satış fiyatları karşısında kârlılık yüksek çıkmaktadır. Bu durum ise işletmelerin fiktif kârları üzerinden ödedikleri vergi tutarını artırabilmektedir.

Enflasyon ortamında işletmelerin vergi yükünün artıp artmadığını belirlemek üzere yapılan bu çalışma sonucunda Türkiye’de üretim sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin enflasyon ortamında ödedikleri verginin oransal olarak satışlarından daha hızlı arttığı görülmektedir. Ticaret işletmelerinde ise enflasyon ortamında satışlarının oransal olarak ödedikleri vergilerden daha arttığı tespit edilmiştir. Bu sonuçlara bağlı olarak yüksek enflasyonun var olduğu ortamda üretim işletmelerinin kârlarının bir kısmının fiktif olması nedeniyle vergi yüklerinin arttığı gözlemlenmiştir. Elde edilen sonuçlar literatür ile karşılaştırıldığında enflasyonun finansal tablolarda yer alan verileri etkileyerek şirketlerin gerçek durumunu yansıtmadığı, özellikle tarihi maliyet esasına göre kayıt tutan şirketlerin enflasyon ortamında kârlarının yüksek çıkarak vergi yükünü artırdığı Gökten, Husna vd., Olerawaju vd., Özulucan, Tekşen ve Atay’ın yapmış olduğu çalışmalar ile benzer niteliktedir. Çalışmanın literatürden farklılaşan kısmı ve orijinalliği, ticaret işletmelerinden ziyade enflasyonun üretim işletmelerini daha çok olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmasıdır. Bu sorunu ortadan kaldırmak için üretim işletmelerinin kullandıkları mevcut stok değerlendirme yöntemleri yerine yüksek enflasyon dönemlerinde kullanabilecekleri yeni yöntemlerin geliştirilmesi ve bu yöntemler için yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bundan sonra yapılacak çalışmalar için yüksek enflasyonun varlığı halinde işletmelerin faaliyet sonuçlarını gerçeğe en yakın şekilde yansıttak değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi ve geliştirilen yeni yöntemler ile kullanılan yöntemlerin karşılaştırılmasının yapılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

Agha S R, ‘How The Economic Inflation Affects The Financial Statement’ (International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding 6(6) 2019) 26-539. <<https://ijmmu.com/index.php/ijmmu/article/view/1296>> Erişim Tarihi: 04 Ocak 2024

Akduğan U, ‘Enflasyon ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Bağlantı: Türkiye örneği’ (MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi 9(4) 2020) 2248-2262

Akgül A, ‘Türkiye’de Enflasyon ile Vergi Gelirleri İlişkisinin Simetrik ve Asimetrik Nedensellik Analizi’ (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi 17(2) 2022) 455-478 <<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/2194165>> Erişim Tarihi:20 Ocak 2024

Akyol M, ‘Enflasyon ve Enflasyon Muhasebesi Çerçevesinde Bilançolara Etkiye Dair Genel Bakış’ (Mali Çözüm Dergisi 33(175) 2023) 279-290

Arzova S B and Şahin B Ş, ‘Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Süreçleri ve Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkisi’ (Mali Çözüm Dergisi 32(170) 2022) 13-31

Birinci Y, ‘Enflasyon, Para Politikası ve Stratejileri’ (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası 47(1-4) 1989)19-30

BİST Sınai Endeksi <<https://borsaistanbul.com/tr/endeks-detay/156/bist-sinai>> Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

BİST Ticaret Endeksi <<https://borsaistanbul.com/tr/endeks-detay/240/bist-ticaret>> Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

Doğan Ö, ‘Enflasyon Muhasebesi ile İlgili Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama Çerçeveleri Kapsamında Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi’ (Malatya Turgut Özal Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Dergisi 4(2) 2023)190-209

Durmaz G and Savrul B K, ‘Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Enflasyon Arasındaki İlişkinin VAR Analizi Çerçevesinde Değerlendirilmesi’ (Eurasian Academy of Sciences Eurasian Econometrics, Statistics & Emprical Economics Journal 2 2017) 48-73

Engin İ, ‘Enflasyonun Vergi Etkisi’ (Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 2 2000) 97-114

Ertürk H, ‘Enflasyonist Ortamda Fiyat Hareketlerinin Maliyetlere Etkisi’ (Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 7(2) 1986) 67-77

Gökten S, Gökten P O and Mollaoğulları B F, ‘Stoklar ve Enflasyon Muhasebesi Uygulaması: BIST30 İmalat İşletmeleri Üzerine Bir Değerlendirme’ (İşletme Araştırmaları Dergisi 15 (1) 2023) 718-731 <<https://www.isarder.org/index.php/isarder/article/view/1904>> Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

Gregory, A W and Hansen B E ‘Residual-Based Tests for Cointegration in Models with Regime Shifts’ (Journal of Econometrics 70(1) 1996) 99-126 <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304407669416857>> Erişim Tarihi: 22 Şubat 2024

Gürbüzer S, ‘Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)’ (Hazine Dergisi (7) 1997)1-30

Husna G A, Fatikha K and Budiwijaksono G S, ‘Relevance Analysis of Inflation Accounting in Assessing Company Financial Statements’ (Proceedings of 5. International Conference of Economic, Business and Government Challenges 1(1) 2022) 232-239 <<<https://ic-ebgc.upnjatim.ac.id/index.php/ic-ebgc/article/view/27>> Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

Kantar M A, Abar H and Öndeş T, ‘Enflasyonun İşletmelerin Finansal Oranlarına Etkisi: BİST İmalat Sektöründe Bir Uygulama’ (Muhasebe ve Finansman Dergisi (90) 2021)1-18 <<https://dergipark.org.tr/en/pub/mufad/issue/61239/856384>> Erişim Tarihi: 11 Ocak 2024

Kara A H and Orak M, ‘Enflasyon Hedeflemesi’ (E. Kumcu (Ed.) Krizler, Para ve İktisatçılar Remzi Kitabevi 2008) 1-69

Korkmaz Ö, ‘Enflasyon Oranını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Türkiye Üzerine Bir Uygulama’ (Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 32(2) 2017) 109-142

Olarewaju O, Mbambo M and Ngiba B, ‘Effects of Inflation Accounting on Organizational Decisions and Financial Performance in South African Retail Stores’ (Problems and Perspectives in Management 18(4) 2020) 85-95 <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=> Erişim Tarihi: 10 Ocak 2024

Öztürk E, ‘Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Kararlaştırılması’ (Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (28) 2017) 141-157 <<https://dergipark.org.tr/en/pub/pausbed/issue/36282/409588>> Erişim Tarihi: 03 Ocak 2024

Özulucan A, ‘Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofinsman Yöntemleri ve Enflasyon Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma’ (Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 57(04) 2002) 127-152

Perron P, ‘The Great Crash, The Oil Price Shock, and The Unit Root Hypothesis’ (Econometrica 57(6) 1989) 1361-1401 <<https://www.jstor.org/stable/1913712>> Erişim Tarihi: 08 Şubat 2024

Stojanova P, Popovski N and Petreska L, ‘Financial Reporting in terms of Inflation Accounting’ (International Dialogue: East-West 9(1) 2022)129-138

<https://openurl.ebsco.com/EPDB%3Agcd%3A8%3A17295224/detailv2?sid=ebsco%3Aplink%3Ascholar&id=ebsco%3Agcd%3A162531335&crl=c&link_origin=www.google.com> Erişim Tarihi: 28 Ocak 2024

Tekşen Ö and Atay S, ‘Vergi Hukuku Açısından Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkileri’ (Sayıştay Dergisi (55) 2004) 41-52

Tunçsiper B and Köroğlu Ö, ‘Enflasyonun Otomotiv Sektöründeki İşletmeler Üzerindeki Etkisi: Balıkesir İli Örneği’ (Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 9(15) 2006) 43-63

Yılmaz İ, ‘Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Enflasyon Muhasebesinin Önemi: BİST Enerji Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama’ (KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 25(45) 2023) 930-944

Yurtkur A K and Can A, ‘Enflasyon ve Enflasyon Belirsizliği: Teorik ve Ampirik Kanıtlar’ (Mehmet Çağrı Gözen and Özgür Bayram Soylu (eds) Düünden Bugüne Ekonomik Yazılar III Umuttepe Yayınları 2019) 63-78

#TÜRKİYE’DE GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİNİN VERGİ GELİR ESNEKLİĞİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: 2000-2024 DÖNEMİ*

(AN EVALUATION ON TAX REVENUE ELASTICITY OF INCOME AND
CORPORATE TAXES IN TURKEY: 2000-2024 PERIOD)

Kübra GÖR**

ÖZ

Vergi gelirlerindeki yüzde değişimin Gayri Safi Yurt İçi Hasıladaki (GSYH) yüzde değişime oranı olarak ifade edilen vergi esnekliği, bir vergi sisteminin gelir üretme kapasitesini ve ekonomik dalgalanmalara karşı duyarlılığını ölçmede önemli bir gösterge olarak kullanılmaktadır. Bu çalışmada; Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) ve Hazine ve Maliye Bakanlığı verileri kullanılarak, 2000-2024 dönemi için gelir ve kurumlar vergisinin vergi gelir esneklikleri incelenmiştir. Çalışma sonucunda; gelir vergisinin esneklik oranının genellikle bire yakın seyrettiği ve ekonomik büyümeyle paralel olarak istikrarlı bir seyir izlediğini, buna karşılık kurumlar vergisinin esneklik oranının ise daha dalgalı bir seyir izlediği ve kriz dönemlerinde belirgin artışların olduğunu göstermiştir. Ayrıca, Türkiye’de dolaysız vergilerin ekonomik dalgalanmalara karşı sınırlı es-

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 11.06.2025 tarihinde Yayınımıza ulaşmış olup, 26.07.2025 tarihinde birinci hakem; 13.08.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

Bu çalışma Prof. Dr. Murat DEMİR’in danışmanlığında yürüttüğü “Türkiye’de Dolaylı Dolaysız Vergilerin Esnekliği: 2000 Sonrası Dönem Üzerine Ampirik Bir İnceleme” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

** Harran Üniversitesi Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi, kubratanburaci@hotmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-0451-8654

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; GÖR, Kübra, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Vergi Gelir Esnekliği Üzerine Bir Değerlendirme: 2000-2024 Dönemi” Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 248, 2025, s. 1429-1452.

neklik sergilediği ve vergi sisteminin gelir üretme kapasitesinin artırılabilmesi için yapısal reformlara ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Esnekliği, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gayri Safi Yurt İçi Hasıla

ABSTRACT

Tax elasticity, expressed as the ratio of the percentage change in tax revenues to the percentage change in Gross Domestic Product (GDP), is used as an important indicator in measuring the revenue generating capacity of a tax system and its sensitivity to economic fluctuations. In this study; tax revenue elasticity of income and corporate taxes for the period 2000-2024 were examined using data from the Turkish Statistical Institute (TUIK) and the Ministry of Treasury and Finance. As a result of the study; it is seen that the elasticity rate of income tax is generally close to one and follows a stable course parallel to economic growth, whereas the elasticity rate of corporate tax follows a more fluctuating course and there are significant increases during crisis periods. In addition, it has been determined that direct taxes in Turkey exhibit limited flexibility against economic fluctuations and that structural reforms are needed to increase the revenue-generating capacity of the tax system.

Keywords: Tax, Tax Flexibility, Income Tax, Corporate Tax, Gross Domestic Product

Giriş

Vergi esnekliği, gelirden meydana gelen bir birimlik değişime karşılık vergi gelirlerinde ortaya çıkan değişimi ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle vergi esnekliği, vergi gelirlerinin değişen ekonomik koşullara; ekonomik büyüme, daralma ve enflasyon gibi faktörlere olan duyarlılığı olarak tanımlanabilir. Bu kavram, genellikle bir ülkenin vergi sisteminin ne kadar etkili ve dinamik olduğunu değerlendirmek amacıyla kullanılmaktadır. Vergi esnekliği birden büyük ise vergi sisteminin yapısının esnek olduğunu ve vergi tahsilatının ulusal gelirden daha fazla olduğunu göstermektedir. Birden küçük olması durumunda ise vergi sisteminin

yapısının esnek olmadığını ve vergi gelirlerindeki artışın ulusal gelirden düşük olduğunu göstermektedir.

Vergi esnekliği, vergi sisteminin etkinliğini değerlendirmede ve gelecekteki vergi politikalarının tasarımında önemli bir faktörü oluşturmaktadır. Ekonomik büyüme veya daralma gibi değişen ekonomik koşullara göre vergi gelirlerindeki değişiklikleri ölçen bu kavram, Türkiye'nin mali yapısının dinamiklerini anlamak için kritik bir öneme sahiptir.

Vergi esnekliği, bir vergi sisteminin verimliliğini tahmin etmek için önemli bir ölçüttür ve vergi gelirinin minimum kayıpla toplanabilmesini sağlamaktadır. Ülkelerin ekonomik süreçleri vergi gelirlerini yeterli kaynaklarla artıramaması yani mali açık vermesi durumunda hem vergi sisteminin verimliliğini hem de sürdürülebilirliğini olumsuz etkileyebilmektedir. Verimli bir vergi sistemi, mali dengesizliği önlemek için gelirler ve harcamalar arasındaki dengeyi korumak amacıyla gelişmekte olan ekonomiler için arzu edilmektedir. Bu nedenle, vergi sistemini gözden geçirmek ve istikrarlı ekonomik büyüme yolunda vergi gelirleri ile hükümet harcamaları arasında denge sağlamak için vergi esnekliğinin incelenmesi önem taşımaktadır.

Vergilemede etkinliğin ölçülmesinde kullanılan vergi esnekliği her bir vergi türü için ayrı ayrı hesaplanabilmektedir. Dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere göre daha adil bir vergilemeye imkân sağladığı düşünüldüğünden dolayı bu çalışmada dolaysız vergi kapsamında yer alan gelir ve kurumlar vergisi incelenmiştir. Söz konusu vergiler Türkiye'de vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmakta olup, özellikle ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi açısından kayda değer bir yer teşkil etmektedir.

Çalışmada; vergi esnekliği hesaplanırken toplam vergi gelirleri dikkate alınmış gelir ve kurumlar vergisine ilişkin esneklik katsayıları hesaplanmıştır. Hesaplama Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) ve Strateji ve Bütçe başkanlığından temin edilen veriler kullanılmıştır. Veri seti olarak, 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizler, 2003 yılında alınan istikrar tedbirleri ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kısmen yürürlüğe girmesi göz önünde bulundurularak 2000-2024 dönemini kapsayan bir çerçeve oluşturulmuştur. Başka bir çalışmada dolaylı vergilere ayrıntılı bir şekilde yer verileceği için bu çalışmada sadece gelir ve kurumlar vergisinin incelenmesi yeterli görülmüştür.

Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisinin vergi gelir esnekliğini 2000-2024 dönemi için incelenen bu çalışmada vergi esnekliği teorik yapısı ele alındıktan sonra gelir ve kurumlar vergisinin yapısı, yıllar içindeki değişimi, GSYH içindeki payı ve esneklik oranları incelenerek Türkiye’nin vergi sisteminin ekonomik dalgalanmalara karşı ne kadar duyarlı olduğu değerlendirilmiştir.

Vergi Esnekliği Kavramı

Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformlarının temel motivasyonu, artan kamu gelirleri ihtiyacı olmuştur. Yüksek kamu harcamalarının finansmanı kapsamında, bütçe açığı finansmanı ve para yaratımı gibi alternatif yöntemlere kıyasla gelir elde etme gereksinimi daha büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle vergi sistemleri, reform süreçlerinde vergi gelirlerini maksimize etme hedefiyle yeniden gözden geçirilmiş ve yeniden yapılandırılmıştır. Vergi esnekliği de vergi sisteminin kritik bir bileşeni olarak ortaya çıkmaktadır. Esnek bir vergi sistemi, ülke ekonomisindeki gelir artışlarına veya düşüşlerine hızlı bir şekilde uyum sağlayabilen bir yapıyı ifade etmektedir. Bu tür bir sistem kamu harcamalarına kaynak sağlamakla beraber vergi sisteminin otomatik dengeleyici işlevlerinin değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir¹.

Vergi gelirlerinin esneklikleri, makroekonomik öngörülere dayanarak hükümet gelir tahminleri, kamu maliyesinin döngüsel ayarlanması ve vergi çarpanlarının hesaplanması için önemli bir parametre oluşturmaktadır². Bu nedenle vergi esnekliklerinin temel kullanım amacı, hangi vergilerin esnek olduğunu belirlemektir. Yani vergi oranlarında yıllar içerisinde değişiklik yapılırsa dahi, GSYH artışına paralel olarak hangi vergilerin daha yüksek gelir potansiyeline sahip olduğunun tespit edilmesi hedeflenmektedir. Esnek vergiler, vergi sisteminde sürekli düzenleme yapma ihtiyacını ortadan kaldırdığı için literatürde tercih edilen vergi türleri arasında yer almaktadır³. Ayrıca vergi esnekliği, vergi sis-

¹ Yuthika Indraratna, ‘A Measurement of Tax Elasticity in Sri Lanka: a Time Series Approach’ (1991) 33(1) World Bank Staff Studies 73, 74

² Tomáš Havránek, Zuzana Havránková and Jiř Schwarz, ‘Dynamic Elasticities Of Tax Revenue: Evidence From The Czech Republic’ (2015) (23) IES Working Paper 1, 1

³ Jonathan Haughton, ‘Estimating Tax Buoyancy, Elasticity And Stability’ (1998) (11) African Economic Policy Paper 1, 3

teminin etkinliğini değerlendirmede ve gelecekteki vergi politikalarının tasarımı da önemli bir faktörü oluşturmaktadır ⁴.

Devletler, savunma, sağlık, eğitim, altyapı gibi kamu hizmetlerini sunabilmek için gelir sağlamak zorundadır. Gelir sağlanmadığı sürece bu işlevleri yerine getiremez. Bu nedenle verimli bir vergilendirme sistemi, gelir yaratmanın temel unsuru olup vergi sisteminin verimliliği büyük ölçüde vergi esnekliği ile değerlendirilmektedir. Vergi esnekliği, farklı takdirî değişiklikler altında ulusal gelir düzeyindeki değişimlere vergi sisteminin duyarlılığının ölçülmesi olarak ifade edilmektedir⁵. Takdirî değişiklikler, vergi oranlarında veya vergi tabanında yapılan yasal değişiklikler, yeni vergilerin getirilmesi ve çeşitli idari uygulamaları kapsamaktadır⁶.

Vergi esnekliği etkili bir vergilendirme sistemi aracılığıyla ulusal gelirdeki değişimlerin vergi gelirlerine duyarlılığını ölçmektedir. Ulusal gelirdeki yüzde birlik bir değişimin vergi gelirinde yüzde birden fazla değişime yol açması durumunda verginin esnek olduğu kabul edilir⁷. Başka bir ifadeyle vergi esnekliği, GSYH'deki (veya ilgili GSYH bileşeni/vergi tabanındaki) değişiklik nedeniyle vergi gelirlerindeki değişimi gösteren bir kavramdır ⁸.

Bir başka vergi esnekliği tanımlaması yapan Pehlivan'a göre ise vergi esnekliği vergi gelirlerinin değişen ekonomik koşullara göre artma ve azalma özelliğine sahip olması olarak ifade edilmektedir⁹. Kısaca milli gelirdeki değişimleri takip edebilme özelliğiyle¹⁰ vergi gelirlerinin ekonomik büyüme veya daralma gibi değişen ekonomik koşullara ne ölçüde ve nasıl uyum sağladığını ifade eden bir kavramdır.

⁴ Fauzia Mukarram, 'Elasticity And Buoyancy Of Major Taxes In Pakistan' (2001) 39(1) Pakistan Economic and Social Review 75, 76

⁵ Marc Audi, Ali Amjad and Roussel Yannick, 'Measuring the Tax Buoyancy: Empirics from South Asian Association for Regional Cooperation' (2021) (109567) MPRA Paper 1, 9

⁶ Charles Y. Mansfield, 'Elasticity and Buoyancy of a Tax System: A Method Applied to Paraguay' (1972) (19) Staff Papers 425, 428

⁷ Nathalie Girouard and Christophe André, 'Measuring Cyclicallyadjusted Budget Balances for OECD Countries' (2005) (434) OECD Economics Department Working Papers 1, 8

⁸ Mukarram (n 4) 75

⁹ Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi (Celepler Matbaacılık 2015) 146

¹⁰ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi (9th edn, Beta Basım Yayım Dağıtım 1996) 301

Vergi esnekliği vergi gelirlerindeki artış oranının, gayri safi milli gelir ya da milli gelirdeki artış oranına oranlanmasıyla bulunmaktadır. Vergi esnekliği, böylelikle toplam vergi gelirlerine göre hesaplanmakla birlikte her vergi türü için ayrı olarak da hesaplanabilmektedir¹¹

$$\Delta T / \Delta Y \text{ (T = Vergi, Y = Gelir)}$$

Verginin gelir esnekliği yukarıdaki formül ile hesaplanmaktadır. ΔT vergide gelirlerindeki değişimi, ΔY milli gelirdeki değişimi göstermektedir¹². Vergilerin gelir esnekliğinin birden büyük veya bire eşit olduğu bir vergi sistemine sahip olması kamu maliyesi açısından büyük önem taşımaktadır. Esnekliğin birden büyük veya bire eşit olması vergi sisteminin yapısal olarak esnek olduğunu ve vergi tahsilatının ulusal gelir artışından daha hızlı gerçekleştiğini göstermektedir¹³. Gelire duyarlı (elastik) bir vergi sisteminde, vergi oranlarında sık sık değişiklik yapılmasını ortadan kaldırdığı için vergi gelirleriyle ilgili belirsizlik azalmakta ve vergi tahsilatı milli hasılanın büyümesiyle uyumlu şekilde artmaktadır. Eğer vergi sistemi esnek değilse yani esneklik katsayısı birden küçük ise vergi gelirlerindeki artış milli gelirdeki artışın gerisinde kalmaktadır. Bu durum vergi tahsilatını kısa vadede sabit seviyelerde tutmak için sık sık vergi oranlarında değişiklik yapılmasını gerektirmektedir. Vergi oranlarındaki bu sık ve özel değişiklikler tüketim ve yatırım kararlarını bozarak ekonomik belirsizlik yaratmaktadır. Bu durum ekonomide kaynak tahsisi ve gelir dağılımı üzerinde de olumsuz etkiler doğurmaktadır¹⁴.

