

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: 249

Volume: 21/Issue: 249

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. Lütfullahman BAŞÖZ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/

Responsible Manager: Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

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

Yayıncının Adı/Name of Legal Yayıncılık A.Ş.

Publishing Company: (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: Eylül /September 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 - Emekli 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
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...

ABD ürünlerinde ek vergi kaldırıldı. Türkiye için ne anlama geliyor?

23.9.2025, <https://finans.cnnturk.com>

ABD menşeli ürünlere uygulanan ek vergilerin kaldırılmasının Türkiye ekonomisine olası etkileri değerlendiren Ekonomist Doç. Dr. Yüksel Okşak şunları söyledi: Ben bu kararı üç eksende okuyorum ve her eksenin mekanizmasını açık etmek isterim.

Maliyet–fiyat ekseni: 2018’de ABD menşeli bazı ürünlere getirilen ek vergiler kaldırıldı. Bu adım, otomobil, kozmetik, plastik-ambalaj ve bazı içeceklerde maliyetleri düşürerek fiyatlara doğrudan ve dolaylı olarak yansiyabilir. Makro TÜFE’de büyük bir değişim beklenmese de alt kalemlerde hissedilir bir rahatlama öngörülüyor.

Jeoekonomik-sinyal ekseni: Vergi kaldırılması, ABD ile ticari ilişkilerde normalleşme mesajı veriyor. Bu durum, doğrudan yatırım iştahını artırabilir ve tedarik zinciri ile sertifikasyon süreçlerinde görünmez engelleri azaltabilir. İş dünyası, bu tür sinyalleri orta vadeli yatırım kararlarında avantaj olarak değerlendiriyor.

Makro ölçek ekseni: ABD’nin Türkiye ithalatındaki payı sınırlı olduğundan manşet büyüme, cari denge veya enflasyon üzerinde tek hamlede büyük etkiler beklenmiyor. Ancak ara malı ve nihai mal geçişlerinde maliyet optimizasyonu sağlanabilir. Bu, ilgili sektörlerde rekabet gücüne küçük ama kalıcı katkı sunuyor.

“TİCARET HEDEFİNE POZİTİF AMA TEK BAŞINA YETERLİ DEĞİL”

100 milyar dolarlık ticaret hedefine pozitif ama tek başına yeterli olmadığını ifade eden Okşak açıklamasına şöyle devam etti: Şu anda toplam ticaret hacmi kabaca 32–33 milyar \$ bandında. 100 milyar \$ için üç şeridi aynı anda açmak gerekir:

Gümrük dışı engeller: Lojistik (liman/sahil kapasiteleri, soğuk zincir), karşılıklı sertifikasyon (gıda, medikal, makine emniyeti), kamu alımları mevzuatında pazar erişimi gibi başlıklar. Bu alanlarda ilerleme, “iş yapma maliyeti”ni düşürür.

Yatırım–üretim derinliği: Türkiye’de ABD’li firmalarla ortak üretim/son montaj ve ABD pazarına özel ürün regülasyonuna uygun üretim hatlarının artması gerekir. Türkiye’nin nitelikli işgücü ve coğrafi avantajı bu adımı destekler.

Hizmet ticareti ve teknoloji transferi: Yazılım, fintech, sağlık turizmi, savunma yan sanayi, yeşil dönüşüm teknolojileri (batarya, geri dönüşüm, enerji verimliliği) gibi alanlarda hizmet ve lisans gelirleri büyütülebilir. Bu karar, “psikolojik eşik”leri yumuşattığı ve bazı ürünlerde maliyeti düşürdüğü için hedefe ivme verir; ancak 100 milyar \$ seviyesine çıkışı politika seti ve yatırım dalgası ile mümkün olur.

“TÜKETİCİ FİYATLARINA HEM DE ENFLASYON BEKLENTİLERİNE ETKİ EDECEK”

Ek vergilerin kaldırılması, Türkiye’nin enflasyon hedeflerine ulaşmasındaki rolü için Okşak, “ABD menşeli bazı tüketim mallarına uygulanan ek vergilerin kaldırılması, kısa vadede fiyatlarda sınırlı da olsa aşağı yönlü bir baskı oluşturabilir ve TÜFE sepeti-

ne küçük ama ölçülebilir bir katkı sağlar. Bu etki, özellikle ilgili ürünlerin sepet içindeki payına bağlı olarak hissedilecektir.

Öte yandan, 21 Kasım 2025'te yürürlüğe girecek yeni otomotiv ilave gümrük vergisi (İGV), AB/STA kapsamı dışındaki binek araçlarda ÖTV ve KDV matrahını artırarak fiyatları yukarı çekecek. Bu durum hem doğrudan tüketici fiyatlarına hem de enflasyon beklentilerine etki edecektir. Net sonuç, ABD menşeli ürünlerdeki fiyat düşüşü ile otomotivdeki artışın ağırlıklarına bağlı olarak oluşacak ve politika yapıcılar için çekirdek enflasyon ile enerji-dışı mallar arasında dikkatle izlenmesi gereken bir denge yaratacaktır." Dedi.

FİYAT VE REKABET DENGESİ

"Düzenlemenin otomotiv sektöründe fiyat ve rekabet dengesi nasıl değişebilir?" sorusuna Okşak şöyle yanıt verdi:

Takvim ve kapsam: ABD'ye uygulanan ek vergi 22 Eylül 2025'te kaldırıldı, ancak otomotivde yeni İlave Gümrük Vergisi (İGV) 21 Kasım 2025'te yürürlüğe girecek. Bu aralık, ithalatçılar için "önden yükleme" fırsatı yaratıyor. AB ve STA kapsamındaki ülkeler yeni İGV'den muaf olacak, etkiler AB/STA dışı menşelerde yoğunlaşacak.

Yeni İGV yapısı ve fiyat etkisi: AB/STA dışı binek araçlarda içten yanmalı ve hafif hibritlerde %25 veya ≥ 6.000 \$, plug-in hibritlerde %30 veya ≥ 7.000 \$, tam elektrikli araçlarda %30 veya ≥ 8.500 \$ uygulanacak. Asgari dolar tutarları özellikle orta-alt segmentte bağlayıcı olup ÖTV ve KDV matrahını artırıyor, böylece fiyat etkisi vergi-üzeri-kademelerle büyüyor.

Rekabet ve piyasa dinamikleri: ABD menşeli araçlarda ek yük kalksa da 21 Kasım sonrası yeni İGV maliyeti artıracak. AB/STA menşeli araçlar avantaj kazanırken, Çin, Japonya ve ABD gibi STA dışı menşelerde fiyat adımı keskinleşebilir. Tedarik, stok yönetimi ve ikinci el piyasası stratejileri de bu dönemde yeniden şekillenebilir.

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK
Legal Malî Hukuk Dergisi Editörü

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 21/Sayı: 249

Yıl: 2025

İÇİNDEKİLER

Makaleler	1545
Araştırma Makalesi	
OECD BEPS 3. Eylem Planı Kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları ve Çifte Vergilendirme ile Bu Konudaki Kurallar Hakkında Bazı Değerlendirmeler	
Doç. Dr. ADİL NAS	1547
Kamu Görevlilerinin Mali Sorumluluğu ve Disiplin Hukuku İlişkisi	
Dr. Öğr. Üyesi Cem ANGIN	1569
Türkiye Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin 2020-2024 AB İlerleme Raporları Üzerinden İncelenmesi: Güncel Gelişmeler ve Kurumsal Gerilimler	
Dr. Öğr. Üyesi Faruk Selahattin YOLCU	1593
Malî Gelişmeler	1619
Yargıtay Kararları.....	1645
Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı	1647
Bölge Adliye Mahkemesi Kararları	1661
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararları	1663
İdari Görüşler	1715
Sirküler Listesi	1717
Sirkülerler.....	1719
Resmî Gazete Özetleri	1721
Önemli Bilgiler	1731
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini	1765
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	1767

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 21/Issue: 249

Year: 2025

CONTENTS

Articles.....	1545
Research Articles	
OECD BEPS Action 3 Controlled Foreign Corporate and Double Taxation (And Some Considerations About These Rules) <i>Assoc. Prof. Dr. ADİL NAS</i>	1547
The Relationship Between Financial Liability of Public Officer and Disciplinary Law <i>Dr. Lecturer Cem ANGIN</i>	1569
An Analysis of the Turkish Public Internal Financial Control System Based on the 2020-2024 EU Progress Reports: Current Developments and Institutional Tensions <i>Dr. Lecturer Faruk Selahattin YOLCU</i>	1593
Fiscal Developments	1619
Decisions of the Court of Civil Appeals	1645
Decision of the General Assembly of the Court of Civil Appeals	1647
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal.....	1661
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal	1663
Administrative Opinions	1715
Circular List	1717
Circulars	1719
Abstracts of Official Gazette.....	1721
Important Information.....	1731
Index of High Courts' Decisions.....	1765
Index of Related Law Code Articles	1767

MAKALELER ARTICLES

- * OECD BEPS Action 3 Controlled Foreign Corporate and Double Taxation (And Some Considerations About These Rules)

OECD BEPS 3. Eylem Planı Kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları ve Çifte Vergilendirme ile Bu Konudaki Kurallar Hakkında Bazı Değerlendirmeler

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. ADİL NAS

- * The Relationship Between Financial Liability of Public Officer and Disciplinary Law

Kamu Görevlilerinin Mali Sorumluluğu ve Disiplin Hukuku İlişkisi

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Cem ANGIN

- * Türkiye Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin 2020-2024 AB İlerleme Raporları Üzerinden İncelenmesi: Güncel Gelişmeler ve Kurumsal Gerilimler

An Analysis of the Turkish Public Internal Financial Control System Based on the 2020-2024 EU Progress Reports: Current Developments and Institutional Tensions

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Faruk Selahattin YOLCU

**OECD BEPS ACTION 3 CONTROLLED FOREIGN
CORPORATE AND DOUBLE TAXATION
(AND SOME CONSIDERATIONS ABOUT THESE RULES) ***
(OECD BEPS 3. EYLEM PLANI KAPSAMINDA KONTROL EDİLEN YABANCI
KURUM KAZANÇLARI VE ÇİFTE VERGİLENDİRME İLE BU KONUDAKİ
KURALLAR HAKKINDA BAZI DEĞERLENDİRMELER)

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. ADİL NAS**

ABSTRACT

CFC rules aim to ensure the affected states taxable base by avoiding profit shifting from a high to a low-tax jurisdiction. It aims to ensure the affected states taxable base by avoiding profit shifting from a high to a low-tax jurisdiction. There are mainly four types of control; economic, legal, de facto and control based on consolidation. CFC rules should at least apply to both legal and economic control tests so that satisfaction of either test results in control countries may also use defect tests to achieve the same aim. Under OECD BEPS Action 3, CFC regimes should have included a low-tax threshold based on the effective tax rate that is meaningfully lower than the rate in the country applying the rules. However, tax rate thresholds can be complex to use given differences between jurisdiction tax rules. In other words, the effective tax rate is different from one country to another. And also very subjective. CFC legislation may lead to double taxation.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 09.02.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 30.04.2025 tarihinde birinci hakem; 09.09.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** İçişleri Bakanlığı, adilnas@hotmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0001-5903-9063
Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support

Bu makaleye atıf için; NAS, Adil, “OECD BEPS Action 3 Controlled Foreign Corporate and Double Taxation (And Some Considerations About This Rules”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 249, 2025, s. 1547-1568.

Keywords: Tax Jurisdiction, CFC Rules, Economic Control, The Effective Tax Rate, Double Taxation

ÖZ

Kontrol edilen yabancı kurum kurallarının temel amacı, şirket kararlarının yüksek vergilendirmeye tabi tutulduğu yerden düşük vergiye tabi yerlere kaymasının engelleyerek vergi tabanının korunmasını sağlamaktır. Bunu sağlamak için temel olarak dört kontrol yöntemi uygulanmaktadır. Bunlar ekonomik, yasal, fiili kontrol ve konsolidasyona dayalı kontrol yöntemleridir. Kontrol edilen yabancı kurum kuralları kapsamında bazı olumsuzlukların engellenerek memnuniyetin artırılması için en azından hukuki ve ekonomik kontrol yöntemlerinin beraber uygulanmasında fayda vardır. OECD BEPS 3. eylemine göre, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kuralları (KEYKK) rejimleri fiili vergi oranlarını da göz önünde tutmalıdır. Ayrıca, düşük bir vergi limitide belirlenmelidir. Ancak belirtmek gerekir ki, vergi limitleri değişik yetki alanlarında uygulanan farklı kurallar nedeniyle karmaşık bir bünyeye dönüşebilir. Başka bir deyişle, efektif vergi oranları ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmektedir. Bu durum öznel değerlendirmelere yol açabilir. KEYKK mevzuatı çifte vergilendirmeye yol açabilir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yargı Yetkisi, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kuralları, Ekonomik Kontrol, Efektif Vergi Oranı, Çifte Vergilendirme

INTRODUCTION

In recent years, the integration of national economies and markets has increased substantially putting a strain on the international tax rules, which were designed in 1920. Weaknesses in current rules create opportunities for base erosion and profit shifting, requiring board moves by policy markets to restore confidence in the system and ensure that profit is taxed where economic activities take place and value is created¹. As a result of the controlled foreign company, rules have been designed by

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3: 2015 Final Report (2015) 3

base erosion and profit hosting(BEPS) Action 3(three). Mainly, CFC rules are introduced to combat tax evasion by subsisting profits to corporations situated in low-tax jurisdictions. Without the introduction of CFC legislation, residents are free to set up corporations abroad to lower the tax burden. The reason is the shielding effect at the non. Resident corporation. Thus, especially high tax countries feel the need to deny the tax benefits to controlled Foreign corporations (CFCs) in low tax countries².

In other words, CFC rules respond to the risk that taxpayers with controlling interest in a foreign subsidiary can strip the base of their country of residence. In the same cases other jurisdictions shifting income into a CFC without such rules, CFC provides opportunities for profit shifting and long-term deferral of taxation³. CFC rules have been considered below in the detail.

I. BACK ROUND

Until 1961 no country taxed the foreign source income of subsidiaries of its multinationals, because residence countries believed they lacked both source and residence jurisdiction over foreign source income of foreign corporations however 1961 is a tax administration(IRS) purposed taxing all income of CFC, by using deemed dividend mechanism⁴ while this proposal was rejected, the resulting compromise aimed at taxing the income of CFCs, which was unlikely to be taxed by source countries either because it was mobile and could be earned anywhere (passive income) or because it was structured to be carried in law-tax jurisdictions. But gradually this picture changed⁵. As of mid-2019, almost so (fifty) OECD/G20 inclusive framework countries have now enacted CFC rules, with European Union member states all having CFC rules in effect since the beginning of 2019 following the adoption of the

² Micheal Lang, Han Jorgen Aigner, Ucrieh Scheurle and Markus Strefaner, ‘CFC Legislation, Tax Treaties, and Ec Law’ (8), Eucotax Series on European Taxation,(Kluver Law International Ltd March 2004) 56

³ OECD/G20 (n 1) 9

⁴ Avi-Yonah Reuven, Constructive Unilateralism: US Leadership and International Taxation (June 25, 2015). U of Michigan Public Law Research Paper No. 463, SSRN:< <https://ssrn.com/abstract=2622868> >erişim tarihi 20.09.2024

⁵ ibid 19

Council Directive⁶, with several additional countries considering the adoption of CFC rules for the first time in their tax jurisdiction⁷.

II. OBJECT AND PURPOSE OF CFC LEGISLATION

Controlled Foreign Companies (CFCs) rules tax the income of controlled foreign subsidiaries in the hands of resident shareholders⁸. For most countries, they are used to prevent the shifting of income either from the parent jurisdiction or from the parent and other tax jurisdictions. In other words, if the tax burden in the state of the foreign corporation is lower than the tax burden in the state of residence, the danger of shifting earnings to low tax regime increases. Especially the kind of income that can easily be transported is subject to those measures. As a consequence domestic revenue would be reduced. Because of that states must ensure their domestic amounts of capital may be opposed to an erosion of their tax base⁹.

Furthermore, some who give more importance to the principle of territoriality do not currently apply CFC rules. For those countries, CFC rules would have to be limited to targeting and profit shifting. However, where countries have worldwide tax systems (For example the USA), they may also be concerned about long-term deferral and therefore their rules may have broader policy objectives¹⁰.

III. DEFINITION OF A CFC RULE

Controlled foreign company(CFC) rules are which respond to the risk that taxpayers with a controlling interest in a foreign low-taxed sub-

⁶ European Union Council Directive 2016/1164

⁷ OECD/G20 (n 1) 1-2

⁸ There is no common shareholder definition one common criterion is the shareholder, or in other words, to whom the CFC legislation applies. Some states summarise under domestic CFC rules all kinds of shareholders. In Italy any resident individual, partnership, corporation, association, or public body, whether or not earning business income, which satisfies the ownership requirements may be assessed to liability under the local CFC regime. Besides that most countries distinguish between the tax liability of individuals and corporations or between unlimited or limited tax liability (Lang, Aigner, Scheurce and Stefaner (n 2) 18)

⁹ *ibid* 16

¹⁰ OECD, Public Discussion Draft Beps Action 3: Strengthening CFC Rules (12 May 2015) 8

subsidiary can shift income into it and avoid taxation. CFC rules combat this by enabling jurisdictions to tax income earned by foreign subsidiaries without waiting for the actual distribution of the income, which may be postponed indefinitely¹¹. In another word, a controlled foreign corporation (CFC) is a corporate entity that is registered and conducts business in a different jurisdiction or country than the residency of the controlling owner's control of the foreign company is defined, in some countries according to the percentage of share owned by their citizens¹².

CFC rules are defined in Council Directive (EİS) 2016/1164 as¹³; Controlled foreign company (CFC) rules have the effect of reattributing the income of a low-taxed controlled subsidiary to its parent company. Then, the parent company becomes taxable on this attributed income in the state where it is residents for tax purposes. Depending on the policy priorities of that state. CFC rules may target an entire low-taxed subsidiary, specific categories of income, or be limited to income that has artificially been directed to the subsidiary.

Although CFC rules would appear bare on their name only to apply to corporate entities, most countries have a broad definition of which entities can be considered CFCs¹⁴.

Many include trusts partnership and permanent establishments to ensure in the parent jurisdiction can not circumvent CFC rules just by changing the legal form of their subsidiaries but these entities are only treated as CFCs in the limited situation¹⁵.

IV. CFC EXERTIONS AND THESE HOLD REQUIREMENT

CFC threshold requirements can be used to limit the scope of CFC rules by excluding companies that are likely to pose little risk base erosion and profit shifting and increasingly focusing attention on cases that

¹¹ OECD, Bitesize BEPS, 3.< <http://www.oecd.org/tax/beps/bitesize-beps/>, erişim tarihi,10.09.2024

¹² James Chen, Controlled Foreign Corporation (CFC),< <http://www.investopedia.com/terms/c/efc.ua>>erişim tarihi 10.09.2024

¹³ Council Directive (EU)2016/1164 of 12 July 2016 Laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market 17 (3) Ec Tax Review149 <<http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/en/txt/?uri=uriserv:oj.c-2016.193-01-0001>>erişim tarihi 09.09.2024

¹⁴ OECD (n 10) 15

¹⁵ ibid 15

are higher risk because they exhibit some characteristic or behaviour that means there is a greater chance of profit shifting¹⁶. Thresholds therefore both help make CFC rules more targeted and effective and also reduce the overall level of the administrative burden by ensuring that certain companies are not affected by the rules although these companies may still need to satisfy certain reporting requirements to show that they fall below any threshold requirements¹⁷. In other words, threshold requirements are commonly used to make CFC rules more target and reduce the administrative burden¹⁸.

According to BEPS Action 3 CFC Rules¹⁹, there are types of threshold requirements that were considered by the countries;

- A set de minimis amount below which the CFC rules would not apply,

- An anti-avoidance requirement that would focus CFC rules on situations where there was a tax avoidance motive or purpose, and

- A low-tax threshold where CFC rules would only apply to CFCs, residents in countries with a lower tax rate than the parent company.

There different types of threshold requirements are explained briefly below,

A. De Minimis Threshold

This type of threshold requirement could reduce administrative harder and make CFC rules more effective and more targeted by ensuring that certain companies are not subject to or within the scope of the rules. Many countries rules already include the de minimis threshold under which income that would otherwise be treated as CFC income is not included in the parent company's taxable income if it falls under a certain amount (ceiling)²⁰. Generally, countries provide an entity-based exemption where the entities attributable income is less, than either a certain percentage of the CFCs income or a fixed amount of the CFCs

¹⁶ *ibid*

¹⁷ *ibid* 19

¹⁸ Peter Koerver Schmidt, 'Taxation Of Controlled Foreign Companies In Context Of The OECD /G20 Project On Base Eurovision and Profit Shifting As Well The EU Proposal For Anti-Tax Avoidance Directive An Intern Nordic Assessment' (2016) J2 Nordic Tax 94

¹⁹ OECD (n 10) 19

income or where the taxable profits are less than a fixed amount. And also some countries rules may include a separate cap for certain types of profit that present a higher risk of being diverted²¹.

B. Anti-Avoidance Requirement

This type of threshold requirement would only subject transactions and structures resulting from tax avoidance to CFC rules. This could narrow the effectiveness of CFC rules as preventative measures, and it could also increase the administrative and compliance burdens of CFC rules if they were administrated as an up-front rule. Moreover, the anti-avoidance rule should not be necessary if the rules definity are properly targeted²².

C. Tax Rate-Exemption

According to BEPS Action 3, most CFC rules include a tax rate exemption that exempts CFCs, subject to a tax rate above a certain level. Such an exemption is included for two reasons. First, this approach means that the rules only apply to companies that benefit from low foreign taxes and therefore pose the greatest risk of profit shifting second a focus on low-tax. CFC can provide great certainty for the taxpayer and reduce the overall administrative burden. A low tax rate exemption can, however, mean that CFC rules do not prevent all base erosion and profit shifting since they still allow the erosion of the parent jurisdiction base to high or medium tax jurisdiction, so few jurisdictions do not include such an exemption²³.

Also, a tax rate exemption would allow companies that are subject to an effective tax rate that is sufficiently similar to the rate applied in the parent jurisdiction not to be subject to CFC taxation. The effect of this tax rate exemption would be subject to all CFCs, with an effective tax rate meaningfully below the rate applied in the parent jurisdiction to CFC rules. But the determined notion of an effective tax is very difficult²⁴.

²⁰ *ibid* 19

²¹ For example, the UK rules, use two different thresholds. They either set a relatively low threshold regardless of the type of income or they set a much higher threshold that applies if non-trading profit does not exceed the lower number. (*ibid* 19)

²² OECD/G20 (n 1) 36

²³ *ibid* 36

²⁴ *ibid*

V. DEFINITION OF CONTROL

Under most CFC legislation the anti-tax haven rules apply to non-residents or foreign entities over which domestic taxpayers have substantial influence, which means in most cases control through a certain percentage of shares. In other words, control reflects countries' view that resident shareholders should only be taxed on income earned by a foreign company if they appear to have had some input in how, when, and where that income was earned. Control is very important. Because it may be an indication that resident shareholders have sufficient influence over the foreign company and its tax policy to use it to shift profits²⁵.

The definition of control requires two different determinations; (1) the type of control that is required and (2) the level of that control.

A. Type of Control

There are mainly four types of *control*; economic, legal, de facto control, and control based on consolidation. Four types of control can be established in various ways(w). Which are outlined below.

1. Economic Control

This type of control focuses on rights to profit, capital, and asset of a company. In certain circumstances such as dissolution or liquidation such a test recognizes that a resident can control an entity through an entitlement to the underlying value of the company even where they do not hold the majority of the shares. This entitlement may result from rights to the proceeds in the event of a disposal of the entity's share capital of the entity's assets on a winding up. Economic control is also a relatively mechanical test that focuses on facts that can be objectively assessed.

2. Legal Control

Generally, legal control looks at a resident holding of share capital to determine the percentage of voting rights held in a subsidiary. Legal control is a relatively mechanical test that is easy for both tax authorities and the taxpayer to apply and reflects the fact that a sufficient degree of voting right should enable residents to affect the board of directors or the

²⁵ OECD (n 10) 27

equivalent body responsible for the affairs of the foreign entity²⁶ with their instructions.

3. De Facto Control

Another type of control is de facto control. De facto control can look at similar factors to those considered by many countries when considering where a company is resident for tax purposes. For example, countries can look at who takes the top-level decisions regarding the affairs of the foreign company or who can direct or influence its day-to-day activities. Another approach could focus on any particular contractualities, with CFC that permits a taxpayer to exert a dominant influence over it. But this type of control has been criticized²⁷.

4. Control Based On Consolidation

In this type of control can look at whether a non-resident company is consolidated in the accounts of residents. The company is consolidated in the accounts of a resident company based on accounting principles²⁸. This is not fundamentally different from the approaches as noted above. In fact, like the legal and de facto control test, accounting principles also refer to criteria such as voting rights or another right to exercise a dominant influence over another entity, but they use these criteria to establish whether or not an entity should be consolidated.

As noted above different types of control may be used in the CFC. Rules should at least apply both legal and economic control tests so that satisfaction of either test results in control countries may also use defect tests to achieve the same aim²⁹.

B. The Level of Control

Level control aims to match all situations where the controlling party can shift profit to a foreign company then as a minimum CFC rule

²⁶ *ibid* 27

²⁷ A Supplementary de facto control test based on a subjective assessment of fact and circumstances would only serve to increase complexity and costs and would appear to be unnecessary if the legal and economic test is robust. (*ibid* 49)

²⁸ *ibid* 15

²⁹ *ibid* 25

³⁰ OECD/G20 (n 1) 25

would need to capture a situation where resident taxpayers have a legal or economic interest in the foreign entity of more than 50%. Some existing rules find control, when the parent owns exactly, 50% but the majority of the rules require more than 50% control. Because owning 50% or less could still allow parent companies to exert influence in certain situations jurisdictions are free to lower their control threshold below 50%. In other words a CFC should be treated as controlled where residents hold, at a minimum, more than 50% control although countries that want to achieve broader policy goals or prevent circumvention of CFC rules may set their threshold at a lower level³⁰. And this level of control is established through the aggregated interest of related parties or unrelated residents parties or form aggregating the interest of any taxpayers that are found to be acting in concert³¹. And also to determine whether a foreign corporation is controlled by domestic taxpayers or not, directly and indirectly, owned shares are aggregated³².

VI. TYPE OF INCOME COVERED

The general principle underlying most existing partial-inclusion rules is that highly mobile and/or "passive" income should be attributed to shareholders because it is likely to have been diverted from the parent jurisdiction or a third jurisdiction into the CFC jurisdiction. Passive income is a very important term here. The definition of the term "passive income" varies and has to be explained in the foreign income tax act of each country³³.

CFC rules generally achieve this principle which is mentioned above by defining CFC income to include at minimum interest royalties, and dividends and by excluding "active" income that was earned in the cause of an active trade or business from the definition of CFS income³⁴.

CFC rules should attribute; Dividends, interest and other financing income, insurance income sales and services income, and royalties and other intellectual property (IP).

³¹ *ibid* 27

³² Lang, Aigner, Schedule and Stefaner (n 2) 19

³³ OECD (n 10) 35

³⁴ *ibid*

Countries can apply CFC rules to a wider category of income than those mentioned, but the categories can pose challenges to existing CFC rules.

CFC rule could also attribute certain types of capital gains. Some of the income covered by CFC are explained below.

A. Dividends

For some analysis, it would appear appropriate to treat dividends³⁵ as passive income. But many existing CFC rules treat dividends as active income in one of two situations. Dividend income therefore could most accurately be attributed by categorizing it first as passive but then excluding it from income if it were paid out of the active income of if the CFS were in the active trade or business of dealing in securities³⁶.

B. Insurance Income

The general concern underlying the treatment of income from insurance of risk is that profit can be shifted away from the country in which those risks are located and into a low-tax country. Some treat insurance income as passive income, but they generally provide an exception when the CFC was engaged in the active trade or business of providing insurance³⁷. According to European Union, CFC Rules and anti-tax Avoidance Directive income of insurance companies will regularly represent passive income³⁸.

³⁵ Dividend defined in the dictionary as; in economic terms, a dividend is a return on equity capital invested in the company. In the company law sense the term is generally used to refer to the formal distribution of retained earnings (typically by way of shareholders resolution) to shareholders. However, the term distribution or profit distribution is also commonly encountered in a corporate law context. In a tax context the term distribution is generally used in a wider sense to refer to any distribution of corporate assets to shareholders for no adequate consideration, including informal distribution such as a constructive dividend. International Tax Glossary (IBFD. (2015) 30

³⁶ OECD/G20 (n 1) 44

³⁷ OECD (n 10) 4

³⁸ Jens Bonn Schönfeld, 'CFC Rules, and Anti-Tax Avoidance Directive' (2017) 26(3) Ec Tax Review 149

C. Interest or Other Finance Income

Interest and financing income is easy to shift and therefore could have been shifted by the parent into CFC, leading to over-leveraging of the parent and over-capitalization of the CFC. The majority of existing CFC rules treat interest and other financing income as passive when earned by the CFC. But some take a different approach and only treat interest as CFC income in specific circumstances such as when it has been earned from related parties when the CFC is overcapitalized³⁹. European Union laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market directive on 7(2), interest or any other income generated by financial assets is passive income. This does not come as much of a surprise since this involves the most mobile sources of income and such income can be very easily (and without much substance) shifted to a low-tax foreign jurisdiction.

D. Royalties and Intellectual Property

Royalties are sourced according to the place where the agent that gives rise to them is used. Moreover, even in the absence of a treaty, companies can frequently characterise royalties as save proceeds or as income from services, and in both cases, favourable source rules exist that taxpayers avoid withholding taxes altogether⁴⁰.

Some CFC rules treat royalties as passive but given challenges, this will not by itself accurately attribute all intellectual property income. In other words, CFS rules may treat all sales, services, royalty, and other intellectual property. Income as passive unless the CFC had engaged in the substantial activities required to earn income. And under Council Directive (EU) 2016/1164, royalties or any other income generated from intellectual property is part of passive income⁴¹.

³⁹ *ibid* 148

⁴⁰ Revuen S. Yonah, 'The Structure of International Taxation; A proposal For Simplification' (1996) 74 (1) *Texas Law Review* 1373

⁴¹ Council Directive (EU) laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market on artical 7 (2)

VII. THE RULES FOR COMPUTING AND ATTRIBUTING INCOME

A-Rules for Computing Income

Computing the income of a CFC requires two different determination⁴²;

- 1- Which jurisdiction's rules should apply and,
- 2- Whether any specific rules for computing income are necessary.

The first determination is to use the rules of the parent jurisdiction to calculate a CFC's income. The reason behind this rule is that such an approach would be consistent with the goals of the BEPS action plan and would reduce the administrative cost compared with the other options that were considered⁴³.

The second determination is that jurisdiction should have a specific rule limiting the offset of CFC losses so that they can only be used against the profits of the same or the profit of other CFCs in the same jurisdiction. In other words word, jurisdictions should have a specific rule limiting the effect of CFC losses so that they can only be used against the profits of the same CFC or the profit of other CFCs in the same jurisdiction where the reason is that allowing CFC losses to be offset against the profit of parent companies of CFCs in other jurisdictions could encourage manipulation of losses in the CFC jurisdiction⁴⁴. And this rule has been also criticized because of the difficulty to justify the effect of CFC losses⁴⁵. The CFC rules in the Council Directive (EU) 2016/1164 are fully in line with these rules which are mentioned above. It has is directly stated that the income to be included in the parent company's tax base shall be calculated in accordance with the rules and analysis based on a modified version of the so-called nexus approach⁴⁶.

B. Rules for Attributing Income

After the amount of CFC income has been calculated the next is determining how to attribute that income to the appropriate shareholders of the CFC. In the BEPS report, this step is broken into five parts⁴⁷. Each of the five steps was considered below.

⁴² OECD/G20 (n 1) 57

⁴³ *ibid* 58

⁴⁴ *ibid*

⁴⁵ Schmidt (n18) 98

1. Determining Which Taxpayers Should Have Income Attributed to Them

To attribute income correctly jurisdiction first determines to whom the income is to be attributed. Many existing CFC rules tie this determination to earlier determination of control. If a taxpayer met the minimum control threshold, that taxpayer would also have income attributed to it⁴⁸. In a jurisdiction that applies a concentrated ownership rule, CFC income is generally attributed to a taxpayer who meets the overall control threshold and all resident taxpayers who have the minimum level of control to be considered when calculating whether the control threshold has been met. In other words, the attribution threshold should be tied to the minimum control threshold when possible. There is some benefit of trying to threshold be tied to the minimum level⁴⁹.

And also some CFC rules may, however, use a different rule o determine which taxpayers have CFC income attributed to them, based on the theory that the amount of ownership that is sufficient for control may not be the same level that is sufficient for attribution⁵⁰.