Genel olarak vergi sistemi esnek olduğunda ekonominin canlanma dönemlerinde daha yüksek vergi geliri sağlanmakta, gerileme dönemlerinde ise daha az vergi geliri sağlanmaktadır. Ancak vergi gelirlerinin esnekliği uygulanan vergi tarifelerine göre farklılık göstermektedir. Örneğin; artan oranlı gelir vergisinde vergi gelirleri vergi matrahından daha fazla artmakta, harcama vergilerinde ise harcamaların hacmi ve değeri konjonktörel duruma göre belirlendiğinden bu vergilerin konjonktörel esnekliği daha yüksek olmaktadır. Servet vergilerinde ise vergi esnekliği konjonktörel dalgalanmalar karşısında nötr kalmaktadır¹⁵.

¹¹ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner and Ahmet Kesik, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi (3rd edn, İstanbul Üniversitesi Yayınları 2009) 230

¹² İsmail Türk, Kamu Maliyesi (9th edn Turhan Kitapevi 2011) 124

¹³ Gülay Akgül Yılmaz, Kamu Maliyesi (2nd edn Arıkan Basım Yayın Dağıtım 2007) 174

¹⁴ Felipe J. Fonseca and Daniel Ventosa Santaularia, 'Revenue Elasticity Of The Main Federal Taxes In Mexico' (2011) 48(1) Latin American Journal of Economics 89, 90

¹⁵ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası (Filiz Kitabevi, 1998) 282

Vergi Esnekliğini Etkileyen Unsurlar

Gelirde meydana gelen bir birimlik değişime karşılık vergi gelirlerinde ortaya çıkan değişimi ifade eden vergi esnekliği¹⁶ kavramını etkileyen birçok unsur bulunmaktadır. Vergi esnekliğini etkileyen unsurlar vergi sistemlerinin etkinliğini, sürdürülebilirliğini ve adaletini etkileyen kritik faktörler olduğu için kısaca değinme ihtiyacı duyulmuştur.

Bir verginin gelir esnekliğini açıklayan temel unsurlardan biri, vergi matrahının milli gelirdeki değişmelere nasıl tepki verdiği ve konjonktürel gelişmelere ne derece bağlı olduğu şeklinde belirtilebilir¹⁷. Vergiler, devletin dönem içinde ortaya çıkan gelir ihtiyaçlarını karşılayabilecek esneklikte olmalıdır. Bu bağlamda, vergi kanunlarında yer alan hükümlerin ekonomik ve mali gereksinimleri karşılayabilecek nitelikte olması beklenir. Uzun süreli yapısal nedenler ve kısa süreli konjonktürel etkiler nedeniyle oluşan kamu harcamalarındaki değişimlerin vergiler tarafından herhangi bir müdahale gerektirmeksizin karşılanabilmesi gerekmektedir. Konjonktürel dalgalanmalar karşısında (büyüme, enflasyon ve deflasyon dönemlerinde) vergi ekonomiye uyum sağlayabiliyorsa, vergi sisteminin esnek olduğu söylenebilir¹⁸.

Vergi esnekliğini etkileyen bir başka unsur ise ilgili verginin tarife yapısıdır. Vergi matrahın artmasına paralel olarak vergi oranında da artış gösteren artan oranlı tarifeye sahip bir vergi, tek oranlı bir vergiye nazaran konjonktürel gelişimi çok daha yüksek düzeyde gerçekleştirmektedir¹⁹.

Verginin tahakkuku ve tahsilat süreci arasındaki zaman farkı verginin esnekliğini belirleyen bir diğer unsurdur²⁰. Vergi borcunun doğumu ile tahsili arasındaki zaman diliminin uzun olması konjonktürel etki-

¹⁶ Indraratna (n 1) 74

¹⁷ Zerife Yıldırım and Murat Demir ‘Türkiye’de Vergi Esnekliğinin Panel Eşbütünleşme ve Nedensellik Testleri İle Analizi’ (2021) 17(36) OPUS International Journal of Society Researches 2714, 2717

¹⁸ Nihat Edizdoğan, Özden Çatinkaya and Erhan Gümüş, Kamu Maliyesi (6th edn Ekin Yayın Basım Dağıtım, 2015) 238

¹⁹ Sancar Canan and Mehmet Şentürk, ‘Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği’ (2012) 28 Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E- Dergisi 1, 6

²⁰ Mehmet Sena Ekici, ‘Vergi gelirlerini etkileyen ekonomik ve sosyal faktörler’ (2009) 8(30) Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi 200, 203

lerin azalmasına ve tahsilat sürecinde verginin vereceği tepkinin gecikmesine veya etkisiz kalmasına neden olabilmektedir²¹.

Vergi gelirlerinin ekonomik koşullardaki değişimlere, üretimde ve fiyat seviyesinde meydana gelen dalgalanmalara duyarlılığı, vergi esnekliğini etkileyen diğer bir unsurdur. Bu değişimlere karşı esneklik bakımından vergiler farklı tepkiler gösterebilmektedir. Bazı vergiler, sağladıkları gelir fiyat artışlarına duyarlı olurken, bazıları ise gelir fiyat değişimlerini aşan ölçüde artış göstermektedir. Bu nedenle vergilemede spesifik vergiler yerine advalorem vergilerin uygulanması esneklik açısından daha uygun kabul edilmektedir²².

Kayıt dışı ekonomi ve ekonomik büyüme de vergi esnekliğini etkileyen unsurlar arasında yer almaktadır. Eğer bir ülkede kayıt dışı ekonomi yüksek ise gelir artışları vergi gelirlerine tam yansımadığından dolayı bu durum vergi esnekliğini düşürmektedir. Buna karşılık, yüksek ekonomik büyüme vergi gelirlerini artırarak esnekliğini yükseltmektedir

Vergi esnekliğini etkileyen tüm bu unsurlar, yalnızca vergi sistemi değil, aynı zamanda ekonomik yapıyı, kamu yönetimini ve toplumsal yapıyı olumlu yönde etkileyebilmektedir. Bu nedenle vergi politikaları belirlenirken bu unsurların dikkate alınması ekonomik başarı ve sosyal refah açısından önem taşımaktadır.

Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisinin Yapısı

Öngörülen iktisadi ve ekonomik politikaların gerçekleştirilmesi açısından vergiler belirli kriterlere göre sınıflandırılmaktadır. Günümüzdeki mevcutlar arasında en rasyonel ve en gerçekçi olarak kabul edilen sınıflandırma şekli vergilerin; gelir, harcama ve servet vergileri şeklindedir²³. Gelir üzerinden alınan vergiler; gerçek kişilerden artan oranlı tarifeye göre alınan gelir vergisi ile tüzel kişilerden düz oranlı tarifeye göre alınan kurumlar vergisi olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır.

Türkiye’de Gelir Vergisinin Yapısı

Kazanç vergisi, İkinci Dünya Savaşından sonra ekonomik, sosyal ve hatta siyasi ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmesinden dolayı kaldı-

²¹ Yıldırım and Demir (n 17) 2717

²² Sabri Tekir, Vergi Teorisi (Akliselim Ofset Tesisleri 1990) 45

²³ Nadaroğlu (n 10) 364

rlmış; böylelikle Türkiye’de gelir vergisi uygulamasına Alman Gelir Vergisi esas alınarak 1950 yılında başlanmıştır. Bu vergi 03.06.1949 tarihli ve 5421 sayılı kanunla yürürlüğe girmiştir. Ancak yapılan bazı değişiklikler sonucunda günümüzde uygulanan 1960 yılında kabul edilen 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’dur²⁴.

Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 1. maddesinde *Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı* olarak tanımlanmıştır. GVK’nın 2. maddesinde ise bu kazanç ve iratlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde sıralanmıştır. Sayılan bu kazanç ve iratlar dışında meydana gelen gelir ve servet artışları gelir vergisi kapsamında yer almamaktadır. Örneğin; miras, hediye, kumardan elde edilen gelir yukarıda sayılan kazanç ve iratlar kapsamında yer almadığı için GVK’ya göre gelir kabul edilmez ve vergilendirilmez²⁵.

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirlerin safi tutarını vergilendirmeye yöneliktir. Gelirin elde edilmesi için yapılmış olan giderler, indirim, istisna ve muafiyetler düşüldükten sonra kalan kısmın vergilendirilmesi esastır. Gelir vergisi normal olarak bir yıllık dönemi esas alır ve yıllık gelir üzerinden tarh olunur. Bu durum gelirin toplanmasından gerekli indirimler yapıldıktan sonra artan oranlı vergi tarifesini uygulamasına olanak sağlamaktadır²⁶.

Gelir vergisi, artan oranlı bir yapıya sahip olup matrah arttıkça vergi matrahına uygulanan vergi oranı da artmaktadır. Ayrıca gelir vergisi mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları dikkate alınarak vergi sistemi uyumlaştırılmakta ve bu yolla vergilemede adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. Dolaysız bir vergi olan gelir vergisi; en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma prensibi gibi teknikler tam anlamıyla uygulanabilmektedir. Bu nedenle adil oluşunun yanı sıra dolaysız vergiler içinde bütçede önemli bir paya sahiptir²⁷.

²⁴ Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi (Celepler Matbaacılık 2015) 237

²⁵ Mutluer, Öner and Kesik (n 11) 58

²⁶ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi (18th edn, Gazi Kitabevi 2017) 266

²⁷ ibid 367

Tablo 1: Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesi (2025)

158.000 TL'ye kadar	5%
330.000 TL'nin 158.000 TL'si için 23.700 TL, fazlası	0%
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	7%
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 293.000 TL), fazlası	5%
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	0%

Kaynak: Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 329), RG 30.12.2024/ 32768

Tablo 1 de görüldüğü üzere Türk Vergi Sisteminde yer alan Gelir Vergisi artan oranlı vergi tarifesine sahip olup beş dilimden oluşmaktadır. En düşük vergi oranı % 15 iken en yüksek vergi oranı ise % 40’dan oluşmaktadır. Buna göre Tablo 1’deki tarife dilimleri dikkate alınarak gelir vergisi tarifesi aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

Örneğin; bir takvim yılı içinde 900.000 TL gelir kazancı olan birinin ödeyeceği gelir tutarı şu şekilde hesaplanmaktadır.

Tablo 1’e bakıldığında 900.000 TL’lik gelir dördüncü tarife diliminde yer almaktadır. Buna göre dördüncü dilime denk geldiğinden dolayı 800.000 TL için ödenecek vergi 185.000 TL’dir. 900.000 TL ile 800.000 TL arasında oluşan 100.000 TL’lik fark ise %35 oran üzerinden vergilendirilecektir.

Bu durumda, 900.000 TL gelir elde eden birinin ödeyeceği toplam vergi;

$$185.000 + 100.000 \times \%35 = 185.000 + 35.000 = 220.000 \text{ TL’dir.}$$

Tablo 1’den de anlaşıldığı gibi artan oranlı yapıya sahip olan gelir vergisi tarifesindeki artış belli bir orandan sonra düz oranlı bir yapıya dönüşmektedir. 4.300.000 TL’den sonrası için kişilerin vergiye tabi tutulan gelirleri ne olursa olsun her zaman aynı oranda vergi uygulanmaktadır.

Türkiye’de Kurumlar Vergisinin Yapısı

Türkiye’de kurum kazançlarının vergilendirilmesine, 1907 yılında Temettü Vergisi ile başlanmış ve daha sonra kazanç vergisi ile devam edilmiştir. Sözü edilen bu vergiler hem gerçek kişilerin gelirlerini ve hem de kurumların kazançlarını vergilendirmiştir. Ülkemizde gelir vergisinden ayrı ilk kurumlar vergisi uygulamasına 1950 yılından itibaren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile geçilmiştir. Günümüzde ise 2006 yılında kabul edilen 5520 sayılı kanun uygulanmaktadır ²⁸.

Gerçek kişiler dışında kalan bazı kişilerin safi kazançları üzerinden alınan vergiye “Kurumlar Vergisi” adı verilmektedir. Başka bir deyişle kurum kazançları üzerinden alınan vergi olarak da tanımlanmaktadır. Kurumların, kendilerini oluşturan ortaklarından ayrı bağımsız bir varlığı ve hukuki kişiliği vardır. Çoğunlukla tüzel kişiliğe de sahip bulunan bu kurumlar hukuki bakımdan her türlü tasarrufta bulunmaktadır. Bu nedenle kurumlar ortaklarından ayrı iktisadi faaliyette bulunmaktadır ve ayrı bir hukuki kişiliğe ve üretim birimi olma niteliğine sahip bulunan kurumların, kurumlar vergisi içinde ayrıca vergilendirilmeleri vergi adaleti açısından makul ve haklı gerekçeler taşımaktadır ²⁹.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadî kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin ve iş ortaklıkları kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Ayrıca gelir vergisinde sayılan yedi gelir unsurlarının tamamı kurumlar vergisi için de geçerlidir.

Dolaysız ve düz oranlı bir yapıya sahip olan kurumlar vergisinin oranı 2000-2024 dönemini kapsayacak şekilde Tablo 2’de yer almaktadır. Tablo 2’ye bakıldığında 5520 sayılı kanunla yürürlüğe giren kurumlar vergisinin en yüksek oranının % 33 ile 2004 yılı olduğu görülmektedir. Mükelleflerin tüm kazançları için tek oran uygulanan kurumlar vergisinde 2000-2024 dönemi boyunca oranın %20-%33 bandında değiştiği görülmektedir. Kurumlar vergisi oranının diğer ülkelere nispetle Türkiye’de düşük oranda uygulanmasının nedenleri, yatırımcı kurumları teşvik etmek ve küresel rekabette ülkeyi avantajlı konuma getirmek olarak sıralanabilir.

²⁸ ibid 347

²⁹ ibid 380

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranı

YILLAR	KURUMLAR VERGİSİ ORANI (%)
2000	30
2001	25
2002	25
2003	30
2004	33
2005	30
2006	20
2007	20
2008	20
2009	20
2010	20
2011	20
2012	20
2013	20
2014	20
2015	20
2016	20
2017	20
2018	22
2019	22
2020	22
2021	25
2022	23
2023/ I-II	20
2023/ III	25
2024	25

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı <<https://www.gib.gov.tr>> verilerinden yararlanarak yazar tarafından derlenmiştir. Erişim Tarihi 20.01.2025

Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi, vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmaktadır. Gelir vergisinin temel kaynağını, özellikle maaşlı çalışanlar ve serbest meslek sahipleri oluştururken, kurumlar vergisinin önemli bir kısmını ise büyük ve kâr eden şirketler sağlamaktadır. Bu iki

vergi türü, ticari ve ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde büyük bir rol oynamaktadır.

Tablo 3: Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Milyon TL)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki	Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki
2000	6.212.977	2.356.787	26.503.698	23,44	8,89
2001	11.579.424	3.675.665	39.735.928	29,14	9,25
2002	13.717.660	5.575.495	59.631.868	23,00	9,35
2003	17.063.761	8.645.345	84.316.169	20,24	10,25
2004	17.845.617	8.714.752	90.076.861	19,81	9,67
2005	20.457.223	9.866.396	106.617.000	19,19	9,25
2006	28.982.977	11.157.710	137.480.292	21,08	8,12
2007	34.447.311	13.750.876	152.835.111	22,54	9,00
2008	38.029.985	16.905.045	168.108.960	22,62	10,06
2009	38.442.864	18.022.830	172.440.423	22,29	10,45
2010	40.392.222	20.924.891	210.560.388	19,18	9,94
2011	48.807.078	26.992.793	253.809.179	19,23	10,64
2012	56.493.510	29.017.423	278.780.848	20,26	10,41
2013	63.760.750	28.987.758	326.169.164	19,55	8,89
2014	73.901.525	32.305.111	352.514.457	20,96	9,16
2015	85.755.807	33.388.149	407.818.455	21,03	8,19
2016	96.604.804	42.969.665	459.001.741	21,05	9,36
2017	112.400.679	52.905.747	536.617.206	20,95	9,86
2018	138.992.395	78.673.314	621.536.356	22,36	12,66
2019	162.704.018	78.828.983	673.859.718	24,15	11,70

2020	158.841.637	105.056.671	833.250.502	19,06	12,61
2021	219.655.839	177.972.747	1.164.988.132	18,85	15,28
2022	356.464.374	507.453.785	2.353.437,650	15,15	21,56
2023	694.014.282	786.313.527	4.501.109.421	15,42	17,47
2024	1.527.587.710	890.198.035	7.304.863.055	20,91	12,19

Kaynak: TC Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü <<https://muhasabat.hmb.gov.tr/>> Bütçe İstatistiklerinden yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim Tarihi 25.02.2025

Tablo 3’te Türkiye’deki gelir ve kurumlar vergisinin yıllara göre dağılımını ve toplam vergi gelirleri içindeki oranı verilmiştir. Tablo 3 incelendiğinde gelir vergisinin 2000 yılında toplam vergi gelirleri içindeki oranının %23,44 olduğu, ancak 2024’te bu oranın %20,91’e düştüğü görülmektedir. 2001 yılında ise gelir vergisinin oranı %29,14 ile en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Ancak, sonraki yıllarda bu oran dalgalı bir şekilde azalmıştır. Kurumlar vergisinin payı ise 2000 yılında toplam vergi gelirleri içinde %8,89 iken, 2024’te %12,19’a çıkmıştır. 2020 yılından sonra kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payında belirgin bir artış gözlemlenmektedir. Gelir vergisinin toplam vergi gelirlerindeki payı zamanla azalırken, kurumlar vergisinin payı özellikle son yıllarda artış göstermektedir. Bu durum, şirketlerden alınan verginin önem kazandığını ve bireysel gelir vergisinin görece daha az etkili hale geldiğini göstermektedir.

Ayrıca Tablo 3’te yer alan verilere göre, 2000 yılında toplam vergi gelirleri 26,5 milyar TL iken, 2024 yılında bu rakam 7,3 trilyon TL’ye yükselmiştir. Vergi gelirleri sürekli bir artış trendi sergilese de, artış oranları dönemsel ekonomik koşullara bağlı olarak dalgalanma göstermektedir. Özellikle 2020 sonrasında hem gelir hem kurumlar vergisi oranlarındaki dalgalanmalar hem de toplam vergi gelirlerinde meydana gelen dramatik artış dikkat çekmektedir. Bu dönemde yaşanan ekonomik değişimler, enflasyonun etkisi, vergi politikalarındaki düzenlemeler ile pandemi kaynaklı etkiler gibi faktörlerden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisinin GSYH İçindeki Payı

Genel olarak, gelir ve kurumlar vergisinin toplam GSYH içindeki payı; ekonominin yapısı, vergi politikaları ve ekonomik dalgalanmalar doğrultusunda değişim göstermektedir. Bu kapsamda Tablo 4’te Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisinin 2000-2024 dönemi için GSYH içindeki payı gösterilmektedir.

Tablo 4: Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisinin Toplam GSYH İçindeki Payı (Milyon TL)

Yıllar	Gelir Vergisi*	Kurumlar Vergisi*	Toplam GSYH**	Gelir Vergisinin Toplam	Kurumlar Vergisinin
2000	6.212.977	2.356.787	171.494.210,05	3,62	1,37
2001	11.579.424	3.675.665	247.266.207,48	4,68	1,49
2002	13.717.660	5.575.495	362.109.647,63	3,79	1,54
2003	17.063.761	8.645.345	472.171.775,31	3,61	1,83
2004	17.845.617	8.714.752	582.852.798,82	3,06	1,50
2005	20.457.223	9.866.396	680.275.847,31	3,01	1,45
2006	28.982.977	11.157.710	795.757.108,83	3,64	1,40
2007	34.447.311	13.750.876	887.714.413,79	3,88	1,55
2008	38.029.985	16.905.045	1.002.756.496,35	3,79	1,69
2009	38.442.864	18.022.830	1.006.372.481,61	3,82	1,79
2010	40.392.222	20.924.891	1.167.664.479,16	3,46	1,79
2011	48.807.078	26.992.793	1.404.927.614,91	3,47	1,92
2012	56.493.510	29.017.423	1.581.479.250,87	3,57	1,83
2013	63.760.750	28.987.758	1.823.427.315,11	3,50	1,59
2014	73.901.525	32.305.111	2.054.897.827,65	3,60	1,57
2015	85.755.807	33.388.149	2.350.941.343,28	3,65	1,42

2016	96.604.804	42.969.665	2.626.559.709,63	3,68	1,64
2017	112.400.679	52.905.747	3.133.704.267,36	3,59	1,69
2018	138.992.395	78.673.314	3.761.165.557,28	3,70	2,09
2019	162.704.018	78.828.983	4.317.809.823,93	3,77	1,83
2020	158.841.637	105.056.671	5.048.567.944,96	3,15	2,08
2021	219.655.839	177.972.747	7.256.141.737,22	3,03	2,45
2022	356.464.374	507.453.785	15.011.775.978,54	2,37	3,38
2023	694.014.282	786.313.527	26.276.307.372,89	2,64	2,99
2024	1.527.587.710	890.198.035	43.410.513.887,00	3,52	2,05

Kaynak: * TC Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü <<https://muhasebat.hmb.gov.tr/>> Bütçe İstatistiklerinden yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim Tarihi 25.02.2025

** Türkiye İstatistik Kurumu <<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=ulusal-hesaplar-113>> Erişim Tarihi: 22.03.2025

Tablo 4’e bakıldığında gelir vergisinin GSYH içindeki payının yıllar içinde genel olarak istikrarlı seyrettiği ve ortalama % 3 civarında kaldığı görülmektedir. Ancak 2022 ve 2023 yıllarında bu oran düşüş göstermiştir. 2022 ve 2023 yıllarında gelir vergisi oranındaki düşüş, bireylerin satın alma gücündeki azalma, istihdam yapısındaki değişiklikler veya vergi tahsilatında yaşanan zorluklarla ilişkilendirilebilir. Kurumlar vergisinin GSYH içindeki payı ise özellikle 2022 yılında % 3,38 ile zirve yapmıştır. Bu artış, o yılki yüksek kur farkı kârları, artan ihracat gelirleri veya vergi oranlarındaki düzenlemelerden kaynaklanmaktadır.

Genel olarak Türkiye ekonomisinin gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinin GSYH içindeki payında genel bir istikrar olduğu gözlemlenmektedir. Ancak son yıllarda düşüş eğilimleri, ekonomik koşullardaki zorlukları göstermekle birlikte vergi politikalarının yeniden değerlendirilmesi gerektiğini işaret etmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisinin Vergi Esneklikleri

Daha önce ifade edildiği gibi vergi esnekliği, vergi gelirlerinin ekonomik büyüme veya daralma gibi değişen koşullara göre nasıl uyum sağladığını kısaca bir ekonomideki vergi gelirlerinin, gelir seviyesindeki değişikliklere ne kadar duyarlı olduğunu göstermektedir. Vergi esnekliğinin 1’den büyük olması durumunda vergi gelirlerinin, ekonomik büyümeden daha hızlı arttığını ve vergi sisteminin ekonomik dalgalanmalara daha duyarlı olduğunu göstermektedir. Vergi esnekliğinin 1’den küçük olması durumunda ise vergi gelirlerinin, ekonomik büyümeden daha yavaş arttığını ve esnek olmayan bir vergi yapısının olduğunu göstermektedir³⁰.

Vergi sisteminin esnekliğinin ve buna bağlı olarak vergi gelirlerinin etkinliğinin önemli bir göstergesi olarak vergi gelirlerinin GSYH’ye göre esnekliğidir³¹. Bu kapsamda, Tablo 5’te 2000-2024 dönemi için gelir ve kurumlar vergisinin yıllık artış oranları, GSYH artış oranları ve $\Delta T / \Delta Y$ (ΔT vergide gelirlerindeki değişim, ΔY milli gelirdeki değişim) formülü ile hesaplanan göre vergi esneklik oranları gösterilmektedir.

Tablo 5: Gelir ve Kurumlar Vergisinin GSYH’ya Göre Vergi Esneklikleri

Yıllar	Gelir Vergisi Yıllık Artış Oranı (A)	Kurumlar Vergisi Yıllık Artış Oranı (B)	GSYH Yıllık Artış Oranı (C)	Gelir Vergisi Esneklik Oranı (A/C)	Kurumlar Vergisi Esneklik Oranı (B/C)
2000	0,25	0,52	0,59	0,42	0,88
2001	0,86	0,56	0,44	1,95	1,27
2002	0,18	0,52	0,46	0,40	1,11

³⁰ Gülsüm Gürler Hazman and Pınar Bengi Kaya, ‘Türkiye’de Vergi Esnekliği ve Kamu Kesimi Büyüklüğü İlişkisi’ (2022) 30(51) Sosyoekonomi 389, 392

³¹ Alla Abramova, Anton Chub, Dmytro Kotelevets, Oleksandr Lozychenko, Kateryna Zaichenko and Oleksandr Popov, ‘Regulatory Policy of Tax Revenues Efficiency Assurance as The Dominant of State Economic Security’ (2022) 17(6) International Journal of Sustainable Development and Planning 1727, 1731

2003	0,24	0,55	0,30	0,80	1,81
2004	0,05	0,01	0,23	0,20	0,03
2005	0,15	0,13	0,17	0,88	0,79
2006	0,42	0,13	0,17	2,46	0,77
2007	0,19	0,23	0,12	1,63	2,01
2008	0,10	0,23	0,13	0,80	1,77
2009	0,01	0,07	0,0036	3,01	18,34
2010	0,05	0,16	0,16	0,32	1,00
2011	0,21	0,29	0,20	1,03	1,43
2012	0,16	0,08	0,13	1,25	0,60
2013	0,13	0,00	0,15	0,84	-0,01
2014	0,16	0,11	0,13	1,25	0,90
2015	0,16	0,03	0,14	1,11	0,23
2016	0,13	0,29	0,12	1,08	2,45
2017	0,16	0,23	0,19	0,85	1,20
2018	0,24	0,49	0,20	1,18	2,43
2019	0,17	0,00	0,15	1,15	0,01
2020	-0,02	0,33	0,17	-0,14	1,97
2021	0,38	0,69	0,44	0,88	1,59
2022	0,62	1,85	1,07	0,58	1,73
2023	0,95	0,55	0,75	1,26	0,73
2024	0,13	1,20	0,65	0,20	1,84

Kaynak: TC Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü <<https://muhasebat.hmb.gov.tr/>> Bütçe İstatistiklerinden yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim Tarihi 10.04.2025

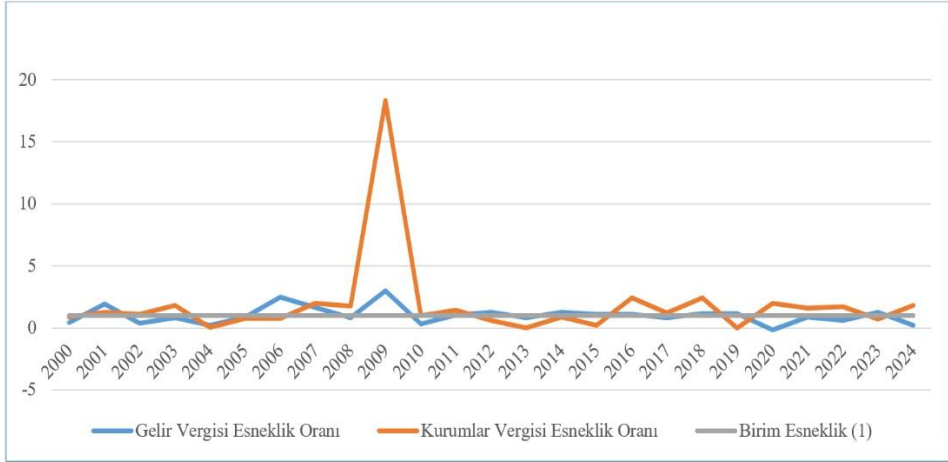
Gelir vergisinin artan oranlı bir yapıda olması esneklik üzerinde önemli bir faktörü oluşturmaktadır. Ayrıca gelir kapsamında nelerin yer

aldığı ve bunların konjonktürel dalgalanmalara karşı verdiği tepki, vergi esnekliği üzerinde önemli rol oynamaktadır³². Bu bağlamda Tablo 5'te gelir vergisinin esneklik oranları incelendiğinde gelir vergisi esnekliğinin genellikle 1 civarında seyrettiği ve GSYH büyümesiyle paralel hareket ettiği görülmektedir. 2009 yılında gelir vergisinin yıllık artış oranı % 0,01 gibi çok düşük bir seviyede iken gelir vergisi esnekliği 3,01 gibi yüksek bir değer almıştır. Bunun sebebi ise 2008 yılında ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkileyen küresel ekonomik krizin etkisiyle ekonominin küçülmesi, bu payın yükselmesinde etkili olmuştur. 2020 yılında gelir vergisi artış oranı % -0,02, GSYH büyüme oranı % 0,17 ile -0,14 arasında negatif bir esneklik değeri görülmektedir. Bu negatif gelir vergisinin esneklik değerinin nedeni, pandeminin etkisiyle gelir vergisinde bir düşüş yaşandığı ile açıklanabilir. 2023 yılında ise gelir vergisinin yıllık artış oranı % 0,95, GSYH artışı % 0,75 olup, esnekliğin 1,26 seviyesine çıktığını ve bunun ekonomideki toparlanmanın gelir vergisi tahsilatına pozitif etki yaptığını göstermektedir.

Tablo 5'te aynı şekilde kurumlar vergisinin esneklik oranlarına bakıldığında ise gelir vergisi esneklik oranlarına kıyasla dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. 2009 yılı kriz döneminde kurumlar vergisinin yıllık artış oranı % 0,07, ancak GSYH % 0,0036 küçüldüğü için kurumlar vergisi esnekliğinin 18,34 gibi aşırı yüksek bir seviyeye çıktığı dikkat çekmektedir. Bunun nedeni gelir vergisinde olduğu gibi 2008 yılında ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkileyen küresel ekonomik krizin etkisiyle ekonominin küçülmesinden kaynaklanmaktadır. 2013 yılında kurumlar vergisi artış oranları oldukça düşük olup esneklik oranı 0,01 seviyesinde olduğu ve kurumlar vergisinin ekonomik büyümeye duyarlılığının çok düşük olduğu görülmektedir. Ayrıca 2020 yılı pandemi döneminde kurumlar vergisi artışı % 0,33, GSYH artışı % 0,17 olduğundan esneklik oranı 1.97 düzeyine çıkmıştır. Bu durum pandemi sonrası toparlanma döneminde şirketlerin vergi ödemelerinin daha hızlı arttığı şeklinde yorumlanabilmektedir.

³² İbid 2718

Grafik 1: Gelir ve Kurumlar Vergisinin GSYH’ya Göre Vergi Esneklikleri



Kaynak: TC Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü <<https://muhasebat.hmb.gov.tr/>> Bütçe İstatistiklerinden yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur. Erişim Tarihi 10.04.2025

Grafik 1 Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisinin GSYH’ye göre vergi esnekliğindeki dönemsel değişimi ortaya koymaktadır. Grafikte yer alan mavi eğri gelir vergisi esneklik oranını, yeşil eğri kurumlar vergisi esneklik oranını, gri eğri ise sabit olan birim esneklik oranını göstermektedir.

Söz konusu grafik, dönemsel vergi politikalarının ve ekonomik gelişmelerin vergi esneklikleri üzerindeki etkilerini değerlendirmek açısından önemli bir gösterge niteliğindedir. Gelir vergisinin artan oranlı yapısı ve söz konusu oranlarda zaman içinde büyük çaplı değişikliklere gidilmemesi, gelir vergisi esnekliğinin kurumlar vergisine kıyasla daha düşük ve istikrarlı bir seyir izlemesine neden olmuştur. Bu durum, gelir vergisi gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin daha tutarlı bir şekilde sürdüğünü göstermektedir. Öte yandan, kurumlar vergisine ilişkin esneklik oranlarında gözlemlenen ani artışlar ve ardından gelen dengeye ulaşma süreci, bu vergi türünün ekonomik dalgalanmalara ve politika değişikliklerine karşı daha duyarlı ve kırılgan olduğunu ortaya koymaktadır. Kurumlar vergisinde gözlenen yüksek esneklik artışları, eko-

nomik durgunluk dönemlerinde vergi gelirlerinde ani düşüslere, toparlanma süreçlerinde ise hızlı artışlara yol açabilmektedir.

2009 yılında yaşanan küresel finansal krizin etkisiyle her iki vergi türünde de esneklik oranlarında belirgin artışlar meydana gelmiş, izleyen dönemde ise bu oranlar düşüşe geçmiş ve dalgalı bir seyir izlemiştir. Yıllık bazda gözlenen bu dalgalanmalar, ekonomi politikalarındaki değişikliklerin yanı sıra vergi oranlarında yapılan kısmi düzenlemeler ve uygulamaya ilişkin farklılıklardan kaynaklanmaktadır.

Sonuç

Vergi esnekliği oranları, ekonomik dalgalanmalara karşı vergi sisteminin ne kadar esnek olduğunu ortaya koymaktadır. Bir ülkenin vergi sisteminin ne kadar etkili ve dinamik olduğunu değerlendirmek için kullanılan vergi esnekliği, hükümetlerin vergi yükünü adil bir şekilde dağıtmak ve gelirleri artırmak için önemli bir gösterge niteliği taşımaktadır.

Gelir vergisinin artan oranlı tarifeye, kurumlar vergisinin ise sabit oranlı yapıya sahip olması, vergi esnekliklerinin farklılaşmasında belirleyici bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Ayrıca, vergi matrahının kapsamı, vergiye tabi gelir unsurlarının ekonomik dalgalanmalara verdiği tepki ve kayıt dışı ekonominin varlığı gibi faktörler de vergi esnekliğini etkileyen yapısal unsurlar arasında yer almaktadır.

Türkiye’de 2000-2024 dönemi için gelir ve kurumlar vergisinin vergi esnekliğinin incelendiği bu çalışmada; gelir vergisinin esneklik oranının genel olarak 1 civarında seyrettiği ve bazı yıllarda bu değerin üzerine çıktığı görülmüştür. Bu durum, gelir vergisinin ekonomik büyümeye paralel hareket ettiğini ve zaman zaman ekonomik dalgalanmalara duyarlı bir yapı sergilediğini göstermektedir. Ancak, esneklik oranının 1’in altında seyrettiği dönemler de bulunmaktadır ki bu da vergi sisteminin bazı yıllarda ekonomik büyümeyi yeterince vergi gelirine dönüştüremediğini ortaya koymaktadır. 2020 yılı gibi olağanüstü dönemlerde ise negatif esneklik oranlarının görülmesi, pandemi gibi dışsal şokların vergi gelirleri üzerindeki etkisini net biçimde yansıtmaktadır. Kurumlar vergisinde ise esneklik oranlarının daha dalgalı bir yapı sergilediği ve özellikle kriz yıllarında ya da toparlanma dönemlerinde bu oranın çok yüksek değerlere ulaştığı tespit edilmiştir. 2009 ve 2020 yıllarında kurumlar vergisinin esneklik oranlarında görülen yüksek artışlar, ekonomik küçülmeye rağmen bu vergi türünden elde edilen gelirlerin daha dayanıklı olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte, bazı yıllarda kurumlar

vergisinin ekonomik büyümeye kıyasla, oldukça düşük bir duyarlılık sergilediği de gözlenmiştir.

Türkiye’de dolaysız vergiler kapsamında incelenen gelir ve kurumlar vergisinin esneklik düzeylerinin, vergi sisteminin ekonomik büyüme karşısındaki duyarlılığını sınırlı düzeyde yansıttığını ortaya koymaktadır. Vergi gelir esnekliğinin artırılması için vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışılığın azaltılması, istikrarlı bir ekonomik yapı ile desteklenen vergi reformlarının hayata geçirilmesi ve vergi politikalarının konjonktürel değişimlere karşı daha esnek hale getirilmesi gerekmektedir. Böylece, vergi sisteminin hem gelir üretme kapasitesi artırılabilir hem de mali sürdürülebilirlik daha sağlam bir zemine oturtulabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan A, Kamu Maliyesi (18th edn, Gazi Kitabevi 2017) 266
- Abramova A, Chub A, Kotelevets D, Lozychenko O, Zaichenko K and Popov O, ‘Regulatory Policy of Tax Revenues Efficiency Assurance as the Dominant of State Economic Security’ (2022) (17) International Journal of Sustainable Development and Planning 1727-1736
- Andrejovská A and Glova J, ‘Economic Determinants Concerning Corporate Tax Revenue’ (2023) 11(11) Economies 1-14
- Armağan Y, ‘Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri’ (2007) 12(3) Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 227-252
- Audi M, Amjad A and Yannick R, ‘Measuring the Tax Buoyancy: Empirics from South Asian Association for Regional Cooperation (SAARC)’ (2021) MPRA Paper 109567 1-20
- Andre C and Girourad N, ‘Measuring Cyclically Adjusted Budget Balances For OECD Countries’ (2005) OECD Working Papers 1-43
- Ekici MS, ‘Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler’ (2009) (8) Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi 200-223
- Havranek T, Irsova Z and Schwarz J, ‘Dynamic Elasticities of Tax Revenue: Evidence from the Czech Republic’ (2015) 23 IES Working Paper 1-28
- Fonseca, FJ and Ventosa SD, ‘Revenue Elasticity of the Main Federal Taxes in Mexico’ (2011) 48(1) Latin American Journal of Economics 89-111

Gelir İdaresi Başkanlığı <<https://www.gib.gov.tr>> Erişim Tarihi 20.01.2025

Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 329), RG 30.12.2024/ 32768

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

Gürler-Hazman G and Kaya PB, ‘Türkiye’de Vergi Esnekliği ve Kamu Kesimi Büyüklüğü İlişkisi’ (2022) 30(51) Sosyoekonomi 389-405

Haughton J, ‘Estimating Tax Buoyancy, Elasticity And Stability’ (1998) 11 African Economic Policy Paper Discussion Paper 1-13

Indraratna Y, ‘A Measurement of Tax Elasticity in Sri Lanka: a Time Series Approach’ (1991) 33(2) Staff Studies 73-100

Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5520 Kabul Tarihi: 13/6/2006, RG 21.06.2006 /26205

Mansfield CY, ‘Elasticity and Buoyancy of a Tax System: A Method Applied to Paraguay’ (1972) 19 Staff Papers 425-446

Mutluer MK, Öner E and Kesik A, Kamu Maliyesi (3th edn, Gazi Kitabevi 2009) 230, 58

Mutlu A, Arslan A and Kartalcı K, ‘Gelir Vergisi Açısından Türkiye ve Belçika’nın Karşılaştırılması’ (2014) 5(2) Akademik Yaklaşımlar Dergisi 56-73

Mukarram F, ‘Elasticity And Buoyancy Of Major Taxes In Pakistan (2001) 39(1) Pakistan Economic And Social Review 75-86

Nadaroğlu H, Kamu Maliyesi teorisi (18th edn, Gazi Kitabevi 2017) 301, 364

Ochieng B and Mamingi N, ‘Estimating the Sizes of Buoyancy and Elasticity of the Tax System in Barbados Over the Period 1990 to 2019’ (2022) 22(2) Central Bank of Barbados Working Paper 1-30

Pehlivan O, Kamu Maliyesi (18th edn, Celepler Kitabevi 2015) 146

Sacar C and Şentürk M, ‘Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği’ (2012) 28 Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi 1-13

TC Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü <<https://muhasebat.hmb.gov.tr/>> Erişim Tarihi 25.02.2025

Tekir S, Vergi Teorisi (7th edn, Akliselim Kitabevi 1990) 45

Turhan S, Kamu Maliyesi (7th edn, Filiz Kitabevi 2020) 282

Türk İ, Kamu Maliyesi (9th edn, Turhan Kitabevi 2011) 124

Türkiye İstatistik Kurumu <<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/Get-Kategori?p=ulusal-hesaplar-113>> Erişim Tarihi 22.03.2025

Yılmaz GA, Kamu Maliyesi (2th edn, Arıkan Kitabevi 2007) 174

Yıldırım Z and Demir M ‘Türkiye’de Vergi Esnekliğinin Panel Eşbütünleşme ve Nedensellik Testleri ile Analizi’ (2021) 17(36) OPUS International Journal of Society Researches 2714-2739

MALÎ GELİŞMELER

FISCAL DEVELOPMENTS

- * 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesinde Yer Alan Tevkifat Oranları Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10154)
 - * Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 87)
- * İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
 - * Konkordato Gider Avansı Tarifesi
- * Zorunlu Karşılıklar Hakkında Tebliğ (Sayı: 2013/15)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/19)

MALÎ GELİŞMELER

FISCAL DEVELOPMENTS

193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 67 NCİ MADDESİNDE YER ALAN TEVKİFAT ORANLARI HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10154) YAYINLANDI

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesinde Yer Alan Tevkifat Oranları Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10154) 01.08.2025 tarih ve 32973 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 87) YAYINLANDI

Resmi Gazete Tarihi: 09.08.2025

Resmi Gazete Sayısı: 32981

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlı-
ğından:

EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 87)

29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, binalar için vergi değerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile aynı maddenin (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan 29/2/1972 tarihli ve 7/3995 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerinden yararlanmak suretiyle hesaplanan bedel olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Bu itibarla, emlak vergisine esas olmak üzere 2026 yılında uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca bu Tebliğ ekinde yer alan cetvelde belirtilen tutarlarda tespit edilmiştir.