2. Determining How Much Income Should be Attributed

After the first stay (determined which taxpayers) CFC rules must determine how much of that income to attribute. All existing CFC rules attribute income in proportion to each taxpayer's ownership. But they differ in how they treat taxpayers whose ownership lasted for only a partition of the year. Some jurisdictions attribute the entire partition of income based on ownership on the lost day of the year. Whilst this could lead to inaccurate attribution and could create opportunities for tax planning, this may accurately capture whether or not the taxpayer was cable influence the CFC if voting or other power is determined based on ownership on the lost day of the year. Briefly, in the second part, the amount of income attributed to each shoulder or controlling person sho-

⁴⁶ *ibid* 98

⁴⁷ OECD/G20 (n 1) 61

⁴⁸ *ibid* 58

⁴⁹ The Benefits of trying the attribution threshold to the minimum simplicity and reduced compliance burden.

⁵⁰ OECD/G20 (n 1) 50

uld be calculated by reference to both their proportion of ownership and their actual period of ownership⁵¹.

3. Determining When The Income Should Be Included In The Returns of Taxpayers

According to many CFC rules, the attributed income must be included in the taxpayer's taxable income for the taxable year in which end of the CFC's accounting period ends, but it should be added that some countries have slightly different rules for determining the year which the attributed income should be included⁵².

4. Determining How the Income Should Be Treated

Parent countries can determine when CFC income should be included and how it should be treated in the tax return that is coherent with domestic provision⁵³. Many existing CFC rules take several different approaches, including treating attributed income as a deemed dividend or treating it as having been earned by the taxpayer directly⁵⁴.

5. Determining What Tax Rate Should Apply to The Income

Concerning the tax rate should apply to CFC income⁵⁵. In other words, the tax rate of the parent jurisdiction should be applied to the CFC income⁵⁶. The draft contemplates or "top-up" tax⁵⁷ that would apply a set rate, perhaps tied to the low-tax thresholds mentioned before⁵⁸.

⁵¹ OECD (n 10) 59

⁵² For example, Korea's CFC rules, state that the attributed income will be included on the return for the taxable year to which both days from the end of the CFC's fiscal year belongs (ibid 59)

⁵³ OECD (n 10) 52

⁵⁴ OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3- 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishin, Paris (2015)< <http://dx.doi.org/>>erişim tarihi 20.09.2024

⁵⁵ Osler, OECD Discussion Draft Considers Controlled Foreign Corporation Rules, April 6, 2015,< <https://www.osler.com/en/insights/updates/international-tax-reform-2015-beps-final-reports/?pdf=1>,>eirşim tarihi 13.09.2024

⁵⁶ However, consideration be a giver to the ability of parent companies to apply mean-time tax rules (such as the patent box) to revert attributable CFC income, where such income would have qualified for the reduced rate had been generated in the parent country and therefore the reduced rate would have been in the rate that would apply to the parent company in the parent jurisdiction (OECD (n 10) 52)

VIII. TAX DISPUTES (DOUBLE TAXATION)

1. General Remarks

In the international tax area, the application of CFC legislation may lead to double taxation⁵⁹. Often the income of the controlled foreign corporation will be subject to foreign tax. In another word, since CFC rules subject the income of a foreign subsidiary to taxation in the parent jurisdiction, they can have to double taxation of the subsidiary is also subject in the CFC, jurisdiction⁶⁰. One of the fundamental policy considerations raised by CFC rules is how to ensure that these rules do not lead to double taxation, which could pose an obstacle to international competitiveness, economic development and growth⁶¹.

2. Double Taxation (Tax Disputes) Can Arise by Applying CFC Rules

According to OECD BEPS Action 3; Strengthening CFC Rules, there are at least three situations, where double taxation may arise⁶²;

a- Situations where attributed CFC income is also subject to foreign corporate taxes,

b- Situations where CFC rules in more than one jurisdiction apply to the same CFC income and,

⁵⁷ A top-up tax which builds closely on the concept of a minimum tax, would only subject CFC income to the difference between the tax paid and the set threshold. This threshold could be tied to the low-tax threshold used to determine whether CFC rules apply to a given CFC, or it could be an entirely separate threshold a top-up tax would be set a floor for the rates at which CFC income is taxed. (OECD/G20 (n1) 63)

⁵⁸ Osler, <<https://www.osler.com/en/insights/updates/international-tax-reform-2015-beps-financial-reports/?pdf=1>>, erişim tarihi 13.09.2024

⁵⁹ Double taxation is traditionally divided into two kinds, juridical double taxation and economic double taxation juridical double taxation may be described as the imposition of comparable taxes by two (or more) tax jurisdictions on the same taxpayer in respect of the same taxable income or capital. Economic double taxation may be described as the imposition of comparable taxes by two (or more) tax jurisdictions on different taxpayers in respect of the same taxable income. Double taxation may be domestic i.e. where taxes are imposed within a sovereign state by different taxing authorities, or international, i.e. Where taxes are imposed by different sovereign states. (IBFD (n 35))

⁶⁰ ibid 35

⁶¹ OECD (n 10) 13

⁶² ibid 61

c- A situation where a CFC distributes dividends out of income that has already been attributed to its resident's shareholder under the CFC rules or a resident shareholder disposes of the shares in the CFC.

In addition, double taxation concerns could arise in other situations, such as a transfer pricing adjustment between jurisdiction and charge, arise in a third jurisdiction⁶³.

a. A Situation Where Attributed CFC Income Is Also Subject to The Foreign Corporate Tax

Maybe the most obvious situation where the application of CFC rules leads to double taxation is the one under this title (above), where income is subject to corporate taxes in the CFC jurisdiction as well as to CFC taxation in the parent or controlling parties jurisdictions

Most countries address the situation where the CFC income is subject to taxation in both the CFC jurisdiction and the parent jurisdiction by providing an indirect tax credit⁶⁴. That credits taxes that were reverred by a different taxpayer. This approach eliminates double taxation more comprehensively than the deduction method⁶⁵. As it directly sets the foreign tax against domestic tax rather than reducing the tax base to which the residence tax applies⁶⁶.

As noted above, given that the purpose of a CFC regime is to assert right over income that has been shifted to a low or no tax jurisdiction the exemption method⁶⁷. It is not an appropriate method for granting

⁶³ *ibid*

⁶⁴ When the credit method is applied, the residence state first the tax due under domestic law on the resident's worldwide income in the absence of the double taxation conventions (DTC). This tax is then reduced by the foreign tax paid. The credit method has therefore an effect on the taxable base in the residence state. Positive and negative items are ordinarily taken into account in the calculation of the taxable base. Double taxation is avoided only with respect to the amount of tax levied. (Micheal Lang, *Introduction to The Law of Double Taxation Convention* (Linde, 2010) 128-129

⁶⁵ Deduction are generally items that, maybe subtracted, or deducted, in computing taxable income. The deduction is most commonly given in relation to actual expenses but they also are fixed amounts, in lieu of actual expenditure. (IBFD (n 35) 130)

⁶⁶ OECD/G20 (n 1) 66

⁶⁷ The exemption method affects the level of the taxable base in the residence station this method, the foreign income in respect of which a resident must be granted the exemption under the relevant Double Tax Convention, is excluded from the taxable base. And also the exemption method guarantees that an entrepreneur or investing

relief in this context since it would undermine the application of CFC rules. This is addressed in most jurisdictions by limiting relief to the loser of the domestic tax or the foreign tax paid. Moreover, the focus on the actual tax paid ensures that relief is not given if the foreign tax is subject to a refund or reimbursement claim⁶⁸.

b. Situations Where CFC Rules In more Than one Jurisdiction Apply to the Same Income

Tax disputes may arise when the income and profit arising in a CFC are taxed under the CFC rules operating in more than one, jurisdiction moreover, as more jurisdiction is expected to introduce the CFS legislation in coming years. The risk of simultaneous CFC taxation of the same income in two or multiple, jurisdictions will most likely increase⁶⁹. It can be given this example about arise a conflict about this subject. For example, if a subsidiary is treated as a CFC under rules operating in multiple jurisdictions, then the subsidiaries income could potentially be taxed by CFC jurisdiction and by other jurisdiction that considers the subsidiary to be a CFC.

Also, there should be a hierarchy of rules to determine which countries should have priority, and this hierarchy could prioritize the CFC rules of the jurisdiction whose resident shareholder is closer to the CFC in the chain of ownership⁷⁰. More tax disputes (double taxation) may be assed by the hierarchy between companies under CFC rules⁷¹.

c. Relief for Subsequent Dividends and Capital Gains.

According to Draft⁷², the third situation in which taxation could lead to tax disputes (double taxation) is where (a) the CFC makes distributions out of the CFC income or (b) resident taxpayers of a CFC dispose of their CFC shares. With regard to the first part, most jurisdictions pro-

abroad is subject to the same tax burden as a competitor resident in the country, in which the investment made. No taxation accrues in the residence state (Lang (n 64) 123-124)

⁶⁸ OECD/G20 (n 1) 66

⁶⁹ *ibid*

⁷⁰ schmidt (n 18) 101

⁷¹ OECD (n 10) 66

⁷² *ibid* 63

vide some type of relief for the subsequent dividend paid by a CFC. In the majority of the jurisdiction, the dividends will qualify for the regular participation exemption for foreign dividends. For example, in most cases, the Nordic (Sweden, Finland, Denmark, And Norway) regimes appear to exempt dividends from the CFC and gains on the disposition of the CFC and gains on the disposition of the CFC shares from taxation, so that income of the CFC is not effectively taxed twice in the jurisdiction of parent company⁷³. But there are some difficulties with the exemption method if only part of the CFC income has been attributed to a resident taxpayer or if a CFC is indirectly held through another non-resident company that does not have attributable income. To address these difficulties jurisdiction and adapt a relatively mechanical approacher that assumes that dividends are likely to have been paid out of previously attributed CFC income⁷⁴.

And another problem may arise when the CFC jurisdiction applies withholding taxes when the dividend is paid out. Since these withholding taxes represent income taxation at the level of the CFC jurisdiction it may be appropriate to provide a refund for CFC taxes paid equal to the amount of withholding tax if the dividend was paid out of profit that was subject to CFC taxes⁷⁵.

In addition some tax disputes (double taxation) may arise where the shares of a CFC are disposed of and the taxpayer holding the shares has previously been taxed on undistributed income of CFC rules. In respect to dividends, countries may choose not to tax subagent gains realized by a taxpayer in respect of the shares of a CFC to extent that the same amounts have previously been taxed under CFC rules operating in taxpayers jurisdiction, However, given countries' different approaches to taxing gains on assets, the mechanism for providing relief is likely to vary to accommodate the specific tax features in each jurisdiction⁷⁶.

3. Other Situations-Transfer Pricing Adjustments

Tax disputes (double taxation) may arise in other ways, such as through CFC rules and transfer pricing rules. Generally, it can be said

⁷³ This either follows from the special rules dealing with these particular issues or from the application of a general participation exemption. (Schmidt (n 18) 101)

⁷⁴ OECD/G20 (n 1) 68

⁷⁵ OECD (n 10) 63

⁷⁶ *ibid*

that where transfer pricing adjustments will decrease the profits of a CFC and increase the profits of a more highly taxed subsidiary that is outside the scope of CFC rules. Therefore, countries will need to be aware of any subsequent adjustments to the tax paid by a CFC to ensure that they do not provide relief for the tax that has been repaid, and they should make it possible to reassess CFC taxation in a similar situation⁷⁷.

CONCLUSION

CFC rules tax the income of controlled foreign subsidiaries in the hands of residents shareholders for most jurisdictions, they are used to prevent the shifting of income either from the parent jurisdiction or from the parent and other tax jurisdiction⁷⁸. In other words, CFC legislation has been introduced to control the use of base companies" in low-tax jurisdiction deriving income not directly relating to exercise of commercial or industrial activities. It aims at ensuring the taxable base of the affected states by avoiding profit shifting from high to a low-tax jurisdiction⁷⁹.

In the international tax context CFC rules have been implemented since 1960. And CFC rules have been accepted by nearly 50(fifty) countries. Within the time was a need to improve these rules. Therefore these rules have been wanted to be strengthened by the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). This Project has introduced in 2015. BEPS Project control 15(fifteen) Action Designing Effective Controlled Foreign Company Rules (CFC) has been designed in Action 3. Some consideration and criticism can be made about these CFC rules.

According to the definition of CFC rules, these rules should include non-corporate transparent entities, which are either owned by a CFC or treated in the parent country as taxable entities separate from their owners. This will, however, result in additional complexity and increase the compliance burden for the taxpayer, From this perspective, the re-determination of transparentities' ties profit under the parent jurisdiction rules may not be straightforward therefore detailed deeming rules would require to ensure the correct calculation of profit for CFC aims⁸⁰.

Under BEPS Action 3, CFC regimes should have included a low-tax threshold based on the effective tax rate that is meaningfully lower than the rate in the country applying the rules.

⁷⁷ OECD/G20 (n 1) 69

⁷⁸ OECD (n 10) 8

⁷⁹ Peter J. Wattel and Veyemeusen Ottd Marres, *European Taxation*, (Wolters Kluwer, 2019) 258

⁸⁰ OECD (n 10) 48

However, tax rate thresholds can be complex to use given differences between jurisdiction tax rules⁸¹. In other words, the effective tax rate is different from one country to another. And also very subjective. Therefore, some problems may be caused when it uses an effective tax rate by different tax authorities. As noted above, CFC rules companies may be to determine effective tax rates. And if the companies determine the effective rates. They should take into account rebates or refunds of foreign taxes, which would seem to require a form of tracking of taxes to income and gears. Such complications, especially in the context of multiple overlapping rules, create additional tax disputes(double taxation) risk⁸².

Control is very important in the CFC rules. Because it may an indication that resident share holders had sufficient influence over the foreign companies and their tax policy to use it to shift profit⁸³. In other words, a control reel to lay down how to determine when shareholders have sufficient control over a foreign company that company to be CFC⁸⁴. And control can be established in various (legal, economic, de facto to, and control based on consolidation). Especially de facto control is not suitable for CFC rules. Because de facto control test based on a subjective assessment of facts and circumstances would only serve to increase complexity and costs and would appear to be unnecessary if the other (other economic) control test is robust⁸⁵.

In the coming years, more jurisdictions are expected to introduce the CFC legislation the risk of simultaneous CFC taxation of some income in two or multiple jurisdictions. It Will most likely be mercury⁸⁶. But in middle and long time for CFC rules will be set down. And these rules may become more important international rules. In other words, when more countries have adopted CFC legislation that expands, the definition of nationality that costumers international law has changed. The spread of CFC legislation is a good example of how rapidly customary international law can be in front charge⁸⁷. This is a matter of time.

⁸¹ ibid 16

⁸² ibid 19

⁸³ ibid 27-28

⁸⁴ Deloitte Base Erosion and Profit Shifting Analysis and India Perspective (2017) 36

⁸⁵ OECD (n10) 49

⁸⁶ Schmidt (n 18) 101

⁸⁷ Avi-Yonah S. Reuven, International Tax As International Law, University of Michigan (1996)<[http://ssrn.com/abstract. 516382](http://ssrn.com/abstract.516382)> erişim tarihi 18.09.2024

REFERENCES

Council Directive (EU)2016/1164 of 12 July 2016 Laying Down Rules Against Tax Avoidance Practices That Directly Affect The Functioning Of The Internal Market, 17 (3) Ec Tax Review149<<http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/en/txt/?uri=uriserv:oj.c-2016.193-00001>>erişim tarihi 09.09.2024

Deloitte, Base Erosion and Profit Shifting Analysis and India perspective (2017) 36

Lang M, Aigner Jorgen H, Scheurle U, Strefaner M, CFC Legislation, Tax Treaties, and EC LAV, (First Edition, Eucotax Series on European Taxaxon Linde Varley, Kluwer Law International Ltd 2004)

IBFD International Tax Glossary (2015)

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3: Final Report (OECD, 2015)

OECD Beps Action 3, Strengthening CFS Rules, Draft (OECD, 2015)

OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 3; Strengthening CFC Rules (OECD, 2015)

Reuven SA, Constructive Unilateralism: U.S Leadership And International Taxation, (March- April 2016) U of Michigan Public Law Research Paper No (463) 42

REUVEN SA, ‘The Structure of International Taxation; A proposal For Simplification’ (1996)74(6), Texas Law Review 1301-1359

Reuven SA, International Tax As International Law, University of Michigan, (1996) <<http://ssrn.com/abstract.516382>>erişim tarihi 18.09.2019

Schmidt P, "Taxation Of Controlled Foreign Companies In Context Of The OECD /G20 Project On Base Eurovision and Profit Shifting As Well The EU Proposal For Anti-Tax Avoidance Directive An Intern Nordic Assessment” (2016) 2 Nordic Tax Journal 87-112

Wattel JP and Marres OV, European Tax Law (Seventh Edition, Wolters Kluwer, 2019)

- Araştırma Makalesi -

#THE RELATIONSHIP BETWEEN FINANCIAL LIABILITY OF
PUBLIC OFFICER AND DISCIPLINARY LAW *

(KAMU GÖREVLİLERİNİN MALİ SORUMLULUĞU VE
DİSİPLİN HUKUKU İLİŞKİSİ)

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Cem ANGIN¹

ABSTRACT

This study aims to analyze the relationship between the financial liability of public officials and disciplinary law. Under the legal regulations and judicial decisions normative examination and analysis have been conducted in the study. It is argued that, within the framework of the principles of accountability, effectiveness, efficiency, and legality in public administration, the protection of public resources and the prevention of public damages are related to the functionality of financial liability and disciplinary law. The study reveals, in empirical terms, that financial and disciplinary obligations are based on different legal frameworks and procedures, yet they possess a functional unity in preventing public harm and protecting public resources. As a result, the study emphasizes the need to strengthen control mechanisms such as financial and disciplinary liability and to enhance the sense of responsibility among public officials.

Keywords: Disciplinary Law, Public Officials, Public Administration, Public Law, Financial Liability

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 25.07.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 22.08.2025 tarihinde birinci hakem; 04.08.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

¹ Ordu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, angin52@gmail.com, ORCID: ID: orcid.org/0000-0002-2813-5586

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support Bu makaleye atf için; ANGIN, Cem, “The Relationship Between Financial Liability of Public Officer and Disciplinary Law” Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 249, 2025, s. 1569-1592.

ÖZ

Bu çalışma kamu görevlilerinin mali sorumluluğu ve disiplin hukuku arasındaki ilişkiyi analiz etmeyi amaçlamaktadır. Çalışmada yasal düzenlemeler ve yargı kararları ışığında normatif bir inceleme ve analiz yapılmıştır. Çalışmada kamu yönetiminde hesap verebilirlik, etkinlik, verimlilik ve kanuni idare ilkeleri çerçevesinde kamu kaynaklarının korunması ve kamusal zararların önlenmesinin mali sorumluluk ve disiplin hukukunun işlevselliğiyle ilişkili olduğu ileri sürülmektedir. Çalışma bulgusal anlamda, mali ve disiplin sorumluluklarının farklı hukuki temel ve süreçlere dayandığı ancak kamusal zararların önlenmesi ve kamu kaynaklarının korunmasında işlevsel bir birlikteliğe sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışma sonucunda mali sorumluluk ve disiplin sorumluluğu gibi denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi ve kamu görevlilerinin sorumluluk bilincinin geliştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Disiplin Hukuku, Kamu Görevlisi, Kamu Yönetimi, Kamu Hukuku, Mali Sorumluluk

1. Introduction

Today, public administration and public services are based on important principles such as effectiveness, efficiency, transparency, and accountability. The functionality and operability of these principles depend on public officials who carry out public services acting in accordance with the law, carefully, and with a sense of responsibility. This is because the actions and procedures of public officials are a critical element that has significant effects on the quality and continuity of public services, the protection and saving of public resources, citizens' trust in the state, and the prevention of public damages. In this context, the legal responsibilities of public officials, especially in terms of financial responsibility and disciplinary responsibility, have particular importance.

Public official is the general term given to individuals who carry out public duties and public services on behalf of the state.² Financial responsibility is a type of responsibility that results in the compensation of the damage caused by the individual and includes both liability for

² Cahit Tutum, 'Türk Personel Sisteminin Sorunlarına Genel Bir Yaklaşım' (1980) 13(3) Amme İdaresi Dergisi 95

damages and the performance of duties in accordance with the law (disciplinary law).³ In terms of the administration and public officials, financial responsibility can be defined as the emergence of public loss due to intent, fault, negligence, or carelessness in the functioning of the public service or duty, and the assumption of this loss personally and financially by the administration or the public official.⁴ In other words, in terms of public officials, financial responsibility refers to their accountability for the public damage they have caused;⁵ and the legal nature of financial responsibility refers to the legal framework in which the responsibility arises, the principles it is based on (fault-based, strict liability), the sanctions it entails (such as administrative action, court decision), and finally, the procedures through which it is implemented (disciplinary, recourse, compensation).⁶ Therefore, with this study titled 'the relationship between public officials' financial responsibility and disciplinary law,' many questions are answered such as: What is the legal basis of public officials' financial responsibility? How does financial responsibility arise? What are its conditions? What is the scope of financial responsibility? Are there overlapping and diverging aspects between disciplinary law and financial responsibility?

In the study, the similarities, differences, areas of interaction, and relational dimension between public officials' financial responsibility and disciplinary responsibility have been analyzed in light of both positive legal norms and the case law of the Council of State and the Constitutional Court. In this context, the aim of the study is to clarify the legal nature of public officials' financial responsibility and to evaluate its relationship with disciplinary law. It is anticipated that the study will contribute to the literature by addressing the relationship between public officials' financial responsibility and disciplinary law and by revealing the transition and interaction between the two types of responsibility.

³ Doğan Bayar, 'Mali Sorumluluk Nedir?' (2008) 154 Maliye Dergisi 12

⁴ Bahadır Apaydın, 'Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu Bağlamında İdarenin Rücu Yükümlülüğü: Rücu Mekanizmasının İşletilme(me)si ve Sonuçları' (2012) 11(2) Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 9

⁵ Mehmet Güneş and Mustafa Gündüz, 'Kamu Görevlisine Rücu Edilmesinde Hukuki Sorunlar ve İdari Yargı Kararları Işığında Güncel Bir Değerlendirme' (2015) 4(7) Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 7

⁶ Çağdaş Artantaş, 'Türk Hukukunda Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu' (2017) 7(1) Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi 365

2. BASIC CONCEPTS: PUBLIC OFFICIAL, CIVIL SERVANT, RESPONSIBILITY, AND FAULT

In order to better understand financial responsibility and disciplinary law, which form the basis of the study, certain key concepts need to be clarified. In this regard, the concepts of public official, civil servant, responsibility, and fault have been addressed. These concepts are particularly important for identifying who is subject to financial responsibility and for clarifying the relationship between financial responsibility and disciplinary law.

According to the Constitution: “The essential and permanent duties required by public services, which the State, state economic enterprises, and other public legal entities are obliged to carry out in accordance with the principles of general administration, shall be performed by civil servants and other public officials (Art. 128).”⁷ According to this article, there are two main actors responsible for carrying out public services: civil servants and other public officials. In this respect, the term public official refers to a broader umbrella concept that includes those employed in various ways within the state or other public legal entities.

Gözler's four-stage classification (public official in the broadest sense, in a broad sense, in a narrow sense, and in the narrowest sense) has a certain functionality in defining and distinguishing between civil servants and other public officials.⁸

• **Public official in the broadest sense:** Refers to all individuals working in the public sector, that is, everyone employed in all public legal entities (the state, local administrations, public institutions), whether subject to public law or private law, and regardless of whether they are employed as civil servants, contracted personnel, or workers.

• **Public official in a broad sense:** Includes all individuals working in public legal entities who are subject only to the public law regime. For example, in this classification, the president, prime minister and ministers, members of parliament, mayors, municipal council members, provincial council members, village heads (muhtars), and members of village councils are considered “public officials in a broad sense,” while workers are not included.

⁷ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, Date of Adoption: 18.10.1982, RG 20.10.1982/17844

⁸ Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri* (16th edn, Ekin Kitabevi 2015) 615

• **Public official in a narrow sense:** Refers to all personnel working in public legal entities with a professional title, performing paid work, and subject to the public law regime. The expression “professional title” is the fundamental element of this classification. This is because the president, prime minister and ministers, and members of parliament do not perform their duties with a professional title but rather in the capacity of elected or appointed citizens, and therefore are not included in this classification. In this respect, the concept of public official in a narrow sense includes “civil servants” and “contracted personnel” working under administrative service contracts.⁹

• **Public official in the narrowest sense:** A classification that includes only “civil servants.” Therefore, contracted personnel, the prime minister and ministers, members of parliament, and mayors are not included.

This classification has a certain functionality not only in defining and distinguishing between civil servants and other public officials but also in determining the scope and the subject (administration–public official) of responsibility. This is because, while the ‘public official in the narrowest sense’ includes only civil servants, broader classifications also encompass contracted personnel, workers, and even political officials.

In the Turkish Penal Code No. 5237, a public official is defined as a person who participates in the execution of public activity by appointment or election, or in any way, permanently, temporarily, or for a fixed term (Art. 6).¹⁰ In the Civil Servants Law No. 657, the terms civil servant and contracted personnel are used in correspondence with the concept of public official. The law states that, regardless of the form of organization, those assigned by the state and other public legal entities to carry out essential and permanent public services in accordance with the principles of general administration are considered civil servants (Art. 4/a).¹¹ Therefore, a civil servant can be defined as a person who works permanently in positions allocated for public service, is subject to hierarchical rules, is part of the state organization, and does not engage in

⁹ Nihat Kayar, Kamu Personel Yönetimi (Ekin Kitabevi 2020) 20

¹⁰ Türk Ceza Kanunu, Kanun Numarası: 5237, Date of Adoption: 26.09.2004, RG 12.10.2004/ 25611

¹¹ Devlet Memurları Kanunu, Kanun Numarası: 657, Date of Adoption: 14/7/1965, RG 23.7.1965/12056

any private work apart from public service.¹² In the law, contracted personnel are defined as: "Public service officers who are employed under contract in positions established within the framework of the principles and procedures determined by the President, limited to the fiscal year, for temporary duties that require special professional knowledge and expertise, in exceptional and necessary cases, exclusively for the preparation, implementation, operation, and functionality of important projects included in the development plan, annual program, and work programs, and who are not considered workers" (Art. 4/b).

Another concept important for the study is the concept of responsibility. Responsibility is defined as "the act of a person assuming the consequences of their own behavior or of any event falling within their area of authority" and "the obligation that necessitates being held responsible."¹³ In the doctrine, responsibility is used in different ways: broadly, narrowly, and in the narrowest sense. Accordingly, responsibility in the broad sense includes both non-contractual and contractual liability; in the narrow sense, it includes only non-contractual liability.¹⁴ Responsibility in the narrowest sense is used to refer only to strict liability regulated by special laws, that is, liability based on cause and danger.¹⁵ Within the scope of administrative law, the responsibility of the administration is classified under two headings: fault-based liability and strict liability. The responsibility of the administration is generally based on the principle of strict liability (objective liability).

Finally, if we address the concept of fault: Fault means "not performing a task properly either knowingly or unknowingly, an unfavorable condition, or a state of deficiency."¹⁶ Fault is a form of behavior condemned by the legal order and, in a sense, disapproved of.¹⁷ The reason for this condemnation is the failure to comply with the procedure,

¹² Yaprak Yeşil, 'Memurun Mali Sorumluluğu Üzerine Düşünceler' (2024) 9(2) Journal of Emerging Economies and Policy 494

¹³ TDK, 'Sorumluluk' (2025) <<https://sozluk.gov.tr/?ara=sorumluluk>> accessed: 6 May 2025

¹⁴ Önder Canpolat, 'Üretici ve Sorumluluğu' (2013) 2 Ankara Barosu Dergisi 371

¹⁵ Habib Oğuz, 'Sorumluluk Hukukunda Kusur' (2016) Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (28) 273

¹⁶ TDK, 'Kusur' (2025) <<https://sozluk.gov.tr/?ara=kusur>> accessed: 6 May 2025

¹⁷ Türker Susmuş, 'Kamu Zararı-Kurum Zararı İlişkisi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Çerçevesinde Kamu Zararının Denetimi ve Saptanma Önerisi' in Kamu Zararı Paneli (Sayıştay 2012) 19

attention, care, and conduct prescribed by the legal order. Fault is a fundamental component of responsibility. It is not only an individual mistake but also a form of behavior that paves the way for the application of legal and administrative sanctions. Therefore, in the context of public officials' financial responsibilities and their relationship with disciplinary law, the concept of fault holds a central role.

3. FINANCIAL RESPONSIBILITY OF PUBLIC OFFICIALS

The administration and the public officials who are part of it are endowed with many superior powers through the privilege of public authority; in the face of this power, the protection of individuals is only possible through the existence of legal responsibility.¹⁸ In our country, the financial responsibility of the administration has been guaranteed in the eyes of individuals, primarily by the Constitution and other legal regulations. For example, the constitutional provisions stating: "Everyone whose constitutional rights and freedoms have been violated has the right to request prompt access to the competent authority (Art. 40).", "Judicial review shall be available against all acts and actions of the administration (Art. 125).", and "Compensation claims arising from the faults committed by civil servants and other public officials in the exercise of their powers may only be filed against the administration, provided that the right of recourse to them is reserved and in accordance with the procedures and conditions prescribed by law (Art. 129)." define the scope of the administration's responsibility. Similarly, the Civil Servants Law No. 657 also confirms the responsibility of the administration.

"Civil servants are obliged to perform their duties with care and diligence, to protect state property entrusted to them, and to take the necessary measures to keep it ready for service at all times. If the administration suffers a loss due to the intent, fault, negligence, or imprudence of a civil servant, it is essential that this loss be compensated by the relevant civil servant based on its current market value (Art. 12)."

"Individuals, in relation to damages arising from duties subject to public law, file lawsuits not against the personnel performing these duties but against the relevant institution. However, in cases where money or valuable papers equivalent to money, deposited with or collected or

¹⁸ Hasan Yaşar, 'İdarenin Sorumluluğu Üzerine Düşünceler' (2008) 66(1) İstanbul Hukuk Mecmuası 201

held by state offices, are embezzled by the relevant personnel, the embezzled amount shall be paid to the rightful owner by the Treasury without waiting for the outcome of criminal proceedings. The institution's right of recourse to the responsible personnel under general provisions is reserved (Art. 13)."

As can be understood from the provisions mentioned above, the Civil Servants Law No. 657 also guarantees the responsibility of the administration in the eyes of individuals. Generally speaking, it is possible to observe that the legislation in Turkey offers a balanced structure that on one hand ensures the continuity, reliability, and security of public goods and services, and on the other hand guarantees individuals' rights and their freedom to seek legal remedies. The formation of this structure is significantly supported by the regulation of the responsibilities of the administration and public officials through laws within the framework of certain principles.

3.1. Types of Responsibility

There are different types of responsibility: political responsibility, criminal responsibility and fiscal responsibility. If these are briefly mentioned:

Figure 1: Responsibility of the Administration¹⁹



Political responsibility: In its most general definition, political responsibility refers to the obligation of those who have the authority to

¹⁹ Gözler, (n 8) 738

make political decisions to be accountable to relevant parties (e.g., the parliament and the public) for the decisions taken and their implementation and political responsibility includes many elements such as oversight, supervision, transparency, and accountability.²⁰ Political responsibility varies according to the governance systems of countries. Accordingly, political responsibility may differ for parliamentary, semi-presidential, and presidential systems. In this respect, political responsibility is a type of responsibility that is attributed not so much to the administration, but rather to political authorities such as the president, prime minister, and ministers (in terms of what matters, to whom, and in what manner the responsibility is held). For example, in the parliamentary system, the prime minister and the ministers have political responsibility to the parliament. The parliament may dismiss the council of ministers or a minister from office through a vote of no confidence. In the presidential system, on the other hand, the president is directly accountable to the public. Since in this system the president is elected by the people and neither has the authority to dissolve the parliament nor can be removed by the parliament through a vote of no confidence, the president's responsibility is more toward the public.²¹ In semi-presidential systems, which combine the main characteristic features of the presidential and parliamentary systems, the head of state does not bear political responsibility.