Tebliğ olunur.

**İŞLETMENİN MUHASEBESİYLE İLGİLİ OLMAYAN TİCARİ
DEFTERLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULMASI HAKKINDA
TEBLİĞ DEĞİŞTİRİLDİ**

Resmi Gazete Tarihi: 14.08.2025

Resmi Gazete Sayısı: 32986

Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığından:

**İŞLETMENİN MUHASEBESİYLE İLGİLİ OLMAYAN TİCARİ
DEFTERLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULMASI HAKKINDA
TEBLİĞDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ**

MADDE 1- 14/2/2025 tarihli ve 32813 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğın 2 nci maddesine aşığıdaki fıkra eklenmiştir.

“(2) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun gözetim ve denetimine tabi olan bankalar, varlık yönetim şirketleri ile finansal kiralama, faktoring, finansman ve tasarruf finansman şirketleri tarafından tutulan yönetim kurulu karar defteri bu Tebliğın kapsamı dışıındadır.”

MADDE 2- Aynı Tebliğın 5 inci maddesine aşığıdaki fıkra eklenmiştir.

“(6) Savunma sanayii alanında faaliyet gösteren, Savunma Sanayii Başkanlığı ve Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfının birlikte veya ayrı ayrı doğrudan veya dolaylı bağı ortaklık ve iştirakleri, Endüstriyel Yetkinlik Değerlendirme Programı (EYDEP) A sertifikasına sahip şirketler ve Savunma Sanayii Başkanlığı projelerinin ana yüklenicisi olan şirketler hakkında birinci ve üçüncü fıkra hükümleri uygulanmaz. Bu fıkra kapsamındaki şirketlerin kapsam dahilinde olduklarını tevsik eden Savunma Sanayii Başkanlığından alınan belgeleri şirketin kuruluşunda ticaret sicili müdürlüğüne vermeleri halinde, fiziki defterlerinin açılış onayları hakkında 19/12/2012 tarihli ve 28502 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğın 13 üncü maddesi hükümleri uygulanır. Hâlihazırda kurulu olan ve defterlerini elektronik ortamda tutmaya başlayan şirketlerin sonradan bu fıkra kapsamına girmesi ve tevsik eden belgeleri Bakanlığa sunmaları halinde ise bunların elektronik defterleri Sistemde kapatılır ve fiziki defterlerinin açılış onayları kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Defterlerini elektronik ortamda tutma yükümlülüğü kapsamında olan ve birinci cümle uyarınca bu yükümlülüğten muaf tutulan şirketler, bu niteliklerini kaybetmeleri halinde takip eden hesap döneminin ikinci ayının sonuna kadar EK-1’deki örneğe uygun düzenlenen bir kararla birlikte notere başvurarak fiziki defterlerin kapanış onayını yaptırır. Kapanış onayı ve elektronik defterlerin aktif hale getirilmesi bakımından 9 uncu maddenin dördüncü fıkrası uygulanır.”

MADDE 3- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 4- Bu Tebliğ hükümlerini Ticaret Bakanı ile Hazine ve Maliye Bakanı birlikte yürütür.

KONKORDATO GİDER AVANSI TARİFESİ YAYINLANDI

Resmi Gazete Tarihi: 16.08.2025

Resmi Gazete Sayısı: 32988

Adalet Bakanlığından:

KONKORDATO GİDER AVANSI TARİFESİ**Amaç ve kapsam**

MADDE- (1) Bu Tarife, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ge- reğince konkordato talep edilirken mahkeme veznesine yatırılacak olan avansın miktarı ile ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirler.

Dayanak

MADDE 2- (1) Bu Tarife, 2004 sayılı Kanunun 285 inci maddesinin dördüncü fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

Konkordato gider avansı

MADDE 3- (1) Talep eden, bu Tarifede gösterilen gider avansını konkordato ta- lebinde bulunurken mahkeme veznesine yatırmak zorundadır. Konkordato gider avansı her türlü tebligat ve posta ücretleri, bilirkişi ve konkordato komiseri ücretleri, ilan ücreti, iflas gideri ile dosyanın bölge adliye mahkemesi ve Yargıtaya gidiş dönüş ücretleri gibi giderleri kapsar.

Konkordato gider avansı miktarı

MADDE 4- (1) Talep eden;

a) Konkordato talep edilirken bildirilen alacaklı sayısının üç katı tutarında tebli- gat gideri,

b) Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanacak yedi adet ilan bedelinin asga- ri tutarı olan 2.000,00 Türk Lirası,

c) Resmî İlan Fiyat Tarifesinde belirlenen Basın-İlan Kurumu resmî ilan porta- lında yapılacak yedi adet ilan bedelinin asgari tutarı,

ç) İlgili kurum ve kuruluşlara yapılacak bildirim için elli adet iadeli taahhütlü posta ücreti,

d) Bir bilirkişi için Bilirkişilik Asgari Ücret Tarifesinde belirlenen ücretin üç katı tutarı,

e) Mahkemece belirlenecek ücreti sonradan tamamlanmak üzere konkordato ko- miseri olarak görevlendirilecek kişi için asgari 2.600,00 Türk Lirası üzerinden hesapla- nan, geçici mühlet süresini kapsayacak şekilde, beş aylık ücret tutarı,

f) Diğer iş ve işlemler için 1.300,00 Türk Lirası,

g) İflasa tabi olanlar yönünden 53.000,00 Türk Lirası iflas gideri,

toplamını avans olarak öder.

(2) İflasa tabi olmayan borçlular yönünden yukarıda sayılan gider avansı mikta- rından indirim yapılmasına mahkemece karar verilebilir.

Konkordato gider avansının iadesi

MADDE 5- (1) Gider avansının kullanılmayan kısmı hükmün kesinleşmesinden sonra talep edene iade edilir. Talep eden tarafından hesap numarası bildirilmiş ise iade elektronik ortamda hesaba aktarmak suretiyle yapılır. Hesap numarası bildirilmemiş ise masrafı avanstaki karşılanmak suretiyle Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi vasıtasıyla adreste ödemeli olarak gönderilir.

Gider avansının ikmal ettirilmesi

MADDE 6- (1) Tarifeye göre yatırılmış gider avansının yeterli olmadığı yargılama sırasında anlaşılır ise eksik kalan kısım, 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 120 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre ikmal ettirilir.

Zaman bakımından uygulama

MADDE 7- (1) Bu Tarifedeki gider avansı, 15/3/2018 tarihinden sonra yapılan konkordato taleplerinde uygulanır ve Tarifeye göre alınması gereken gider avansının eksik olduğunun anlaşılması halinde 2004 sayılı Kanunun 285 inci maddesi yollamasıyla 6100 sayılı Kanunun 114 üncü ve 115 inci maddelerine göre işlem yapılır.

Yürürlükten kaldırılan tarife

MADDE 8- (1) 24/8/2024 tarihli ve 32642 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Konkordato Gider Avansı Tarifesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 9- (1) Bu Tarife yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

ZORUNLU KARŞILIKLAR HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2013/15) DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 16.08.2025

Resmi Gazete Sayısı: 32988

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasından:

ZORUNLU KARŞILIKLAR HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2013/15)’DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SAYI: 2025/19)

MADDE 1- 25/12/2013 tarihli ve 28862 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Zorunlu Karşılıklar Hakkında Tebliğ (Sayı: 2013/15)’in geçici 16 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “dört” ibaresi “sekiz” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 2- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3- Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Başkanı yürütür.

DANIŞTAY KARARI
COUNCIL OF STATE DECISION

* Daniőtay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı
*Decision 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. 2025/12
Karar No. 2025/15
Tarihi: 21.05.2025

İlgili Kanun/Madde
2863 s. KTVKK/ 21
5366 s. TarihKültürKorumaK/1, 3

ÖZETİ: *Aykırlığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ihtirazi kayıtla ödenen damga vergilerinin iadesi iste miyle açılan davalarda, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun hükümlerinden birinin diğerine göre öncelikle uygulanmasının gerekmediği yönünde giderilmesi hk.*

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

2576 sayılı Bölge İdare 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 ihtirazi kayıtla ödenen damga vergilerinin faiziyle birlikte iadesi iste miyle açılan davalarda verilen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 30/12/2024 tarih ve E:2024/519, K:2024/1267 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin 27/06/2024 tarih ve E:2024/880, K:2024/1743 sayılı ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin 15/10/2024 tarih ve E:2024/2130, K:2024/2323 sayılı kararları arasındaki aykırılığın, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemele ri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının "c" işaretli bendi uyarınca, Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin kararı doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Er-

zurum Bölge idare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 10/02/2025 tarih ve E:2025/2, K:2025/2 sayılı kararıyla istenmiştir.

III. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:

A. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2024/519 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Oltu Belediye Başkanlığına ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "Tescilli Oltu Kalesi Restorasyon Yapım İşi" ne ilişkin ihtirazi kayıtlı ödenen 519.352,32 TL sözleşmeden doğan damga vergisi ve 311.720,96 TL ihale kararına ait damga vergisinin kaldırılması ve ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Erzurum 2. Vergi Mahkemesinin 06/02/2024 tarih ve E:2023/679, K:2024/71 sayılı kararının özeti:

İhaleye konu taşınmazın korunması gerekli kültür varlığı olduğu hususunda taraflar arasında bir uyuşmazlık bulunmamaktadır. Uyuşmazlık, ihale konusu işle ilgili olarak 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesinde belirtilen istisna ve muafiyet hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı noktasındadır.

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 işi ise yalnızca Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınması gereken vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından istisna olup uyuşmazlık konusu işe ilişkin ödenen damga vergilerinin 2863 sayılı Kanun uyarınca istisna ve muafiyet kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 30/12/2024 tarih ve E:2024/519, K:2024/1267 sayılı kararının özeti:

Ara kararlarına istinaden dosyaya gönderilen cevabi yazı ve ekleri incelendiğinde, ihale konusu işin yapıldığı kalenin bulunduğu mevkiin, 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun uyarınca yenileme alanı olarak belirlenmesine ilişkin alınmış bir karar bulunmadığı anlaşılmıştır.

Yapılan işin restorasyon mahiyetinde olması göz önüne alındığında, 5366 sayılı Kanun uyarınca bir yenileme alanı ilan edilmesi ve işin de yenileme alanında icra edilmesi halinde damga vergisi istisnasının uygulanması söz konusu olabilecektir.

Somut olayda ise anılan şartların gerçekleşmediği dikkate alındığında, dava konusu tahakkuk ettirilen vergilerde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu nedenle, istinaf istemine konu mahkeme kararı sonucu itibarıyla hukuka uygundur.

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemini belirtilen gerekçeyle kesin olarak reddetmiştir.

B. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin E:2024/880 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığınca ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "Anemas Zindanları Müze ve Teşhir Tanzim Uygulama İş'i" ne ilişkin ihtirazi kayıtla ödenen 338.916,43 TL sözleşmeden doğan damga vergisinin kaldırılması ve ödenen verginin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 20/02/2024 tarih ve E:2023/994, K:2024/242 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, davacıdan tahsil edilen damga vergisinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

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 5. Vergi Dava Dairesinin 27/06/2024 tarih ve E:2024/880, K:2024/1743 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde İleri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

C. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin E:2024/2130 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, Mersin Büyükşehir Belediyesi Fen İşleri Daire Başkanlığınca ihale edilen ve davacının uhdesinde kalan "Mersin Büyükşehir Belediyesi Tescilli Hizmet Binasına (Taş Bina) Restorasyon Yapılması İşİ" ne ilişkin ihtirazi kayıtlı ödenen 608.326,57 TL ihale kararına ait damga vergisinin kaldırılması ve ödenen verginin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 28/06/2024 tarih ve E:2024/419, K:2024/1117 sayılı kararının özeti:

Dosyaya ibraz edilen ihale konusu işe ilişkin taşınmazın tapu kaydında, eski eser (1 .ve 2, Grup-Harçtan Muaf) şerhi bulunduğu görülmektedir.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nda tapu kütüğünde korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı kaydı bulunan taşınmazlar ile I. ve II. grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu açıkça düzenlenmiştir.

Davacı tarafından ihalesi üstlenilen işin ilgili olduğu taşınmazın korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı olduğu dikkate alındığında, bu taşınmazla ilgili yapılacak işlemler ve düzenlenen belgelerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenle, davacıdan tahsil edilen damga vergisinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

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 15/10/2024 tarih ve E:2024/2130, K:2024/2323 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

IV. İNCELEME VE GEREKÇE:

A. İLGİLİ MEVZUAT:

1. 21/07/1983 tarih ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun ilgili maddeleri:

"Amaç" başlıklı 1. maddesi:

"Bu Kanunun amacı; korunması gerekli taşınır ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları

ile ilgili tanımları belirlemek, yapılacak işlem ve faaliyetleri düzenlemek, bu konuda gerekli ilke ve uygulama kararlarını alacak teşkilatın kuruluş ve görevlerini tespit etmektir."

"İstisnalar ve muafiyetler" başlıklı 21. maddesi:

"(Mülga birinci fıkra: 14/7/2004-5226/27 md.)

(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 muafıdır. Ancak, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı 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 yıkılıncaya 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 işyeri 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 Vakıflar 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."

2. 16/06/2005 tarih ve 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun'un ilgili maddeleri:

"Amaç ve kapsam" başlıklı 1. maddesinin birinci fıkrası:

"Bu Kanunun amacı, büyükşehir belediyeleri, büyükşehir belediyeleri sınırları içindeki ilçe ve ilk kademe belediyeleri, il, ilçe belediyeleri ve nüfusu 50.000'in üzerindeki belediyelerce ve bu belediyelerin yetki alanı dışında il özel idarelerince, yıpranan ve özelliğini kaybetmeye yüz tutmuş; kültür ve tabiat varlıklarını koruma kurullarınca sit alanı olarak tescil ve ilan edilen bölgeler ile bu bölgelere ait koruma alanlarının, bölgenin gelişimine uygun olarak yeniden inşa ve restore edilerek, bu bölgelerde konut, ticaret, kültür, turizm ve sosyal donatı alanları oluşturulması, tabii afet risklerine karşı tedbirler alınması, tarihi ve kültürel taşınmaz varlıkların yenilenerek korunması ve yaşatılarak kullanılmasıdır"

"Uygulama" başlıklı 3. maddesinin altıncı fıkrası:

"Yenileme alanlarındaki uygulamalar her türlü vergi, resim, harç ve ücretlerden muaftır"

B. HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge idare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ihtirazi kayıtla ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle açılan davalarda, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun hükümlerinden hangisinin öncelikle uygulanması gerektiğine ilişkindir.

Normlar hiyerarşisinde aynı derecede yer alan iki kuraldan hangisinin uyuşmazlığın çözümünde uygulanacağı tespit edilirken öncelikle kuralları aynı olaya uygulanıp uygulanamayacağı, düzenleme alanlarının aynı olup olmadığı ve birbiriyle çatışıp çatışmadığı belirlenmelidir.

Bu kapsamda öncelikle 2863 sayılı Kanun ile 5366 sayılı Kanun'un düzenleme yaptığı alanlar ve bu Kanunlarda yer alan kuralların çatışıp çatışmadığı incelenecektir.

Amacı korunması gerekli taşınır ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarıyla ilgili tanımları belirlemek ve yapılacak işlem ve faaliyetleri düzenlemek olan 2863 sayılı Kanun uyarınca "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı" olarak tespit edilecek taşınmazlar bakımından, her taşınmazın ayrı ve müstakil olarak tespit ve tescili söz konusu olmaktadır. Bu işlemler Kültür ve Turizm Bakanlığının koordinatörlüğünde ilgili ve faaliyetleri etkilenen kurum ve kuruluşların görüşü alınarak koruma bölge kurulu kararı ile yapılmaktadır. Yine bu kapsamda yer alan taşınmazların onarım ve restorasyon işleri sadece belediyelerce veya il özel idarelerince değil yetki ve sorumluluğu bulunan diğer kurum ve kuruluşlarca da ihale edilebilmektedir.

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.

5366 sayılı Kanun'un 1. maddesinde ise Kanun'un amacı "büyükşehir belediyeleri, büyükşehir belediyeleri sınırları içindeki ilçe ve ilk kademe belediyeleri, il, ilçe belediyeleri ve nüfusu 50.000'in üzerindeki belediyelerce ve bu belediyelerin yetki alanı dışında il özel İdarelerince, yıpranan ve özelliğini kaybetmeye yüz tutmuş; kültür ve tabiat varlıklarını koruma kurullarınca sit alanı olarak tescil ve ilan edilen bölgeler ile bu bölgelere ait koruma alanlarının, bölgenin gelişimine uygun olarak yeniden inşa ve restore edilerek, bu bölgelerde

konut, ticaret, kültür, turizm ve sosyal donatı alanları oluşturulması, tabii afet risklerine karşı tedbirler alınması, tarihi ve kültürel taşınmaz varlıkların yenilenerek korunması ve yaşatılarak kullanılması" olarak açıklanmıştır. Kanun'un 3. maddesinin altıncı fıkrasında yenileme alanlarındaki uygulamaların her türlü vergi, resim, harç ve ücretlerden muaf olduğu düzenlenmiştir. Anılan Kanun kapsamında belirlenen yenileme alanları, belirlenen alanda yer alan birden fazla taşınmazı içerisinde barındırmaktadır. Bu alanlar ise, il özel idarelerinde il genel meclisince ve belediyelerde belediye meclisince belirlenmekte olup burada yer alan taşınmazların onarım ve restorasyon işleri ise istisnaları da bulunmakla birlikte kural olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilmektedir.

Bu bağlamda, bir taşınmazın tapu kütüğünde "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı bulunması halinde 2863 sayılı Kanun uyarınca veya bu nitelikte olmasa dahi 5366 sayılı Kanun kapsamında belirlenen yenileme alanı içinde bulunması halinde 5366 sayılı Kanun uyarınca bu taşınmazla ilgili onarım ve restorasyon işleri vergiden muaf olacaktır. Her iki şartı sağlaması halinde de söz konusu onarım ve restorasyon işlerinin yine vergiden muaf olacağı izahtan varestedir. Eğer taşınmaz her iki Kanun'un uygulama alanı içinde bulunmuyorsa bu taşınmazla ilgili onarım ve restorasyon işleri vergiden muaf olmayacaktır.

Bu kapsamda düzenleme alanları farklı olan, farklı durum ve koşulları düzenleyen bu Kanunların, öngördükleri şartların sağlanması halinde vergiden muaf olma sonucunu doğurduğu ve birbiriyle çelişen hükümler barındırmadığı da dikkate alındığında, anılan Kanunların hangisinin öncelikle uygulanması gerektiğinin tespit edilmesinin bir önemi bulunmamaktadır.

Yargı yerlerince bu tür uyumsuzluklara konu taşınmazla ilgili onarım ve restorasyon işlerinin vergiden muaf olup olmadığı veya muafsa hangi mevzuat uyarınca muaf olduğuna ilişkin ihtilafların, tarafların iddia ve savunmalarında yer alan bilgi/belgeler de dikkate alınarak re'sen araştırma ve usul ekonomisi ilkeleri gereğince çözüme kavuşturulacağı açıktır,

V. SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı niteliğinde olan taşınmazlarla ilgili olarak belediyelerce veya il özel idarelerince ihale edilen onarım ve restorasyon işleri kapsamında ihtirazi kayıtlı ödenen damga vergilerinin iadesi istemiyle açılan davalarda, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun hükümlerinden birinin diğerine göre öncelikle uygulanmasının gerekmediği 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

**ADANA BÖLGE ADLİYE
MAHKEMESİ**

9. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2025/1399
Karar No. 2025/1496
Tarihi: 14.07.2025

İlgili Kanun/Madde
6102 s. TTK/4, 5, 11
6100 s. HMK/2

ÖZETİ: Somut olayda, davacı vekili tarafından, müvekkilinin maliki olduğu taşınmazlara 2022 üretim yılında ekimini yaptığı mısır bitkilerinin gübrelenmesi işinde kullanılmak üzere davalı ... Jeneratör Elektrik Makine Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'nden satın aldığı "... Katkılı Organomineral Gübre; 11-21-5+(10so3)+me%15organik Madde %7.h.f." gübreyi kullandığı, diğer davalı ... Gübre Tarım Anonim Şirketi'nin gübrenin üreticisi olduğu, gübre kullanımından sonra gübrenin taşlaşmış olduğu, mısır bitkisinin gelişmediği ve komşu tarladaki mısırların daha canlı olduğu hususlarında davalı satıcıya şikayette bulunulduğu, gübreden kaynaklı zararlarının tespiti için açılanSulh Hukuk Mahkemesi'nin ... D.İş sayılı dosyasında müvekkilinin zararının 533.999,41 TL olduğunun tespit edildiği, sözkonusu tutarın davalılardan tahsili için başlatılan Genel İcra Dairesi'nin ... Esas sayılı icra takibinin davalıların itirazı nedeniyle durdurulduğu ileri sürülerek itirazın iptaline karar verilmesinin talep edildiği anlaşılmaktadır. Ticari şirket niteliğindeki davalılar tacirdir. Uyuşmazlık konusu alacağın miktarı dikkate alındığında, ticari şirket ortağı ve yöneticisi olup menkul sermaye iradı üzerinden vergiye tabi davacının emeğinden çok sermayesi ile faaliyetlerini sürdürmekte olduğu, dolayısıyla tarafların 6102 Sayılı TTK'nın 15.maddesi kapsamında yukarıda zikredilen koşullardan "ekonomik faaliyetin sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanma" koşulunu gerçekleştirmediğinden esnaf ve çiftçi değil, tacir olduğunun kabulü gerekir.

Adana 1. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 13/03/2025 tarihli ... Esas ... Karar sayılı kararı aleyhine davalı ... Gübre vekili Tarafından istinaf başvurusunda bulunulmuş olup, dosya üzerinde yapılan istinaf incelemesi sonucunda;

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ :

Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; müvekkilinin T. C. Tarım ve Orman Bakanlığı "Çiftçi Kayıt Sistemi'ne" 25.10.2021 tarihinde başvurarak kaydolmuş bir çiftçi olduğunu, müvekkilinin 2022 üretim yılı içinde maliki olduğu aynı zamanda ÇKS'ye kayıtlı olan Adana ili ... ilçesi ... Mh. ... ada 7 numaralı 55107 metre karelik taşınmaza, Adana İli ... ilçesi ... Mh. ... ada 6 numaralı 12388 metre karelik taşınmaza, Adana ili ... ilçesi ... Mh. ... ada 3 numaralı

32502 metre karelik taşınmaza, Adana İli ... ilçesi ... Mh. ... ada 2 numaralı 8890 metre karelik taşınmaza okunuşu ... marka olan Dane Mısırı tohumu ektiğini, her 5,5 dönüme 1.5 torba mısır kullandığını, müvekkilinin yukarıda belirtilen taşınmazlara, 2022 yılı şubat-mart ayları arasında önce gübreleme, gübrelemeye müteakip sırt işlemi (dönüm başına 20 dakika kadar sürmekte) yaptığını, 2 gün beklendikten sonra tapan işlemi yaptırdığını (dönüm başına 15 dakika sürmekte), 1 gün beklendikten sonra mibzer (tohum ekimi) işini yaptırdığını, müvekkilinin gübreleme işinde ilk kez bu sene ... Gübre Tarım Anonim Şirketi'nin ürettiği ... Jeneratör Elektrik Makine Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'nin kendisine satış işlemini yaptığı "... Katkılı Organomineral Gübre; 11-21-5+(10so3)+me%15organik Madde %7.h.f " gübreyi kullandığını, müvekkilinin gübrenin kendisine teslimini müteakip ... Jeneratör...Ltd. Şti. yetkililerine gübrenin taşlaşmış olduğu, mısırın gelişmediği ve komşu tarladaki mısırların daha canlı olduğu gibi hususlarda şikayette bulunsa da ... Jeneratör...Ltd Şti yetkilileri tarafından müvekkiline dişe dokunur bir dönüş sağlanmadığını, müvekkilinin zararını tazmin etmek amacıyla her iki borçlu ve sorumlu şirket aleyhine Genel İcra Dairesinin ... Esas sayılı dosyası ile genel haciz yoluyla takip başlattığını, davalıların icra takibine itirazlarda bulunduklarını, davanın kabulü ile itirazın iptaline ve takibin devamına, asıl alacağın %20'sinden aşağı olmamak üzere davalılar aleyhine ayrı ayrı icra inkar tazminatına hükmedilmesine, alacağın %20'sinden aşağı olmamak üzere her borçlu yönünden ayrı olmak üzere kötü niyet tazminatına hükmedilmesine, borçluların mallarını kaçırma kastının olması sebebiyle borçluların malları üzerine ihtiyati tedbir konulmasını talep etmiştir.

Davalı vekili cevap dilekçesinde özetle; Davalı ... Gübre vekilinin cevap dilekçesinde özetle; davanın reddine, yargılama giderleri ve vekalet ücretinin davacıya yükletilmesine karar verilmesini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ'NİN KARAR ÖZETİ :

İlk Derece Mahkemesi kararında özetle; "... Toplanan deliller ve dosya kapsamına göre, taraflar arasındaki uyuşmazlık, ticari satımdan kaynaklı itirazın iptali davasına ilişkindir. ... Vergi Dairesi'nden gelen 20.02.2025 günlü yazı cevabında "davacı ...'nın menkul sermaye iradından dolayı 2015 yılında gelir vergisi mükellefiyetinin olduğu, haricen gelir vergisi mükellefiyetinin bulunmadığı" bildirildiğinden taraflar arasındaki uyuşmazlığın ticari dava niteliğinde kabul edilemeyeceği, uyuşmazlık konusunun 6102 sayılı TTK'dan düzenlenen işlerden olmadığından mutlak ticari iş niteliğinde de olmadığı, sonuç olarak 6102 sayılı TTK'nın 4, 5 ve 11.maddesinin 2. fıkrasındaki düzenlemeler nazara alındığında taraflar arasındaki uyuşmazlığın ticari dava niteliğinde olmadığı, uyuşmazlığın çözümünde 6100 sayılı HMK'nın 2. maddesi uyarınca genel görevli mahkeme olan asliye hukuk mahkemesinin görevli olduğu anlaşılmakla davanın HMK.nun 114/1-c ve 115/2 maddeleri gereğince mahkememizin gö-

revsizliği nedeniyle dava şartı yokluğundan usulden reddine, görevli ve yetkili mahkemenin Adana Asliye Hukuk Mahkemeleri olduğuna ilişkin aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur. 6100 sayılı HMK'nun 114/1-c maddesi delaletiyle 6100 Sayılı Hmk'nın 115/2 Maddesi Gereğince Davanın Mahkememizin Görevsizliği Nedeniyle Dava Şartı Yokluğundan Usulden Reddine, 6100 sayılı HMK'nın 20/1 maddesi gereğince taraflardan birinin süresi içinde kanun yoluna başvurulmayarak kesinleşmiş ise kararın kesinleştiği tarihten; kanun yoluna başvurulmuşsa bu başvurunun reddi kararının tebliğ tarihinden itibaren iki hafta içinde kararı veren mahkememize başvurarak, dava dosyasının görevli ya da yetkili mahkemeye gönderilmesini talep etmesi halinde dosyanın görevli ve yetkili Adana Nöbetçi Asliye Hukuk Mahkemesine Gönderilmesine..." şeklinde karar verildiği anlaşılmıştır.

DAVALI TARAFINDAN İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ :

Davalı vekili istinaf dilekçesinde özetle; ilk derece mahkemesince verilen kararın usul ve yasaya aykırı olduğunu, davacının 2015 yılında gelir vergisi mükellefiyetinin olduğu görülmüş ise de davacının tacir olmadığının tespit edilerek görevli mahkemenin Asliye Hukuk Mahkemesi olduğu yönünde karar verilmiş ise de davacını tacir olduğu esnaf faaliyeti sınırını aşar şekilde faaliyette bulunduğu görüldüğünden davanın görev ve çözümünde ticaret mahkemelerinin görevli olduğunu iddia ederek verilen kararın kaldırılmasını talep etmiştir.

DELİLLER :

Taraf vekillerinin beyan ve dilekçeleri ve tüm dosya kapsamı

HUKUKİ NİTELENDİRME, DELİLLERİN VE İSTİNAF SEBEPLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ve GEREKÇE :

Dava, itirazın iptali istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi'nce görevsizlik kararı karar verildiği, karara karşı davalı vekili tarafından istinaf başvurusunda bulunulduğu anlaşılmıştır.

İstinaf incelemesi, HMK'nın 355. maddesi uyarınca, ileri sürülen istinaf sebepleri ve kamu düzeni yönüyle sınırlı olarak yapılmıştır.

6102 sayılı TTK'nun 4.maddesinde hangi işlerin ticari dava olarak nitelendirileceği belirlenmiş, anılan kanunun 5.maddesinde asliye ticaret mahkemesi ile asliye ve diğer hukuk mahkemeleri arasındaki ilişkinin görev ilişkisi olduğu belirtilmiştir.

Bir davanın ticari dava sayılması için kural olarak ya mutlak ticari davalar arasında yer alması ya da her iki tarafın ticari işletmesiyle ilgili bulunması gerekir. Ticari davalar, mutlak ticari davalar, nispi ticari davalar olmak üzere ikiye ayrılır. Mutlak ticari davalar, tarafların tacir olup olmadığına ve işin bir ticari işletmeyi ilgilendirip ilgilendirmedigine bakılmaksızın ticari sayılan davalardır. Mutlak ticari davalar, TTK'nın 4/1. maddesinde sayılmıştır. Bu dava-

ların taraflarının tacir olması veya ticari işletmeleriyle ilgili olması gibi şartlar aranmaz. TTK'nın 4/1.bendinde veya özel kanunlarda ticari dava olarak nitelendirilmesi yeterlidir.

Somut olayda, davacı vekili tarafından, müvekkilinin maliki olduğu taşınmazlara 2022 üretim yılında ekimini yaptığı mısır bitkilerinin gübrenlenmesi işinde kullanılmak üzere davalı ... Jeneratör Elektrik Makine Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'nden satın aldığı "... Katkılı Organomineral Gübre; 11-21-5+(10so3)+me%15organik Madde %7.h.f." gübreyi kullandığı, diğer davalı ... Gübre Tarım Anonim Şirketi'nin gübrenin üreticisi olduğu, gübre kullanımından sonra gübrenin taşlaşmış olduğu, mısır bitkisinin gelişmediği ve komşu tarladaki mısırların daha canlı olduğu hususlarında davalı satıcıya şikayette bulunulduğu, gübreden kaynaklı zararlarının tespiti için açılanSulh Hukuk Mahkemesi'nin ... D.İş sayılı dosyasında müvekkilinin zararının 533.999,41 TL olduğunun tespit edildiği, sözkonusu tutarın davalılardan tahsili için başlatılan Genel İcra Dairesi'nin ... Esas sayılı icra takibinin davalıların itirazı nedeniyle durdurulduğu ileri sürülerek itirazın iptaline karar verilmesinin talep edildiği anlaşılmaktadır. Ticari şirket niteliğindeki davalılar tacirdir. Uyuşmazlık konusu alacağın miktarı dikkate alındığında, ticari şirket ortağı ve yöneticisi olup menkul sermaye iradı üzerinden vergiye tabi davacının emeğinden çok sermayesi ile faaliyetlerini sürdürmekte olduğu, dolayısıyla tarafların 6102 Sayılı TTK'nın 15.maddesi kapsamında yukarıda zikredilen koşullardan "ekonomik faaliyetin sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanma" koşulunu gerçekleştirmediğinden esnaf ve çiftçi değil, tacir olduğunun kabulü gerekir.

Davaya konu uyuşmazlığın, tacir olan tarafların ticari işletmesi ile ilgili ve dava tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan TTK'nın 4. maddesi uyarınca nispi ticari dava niteliğinde olduğu ve Asliye Ticaret Mahkemesi görevli olduğu halde mahkemece görevsizlik kararı verilmesi doğru olmamış, davalı ... Gübre Tarım A.Ş. vekilinin istinaf başvurusu bu sebeple yerinde görülmiştir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, dava konusu uyuşmazlık bakımından Ticaret Mahkemesi'nin görevli olması nedeniyle,davalı ... Gübre Tarım A.Ş. vekili tarafından yapılan istinaf başvurusunun kabulüne, ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilmiş ve buna dair aşağıdaki hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM: Yukarıda gerekçesi açıklandığı üzere :

1-Adana 1. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 13/03/2025 tarihli ... Esas ve ... Karar sayılı kararına ilişkin davalı ... Gübre Tarım A.Ş. vekili tarafından istinaf başvurusunun KABULÜNE,

2-Adana 1. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 13/03/2025 tarihli ... Esas ve ... Karar sayılı kararının 6100 sayılı HMK'nın 355. maddesi delaletiyle 353/1-a maddesi gereğince KALDIRILMASINA,

3-Dava dosyanın yeniden yargılama yapılmak üzere Adana 1. Asliye Ticaret Mahkemesi'ne GÖNDERİLMESİNE,

4-492 Sayılı Harçlar Kanunu gereğince peşin alınan 615,40.TL istinaf karar harcının istinaf eden davalı ... Gübre Tarım A.Ş.' ye İADESİNE,

5-Davalı ... Gübre Tarım A.Ş. tarafından istinaf için yapılan yargılama giderinin esas hüküm ile birlikte İlk Derece Mahkemesince karara BAĞLANMASINA,

6-6100 sayılı HMK.333 maddesi uyarınca peşin alınan ve harcanmayan gider avansının karar kesinleştiğinde taraflara İADESİNE,

7-İstinaf incelemesi dosya üzerinden yapıldığından vekalet ücreti takdirine YER OLMADIĞINA,

8-6100 sayılı HMK'nın 359/4 maddesi gereğince kararın kesin olması nedeniyle ilk derece mahkemesince taraf vekillerine TEBLİĞİNE,

Dair, 6100 Sayılı HMK'nun 353/1-a/3 maddesi gereğince dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda oybirliğiyle kesin olmak üzere 14/07/2025 tarihinde karar verildi.

**ANTALYA BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
16. HUKUK DAİRESİ**

**Esas No. 2024/795
Karar No. 2025/785
Tarihi: 09.07.2025**

**İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/353**

ÖZETİ: *Cari hesap kredilerinden kaynaklı alacak için kurulan hükmünde takip sonrası işleyecek temerrüt faiz oranına yer verilmediğine yönelik istinaf sebebi yönünden yapılan incelemede; cari hesap kredilerinden kaynaklı olarak takipte asıl alacak talebinin bulunmayıp alacağın işlemiş temerrüt faizinden kaynaklı olduğu, ana para borcunun sona erdiği, işlemiş temerrüt faizi için takip sonrası temerrüt faizi işletilemeyeceği, raporda da bu yönde bir tespitin bulunmadığı anlaşıldığından, davacının bu konudaki istinaf başvurusu haklı görülmemiştir. Sonuç olarak, davacı vekilinin istinaf başvurusunun 1 ve 2 ile numaralandırılan paragraflarda yazılı nedenlerle esastan kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının 6100 sayılı HMK'nın 353/1-a-6 maddesi gereğince kaldırılmasına karar vermek gerekmiş ve aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.*

İlk derece mahkemesinin kararı süresi içerisinde istinaf edilmiş olduğundan dosya içerisinde bulunan belgeler okunup incelendi.

Üye hakimin görüşü değerlendirildi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:**DAVACININ İDDİALARININ ÖZETİ:**

Davacı vekili, müvekkili banka ile davalı borçlu şirket arasında imzalanan kredi sözleşmesi uyarınca borçlu şirkete krediler ve teminat mektubu kullanıldığını, diğer davalı ...'ın da borca müşterek borçlu ve müteselsil kefil olduğunu, borçlu firmanın kredinin geri ödenmesinde temerrüte düştüğünden, hesabın kat edilerek ihtarname gönderildiğini, borcun ödenmemesi üzerine davalılar hakkında Antalya 2. İcra Dairesi'nin ... Esas sayılı takip dosyası ile icra takibine girildiğini, itiraz üzerine takibin durdurulduğunu beyan ederek, davalı borçluların itirazının iptaline takibin devamına ve alacağın %20'sinden az olmamak üzere icra inkar tazminatına hükmolunmasını talep ve dava etmiştir.

DAVALILARIN SAVUNMALARININ ÖZETİ:

Davalı ... vekili, müvekkilinin davacı bankaya borcunun bulunmadığını, zira diğer davalı şirketin tüm hesaplarının blokeli olduğundan, söz konusu hesapların kontrol edilememekte, davacı tarafa yapılan ödemelerin görülememekte, çekler mevcut ise tahsil edilip edilemediğinin tespit edilememekte olduğunu, banka kayıtlarının incelenmesi sonucu bu durumun ortaya çıkacağını, faiz oranının fahiş olduğunu beyan ederek davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı ... Ambalaj...A.Ş. vekili, müvekkilinin davacı bankaya borcunun bulunmadığını, zira müvekkili şirketin tüm hesaplarının blokeli olduğundan söz konusu hesapların kontrol edilememekte, davacı tarafa yapılan ödemelerin görülememekte, çekler mevcut ise tahsil edilip edilemediğinin tespit edilememekte olduğunu, banka kayıtlarının incelenmesi sonucu bu durumun ortaya çıkacağını, faiz oranının fahiş olduğunu belirterek davanın reddini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ:

İlk derece mahkemesince yapılan yargılama sonunda;"...Davalı asıl kredi lehtarları ... Ambalaj AŞ yönünden; 1- Borçlu cari hesap kredilerinden kat tarihi itibarıyla 433.105,06TL olan anapara tutarına kat tarihinden 02/04/2019 tarihine kadar toplam 441.210,06 TL olarak yapılan tahsilatın tahsilat tarihleri itibarıyla anapara alacağından mahsubu ve mahsup sonrası kalan tutarlara temerrüt tarihine kadar akdi ve temerrüt tarihinden anapara alacağının tamamen tahsil edildiği 01/03/2019 tarihine kadar temerrüt faizi ve faiz üzerinden %5 gider vergisi işletilmesi yanı sıra kalan tutarın gider vergisi ve işleyen faiz alacağından tenziliyle davacı bankanın takip tarihi itibarıyla borçlu cari hesap kredilerinden 11.554,64 TL işlemiş faiz alacağı bulunduğu, ... numaralı tazmin edilen teminat mektubu kredisinden doğan banka alacağının takip tarihi itibarıyla 492.438,06 TL asıl alacak, 172.659,67 TL işlemiş akdi ve temerrüt faizi, 8.632,98 TL gider vergisi olmak üzere toplam 673.730,71 TL olduğu, talep sınırları dikkate alındığında takip tarihi itibarıyla banka alacağının 492.438,06 TL asıl alacak, 172.596,55 TL işlemiş akdi ve temerrüt faizi, 8.629,83 TL gider

vergisi olmak üzere toplam 673.664,44 TL olduğu, asıl alacak tutarı takip tarihinden itibaren %40 temerrüt faizine ve faiz üzerinden işletilecek %5 gider vergisine tabi olduğunu, davalı şirket tarafınca 30/11/2019 takip tarihi sonrasında ve 01/12/2020 dava tarihi öncesinde ise ibraz edilen kayıta görüldüğü üzere toplam 53.719,08 TL ödeme yapılmış olup, kredinin 492.438,06 TL olan asıl alacak tutarına 30/11/2019 takip tarihinden itibaren işleyecek %40 temerrüt faizi bir yana, ödeme yapılan tutar takip öncesi işleyen 172.659,67 TL faiz tutarını karşılamadığını, bu durumda TBK'nın 100. maddesi uyarınca yapılan tahsilat öncelikle faiz ve gider vergisi tutarından mahsup edileceği dikkate alındığında 53.719,08 TL tahsilat tutarının takip tarihi itibarıyla 673.664,44 TL borç tutarından tenzil edilerek dava değerine ulaşılabilirliğini, davalı kefil ... yönünden; davacı banka tarafınca, davalı ... Şirketine kullandırılan borçlu cari hesap kredileri ve teminat mektubu kredisinden doğan 19/12/2018 tarihinde kat edilen kredilerden kaynaklanan banka alacağının davalı kefilin kefalet limiti içerisinde bulunması nedeniyle, davalı kefilin sözü edilen banka alacağının tamamından ve kendi temerrüdünden sorumluluğu doğmakta olduğunu, tahsilde tekerrür olmamak kaydıyla, 24/12/2018 tarihi itibarıyla temerrüt halinde bulunan davalı kefillerin kefalet sorumluluğu yukarıda 1.1 ve 1.2 maddelerinde asıl borçlu şirket yönüyle yapılan hesaplama ile aynı bulunduğu yönünde görüş ve kanaatte bulunulduğu anlaşılmıştır. Bankacı bilirkişi tarafından tanzim edilen ... havale tarihli ek raporda sonuç olarak; denetime elverişli ve gerekçeleriyle ayrıntılı olarak düzenlenen kök raporunun aynen geçerli olduğu yönünde görüş ve kanaatte bulunulduğu anlaşılmıştır. Mahkememizce bilirkişi raporuna kısmen itibar edilerek borcun ödendiği davalılarca kesin delillerle ispat edilemediğinden ... tarihli rapor doğrultusunda davanın kısmen kabulüne karar vermek gerekmiştir. Ancak bilirkişi raporunda takip tarihinden sonra ancak davadan önce borçlu cari hesap kredisine borçlu tarafından 53.719,08 TL ödeme yapılmış olup, bilirkişi raporunda toplam 673.664,44 TL olarak hesaplanan bu kredi yönünden davadan önce ödenen bu miktarın mahsup edilmediği görüldüğünden mahkememizce ödenen bu miktar TBK'nın 100.maddesi uyarınca hesaplanan 172.596,55 TL işlemiş faiz alacağından mahsup edilerek hüküm kurulmuştur. Alacağın genel kredi sözleşmesinden kaynaklanması ve davalıya hesap kat ihtarının tebliğ edilmiş olmasına göre alacağın likit olduğu kanaatine varılmakla icra inkar tazminatı talebinin kabulüne" gerekçesiyle davanın kısmen kabulü ile, davalıların Antalya 2. İcra Müdürlüğü'nün ... Esas sayılı icra takip dosyasına yaptığı itirazın kısmen iptaline, takibin;

A) ..., ... ve ... nolu borçlu cari kredili hesabı yönünden 11.554,64 TL işlemiş faiz, 577,73 TL gider vergisi olmak üzere toplam 12.132,37 TL üzerinden ve faiz üzerinden %5 gider vergisi uygulanmak suretiyle devamına, B) Teminat mektubu kredi hesabı yönünden 492.438,06 TL asıl alacak, 118.877,47 TL işlemiş faiz, 8.629,83 TL gider vergisi olmak üzere toplam 619.945,36 TL üzerinden takibin devamına,

asıl alacağa takip tarihinden itibaren yıllık %40 temerrüt faizi ve faiz üzerinden %5 gider vergisi uygulanmasına,

alacak likit olduğundan asıl alacak 492.438,06 TL'nin %20'sine isabet eden 98.487,61 TL icra inkar tazminatının davalılardan alınarak davacıya ödenmesine, fazlaya ilişkin taleplerin reddine karar verilmiştir.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ:

Karara karşı, davacı vekili istinaf başvurusunda bulunmuştur.

Davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; takip açılış tarihi olan 01/11/2019'dan sonra ... nolu borçlu cari kredisine 53.719,08 TL tahsilat yapıldığını, dava değerinden bu tutar düşülerek davanın açıldığını, ancak gerekçeli kararda reddedilen yön hesabı yapılırken bu husus dikkate alınmadan, davanın bu kısmı reddedilerek aleyhlerine vekalet ücreti doğduğunu, hüküm kısmının A maddesinde takibe uygulanacak temerrüt faizi olan %40'ın yazılmadığını, kararın bu yönlerden düzeltilmesi gerektiğini beyan ederek, ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasını talep etmiştir.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ ve GEREKÇE:

Dava, genel kredi sözleşmesinden kaynaklı alacağın tahsili için başlatılan ilamsız takipte vaki itirazın iptali istemine ilişkindir.

Dairemizce istinaf incelemesi, 6100 sayılı HMK'nın 355. madde hükmü uyarınca istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak ve kamu düzeyine aykırı hususların olup olmadığı gözetilerek yapılmıştır.

Antalya Genel İcra Dairesi'nin ... İflas sayılı dosyasından, Dairemize hitaben yazılan 20/06/2025 tarihli müzekkereden; davalı ... Ambalaj ... İthalat İhracat Ticaret Sanayi Anonim Şirketi'nin, Antalya 2. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin ... Esas sayılı dava dosyası kapsamında 22/04/2025 tarihi itibarıyla iflasına karar verildiği, iflas işlemlerinin Antalya Genel İcra Dairesi'nin ... İflas sayılı dosyasında yürütüldüğü, iflas tasfiyesinin basit tasfiye usulüne göre yürütülmesine, iflas dairesi vekili olarak Av. ...'un görevlendirilmesine karar verildiği görülmektedir.

1-Davalı dava tarihinden sonra iflas etmiş olmakla, dava kayıt kabule dönüştüğünden, Mahkemece, alacağının iflas masasına kaydı için iflas idaresine başvuru yapması konusunda davacıya süre verilmesi, başvurunun sonucuna göre değerlendirme yapılarak başvurunun kabul edilmemesi halinde varsa banka alacağının iflas tarihi itibarıyla yapılacak hesabına göre dosyanın karara bağlanması gerekir.

Kabule göre de;

2-Davacı dava açarken takipten sonra yapılan 53.719,08 TL'lik ödemeyi mahsup ederek davasını harçlandırmış olmasına rağmen, bu ödemenin gerekçeli kararda tekrar mahsup edilerek davanın karara bağlanması hatalı olmuş, davacı vekilinin bu yöndeki istinaf başvurusu haklı bulunmuştur.

3-Cari hesap kredilerinden kaynaklı alacak için kurulan hükümde takip sonrası işleyecek temerrüt faiz oranına yer verilmediğine yönelik istinaf sebebi yönünden yapılan incelemede; cari hesap kredilerinden kaynaklı olarak takipte asıl alacak talebinin bulunmayıp alacağın işlemiş temerrüt faizinden kaynaklı olduğu, ana para borcunun sona erdiği, işlemiş temerrüt faizi için takip sonrası temerrüt faizi işletilemeyeceği, raporda da bu yönde bir tespitin bulunmadığı anlaşıldığından, davacının bu konudaki istinaf başvurusu haklı görülmemiştir.

Sonuç olarak, davacı vekilinin istinaf başvurusunun 1 ve 2 ile numaralandırılan paragraflarda yazılı nedenlerle esastan kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının 6100 sayılı HMK'nın 353/1-a-6 maddesi gereğince kaldırılmasına karar vermek gerekmiş ve aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM:Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

1-Davacı vekilinin ilk derece mahkemesinin kararına ilişkin istinaf başvurusunun ESASTAN KABULÜNE,

2-6100 sayılı HMK'nın 353/1-a-6 maddesi gereğince Antalya 3. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 15/02/2022 tarih ve ... Esas - ... Karar sayılı kararının KALDIRILMASINA,

3-6100 sayılı HMK'nın 353/1-a-6 maddesi gereğince davanın yeniden görülmesi için dosyanın ilk derece mahkemesine GÖNDERİLMESİNE,

4-492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince peşin olarak yatırılan istinaf karar harcının ilk derece mahkemesince talebi halinde davacıya İADESİNE,

5-Davacı tarafından yapılan istinaf yargılama giderinin ilk derece mahkemesinde yapılacak yargılama sonunda dikkate ALINMASINA,

6-İstinaf incelemesi duruşmasız yapıldığından vekalet ücreti takdirine YER OLMADIĞINA,

7-6100 sayılı HMK'nın 333. maddesi gereğince peşin alınan ve harcanmayan istinaf gider avansının ilk derece mahkemesince ilgiliye İADESİNE,

8-Kararın ilk derece mahkemesince taraflara TEBLİĞİNE,

Dair, 6100 sayılı HMK'nın 353/1-a-6 maddesi gereğince dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda oybirliğiyle ve HMK'nın 353/1-a maddesince kesin olarak karar verildi.

**ANTALYA BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
16. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2025/460
Karar No. 2025/828
Tarihi: 18.07.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/353, 359

ÖZETİ: *Dairemizce istinaf incelemesi, 6100 sayılı HMK'nın 355. maddede hükmü uyarınca istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak ve kamu düzenine aykırı hususların olup olmadığı gözetilerek yapılmıştır. HMK'nın 359/3 maddesi uyarınca; dosya kapsamındaki yazı, belge ve bilgilere, yasaya uygun gerektirici nedenlere, ilk derece mahkemesi kararının gerekçesinde dayanan delillerle, delillerin tartışılması sonucu maddi olay ve hukuki değerlendirmede usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmamasına, HMK'nın 355/1 maddesi gereği incelemenin istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapıp, re'sen gözetilmesi gereken, kamu düzenine herhangi bir aykırılığın da bulunmamasına, kararın usul ve esas yönünden hukuka uygun olduğunun anlaşılmasına göre; davacılar vekilinin istinaf itirazları yerinde görülmediğinden HMK'nın 353/1-b-1 maddesi gereğince istinaf başvurusunun esastan reddine karar vermek gerekmiştir.*

İlk derece mahkemesinin kararı süresi içerisinde istinaf edilmiş olduğundan dosya içerisinde bulunan belgeler okunup incelendi.

Üye hakimnin görüşü değerlendirildi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:

DAVACILARIN İDDİALARININ ÖZETİ:

Davacılar vekili, müvekkillerinin davalı ... ile birlikte 13/08/2007 tarihinde turizm ve otelcilik alanında faaliyet gösteren davalı ... Limited Şirketi'ni kurduklarını, şirketin kuruluşunun ... tarihli Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayımlandığını, 08/08/2007 tarihinde imzalanan şirket ana sözleşmesinde aynı zamanda şirket ortağı olan ... isimli davalının ahzu kabza yetkisiyle ve münferit imzası ile ilk 25 yıl şirket müdürü sıfatıyla şirketi tek başına temsile ve ilzama yetkili olduğunun belirlendiğini, şirket ana sözleşmesinin imza tarihi olan 08/08/2007 tarihinden itibaren şirket müdürü olarak görevde bulunan davalının, şirket yönetimi konusunda gerekli liyakat izlenimini müvekkillerine şirket kuruluşu sırasında gösterdiğini, ancak davalı şirket müdürünün, müvekkilleri ... yerleşik olduklarından, son 15 yıllık süreçte müvekkilleri aleyhine Türk Ceza Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerini ihlal ettiğini ve müvekkillerini zarara uğrattığını, davalının, müvekkili ...'ın iradesi hilafına müvekkili hissesinin %27'lik kısmını aldatarak, yanıltarak, hile ile kendi üzerine devir aldığını ve bu hisse satış sözleşmesini onaylamak için 14/02/2011 tarihinde müvekkillerinin bilgisi ve rızası dışında genel kurul yaptığını ve ortaklar kurulu kararı al-

dığını, iş bu hisse satış sözleşmesinin iptali için müvekkili ...'ın ... 3. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin ... Esas (Eski Mahkeme Bilgileri: ... 1. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin ... Esas.) sayılı dosyası ile iptal davası açtığını, davalı şirket müdürünün, hile, yanıltma ve aldatma ile devir aldığı %27 hisseyi şirket nezdinde onaylamak için 14/02/2011 tarihli genel kurulda alınan ortaklar kurulu kararında müvekkillerinin yurtdışında olmalarına rağmen usulsüz olarak hem hazır gösterildiklerini hem de müvekkillerden ...'ın yerine sahte imza atarak genel kurula katılmış gibi gösterildiklerini, tüm bu hususlar müvekkillerinin bilgisi ve rızası dışında yapıldığını, 14/02/2011 tarihinde müvekkili ...'ın yurt dışında olduğunu, davalı ...'ın, 28/03/2013 tarihinde yine müvekkillerinin bilgisi ve rızası olmadan bir genel kurul yapıp, şirket ana sözleşme tadili yönünde ortaklar kurulu kararı alındığını, alınan bu kararda da her iki müvekkilinin yerine sahte imzalar atılıp, müvekkilleri toplantıya katılmış gibi gösterildiğini, bu tarihte de müvekkillerinin yurt dışında olduklarını, bu sebeplerden dolayı özen yükümüne aykırı davranan ve bu eylemleri sürekli hale dönüşen şirket müdürü davalının görevinden alınması için mahkemeye başvurulmasının zorunluluğu doğduğunu, bu nedenlerle; fazlaya ilişkin her türlü dava, talep ve haklarının saklı kalmak kaydı ile; davalının müdürlük görevinin dava sonuna kadar tedbiren teminatsız olarak davalı şirket müdürlüğü yetkilerinin kaldırılarak, şirkete öncelikle Antalya Merkez'den kayyum atanmasına ivedilikle karar verilmesini, davalı müdürün üçüncü kişilerle iş ve işlemlerinin şirketi bağlamaması ve şirketin hukuki sorumluluğunun doğmaması adına müdürlük yetkilerinin tedbiren durdurulduğunun/kaldırıldığının ticaret sicil müdürlüğüne bildirilmesine, şirketin tüm taşınır ve taşınmaz malvarlığına ve şirkete ait tüm banka hesaplarına tedbir konulmasına, davalı müdür ...'ın şirket hisse devrinin engellenmesi amacıyla müdürün hisseleri üzerine tedbir konulmasına, davalının ... Limited Şirketi'ndeki müdürlük görevinden alınmasına(azline), yargılama giderleri ve vekalet ücretinin karşı tarafa yükletilmesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİNİN 22/05/2025 TARİHLİ ARA KARARININ ÖZETİ:

İlk derece mahkemesince yapılan yargılama sonunda;"...davacının, davalı şirket müdürünün yetkilerinin kaldırılarak şirkete kayyum atanması yönündeki talebi yerinde görülmemiş ise de; dava dilekçesi ve eklerinin tetkikinden denetim kayyımı atanması için yaklaşık ispatın gerçekleştiği kabul edilmiş, davacının diğer ihtiyati tedbir taleplerinin uyumsuzluğun konusuna göre yasal dayanağının bulunmadığı" gerekçesiyle davacının ihtiyati tedbir talebinin kısmen kabulü ile; davaya konu ... Limited Şirketi'ne mali müşavir bilirkişi ...'ın denetim kayyumu olarak atanmasına, şirketin günlük işleri dışında, borçlanması, bu sınırı aşan nitelikte kredi çekilmesi ve borçlandırılması, kambiyo senedi düzenlemesi, şirket faaliyeti kapsamındaki malların satışı dışındaki malvarlığının sa-

tılması işlemlerinin denetim kayyumunun onayına tabi tutulmasına, davacı yan-
nın diğer ihtiyati tedbir taleplerinin reddine karar verilmiştir.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ:

22/05/2025 tarihli ara karara karşı, davacılar vekili istinaf başvurusunda
bulunmuştur.

Davacılar vekili istinaf dilekçesinde özetle; atanan kayyımın yalnızca be-
lirli işlemlerin onayına yetkili denetim kayyımı olup, şirketin borçlarını ödeme,
nakit akışını yönetme, tedarikçi ve finansal borçların tasfiyesini yapma gibi ak-
tif görevler için yetersiz olduğunu, oysa ki şirketin sürekliliği ve ticari itibarının
korunabilmesi adına bu görevlerin mahkeme gözetiminde bir kayyım tarafın-
dan yürütülmesinin elzem olduğunu, şirkete ait taşınmazların üzerinde yüklü
miktarla vergi borcu bulunduğunun tespit edildiğini, bu borçlar nedeniyle ta-
şınmazlar üzerinde haciz işlemleri uygulanmakta olduğunu, şirketin ciddi an-
lamda cebri icra tehdidi altında bulunduğunu, buna ilişkin vergi dairesi tarafın-
dan şirketin sahibi olduğu otel vasfındaki taşınmazın satışına engel olup olma-
dığı yönündeki Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yazısını dava dilekçesi ekinde sun-
duklarını, ayrıca şirketin ... Belediyesi'ne emlak borçları bulunduğunun da kira-
cı tarafından emlak kaydının yapılması üzerine öğrenildiğini, kaçak yapı nede-
niyle 2014 yılında şirkete kesilen cezanın da takip edilmeyip halen ödenmedi-
ğini, bu borçların şirketin taşınmazlarının elden çıkmasına sebebiyet verebile-
cek nitelikte olduğunu, şirketin faaliyetlerinden elde edilen gelirin söz konusu
borçları ödeyebilecek seviyede olduğunu, ancak davalı müdürün bu konuda
yeterli tedbir almayıp, ödeme planlaması yapmadığını, davalı şirket müdürünün
yetkilerini kötüye kullanarak müvekkillerini aldatıp kendisine çıkar sağladığını,
buna ilişkin dava dosyalarının da bildirildiğini, müvekkillerinin bilgisi ve rızası
dışında onların yerine sahte imzalar kullanarak genel kurul toplantıları gerçek-
leştirdiğini, bu şekilde yalnızca şirketin değil müvekkillerinin de haklarını ihlal
edip, şirketin karar organlarının meşruiyetini tartışmalı hale getirdiğini, bu ne-
denle mevcut davalı müdürün şirketin gelir ve mal varlığı üzerinde herhangi bir
tasarrufla bulunmasına izin verilmemesi ve yetkinin ivedilikle kayyıma devri
gerektiğini, kayyıma ödenecek ücretin de şirketin gelirlerinden karşılanmasının
hakkaniyete ve usule daha uygun olacağını, davalı müdürün 3. kişilerle iş ve
işlemlerinin şirketi bağlamaması ve hukuki sorumluluğunun doğmaması adına
müdürlük yetkilerinin kaldırıldığının Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne bildirilmesini,
şirketin tüm taşınır ve taşınmaz mal varlığına ve banka hesabıyla müdürün his-
seleri üzerine tedbir konulması taleplerinin kabul edilmesi gerektiğini istinaf
nedenleri olarak ileri sürmüştür.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ ve GEREKÇE:

İstinafa konu karar, davacıların ihtiyati tedbir talebinin kısmen reddine
ilişkin 22/05/2025 tarihli ara karardır.

Dairemizce istinaf incelemesi, 6100 sayılı HMK'nın 355. madde hükmü uyarınca istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak ve kamu düzenine aykırı hususların olup olmadığı gözetilerek yapılmıştır.

HMK'nın 359/3 maddesi uyarınca; dosya kapsamındaki yazı, belge ve bilgilere, yasaya uygun gerektirici nedenlere, ilk derece mahkemesi kararının gerekçesinde dayanan delillerle, delillerin tartışılması sonucu maddi olay ve hukuki değerlendirmede usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmamasına, HMK'nın 355/1 maddesi gereği incelemenin istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapıp, re'sen gözetilmesi gereken, kamu düzenine herhangi bir aykırılığın da bulunmamasına, kararın usul ve esas yönünden hukuka uygun olduğunun anlaşılmasına göre; davacılar vekilinin istinaf itirazları yerinde görülmediğinden HMK'nın 353/1-b-1 maddesi gereğince istinaf başvurusunun esastan reddine karar vermek gerekmiş ve aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM:Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

1-Davacılar vekilinin ilk derece mahkemesi ara kararına ilişkin istinaf başvurusunun HMK'nın 353/1-b-1 maddesi uyarınca ESASTAN REDDİNE,

2-492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınması gerekli 615,40 TL makutu istinaf karar harcı peşin olarak alındığından yeniden alınmasına YER OLMADIĞINA,

3-Davacıların istinaf başvuruları nedeniyle yaptıkları yargılama masraflarının kendi üzerlerinde BIRAKILMASINA,

4-Kullanılmayan istinaf gider avansının 6100 sayılı HMK'nın 333. maddesi uyarınca ilk derece mahkemesince ilgisine İADESİNE,

5-İstinaf incelemesi dosya üzerinden yapıldığından vekalet ücreti takdirine YER OLMADIĞINA,

6-Kararın ilk derece mahkemesi tarafından taraflara TEBLİĞİNE,

Dair, 6100 sayılı HMK'nın 353/1-b-1 maddesi gereğince dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda oybirliğiyle, 6100 sayılı HMK'nın 362/1-f maddesi gereğince kesin olarak karar verildi.