Criminal responsibility: It is a type of responsibility related to criminal law and arises when a person commits a crime defined within criminal law. Criminal responsibility refers to a person committing a crime under criminal law and being subject to a penal sanction accordingly. The basis of criminal responsibility is to prevent crimes, rehabilitate offenders, and reintegrate them into society.²² In other words, the main aim of criminal responsibility is to protect social order, prevent the commission of crimes, and rehabilitate the offender so as to reintegrate

²⁰ Anthony Harold Birch, *Representative and Responsible Government an Essay on the British Constitution* (1st edn Routledge 1964) 131

²¹ Kemal Gözler, 'Cumhurbaşkanlığı Sistemi mi, Başkanlık Sistemi mi, Yoksa Neverland Sistemi mi? 16 Nisan'da Neyi Oylayacağız?' (2025) <<https://www.anayasa.gen.tr/neverland.htm>> accessed: 7 April 2025

²² Mustafa Öztürk, *Taksirden Doğan Hukuki ve Cezai Sorumluluk* (İstanbul Üniversitesi Adli Tıp Enstitüsü 1992) 35

them into society.²³ For criminal responsibility to arise, certain conditions must be met. These are: act, conformity with the legal definition (typicality), unlawfulness, and culpability.²⁴ The act refers to the behavior considered a crime, an act carried out through human will; typicality refers to the conformity of the act with the type (article) defined in criminal law; unlawfulness refers to the act being against the law; and culpability refers to the offender being suitable for criminal responsibility. As can be seen, criminal responsibility, which has both individual (preventing the commission of crimes) and social (protecting public order) functions, is based on the legal bond established between the individual's action and the legal order.

Financial responsibility: The obligation of the administration to compensate for the damages it causes to individuals is called financial responsibility. In our legal system, the financial responsibility of public officials, who are part of the administration, is based on personal fault, meaning that if there is no personal fault, the responsibility is attributed to the administration, not the public official.²⁵ In this respect, financial responsibility is the type of responsibility that results in the compensation of the damage caused by the administration (or the public official, depending on the circumstances). The financial responsibility of the administration has a multifaceted functionality. Firstly, financial responsibility supports the continuity and reliability of public service. Secondly, it protects and guarantees the rights of citizens. Lastly, it encourages public officials to act carefully and in accordance with the law during the performance of their duties.

Financial responsibility has two types: Civil and administrative responsibility. Civil responsibility (private law) is related to the responsibility of individuals (or the administration) within the scope of private law and mostly arises from debt relations, that is, from contracts (such as non-performance of an obligation) or from non-contractual matters (for

²³ Şahin Güngüneş and Hilal Betül, 'Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki ve Cezai Sorumluluk Ayrımı' (2025) 11(1) Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 427

²⁴ Hakan Karakehya and Asena Kamer Usluadam, 'Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler' (2015) 3(2) Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi 1

²⁵ Mehmet Aksoy and Eyüp Kızılkaya, *Kamu Zararı ve Sorumluluk* (2nd edn, Türkiye Belediyeler Birliği 2021) 103

example, torts).²⁶ Damages arising from private law contracts, industrial and commercial public services, the operation of the administration's private properties, de facto acts (unlawful acts of the administration), and personal faults of public officials constitute the civil responsibility of the administration, and these are adjudicated in judicial courts.²⁷

Administrative responsibility: It can be defined as the obligation of the administration to compensate for the damage it causes through its acts and actions. The historical background of administrative responsibility in the Continental European tradition is based on France granting high court authority to the Conseil d'État, which corresponds to today's Council of State, in 1873, and as a result, a separate branch of the judiciary in the form of administrative jurisdiction emerged. When we look at the historical background in our country: Article 85 of the 1876 Kanun-i Esasi, the first constitutional initiative, stated that the administration was held liable in general courts (judicial courts) according to the provisions of private law for the damages it caused to individuals (in other words, the administration was subject to private law rules like a natural person), and in this respect, a separate understanding of administrative (public law) responsibility had not yet developed.²⁸ Article 51 of the 1924 Constitution designated the Council of State as the competent court in resolving administrative cases and disputes and stated that it could supervise the legality of administrative acts and actions.²⁹

With the 1961 Constitution, a new era began regarding the principle of the liability of the administration. Through the provision in Article 114 of the Constitution, which states, "The administration is obliged to compensate for the damages arising from its acts and actions," the liability of the administration was for the first time explicitly and clearly secured constitutionally.³⁰ Article 125 of the 1982 Constitution preserved the provision in the 1961 Constitution exactly and clearly stipulated the administration's liability for damages arising from its acts and actions

²⁶ Gözler, (n 8) 739-740

²⁷ Halil Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri Cilt 2* (Seçkin Yayıncılık 2024) 337

²⁸ Eren Cenani, 'Osmanlı-Türk Anayasacılığının İlk Anayasası: 1876 Tarihli Kanuni Esasi (2023) Adalet Dergisi (71) 565

²⁹ Onur Kaplan, '1924 Anayasası'nda Yargı Yetkisi ve Şura-yı Devlet'in Fonksiyonu' (2018) 22(1) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 171

³⁰ Canan Budak, 'Modern Bir Hukuk Devletinin Gereği Olarak İdarenin Sorumluluğu' (2022) 3(2) Antalya Bilim Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi 136

with the expression, “Judicial remedy is available against all acts and actions of the administration.”³¹ Additionally, the Administrative Jurisdiction Procedure Law No. 2577, in a similar manner, granted individuals whose personal rights are directly violated due to administrative acts and actions the opportunity to file a full remedy action (Art. 2), thus assigning the judicial review of administrative liability to administrative judicial authorities.

Administrative responsibility is divided into two types: contractual and non-contractual. Contractual responsibility is a type of responsibility that arises when the administration fails to fulfill the obligations it has undertaken due to an administrative contract or acts contrary to the contract. This type of responsibility is based on the administrative contract relationship, which is a contract specific to public law. The non-contractual responsibility of the administration consists of fault-based responsibility and strict (faultless) liability. Damages occurring during the execution of public services and activities may arise either from the service fault of the administration or from the personal fault of the public official. It should be immediately noted here that the primary basis of the financial responsibility of the administration is fault-based liability. In other words, the first consideration is whether the administration has any fault. If there is no fault, then the other type of responsibility, namely strict liability, is considered. In this respect, fault-based liability is primary or main, while strict liability is secondary or exceptional.³²

3.2. Distinction Between Personal Fault and Service Fault

The compensation of damages arising from the activities of the administration brings the concept of responsibility to the forefront in administrative law. The financial responsibility of public officials leads to different outcomes depending on the nature of the fault element (Is it a service fault? Or a personal fault?). If we address the responsibility of public officials in line with the principles of fault-based liability and strict liability, we can state the following:

³¹ Ramazan Çağlayan, ‘1982 Anayasasında Hukuk Devleti İlkesinin İdare Hukuku Açısından Görünümü’ (1997) 1(1) Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 245

³² Ali Hamza Şahin, ‘Danıştay Kararlarında Okullarda Meydana Gelen Zararlar Nedeniyle İdarenin Kusursuz Sorumluluğunda Genişleme’ (2020) İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (19) 47

Although the term “service fault” has been used for the fault-based liability of the administration, the definition of service fault has not been directly included in legal regulations but has generally been developed within the framework of high court jurisprudence.³³ For example, the Council of State has defined service fault as “cases where a service carried out by the administration functions poorly, functions late, or does not function at all.”³⁴ Fault-based liability, also referred to as service fault, is the obligation of the administration to compensate the damage of an individual caused by an unlawful act or action of the administration.³⁵ In a broader definition, service fault is:

It refers to the occurrence of a malfunction or a defect due to a failure in the establishment, organization, arrangement of the public service that the administration is obliged to carry out; in the structure of the organization; in the means allocated to this service; in the personnel assigned to the service; in the orders and instructions given during the execution of the service; as well as in the failure to take necessary measures, and the lack of control, supervision, and oversight.³⁶

As can be understood from the definitions, service fault refers to a fault that arises as a necessity of the duty, meaning it is integrated with the duty and cannot be separated from it. The responsibility arising from a service fault is attributed to the administration, not to the public official, and the dispute is resolved in administrative jurisdiction. The main characteristics of service fault are as follows: It is primary (fundamental), shaped according to judicial precedents, objective (i.e., it occurs through the structure, operation, and means of the public service), it is a fault belonging to the administration (specific to administrative law), it has a relative character (i.e., there is no general reference norm regarding service fault, and each case is evaluated separately according to its spe-

³³ Nida Malbeleşi and Merve Özmeriç, ‘İdarenin Sözleşme Akdetme Zorunluluğu ve Sözleşme Görüşmelerinden Doğan Sorumluluğu’ (2020) 2(1) Türk-Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 133

³⁴ Danıştay 15 Daire, E. 2015/3047, K. 2018/2893 (27 Mart 2018); Danıştay 13 Daire, E. 2014/4570, K. 2017/2654 (24 Ekim 2017); Danıştay 10 Daire, E. 2016/741, K. 2016/3393 (16 Haziran 2016)

³⁵ Ramazan Çağlayan, ‘Risk İlkesi Gereğince İdarenin Kusursuz Sorumluluğu Bağlamında Sosyal Risk İlkesi’ in Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu (Gazi Üniversitesi Yayınları 2009) 451

³⁶ Yunus Aykın, ‘Danıştay Kararlarında Hizmet Kusuru-Kişisel Kusur Ayrımı’ in Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu (Gazi Üniversitesi Yayınları 2009) 529

cific circumstances), and it is impersonal (originating from the service, and therefore it is an objective fault).³⁷

Another factor affecting the financial responsibility of the public official is personal fault. It should be noted here that personal fault has two different meanings and dimensions. The first is the responsibility subject to the provisions of "unlawful act" stated in Article 49 of the Code of Obligations, and the second is a type of fault specific to administrative law that can, in any way, be associated with the public official's duty.³⁸ According to the Turkish Code of Obligations No. 6098: "A person who causes damage to another through a fault-based and unlawful act is obliged to compensate for this damage. Even if there is no legal rule prohibiting the harmful act, a person who intentionally causes damage to another through an immoral act is also obliged to compensate for this damage (Art. 49)." As can be understood from this article, fault (and unlawfulness, act, damage, and causal link) is one of the constituent elements of the unlawful act – and thus of responsibility.³⁹

Within the scope of administrative law, the concept of personal fault has been developed by the French Council of State and the Tribunal of Conflicts since the 1870s by distinguishing it from service fault and it has been shaped mostly on the basis of a distinction that some harmful acts of public officials can be separated from the service, while others cannot.⁴⁰ Personal fault can be defined as a public official's failure to fulfill their duties; engaging in an activity outside the scope of service by using their official title and service tools or equipment; or causing harm to beneficiaries of the service by acting with feelings such as hatred, hostility, or for political purposes.⁴¹ In a broader explanation, personal fault is:

"A fault that can be separated from public service is a personal fault. Personal fault is a subjective fault that is distinct from the anony-

³⁷ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer and Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku* (18th edn, Seçkin Yayıncılık 2024) 158-159

³⁸ Türk Borçlar Kanunu, Kanun Numarası: 6098, Date of Adoption: 11.01.2011, RG 04.02.2011/ 27836

³⁹ Alper Uyumaz, 'Sorumluluk Hukukunda Kusur Kavramı ve Kusurun Tespitine İlişkin Bir Öneri' (2023) 13(1) Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 503

⁴⁰ Yasin Söyler, 'Yargıtay Kararları Işığında Kişisel Kusur' (2010) 14(2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 555

⁴¹ Bahtiyar Akyılmaz, 'Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu' (2011) 69(1-2) İstanbul Hukuk Mecmuası 61

mous nature of service fault and requires liability under private law. Moreover, personal fault is also an administrative fault distinct from a tort, that is, from pure personal fault. At this point, making the correct distinction between personal fault and pure personal fault is important. Because the public administration cannot be held liable for pure personal fault. Pure personal fault is a fault that can be completely separated from the public service or from the conducted service and its tools. However, personal fault is a fault that cannot be completely separated from public service and the tools and equipment of the service. An indirect link continues to exist between personal fault and the service tools and equipment. Damages arising from personal fault are primarily compensated by the administration, and the administration recurses to the public official with personal fault for the compensation it has paid. In the case of pure personal fault, however, the administration is in no way liable for the damage.”⁴²

The Constitutional Court defines pure personal fault as follows: “If a public employee knowingly and willingly abuses their authority or exceeds the clearly and explicitly defined scope and limits of their duties and authority as set out in the legislation, or acts outside the functional domain of the administration, it is considered that they have committed a personal act and fault and have incurred their own liability.”⁴³

As can be understood from these definitions, in Turkey, the administration is primarily held liable for the personal faults of public officials and the resulting damages.⁴⁴ However, although the damages arising from personal fault are compensated by the administration, the administration later recurses to the public official with personal fault for these damages. Article 129 of the Constitution contains the following provision regarding this matter: “Compensation cases arising from faults committed by civil servants and other public officials in the exercise of their duties shall be filed only against the administration in accordance with the procedure and conditions prescribed by law, with recourse to the individuals concerned.” A recourse action is a type of lawsuit filed in

⁴² Seyithan Kaya, ‘Fransız ve Türk İdare Hukukunda Kişisel Kusur Kavramı’ (2023) Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (55) 211

⁴³ Anayasa Mahkemesi E.1974/42 K.1975/62 (25 Mart 1975)

⁴⁴ Kemal Gözler and Gürsel Kaplan, İdare Hukukuna Giriş (25th edn, Ekin Kitabevi 2019) 156

judicial courts that allows the administration to recover from the public official the amount it has paid on their behalf.

Personal fault may arise in three ways:⁴⁵ The first is faults committed by the public official entirely outside the scope of duty, in their private life. This is also called pure personal fault, and the administration bears no responsibility whatsoever. For example, a civil servant hitting someone with their personal motorcycle outside of working hours... The second is faults committed within the scope of duty but of an exceptionally serious nature (such as personal motives, excessive behavior, or inexcusable mistakes), for example, a soldier jokingly pointing a weapon at a comrade during guard duty... The third is faults committed outside the official duty but due to the duty itself, for example, a police officer accidentally injuring a friend while showing their gun in civilian life...

In summary, public officials are personally liable under the provisions of private law for the damages they cause to individuals as a result of personal acts or actions unrelated to their official duties, and they cannot benefit from any public guarantee.⁴⁶ This is because damages arising from acts and actions that are not related, even remotely or indirectly, to public duty, activity, or service constitute pure personal faults requiring liability for torts, and the public official is personally and solely responsible for such actions. From the perspective of administrative law, personal fault refers to a distinct type of administrative fault specific to administrative law, which, although weak, still bears a connection to the public official's public powers, official title, and service tools and equipment, and therefore differs from both service fault and pure personal fault requiring tort liability.⁴⁷

4. THE RELATIONSHIP BETWEEN DISCIPLINARY LAW AND FINANCIAL RESPONSIBILITY

In terms of its literal meaning, the word “discipline” is a concept with various meanings such as: “The state of a community meticulously and carefully complying with its laws and written or unwritten rules related to order; strict order, regulation, bond of order, discipline, control;

⁴⁵ *ibid* 156

⁴⁶ Ramazan Yıldırım, ‘Kamu Görevlileri’ in Mustafa Avcı (ed), *İdare Hukukuna Giriş* (Anadolu Üniversitesi Yayınları 2018) 47

⁴⁷ Seyithan Kaya, ‘Fransız ve Türk İdare Hukukunda Kişisel Kusur Kavramı’ (2023) *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* (55) 211

the set of measures taken to ensure that individuals comply with the general thoughts and behaviors of the society they live in; the entirety of knowledge that is or can be the subject of teaching; a branch of science.”⁴⁸ In the legal (administrative law) sense, discipline refers to the rules that must be followed in terms of public order, the requirements of service, and public duty, and the sanctions applied in case of non-compliance with these rules. Disciplinary law, on the other hand, is a branch of public law that regulates these rules and the disciplinary penalties to be applied in case of violations of these rules. In other words, disciplinary law can be defined as the field of science that deals with the maintenance of the internal or working order of an organization, the set of rules aimed at this, the measures or sanctions that may be taken in case of violation of these rules, the procedures for implementing and executing these measures or sanctions, and the legal remedies that can be sought against them.⁴⁹

The fundamental characteristics of disciplinary law, which is developed to ensure that public officials perform their duties in accordance with the law and includes administrative sanctions in case of non-compliance, are: being specific to public law, containing certain administrative sanctions, being subject to judicial review, having a separate procedure (such as the right to defense, the principle that two penalties cannot be imposed for the same act, proportionality), and having a preventive and educative content rather than a punitive one.⁵⁰ The main function of disciplinary law is to ensure that public service is carried out by public officials in a lawful, orderly, continuous, and impartial manner. It is possible to associate this function with financial responsibility in terms of preventing public damages caused by public officials. Because, generally, if public damage has occurred, it is also observed that a disciplinary investigation is initiated at the same time. In general, the points that determine the relationship between financial responsibility and disciplinary law can be stated as follows.

⁴⁸ TDK, ‘Disiplin’ <<https://sozluk.gov.tr/?ara=disiplin>> accessed: 6 May 2025

⁴⁹ Tahir Muratoğlu, ‘Yargısal Faaliyetler Bağlamında Tesis Edilen Disiplin Yaptırımları ve Bu Yaptırımların Hukuka Uygunluğu’ (2014) 19 (30) Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 80

⁵⁰ Emine Varkal, ‘Kamu Görevlileri Disiplin Hukukuna Hâkim Olan Temel İlkeler’ (2022) 2(2) Karabük Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 74

• **Disciplinary investigation and financial investigation are independent of each other:** They differ in terms of purpose and procedure. In the case law of the Council of State, a distinction has been made between disciplinary and financial responsibility.

• **They can be applied together:** If the same act causes both public damage and a disciplinary offense, it is possible to impose an administrative sanction under disciplinary law and also impose compensation liability under financial law at the same time.

• **They serve different purposes:** Disciplinary law is aimed at behaviors of public officials that are contrary to their duties and institutional order, whereas financial responsibility is aimed at compensating public damage. In other words, while financial responsibility aims to prevent the occurrence of public damage, disciplinary law aims to ensure that public officials act in accordance with the law.

• **Their legal bases are different:** Disciplinary law is generally based on the Civil Servants Law No. 657, while financial responsibility is based on financial legislation such as the Public Financial Management and Control Law No. 5018 and the Court of Accounts Law.

• **Their sanctions are different:** Disciplinary law includes disciplinary penalties such as warning, reprimand, salary deduction, suspension of grade advancement, and dismissal from civil service, whereas the financial responsibility process includes sanctions in the form of compensation for public damage.

As can be seen, although disciplinary law and financial responsibility are generally triggered by the same or similar acts, they are legal processes that have different purposes, procedures, and outcomes and operate independently of each other. At this point, it is possible to state that there are aspects where both intersect and diverge. For example, the financial responsibility of public officials and disciplinary law aim to ensure the orderly conduct of public services and the lawful behavior of public officials. Likewise, both exist with the purpose of preventing public damage and protecting the public interest. Both involve sanctions (recourse-compensation and disciplinary penalties). In particular, “fault” and “public damage” play a key role in the relationship between the financial responsibility of public officials and disciplinary law. This is because fault and public damage are determining factors both in the imposition of disciplinary penalties and in the emergence of financial responsibility. If a faulty behavior is in question: a sanction (warning, reprimand,

mand, salary deduction, suspension of grade advancement, dismissal from civil service) may be imposed under disciplinary law, or financial responsibility (recourse, i.e. compensation) may arise, or depending on the severity of the fault, criminal liability (imprisonment or a fine) may come into question.

Fault and public damage (such as making irregular expenditures, abusing authority, issuing false documents, misconduct in office) are important in terms of revealing the relationship between financial responsibility and disciplinary law. At this point, the following connection can be established.

- Faulty behavior, Public Damage → Disciplinary Penalty
- Faulty behavior, Public Damage → Financial Responsibility → Compensation Obligation
- Faulty behavior, Public Damage → Financial Responsibility (compensation obligation) + Disciplinary Penalty

As can be seen, there are significant relationships between financial responsibility and disciplinary law. At the intersection of this relationship lie elements such as fault and public damage. Public damage may give rise to financial responsibility and consequently compensation, and depending on the nature of the damage, may also lead to a disciplinary penalty. The fact that public damage arising from the same act can lead to both financial responsibility and a disciplinary penalty reveals the relationship between these two types of responsibility.

The prevention, detection, or redress of public damages caused by public officials is extremely important in terms of the functioning of principles such as efficiency, transparency, accountability, sustainability, public trust, service quality, and the rule of law in public administration. At this point, the legal nature of financial responsibility functions as a compensation mechanism, whereas the legal nature of disciplinary responsibility, arising from status (status law, public official), serves to ensure that public service is carried out effectively, efficiently, impartially, continuously, and regularly through an administrative sanction, and to ensure that public officials behave in accordance with this objective. This situation shows that the financial responsibility and disciplinary law of public officials are separate but complementary structures.

5. CONCLUSION

In this study, the legal nature of public officials' financial liability was clarified, and the relationship of this liability with disciplinary law was assessed. Both financial liability and disciplinary liability were considered important and addressed in this study because they are highly effective legal institutions in terms of trust in public administration and the efficiency of public service.

Although financial liability and disciplinary liability are based on different legal foundations (such as Law No. 657 on Civil Servants and Law No. 5018 on Public Financial Management and Control), objectives (657: ensuring that public officials act in accordance with the law; 5018: compensating public damage), and sanctions (657: warning, reprimand, deduction from salary, suspension of step advancement, dismissal from the civil service; 5018: compensation), it was observed that they possess similar functionality. The different aspects of both legal institutions serve a common unity in line with the principles of accountability, transparency, efficiency, prevention of public damage, and protection of public resources. Therefore, significant functionality is achieved by combining the sanctions of financial liability and disciplinary law. To maintain and enhance this functionality, it is necessary to increase public officials' awareness of financial liability and disciplinary liability and to update the legislation so as to respond to emerging needs.

BIBLIOGRAPHY

Aksoy M and Kızılkaya E, *Kamu Zararı ve Sorumluluk* (2nd edn, Türkiye Belediyeler Birliği 2021) 103

Akyılmaz B, 'Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu' (2011) 69(1-2) *İstanbul Hukuk Mecmuası* 61

Akyılmaz B, Sezginer M and Kaya C, *Türk İdare Hukuku* (18th edn, Seçkin Yayıncılık 2024) 158

Anayasa Mahkemesi, 1974/42, 1975/62, 25 Mart 1975

Apaydın B, 'Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu Bağlamında İdarenin Rücu Yükümlülüğü: Rücu Mekanizmasının İşletilme(me)si ve Sonuçları' (2012) 11(2) *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9

Artantaş Ç, 'Türk Hukukunda Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu' (2017) 7(1) *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi* 365

Aykın Y, ‘Danıştay Kararlarında Hizmet Kusuru-Kişisel Kusur Ayrımı’ in Sorumluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu (Gazi Üniversitesi Yayınları 2009) 529

Bayar D, ‘Mali Sorumluluk Nedir?’ (2008) 154 Maliye Dergisi 12

Birch A, Representative and Responsible Government An Essay on the British Constitution (1st edn Routledge 1964)131

Budak C, ‘Modern Bir Hukuk Devletin Gereği Olarak İdarenin Sorumluluğu’ (2022) 3(2) Antalya Bilim Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi 136

Canpolat Ö, ‘Üretici ve Sorumluluğu’ (2013) 2 Ankara Barosu Dergisi 371

Cenan E, ‘Osmanlı-Türk Anayasacılığının İlk Anayasası: 1876 Tarihli Kanun-ı Esasi’ (2023) Adalet Dergisi (71) 565

Çağlayan R, ‘1982 Anayasasında Hukuk Devleti İlkesinin İdare Hukuku Açısından Görünümü’ (1997) 1(1) Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 245

Çağlayan R, ‘Risk İlkesi Gereğince İdarenin Kusursuz Sorumluluğu Bağlamında Sosyal Risk İlkesi’ in Sorumluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu (Gazi Üniversitesi Yayınları 2009) 451

Gözler K, İdare Hukuku Dersleri (16th edn, Ekin Kitabevi 2015) 615

Gözler K, ‘Cumhurbaşkanlığı Sistemi mi, Başkanlık Sistemi mi, Yoksa Neverland Sistemi mi? 16 Nisan’da Neyi Oylayacağız?’ (2025) <<https://www.anayasa.gen.tr/neverland.htm>> Accessed: 7 April 2025

Gözler K and Kaplan G, İdare Hukukuna Giriş (25th edn, Ekin Kitabevi 2019) 156

Güneş M and Gündüz M, ‘Kamu Görevlisine Rücu Edilmesinde Hukuki Sorunlar ve İdari Yargı Kararları Işığında Güncel Bir Değerlendirme’ (2015) 4(7) Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 7

Güngüneş Şahin H, ‘Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki ve Cezai Sorumluluk Ayrımı’ (2025) 11(1) Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 427

Kalabalık H, İdare Hukuku Dersleri Cilt 2 (Seçkin Yayıncılık 2024) 337

Kaplan O, ‘1924 Anayasası’nda Yargı Yetkisi ve Şura-yı Devlet’in Fonksiyonu’ (2018) 22(1) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 171

Karakehya H and Usluadam A, ‘Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler’ (2015) 3(2) Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi 1

Kaya S, ‘Fransız ve Türk İdare Hukukunda Kişisel Kusur Kavramı’ (2023) Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (55) 211

Kayar N, Kamu Personel Yönetimi (Ekin Kitabevi 2020) 20

Malbeleş N and Özmeriç M, ‘İdarenin Sözleşme Akdetme Zorunluluğu ve Sözleşme Görüşmelerinden Doğan Sorumluluğu’ (2020) 2(1) Türk-Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 133

Muratoğlu T, ‘Yargısal Faaliyetler Bağlamında Tesis Edilen Disiplin Yaptırımları ve Bu Yaptırımların Hukuka Uygunluğu’ (2014) 19 (30) Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 80

Oğuz H, ‘Sorumluluk Hukukunda Kusur’ (2016) Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (28) 273

Öztürk M, Taksirden Doğan Hukuki ve Cezai Sorumluluk (İstanbul Üniversitesi Adli Tıp Enstitüsü 1992) 35

Söyler Y, ‘Yargıtay Kararları Işığında Kişisel Kusur’ (2010) 14(2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 555

Susmuş T, ‘Kamu Zararı-Kurum Zararı İlişkisi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Çerçevesinde Kamu Zararının Denetimi ve Saptanma Önerisi’ in Kamu Zararı Paneli (Sayıştay 2012) 19

Şahin A, ‘Danıştay Kararlarında Okullarda Meydana Gelen Zararlar Nedeniyle İdarenin Kusursuz Sorumluluğunda Genişleme’ (2020) İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (19) 47

TDK, ‘Disiplin’ (2025) <<https://sozluk.gov.tr/?ara=disiplin>> Accessed: 6 May 2025

TDK, ‘Kusur’ (2025) <<https://sozluk.gov.tr/?ara=kusur>> Accessed: 6 May 2025

TDK, ‘Sorumluluk’ (2025) <<https://sozluk.gov.tr/?ara=sorumluluk>> Accessed: 6 May 2025

Tutum C, ‘Türk Personel Sisteminin Sorunlarına Genel Bir Yaklaşım’ (1980) 13(3) Amme İdaresi Dergisi 95

Uyumaz A, ‘Sorumluluk Hukukunda Kusur Kavramı ve Kusurun Tespitine İlişkin Bir Öneri’ (2023) 13(1) Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 503

Varkal E, ‘Kamu Görevlileri Disiplin Hukukuna Hâkim Olan Temel İlkeler’ (2022) 2(2) Karabük Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 74

Yaşar H, ‘İdarenin Sorumluluğu Üzerine Düşünceler’ (2008) 66(1) İstanbul Hukuk Mecmuası 201

Yeşil Y, ‘Memurun Mali Sorumluluğu Üzerine Düşünceler’ (2024) 9(2) Journal of Emerging Economies and Policy 494

Yıldırım R, ‘Kamu Görevlileri’ in M Avcı (ed), İdare Hukukuna Giriş (Anadolu Üniversitesi Yayınları 2018) 47

#TÜRKİYE KAMU İÇ MALİ KONTROL SİSTEMİNİN 2020-2024 AB İLERLEME RAPORLARI ÜZERİNDEN İNCELENMESİ: GÜNCEL GELİŞMELER VE KURUMSAL GERİLİMLER*

(AN ANALYSIS OF THE TURKISH PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL SYSTEM BASED ON THE 2020-2024 EU PROGRESS REPORTS: CURRENT DEVELOPMENTS AND INSTITUTIONAL TENSIONS)

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Faruk Selahattin YOLCU**

ÖZ

Kamu iç mali kontrol sistemi, kamu kaynaklarının hukuka uygun, etkili, ekonomik ve hesap verebilir biçimde yönetilmesini hedefleyen çağdaş mali yönetim araçlarının merkezinde yer almaktadır. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde bu sistemin işleyişi, Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan İlerleme Raporları aracılığıyla düzenli biçimde izlenmekte ve değerlendirilmektedir. Bu bağlamda çalışma, 2020-2024 yılları arasında yayımlanan son beş rapor ışığında Türkiye'deki kamu iç mali kontrol yapısını incelemekte; güncel gelişmeleri ve kurumsal gerilimleri ortaya koymayı amaçlamaktadır. Çalışmada, ikincil veri analizi yoluyla elde edilen veriler, betimsel analiz yöntemiyle değerlendirilmiş ve analiz; stratejik çerçeve, yönetsel hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim olmak üzere mali kontrole ilişkin dört temel unsur ek-

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 01.08.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 08.08.2025 tarihinde birinci hakem; 25.08.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Kocaeli Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, selahattin.yolcu@kocaeli.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0001-9942-7669

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; YOLCU, Faruk Selahattin, "Türkiye Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin 2020-2024 AB İlerleme Raporları Üzerinden İncelenmesi: Güncel Gelişmeler ve Kurumsal Gerilimler" Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 249, 2025, s. 1593-1618.

seninde yapılandırılmıştır. Çalışmanın bulguları, mevzuat düzeyindeki ilerlemeye karşın strateji belgelerinde güncelleme eksikliği, uygulama koordinasyonunda zayıflık ve iç denetimde yapısal sorunların sürdüğüne işaret etmektedir. Elde edilen sonuçlar, iç mali kontrol sisteminin normatif yapısından uygulama pratiğine uzanan süreçte karşılaşılan kurumsal sınamaları ortaya koyarak, reform ihtiyacına dair bütüncül bir bakış açısı sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kamu İç Mali Kontrolü, Avrupa Birliği İlerleme Raporları, İç Denetim, Yönetmelik, Yönetim Hesap Verebilirlik, Stratejik Yönetim

ABSTRACT

The public internal financial control system is at the heart of modern financial management tools aimed at ensuring that public resources are managed in a lawful, effective, economical and accountable manner. In Türkiye's process of alignment with the European Union, the functioning of this system is regularly monitored through the European Commission's Progress Reports. This study examines the internal financial control structure in Türkiye in light of five reports published between 2020 and 2024, discussing current developments and institutional problems. Secondary data were evaluated through descriptive analysis, and the analysis was structured around four elements: strategic framework, accountability, internal control, and internal audit. The findings show that, despite legislative progress, there is a lack of updating of strategy documents, weak coordination, and persistent structural problems in internal auditing. The results highlight the tensions between the normative foundations of the system and its practical application, offering a comprehensive view of the need for reform.

Keywords: Public Internal Financial Control, European Union Progress Reports, Internal Audit, Administrative Accountability, Strategic Management

1. Giriş

Kamu mali yönetimi, sadece gelir ve gider dengesinin sağlanmasından ibaret olmayıp, kamu kaynaklarının hukuka uygun, etkili, eko-

nomik ve verimli biçimde yönetilmesini amaçlayan bütüncül bir sistemdir. Günümüz kamu yönetimi anlayışı, mali yönetimi yönetsel hesap verebilirlik, şeffaflık, performans odaklılık ve kurumsal denetim ilkeleriyle birlikte ele almaktadır. Bu doğrultuda, kamu iç mali kontrol sistemleri; stratejik planlama, iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarını bir araya getiren, yönetim süreçlerinde sorumluluk ve hesap verebilirliği kurumsallaştıran temel araçlar arasında yer almaktadır. Özellikle Avrupa Birliği (AB) üyeliği sürecinde, aday ülkelerde kamu mali yönetim reformları yalnızca teknik bir dönüşüm değil, aynı zamanda yönetim kalitesinin artırılmasına yönelik yapısal bir gereklilik olarak değerlendirilmektedir¹. Bu çerçevede, Türkiye'nin kamu iç mali kontrol yapısının kurumsallaşma süreci, yalnızca iç dinamiklerin değil, aynı zamanda AB'ye uyum sürecinin belirleyici etkisiyle şekillenmiştir.

Türkiye'de kamu iç mali kontrol sistemi, 2000'li yıllarda başlatılan kamu yönetimi reformları çerçevesinde yeniden kurgulanmış ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kurumsal ve hukuki bir zemine oturtulmuştur. Bu sistem, yalnızca mali işlemlerin denetimini değil; aynı zamanda stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, risk yönetimi ve iç denetim gibi yönetsel süreçleri de kapsayan bütünsel bir yapıyı temsil etmektedir². Türkiye'nin AB'ye uyum süreci ise, bu yapının gelişimine yön veren temel dış dinamiklerden biri olmuştur. Bu kapsamda Avrupa Komisyonu tarafından her yıl yayımlanan Türkiye İlerleme Raporları, kamu iç mali kontrol alanındaki ilerlemeleri, yapısal zorlukları ve reform gereksinimlerini izlemek ve değerlendirmek açısından başat bir izleme ve geri bildirim mekanizması işlevi görmektedir.