**İSTANBUL BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
45. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2025/1124
Karar No. 2025/897
Tarihi: 10.09.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/352

ÖZETİ: *Konkordato hakkındaki kapsamlı kanun yolu denetimi konkordatonun tasdiki aşamasında kabul edilmekte; mühlet aşamasında kanun yolu denetimi sınırlandırılmaktadır. 287 nci maddenin son fıkrası hükmüne göre geçici mühlet talebinin kabulü, geçici komiser görevlendirilmesi, geçici mühletin uzatılması ve tedbirlere ilişkin kararlara karşı kanun yoluna başvurulamayacağı gibi, 293 üncü maddeye göre de kesin mühlet talebinin kabulü ile kesin mühletin kaldırılması talebinin reddine ilişkin kararlara karşı da kanun yoluna başvurulamayacaktır. Kesin mühlet talebinin reddi kararlarına karşı ise kural olarak sadece istinaf yolu öngörülmüştür. İstisna olarak mahkemenin veya bölge adliye mahkemesinin konkordato talebinin reddiyle birlikte borçlunun iflasına da karar verdiği hallerde bu kararlara karşı hem istinaf hem de temyiz kanun yollarına başvurulabilmesini öngören 164 üncü madde hükmü uygulanacaktır.*

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 352. Maddesi uyarınca dosya incelendi,

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ: Konkordato talep edenler vekilinin 20/05/2025 tarihli dilekçelerinde yer alan EPDK arasında akdedilen lisans sözleşmelerinin feshinin tedbiren durdurulması, feshedilmişse eski haline döndürülmesi, hak edişleri üzerine hangi sebebe dayanırsa dayansın kesinti uygulanmaması, uygulanmış olan kesintilerin kaldırılması ve şirkete iadesi talepleri üzerine, mahkemece komiser heyetinden talep konularına ilişkin görüş ve beyan alınarak, Mahkemenin 30/05/2025 tarihli kararı ile; "1-Borçlular vekilinin talebinin KABULÜ ile, 1a-Davacı ... Şirketi'ne ait olan. ...ve ... sayılı ... Bayilik lisanslarının EPDK ile arasında akdedilen lisans sözleşmelerinin feshinin konkordato süreci boyunca TEDBİREN DURDURULMASINA, 1b-Davacı ... Şirketi hak edişleri üzerine 7318 Sayılı Kanunun 2. maddesinde belirlenen teminata dayanarak konkordato süreci boyunca KESİNTİ UYGULANMAMASINA, 1c-Davacı ... Şirketi'nden EPDK tarafından ... Numaralı V.U.K. Genel tebliği ve 6183 sayılı yasadan kaynaklanan alacaklar da tedbir kapsamında durdurulduğundan 7318 Sayılı Kanunun 2. maddesinde belirlenen teminata ilişkin borcu yoktur belgesi İSTENMEMESİNE, 1d-Davacı ... Şirketi'nden 30/04/2021 tarihli ve 31470 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 7318 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanun gereği konkordato süreci boyunca teminat İSTENMEMESİNE, 1e-Davacı ... Şirketi'nin konkordato süreci boyunca teminatın ödenmemesi halinde akaryakıt bayi-

lik lisans sözleşmenin askıya alınmasının tedbiren DURDURULMASINA" kesin olarak karar verilmiştir.İtiraz eden alacaklı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu 04/06/2025 tarihli dilekçesinde; konkordato talep edenlerin sahibi oldukları 2 adet benzin istasyonuna 12'şer yıl süre ile lisans verildiğini ve verilen lisansların halen yürürlükte olduğunu, lisans verilirken belli şartların arandığını, piyasa oyuncularının belli kriterlere sahip olmasının mevzuatın amacı olan piyasa faaliyetlerinin şeffaf, eşitlikçi ve istikrarlı biçimde sürdürülmesi adına önemli bir tedbir olduğunu, aynı durumun katılma payı ödemesi için de geçerli olduğunu, bir şirketin konkordato sürecine girmesinin katılma payı/teminat verilmesi işlemlerinde ya da lisans verilmesi, tadil edilmesi vb. işlemlerde aranan şartlar açısından herhangi bir muafiyet sağlamadığını, aksi bir durumun eşitlik ilkesine aykırı olacağını, bu nedenlerle 30/05/2025 tarihli ara kararın yeniden gözden geçirilmesini ve söz konusu kararın kaldırılmasına karar verilmesini talep etmiştir.Mahkemenin 16/06/2025 tarihli kararı ile;"1-Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun ara karardan rücu talebinin verilen tedbir kararının konkordatonun başarıya ulaşması için zorunlu olması gözönüne alınarak REDDİNE" karar verilmiştir.İtiraz eden alacaklı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu vekili istinaf dilekçesinde; itiraz dilekçesindeki nedenleri tekrar ederek, tedbir kararının kaldırılmasını talep etmiştir.Talep, İİK 285 vd maddelerinde düzenlenen konkordatonun tasdikine ilişkindir.6100 sayılı HMK'nın, "İstinaf yoluna başvurulabilen kararlar" başlıklı 341/1 maddesinde; "İlk Derece Mahkemelerinde verilen nihai kararlar ile ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz taleplerinin reddi ve bu taleplerin kabulü halinde itiraz üzerine verilecek kararlara karşı istinaf yoluna başvurulabilir." hükmüne yer verilmiştir.Yine İİK'nın 7101 sayılı kanun ile değişik "Geçici mühlet" başlıklı 287/1 maddesi; "Konkordato talebi üzerine mahkeme, 286. maddede belirtilen belgelerin eksiksiz olarak mevcut olduğunu tespit ettiğinde derhâl geçici mühlet kararı verir ve 297. maddenin ikinci fıkrasındaki hâller de dahil olmak üzere, borçlunun malvarlığının muhafazası için gerekli gördüğü bütün tedbirleri alır."287/son maddesinde; "Geçici mühlet talebinin kabulü, geçici komiser görevlendirilmesi, geçici mühletin uzatılması ve tedbirlere ilişkin kararlara karşı kanun yoluna başvurulamaz." şeklinde düzenlenmiş,İİK'nın 293. maddesinin gerekçesi ise; "Konkordato hakkındaki kapsamlı kanun yolu denetimi konkordatonun tasdiki aşamasında kabul edilmekte; mühlet aşamasında kanun yolu denetimi sınırlandırılmaktadır. 287 nci maddenin son fıkrası hükmüne göre geçici mühlet talebinin kabulü, geçici komiser görevlendirilmesi, geçici mühletin uzatılması ve tedbirlere ilişkin kararlara karşı kanun yoluna başvurulamayacağı gibi, 293 üncü maddeye göre de kesin mühlet talebinin kabulü ile kesin mühletin kaldırılması talebinin reddine ilişkin kararlara karşı da kanun yoluna başvurulamayacaktır.Kesin mühlet talebinin reddi kararlarına karşı ise kural olarak sadece istinaf yolu öngörülmüştür. İstisna olarak mahkemenin veya bölge adliye mahkemesinin konkordato talebinin reddiyle birlikte borçlunun iflasına da karar verdiği hallerde bu kararlara

karşı hem istinaf hem de temyiz kanun yollarına başvurulabilmesini öngören 164 üncü madde hükmü uygulanacaktır." şeklinde açıklanmıştır. Somut dosya yönünden inceleme yapıldığında; itiraz eden alacaklı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun talebine konu karar, HMK'nın 341.maddesinde ifade edilen nihai karar, ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz niteliğinde olmadığı gibi İİK'nın 285 vd. maddelerinde konkordato kurumu yönünden istinaf yolunun açık olduğu kararlardan da olmadığından istinaf başvurusunun HMK'nın 341 ve 352/1.b maddeleri uyarınca usulden reddine dair aşağıdaki şekilde karar verilmiştir.

HÜKÜM:Gereğesi yukarıda izah edildiği üzere;1-İtiraz eden alacaklı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu vekilinin istinaf başvurusunun 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 341 ve 352/1.b maddeleri uyarınca USUL-DEN REDDİNE,

2-İtiraz eden harçtan muaf olduğundan harç alınmasına yer olmadığına,3-İstinaf yargılaması için itiraz eden tarafından yapılan giderlerin kendi üzerinde bırakılmasına,4-Yatırılan gider avansından kalan kısmın itiraz edene ilk derece mahkemesince iadesine,5-Kararın ilk derece mahkemesince taraflara 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
14. HUKUK DAİRESİ**

**Esas No. 2025/87
Karar No. 2025/1247
Tarihi: 10.07.2025**

**İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/353, 355
6102 s. TTK/547**

ÖZETİ: *Tasfiye sonucu terkin edilen şirketin ihyasına karar verilirken ihyası istenen şirketin icra veya dava dosyası ile ya da ihyaya hangi idari işlem için talep ediliyorsa bununla sınırlı şekilde ihyaya kararı verilmesi gerekirken herhangi bir sınırlama yapılmadan şirketin ihyasına karar verilmesi de doğru olmamıştır. Açıklanan bu gerekçelerle, HMK'nın 353/1.a.6 maddesi uyarınca dosya üzerinden yapılan istinaf incelemesi sonucunda, ilk derece mahkemesinin istinafa konu kararının kaldırılmasına ve davanın yukarıdaki açıklamalar ışığında yeniden görülmesi için dosyanın kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine dair aşağıdaki karar verilmiştir.*

Taraflar arasındaki şirketin ihyasına ilişkin asıl ve birleşen davaların ilk derece mahkemesince yapılan yargılaması sonunda ilamda yazılı nedenlerle asıl ve birleşen davanın kabulüne dair verilen karara karşı, birleşen davada davalı tasfiye memuru vekili tarafından istinaf yoluna başvurulması üzerine Dai-remize gönderilmiş olan dava dosyası incelendi, gereği konuşulup düşünüldü.

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ Asıl ve birleşen davada davacı vekili, asıl ve birleşen dava dilekçelerinde özetle; Bakanlıklarının Gümrük ve Ticaret Başmüfettişleri tarafından ... San. ve Tic. Ltd. Şti.adına düzenlenen 10.02.2017 tarihli, 277-B/20 sayılı soruşturma raporu ile ithal edilen otomobillerin “yeni ve kullanılmamış” olarak beyan edilmesine karşın yapılan yurt dışı araştırmaları neticesinde “eski” olduğu ve dolayısıyla İthalat Rejim Kararının 7.maddesine aykırı şekilde ve izin almaksızın Türkiye’ye ithal edildiğinin anlaşıldığını, 95/7606 sayılı İthalat Rejimi Kararının 7.maddesinin "Eski, kullanılmış, yenileştirilmiş, kusurlu (defolu) ve yatık (zamanla dayanıklılığını yitirmiş) malların ithali izne tabidir." hükmünce 4458 sayılı Gümrük Kanununun 235/1-c maddesi; "Eşyanın ithali, lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya betli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabi olduğu halde uygunluk ve yeterlilik belgesine tabi değilmiş veya belge alınmış gibi beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, eşyanın gümrük vergilerinin yanı sıra, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir" hükmünce ve 235/4.maddesi "birinci Akranın (a) ve (c) bentlerinde belirtilen eşyaya el konularak mülkiyetinin kamuya geçirilmesine karar verilir ve eşya 177 ile 180 inci madde hükümlerine göre tasfiyeye tabi tutulur." hükmüne istinaden Gebze Gümrük Müdürlüğünce mülkiyetin kamuya geçirilmesi kararı ile 16.10.2018 tarihli ve ... sayılı ceza kararı alındığını, Gebze İlçe Emniyet Müdürlüğüne muhatap ... tarih/sayılı yazımız ile mezkur araçların trafik kayıtlarına satılamaz-devredilemez şerhi konulması hususunun bildirildiğini, bu kararların şirket ortağı olarak ...'a 06.11.2018 tarihinde tebliğ edildiğini, buna istinaden ... Tiç. San. ve Tic. Ltd, Şti.vekili tarafından 19.11.2018 tarihinde ... sayılı dilekçe ile ...ne bahse konu kararların iptali için başvuruda bulunulduğunu, Bölge Müdürlüğünün 10.12.2018 tarih ve ... sayılı kararı ile itirazın reddine ve bahse konu kararların onanmasına ilişkin olarak karar verildiğini, 19.12.2018 tarihinde tebliğ edildiğini, yükümlüsünce herhangi bir ödeme yapılmaması nedeniyle söz konusu kararların 08.06.2020 tarih ve ... sayılı yazı ekinde 6183 sayılı Amme Alacakları Usulü Hakkında Kanunun "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" bölümünün mükerrer madde 35- (EK: 25/5/1995 - 4108/11 md.) "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz." hükümleri doğrultusunda tekrar şirket ortağı ...'a 15.06.2020 tarihinde tebliğ edildiğini, Bölge Müdürlüğünce 25.06.2020 tarihinde ... sayı ve ... sayı ile intikal eden ... ve tasfiye edilen ... San. ve Tic. Ltd. Şti vekili Av. ... 'na ait itiraza karşı,

10.12.2018 tarihli ... barkod sayı karar ile 10.12.2018 tarihli ... sayılı kararlar daha önce tebligat yolu ile 11.12.2018 tarihinde tebliğ edildiğinden, kararların birer örnekleri 21.07.2020 tarihinde 56015257 sayılı yazı ile yeniden 26.07.2020 tarihinde tebliğ edildiğini, bu itibarla ilgili firma vekili tarafından tarihinde Kocaeli 2. Vergi Mahkemesi nezdinde ilgili kararların iptaline, dava ve yargılama giderleri ile vekalet ücretinin karşı tarafa yüklenilmesine karar verilmesi için talepte bulunulduğunu, söz konusu taleplerinin Kocaeli 2. Vergi Mahkemesinin 19.11.2020 tarihli, 2020/1564 Esas ve 2020/988 Karar sayılı kararı ile davanın ehliyet yönünden reddine karar verildiğini, kararın istinaf başvurusunda bulunulmaması nedeniyle 18.01.2021 tarihinde kesinleştiğini, bu aşamada bahse konu kamu alacağının tahsil edilebilmesi için şirketin ek tasfiyesinin gerektiğini ileri sürerek, TTK'nın 547.maddesi hükmü uyarınca, ... Tic. San. Ve Tic. Ltd. Şti.'nin yeniden tesciline ve ek tasfiyesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Birleşen davada davalı tasfiye memuru vekili, savunmasında özetle; dava konusu ihyaya ilişkin talebin Gebze Gümrük Müdürlüğünde işlem gören 2007 yılına ait gümrük beyannameleri ile ilgili olduğunu, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 231/2. maddesinde gümrük vergi ve cezaları için 3 yıllık, 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 20/3. maddesinde de 8 yıllık zamanaşımı süresi belirlendiğini, zamanaşımına uğramış bir konuda ihya kararı istendiğini, davacı idarenin iş bu davayı denetim elemanı raporu uyarınca sorumluluktan kurtulmak amacıyla açtığını, aksi düşünülürse sadece Gebze Gümrük Müdürlüğü iş ve işlemleri ile sınırlı karar verilmesi gerektiğini savunarak, davanın reddini istemiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ İlk Derece Mahkemesince yapılan yargılama sonucunda; "...Dava konusu şirkete ait sicil kaydının celp ve tetkikinde şirket merkezinin mahkememiz yargı sınırları içinde bulunduğu, bu bağlamda davaya bakma görev ve yetkisinin mahkememize ait olduğu, şirketin 27/11/2017 tarihi itibarıyla tasfiye sonucunda sicilden terkin edilmiş olduğu anlaşılmıştır. Toplanan deliller ve tüm dosya kapsamına göre; dava konusu şirket tarafından yapılan ithalat kapsamında mevzuata aykırılık nedeniyle davacı idare tarafından başlatılan soruşturma ve amme alacağının tahsili kapsamında dava konusu şirketin tasfiye nedeniyle sicilden terkin edilmiş olması nedeniyle işlemlerin yürütülebilmesi için şirketin ihyasını istemekte davacı tarafın hukuki yararı bulunduğu, bu nedenlerle açılan ihya davasının kabulüne, dava konusu şirketle ilgili usulsüz ithalattan dolayı idare tarafından yürütülen inceleme ve soruşturma bulunduğu halde şirketi tasfiye eden tasfiye memurunun kusurlu olması ve davanın açılmasına sebebiyet vermesi nedeniyle birleşen dava yönünden yargılama giderlerinden tasfiye memurunun sorumlu tutulması gerektiği kanaat ve sonucuna varılarak aşağıdaki hüküm kurulmuştur. " gerekçesiyle, asıl ve birleşen davanın ayrı ayrı kabulü ile davacının davasının kabulü ile İstanbul Ticaret Sicil Müdürlüğü ... sicil numarası ile kayıtlı tasfiye halinde ...Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'nin TTK'nın 547.maddesi gereğinin

ce ihyasına, tasfiye memuru olarak TTK'nın 547/2 maddesi gereğince ...'un görevlendirilmesine, ihya kararının TTK'nın 547.maddesi gereğince Ticaret Sicil Müdürlüğü nezdinde tescil ve ilanına karar verilmiştir. Bu karara karşı, davalı tasfiye memuru vekilince istinaf başvurusunda bulunulmuştur.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ Tasfiye Memuru vekili, istinaf başvuru dilekçesinde özetle; kararda, idare tarafından yürütülen inceleme ve soruşturma bulunduğu halde, şirketin tasfiye edilmesinden söz edildiğini, oysa dava dilekçesinin ve eklerinin incelenmesinden de görüleceği üzere, dava konusu ihyaya ilişkin talebin Gebze Gümrük Müdürlüğünde işlem gören 2007 yılına ait gümrük beyannameleri ile ilgili olduğunu, davalının Gümrük ve Ticaret Başmüfettişleri tarafından ... Otomotiv Tic. San. ve Tic. Ltd. Şti. adına düzenlenen 10.02.2017 tarihli, 277-B/20 sayılı soruşturma raporundan haberdar olmadığını, denetim elemanları tarafından, beyanname tarihlerinden 10 yıl sonra rapor düzenlendiğini, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 231/2. maddesinde gümrük vergi ve cezaları için 3 yıllık, 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 20/3. maddesinde de 8 yıllık zamanaşımı süresi belirlendiğini, zamanaşımına uğramış bir konuda rapor düzenlendiğini, bu raporun gereği için mahkemeden ihya kararı istendiğini, davacı idarenin iş bu davayı denetim elemanı raporu uyarınca sorumluluktan kurtulmak amacıyla açtığını, geçmişe şamil karar verilemeyeceğini, zamanaşımına uğrayan olayları ihya etmeyeceğini, gümrük beyannamelerinin müvekkilinin eşi ...'un sağlığı sırasında işlem gördüğünü, ... hakkında açılan ceza davalarının 2010 yılında vefat etmesi sebebiyle düşüğünü, ... hakkında ceza davası açılmadığını, bu nedenle yerel mahkemenin tasfiye memurunun kusurlu olduğu ve davanın açılmasına sebebiyet verdiği kanaatine ne şekilde ulaştığını anlayamadıklarını, Gebze Gümrük Müdürlüğü iş ve işlemleri ile sınırlı olmak üzere ihya kararı verilmesi gerektiğini ileri sürmelerini rağmen bu taleplerinin değerlendirilmediğini, müvekkilinin kusurlu olmadığını, bu nedenle, hükmün 7 numaralı bendinde "7-Davacı vekili için AAÜT'ne göre belirlenen 30.000-TL vekalet ücretinin davacıdan alınarak davalıya verilmesine," şeklinde yazılan cümlelerin "7-Davacı vekili için AAÜT'ne göre belirlenen 30.000,00 TL vekalet ücretinin davalıdan alınarak davacıya verilmesine, " şeklinde düzeltilmesi gerektiğini, bu nedenlerle ilk derece mahkemesinin istinafa konu kararının usul ve yasaya aykırı olduğunu belirterek, kararın kaldırılmasına karar verilmesini istemiştir.

İNCELEME VE GEREKÇE Asıl ve birleşen dava, TTK'nın 547. maddesi uyarınca, ek tasfiye işlemleri için şirket sicil kaydının ihyası istemine ilişkindir. İlk derece mahkemesince yapılan yargılama sonucunda asıl ve birleşen davanın kabulüne karar verilmiş; bu karara karşı, davalı tasfiye memuru vekili tarafından, yasal süresi içinde, istinaf başvurusunda bulunulmuştur. İstinaf incelemesi, HMK'nın 355. maddesi uyarınca, ileri sürülmüş olan istinaf nedenleriyle ve kamu düzeni yönüyle sınırlı olarak yapılmıştır. Asıl ve birleşen davada davacı vekilince, ... Otomotiv Tic. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin TTK'nın 547.maddesi uyarınca ihyasına karar verilmesi talep edilmiştir. İlk derece mahkemesince verilen 14.02.2022 tarihli ve 2021/599 Esas, 2022/166 Karar sayılı karar ile davanın kabulüne ve şirketin ihyasına karar verildiği, bu karara karşı

tasfiye memuru ... vekilince istinaf başvurusunda bulunulduğu, bunun üzerine dosyanın istinaf incelemesi için Dairemiz geldiği, Dairemizin 20.12.2023 tarihli ve 2023/1735 Esas, 2023/2077 Karar sayılı kararı ile; tasfiye memuruna karşı dava açılması için davacıya süre verilmesi, dava açıldığı takdirde her iki davanın birleştirilerek işlem yapılması, davalı ... Sicil Müdürlüğüne dava dilekçesinin tebliğ edilerek savunma hakkının verilmesi, ayrıca ilgili Ticaret Sicil Müdürlüğünden dava dışı şirkete ilişkin ticaret sicil kayıtları getirtilmesi için ilk derece mahkemesi kararının HMK'nın 353/1a.6 maddesi uyarınca kaldırılmasına karar verildiği, Dairemiz kaldırma kararı sonrasında mahkemece istinafa konu eldeki kararın verildiği anlaşılmaktadır. İlk derece mahkemesince Dairemizin kaldırma kararında belirtildiği üzere davacı vekiline, tasfiye memuruna da ihya davası açmak üzere süre verildiği, davacı vekilince Bakırköy 1. Asliye Ticaret Mahkemesinin 2024/453 Esas sayılı dosyası ile dava açıldığı ve eldeki dava ile birleştirilmiş olduğu, ancak dava dilekçesinin asıl davada davalı ... Sicil Müdürlüğüne tebliğ edilmediği, bu haliyle Dairemiz kaldırma kararının gereğinin eksik yerine getirilerek karar verildiği anlaşılmaktadır. Davalı ... Sicil Müdürlüğüne dava dilekçesi tebliğ edilmeden yokluğunda yargılama yapılarak karar verilmesi hukuki dinlenilme hakkının ve bu kapsamda adil yargılama hakkının ihlali niteliğinde olduğundan mahkemece davalı ... Sicil Müdürlüğüne dava dilekçesi tebliğ edilmeden inceleme yapıp karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olmuştur. Kabule göre de; tasfiye sonucu terkin edilen şirketin ihyasına karar verilirken ihyası istenen şirketin icra veya dava dosyası ile ya da ihya hangi idari işlem için talep ediliyorsa bununla sınırlı şekilde ihya kararı verilmesi gerekirken herhangi bir sınırlama yapılmadan şirketin ihyasına karar verilmesi de doğru olmamıştır (Yargıtay 11.HD'nin 03.04.2023 tarihli ve 2023/1703 Esas, 2023/2036 Karar sayılı kararı). Açıklanan bu gerekçelerle, HMK'nın 353/1.a.6 maddesi uyarınca dosya üzerinden yapılan istinaf incelemesi sonucunda, ilk derece mahkemesinin istinafa konu kararının kaldırılmasına ve davanın yukarıdaki açıklamalar ışığında yeniden görülmesi için dosyanın kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine dair aşağıdaki karar verilmiştir.