Bu bağlamda çalışmanın amacı, Türkiye'de kamu iç mali kontrol sisteminin 2020-2024 yılları arasındaki dönüşümünü AB İlerleme Raporları ışığında incelemektir. Çalışma, sistemin kurumsal yapısını; stratejik çerçeve, yönetsel hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim olmak üzere dört temel unsur bağlamında ele almakta ve bu alanlarda son beş yılda kaydedilen gelişmeler ile süreklilik arz eden kurumsal gerilimleri ortaya koymayı hedeflemektedir. Bu yönüyle çalışma, kamu mali yönetimi reformlarının yönünü ve uygulama kapasitesini anlamaya dönük niteliksel ve analitik bir zemin sunmaktadır.

¹ Semih Bilge, 'Katılım Öncesi Strateji Belgeleri Kapsamında Mali Kontrol Sistemimizin Avrupa Birliği Müktesebatına Uyumu' (2010) 158 Maliye Dergisi 303, 307-308

² Ahmet Arslan, '5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler' (2004) 145 Maliye Dergisi 39, 40-41

Çalışmanın örneklemini, Avrupa Komisyonu tarafından son beş yılda yayımlanan Türkiye İlerleme Raporları oluşturmaktadır. Bu belgeler, resmi ve açık erişimli kaynaklar olmaları nedeniyle ikincil veri analizi yöntemiyle değerlendirilmiştir. Çalışma kapsamı, *Mali Kontrol* başlığı altındaki bölümlerde iç denetim, yönetsel hesap verebilirlik, risk yönetimi ve kurumsal eşgüdüm gibi iç mali kontrolle doğrudan ilişkili alt başlık ve metinlerle sınırlandırılmıştır. Veriler, betimsel analiz tekniğiyle çözümlenmiş ve yıllık karşılaştırmalı değerlendirmelerle desteklenerek sistematik bir yapı içinde sunulmuştur.

Çalışma, yalnızca Türkiye'nin kamu iç mali kontrol sisteminin mevcut kapasitesine ışık tutmakla kalmayıp, aynı zamanda AB İlerleme Raporlarının bu alandaki reform sürecine nasıl yön verdiğini anlamaya yönelik önemli göstergeler sunmaktadır. Kurumsal ilerlemeler ile süregelen yapısal sorunlar arasındaki gerilim alanlarını ortaya koyan bu çalışma, özellikle uygulama pratiğine dair dikkat çeken bulgularla, kamu yönetimi literatürüne ve reform politikalarına katkı sunmayı amaçlamaktadır.

2. Kavramsal Çerçeve

Kamu mali yönetiminde etkinlik, hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerinin güçlendirilmesi amacıyla geliştirilen kamu iç mali kontrol sistemi, kamu kaynaklarının kurum hedeflerine, hukuka ve belirlenmiş kamu politikalarına uygun bir biçimde kullanılmasını sağlamayı amaçlayan bütüncül bir yönetsel mekanizmadır. Kamu iç mali kontrolü, yalnızca mali işlemlerin doğruluğunu değil, aynı zamanda kamu idarelerinin kurumsal risklerle başa çıkma kapasitesini, iş süreçlerinin düzenliliğini ve karar alma mekanizmalarının güvenilirliğini de kapsayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Bu yönüyle iç mali kontrol, yönetimin bir parçası olarak kurumsal işleyişe nüfuz eden, sürekli ve tamamlayıcı bir süreci ifade etmektedir³.

Türkiye'de kamu iç mali kontrolü, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55. maddesinde "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali

³ Baki Kerimoğlu, 'Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sisteminin Tasarımı' (2003) 142 Maliye Dergisi 108, 112-113

bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle, iç denetimi de kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü” olarak tanımlanmaktadır⁴. Bu tanım, iç mali kontrolün yalnızca hesap verilebilirliği değil, aynı zamanda yönetsel performansı da önceleyen bir sistemsel işlev üstlendiğini ortaya koymaktadır.

AB bağlamında kamu iç mali kontrol, kamu kaynaklarının yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik ve mali disiplinin sağlanmasına yönelik kurumsal düzenlemelerin bütününe ifade etmektedir. AB tarafından geliştirilen ve aday ülkeler için temel referans niteliği taşıyan *Public Internal Financial Control* (PIFC) modeli, kamu iç mali kontrol sistemini; yönetsel sorumluluğa dayalı iç kontrol, bağımsız iç denetim ve merkezi uyumlaştırma birimleri aracılığıyla sistemin yönlendirilmesi olmak üzere üç temel işlev üzerinden tanımlamaktadır. Bu yaklaşım, COSO ve INTOSAI gibi uluslararası standartlarla uyumlu olup, kamu idarelerinde mali işlemlerin yanı sıra yönetsel süreçlerin de kontrol altına alınmasını amaçlamaktadır⁵. PIFC çerçevesinde iç kontrol, yöneticilerin kendi sorumluluk alanlarında işleyişi güvence altına alacak düzenlemeleri hayata geçirmesini; iç denetim ise bu düzenlemelerin etkinliğini bağımsız ve nesnel biçimde değerlendirmesini öngörmektedir. Merkezi uyumlaştırma birimleri ise iç kontrol ve iç denetim sisteminin bütün kamu idarelerinde tutarlı ve eşgüdümlü şekilde uygulanmasını sağlamakla görevlidir. Avrupa Komisyonu, bu yapının sadece teknik bir mali yönetim aracı değil, aynı zamanda iyi yönetişim, kurumsal bütünlük ve kamu güveninin tesisi açısından stratejik bir unsur olduğunu kabul etmektedir⁶. Bu bağlamda kamu iç mali kontrol, mali şeffaflığı artırmanın yanı sıra, kamu yönetiminde kurumsal kapasite ve hesap verebilirlik ilkelerinin yerleşmesi açısından da temel bir yapı olarak değerlendirilmektedir.

Kamu iç mali kontrol sisteminin yalnızca yasal değil, aynı zamanda işlevsel olarak da kurumsallaşmasını sağlamak üzere AB ilerleme raporlarında dört temel bileşenin öne çıkmaktadır. Bunlar; stratejik çerçe-

⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kanun Numarası: 5018, Kabul Tarihi: 10.12.2003, RG 24.12.2003/25326 (Mükerrer)

⁵ Süleyman Uyar, ‘UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi’ (2010) 2(2) Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi 39, 44-45

⁶ Mehmet Erkan, Serkan Özdemir and Mehtap Karakoç, ‘Avrupa Birliği sürecinde kamuda iç denetim: Pamukkale Üniversitesi örneği’ (2010) 12(1) Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 85, 90-91

ve, yönetsel hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetimdir⁷. Söz konusu yapı taşları, sistemin bütüncül ve etkili biçimde işlemesi açısından birbiriyle bağlantılı ve tamamlayıcı nitelik taşımaktadır. İlgili literatürde bu bileşenler aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır:

Stratejik çerçeve: Kamu iç mali kontrolünün sağlıklı işlemesi, sistemin yönünü ve kapsamını çizen açık ve güncel bir stratejik politika setine dayanır. Bu çerçeve, kamu idarelerinin kurumsal hedefleri ile iç kontrol mekanizmaları arasındaki bağı kurmakta ve iç mali kontrol sistemine ilişkin mevzuat, uygulama rehberleri ve ulusal strateji belgelerini içermektedir. Etkin bir stratejik çerçeve; politika yapıcılarının rehberlik kapasitesini güçlendiren, kurumsal uyumu teşvik eden ve uygulamaları bütüncül bir anlayışla yönlendiren temel dayanaklardan biridir⁸.

Yönetsel hesap verebilirlik: İç mali kontrol sisteminin yapı taşlarından biri olan yönetsel hesap verebilirlik, idarecilerin kaynak kullanımı ve karar alma süreçlerinden dolayı üstlendikleri sorumluluğu tanımlamaktadır. Bu unsur, karar yetkisinin devri, görevlerin açık biçimde belirlenmesi ve uygulamaların izlenebilirliği gibi ilkeler doğrultusunda yapılandırılmaktadır. Hesap verebilirlik ilkesi, hem kurum içi dikey sorumluluk ilişkilerini hem de dışa dönük şeffaflık mekanizmalarını kapsamaktadır. Yönetsel hesap verebilirlik, yalnızca hukuki sorumluluk değil, aynı zamanda performans temelli yönetim anlayışını da içeren yönetsel bir zorunluluktur⁹.

İç kontrol: İç kontrol, idarenin faaliyetlerinin hedeflere, mevzuata ve belirlenmiş politikalara uygun olarak yürütülmesini sağlayan sistemli düzenlemeler bütünüdür. İç kontrol sistemi, faaliyetlerin etkinliğini, kaynak kullanımında verimliliği, mali bilgi ve raporlamada doğruluğu, varlıkların korunmasını ve olası risklerin önlenmesini amaçlamaktadır¹⁰. COSO modeline göre bu sistem; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi,

⁷ Avrupa Komisyonu, ‘2020 Türkiye Raporu’ (2020) Komşuluk ve Genişleme Müzakereleri Genel Müdürlüğü (DG NEAR), Brüksel <https://www.ab.gov.tr/siteimages/trkiye_raporustrateji_belgesi_2020/turkey_report_30.10.2020.pdf> Erişim Tarihi: 12 Temmuz 2024. 116-117

⁸ İsmail Bircan, ‘Kamu Kesiminde Stratejik Yönetim ve Vizyon’ (2002) 42 Planlama Dergisi 11, 14-15

⁹ Durdane Küçükaycan, ‘Yönetsel Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Türkiye’de Program Bütçe Sistemi’ (2020) 2 ETÜ Sentez İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 21, 24

¹⁰ Kadir Dabbağolu, ‘İç kontrol sistemi’ (2009) 26 Journal of Qafqaz University 109, 109-110

kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme unsurlarından oluşur. Bu unsurlar bir bütün olarak, kurumun yönetim sistemine entegre edilerek çalışmakta ve sürekli bir döngü içerisinde kurum performansını güvence altına almaktadır¹¹.

İç denetim: Kamu iç mali kontrol sisteminin bir diğer tamamlayıcı unsuru olan iç denetim, kurumun iç kontrol mekanizmalarını bağımsız ve tarafsız biçimde değerlendiren, güvence ve danışmanlık sağlayan sistematik bir faaliyet alanıdır. İç denetim, kurum hedeflerine ulaşmada risk yönetimi, iç kontrol sisteminin işlerliği ve yönetim süreçlerinin etkililiği gibi konularda üst yönetime rehberlik etmektedir¹². 5018 sayılı Kanun ile kamu idarelerinde kurumsallaşan iç denetim, kurumun kendisini geliştirmesine katkı sağlayan bir mekanizma olarak yapılandırılmıştır.

Bu dört unsur birlikte ele alındığında, kamu iç mali kontrol sisteminin yalnızca bir denetim aracı değil, aynı zamanda kurumsal yönetim kalitesini artırmaya yönelik kapsamlı bir reform alanı olduğu anlaşılmaktadır. İç mali kontrol sistemi; planlama, uygulama, değerlendirme ve geri bildirim döngüsü içerisinde çalışan, yöneticilere güvence sunan, performansa dayalı yönetim anlayışını besleyen bütünsel bir yapıdır.

Sonuç olarak, kamu iç mali kontrol sistemi, hem ulusal düzeyde kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılmasını sağlayan temel bir yönetsel araç hem de AB ile uyum sürecinde kurumsal kapasiteyi artıran bir yapısal bileşen olarak öne çıkmaktadır. Sistem, sadece mali kontrole indirgenmeyen çok katmanlı bir düzenleme alanı olarak, kurumsal işleğin planlama, uygulama, izleme ve değerlendirme aşamalarını kapsayan bütüncül bir mekanizma sunmaktadır. Stratejik yönelimden uygulama standartlarına, yönetsel sorumluluktan denetim yapısına kadar her bir unsurun eşgüdüm içinde çalışması, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin, şeffaflığın ve iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesi bakımından hayati önem taşımaktadır. Bu yönüyle kamu iç mali kontrolü, yalnızca bir idari düzenleme değil, kamu yönetiminin dönüşümünü taşıyan temel kurumsal yapılardan biri hâline gelmiştir.

¹¹ Hasan Türedi and Gencay Karakaya, ‘COSO iç kontrol modeli ve kontrol ortamı’ (2015) 602 Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar 67, 71-72

¹² Recai Akyel, ‘Günümüzde iç kontrol anlayışı ve Türkiye’ye yansımaları’ (2010) 43(4) Amme İdaresi Dergisi 167, 171

3. Yöntem

Bu çalışma, Türkiye'nin kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin olarak AB İlerleme Raporları çerçevesinde yürütülmüş niteliksel bir analizdir. Çalışma, 2020-2024 yılları arasında Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan Türkiye Raporları'nda yer alan Fası 32: Mali Kontrol başlığı altındaki değerlendirmelere odaklanmaktadır. Çalışmanın temel amacı, söz konusu raporlarda kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin öne çıkan gelişmeleri ve kurumsal gerilim alanlarını sistematik biçimde ortaya koymaktır. Veri toplama yöntemi olarak *ikincil veri analizi*, veri çözümleme yöntemi olarak ise *betimsel analiz* kullanılmıştır. Çalışmanın örneklemini, Avrupa Komisyonu'nun 2020-2024 yıllarına ait beş raporuyla sınırlıdır. İlgili belgeler sistematik biçimde okunmuş; özellikle "Mali Kontrol" başlığı altında yer alan içerikler, araştırma sorusuyla ilişkili olacak şekilde tematik başlıklar altında sınıflandırılmıştır. Bu süreçte, yalnızca iç mali kontrole ilişkin doğrudan ifadeler değil; aynı zamanda iç denetim, yönetsel hesap verebilirlik, risk yönetimi ve kurumsal eşgüdüm gibi ilişkilendirilebilir konular da değerlendirmeye dâhil edilmiştir.

Betimsel analiz yöntemi, mevcut durumu anlamaya ve bulguları belirli kavramsal kategoriler içinde düzenlemeye olanak sağladığı için tercih edilmiştir¹³. Bulgular, doğrudan alıntılar, açık tanımlamalar ve yıllık karşılaştırmalı okumalar eşliğinde yapılandırılmıştır. Yorum ve çıkarımlar, tematik analiz sonrasında kuramsal çerçeveye ilişkilendirilerek sunulmuştur. Bu yöntemsel tercih, çalışmanın hem güncel gelişmeleri yakalayabilmesine hem de kamu iç mali kontrol sistemine dair son beş yıldaki ivme, durağanlık ve kurumsal tıkanma noktalarının belirginleşmesine olanak tanımaktadır. Ayrıca çalışmanın salt belgeler üzerinden yürütülmüş nitel bir içerik çözümlemesine dayanması, elde edilen sonuçların bağlam odaklı ve açıklayıcı biçimde sunulmasını sağlamıştır.

4. Avrupa Birliği 2020-2024 Türkiye İlerleme Raporlarında Kamu İç Mali Kontrol Sistemine Yönelik Değerlendirmelerin Analizi

Avrupa Birliği tarafından aday ülkelerin katılım sürecindeki ilerlemelerini değerlendirmek amacıyla her yıl yayımlanan Türkiye İlerleme Raporları, kamu yönetimi reformları ve mali kontrol yapıları açısından önemli bir referans kaynağı niteliğindedir. Bu bağlamda, 2020-2024 dönemi raporlarında Fası 32: Mali Kontrol başlığı altında yer alan değer-

¹³ Avrupa Komisyonu (n 7) 116

lendirmeler, Türkiye’de kamu iç mali kontrol sisteminin hem yasal alt-yapısını hem de kurumsal işleyişini izleme imkânı sunmaktadır. Söz konusu değerlendirmeler, iç kontrol, iç denetim, yönetsel hesap verebilirlik ve stratejik yönetim gibi temel alanlarda hem gelişmeleri hem de süreklilik gösteren yapısal sorunları ortaya koymak açısından önemlidir. Bu bölümde ilk olarak 2020 öncesi dönem, Türkiye’nin kamu iç mali kontrol sisteminin yapısal gelişimi ve AB İlerleme Raporları çerçevesinde kaydedilen reform adımlarıyla birlikte ele alınmakta; ardından 2020–2024 yılları arasındaki raporlarda sistemin mevcut durumu, güncel gelişmeler ve kurumsal gerilimler bağlamında raporların içerdiği değerlendirmeler sistematik olarak incelenmektedir.

2020 öncesi AB İlerleme Raporları, Türkiye’nin kamu iç mali kontrol sistemi açısından önemli yapısal eksiklikleri ve reform ihtiyacını kapsamlı biçimde ortaya koymaktadır. 2000’li yılların başında denetim sistemlerinin dağınıklığı, yetki belirsizlikleri ve etkinlik eksikliği sıklıkla eleştirilmiş; mali kontrol sisteminin yasal ve işlevsel temellerinin zayıf olduğu vurgulanmıştır. Özellikle 2001 ve 2002 raporlarında, yöneticilerin hesap verebilirliğinin sağlanamaması, iç denetim sisteminin bulunmaması ve mali denetim süreçlerinin modern kamu yönetimi anlayışından uzak oluşu ciddi eksiklikler arasında sıralanmıştır. 2003 ve 2004 yıllarına gelindiğinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun kabulüyle birlikte yapısal bir reform süreci başlamış; iç denetimin işlevsel bağımsızlığını sağlamak üzere merkezi uyumlaştırma birimi kurulması yönünde adımlar atılmıştır. 2005–2009 döneminde iç denetçilerin eğitimi, iç denetim rehberleri ve etik kurallar gibi ikincil ve üçüncül mevzuat geliştirilmeye başlanmış, ancak uygulama eksiklikleri ve kurumlar arası eşgüdüm sorunları devam etmiştir. 2010 sonrası raporlar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun faaliyetlerine, kalite güvence sistemlerinin eksikliğine ve iç denetçi sayısının yetersizliğine dikkat çekmiş; özellikle merkezi uyumlaştırma yapılarının güçlendirilmesi ve denetim planlarının sistematikleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır¹⁴. Genel olarak 2020 öncesi dönem, yasal çerçevenin oluşturulmasına rağmen iç denetimin kurumsal yapıya tam entegrasyonunun sağlanamadığı ve re-

¹⁴ İlyas Yılmaz and Recep Güneş, ‘Türkiye’de Kamu Kurumları İç Denetim Faaliyetleri Sürecinin Avrupa Komisyonu İlerleme Raporları Kapsamında Değerlendirilmesi’ (2019) 11(30) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 784, 786-789

formların uygulanmasında istikrar sorunu yaşandığı bir dönem olarak öne çıkmaktadır.

2020 yılı AB Türkiye İlerleme Raporu’nda kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin değerlendirmeler, mevzuat düzeyindeki kurumsal yapının korunmakla birlikte uygulama yönünde önemli boşlukların devam ettiğini göstermektedir. Raporda, kamu iç mali kontrolüne ilişkin stratejik düzeydeki en belirgin eksiklik, “*Kamu İç Mali Kontrolü politika belgesinin güncellenmesi 2012’den bu yana devam etmektedir*” ifadesiyle açıkça belirtilmiştir¹⁵. Politika belgesinin güncellenmemesi, reform sürecine yön verecek bir stratejik çerçevenin eksikliğine işaret etmekte; bu eksiklik aynı zamanda uygulama süreçlerinin kurumsal eşgüdüm ve izleme mekanizmalarından yoksun kalmasına neden olmaktadır. Nitekim Komisyon, “*Reformların uygulanmasının koordine edilmesi ile düzenli olarak izlenmesinin ve raporlanmasının sağlanmasına ilişkin bir mekanizma bulunmamaktadır*” ifadesiyle bu durumu teyit etmektedir¹⁶. Raporda ayrıca Türkiye’nin genel kamu yönetimi reformuna ilişkin olarak da “*stratejik bir çerçeve bulunmaması nedeniyle, yönetsel hesap verebilirliği mümkün kılan koşulların tamamının ne ölçüde ele alındığı net değildir*” değerlendirmesi yapılmış; böylece kamu iç mali kontrol sisteminin diğer yönetsel reformlarla entegrasyon düzeyinin zayıf olduğu ortaya konmuştur¹⁷. Sistemsel olarak ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na (KMYK) atıf yapılmakta ve bu kanunun tüm kamu kuruluşlarında geçerli olduğu, yönetsel görevler ile amirlere yetki devirlerini kapsadığı ifade edilmektedir: “*KMYK Kanunu, tüm kamu kuruluşlarına uygulanmakta olup yönetsel görevler ile amirlere yetki devirleri de dâhil olmak üzere, kamu kuruluşlarındaki yöneticilerin ilgili sorumluluklarını belirlemektedir.*”¹⁸. Ancak bu çerçevenin uygulama yönünden ne derece işletildiğine dair soru işaretleri, özellikle yönetsel hesap verebilirlik mekanizmalarının işlerliği bağlamında devam etmektedir.

İç kontrol ve iç denetim sistemine ilişkin değerlendirmelerde ise teknik ve kurumsal yetersizlikler öne çıkmaktadır. Raporda, iç kontrol alanının mevzuat düzeyinde yeterliliği kabul edilmekle birlikte, uygulamada önemli eksiklikler olduğu belirtilmektedir. “*KMYK Kanunu, büyük*

¹⁵ Avrupa Komisyonu (n 7) 116

¹⁶ ibid 116

¹⁷ ibid 117

¹⁸ ibid 117

oranda uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde işleyen iç kontrol alanını düzenlemektedir” ifadesiyle yasal çerçevenin uygunluğu vurgulanırken, risk temelli yönetim kültürünün yerleşmediği açıkça ortaya konmaktadır: *“Risk yönetiminin uygulanması hâlâ erken aşamada olup usulsüzlük vakalarının izlenmesi ve raporlamasında daha fazla iyileştirme yapılması gerekmektedir.”*¹⁹. İç denetim boyutunda ise, yapısal kurumsallaşmanın gerçekleşmediği şu ifadeyle tespit edilmiştir: *“Bakanlıklarda iç denetim birimlerinin olmasına yönelik yasal bir zorunluluk yoktur; yalnızca iç denetçiler görev almaktadır.”*²⁰. Bu durum, kurumsal bağımsızlığın da zedelendiğini düşündürmektedir. Nitekim denetçilerin konumuna ilişkin olarak *“iç denetim birimi amirlerinin, birim amirleri olarak resmi statüleri bulunmamaktadır”* ve *“denetçiler, doğrudan Bakan Yardımcılarına veya üst yöneticilerine rapor vermektedir”* gibi değerlendirmeler yapılmakta; bu da denetim fonksiyonunun organizasyonel olarak üst yönetime bağımlı hâle geldiğini göstermektedir²¹. Ayrıca, denetim faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin izleme ve uygulama eksikliklerine de *“Denetim tavsiyelerinin uygulanmasında sistematik bir izleme mekanizması bulunmamaktadır.”* ifadeleriyle dikkat çekilmiştir²². İç denetimin metodolojik desteğini sağlayan kurumsal yapıların da işlevselliği tartışmalıdır. Raporda açıkça ifade edildiği üzere, İç Denetim Koordinasyon Kurulu faal değildir ve bu durum, Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin çalışmalarını geliştirmelerine engel olmaktadır. Bunun yanı sıra, merkezi uyumlaştırma birimlerinin (MUB), hem *“metodolojik rehberliğin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması”* hem de *“KİMK’in uygulanmasına ilişkin izleme ve raporlamadan sorumlu”* olduğu belirtilmekte; ancak bu birimlerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gereken yapısal desteklerin yetersiz kaldığı anlaşılmaktadır²³. Denetim rehberlerinin ve etik kuralların *“2013’ten bu yana güncellenmemiş olması”*²⁴ ise, iç denetim sisteminin güncel risklere ve yönetsel ihtiyaçlara yanıt verme kapasitesinin sınırlı kaldığını ortaya koymaktadır.

2020 yılı İlerleme Raporu’nda dış denetim sistemi bağlamında Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim gerçekleştiren Sayıştay’a

¹⁹ ibid 117

²⁰ ibid 117

²¹ ibid 117

²² ibid 117

²³ ibid 117

²⁴ ibid 117

da doğrudan yer verilmiştir. Raporla, Sayıştay'ın kurumsal gelişimi kapsamında “*Sayıştay, 2019–2023 Stratejik Planı’nı yayımlamıştır*” ifadesiyle planlama temelinde bir kurumsal yönelimin başlatıldığı belirtilmiş; bununla birlikte denetim kapsamına ilişkin sınırlılıklar vurgulanmıştır²⁵. Özellikle “*Türkiye Varlık Fonu, Sayıştay’ın doğrudan denetimine hâlen tabi değildir*” ifadesiyle, kamu kaynaklarının önemli bir kısmını yöneten bu yapının hesap verebilirlik denetiminden muaf kalması eleştirel biçimde ortaya konmuştur²⁶. Bu durum, dış denetimin kapsamlılığına ve bütün kamu mali varlıkları üzerindeki denetim yetkisinin kapsayıcılığına ilişkin önemli bir kurumsal boşluğa işaret etmektedir. Öte yandan, raporda yer alan “*geçen yılki raporda yer alan tavsiyelerin yalnızca bir kısmı yerine getirilmiştir ve söz konusu tavsiyeler geçerliliğini korumaktadır*” cümlesi, Sayıştay denetimi başta olmak üzere mali kontrol sistemine dair önceki uyarıların büyük ölçüde karşılık bulmadığını ortaya koymaktadır²⁷. Ayrıca rapor, dış denetim mekanizmalarının etkili işleyişini sağlamak üzere “*dış denetim tavsiyelerinin sistematik bir biçimde ve zamanında uygulanması*” yönünde açık bir öneride bulunmuştur²⁸. Bu bağlamda Sayıştay denetimlerinin yalnızca raporlama değil, aynı zamanda izleme, geri bildirim ve yönetim süreçleriyle bütünleşik şekilde işlemesi gerektiği yönünde örtük bir beklenti dile getirilmiştir. Bu vurgular, kamu mali yönetiminde dış denetimin tamamlayıcı niteliğini ve Sayıştay’ın bu sistemdeki merkezi rolünü teyit etmektedir.

2021 yılı AB Türkiye İlerleme Raporu, kamu iç mali kontrol sisteminin stratejik ve kurumsal bütünlüğüne ilişkin çok boyutlu tespitler içermektedir. Raporla, stratejik yön eksikliği bu yıl da temel bir sorun olarak yer almakta; “*Kamu İç Mali Kontrolü politika belgesinin güncellenmesinde 2012’den bu yana ilerleme kaydedilmemiştir*” ifadesiyle belgenin yenilenmemesi yapısal bir eksiklik olarak yinelenmektedir²⁹. Ayrıca Türkiye’nin hâlâ “*kapsayıcı bir kamu yönetimi reformu ve kamu mali yönetimi stratejik çerçevesi bulunmamaktadır*” tespiti, yalnızca

²⁵ ibid 117

²⁶ ibid 117

²⁷ ibid 117

²⁸ ibid 117

²⁹ Avrupa Komisyonu, 2021 Türkiye Raporu (gayri-resmî Türkçe çeviri, 2021) Komşuluk ve Genişleme Müzakereleri Genel Müdürlüğü (DG NEAR), Brüksel, <https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2021_turkiye_raporu_tr.pdf> Erişim tarihi: 9 Ağustos 2024, 70

KİMK belgesi değil, genel kurumsal yönetim altyapısının da eksik kaldığını göstermektedir³⁰. Farklı kamu kurumlarınca hazırlanan plan ve stratejilerde mali yönetim hedeflerine yer verilmekle birlikte, “*reformların uygulanmasını koordine edecek ve düzenli izleme ve raporlamayı temin edecek bir mekanizma bulunmamaktadır*” ifadesiyle kurumsal eşgüdüm eksikliğine dikkat çekilmektedir³¹. Bu durum, kamu iç mali kontrol sisteminin yalnızca mevzuat değil, aynı zamanda uygulama ve yönlendirme kapasitesi bakımından da zayıf bir yapı sergilediğini göstermektedir. Rapor, “*raporlama yapıları, karar alma sorumluluklarının devredilmesi ve iç kontrolün işleyişi*”³² konularında mevzuatın uyumlaştırılması için daha fazla çaba gerektiğini vurgulamakta ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYK)’nın kapsamlılığına rağmen sistemin uygulama boyutunda bütünlük arz etmediğini ortaya koymaktadır.

İç kontrol ve risk yönetimi alanında da önemli kapasite sorunlarının sürdüğü görülmektedir. 2021 yılı raporunda, *KMYK Kanunu’nun* iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemelerinin büyük ölçüde uluslararası standartlarla uyumlu olduğu kabul edilmekte; ancak bunun tam anlamıyla uygulanmadığı belirtilmektedir. “*İç kontrol sistemlerinin tam olarak uygulanması, kapasite ve sahiplenme sorunlarından olumsuz etkilenmeye devam etmektedir*” ifadesiyle uygulamada yaşanan kurumsal direnç veya uyumsuzluk açıkça tanımlanmaktadır³³. Ayrıca “*risk yönetiminin uygulanması hâlâ erken aşamada*” değerlendirmesiyle birlikte, usulsüzlük vakalarının izlenmesi ve raporlanmasında gelişme sağlanmadığı ifade edilmektedir³⁴. Hazine ve Maliye Bakanlığı koordinasyon rolünü üstlense de tek hazine hesabı kapsamının yerel idareleri ve kamu iktisadi teşebbüslerini kapsayacak şekilde genişletilmesine dair çekinceler korunmakta; bu konuda “*düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir*” yönünde öneri sunulmaktadır³⁵. Stratejik düzeyde yönlendirme sorunu iç kontrol alanında da karşılık bulmakta; Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi’nin, rehberlik ve eğitim görevlerini sürdürdüğü, ancak “*iç kontrol kalite incelemeleri yapmadığı*” belir-

³⁰ ibid 70

³¹ ibid 70

³² ibid 70

³³ ibid 70

³⁴ ibid 71

³⁵ ibid 71

ilmektedir³⁶. Bu tespit, iç kontrol sistemine yönelik merkezi izleme ve kalite güvence süreçlerinin yetersizliğini ortaya koymaktadır.

İç denetim sistemine ilişkin değerlendirmelerde ise yapısal ve işlevsel eksikliklerin sürdüğü anlaşılmaktadır. Rapor, iç denetim uygulamasının KMYK Kanunu çerçevesinde ve “uluslararası standartlara uygun olarak düzenlendiğini” belirtmekle birlikte, sistemin temel kurumsal unsurlarının eksik olduğunu açıkça ortaya koymaktadır³⁷. Özellikle “Bakanlıklarda iç denetim birimlerinin bulunmasına yönelik yasal bir zorunluluk yoktur; yalnızca iç denetçiler görev almaktadır” ifadesiyle denetim birimlerinin eksikliği vurgulanmakta, ayrıca bu yapıların üst yönetime doğrudan bağlı çalışmasının “denetçilerin işlerini planlamada ve yürütmedeki bağımsızlığını tehlikeye atmakta” olduğu açıkça belirtilmektedir³⁸. Mevcut denetim rehberlerinin ve etik kuralların “2013’ten bu yana güncellenmemiş” olması, iç denetimin metodolojik güncelliğini yitirdiğine işaret etmektedir³⁹. Ayrıca, “denetim tavsiyelerinin uygulanmasında sistematik bir izleme mekanizması bulunmamaktadır” ifadesiyle denetim sürecinin çıktılarının izlenebilirliği konusunda da ciddi boşluklar olduğu görülmektedir⁴⁰. Bu yapısal eksikliklere ek olarak, rapor, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun hukuki statüsünü açıklamakta; Kurul’un “Cumhurbaşkanı tarafından dört yıllık bir süre için atanan yedi üyeden oluştuğu ve tamamen Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olduğu” belirtilmektedir⁴¹. Bu durumun, Kurul’un merkezi uyumlaştırma görevini yürütme kapasitesini sınırladığı ifade edilmekte ve “bağımsızlığını sağlamak ve yetkisini yerine getirmek için kapasitesini, organizasyon yapısını ve kaynaklarını güçlendirmek için çaba gösterilmelidir” önerisinde bulunmaktadır⁴². Sayıştay’a ilişkin olarak ise, “Türkiye Varlık Fonu’nun bazı şirketleri doğrudan Sayıştay tarafından denetlenmektedir” denilse de Fon’un “tam bir denetime hâlen tabi tutulmadığı” belir-

³⁶ ibid 71

³⁷ ibid 71

³⁸ ibid 71

³⁹ ibid 71

⁴⁰ ibid 71

⁴¹ ibid 71

⁴² ibid 71

tilerek dış denetim sisteminin kapsayıcılığına ilişkin önemli bir eleştiri dile getirilmiştir⁴³.

2022 yılı AB Türkiye İlerleme Raporu, kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin değerlendirmelerde, önceki yıllarda yapılan yapısal tespitlerin geçerliliğini koruduğunu ve ilerleme kaydedilmediğini ortaya koymaktadır. Rapor, bu yıl da “*Kamu İç Mali Kontrol politika belgesi henüz güncellenmemiştir*” ifadesiyle stratejik yön eksikliğine dikkat çekmekte; aynı zamanda “*Türkiye’nin hâlâ kapsayıcı bir kamu yönetimi reformu ve kamu mali yönetimi stratejik çerçevesi bulunmamaktadır*” diyerek yalnızca iç mali kontrol alanında değil, genel yönetim mimarisi açısından da strateji eksikliğini vurgulamaktadır. Bu bağlamda raporda kamu mali yönetim sistemindeki eksiklerin belirlenmesi amacıyla PEFA (Kamu Harcamaları ve Mali Hesap Verebilirlik) değerlendirmesi yapılması önerilmiştir⁴⁴. Mali yönetim hedeflerinin farklı belgelerde dağınık şekilde yer aldığı belirtilmiş ve “*reformların uygulanmasını koordine edecek ve düzenli izleme ve raporlamayı temin edecek bir mekanizma bulunmamaktadır*” cümlesiyle bu durum kurumsal sürdürülebilirlik açısından açık bir zafiyet olarak kaydedilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol (KMYK) Kanunu’nun varlığı kabul edilmekte ve Kanun’un “*tüm kamu kurumları için geçerli olduğu, mali kontrol unsurlarını tanımladığı*” ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın “*koordinasyon görevini üstlendiği*” belirtilmektedir⁴⁵. Ancak rapor, mevzuatın varlığına rağmen “*raporlama yapıları, karar alma sorumluluklarının devredilmesi ve iç kontrolün işleyişi*” konularında daha fazla çaba gerektiğini vurgulamakta ve bu alanlarda pratik uyum eksikliklerine dikkat çekmektedir⁴⁶.

İç kontrol bileşenine ilişkin değerlendirmelerde, önceki yıllarda olduğu gibi uygulama kapasitesine dair sorunların devam ettiği açıkça görülmektedir. Raporda, “*KMYK Kanunu, büyük oranda uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde işleyen iç kontrol alanını düzenlemektedir*” ifadesiyle yasal çerçevenin yeterliliği teyit edilmekte; ancak sistemin işlevselliğinin “*kapasite ve sahiplenme sorunlarından olumsuz etki-*

⁴³ ibid 71

⁴⁴ Avrupa Komisyonu, 2022 Türkiye Raporu (2022) Komşuluk ve Genişleme Müzakereleri Genel Müdürlüğü (DG NEAR), Brüksel <https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2022_turkiye_report_tr_27.11.2022_22.05.pdf> Erişim tarihi: 4 Eylül 2024, 76

⁴⁵ ibid 76

⁴⁶ ibid 76

lenmeye devam ettiği” belirtilmektedir⁴⁷. İç kontrolün tamamlayıcı unsurlarından biri olan risk yönetimi konusunda ise ilerleme sınırlı kalmıştır. Nitekim raporda “risk yönetiminin uygulanması alanındaki çalışmalara devam edilmelidir” denilerek bu alandaki kurumsallaşmanın hâlâ tamamlanmadığı ifade edilmiştir⁴⁸. İç kontrol kapsamında usulsüzlüklerin izlenmesi ve raporlanmasına yönelik mekanizmaların geliştirilmesi gerektiği belirtilmiş ve “daha fazla iyileştirme yapılması gerekmektedir” ifadesiyle bu alanda da eksikliklere dikkat çekilmiştir⁴⁹. Kurumsal bütünlük açısından öne çıkan hususlardan biri de Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi’nin görev tanımıdır. Raporda bu birimin, “standartları ve metodolojiyi tanımladığı, kamu idarelerine rehberlik, eğitim ve genel koordinasyon sağladığı, ancak iç kontrol kalite incelemeleri yapmadığı” ifade edilmiştir⁵⁰. Bu durum, kalite güvencesi ve izleme işlevinin kurumsal olarak yerine getirilmediğini ortaya koymakta; iç kontrol sisteminin kendi içinde denetim ve gelişim mekanizmalarına yeterince sahip olmadığını göstermektedir.

İç denetim alanındaki değerlendirmeler hem yapısal hem işleyişsel düzeyde süreklilik gösteren eksiklikleri ortaya koymaktadır. Raporda, iç denetim sisteminin KMYK Kanunu’nda “uluslararası standartlara uygun olarak düzenlendiği” ifade edilmekte; fakat uygulamada birçok sorunun devam ettiği belirtilmektedir⁵¹. “Bakanlıklarda iç denetim birimlerinin bulunmasına yönelik yasal bir zorunluluk yoktur; yalnızca iç denetçiler görev almaktadır” ifadesiyle, kurumsal yapılanma eksikliği doğrudan vurgulanmakta; ayrıca “iç denetim birimi amirlerinin resmi statüsünün bulunmaması” gibi organizasyonel sorunlara dikkat çekilmektedir. Raporda, iç denetçilerin doğrudan “Bakan Yardımcılarına veya üst yöneticilerine rapor vermeleri” nedeniyle bağımsızlıklarının tehlikeye girdiği açıkça ifade edilmiştir⁵². Denetim çıktılarına ilişkin de sistemsel zayıflıklar söz konusudur. “Denetim tavsiyelerinin uygulanmasında sistematik bir izleme mekanizması bulunmamaktadır” cümlesi, iç denetimin işlevini tamamlayıcı biçimde yerine getiremediğini göster-

⁴⁷ ibid 76

⁴⁸ ibid 76

⁴⁹ ibid 76

⁵⁰ ibid 76

⁵¹ ibid 76

⁵² ibid 77

mehtedir⁵³. Bununla birlikte, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in kabul edildiği, iç denetçi sayısının artırılmasına ve eğitim faaliyetlerine yönelik çaba gösterildiği de not edilmiştir⁵⁴. Kurumsal yönlendirme açısından ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi'ne özel olarak yer verilmiş; Kurul'un "*Cumhurbaşkanı tarafından dört yıllık bir süre için atanan yedi üyeden oluştuğu ve şu anda tamamen Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olduğu*" belirtilmiştir. Kurul'un bağımsızlığına ilişkin olarak "*bağımsızlığını sağlamak ve yetkisini yerine getirmek amacıyla kapasitesini, organizasyon yapısını ve kaynaklarını güçlendirmek için çaba gösterilmiştir*" önerisi getirilmiştir⁵⁵. Ayrıca, iç denetim kalitesine yönelik ilk somut adımlardan biri olarak, "*İç Kontrol Kalite İncelemeleri hakkında taslak bir kılavuz hazırlandığı ve bir kamu idaresinde pilot uygulamanın tamamlandığı*" bilgisi paylaşılmıştır⁵⁶. Bu ifade, iç denetim sisteminde sınırlı da olsa yapısal iyileştirme çabalarının başladığını göstermektedir.

2023 yılı AB Türkiye İlerleme Raporu'nda, kamu iç mali kontrol sistemi bağlamında önceki yıllarda tespit edilen eksikliklerin büyük ölçüde sürdüğü ve bu alanlarda "*ilerleme kaydedilmediği*" açıkça belirtilmiştir. Rapor, stratejik yön eksikliğini bir kez daha vurgulayarak, "*Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesi güncellenmemiştir*" ifadesiyle hem reform yönetişimi hem de kurumsal yönlendirme zeminindeki durağanlığı ortaya koymaktadır⁵⁷. Stratejik çerçevenin parçalı yapısının bu yıl itibarıyla de sürdüğü şöyle ifade edilmiştir: "*Türkiye'nin hâlâ kapsayıcı bir kamu yönetimi reformu ve kamu mali yönetimi stratejik çerçevesi bulunmamaktadır.*" Mevcut hedeflerin farklı planlama belgelerinde dağınık biçimde yer aldığı, uygulamaların ise "*reformların uygulanmasını koordine edecek ve düzenli izleme ve raporlamayı temin edecek bir mekanizma*" olmaksızın sürdürüldüğü ifade edilmiştir⁵⁸. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol (KMYK) Kanunu'nun kapsamlı içeriği kabul edilmekte; Kanun'un "*tüm kamu kurumları için geçerli olduğu*" ve mali kontrol

⁵³ ibid 77

⁵⁴ ibid 77

⁵⁵ ibid 77

⁵⁶ ibid 77

⁵⁷ Avrupa Komisyonu, 2023 Türkiye Raporu (2023) Komşuluk ve Genişleme Müzakereleri Genel Müdürlüğü (DG NEAR), Brüksel <<https://www.ab.gov.tr/siteimages/resimler/2023%20T%C3%BCrkiye%20Raporu.pdf>> Erişim tarihi: 17 Ekim 2024

⁵⁸ ibid 78

görevlerini tanımladığı belirtilmektedir. Buna göre, yönetsel görevler de dâhil olmak üzere kamu kurumu üst yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemekte ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nı koordinasyonla görevlendirirken, yetkiyi harcama yetkililerine vermektedir. Ancak bu yasal temele rağmen, *“mevzuatın uyumlaştırılması için daha fazla çaba sarf edilmesi gerekmektedir”* değerlendirmesi yapılmakta⁵⁹; yönetsel hesap verebilirlik, raporlama yapıları ve karar alma yetkisinin devri konularında uygulama bütünlüğünün sağlanamadığı belirtilmektedir.

İç kontrol alanındaki düzenlemelerin yasal düzeyde güçlü olması na karşın, uygulamaya ilişkin zorlukların 2023 yılı itibarıyla sürdüğü görülmektedir. Rapor, KMYK Kanunu kapsamında iç kontrol alanının *“büyük oranda uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde düzenlendiğini”* ifade etmekte; ancak sistemin etkin şekilde işletilmediğini vurgulamaktadır. Özellikle *“kapasite ve sahiplenme sorunları, iç kontrol sistemlerinin uygulanmasına zarar vermeye devam etmektedir”* cümlesiyle, kurumsal düzeyde benimseme ve uygulama iradesinin sınırlı kaldığı belirtilmiştir⁶⁰. Ayrıca, *“risk yönetiminin uygulanmasına yönelik çalışmalara devam edilmelidir”* ifadesi, risk temelli iç kontrol sistemlerinin henüz olgunlaşmadığını göstermektedir⁶¹. Usulsüzlüklerin izlenmesi ve raporlanmasında da benzer biçimde *“daha fazla gelişme kaydedilmesi gerekmektedir”* vurgusu yapılmıştır. Bu süreçlerin yönlendirilmesinden sorumlu kurumsal yapılara da yer verilmiş ve Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin kamu idarelerine *“rehberlik, eğitim ve genel koordinasyon sağlayarak standartları ve metodolojiyi belirlediği”* belirtilmiştir. Ayrıca aynı birimin *“iç kontrol kalite değerlendirmeleri hakkında taslak bir rehber hazırladığı ve üç kamu idaresinde pilot projeleri tamamladığı”* bilgisi paylaşılmıştır⁶². Bu ifade, iç kontrolün kalite güvencesi boyutunda sınırlı ancak somut adımlar atıldığını göstermektedir. Bununla birlikte, pilot uygulamalara rağmen kapsamlı bir iç kontrol izleme ve değerlendirme sisteminin henüz kurumsallaşmadığı anlaşılmaktadır.

İç denetim sistemi bakımından ise yapısal sorunların büyük ölçüde devam ettiği görülmektedir. İç denetim uygulaması, raporda bir yandan

⁵⁹ ibid 78

⁶⁰ ibid 79

⁶¹ ibid 79

⁶² ibid 79

“uluslararası standartlara uygun olarak KMYK Kanunu’nda düzenlenmektedir” şeklinde tanımlanmakta; öte yandan kurumsal altyapı eksiklikleri doğrudan vurgulanmaktadır. Bu bağlamda, “Bakanlıklarda yalnızca iç denetçilerin yer aldığı bir iç denetim birimi bulunmasına yönelik yasal zorunluluk yoktur” cümlesiyle, iç denetimin örgütlenme düzeyindeki eksikliği ortaya konmuştur⁶³. Ayrıca, “iç denetim birimi amirlerinin resmî statüleri bulunmamaktadır” ve “denetçiler doğrudan Bakan Yardımcılarına veya bir üst yöneticiye rapor vermektedir” ifadeleri, iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığını zedeleyen temel yapısal sorunlara işaret etmektedir⁶⁴. İç denetimin etkililiğine ilişkin olarak da “denetim tavsiyelerinin uygulanmasında sistematik bir izleme mekanizması bulunmamaktadır” ifadesiyle süreç takibine dair yetersizlikler vurgulanmıştır. Rapor, iç denetim fonksiyonunun diğer denetim mekanizmalarıyla olan ilişkisine de değinmiş ve “iç denetim ve teftiş kuruluşları arasında muğlaklık olması, iç denetim fonksiyonunun etkililiğine zarar vermektedir” değerlendirmesiyle yetki ve görev alanlarının sınırlarının netleştirilmediğini belirtmiştir⁶⁵. Kurumsal düzeyde yönlendirme işlevi gören İç Denetim Koordinasyon Kurulu, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi olarak tanımlanmakta ve raporda bu Kurul’un, “özellikle kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlediği, iç denetim standartları geliştirdiği ve kılavuzlar yayımladığı” belirtilmiştir. Kurul’un yapısına ilişkin olarak “Cumhurbaşkanı tarafından dört yıllık bir süre için atanan yedi üyeden oluştuğu ve tamamen Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olduğu” bilgisine yer verilmiş; bu yapı nedeniyle “bağımsızlığını sağlamak ve görevini yerine getirebilmesini teminen kapasitesini, organizasyon yapısını ve kaynaklarını güçlendirmek için daha fazla adım atılmalıdır” önerisinde bulunulmuştur⁶⁶. 2023 yılı raporunda Sayıştay’a doğrudan yer verilmemiştir; ancak dış denetim işlevine yönelik önceki yıllardaki eleştirilerin örtük biçimde geçerliliğini sürdürdüğü anlaşılmaktadır.

2024 yılı AB Türkiye İlerleme Raporu, kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin olarak önceki yıllarda kaydedilen yapısal tespitlerin neredeyse tümüyle geçerliliğini koruduğunu ve somut ilerleme kaydedilmediğini ortaya koymaktadır. Raporda stratejik yön eksikliği bu yıl da açık biçimde vurgulanmış; “Kamu İç Mali Kontrol Politika belgesi 2013’ten

⁶³ ibid 79

⁶⁴ ibid 79

⁶⁵ ibid 79

⁶⁶ ibid 79

bu yana güncellenmemektedir” ifadesiyle, iç mali kontrol sisteminin stratejik yönlendiriciliğinin hâlâ güncel belgelerle desteklenmediği belirtilmiştir⁶⁷. Bu eksiklik, sadece belge düzeyinde değil, aynı zamanda genel reform çerçevesine dair strateji eksikliği ile birlikte değerlendirilmiş; “Türkiye’nin hâlâ kapsayıcı bir kamu yönetimi reformu ve kamu mali yönetimi stratejik çerçevesi bulunmamaktadır” ifadesiyle yönetim bütünlüğünün sağlanamadığı aktarılmıştır⁶⁸. Raporda ayrıca, planlama belgeleri ve stratejiler arasında “tutarsızlıklar” bulunduğu ve reformların uygulanmasının “düzenli izleme ve raporlama konusunda koordinasyon eksikliği nedeniyle sekteye uğradığı” vurgulanmıştır⁶⁹. Bu değerlendirmeler, sistemin yalnızca normatif düzeyde değil, kurumsal eşgüdüm ve uygulama kapasitesi açısından da kırılgan olduğunu göstermektedir. Yasal altyapı bakımından ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol (KMYK) Kanunu’na atıf yapılmakta ve bu Kanun’un “tüm kamu kurumları için geçerli olduğu ve mali kontrol unsurlarını tanımladığı” belirtilmektedir. Ancak rapor, bu düzenlemelerin etkili olabilmesi için “raporlama yapıları dâhil olmak üzere yönetsel hesap verebilirliğin, karar alma yetkisinin devredilmesinin ve iç kontrolün işleyişinin uyumlaştırılması için daha fazla çaba sarf edilmesi gerekmektedir” değerlendirmesinde bulunarak, mevzuatın uygulama alanındaki sınırlılıklarına dikkat çekmektedir⁷⁰.

İç kontrol sistemine ilişkin olarak 2024 yılı raporu hem ilerleme hem de ilk kez uygulamaya konulan teknik belgeler açısından dikkate değer tespitler içermektedir. Mevzuat düzeyinde KMYK Kanunu’nun, “büyük oranda uluslararası standartlarla uyumlu iç kontrol alanını düzenlemekte” olduğu kabul edilmekte; ancak bu sistemin “kapasite ve sahiplenme sorunları nedeniyle uygulanmasının engellenmeye devam ettiği” ifade edilmektedir⁷¹. Bu yıl ilk kez Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan iki temel belgeye doğrudan atıf yapılmıştır: “Nisan 2024’te İç Kontrol Sistemi İzleme ve Değerlendirme Rehberi ile Kamu Kurumsal Risk Yönetimi Rehberi hazırlanmıştır.” Bu gelişme, önceki raporlarda eksikliği vurgulanan merkezi rehberlik ve kalite izleme ala-

⁶⁷ Avrupa Komisyonu, 2024 Türkiye Raporu (2024) Komşuluk ve Genişleme Müzakereleri Genel Müdürlüğü (DG NEAR), Brüksel <https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2024_trkiye_report_tr.pdf> Erişim tarihi: 23 Kasım 2025, 48

⁶⁸ ibid 49

⁶⁹ ibid 49

⁷⁰ ibid 49

⁷¹ ibid 49

nında kurumsal bir adım olarak kayda geçmiştir⁷². Ancak rapor, bu adımlara karşın sistemin temel işlevlerinin hâlen etkinleşmediğini ifade etmektedir. Özellikle *“usulsüzlük vakalarının izlenmesi ve raporlamasının yanı sıra risk yönetimi uygulamalarının daha fazla iyileştirilmesi gerekmektedir”* cümlesiyle, iç kontrol sisteminin izleme, risk tespiti ve yanıt üretme boyutlarının zayıf kaldığı açıkça belirtilmiştir. Ayrıca, *“yerel idarelerin ve kamu iktisadi teşebbüslerinin Türkiye’nin tek hazine hesabı kapsamına alınması endişelere yol açmaktadır”* değerlendirmesi, iç kontrolün merkezîyetçilikle ilişkilenen boyutlarına yönelik yönetişimsel hassasiyetleri de yansıtmaktadır⁷³. Bu gelişmeler, iç kontrol sisteminin kurumsallaşma sürecinin yalnızca belge üretimiyle sınırlı kalmaması gerektiğini, uygulama kapasitesinin geliştirilmesinin öncelik taşıdığını göstermektedir.

İç denetim sistemine ilişkin olarak 2024 yılı raporunda önceki yıllardan farklı olarak bazı yapısal iyileştirme beklentileri daha net şekilde dile getirilmiştir. Rapor, KMYK Kanunu’nun iç denetim uygulamalarını uluslararası standartlara uygun şekilde düzenlediğini belirttikten sonra, uygulamadaki boşluklara açıkça dikkat çekmiştir. En temel sorun olarak *“Bakanlıklarda iç denetim birimlerinin bulunmasına yönelik yasal bir zorunluluk olmaması”* gösterilmekte; bu nedenle iç denetimin *“amacı, yetkisi ve sorumluluğu sekteye uğramaktadır.”* ifadeleriyle vurgulanmaktadır⁷⁴. İç denetim fonksiyonunun kurumsallaşmasında eksik kalan alanlar şöyle sıralanmıştır: *“iç denetim birimi amirlerinin statüsünün yasal hâle gelmesi, iç denetçi sayısının artırılması ve ilgili kılavuzların güncellenmesi gerekmektedir.”* Bu durum, sistemin hem kurumsal yapısı hem de operasyonel etkinliği açısından tamamlanmamış olduğunu ortaya koymaktadır⁷⁵. Ayrıca *“iç denetim tavsiyelerinin uygulanmasında sistematik bir izleme mekanizması bulunmamaktadır”* ifadesi, sistemin geri bildirim kapasitesinin gelişmediğini göstermektedir⁷⁶. İç denetim ve tefiş mekanizmalarının görev alanları arasındaki sınırların da *“muğlaklık”* taşıdığı belirtilmiş ve bu durumun *“iç denetim fonksiyonunun etkililiğine zarar verdiği”* ifade edilmiştir⁷⁷. Sistemin merkezî yönlendirme yapısı

⁷² ibid 49

⁷³ ibid 49

⁷⁴ ibid 49

⁷⁵ ibid 49

⁷⁶ ibid 49

⁷⁷ ibid 49

olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu, bu yıl da “iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma birimi” olarak tanımlanmıştır⁷⁸. Rapor, bu Kurul’un mevcut yapısının etkinliğini sınırladığına işaret ederek “Kurulun bağımsızlığını sağlamak ve görevini yerine getirebilmesini teminen kapasitesini, organizasyon yapısını ve kaynaklarını güçlendirmek için daha fazla adım atılmalıdır” önerisini sunmuştur⁷⁹. Bu değerlendirmeler, iç denetim fonksiyonunun kurumsal çerçevesinin sadece yasal düzenleme ile değil, aynı zamanda bağımsızlık, kaynak ve yetki üçgeninde desteklenmesi gerektiğini göstermektedir.

5. Bulgular

Avrupa Komisyonu tarafından 2020-2024 döneminde yayımlanan Türkiye İlerleme Raporları, kamu iç mali kontrol sistemiyle ilgili kurumsal çerçevenin genel olarak korunduğunu ancak uygulamada süreklilik gösteren yapısal eksikliklerin varlığını sürdürdüğünü ortaya koymaktadır. Bu bulgular, çalışmanın kavramsal çerçevesinde belirlenen dört temel unsur; *stratejik çerçeve*, *yönetsel hesap verebilirlik*, *iç kontrol* ve *iç denetim*- bağlamında tematik olarak sınıflandırılmıştır. Her bir yıl için ayrı ayrı tespit edilen durumlar, sistemin yıllar içindeki seyrini karşılaştırmalı biçimde analiz etmeye olanak tanımaktadır. Aşağıda sunulan tabloda, ilgili yıllarda öne çıkan gözlemleri sade ve bütüncül bir biçimde özetlenmektedir:

Tablo 1: Kamu İç Mali Kontrolüne İlişkin AB 2020-2024 Değerlendirmelerin Karşılaştırılması

Yıl	Stratejik Çerçeve	Yönetsel Hesap Verebilirlik	İç Kontrol	İç Denetim
2020	KİMK Politika Belgesi 2012’den beri güncellenmemektedir	Yetki devri mevcuttur; izleme ve raporlama mekanizması bulunmamaktadır	Mevzuat uluslararası standartlarla uyumludur; risk yönetimi erken aşamadır	İç denetim birimi zorunluluğu bulunmaktadır; bağımsızlık sınırlıdır

⁷⁸ ibid 49

⁷⁹ ibid 49

2021	Stratejik yön eksikliği sürdürmektedir; eşgüdüm mekanizması yoktur	KMYK yürürlüktedir; sorumluluk devri sınırlı kalmaktadır	Sahiplenme düştü; usulsüzlük izleme kapasitesi yetersizdir	Denetim tavsiyeleri sistematik olarak izlenmemektedir; veriler eksiktir
2022	PEFA önerilmektedir; KİMK Belgesi güncellenmemiştir	Mevzuat uygulanmaktadır; uyumlaştırma çabası artırılmalıdır	Risk yönetimi olgunlaşmamıştır; kalite güvencesi sınırlıdır	Amir statüsü belirsizdir; Kurul kurumsal olarak bağımsız değildir
2023	Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesi hâlen güncellenmemiştir; politika belgelerinde tutarlılık vardır	Karar devri ve raporlama mekanizmaları tam olarak işlememektedir	Pilot kalite rehberleri geliştirilmiştir; uygulama sorunludur	Statü eksiklikleri sürdürmektedir; denetim ve teftiş işlevleri ayrılmamıştır
2024	Stratejik belgeler güncel değildir; kurumsal koordinasyon eksiktir	Hesap verebilirlik uyumu düşüktür; performans sistemi işlemsel değildir	İzleme-Değerlendirme ve Risk Rehberleri yayımlanmıştır; uygulama sınırlıdır	Yasal statü eksiktir; izleme sistemi ve Kurul bağımsızlığı güçlendirilmelidir

Kaynak: Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo, kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin izlenen beş yıllık gelişim çizgisinde stratejik yön eksikliğinin kronikleştğini, yönetsel hesap verebilirliğe dair mevzuat ile uygulama arasında önemli bir boşluk olduğunu ve iç kontrol sisteminin teknik düzenlemelere rağmen işlevsellik kazanamadığını göstermektedir. İç denetim alanında ise kurumsal yapılanma, statüsel belirsizlikler ve izleme yetersizlikleri nedeniyle süreklilik arz eden bir zayıflık gözlenmektedir. Her bir unsur bağlamında değerlendirildiğinde, Türkiye'nin AB müktesebatıyla uyumlu bir iç mali kontrol sistemini yalnızca normatif düzeyde değil, aynı zamanda kurumsal kapasiteler, uygulama araçları ve denetim mekanizmalarıyla desteklemesi gerekliliği açık biçimde ortaya çıkmaktadır.

Sonuç ve Değerlendirme

Kamu iç mali kontrol sistemi, günümüz kamu yönetiminde yalnızca mali disiplinin sağlanmasıyla sınırlı olmayan, aynı zamanda hesap verebilirlik, şeffaflık ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda kamu kaynaklarının yönetimini düzenleyen kurumsal bir yapı olarak öne çıkmaktadır. Türkiye’de bu sistem, 2000’li yıllarda kamu yönetimi reform sürecinin bir parçası olarak tasarlanmış ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile hukuki altyapısı oluşturulmuştur. AB’ye uyum süreci ise, bu sistemin gelişiminde yalnızca bir uyum aracı değil; aynı zamanda kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi ve yönetim kalitesinin artırılması açısından itici bir unsur olmuştur. Bu bağlamda, Avrupa Komisyonu’nun 2020–2024 yılları arasında yayımladığı Türkiye İlerleme Raporları, günümüz kamu iç mali kontrol sisteminin yalnızca mevzuat uyumu değil, uygulama kapasitesi ve kurumsal işleyiş düzeyinde de değerlendirilmesine olanak tanıyan zengin bir izleme çerçevesi sunmaktadır.

Bu çalışmada söz konusu raporlar temel alınarak, Türkiye’deki kamu iç mali kontrol yapısı stratejik çerçeve, yönetsel hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim olmak üzere dört ana unsur ekseninde incelenmiş; sistemin mevcut durumu ve gelişim alanları analitik bir yaklaşımla ortaya konmuştur. Avrupa Komisyonu’nun beş yıllık raporlama serisi, söz konusu sistemin normatif altyapısının büyük ölçüde mevcut olduğunu; ancak bu yapının stratejik yön, uygulama kapasitesi, kurumlar arası eşgüdüm ve denetim süreçleri bakımından bütüncül ve işlevsel bir yapıya dönüşemediğini ortaya koymaktadır. Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesi’nin 2012’den bu yana güncellenmemiş olması, stratejik vizyonun güncelliğini yitirdiğini ve yönlendirici gücünün azaldığını göstermektedir. Reformların izlenmesi ve raporlanmasına yönelik eşgüdüm mekanizmasının eksikliği, yalnızca iç mali kontrol sisteminin değil, genel kamu mali yönetimi reformlarının da kurumsal düzeyde sürdürülebilirliğini olumsuz etkilemektedir. Bu eksiklik, AB raporlarında her yıl yinelenen temel eleştirilerden biri hâline gelmiştir. Ayrıca yönetsel hesap verebilirlik konusunda mevzuatın varlığına rağmen uygulamada görev devri, karar alma süreçleri ve performans raporlaması gibi alanlarda uyumun yetersiz olduğu görülmektedir. İç kontrol sistemine ilişkin olarak, uluslararası standartlarla uyumlu yasal düzenlemelerin varlığı kabul edilse de sahiplenme eksikliği ve kapasite sorunları sistemin uygulanabilirliğini zayıflatmaktadır. Özellikle risk yönetimi, usulsüzlük izleme ve iç kontrol kalite güvencesi gibi alanlarda yalnızca teknik belgeler yayım-

lanmakta; ancak bu belgelerin kurum içi pratiklere tam olarak yansıdığına dair güçlü kanıtlar bulunmamaktadır. İç denetim fonksiyonunda ise, bakanlık düzeyinde iç denetim birimlerinin eksikliği, denetçilerin resmi statülerinin bulunmaması ve tavsiyelerin izlenmemesi, fonksiyonun hem bağımsızlığını hem de etkililiğini sınırlayan yapısal sorunlardır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun merkezi uyumlaştırma birimi olarak görev yapmasına karşın, kurumsal bağımsızlığı ve kapasitesi AB standartları açısından yetersiz görülmektedir.

Türkiye'nin kamu iç mali kontrol sistemi, AB'ye uyum sürecinde önemli bir uyum alanı olmayı sürdürmektedir. Ancak bu sistemin yalnızca yasal düzenlemelerle değil, kurumsal koordinasyon, stratejik planlama, performans yönetimi ve risk temelli denetim anlayışıyla da desteklenmesi gerekmektedir. Avrupa Komisyonu raporlarında yıllar boyunca yinelenen öneriler dikkate alındığında, Türkiye'nin öncelikle stratejik belgelerini güncelleyerek, iç kontrol ve iç denetim alanlarında kurumlar arası uyumu ve izleme mekanizmalarını güçlendirmesi beklenmektedir. Kamu mali yönetimi alanındaki bu yapısal reformlar, yalnızca AB üyeliği ile ilgili bir gereklilik değil; aynı zamanda şeffaf, hesap verebilir ve güvenilir bir kamu yönetimi inşa etmenin asli bileşeni olarak değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

Akyel R, 'Günümüzde iç kontrol anlayışı ve Türkiye'ye yansıması' (2010) 43(4) Amme İdaresi Dergisi 167-191

Arslan A, '5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler' (2004) 145 Maliye Dergisi 1-44

Avrupa Komisyonu, 2020 Türkiye Raporu (gayri-resmî Türkçe çeviri, Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2020) 116-117

Avrupa Komisyonu, 2021 Türkiye Raporu (gayri-resmî Türkçe çeviri, Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2021) 70-71

Avrupa Komisyonu, 2022 Türkiye Raporu (gayri-resmî Türkçe çeviri, Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2022) 75-77

Avrupa Komisyonu, 2023 Türkiye Raporu (gayri-resmî Türkçe çeviri, Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2023) 78-80

Avrupa Komisyonu, 2024 Türkiye Raporu (gayri-resmî Türkçe çeviri, Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2024) 48-50

Bilge S, ‘Katılım Öncesi Strateji Belgeleri Kapsamında Mali Kontrol Sistemimizin Avrupa Birliği Müktesebatına Uyumu’ (2010) 158 Maliye Dergisi 301-325

Bircan İ, ‘Kamu Kesiminde Stratejik Yönetim ve Vizyon’ (2002) 42 Planlama Dergisi 11-19

Dabbağoglu K, ‘İç kontrol sistemi’ (2009) 26 Journal of Qafqaz University 109-115

Erkan M, Özdemir S and Karakoç M, ‘Avrupa Birliği sürecinde kamuda iç denetim: Pamukkale Üniversitesi örneği’ (2010) 12(1) Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 85-109

Karakaya G and Türedi H, ‘COSO iç kontrol modeli ve kontrol ortamı’ (2015) 602 Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar 67-76

Kerimoğlu B, ‘Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sisteminin Tasarımı’ (2003) 142 Maliye Dergisi 108-126

Küçükaycan D, ‘Yönetmelik Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Türkiye’de Program Bütçe Sistemi’ (2020) 2 ETÜ Sentez İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 21-36

Uyar S, ‘UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi’ (2010) 2(2) Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi 37-60

Yılmaz İ and Güneş R, ‘Türkiye’de Kamu Kurumları İç Denetim Faaliyetleri Sürecinin Avrupa Komisyonu İlerleme Raporları Kapsamında Değerlendirilmesi’ (2019) 1 Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 784-792

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kanun Numarası: 5018 (Kabul Tarihi: 10.12.2003, RG 24.12.2003/25326 Mükerrer)

MALÎ GELİŞMELER

FISCAL DEVELOPMENTS

- * Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 331)
- * Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 55)
- * Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 24)
- * Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 15)
- * 492 Sayılı Harçlar Kanununa Bağlı Tarifelerde Yer Alan Maktu Harç Tutarlarının Yeniden Belirlenmesine Dair Karar (Karar Sayısı: 10362)
- * 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (II) Sayılı Listede Yer Alan Bazı Malların Özel Tüketim Vergisi Oranlarının Yeniden Tespiti Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10363)
- * 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununa Ekli (1) Sayılı Tabloda Yer Alan Bazı Kâğıtlara Ait Maktu Vergi Tutarlarının Yeniden Belirlenmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10364)
- * 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre Ticari Kazancı Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10380)
- * Yurt Dışına Çıkış Harcı Tutarının Yeniden Belirlenmesine Dair Karar (Karar Sayısı: 10381)
- * 492 Sayılı Harçlar Kanununa Bağlı Tarifelerde Yer Alan Maktu Harç Tutarlarının Yeniden Belirlenmesine Dair Karar (Karar Sayısı: 10382)
- * Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 583)

MALÎ GELİŞMELER

FISCAL DEVELOPMENTS

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 331) YAYINLANDI

Resmi Gazete Tarihi: 04.09.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33007

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 331)

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç ve Yasal Düzenlemeler

Amaç

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin amacı, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrası ile 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun geçici 1 inci maddesinde 20/7/2025 tarihli ve 7555 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişikliklerin açıklanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Yasal düzenlemeler

MADDE 2- (1) 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında; “31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtların brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı damga vergisinden istisnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Toplam personel sayısı on beşe kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanır. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler için bu teşvikten faydalanılamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı

ile Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Buna ilave olarak gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında Bölgede çalışan personelin toplam sayısının veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkrafta belirtilen durumlar haricinde Bölge dışında geçirilen süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Cumhurbaşkanı, yüzde yirmi olarak belirlenen bu oranı belirleyeceği bölgesel ve/veya sektörel alanlarda ya da meslek gruplarına göre yüzde yüze kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığına tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.” hükmü yer almaktadır.