KARAR:Yukarıda açıklanan gerekçelerle;1-HMK'nın 353/1.a.6. maddesi uyarınca, ilk derece mahkemesinin istinafa konu kararının kaldırılmasına, 2-Yukarıdaki açıklamalar ışığında davanın yeniden görülmesi için dosyanın kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine, 3-Tasfiye memuru tarafından yatırılan istinaf peşin karar harcının, talep hâlinde, ilk derece mahkemesince davalı tasfiye memuruna iadesine,4-Yapılan kanun yolu giderlerinin, ilk derece mahkemesince, esas hükümle birlikte yargılama giderleri içinde değerlendirilmesine,5-Gerekçeli kararın ilk derece mahkemesince taraflara tebliğine dair; HMK'nın 353/1.a maddesi uyarınca dosya üzerinden yapılan istinaf incelemesi sonunda, oy birliğiyle ve kesin olarak karar verildi.

İDARİ GÖRÜŞLER

ADMINISTRATIVE OPINIONS

* Sirküler Listesi

Circular List

* Sirkülerler

Circulars

SİRKÜLER LİSTESİ
CIRCULAR LIST

GELİR VERGİSİ SİRKÜLERİ

NO	KONU
98	5510 sayılı Kanunun ek 9 uncu maddesi kapsamında ev hizmetlerinde çalışanlara, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan istisnanın uygulaması

SİRKÜLERLER

CIRCULARS

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir Vergisi Sirküleri /98

Konusu: 5510 sayılı Kanunun ek 9 uncu maddesi kapsamında ev hizmetlerinde çalışanlara, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan istisnanın uygulaması

Tarihi: 07/04/2015

Sayısı: GVK -98/2015-1

İlgili olduğu maddeler: Gelir Vergisi Kanunu Madde 23, 61, 63 ve 94

İlgili olduğu kazanç türleri: Ücret

1. Giriş

Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin (6) numaralı bendinde yer alan istisnanın, 5510 sayılı Kanunun ek 9 uncu maddesi kapsamında ev hizmetlerinde çalışanlar yönünden uygulaması bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. Yasal Mevzuat

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinin birinci fıkrasında, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde ise "Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir.)" nin gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa 10/9/2014 tarih ve 6552 sayılı Kanunun 55 inci maddesi ile eklenen Ek 9 uncu maddede "Ev hizmetlerinde bir veya birden fazla gerçek kişi tarafından çalıştırılan ve çalıştıkları kişi yanında ay içinde çalışma saati süresine göre hesaplanan çalışma gün sayısı 10 gün ve daha fazla olan sigortalılar hakkında Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalılara ilişkin hükümler uygulanır. Bunların bildirimi, işverenler tarafından örneği Kurumca hazırlanan belgeyle en geç çalışmanın geçtiği ayın

sonuna kadar yapılır. Süresinde yapılmayan bildirim için işverene 102 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendi hükmü uygulanır.

Ev hizmetlerinde bir veya birden fazla gerçek kişi tarafından çalıştırılan ve çalıştıkları kişi yanında ay içinde çalışma saati süresine göre hesaplanan çalışma gün sayısı 10 günden az olanlar için ise, çalıştırıldıkları süreyle orantılı olarak çalıştıranlarca 82 nci maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının %2'si oranında iş kazası ve meslek hastalığı sigortası primi ödenir. ..." hükmü yer almaktadır.

3. Değerlendirme

Evlerde hizmet sunan kişilerin elde ettikleri gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden "ücret" olarak nitelendirilmektedir.

Söz konusu ücretin Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Hizmetin özel fertler tarafından verilmesi,
- Hizmetin ev, bahçe, apartman gibi ticaret mahalli olmayan sair yerlerde verilmesi,
- Çalışanların, mürebbiyelik hariç olmak üzere orta hizmetçilik, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde istihdam edilmeleri, gerekmektedir.

Buna göre; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun ek 9 uncu maddesi kapsamında ev hizmetlerinde çalışanlara yapılan ücret ödemelerinin yukarıda belirtilen şartlar dahilinde gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir.

Diğer taraftan, istisnanın uygulamasında hizmet erbabının Türkiye'de dar mükellef veya tam mükellef statüsünü taşımasının bir önemi bulunmadığından, dar mükellef kişilerin elde edecekleri ücretlerin de yukarıda yer alan şartları taşımaları kaydıyla gelir vergisinden istisna edileceği tabiidir.

Duyurulur.

Adnan ERTÜRK
Gelir İdaresi Başkanı

RESMÎ GAZETE
ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL
GAZETTE

01.08.2025 - 31.08.2025 Tarihleri Arası
Between 01.08.2025 and 31.08.2025

RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE

MİLLETLERARASI ANTLAŞMALAR

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Kapsamında Akdedilen Türkiye İçin Çok Yıllı Rekabetçilik ve Yenilik Eylem Programına Ait Finansman Anlaşmasında Değişiklik Yapılmasına İlişkin Olarak Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Avrupa Komisyonu Arasında 27/5/2025 ve 10/6/2025 Tarihli Mektupların Teatisi Yoluyla İmzalanan Ekli Değişiklik Protokolünün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10164)	07.08.2025 32979
Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Kapsamında Akdedilen Türkiye İçin Çok Yıllı Ulaştırma Eylem Programına Ait Finansman Anlaşmasında Değişiklik Yapılmasına İlişkin Olarak Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Avrupa Komisyonu Arasında 27/5/2025 ve 10/6/2025 Tarihli Mektupların Teatisi Yoluyla İmzalanan Ekli Değişiklik Protokolünün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10165)	07.08.2025 32979
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Pakistan İslam Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Hükümlülerin Nakli Anlaşmasının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10166)	07.08.2025 32979
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Türkmenistan Hükümeti Arasında Bitki Koruma ve Bitki Karantinası Alanında İşbirliği Anlaşmasının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10167)	07.08.2025 32979
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Türkmenistan Hükümeti Arasında Teknik Düzenlemeler, Standardizasyon, Uygunluk Değerlendirmesi, Akreditasyon ve Metroloji Alanlarında İşbirliği Anlaşmasının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10168)	07.08.2025 32979
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Türkmenistan Hükümeti Arasında Meteoroloji Alanında İşbirliği Anlaşmasının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10169)	07.08.2025 32979
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Türkmenistan Hükümeti Arasında Gençlik ve Spor Alanında İşbirliği Anlaşmasının Uygulanması İçin Gençlik Politikası Alanında 2024-2026 Dönemi İşbirliği Eylem Planının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10170)	07.08.2025 32979
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Irak Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Ürün Güvenliği ve Ticarete Teknik Engeller Alanlarında Danışma ve İşbirliği Mekanizması Tesis Edilmesine Dair Protokolün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10171)	07.08.2025 32979
Türkiye Cumhuriyeti Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ile Irak Cumhuriyeti Çalışma ve Sosyal İşler Bakanlığı Arasında İstihdam ve Sosyal Güvenlik Alanlarında Mutabakat Zaptının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10172)	07.08.2025 32979
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Irak Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Sağlık ve Tıp Bilimleri Alanında İşbirliğine İlişkin Mutabakat Zaptının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10173)	07.08.2025 32979

Türkiye Cumhuriyeti ile Birleşmiş Milletler ve Bazı Uzmanlık Kuruluşları Arasındaki 21 Ekim 1965 Tarihli Değiştirilmiş Teknik Yardım Standart Anlaşması Hükümlerinin Gerekli Değişikliklerle Birleşmiş Milletler Türkiye Mukim Koordinatörlük Ofisi ve Personeli Hakkında 1 Yıl Süreyle Uygulanmasına İlişkin Olarak Türkiye Cumhuriyeti ile Birleşmiş Milletler Sekreteryası Arasında Teati Edilen Ekli Notaların Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10310)	29.08.2025 33001
Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Kapsamında Akdedilen Türkiye İçin Çok Yıllı Çevre ve İklim Değişikliği Eylem Programına Ait Finansman Anlaşmasında Değişiklik Yapılmasına İlişkin Olarak Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Avrupa Komisyonu Arasında 27/5/2025 ve 10/6/2025 Tarihli Mektupların Teatisi Yoluyla İmzalanan Ekli Değişiklik Protokolünün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10311)	29.08.2025 33001
Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Kapsamında Akdedilen Türkiye İçin Çok Yıllı İstihdam, Eğitim ve Sosyal Politikalar Eylem Programına Ait Finansman Anlaşmasında Değişiklik Yapılmasına İlişkin Olarak Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Avrupa Komisyonu Arasında 23/5/2025 ve 10/6/2025 Tarihli Mektupların Teatisi Yoluyla İmzalanan Ekli Değişiklik Protokolünün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10312)	29.08.2025 33001

YÖNETMELİKLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Bandırma Onyedİ Eylöl Üniversitesi Yabancı Dil Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.08.2025 32973
Karabük Üniversitesi Fizyoterapi ve Rehabilitasyon Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.08.2025 32973
İşkolları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.08.2025 32974
Gaziantep Büyükşehir Belediyesi İmar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.08.2025 32974
İstanbul Üniversitesi Avrupa Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	03.08.2025 32975
İstanbul Üniversitesi İktisat Faköltesi İktisadî Gelişme Enstitüsü Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	03.08.2025 32975
İstanbul Üniversitesi İstatistik Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	03.08.2025 32975
İstanbul Üniversitesi Mikroorganizma Kültür Koleksiyonları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	03.08.2025 32975
İstanbul Üniversitesi Sermaye Piyasaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	03.08.2025 32975
Selçuk Üniversitesi Dilek Sabancı Devlet Konservatuvarı Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	04.08.2025 32976
Selçuk Üniversitesi Hukuk Faköltesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	04.08.2025 32976

Selçuk Üniversitesi Veteriner Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	04.08.2025 32976
Tütün Mamullerinin Üretim ve Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	06.08.2025 32978
Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	06.08.2025 32978
Türk-Alman Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	06.08.2025 32978
Doğrudan Satışlar Hakkında Yönetmelik	08.08.2025 32980
İş Yeri Dışında Kurulan Sözleşmeler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.08.2025 32980
Haliç Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.08.2025 32980
Haliç Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.08.2025 32980
Nükleer Santrallerde Tesis İçi Doğru Akım Güç Kaynakları Yönetmeliği	09.08.2025 32981
Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü Disiplin Amirleri Yönetmeliği	09.08.2025 32981
İzmir Tınaztepe Üniversitesi Dil ve Konuşma Bozuklukları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	09.08.2025 32981
Aksaray Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.08.2025 32982
Bursa Uludağ Üniversitesi İslam İktisadı ve Finansı Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	10.08.2025 32982
Ardahan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.08.2025 32983
Atılım Üniversitesi Deney Hayvanları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	11.08.2025 32983
Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.08.2025 32983
Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	11.08.2025 32983
Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.08.2025 32984
Asansör Piyasa Gözetimi ve Denetimi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.08.2025 32984
Mal Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.08.2025 32984
Planlı Alanlar İmar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.08.2025 32985
Etil Alkol ve Metanolün Üretimi ile İç ve Dış Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.08.2025 32985
Bursa Uludağ Üniversitesi Bağımlılık Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	13.08.2025 32985

İstanbul Medeniyet Üniversitesi Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	13.08.2025 32985
Demiroğlu Bilim Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.08.2025 32986
Sinop Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.08.2025 32986
Sinop Üniversitesi Önlisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.08.2025 32986
Sağlık Meslek Mensuplarının Serbest Meslek İcrası Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	15.08.2025 32987
Fırat Üniversitesi Yabancı Dil Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	15.08.2025 32987
Kırıkkale Üniversitesi Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	16.08.2025 32988
Erzurum Teknik Üniversitesi Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	17.08.2025 32989
İnönü Üniversitesi Batarya Teknolojileri Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	17.08.2025 32989
Ataşehir Adıgüzel Meslek Yüksekokulu Ana Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.08.2025 32990
Giresun Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	18.08.2025 32990
Giresun Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.08.2025 32990
Selçuk Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.08.2025 32990
Selçuk Üniversitesi Güzel Sanatlar Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.08.2025 32990
Karayolları Trafik Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.08.2025 32991
Okul Servis Araçları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.08.2025 32991
Ostim Teknik Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.08.2025 32991
Bingöl Üniversitesi Bingöl Araştırmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	20.08.2025 32992
İstanbul Aydın Üniversitesi Tıp Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.08.2025 32992
Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Medya ve İletişim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	20.08.2025 32992
Dokuz Eylül Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	21.08.2025 32993
Erzincan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	21.08.2025 32993
İstanbul Topkapı Üniversitesi Girişimcilik Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	21.08.2025 32993

Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine İlişkin Yükümlülüklerle Uyum Programı Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.08.2025 32994
Orman Kanununun 16 ncı Maddesinin Uygulanması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.08.2025 32994
Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.08.2025 32994
Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu Genel Müdürlüğü Taşınmaz Satış ve Kiraya Verme Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	22.08.2025 32994
Akdeniz Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	23.08.2025 32995
Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi Moleküler Tıp Merkezi Araştırma Laboratuvarı Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	24.08.2025 32996
Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.08.2025 32996
Yozgat Bozok Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.08.2025 32996
Gaziantep İslam Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Deney Hayvanları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	25.08.2025 32997
Karadeniz Teknik Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği	25.08.2025 32997
İstanbul Kent Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	26.08.2025 32998
Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	26.08.2025 32998
Yeni Yüzyıl Üniversitesi Ağız ve Dış Sağlığı Eğitim, Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	26.08.2025 32998
Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.08.2025 32999
Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.08.2025 32999
Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları ile Devralınacak Alacaklara İlişkin İşlemler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.08.2025 32999
Toprak Mahsulleri Ofisi Genel Müdürlüğünün İthalat Yoluyla Yapacağı Tarımsal Ürün Alımları ve Buna İlişkin Hizmet Alımları İhale Yönetmeliği	27.08.2025 32999
Deniz ve İçsular Seyir Duyuruları Yönetmeliği (Karar Sayısı: 10280)	28.08.2025 33000
Abdullah Gül Üniversitesi Uzaktan Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	28.08.2025 33000
İstanbul Atlas Üniversitesi Beyin Araştırmaları ve Yapay Zeka Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	28.08.2025 33000
Atatürk Üniversitesi Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	29.08.2025 33001

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Peynircilik Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	29.08.2025 33001
Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.08.2025 33001

TEBLİĞLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Firmaların Yurt Dışı Kaynaklı Dövizlerinin Türk Lirasına Dönüşümünün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Sayı: 2023/5)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/18)	01.08.2025 32973
2025-2027 Yıllarında Yapılacak Bitkisel Üretime Yönelik Desteklemeler ile Diğer Bazı Tarımsal Desteklemelere Ödeme Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2024/39)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/13)	05.08.2025 32977
Proje ve Kontrollük İşlerinde Uygulanacak Fiyat Artış Oranları Hakkında Tebliğ	07.08.2025 32979
Balon Balığı Avcılığının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/8)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/22)	07.08.2025 32979
Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Kimyasalların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2025/6)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2025/35)	07.08.2025 32979
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/27)	07.08.2025 32979
İthalatta Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğ (No: 2025/6)	07.08.2025 32979
Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Kurum Katkısına İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğ (2010/1)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ	07.08.2025 32979
Dış Ticarete Risk Esaslı Kontrol Sistemi Hakkında Tebliğ (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2025/28)	08.08.2025 32980
Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 87)	09.08.2025 32981
2025-2026 Eğitim ve Öğretim Yılında Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya İlleri ile Gaziantep İlinin İslahiye ve Nurdağı İlçelerindeki Özel Okullarda Öğrenim Gören ve Önceki Yıllarda Eğitim ve Öğretim Desteği Kapsamına Alınıp Öğretim Kademesini Tamamlamayan Öğrenciler İçin Eğitim ve Öğretim Desteği Verilmesine İlişkin Tebliğ	12.08.2025 32984
2025-2026 Eğitim Öğretim Yılında Organize Sanayi Bölgeleri İçinde ve Organize Sanayi Bölgeleri Dışında Açılan Özel Meslekî ve Teknik Anadolu Liselerinde Öğrenim Gören/Görecekt Öğrenciler İçin Eğitim ve Öğretim Desteği Verilmesine İlişkin Tebliğ	12.08.2025 32984
Yatırım Projelerinin Stratejik Öncelik ve Teknik Değerlendirmesine Dair Tebliğde Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ	12.08.2025 32984
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: 2025/3)	12.08.2025 32984

İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	14.08.2025 32986
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/5)	15.08.2025 32987
Konkordato Gider Avansı Tarifesi	16.08.2025 32988
Zorunlu Karşılıklar Hakkında Tebliğ (Sayı: 2013/15)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/19)	16.08.2025 32988
2025 Yılı Temmuz Ayına Ait Dahilde İşleme İzin Belgelerinin (D1) Listesi	17.08.2025 32989
2025 Yılı Temmuz Ayına Ait Yurt İçi Satış ve Teslim Belgelerinin (D3) Listesi	17.08.2025 32989
2025 Yılı Temmuz Ayına Ait Hariçte İşleme İzin Belgelerinin (H1) Listesi	17.08.2025 32989
2025 Yılı Temmuz Ayına Ait Firma Talebine İstinaden İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	17.08.2025 32989
Türk Gıda Kodeksi Krema ve Kaymak Tebliği (No: 2025/18)	23.08.2025 32995
İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresine İlişkin Tebliğ (No: 2025/7)	23.08.2025 32995
Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Sayı: 2021/14)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/20)	23.08.2025 32995
Altın Hesaplarından Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Sayı: 2021/16)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/21)	23.08.2025 32995
Altın Cinsinden Fiziki Varlıkların Finansal Sisteme Kazandırılması Hakkında Tebliğ (Sayı: 2022/11)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/22)	23.08.2025 32995
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/20)	25.08.2025 32997
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/23)	25.08.2025 32997
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/24)	26.08.2025 32998
Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2026 ve 2027 Yıllarını Kapsayan 8. Dönem Toplu Sözleşme	27.08.2025 32999
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/25)	27.08.2025 32999
Uluslararası Gözetim Kuruluşu Statüsüne İlişkin Tebliğ (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2025/30)	27.08.2025 32999
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/21)	28.08.2025 33000
Ulusal Meslek Standartlarına Dair Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/6)	28.08.2025 33000

Ulusal Meslek Standartlarına Dair Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/7)	28.08.2025 33000
Sermaye Piyasasında Faaliyette Bulunanlar İçin Lisanslama ve Sicil Tutmaya İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (VII-128.7)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (VII-128.7.ğ)	28.08.2025 33000
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/26)	29.08.2025 33001
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/28)	29.08.2025 33001

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 ÜCRETİ 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 usule 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 Mücavir 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 havaletlerine 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 havaletlerine 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, yanışma 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

**Hukuk Muhakemeleri Kanunu
(6100)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
2	1471
352	1484
353	1475, 1480, 1486
355	1486
359	1480

**Kültür ve Tabiat Varlıklarını
Koruma Kanunu (2863)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
21	1461

Türk Ticaret Kanunu (6102)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
4	1471
5	1471
11	1471
547	1486

**Yıpranan Tarihi ve Kültürel
Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek
Korunması ve Yaşatılarak
Kullanılması Hakkında Kanun
(5366)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
1	1461
3	1461

"2005 yılından beri Fikrî ve Sinaî Haklar Hukuku alanında, aralıksız yayın hayatını sürdürmekte olan 6 aylık, hakemli hukuk dergimizdir."



FİKRÎ VE SİNÂİ HAKLAR DERGİSİ

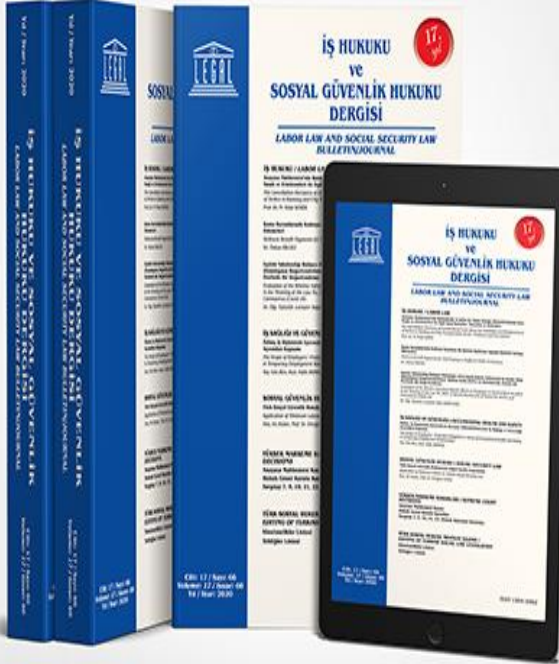
JOURNAL OF INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS

Detaylı Bilgi için

<https://legal.com.tr/kategori/legal-dergileri-fikrî-ve-sinai-haklar-dergisi/1087>



"2004 yılından beri İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku alanında, aralıksız yayın hayatını sürdürmekte olan aylık, hakemli, TR Dizin Hukuk Veri Tabanı'nda dizinlenen, hukuk dergimizdir."



İŞ HUKUKU VE SOSYAL GÜVENLİK HUKUKU DERGİSİ

LABOR LAW AND SOCIAL SECURITY LAW
BULLETIN/JOURNAL

Detaylı Bilgi için

<https://legal.com.tr/dergiler/kategori/is-hukuku-ve-sosyal-guvenlik-hukuku-dergisi/1091>