(2) 6550 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde;

“b) Kamu personeli hariç olmak üzere, araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri gelir vergisinden, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır. İstisna uygulanacak ücret tutarı brüt asgari ücretin kırk katını aşamaz. Bu teşvikten yararlanacak olan destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.” hükmü yer almaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

4691 Sayılı Kanun Kapsamında

Gelir Vergisi Stopaj Teşviki ve Damga Vergisi İstisnası

Teşvik uygulaması

MADDE 3- (1) Bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı; verilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Ayrıca, bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kâğıtların, brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmına damga vergisi istisnası uygulanacak olup aşan kısmı ise genel hükümler çerçevesinde damga vergisine tabi tutulacaktır.

(2) Bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücret gelirinin ilgili aydaki brüt asgari ücretin 40 katından fazla olması halinde, terkin konu edilecek teşvik tutarı asgari ücretin brüt tutarının 40 katına isabet eden vergiden ilgili aydaki asgari ücrete isabet gelir vergisi tutarı düşüldükten sonraki kısmıyla sınırlı olacaktır. Ancak personele ödenen ücretin brüt asgari ücretin kırk katından düşük olması halinde ise bu ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari ücret istisnası düşüldükten sonraki kısmının tamamı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

Örnek 1: (A) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan (B) A.Ş.’de yazılım personeli olarak 2025 yılının Eylül ayında işe başlayan Bay (C)’ye yazılım faa-

liyeti kapsamında haftalık 45 saati geçmeyen çalışmasına ilişkin olarak 1.400.000 TL brüt ücret ödenmiştir.

(B) A.Ş.'nin Bay (C)'ye yapacağı ücret ödemesine ait teşvik uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

a	Brüt ücret tutarı	1.400.000,00 TL
b	Vergiye tabi ücret matrahı $[a - (a \times \%15)]$ (*)	1.370.743,79 TL
c	Brüt asgari ücretin 40 katı $(26.005,50 \times 40)$	1.040.220,00 TL
ç	Brüt asgari ücretin 40 katına isabet eden vergi	249.859,40 TL
d	Asgari ücret istisna tutarı (**)	3.315,70 TL
e	Asgari ücret istisna tutarının mahsubundan sonra kalan tutar $(ç-d)$	246.543,70 TL
f	Terkin edilecek tutar (e)	246.543,70 TL
g	Ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı (***)	352.760,33 TL
ğ	Vergi dairesine ödenecek tutar $[(g - (d+f))]$	102.900,93 TL
(*) SGK primi işçi payı %14 + işsizlik sigortası primi işçi payı %1= %15 olup 2025 yılı sigorta prim tavanı 195.041,40 TL'ye isabet eden sigorta primi (29.256,21 TL) dikkate alınmıştır.		
(**) Her bir çalışan için mahsup edilecek asgari ücret istisna tutarı, asgari ücretin matrahına isabet eden tutar dikkate alınmak suretiyle uygulanacaktır.		
(***) Her bir çalışanın ücret ödemeleri dolayısıyla ulaşılmış olduğu kümülatif matrah toplamına uygulanacak vergi tarifi dikkate alınarak hesaplanacaktır.		

(A) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan (B) A.Ş.'de çalışan Bay (C)'nin ücret geliri ilgili aydaki brüt asgari ücretin 40 katından fazla olduğundan, (B) A.Ş.'nin yararlanacağı ve terkinde konu edilecek teşvik tutarı, asgari ücretin brüt tutarının 40 katına isabet eden (249.859,40 TL) vergiden, asgari ücrete isabet eden gelir vergisinin mahsubu yapıldıktan sonra kalan 246.543,70 TL olacaktır. Personele ödenen ücretin vergi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden terkin edilecek tutar ile ilgili aydaki asgari ücret istisnası düşüldükten sonra kalan $[352.760,33 \text{ TL} - (246.543,70 \text{ TL} + 3.315,70 \text{ TL})]$ 102.900,93 TL tutarındaki gelir vergisi ise vergi dairesine ödenecektir.

Örnek 2: (D) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan (E) A.Ş.'de Ar-Ge personeli olarak 2025 yılının Eylül ayında işe başlayan Bay (F)'ye Ar-Ge faaliyeti kapsamında haftalık 45 saati geçmeyen çalışmasına ilişkin olarak 800.000 TL brüt ücret ödenmiştir.

(E) A.Ş.'nin Bay (F)'ye yapacağı ücret ödemesine ait teşvik uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

a	Brüt ücret tutarı	800.000,00 TL
b	Vergiye tabi ücret matrahı [a- (a x % 15)] (*)	770.743,79 TL
c	Brüt asgari ücretin 40 katı (26.005,50 x 40)	1.040.220,00 TL
ç	Ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı (**)	177.100,82TL
d	Asgari ücret istisna tutarı (***)	3.315,70 TL
e	Asgari ücret istisna tutarının mahsubundan sonra kalan tutar (ç-d)	173.785,12 TL
f	Terkin edilecek tutar (e)	173.785,12 TL
g	Vergi dairesine ödenecek tutar	0 TL
(*) SGK primi işçi payı %14 + işsizlik sigortası primi işçi payı %1= %15 olup 2025 yılı sigorta prim tavanı 195.041,40 TL'ye isabet eden sigorta primi (29.256,21 TL) dikkate alınmıştır.		
(**) Her bir çalışanın ücret ödemeleri dolayısıyla ulaşmış olduğu kümülatif matrah toplamına uygulanacak vergi tarifesine dikkate alınarak hesaplanacaktır.		
(***) Her bir çalışan için mahsup edilecek asgari ücret istisna tutarı, asgari ücretin matrahına isabet eden tutar dikkate alınmak suretiyle uygulanacaktır.		

(D) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde çalışan Bay (F)'nin ücret geliri ilgili aydaki brüt asgari ücretin 40 katından az olduğundan, (E) A.Ş. tarafından Bay (F)'ye ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinden asgari ücrete isabet eden gelir vergisinin mahsubu yapıldıktan sonra kalan tutarın tamamı stopaj teşviki kapsamında değerlendirilecek olup vergi dairesine yatırılacak herhangi bir tutar bulunmamaktadır.

Örnek 3: (G) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan (H) A.Ş.'de yazılım personeli olarak çalışan Bay (I)'ya yazılım faaliyeti kapsamında haftalık 45 saati geçmeyen çalışmasına ilişkin olarak 1/1/2025 tarihinden itibaren ayda 1.500.000 TL brüt ücret ödenmektedir.

(H) A.Ş.'nin Bay (I)'ya 2025 yılının Eylül ayında yapacağı ücret ödemelerine ait teşvik uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

a	Önceki aylara ilişkin kümülatif vergi matrahı	11.765.950,32 TL
b	Brüt ücret tutarı	1.500.000,00 TL
c	Vergiye tabi ücret matrahı $[b - (b \times \% 15)](*)$	1.470.743,79 TL
ç	Brüt asgari ücretin 40 katı $(26.005,50 \times 40)$	1.040.220,00 TL
d	Brüt asgari ücretin 40 katına isabet eden vergi (**)	416.088,00 TL
e	Asgari ücret istisna tutarı (***)	4.420,93 TL
f	Asgari ücret istisna tutarının mahsubundan sonra kalan tutar (d-e)	411.667,07 TL
g	Terkin edilecek tutar (f)	411.667,07 TL
ğ	Ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı (****)	588.297,52 TL
h	Vergi dairesine ödenecek tutar $[(\text{ğ}) - (e+g)]$	172.209,52 TL
(*) SGK primi işçi payı %14 + işsizlik sigortası primi işçi payı %1= %15 olup 2025 yılı sigorta prim tavanı 195.041,40 TL'ye isabet eden sigorta primi (29.256,21 TL) dikkate alınmıştır.		
(**) Her bir çalışanın kümülatif matrah toplamının brüt asgari ücretin 40 katına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan vergi tutarıdır.		
(***) Her bir çalışan için mahsup edilecek asgari ücret istisna tutarı, asgari ücretin kümülatif matrahına isabet eden tutar dikkate alınmak suretiyle uygulanacaktır.		
(****) Her bir çalışanın ücret ödemeleri dolayısıyla ulaşmış olduğu kümülatif matrah toplamına uygulanacak vergi tarifesi dikkate alınarak hesaplanacaktır.		

Bildirim ve beyan

MADDE 4- (1) Terkin tutarına ilişkin hesaplama, Ar-Ge, tasarım ve destek kapsamında çalışan personelin her biri için ayrı ayrı yapılarak Ek:1'de yer alan "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim" tablosunda gösterilecek ve bu bildirim muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ekinde ilgili vergi dairesine verilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

6550 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir ve Damga Vergisi İstisnası

İstisna uygulaması

MADDE 5- (1) 6550 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kamu personeli hariç olmak üzere, araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak istisnaya konu edilecek ücret tutarı brüt asgari ücretin kırk katını aşamayacaktır.

(2) 6550 sayılı Kanun kapsamında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarının 40 katını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir. Söz konusu personele ödenen ücretin, asgari ücretin kırk katını aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir. Ayrıca, bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtların, brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmına damga vergisi istisnası uygulanacak olup aşan kısmı ise genel hükümler çerçevesinde damga vergisine tabi tutulacaktır.

Örnek 4: (K) Araştırma Merkezinde yürütülen araştırma altyapı projesinde destek personeli olarak 2025 yılının Eylül ayında işe başlayan Bay (L)'ye, Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki çalışmasına ilişkin olarak 700.000 TL brüt ücret ödenmiştir.

Bay (L)'ye yapılan ücret ödemesine ait istisna uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

a	Brüt ücret tutarı	700.000,00 TL
b	İstisna uygulanabilecek azami ücret tutarı [Brüt asgari ücretin 40 katı (26.005,50 x 40)]	1.040.220,00 TL
c	Vergiye tabi ücret matrahı (*)	0,00 TL
ç	Vergiye tabi ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi	0,00 TL
d	Vergi dairesine ödenecek tutar	0,00 TL
(*) Mükellefin brüt ücreti, asgari ücretin kırk katına isabet eden tutardan düşük olduğundan ücretin tamamı istisna kapsamındadır.		

Örnek 5: (M) Araştırma Merkezinde yürütülen araştırma altyapı projesinde Ar-Ge personeli olarak 2025 yılının Eylül ayında işe başlayan Bayan (N)'ye Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki çalışmasına ilişkin olarak 1.700.000 TL brüt ücret ödenmiştir.

Bayan (N)'ye yapılan ücret ödemelerine ait istisna uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

a	Brüt ücret tutarı	1.700.000,00 TL
b	İstisna uygulanacak azami ücret tutarı [Brüt asgari ücretin 40 katı (26.005,50 x 40)]	1.040.220,00 TL
c	Ücretin istisnayı aşan kısmı (a-b)	659.780,00 TL
ç	Vergiye tabi ücret matrahı [c-(a x % 15)] (*)	630.523,79 TL
d	Vergiye tabi ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi (**)	139.241,42 TL
e	Asgari ücret istisna tutarı (***)	3.315,70 TL
f	Asgari ücret istisna tutarı mahsubundan sonra kalan tutar (d-e)	135.925,72 TL
g	Vergi dairesine ödenecek tutar (f)	135.925,72 TL
(*) SGK primi işçi payı %14 + işsizlik sigortası primi işçi payı %1= %15 olup 2025 yılı sigorta prim tavanı 195.041,40 TL'ye isabet eden sigorta primi (29.256,21 TL) dikkate alınmıştır.		
(**) Her bir çalışanın ücret ödemeleri dolayısıyla ulaşmış olduğu kümülatif matrah toplamına uygulanacak vergi tarifesi dikkate alınarak hesaplanacaktır.		
(***) Her bir çalışan için mahsup edilecek asgari ücret istisna tutarı, asgari ücretin matrahına isabet eden tutar dikkate alınmak suretiyle uygulanacaktır.		

Araştırma altyapı projesinde çalışan Bayan (N)'nin bu proje karşılığında elde etmiş olduğu ücret geliri, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarının 40 katını aştığından, aşan kısmı ücret olarak vergilendirilecektir. Bayan (N)'nin ilgili aydaki ücret tutarının asgari ücretin 40 katının altında kalması halinde ise ücret gelirinin tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Bildirim ve beyan

MADDE 6- (1) Ar-Ge ve destek kapsamında çalışan personelin her biri için istisna tutarına ilişkin hesaplama ayrı ayrı yapılarak Ek:2’de yer alan "6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun Kapsamında Gelir Vergisi İstisnasına İlişkin Bildirim" tablosunda gösterilecek ve bu bildirim muhtasar ve prim hizmet beyanamesi ekinde ilgili vergi dairesine verilecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**Son Hükümler****Yürürlük**

MADDE 7- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 8- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ DEĞİŞTİRİLDİ

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 55) 04.09.2025 tarih ve 33007 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1) DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 04.09.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33007

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)’NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 24)

Bu Tebliğde; 20/7/2025 tarihli ve 7555 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 18 inci maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmekte olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

MADDE 1- 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “32.1.2.11. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması halinde uygulama” başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan “yatırım döneminde” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 2- Aynı Tebliğin;

a) “32.2. İndirimli kurumlar vergisi” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kurumlar Vergisi Kanununun 20/7/2025 tarihli ve 7555 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değiştirilen 32/A maddesinde, kurumlar vergisi oranının, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlara yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar, indirim hakkının kullanılabilceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi %60 indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

24/7/2025 tarihli ve 32965 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7555 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle yapılan değişikliklerin yürürlük tarihi, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere yayımı tarihi olarak belirlenmiştir. Buna göre, indirim hakkının kullanılabilceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemine ilişkin sınırlama, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) alınan yatırım teşvik belgeleri yönünden geçerli olacaktır.

Örnek 1: (A) A.Ş., 11/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 18/8/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır.

Bu durumda, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılan teşvik belgesi için, 5520 sayılı Kanunun 7555 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 32/A maddesi hükümleri geçerli olacaktır.

Örnek 2: (B) A.Ş., 23/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 17/7/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır.

Bu durumda, 24/7/2025 tarihinden önce teşvik belgesini alan (B) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 7555 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 32/A maddesi hükümlerini dikkate alarak indirimli kurumlar vergisini uygulayacaktır.

Örnek 3: (C) A.Ş., 27/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 13/8/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır.

Bu durumda, 24/7/2025 tarihinden sonra teşvik belgesini alan (C) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 7555 sayılı Kanunla değiştirilen 32/A maddesi hükümlerini dikkate alarak indirimli kurumlar vergisini uygulayacaktır.

Örnek 4: (D) A.Ş., 11/9/2025 tarihinde alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 30.000.000 TL’lik yatırımına 8/10/2025 tarihinde başlamış olup bu yatırıma ilişkin olarak 2025 hesap dönemi sonu itibarıyla 8.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. Şirketin 2025 hesap döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabileceği 1.000.000 TL matrahı bulunmaktadır.

Buna göre mükellef, 2025 hesap dönemi itibarıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmaya başlayacak olup, 2034 hesap dönemi sonu itibarıyla indirimli vergi uygulaması son bulacaktır. 2034 hesap döneminde kullanılamayan yatırıma katkı tutarı kalması halinde, 2035 hesap dönemi ve sonrasında kalan yatırıma katkı tutarı kullanılamayacaktır.

(D) A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde indirim hakkını kullanabileceği matrahı bulunmaması ve indirim hakkının ilk olarak 2026 hesap döneminde ortaya çıkması halinde, 2035 hesap dönemi sonuna kadar indirimli vergi uygulanabilecektir.

On yıllık süreye yönelik sınırlama, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

Ayrıca, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere indirimli vergi oranı da %60 olarak belirlenmiştir.

Kazanç bulunmasına rağmen yararlanılmayan yatırıma katkı tutarları müteakip dönemlerde dikkate alınamaz. Buna göre, ilgili hesap dönemlerinde faydalanma imkanı bulunmakta iken faydalanılmayan yatırıma katkı tutarlarının, izleyen dönemlerde kullanılması mümkün değildir.

Tebliğde geçen, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri ibareleri, aksi belirtilmedikçe, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerini ifade etmektedir.”

b) “32.2.1. Kapsam” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Ayrıca, 7555 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin değiştirilen üçüncü fıkrasının (c) bendinde, bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’sini ve hak edilen yatırıma katkı tutarını geçmemek üzere; indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı sifıra kadar indirmeye Cumhurbaşkanının yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak, dört hesap dönemiyle sınırlı şekilde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.”

c) “32.2.3. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması” başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan “ulaşılınca kadar” ibaresinden sonra gelmek üzere “indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi boyunca” ibaresi eklenmiş, dördüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, beşinci paragrafında yer alan “harcaması dolayısıyla” ibaresinden sonra gelmek üzere “on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla” ibaresi eklenmiş, aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Öte yandan Cumhurbaşkanı, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oran-

larını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup bu yetki çerçevesinde çıkarılan 29/5/2025 tarihli ve 9903 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (Karar) uyarınca, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.”

“Bu örnekte yer alan yatırım teşvik belgesinin 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan bir belge olması durumunda, indirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi süresince indirimli oran uygulanacaktır.”

ç) “32.2.4. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki” başlıklı bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“32.2.4. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Cumhurbaşkanlığına verilen yetki

Cumhurbaşkanı, Kanunun 32/A maddesinin 7555 sayılı Kanunla değişik üçüncü fıkrasının;

- (a) bendi ile istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri ve ilçeleri gruplandırmaya ve bu gruplar, Gökçeada ve Bozcaada’da yapılan yatırımlar, sektörler, teknoloji alanları, Ar-Ge veya tasarım faaliyetleri, sanayi bölgeleri, kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri veya oluşturulacak teşvik programları itibarıyla teşvik edilecek yatırım konularına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

- (b) bendi ile (a) bendinde belirtilen yatırımlar için yatırıma katkı oranını %50’yi geçmemek üzere belirlemeye,

- (c) bendi ile yatırım teşvik belgesi kapsamında bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’sini ve hak edilen yatırıma katkı tutarını geçmemek üzere; indirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı sıfıra kadar indirmeye,

- (ç) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

- (d) bendi ile 6745 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımlar için, birinci fıkra ile (c) bendindeki süreleri bir katına kadar, (c) bendindeki oranı %100’e kadar artırmaya, yetkilidir.

Bu yetki çerçevesinde Cumhurbaşkanınca, 9903 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar başta olmak üzere indirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.”

d) “32.2.5. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması” başlıklı bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“32.2.5. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranı dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılması mümkün hale gelmiştir.

24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde ise, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin uygulama aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde olacaktır.

Mükelleflerin, yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Hak edilen yatırıma katkı tutarını aşmamak

üzere, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Buna göre, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarda indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir. İndirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar, yatırım teşvik belgesi kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, hak edilen yatırıma katkı tutarını aşamayacaktır.

İndirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan süre, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren hesap döneminin başından, dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan dönemi kapsamaktadır.

Örnek 1: (B) A.Ş., 18/8/2025 tarihinde alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım harcamasına başlamış olup yatırımını henüz işletmeye başlanmamıştır. Şirketin, 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabileceği matrahı bulunmaktadır.

Buna göre, mükellef 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmaya başlayacak olup, diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için yatırıma katkı tutarının kullanımı, 2028 hesap dönemi itibarıyla son bulacaktır. 2028 hesap döneminde de bu kapsamda kullanılamayan yatırıma katkı tutarı kalması halinde, 2029 hesap dönemi ve sonrasında kalan

yatırıma katkı tutarı hakkı diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için kullanılamayacaktır.

(B) A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançları dolayısıyla indirim hakkını kullanılabileceği matrahı bulunmaması ve indirim hakkının ilk olarak 2026 hesap döneminde ortaya çıkması halinde, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançları için en son 2029 hesap dönemi sonuna kadar indirimli vergi uygulanabilecektir.

Örnek 2: (D) A.Ş. 24/7/2025 tarihinden sonra alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 21.000.000 TL'lik yatırımına 2/9/2025 tarihinde başlamış olup, bu yatırıma ilişkin olarak 2025 hesap dönemi sonu itibarıyla 12.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. 2026 hesap döneminde de devam eden bu yatırımını henüz işletmeye başlamamış olan (D) A.Ş., 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 30.000.000 TL kazanç elde etmiş olup bu tutar aynı zamanda (D) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahıdır. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60, yatırıma katkı tutarının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanabilecek kısmı: %50)

Buna göre (D) A.Ş.'nin toplam yatırıma katkı tutarı, (21.000.000 TL x %40) 8.400.000 TL'dir.

(D) A.Ş., henüz işletilmeyen bu yatırımından kazanç elde etmediği için 2025 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. sınır:

$$\begin{aligned}
 &\text{Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar} && [(\text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı}) \times \text{Belirlenen oran}] \\
 & && = \\
 &\text{için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} && [(21.000.000 \text{ TL} \times \%40) \times \%50] \\
 & && = 4.200.000 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

- 2. sınır:

$$\begin{aligned}
 &\text{Hak edilen yatırıma katkı tutarı} && = (12.000.000 \text{ TL} \times \%40) \\
 & && = 4.800.000 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabileceğinden, (D) A.Ş.'nin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 4.200.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

(D) A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\begin{aligned} \text{İndirimli KV oranı} &= [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})] \\ &= [\%25 - (\%25 \times \%60)] = [\%25 - \%15] = \%10 \end{aligned}$$

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)	:	30.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	:	7.500.000 TL
- 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	:	4.200.000 TL
- İndirimli KV matrahı [Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı / (KV oranı - İndirimli KV oranı)]	:	28.000.000 TL
- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (28.000.000 TL x %10)	:	2.800.000 TL
- Genel orana tabi matrah (30.000.000 TL – 2.800.000 TL)	:	2.000.000 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (2.000.000 TL x %25)	:	500.000 TL
- Ödenecek toplam KV (2.800.000 TL + 500.000 TL)	:	3.300.000 TL

(D) A.Ş.'nin diğer faaliyetlerden elde ettiği kazancının 28.000.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(28.000.000 TL x %25) - (28.000.000 TL x %10)] 4.200.000 TL'dir. Buna göre, (D) A.Ş. bu yatırımı dolayısıyla diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının (4.200.000 TL) tamamından, 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır. Dolayısıyla, (D) A.Ş.'nin henüz tamamlanmamış bu yatırımı nedeniyle 2026 ve sonraki hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan [(21.000.000 TL x %40) - 4.200.000 TL] 4.200.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

Örnek 3: (E) A.Ş. 24/7/2025 tarihinden sonra alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 35.000.000 TL tutarındaki yatırıma 18/8/2025 tarihinde başlamış olup 2025 hesap dönemi içinde bu yatırıma ilişkin olarak 2.800.000 TL yatırım harcaması yapmıştır. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %60, yatırıma katkı tutarının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanabilecek kısmı: %50)

(E) A.Ş. yatırımını 12/3/2026 tarihinde fiilen tamamlamış olup 15/4/2026 tarihinde tamamlama vizesinin yapılması için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına müracaat etmiştir.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (E) A.Ş. indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

(E) A.Ş. 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 25.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde (E) A.Ş.'nin söz konusu yeni yatırımından herhangi bir kazanç bulunmamaktadır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. sınır:

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar

$$= [(35.000.000 \text{ TL} \times \%30) \times \%50]$$

için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı

$$= 5.250.000 \text{ TL}$$

- 2. sınır:

Hak edilen yatırıma katkı tutarı

$$= (2.800.000 \text{ TL} \times \%30)$$

$$= 840.000 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, (E) A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği 25.000.000 TL kazancına, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 840.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

$$\text{İndirimli KV oranı } [\%25 - (\%25 \times \%60)] = [\%25 - \%15]$$

$$\text{- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)} : 25.000.000 \text{ TL}$$

$$\text{- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV} : 6.250.000 \text{ TL}$$

- 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen

$$\text{kazançlar için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} : 840.000 \text{ TL}$$

$$\text{- İndirimli KV matrahı } [840.000 / (\%25 - \%10)] : 5.600.000 \text{ TL}$$

- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan

$$\text{KV } (5.600.000 \text{ TL} \times \%10) : 560.000 \text{ TL}$$

$$\text{- Genel orana tabi matrah } (25.000.000 \text{ TL} - 560.000 \text{ TL}) : 19.400.000 \text{ TL}$$

- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan

$$\text{KV } (19.400.000 \text{ TL} \times \%25) : 4.850.000 \text{ TL}$$

$$\text{- Ödenecek toplam KV } (560.000 \text{ TL} + 4.850.000 \text{ TL}) : 5.410.000 \text{ TL}$$

2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı $[(5.600.000 \text{ TL} \times \%25) - (5.600.000 \text{ TL} \times \%10)]$ 840.000 TL'dir. Buna göre, toplam yatırıma katkı tutarının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılabilecek 5.250.000 TL'lik kısmından kalan $(5.250.000 - 840.000 \text{ TL})$ 4.410.000 TL'lik tutar için, ilave yatırım harcaması yapılarak en az bu tutar kadar hak edilen yatırıma katkı tutarı

olması kaydıyla müteakip üç hesap dönemi içinde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının dört hesap dönemi içinde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için kullanılmayan kısmının, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, ilk dört hesap dönemi dahil on hesap dönemi içerisinde bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

Buna göre (E) A.Ş.'nin, 2028 hesap döneminden sonra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulacak olup, 2029 ila 2034 hesap dönemlerinde, toplam yatırıma katkı tutarının ilk dört hesap döneminde kullanılmayan kısmına ulaşıncaya kadar, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Örnek 4: (F) A.Ş.'nin 24/7/2025 tarihinden sonra alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamında 2025 hesap döneminde başlamış olduğu yatırımının toplam tutarı 12.000.000 TL'dir. 2025 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 6.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (F) A.Ş. 2025 hesap döneminde bu yatırımdan 2.000.000 TL, diğer faaliyetlerinden de 20.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

(Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60, yatırıma katkı tutarının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanabilecek kısmı: %50)

Bu durumda;

Yatırıma katkı tutarı	=	Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	12.000.000 TL x %40
	=	4.800.000 TL
2025 hesap döneminde gerçekleştirilen	=	Gerçekleştirilen yatırım harcaması x
yatırım dolayısıyla hak kazanılan		Yatırıma katkı oranı
yatırıma katkı tutarı	=	6.000.000 TL x %40
	=	2.400.000 TL
İndirimli KV oranı	=	[KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]
	=	[%25 - (%25 x %60)] = [%25 - %15] = %10

- Yatırımdan elde edilen kazanç	:	2.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	:	500.000 TL
- İndirimli KV oranı	:	%10
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (2.000.000 TL x %10)	:	200.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (500.000 TL -	:	300.000 TL

200.000 TL)

(F) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamındaki henüz tamamlanmamış yatırımından 2025 hesap döneminde elde ettiği 2.000.000 TL kazancı üzerinden indirimli orana göre (%10 oranında) hesaplanan 200.000 TL kurumlar vergisini ödeyecek ve 300.000 TL yatırıma katkı tutarından faydalanabilecektir.

Öte yandan (F) A.Ş.'nin, 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır. Bu kapsamda yararlanılacak yatırıma katkı tutarıyla ilgili hesaplama ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. Sınır:

$$\begin{aligned} \text{Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} &= [(12.000.000 \text{ TL} \times \%40) \times \%50] \\ &= 2.400.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

- 2. Sınır:

$$\begin{aligned} \text{Hak edilen yatırıma katkı tutarı} &= (6.000.000 \text{ TL} \times \%40) \\ &= 2.400.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

- Kurumlar vergisi matrahı	: 22.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (22.000.000 TL x %25)	: 5.500.000 TL
- Yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı (Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla)	: 2.400.000 TL
- İndirimli KV oranı [%25 - (%25 x %60)] = [%25 - %15]	: %10
- İndirimli KV matrahı [2.400.000 / (%25 - %10)] (Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla)	: 16.000.000 TL
- İndirimli KV matrahı toplamı (16.000.000 TL + 2.000.000 TL)	: 18.000.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (18.000.000 TL x %10)	: 1.800.000 TL
- Genel orana tabi matrah (20.000.000 TL – 16.000.000 TL)	: 4.000.000 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (4.000.000 TL x %25)	: 1.000.000 TL
- Ödenecek toplam KV (1.800.000 TL + 1.000.000 TL)	: 2.800.000 TL
- Yararlanılan toplam yatırıma katkı tutarı (2.400.000 TL + 300.000 TL)	: 2.700.000 TL

Yatırıma katkı tutarına ilişkin olarak diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(16.000.000 TL x %25) - (16.000.000 TL x %10)] 2.400.000 TL'dir. Buna göre, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılabilecek 2.400.000 TL'lik toplam yatırıma katkı tutarının tamamından 2025 hesap döneminde faydalanılmıştır. Dolayısıyla, (F) A.Ş.'nin müteakip üç hesap döneminde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına bu yatırımı dolayısıyla

indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamakta olup diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan (4.800.000 TL – 2.400.000 TL) 2.400.000 TL’lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

2025 hesap döneminde bu yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması nedeniyle (F) A.Ş., [(2.000.000 TL x %25) - (2.000.000 TL x %10)] 300.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır. Dolayısıyla, on hesap dönemiyle sınırlı olacak şekilde, kalan (2.400.000 TL - 300.000 TL) 2.100.000 TL’lik yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, gerçekleştirilen yatırım harcaması üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.”

e) “32.2.6. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı ve indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Dolayısıyla, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması veya on yıllık sürenin dolması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı veya on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

Mükelleflerin birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve mevzuatta belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.”

f) “32.2.7. Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması” başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan “2009/15199 sayılı veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

g) “32.2.8. Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde ise, on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli

oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır. Bu yatırım teşvik belgeleri kapsamında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da dört hesap dönemiyle sınırlı şekilde indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.”

ğ) “32.2.9. Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler” başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan “ikinci” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve üçüncü” ibaresi eklenmiş, ikinci paragrafındaki “ikinci” ibareleri “üçüncü” şeklinde, “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir.

h) “32.2.10.2. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumu” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde ise, yatırımı devreden ve devralan için birlikte toplam on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.”

ı) “32.2.13. Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde on yıllık süreyle sınırlı olarak indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacağından, on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden sonra, diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yatırıma katkı tutarının kullanılması mümkün olmayacaktır.”

MADDE 3- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

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

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (II) SAYILI LİSTE UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 04.09.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33007

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (II) SAYILI LİSTE UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 15)

MADDE 1- 18/4/2015 tarihli ve 29330 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/C/4) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiş ve takip eden bölümler buna göre teselsül ettirilmiştir.

“5. Ulusal Güvenlik Kuruluşlarının Alımlarında İstisna

5.1. Kapsam

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (ç) alt bendine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan ve yerli katkı oranı en az %40 olan mallar ile 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan “- Yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesapla-

nır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)" satırındaki motorlu taşıtların, 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan taşıtların, Millî Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı ve Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı tarafından münhasıran millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır.

5.2. İstisna Uygulaması

Bu istisna;

- Millî Savunma Bakanlığı,
- İçişleri Bakanlığı,
- Savunma Sanayii Başkanlığı,
- Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığınca,

(Bu kurum ve kuruluşlar "ulusal güvenlik kuruluşları" olarak adlandırılacaktır.) detayları aşağıda belirtilen taşıtların ilk iktisabında uygulanır.

İstisnanın kapsamına ulusal güvenlik kuruluşlarının Kanuna ekli;

- (II) sayılı listede yer alan ve yerli katkı oranı en az %40 olan malları,
- 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan "- Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)" satırındaki motorlu taşıtları,

- 87.04 G.T.İ.P. numarasında yer alan "Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar"ı,
- 87.11 G.T.İ.P. numarasında yer alan "Motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç) (Sadece elektrik motorlu olanlar hariç)"i,

münhasıran millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ilk iktisabı girmektedir.

Yerli katkı oranının tespitinde, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yayınlanan güncel motorlu araçlar yerli katkı oranı beyanları esas alınır.

Taşıtların istisna kapsamında ulusal güvenlik kuruluşlarına teslimine yönelik olarak, ilgili ulusal güvenlik kuruluşu tarafından ÖTV mükellefine hitaplı bir yazı verilir. ÖTV mükellefleri tarafından, kendilerine verilen ve istisna talebini içeren yazı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilir ve talep edilmesi halinde ibraz edilir. Ulusal güvenlik kuruluşları tarafından bu kapsamda ithalat yapılması halinde söz konusu yazı aranmaz.

İstisna kapsamındaki taşıtları ulusal güvenlik kuruluşlarına ilk iktisap kapsamında teslim edenler ile bu taşıtlara ait ithalat işlemlerini gerçekleştiren gümrük idareleri

tarafından ÖTV uygulanmaksızın işlem yapılır. Ancak, söz konusu taşıtların ulusal güvenlik kuruluşlarınca milli savunma ve iç güvenlik ihtiyacına yönelik olmayan ilk iktisabı genel hükümler çerçevesinde vergilendirilir.

ÖTV mükellefleri, istisna kapsamındaki teslimlerinde hesaplanan ÖTV tutarını, fatura bedeline dâhil etmez, ancak fatura bedeline dâhil edilmeyen bu tutarı düzenlenen faturada “ÖTV Kanununun 7/3-ç Maddesi Kapsamında Hesaplanıp Fatura Bedeline Dâhil Edilmeyen ÖTV Tutarı TL’dir.” şerhi ile gösterir.

İstisna uygulanarak teslim edilen taşıtlar için de mükellefler tarafından ÖTV beyannamesi verilir, ancak beyannamede ÖTV hesaplanmaz. Ulusal güvenlik kuruluşlarından alınan yazı ile satış faturasının aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylı fotokopisi ÖTV mükelleflerince bir dilekçe ekinde beyannamenin verildiği vergi dairesine verilir.

Vergi dairesince, beyanname ve söz konusu belgeler incelenerek istisna uygulandığını gösteren, kayıt ve tescile tabi taşıtlara ait “ÖTV Ödeme Belgesi” mükellefe verilir.

5.3. Sorumluluk

Bu istisna uygulamasında, belirlenen usul ve esaslara uygun olmayacak şekilde işlem tesis edilmesi veya istisna şartlarını haiz olmayan taşıt teslim edilmesi ya da ithal edilmesi hallerinde ziyaa uğratılan vergi, vergi ziyai cezası ve faizlerden teslimi yapan mükellef ve gümrük idaresiyle birlikte teslim yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Taşıtın tesliminden sonra istisna şartlarının ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan alıcıdan aranır.”

MADDE 2- Aynı Tebliğin mevcut (II/C/6.2) bölümünde yer alan “(II/C/6.3.)” ibaresi “(II/C/7.3)” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 3- Aynı Tebliğin mevcut (II/C/6.4) bölümünün birinci paragrafında yer alan “(II/C/6.3)” ibaresi “(II/C/7.3)” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 4- Aynı Tebliğin (III/B/1) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan “motor gücü,” ibaresinden sonra gelmek üzere “motor silindir hacmi, menzili, batarya kapasitesi,” ibaresi eklenmiştir.

MADDE 5- Aynı Tebliğin (III/B/2.3) bölümünün ikinci paragrafının son cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 6- Aynı Tebliğin (III/B/2.9) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“2.10. Arazi Taşıtı

(II) sayılı liste uygulamasında, arazi taşıtları, karayollarında yolcu veya yük taşıyabilecek şekilde imal edilmiş olmakla beraber bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilen motorlu taşıtlardır.

87.04 tarife pozisyonu sırasında yer alan, azami yüklü kütlesi 3500 kilogramı geçmeyen (N1 sınıfı) arazi taşıtı (G sınıfı) olarak N1G sınıfındaki araçlar kabul edilir.”

MADDE 7- Aynı Tebliğin (IV/D) bölümünün ikinci paragrafında yer alan “Tasfiye Hizmetleri Genel Müdürlüğü” ibaresinden sonra gelmek üzere “, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı” ibaresi eklenmiştir.

MADDE 8- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 9- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

**492 SAYILI HARÇLAR KANUNUNA BAĞLI TARİFELERDE YER ALAN
MAKTU HARÇ TUTARLARININ YENİDEN BELİRLENMESİNE DAİR
KARAR (KARAR SAYISI: 10362) YAYINLANDI**

492 Sayılı Harçlar Kanununa Bağlı Tarifelerde Yer Alan Maktu Harç Tutarları'nın Yeniden Belirlenmesine Dair Karar (Karar Sayısı: 10362) 06.09.2025 tarih ve 33009 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

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

**4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNA EKLI (II) SAYILI
LİSTEDE YER ALAN BAZI MALLARIN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
ORANLARININ YENİDEN TESPİTİ HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI:
10363) YAYINLANDI**

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (II) Sayılı Listede Yer Alan Bazı Malların Özel Tüketim Vergisi Oranlarının Yeniden Tespiti Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10363) 06.09.2025 tarih ve 33009 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

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

**488 SAYILI DAMGA VERGİSİ KANUNUNA EKLI (1) SAYILI TABLODA YER
ALAN BAZI KÂĞITLARA AİT MAKTU VERGİ TUTARLARININ YENİDEN
BELİRLENMESİ HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10364) YAYINLANDI**

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununa Ekli (1) Sayılı Tabloda Yer Alan Bazı Kâğıtlara Ait Maktu Vergi Tutarlarının Yeniden Belirlenmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10364) 06.09.2025 tarih ve 33009 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

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

**193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE TİCARİ
KAZANCI BASİT USULDE TESPİT EDİLEN MÜKELLEFLER HAKKINDA
KARAR (KARAR SAYISI: 10380) YAYINLANDI**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre Ticari Kazancı Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10380) 09.09.2025 tarih ve 33012 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

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

**YURT DIŞINA ÇIKIŞ HARCİ TUTARININ YENİDEN BELİRLENMESİNE
DAİR KARAR (KARAR SAYISI: 10381) YAYINLANDI**

Yurt Dışına Çıkış Harcı Tutarının Yeniden Belirlenmesine Dair Karar (Karar Sayısı: 10381) 09.09.2025 tarih ve 33012 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**492 SAYILI HARÇLAR KANUNUNA BAĞLI TARİFELERDE YER ALAN
MAKTU HARÇ TUTARLARININ YENİDEN BELİRLENMESİNE DAİR
KARAR (KARAR SAYISI: 10382) YAYINLANDI**

492 Sayılı Harçlar Kanununa Bağlı Tarifelerde Yer Alan Maktu Harç Tutarlarının Yeniden Belirlenmesine Dair Karar (Karar Sayısı: 10382) 09.09.2025 tarih ve 33012 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 583) YAYINLANDI

Resmi Gazete Tarihi: 19.09.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33022

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 583)

Yetki

MADDE 1- (1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, “Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaalara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca, ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanmasına ilişkin usuller 27/1/2001 tarihli ve 24300 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 293) ile tespit edilmiştir.

Açıklamanın yapılması

MADDE 2- (1) 213 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin dördüncü fıkrasının Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden;

a) 2025 yılında yapılacak açıklamaların, vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerlerinde asılmak suretiyle 1/12/2025 ile 15/12/2025 tarihleri (bu tarihler dâhil) arasında Türkiye genelindeki vergi dairelerinde, 16/12/2025 ile 30/12/2025 tarihleri (bu tarihler dâhil) arasında ise Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yapılması,

b) Açıklama kapsamına, her bir vergi dairesine 5.000.000 TL ve daha fazla borcu olan veya bu tutar ve üzerinde kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükelleflerin alınması,

c) Yapılacak açıklamada, 31/12/2024 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde 27/11/2025 tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan ve nev'i itibarıyla Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 293) ile açıklama kapsamına alındığı belirtilen vergi ve cezalar ile 1/6/2024-31/5/2025 tarihleri arasında kesinleşen tarhiyatların dikkate alınması,

ç) Açıklanacak bilgiler, açıklamanın yapılacağı yer ve diğer hususlarda Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 293) ile belirlenen esaslara uyulması, ancak aynı Tebliğin "İnternet Ortamında Açıklama" başlıklı III/B bölümündeki hazırlanan listelerin gönderileceği adresler ile ilgili açıklamaları bakımından Defterdarlıkların Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 293)'nin; (I-A) bölümüne göre hazırlanan listeleri Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı (IV)'e ve (I-B) bölümüne göre hazırlanan listeleri Gelir İdaresi Başkanlığı Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığına resmî yazı ekinde elektronik ortamda göndermeleri,

d) Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 293)'nin; (I-B) bölümüne göre hazırlanan listelerin "Açıklama" sütununda; anılan Tebliğde yer alan hususlara ilave olarak, açıklama kapsamına alınan alacağın 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda tanımlanan şekilde "tahsil edilemeyen" veya "tahsil edilemeyeceği anlaşılan" alacaklardan olması hâlinde, bu hususa "Alacağın tahsil kabiliyeti bulunmamaktadır." ifadesi ile yer verilmesi,

uygun görülmüştür.

Açıklama kapsamına alınmayan alacaklar

MADDE 3- (1) Açıklama kapsamına;

a) 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun geçici 3 üncü maddesi ve 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanununun geçici 5 inci maddesi kapsamında yaptıkları takas ve mahsuba ilişkin başvuruları kabul edilen, büyükşehir belediyeleri/belediyelerden ve bunlara bağlı kuruluşlar ile sermayesinin %50'sinden fazlası büyükşehir belediyelerine/belediyelere ait şirketlerden vadesi 31/12/2004 tarihi ve öncesine rastlayan,

b) 5216 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi kapsamında daha önce uzlaşmaya girmemiş olan büyükşehir belediyeleri ve bağlı idareleri ile üyeleri belediyelerden oluşan mahalli idare birliklerinden 13/2/2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 167 nci maddesine istinaden başvuruda bulunmuş olanlara ait vadesi 31/12/2004 tarihi ve öncesine rastlayan,

c) 10/9/2014 tarihli ve 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanunun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında yapılandırılan,

ç) 3/8/2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun hükümlerine göre yapılandırılması devam eden,

d) 18/5/2017 tarihli ve 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında yapılandırılması devam eden,

e) 11/5/2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında yapılandırılması devam eden,

f) 11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanuna göre yapılandırılması devam eden,

g) 3/6/2021 tarihli ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanuna göre yapılandırılması devam eden,

ğ) 9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanuna göre yapılandırılması devam eden,

alacakların alınmaması uygun görülmüştür.

(2) 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle 213 sayılı Kanunun 15 inci maddesine göre ilan edilen mücbir sebep hâli 180 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri kapsamında devam eden mükelleflerin gerek bu yerlerdeki vergi dairelerine gerekse ülke genelindeki diğer vergi dairelerine olan kesinleşmiş vergi ve cezaları ile borçları açıklama kapsamına alınmayacaktır.

Yürürlük

MADDE 4- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 5- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

YARGITAY KARARLARI

DECISIONS OF THE COURT OF CIVIL APPEALS

* Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı

*Decision of the General Assembly of the Court of Civil
Appeals*

YARGITAY HUKUK GENEL KURULU KARARI
DECISION OF THE GENERAL ASSEMBLY OF THE COURT OF CIVIL
APPEALS

YARGITAY
HUKUK GENEL KURULU

Esas No.	2024/275	<u>İlgili Kanun/Madde</u>
Karar No.	2025/401	213 s. VUK/298
Tarihi:	25.06.2025	6100 s. HMK/341

ÖZETİ: *Eldeki davada 7550 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile HMK'nın Ek 1. maddesinin 2. fıkrasında yapılan değişiklik kapsamında kararın temyizi kabil olup olmadığının belirlenmesinde dava tarihinin esas alınmasının mümkün olmadığı, değişiklikten önceki düzenlemelere göre karar tarihi itibarıyla değerlendirme yapılması gerektiği sonucuna varılmakla; bu çerçevede yapılan değerlendirmeye göre ödeme emirlerinin iptali istemiyile açılan eldeki davada ilk derece mahkemesince davanın reddine karar verildiği, davacı vekilinin istinaf başvurusu üzerine Bölge Adliye Mahkemesi tarafından istinaf başvurusu kabul edilerek ilk derece mahkemesi kararı kaldırılıp düzeltilerek yeniden esas hakkında hüküm kurulmak suretiyle davanın kısmen kabulüne hükmedildiği, taraf vekillerinin temyizi üzerine Özel Dairece davacı vekilinin tüm temyiz itirazlarının reddi ile davalı Kurum vekilinin temyizi yönünden davacının 2017 yılı 1. ay borçlarından da sorumlu tutulması gerektiği gerekçesiyle hükmün bozulduğu, Bölge Adliye Mahkemesince önceki kararda direnildiği, uyuşmazlık konusunun 2017 yılı 1. aya ilişkin 74.615,73 TL prim, 7.650,81 TL işsizlik sigortası primi ve 33,16 TL damga vergi olmak üzere toplam 82.299,70 TL; direnme karar tarihinde geçerli HMK'nın 362/1-a maddesinde öngörülen kesinlik sınırının ise 107.090,00 TL olduğu anlaşılmıştır. Şu hâlde Bölge Adliye Mahkemesince verilen direnme kararına karşı miktar itibarıyla temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir.*

Taraflar arasındaki ödeme emrinin iptali davasından dolayı yapılan yargılama sonunda İlk Derece Mahkemesince davanın reddine karar verilmiştir.

Kararın taraf vekilleri tarafından istinaf edilmesi üzerine Bölge Adliye Mahkemesince istinaf başvurularının kabulü ile İlk Derece Mahkemesi kararı kaldırılıp düzeltilerek yeniden esas hakkında hüküm kurulmak suretiyle davanın kısmen kabulüne karar verilmiştir.

Bölge Adliye Mahkemesi kararı taraf vekilleri tarafından temyiz edilmesi üzerine Yargıtay 10. Hukuk Dairesince yapılan inceleme sonunda bozulmuş, Bölge Adliye Mahkemesi tarafından Özel Daire bozma kararına karşı direnilmiştir.

Bölge Adliye Mahkemesince verilen direnme kararı davalı ... vekili tarafından temyiz edilmekle; yapılan inceleme sonucunda gereği düşünüldü:

A. Ön Sorun

Hukuk Genel Kurulunda yapılan görüşmeler sırasında öncelikle direnme kararına yönelik davalı Kurum vekilinin temyiz isteminin miktardan reddine karar verilmesinin gerekip gerekmediği hususu ön sorun olarak tartışılıp değerlendirilmiştir.

B. Gerekçe

1. Değerlendirme

1. Öncelikle konuyla ilgili yasal düzenleme ve kavramların açıklanmasında yarar vardır.

2. Hukukça korunan subjektif bir hakkı ihlâl edilen ya da tehlikeye düşen veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin ortaya çıkan uyuşmazlığı anlaşılarak çözememesi hâlinde devletin yetkili organlarına müracaat ederek hukuki koruma talep etmesi mümkündür.

3. Devlet, kişiler arasında özel hukuk alanında çıkan uyuşmazlığı (eğer taraflar aralarında anlaşamıyorlarsa) kural olarak onların talebi üzerine yargı organları aracılığıyla çözer. Dava da, bu çözüm çerçevesinde ortaya çıkan, medenî usûl hukukunda en geniş uygulama alanı bulan bir yoldur (Hakan Pekcanıtez, Cemil Simil, Pekcanıtez Usûl, Medenî Usul Hukuku, Cilt II, İstanbul 2025, 16. Bası, s. 1413).

4. O hâlde dava, mahkemeye yöneltilmiş bulunan hukuksal himaye talebidir (Süha Tanrıver, Medenî Usûl Hukuku, Cilt I, Ankara 2016, s. 450).

5. Dava iki taraf sistemi üzerine kurulmuş olup davacı mahkemeden hukuki (himaye) korunma talep eden, davalı ise kendisine karşı hukuksal korunma talep edilen kişidir.

6. Hukuk yargılaması ile kişiler arasında ortaya çıkan ve konusunu özel hukuk ilişkilerinin oluşturduğu uyuşmazlıklar, hukuk düzeni içerisinde eşitlik esasına göre mahkeme kararları yoluyla çözümlenmektedir. Mahkeme kararları, objektif hukuk kurallarının somut olaylara uygulanma biçimini gösteren metinler olmaları sebebiyle büyük bir önem taşımakla birlikte hüküm mahkemelelerinin yargılama sürecinde hata yapması ya da olaya uygulanması gereken hukuk normunu farklı yorumlaması veya hiç uygulamaması nedeniyle hukuka aykırı kararlar verilmesi ihtimâli her zaman mevcuttur. Hatalı kararların yok sayılması mümkün olmadığı gibi taraflardan bu nitelikteki kararların hukuki sonuçlarına katlanmasını beklemek de hukuk devleti anlayışına uygun düşmeyecek ve adalet duygusunu zedeleyecektir. Bu itibarla mahkeme kararlarının hatalı, eksik, yanlış, haksız veya kanuna aykırı yönlerini zamanında gidermek, böylece hukuk uygulamasında adaleti ve birliği sağlamak amacıyla hemen her ülkede yüksek dereceli mahkemeler kurulmuş ve davanın taraflarına yüksek

dereceli mahkemeye başvurma hakkı tanınarak, yargı kararlarına ilişkin olarak bir tür denetim mekanizması öngörülmüştür (Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu, 28.04.2023 tarihli ve 2021/5 Esas, 2023/2 Karar sayılı kararı).

7. Hüküm mahkemelerinin karar verirken yanlış yapmaları ihtimâli bulunduğundan verilen kararların daha yüksek bir mahkeme tarafından kontrol edilmesi için her hukuk sisteminde kanun yolları kabul edilmiştir (Baki Kuru, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt 3, İstanbul 2001, s. 4483).

8. Kararın içerdiği çözümün hukuka uygun olup olmadığının ve karara bağlanan davanın görülmesinde ve sonuçlandırılmasında kanuna ve usul kurallarına uyulup uyulmadığının denetlenmesini sağlamak amacıyla Yargıtay nezdinde başvurulmuş kanun yoluna ise temyiz denir.

9. Medeni usul hukuku bakımından temel düzenleme olan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmiş, HMK'nın 341. maddesinde istinaf yoluna başvurulabilen kararlar; 361 ve 362. maddelerinde ise temyiz edilebilen ve temyiz edilemeyen kararlar hüküm altına alınmıştır. HMK'nın 362. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca, "Miktar veya değeri kırkbin Türk Lirasını (bu tutar dahil) geçmeyen davalara ilişkin kararlar" hakkında temyiz yoluna başvurulamaz. 6763 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (6763 sayılı Kanun) 44. maddesiyle HMK'ya eklenen "Parasal sınırların artırılması" başlıklı Ek 1. madde ile HMK ile birlikte terkedilen parasal sınırların her yıl yeniden değerlendirme oranında arttırılması sistemine tekrar geri dönülerek 362/1-(a) maddesinde öngörülen kesinlik sınırının her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle belirlenmesi esası kabul edilmiştir. Bu suretle mal varlığına ilişkin davalar bakımından kanun koyucu temyize başvuru hakkının belirlenmesinde bir parasal sınır belirleyerek kural olarak "değere bağlı temyiz" sistemini benimsemiştir.

10. Nitekim 02.12.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6763 sayılı Kanun'un 44. maddesiyle HMK'ya eklenen "Parasal sınırların artırılması" başlıklı Ek 1. maddenin ilk hâli;

"(1) 200 üncü, 201 inci, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu maddelerdeki parasal sınırlar her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların; o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların on Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz.

(2) 200 üncü ve 201 inci maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında hukuki işlemin yapıldığı, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasında hükmün verildiği tarihteki miktar esas alınır" şeklin-
dedir.

11. Ancak 14.11.2024 tarihli ve 32722 sayılı Resmî Gazete'de yayımla-
narak yürürlüğe giren 7531 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına
Dair Kanun'un (7531 sayılı Kanun) 22. maddesi ile HMK'nın Ek 1. maddesinin
1. fıkrasında yer alan "on" ibaresi "bin" şeklinde değiştirilmiş ve maddeye“(3)
İstinaf ve temyiz kanun yoluna başvuruda esas alınan parasal sınırdan yeniden
değerleme nedeniyle meydana gelen artış, bölge adliye mahkemesinin kaldırma
veya Yargıtayın bozma kararları üzerine yeniden verilen kararlar hakkında uy-
gulanmaz, ilk karar tarihinde geçerli olan parasal sınırlar esas alınır.” şeklinde
3. fıkra eklenmiştir. Ayrıca 7531 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinin 6. fıkrası-
nda HMK'nın Ek 1. maddesinin 1. fıkrasında yapılan değişikliğin bu madde-
nin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, 3. fıkra olarak eklenen düzenlemenin ise
bölge adliye mahkemesinin kaldırma veya Yargıtayın bozma kararları üzerine
bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yeniden verilen kararlar hak-
kında uygulanacağı belirtilerek geçiş hükmü öngörülmüştür.

12. Daha sonra Anayasa Mahkemesinin (AYM) 30.01.2025 tarihli ve
32798 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 04.12.2024 tarihli ve 2023/182 Esas,
2024/203 Karar sayılı kararı ile HMK'nın Ek 1. maddesinin (2) numaralı fıkrası-
nda yer alan "...341 inci, 362 nci..." ibaresinin ve iptal nedeniyle uygulanma
imkânı kalmayan bu ibareden sonra gelen "...ve..." ibaresinin iptaline; kararın
Resmî Gazete'de yayımından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesine
karar verilmiştir.

13. Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra 04.06.2025 tarihli ve
32920 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yayımı tarihinde yü-
rürlüğe giren 7550 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Ka-
nun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (7550 sayılı
Kanun) 20. maddesi ile HMK'nın Ek 1. maddesinin 2. fıkrası;

"(2) 200 üncü ve 201 inci maddelerdeki parasal sınırların uygulanmasın-
da hukuki işlemin yapıldığı, 341 inci, 362 nci ve 369 uncu maddelerdeki para-
sal sınırların uygulanmasında davanın açıldığı tarihteki miktar esas alınır." şek-
linde değiştirilmiş ve 3.fıkrası ise yürürlükten kaldırılmıştır.

14. Bu aşamada 7550 sayılı Kanun ile HMK'nın Ek 1. maddesinin 2. fıkrası-
nda yapılan değişikliğin somut olayda uygulanıp uygulanamayacağı konusu
üzerinde durulmalıdır.

15. Kanunlarda yürürlük maddesi, kanunun resmen hukuk yaşamına gir-
diği, alenileştiği anı gösterir. Bu madde yeni bir kurum ve kuralın düzenlenme-
sinde yeterli olabilir ise de devam eden ilişkilerde sorunu çözmez. Bu tür du-
rumlar yönünden yürürlük maddesi değil geçiş hükümleri önem kazanır.

16. Ancak 7550 sayılı Kanun, HMK'da daha önce değişiklik yapan çok sayıdaki kanundan farklı olarak içerdiği düzenlemelerin derdest davalarda uygulanıp uygulanamayacağı, uygulanacaksa ne şekilde uygulanacağı ile ilgili bir geçiş hükmü öngörmemiştir.

17. Bu noktada usul kanunlarında yapılacak değişikliklerin zaman bakımından uygulanması ile ilgili açıklama yapılması faydalı olacaktır.

18. Kanunların zaman bakımından uygulanmasında, kanunların yürürlüğe girmesi, yürürlükten kalkması veya yürürlüğü sırasında birbirinin halefi olan kanunlardan hangisinin uygulanacağına ilişkin ilkelerin tespiti söz konusudur.

19. Genel bir ilke olarak her kanun, ne zaman yürürlüğe gireceğine ilişkin bir düzenleme içerir. Bu; gün, ay, yıl şeklinde belirli bir tarih olabileceği gibi “yayımlı tarihi” şeklinde de olabilir. Kanunların yürürlüğe girişi netlik taşıırken yürürlüğe girmiş bir kanunla yapılan değişikliklerin, daha önceden başlamış ve etkilerini devam ettiren hukuki ilişki ve olgulara ne şekilde uygulanacağı konusu özel bir değerlendirmeyi gerektirmektedir. Kimi zaman kanunun zaman bakımından uygulanmasına ilişkin hükümlere de yer verilmektedir. Kanunların zaman bakımından uygulanması, hukuk düzeninin geneli bakımından ya da belli bir hukuk dalı için öngörülen ve sırayla yürürlüğe giren normlardan hangisinin somut olaya uygulanacağını belirlemeye yönelik genel ya da özel hükümler bütünü olarak tanımlanabilir (Sema Taşpınar Ayvaz, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun Zaman Bakımından Uygulanması, Ankara 2013, s. 40).

20. Kanunların zaman bakımından uygulanmasındaki temel ilke, kanunun yürürlüğe girmesinden sonra uygulanmasıdır. Esasen yürürlük kavramından anlaşılan husus budur. Bu ilkenin temelinde kazanılmış haklara saygı, hukuk devleti, hukuki güvenlik ve güvenin korunması gibi temel hukuk ilkeleri bulunur. Bu ilke yürürlüğe konulmuş bir kanunun geçmişte olup bitmiş olaylara uygulanmayacağı anlamını da taşır (Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulu, 13.04.2018 tarihli ve 2016/2 Esas, 2018/4 Karar sayılı kararı).

21. Kanunların zaman bakımından uygulanması maddi hukuka ilişkin kanun değişiklikleri ile yargılama (usul) hukukuna ilişkin kanun değişiklikleri bakımından da ayrıma tâbi tutulmaktadır. Kural olarak maddi hukuka ilişkin kanun değişiklikleri sadece yürürlüğe girmelerinden sonra ortaya çıkan hukuki olgu ve ilişkilere uygulanır. Yürürlüğünden önce ortaya çıkan olaylar ve hukuki ilişkiler, ortaya çıktıkları tarihte yürürlükte bulunan kanun hükümlerine tâbidir. Böylelikle kanun geriye yürütülmemiş ve özellikle hukuki işlemi yapan kişi ya da kişilerin, işlem tarihinde yürürlükte bulunan kanun hükümleri çerçevesinde ulaşmayı düşündükleri hedefler konusunda belirsizlik yaratılmamış olur (YİBHKG, 2016/2 Esas, 2018/4 Karar).

22. Hukuk devleti en kısa tanımla, “vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır.” Hukuki güvenlik ilkesi ise bir toplumda bireylerin

bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.

23. Kanunların geçmişe etkili olmamasının temelinde hukuki güvenlik ilkesi yatmaktadır. Zira kişiler yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun olarak işlem ve eylemlerde bulunurlar. Kişinin yapmış olduğu bu iş ve eylemler, daha sonra çıkan bir hukuk kuralı ile geçersiz sayılır ise kişilerin hukuka olan güveni zedelenir. Nitekim kişilerin kendilerini hukuki güvenlik içerisinde hissetmeleri için hukuk kuralları belli ve önceden bilinebilir olmalıdır (Muhammet Özekes, Prof. Dr. Fırat Öztan'a Armağan, Özel Hukuk-Kamu Hukuku ve Yargılama Hukuku Bakımından Kanunların Zaman İtibariyle Uygulanması, Cilt II, Ankara 2010, s.2864).

24. Hukuki güvenlik ilkesi, Türk hukukunda belirli bir maddede düzenlenmemiş olmakla birlikte genel olarak Anayasanın tamamında egemen olan bir ilke olduğu söylenebilir. Nitekim hem öğretide hem de birçok yargı kararında hukuk devletinin unsurlarından birisi olarak da kabul görmektedir. Genel olarak hukuk kurallarında sık sık yapılan değişikliklerle hukuki istikrarı ortadan kaldıran kuralların getirilemeyeceğine ilişkindir. Geriye yürümezlik ilkesinin istisnası oluşturan hâllerde yani geriye yürüyen kuralların uygulanması sırasında kazanılmış haklara dokunulmamasını, böylece temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır.

25. Anayasa Mahkemesi de kanunların zaman bakımından uygulanması ile ilgili olarak kanunların kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği özel durumlar dışında, ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarıldığını ve daha önceki olay, işlem ve eylemlerin kanunun etki alanı dışında kaldığını, sonradan yürürlüğe giren kanunların daha önceki ve kesinleşmiş hukuksal durumlara etkili olmamasının hukukun genel ilkelerinden olduğunu ifade etmiştir (AYM, 07.02.2008 tarihli ve 2005/128 Esas, 2008/54 Karar sayılı kararı).

26. Zira hukuk kurallarının geri yürümezliği ilkesi, fiili ve hukuki durumların cereyan ettiği sırada mevcut hükümlere göre tamamlanmış işlemlere bağlanması ile kurulan düzenin ve dengelerin altüst olmasının neden olacağı güvensizlik ve karmaşa ortamına yol açmamak ve özellikle kazanılmış haklara zarar verilmesinin önüne geçmek esasına dayanır.

27. Hukuk devletinin temel unsurları arasında “kazanılmış haklara saygı” da yer almaktadır. Hukuk devleti, kazanılmış hakları korumakta duyarlı davranarak hukukun temel ilkelerine bağlılığını kanıtlar. Hukuk devleti, aynı zamanda bireylerin haksızlıktan korunmasını ve mutluluğunu amaç edinir. Hukuk devletinin temel öğelerinden biri de güvenilirliktir. Hukuk devleti, tüm eylem

ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü ve en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlayan devlettir.

28. Kazanılmış hakları ortadan kaldırıcı nitelikte sonuçlara yol açan yorumlar Anayasanın 2. maddesinde açıklanan “Türkiye Cumhuriyeti ...bir hukuk devletidir” hükmüne aykırılık oluşturacağı gibi toplumsal kararlılığı ve hukuk güvenliğini ortadan kaldırır; belirsizlik ortamına neden olur ve kabul edilemez. Yalnız iç hukukta değil uluslararası hukukta da benimsenen “kazanılmış hakların korunması” önceki hukuksal durumun, belirlenmiş yapının, kurumun geçerliliğini sürdürmesidir.

29. Hukuk normunun kazanılmış hak ve/veya tamamlanmış işlemlere geriye dönük olarak uygulanması, bireylerin hukuki güvenliklerini hiçe sayacağından bazı istisnai durumlar dışında hukuka aykırı olacaktır. Zira hukuki güvenliğin amacı ve hedefi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasıdır.

30. Usul hukuku alanında geçerli temel ilke ise yargılamaya ilişkin usul hükümlerinin derhal yürürlüğe girmesidir. Bu ilkenin benimsenmesinin nedeni ise bu kanun hükümlerinin kamu düzeni ile yakından ilgili olduğu, daima eskisinden daha iyi ve amaca en uygun olduğu fikri ile kanun koyucunun, fertlere ait olan hakların yeni usul hükümleri ile daha önce yürürlükte olan kanundan daha iyi ve daha adil bir şekilde korunacağına ilişkin inancıdır (YİBHKG, 2016/2 Esas, 2018/4 Karar ile Hukuk Genel Kurulu, 08.01.2012 tarihli ve 2012/13-701 Esas, 2012/6 Karar sayılı kararları).

31. Nitekim HMK'nın “Zaman bakımından uygulanma” başlığını taşıyan 448/1. maddesi de “Bu Kanun hükümleri, tamamlanmış işlemleri etkilememek kaydıyla derhâl uygulanır.” hükmünü içermektedir. Görüldüğü gibi derhâl uygulanma ilkesi HMK'da da açıkça benimsenmiştir. Bu madde hükmüne göre kanunda aksine bir düzenleme getirilmediği takdirde yeni usul hükümlerinin tamamlanmış usul işlemlerine bir etkisi olmayacak, önceki kanuna veya hükümlere göre yapılmış ve tamamlanmış olan işlemler geçerliliğini koruyacaktır. Buna karşın tamamlanmamış usul işlemleri yeni kanun hükümlerine göre yapılacaktır (Hukuk Genel Kurulu, 30.04.2025 tarihli ve 2024/11-816 Esas, 2025/265 Karar; 18.03.2021 tarihli ve 2017/4-1397 Esas, 2021/292 Karar; 22.02.2023 tarihli ve 2022/11-681 Esas, 2023/115 Karar ile 06.06.2024 tarihli ve 2023/11-102 Esas, 2024/314 Karar sayılı kararları).

32. Usul kurallarının zaman bakımından uygulanmasında derhal uygulanırlık kuralı ile birlikte dikkate alınması gereken bir husus da, yeni usul kuralı yürürlüğe girdiğinde ilgili “usul işleminin tamamlanıp tamamlanmadığı”dır.

33. Tamamlanmış usul işlemi, yargılama sürecindeki belirli bir usul faaliyetinin mevcut hukuk kuralları çerçevesinde tamamen icra edilmiş olması olarak tanımlanabilir. Örneğin kanun yoluna başvuru işlemi hükmün verildiği ana kadar tamamlanmamış bir usul işlemidir.

34. Bir usul işlemi yargılama sırasında yapılmaya başlanıp tamamlandıktan sonra yeni bir usul kuralı yürürlüğe girerse, söz konusu işlem geçerliliğini korur. Başka bir deyişle tamamlanmış usul işlemleri, yeni yürürlüğe giren usul hükmünden (veya kanunundan) etkilenmez. Buna karşın, bir usul işlemine başlanmamış veya başlanmış olup da henüz tamamlanmamış ise yeni usul hükmü (veya kanunu) hemen yürürlüğe gireceğinden etkilenir. Çünkü usule ilişkin kanunlar -tersine bir kural benimsenmediği takdirde- genel olarak hemen etkili olup uygulanırlar (Saim Üstündağ, Medeni Yargılama Hukuku, Cilt I, İstanbul 1997, s. 73-78).

35. Medeni usul hukuku şekli bir hukuk dalıdır. Hukuk yargılaması davanın açılmasından başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar devam eden bir süreci kapsar. Usul işlemleri yargılamayı başlatan sürdüren ve sona erdiren, bir kısmı taraflarca bir kısmı mahkemece yapılan işlemler olup dava, dava dilekçesinin mahkemeye verilmesiyle başlayan ve bir kararla (veya hükümle) sonuçlanıncaya kadar devam eden çeşitli usul işlemlerinden ve aşamalarından oluşmaktadır. Usuli ilişki, davanın açılması ile başlar ve mahkemece verilecek nihai karara kadar diğeri ile irtibatlı olsa bile her biri müstakil bir varlığa sahip olan birtakım işlemlerden oluşur. Davayı tek bir işlem saymaya imkân yoktur. Yargılama sırasındaki her usul işlemi, ayrı ayrı ele alınıp değerlendirmeye tâbi tutulmalıdır. Yargılamanın her bir kesitinde yapılan usul işlemi tamamlanmış ise artık o işlemin tekrarı mümkün olmayıp sonradan yapılan bir düzenleme bu usul işlemlerini geçersiz saymayacaktır.

36. Kanun yoluna ilişkin usul işlemleri yönünden konuya bakıldığında ise öncelikle kanun yoluna başvuru hakkının mutlak ve sınırsız olmadığına kabul edildiğini belirtmekte fayda vardır.

37. 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın (Anayasa) "Hak arama hürriyeti" kenar başlıklı 36. maddesi uyarınca herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

38. Öte yandan Anayasanın 13. maddesiyle temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ancak kanunla sınırlanabileceği, bu sınırlamaların Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

39. Bir kararın temyiz edilip edilemeyeceği kanun tarafından tayin edilir. Yani bir karar kanundan dolayı ya temyiz edilir veya edilemez (Kuru, Cilt V, s. 4504).

40. Kural olarak, hüküm (ilk derece) mahkemelerinin vermiş oldukları bütün nihai kararlar temyiz edilebilir. Nihai kararların temyiz edilebileceği kuralı mutlak değildir. Yani istisnai olarak bazı nihai kararların temyiz edileme-

yeceği kabul edilmiştir (Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Medeni Usul Hukuku, Değiştirilmiş 18. Baskı, Ankara 2007, s. 654-655).

41. İlk derece mahkemelerince verilen hangi kararlara karşı istinaf yoluna başvurulabileceği HMK'nın 341. maddesinde sayılmış, mal varlığına ilişkin davalar bakımından miktar ve değerine göre her yıl güncellenen parasal bir sınırdan geçirilerek miktar ve değeri kanunda belirtilen sınırı geçmeyen kararların kesin olduğu kabul edilmiştir. Ayrıca iki dereceli yargılamanın yeterli güvence teşkil ettiği düşüncesiyle Kanun'un 362. maddesinde sayılan iş ve davalar hakkında bölge adliye mahkemelerince verilen kararlara karşı temyiz yolu kapalı tutulmuştur.

42. Kanun yollarına ilişkin yasal düzenlemeler incelendiğinde başvurunun öncelikli koşulu, aleyhine kanun yoluna başvurulacak karar hakkında kanun yolunun öngörülmüş olmasıdır. Mahkeme kararlarının denetlenmesini talep hakkı, evrensel bir hukuk ilkesi olan adil yargılanma hakkının ve hak arama hürriyetinin birer gereği olarak kabul edilmekte ise de kanun koyucu tarafından bütün mahkeme kararlarına karşı bu hak kabul edilmemiş ve bazı sınırlamalar getirilerek, üst yargı denetimi kapalı tutulmuştur (Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu, 28.04.2023 tarihli ve 2021/5 Esas, 2023/2 Karar sayılı kararı). Elbette ki kanun yoluna başvuru, somut olay adaletinin mümkün olduğunca yüksek derecede gerçekleşmesine hizmet etmektedir. Ancak kanun yolu denetimi, mahkemeye ilk başvuru hakkı kadar sınırsız ve mutlak anlaşılmamaktadır. Bu anlamda olmak üzere istinaf ve temyiz kanun yollarına her karar için başvurulması mümkün olmamakta, bazı kararlar alt derecedeki mahkemelerde kesinleşmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de mülga 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 427. maddesinin 26.02.1965 tarihli ve 3156 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle değişik 2, 3 ve 4. fıkralarının Anayasaya aykırılığı nedeniyle yapılan iptal başvurusunda, "...Yasa koyucu, itiraz konusu kuralla, miktar veya değeri yüzbin lirayı geçmeyen taşınır mal ve alacak davalarına ilişkin nihaî kararların kesin olmasını davaları süratlendirmek ve Yargıtay'ın yükünü hafifletmek düşüncesiyle kabul etmiş; bu kararların bir kere de Yargıtayca incelenmesinde kamu yararı görmemiştir. Kaldı ki, Anayasa'da bütün mahkeme kararlarının bir ayırım gözetilmeksizin üst mahkemeden geçmesini zorunlu kılan bir hüküm de mevcut bulunmamaktadır. Esasen yargı denetiminde sonsuzluk hiçbir zaman söz konusu olamaz; bir yerde kesilmesi gerekir. Nitekim kimi kanunlarda kanun yolları gereklere göre düzenlenmiş ve kimi kararların kesin olduğu belirtilmiştir. Öte yandan, adliye mahkemelerince verilen bütün kararların Yargıtayca incelenmesini istemek, bir anlamda ilk derece hâkimlerine güvensizliğin ifadesi kabul edilebilir. Bu güvensizliğin ise, hiçbir haklı nedeni olamaz..." tespitlerine yer vermiştir (AYM, 20.01.1986 tarihli ve 1985/23 Esas, 1986/2 Karar sayılı kararı).

43. Nitekim bir kararın temyiz edilip edilemeyeceği kanun tarafından belirlendiğinden mahkemenin kanuna göre temyiz edilemeyecek olan bir kararın temyiz edilebileceğini kararında göstermesi o kararın (hükmün) temyiz incelemesinin yapılmasını sağlamaz. Bir kararın temyizine önce kanunun cevaz vermesi gerekmektedir.

44. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda bazı hususlarda istinaftaki hükümlerin temyizde kıyasen uygulanacağı belirtilmiştir (HMK m. 366). Bunlar 343 ilâ 349 ve 352. madde hükümleridir.

45. Kıyas yoluyla temyizde de uygulanması gereken HMK'nın "Ön inceleme" başlıklı 352. maddesinde Bölge Adliye Mahkemesince yapılacak ön inceleme sonucunda incelemenin başka bir dairece veya bölge adliye mahkemesince yapılmasının gerekli olması, kararın kesin olması, başvurunun süresi içinde yapılmaması, başvuru şartlarının yerine getirilmemesi ve başvuru sebeplerinin veya gerekçesinin hiç gösterilmemesi söz konusu olduğunda gerekli kararın verileceği belirtilmiştir.

46. Yukarıda da açıklandığı üzere temyizdeki ön inceleme konusunda, istinaftaki ön inceleme hükümlerine atıf yapıldığından Yargıtay ilgili dairesince dosya, dosyanın dairenin işbölümüne girip girmediği, temyiz kabiliyetinin bulunup bulunmadığı, temyiz isteminin süresinde olup olmadığı bakımından, ayrıca temyiz şartlarıyla ve diğer usûlî eksiklikleri yönünden ön incelemeye tâbi tutularak temyiz incelemesinin esastan yapılmasına engel olan eksikliğin saptanması hâlinde gerekli karar verilir (HMK m.366 atfıyla HMK m.352 ve 2797 sayılı Yargıtay Kanunu m.40; Yargıtay İç Yönetmeliği m.18).

47. Bu ön inceleme, esasen kararı temyiz edilen mahkeme tarafından incelenmesi gereken hususlardır. Ancak kararı veren mahkemenin bu ön incelemeyi doğru yapmaması neticesinde Yargıtay yeniden inceleme yaparak karar vermektedir.

48. Bu itibarla hukuk mahkemeleri tarafından verilen nihai kararların maddi ve hukuksal yönden yeniden incelenip denetlenebilmesi için başvuruya konu karar hakkında, olağan kanun yolunun açık tutulmuş olması gerekmektedir. Aksi hâlde başvuru yapılsa dahi kanun yolu mahkemesi öncelikle başvuru koşullarının mevcut olup olmadığını inceleyeceğinden gerekli koşulu taşımayan başvuruyu salt bu nedenle reddedecektir (YİBBGK, 2021/5 Esas, 2023/2 Karar).

49. Netice itibarıyla temyiz edilemeyeceği kanunda açıkça düzenlenen karara ilişkin -verildiği anda miktar itibarıyla temyiz kabiliyeti bulunmayan bir kararın- mahkemenin kararın temyiz edilebileceğini kararında göstermesi veya kesin olduğu kararda açıkça belirtilmesine rağmen taraflardan birinin yine de temyize başvurması sonucunda verildiği anda değer itibarıyla temyiz sınırı altında kalan kararın değişen temyiz inceleme tarihine göre temyiz edilebilir hâle getirilmesi mümkün değildir. Davanın kaderi taraf iradelerine bağlıdır.

Temyiz incelemesinin yapıldığı tarihe göre değişmemelidir. Usul kuralları hak yaratan kurallar değildir. Çünkü temyiz edebilme hakkı hükmün verildiği tarihte kazanılmıştır/belirlenmiştir. Verildiği anda değer itibarıyla istinaf veya temyiz sınırının altında kalan kararların o anda kesinleştiğinden şüphe yoktur. Bir kararın verildiği tarihte kesin olması, temyizi kabil olmaması yani tamamlanmış usuli işlem niteliğinde olması durumunda daha sonra yapılan kanun değişikliği o kararı temyize açık hâle getiremez, bir karar verildiği anda ya temyizi kabildir ya değildir.

50. Kanun yoluna başvuru hakkı kararı kanun yoluna konu olan mahkemenin nihai kararını verdiği tarihte doğar ve bu hakkın kullanılıp kullanılamayacağı da kararın verildiği tarihte geçerli olan parasal sınıra göre belirlenir. Zira aksine bir düzenleme olmadıkça usul hükümleri Resmî Gazete'de yayımlandığı tarih itibarıyla derhal yürürlüğe girer ve hükmün yürürlüğe girmesinden sonra verilen kararlar için derhal uygulanır (Muhammet Özkes, Tolga Akkaya, Pekcanıtez Usul, Medeni Usul Hukuku, Cilt IV, İstanbul Mayıs 2025, 16. Bası, s.3892).

51. Başka bir anlatımla bir davada tarafların temyiz yoluna başvurabilmeleri için öncelikle o davanın usul hukuku kuralları çerçevesinde temyizi olanaklı bulunan bir kararla sonuçlandırılmış olması gerekeceği çok açıktır. Eş söyleyişle henüz temyizi olanaklı bir nihai karara bağlanmamış olan bir davada, tarafların temyiz hakkının varlığından söz edilemez. Temyiz hakkı, gerekçesi veya sonucu itibarıyla o hakka sahip tarafın/tarafların aleyhine sonuçlar doğuran ve usul hukuku kurallarının temyizine olanak tanıdığı bir kararın verildiği tarihte doğar. Davanın daha önceki aşamalarında böyle bir hak doğmuş olamayacağına göre, bir mahkeme kararının temyiz edilip edilemeyeceği belirlenirken temyiz hakkının doğduğu (kararın verildiği) tarihteki hukuksal durum esas alınmalı, karar tarihinde yürürlükte bulunan kanun hükmü temyiz sınırı yönünden hangi düzenlemeyi içeriyor ise ona bağlı kalınmalıdır. Buradaki "karar" teriminin, mahkemenin Özel Daire bozmasına karşı verdiği direnme kararını da kapsayacağına duraksamaya yer yoktur (Hukuk Genel Kurulu, 23.02.2005 tarihli ve 2005/13-32 Esas, 2005/85 Karar ile 16.03.2005 tarihli ve 2005/21-131 Esas, 2005/140 Karar sayılı kararları).

52. Bu itibarla bir kararın kesinleşmesi, ya verildiği anda miktar itibarıyla kanun yolunun kapalı olması veya kanunda açıkça kesin olduğunun belirtilmesi nedeniyle ya da kanun yolları tüketilmek suretiyle olur. Verildiği anda kesin olan hüküm bakımından artık yargılama bitmiştir. Yargılama süreci biten bir uyuşmazlık için temyiz incelemesi mümkün değildir. Kesinlik, yargılamanın devamına engel bir durumdur. Hüküm verildiği anda kesin olduğu için artık tamamlanmış bir usuli işlem söz konusudur. Ayrıca kesin olan bu kararın, lehine olan taraf bakımından usuli kazanılmış hak doğuracağı da unutulmamalıdır.

53. Aksinin kabulü hâlinde verildiği tarih itibarıyla kesin olan ve davanın tarafları arasındaki uyuşmazlığı kesin olarak nihayete erdiren kesin hükmün sahip olduğu değişmezlik ve dokunulmazlık nitelikleri zedelenir. Zira kesin hükmün taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümü ile hukuki durumlarının kati bir şekilde belirlenmesinde sahip olduğu nihai etki, aynı zamanda bir hukuk sisteminin olmazsa olmazı olan hukuki güvenlik ve hukuki öngörülebilirlik ilkelerinin gereğidir. Anılan ilkeler sebebiyle kesin hüküm, çözüme ulaştırdığı uyuşmazlığın kapsamı içerisindeki hususlarla alakalı olarak değişmezlik ve dokunulmazlık sıfatlarını bünyesinde barındırır. Bu nitelikleri sayesinde kesin hükmün kapsamındaki hususlar başka bir davanın inceleme konusu olamayacak şekilde muhafaza edilir.

54. Son olarak yargılamaya ilişkin temel haklar arasında yer alan adil yargılanma hakkı üzerinde durulmalıdır. Adil yargılanma hakkını (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi md. 6; Anayasa md. 36/1) karakterize eden ana öge konumundaki hakkaniyete uygun yargılamanın gerçekleştirilmesinin ayrılmaz parçası silahların eşitliği ilkesidir.

55. Adil yargılanma hakkının unsurlarından olan silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarının usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tâbi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksinin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelmektedir (Yaşasın Aslan, B. No: 2013/1134, 16.05.2013, § 32). Kural olarak başvuru, davanın karşı tarafına tanınan bir avantajın kendisine zarar vermiş olduğunu veya bu durumdan olumsuz etkilenildiğini ispat etmek zorunda değildir. Taraflardan birine tanınan, diğerine tanınmayan avantajın fiilen olumsuz bir sonuç doğurduğuna dair delil bulunmasa da silahların eşitliği ilkesi ihlâl edilmiş sayılabilir (Hüseyin Sezen, B. No: 2013/1793, 18.09.2014, § 37).

56. Devletin -kendisi taraf olsun ya da olmasın- davanın taraflarından birini diğerine nazaran önemli ölçüde avantajlı hâle getiren kanuni düzenlemeler yapması, silahların eşitliği ilkesi ve dolayısıyla yargılamanın hakkaniyete uygun yürütülmesi kuralına aykırılık oluşturur. Bir başka ifadeyle yasama organının, yargılamadaki taraflardan birinin lehine sonuç doğuracak şekilde kanun çıkarttığı durumlarda, davanın taraflarının eşit konumda olduğu söylenemez. Bunun için yargısal süreci etkilediği iddia edilen düzenlemenin taraflardan birinin davadaki başarı şansını önemli ölçüde azaltması, ortaya çıkan bu sonuç ile kanuni düzenleme arasında bir illiyet bağı bulunması ve bu illiyet bağını kesen veya zayıflatan başka etken ortaya çıkmamış olması gerekir (Zelaye Şanlı, B. No: 2012/931, 26.06.2014, § 72).

57. Zira aynı durumdaki kişiler yönünden benzer bir olay nedeniyle farklı sonuçlara varılması eşitlik ve hakkaniyet ilkeleri ile bağdaştırılamaz.

58. Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında temyiz incelemesi için Hukuk Genel Kurulu önünde bulunan 15.11.2022 tarihinde verilen direnme kararı yönünden kararın miktar itibarıyla temyizi kabil olup olmadığının belirlenmesinde 7550 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile HMK'nın Ek 1. maddesinin 2. fıkrasında yapılan ve 04.06.2025 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik karşısında dava tarihindeki parasal sınırların mı yoksa karar tarihindeki parasal sınırların mı esas alınacağı konusu irdelendiğinde; Bölge Adliye Mahkemesince verilen direnme karar tarihi itibarıyla temyiz hakkı doğmuş olup dolayısıyla ortada HMK'nın 448. maddesi anlamında tamamlanmış bir usul işlemi bulunmaktadır. 7550 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile HMK'nın Ek 1. maddesinde yapılan değişikliğin ne şekilde uygulanacağı, başka bir deyişle derdest davalarda uygulanıp uygulanmayacağı yönünden bir geçiş hükmü de öngörülmemiştir. Öte yandan verildiği anda yürürlükte bulunan kanun hükümlerine göre miktar itibarıyla kesin olan yani temyiz yolu kapalı bulunan bir kararın sonradan yürürlüğe giren kanuni düzenleme kapsamında değişen parasal sınırlara göre kesin olup olmadığının değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır. Zira ortada tamamlanan ve kesin olmakla bir taraf yararına kesin hüküm etkisi ya da usuli kazanılmış hak yaratan bir hukuksal durum doğmuştur; oluşan bu hukuki durumun değişmezlik ve dokunulmazlık niteliklerini zedeleyecek şekilde yeni düzenleme çerçevesinde tekrar değerlendirmeye tâbi tutulmasının kazanılmış haklara saygı, hukuki güvenlik, belirlilik ilkelerinin yanı sıra adil yargılanma hakkı kapsamında silahların eşitliği ilkesine de aykırı olacağı açıktır. Hukuk yargılamasında ceza yargılamasında olduğu gibi lehe-aleyhe düzenleme değerlendirmesi yapılması mümkün olmadığı gibi yargılamanın taraflarının aynı haklara aynı ölçüde sahip olmasına göre kararın verildiği tarih itibarıyla her iki taraf açısından geçerli olan öngörülebilir koşullara göre değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu itibarla kararın verildiği tarih itibarıyla temyiz eden açısından kararı temyiz etme koşulları belirli; kararı temiz etmeyen taraf açısından ise diğer tarafın temyiz etme koşullarını o tarih itibarıyla sağlayıp sağlamadığı öngörülebilir olmalıdır. Neticeten eldeki davada 7550 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile HMK'nın Ek 1. maddesinin 2. fıkrasında yapılan değişiklik kapsamında kararın temyizi kabil olup olmadığının belirlenmesinde dava tarihinin esas alınmasının mümkün olmadığı, değişiklikten önceki düzenlemelere göre karar tarihi itibarıyla değerlendirme yapılması gerektiği sonucuna varılmakla; bu çerçevede yapılan değerlendirmeye göre ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan eldeki davada ilk derece mahkemesince davanın reddine karar verildiği, davacı vekilinin istinaf başvurusu üzerine Bölge Adliye Mahkemesi tarafından istinaf başvurusu kabul edilerek ilk derece mahkemesi kararı kaldırılıp düzeltilerek yeniden esas hakkında hüküm kurulmak suretiyle davanın kısmen kabulüne hükmedildiği, taraf vekillerinin temyizi üzerine Özel Dairece davacı vekilinin tüm temyiz itirazlarının reddi ile davalı Kurum vekilinin temyizi yönünden davacının 2017 yılı 1. ay borçlarından da sorumlu tutulması gerektiği gerekçesiyle hükmün bo-

zulduğu, Bölge Adliye Mahkemesince önceki kararda direnildiği, uyuşmazlık konusunun 2017 yılı 1. aya ilişkin 74.615,73 TL prim, 7.650,81 TL işsizlik sigortası primi ve 33,16 TL damga vergi olmak üzere toplam 82.299,70 TL; direnme karar tarihinde geçerli HMK'nın 362/1-a maddesinde öngörülen kesinlik sınırının ise 107.090,00 TL olduğu anlaşılmıştır. Şu hâlde Bölge Adliye Mahkemesince verilen direnme kararına karşı miktar itibarıyla temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir.

59. Hukuk Genel Kurulundaki görüşmeler sırasında temyiz incelemesi henüz yapılmamış dosyalar bakımından tamamlanmış bir işlemin bulunmadığı, 7550 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile HMK'nın Ek 1. maddesinin 2. fıkrası uyarınca parasal sınırların uygulanmasında davanın açıldığı tarihteki miktarın esas alınması gerektiği, Anayasa Mahkemesinin Ek 1. maddenin 2. fıkrası ile ilgili iptal kararının gerekçesi de dikkate alınarak mahkemeye erişim hakkına öncelik verilmesi gerektiği, amaçsal yoruma uygun şekilde değerlendirme yapılmasının zorunlu olduğu, açıklanan nedenlerle dava tarihindeki parasal sınır olan 47.530,00 TL dikkate alındığında ön sorunun bulunmadığı ve işin esasına girilmesi gerektiği ileri sürülmüş ise de bu görüş, Kurul çoğunluğu tarafından kabul edilmemiştir.

60. Hâl böyle olunca davalı Kurum vekilinin temyiz başvurusunun miktardan reddine karar verilmelidir.

KARAR

Açıklanan sebeplerle;

Davalı ... vekilinin temyiz başvurusunun miktardan REDDİNE,

Dosyanın İlk Derece Mahkemesine, kararın bir örneğinin direnme kararını veren Bölge Adliye Mahkemesine gönderilmesine,

25.06.2025 tarihinde oy çokluğuyla 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 KARARLARI
DECISIONS OF CIVIL CHAMBERS OF COURTS OF APPEAL

**ANKARA BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
31. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2024/1032
Karar No. 2025/630
Tarihi: 01.07.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/353, 355
2004 s. İİK/36

ÖZETİ: *Davaya konu vergi ihale karar damga vergisi veya ihale karar pulu olarak ifade edilmektedir. Mahkemece taraflar arasındaki sözleşmenin 7.1 maddesinin yorumlanması neticesinde ihale karar damga vergisinin ihale bedeline dahil olduğu, davalıların bunu bilerek teklif verdikleri, sözleşme ve sözleşme ekleri ile davacı iş sahibinin söz konusu vergiden kaynaklan sorumluluğu davalılara yüklediği gerekçesiyle, bilirkişi raporu da alınmaksızın davanın kabulüne karar verilmiştir. Mahkeme kararına dayanak yapılan sözleşmenin 7. maddesinde "taahhüdün yerine getirilmesine ilişkin her türlü vergi"; şartname nin ilgili maddesinde ise "isteklinin sözleşmenin uygulanması sırasında ödeyeceği her türlü vergi" ibareleri kullanılmıştır. Dava konusu uyuşmazlık kamu ihaleleri ve vergi hukuku alanında özel bir uzmanlık gerektirmektedir. Bu nedenle mahkemece söz konusu ihale karar damga vergisinin mahiyeti ve hükümlerini bilen, ihale karar damga vergisinin taahhüdün yerine getirilmesi ile ilgili bir vergi mi yoksa sözleşmenin imzalanması öncesinde ödenen bir vergi mi olduğu hususunu değerlendirebilecek kamu ihaleleri, eser sözleşmeleri ve vergi hukuku konusunda uzmanlığı bulunan, üniversite öğretim üyelerinden bir heyet oluşturulmalı, mahkeme gerekçesine dayanak yapılan sözleşme maddesi ile şartname ve kamu ihale tebliği hükümleri, ihale karar damga vergisi ile ilgili düzenlemeler ve konu ile ilgili Yargıtay içtihatlarının bir bütün halinde irdelenmesi bilirkişi heyetinden istenilmeli ve hasıl olacak sonuç doğrultusunda hüküm kurulmalıdır. Yukarıda açıklanan nedenlerle eksik inceleme ve değerlendirmeye yazılı şekilde hüküm kurulması isabetli olmadığından, davalılar vekillerinin istinaf başvurusunun esası incelenmeksizin kabulüne, mahkeme kararının HMK'nın 353/1-a.6 maddesi gereğince kaldırılmasına, dosyanın Dairemiz kararına uygun şekilde incelenip karara bağlanması için kararı veren mahkemeye gönderilmesine karar verilmesi gerekmiştir.*

Davacı vekili tarafından davalı aleyhine açılan eser sözleşmesine dayalı alacak istemine ilişkin davada mahkemece davanın kabulüne dair verilen karara

karşı süresi içinde davalılar vekillerinin istinaf kanun yoluna başvurulması üzerine yapılan inceleme neticesinde;

İDDİA :

Davacı vekili; müvekkili ile davalılar ... İş Ortaklığınınihale kayıt numaralı "... " kapsamında ihale konusu işe ait sözleşme imzalandığını, bu sözleşme gereğince ihale kararı damga vergisi bedeli olan tutarın vergi dairesine davalı yüklenici tarafça ödendiğini ve ödeme alındı belgesinin sözleşme imzalanmadan önce davacıya sunulduğunu ancak, ilgili ihaleye ait teklif tutarına dahil edilen, sözleşme gideri olarak ödenen, hakediş ödemeleri içerisinde tekraren davalı tarafa ödenen ihale kararı damga vergisi tutarının, sözleşmeye aykırı olarak, mahkeme ilamı nedeniyle vergi dairesince davalı tarafa vergi iadesi niteliğinde ödeme olarak ödendiğini ve ... tarafından 2011/124104 ihale kayıt no-lu ihale bakımından 21.06.2022 tarih sayılı yazısı ve eki düzeltme fişinin davacıya gönderilmesi suretiyle 157.796,10 TL damga vergisi aslı ve 309.188,52 TL gecikme faizi cezası kesildiğini, davacı tarafça damga vergisi aslı ve ferileri olarak toplam 466.984,62 TL'nin 22.06.2022 tarihinde ödendiğini, ödemeyi takiben, ödenen tutarın iadesi için davalı tarafa yazılmış ise de davalı tarafça ödeme yapılmadığını ileri sürerek, 466.984,62 TL'nin ödeme tarihi olan 22.06.2022 tarihinden itibaren işleyecek avans faiziyle davalılardan tahsil-line karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

SAVUNMA :

Davalılar vekilleri ortak sundukları cevap dilekçesinde; zamanaşımı def'i ve hak düşürücü süre itirazlarında bulunarak, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi'nin 2022/619 Esas 2022/398 Karar sayılı kararı ile; davacı özel hukuk hükümlerine tabi tüzel kişi olduğu ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde belirtilen resmi daire sıfatını haiz olmadığı, aldığı ihale kararında ödenmesi gereken damga vergisinden de muhaf bulunmadığının belirtildiğini, kesinleşen idari yargı kararına göre davalıların oluşturduğu iş ortaklığı tarafından yatırılan damga vergisinin davalılara iade edilmesinin usul ve yasaya uygun olduğunu, kanunun emredici hükümlerine ve genel işlem şartlarına açıkça aykırı Tip İhale Sözleşmesi veya Tip İdari Şartname hükümlerinin uygulanması ve nazara alınmasının mümkün olmadığını belirterek davanın reddini savunmuş, aksi halde davalı taraf usulüne uygun temerrüde düşürülmediğinden ödeme tarihinden itibaren avans faizi talep edilmesinin yerinde olmadığını savunarak, müvekkilleri aleyhine açılan davanın red-dine karar verilmesini talep ve dava etmişlerdir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ :

Mahkemece iddia, savunma, bilirkişi raporu ve tüm dosya kapsamına göre; " davacı ile davalılar ... İş Ortaklığının 2011/124104 ihale kayıt numaralı "... " kapsamında davacı ile davalıların oluşturduğu iş ortaklığı arasında sözleşme serbestisi ilkesine uygun olarak sözleşme akdedildiği, bu sözleşmenin "Söz-

leşme bedeline dahil olan giderler" başlıklı 7.1. maddesi uyarınca taahhüdün yerine getirilmesine ilişkin her türlü verginin sözleşme bedeline dahil olduğunun ancak katma değer vergisinin hariç olduğunun açıkça düzenlendiği, yine sözleşme serbestisinin uygulandığının ispatı açısından; davalılarca imzalanan 24/08/2011 tarihli, İhale Komisyon Başkanlığına hitaben sunulan..... Mektubu ile de ihaleye ilişkin ihale dokümanını oluşturan tüm belgelerin taraflarca okunduğu, anlaşıldığı ve kabul edildiği, teklif fiyata dahil olduğu belirtilen tüm masraflar ve teklif geçerlilik süresi de dahil olmak üzere ihale dokümanında yer alan tüm düzenlemeleri dikkate alarak teklif verildiğini belirttikleri, dokümanda yer alan yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde uygulanacak yaptırımları kabul ettiklerini beyan ederek ihale konusu işi teklifin ekindeki birim fiyat cetvelinde belirtilen her bir iş kalemi için teklif edilen birim fiyatlar üzerinden, katma değer vergisi hariç olmak üzere, toplam 31.878.000 TL bedel karşılığında yapmayı kabul ve taahhüt ettiklerini davalı pilot ortak, davalı ... özel ortak olarak imza etmiş oldukları, yine davalı ... tarafından 21/09/2011 tarihinde davacı ... lehdar gösterilerek ".... açıklamasıyla 420.789,60 TL havale edildiği, bu tutarın 157.796,10 TL tutarının davaya konu ihale karar pulu vergisine ilişkin olduğu, ihale sözleşmesinin ise bu işlemlerden sonra 26/09/2011 tarihinde imzalandığı, ihale dokümanları incelendiğinde davalılarca ihale dokümanları üzerinde her türlü vergi ile ihale karar pulu vergisi yönünden ihtirazi kayıt/şerh düşülmediği anlaşılmıştır.

Davalıların zamanaşımı def'i ve hak düşürücü süre itirazları yönünden yapılan değerlendirmede; davalı tarafca ihale karar pulu 21/09/2011 tarihinde banka havalesi vasıtasıyla ödenmiş ise de sözleşmenin 26/09/2011 tarihinde imzalanmasından sonra 09/08/2016 tarihinde davalılarca Ankara 7. Vergi Mahkemesi'nin tarihli 2016/1365 Esas sayılı dosyası ile ihale karar pulunun ve (eldeki davanın konusu olmayan) damga vergisinin iadesi istemiyle dava açıldığı, Danıştay 9. Daire'nin 2022/1867 Esas 2022/6473 Karar sayılı ilamı ile "Bölge İdare Mahkemesi kararının dava konusu işlemin ihale kararı damga vergisine dair kısmının iptal ve iadesine ilişkin hüküm fıkrasının bozma kararındaki esaslar doğrultusunda verildiği anlaşıldığından, davalı tarafından dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bu kısmının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir." gerekçesiyle onama kararı verilmesi neticesinde ihale karar pulunun davalılara iadesinin 15/12/2022 tarihinde kesinleştiği, davacının ise ihale karar pulunu ve gecikme zammını 22/06/2022 tarihinde ödediği, eldeki davanın 13/01/2023 tarihinde açıldığı, bu halde ihale karar pulu ve gecikme cezasının iş ortaklığına iadesine ilişkin temyiz mahkemesi kararının kesinleşmesi tarihinin dikkate alınması gerektiği anlaşılmakla, davalıların zamanaşımı def'i ile hak düşürücü süre itirazlarının reddine karar vermek gerekmiştir.

Davacı ...A.Ş.'nin özel hukuk hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülü olduğu, davacı ile davalılar arasında akdedilen 26/09/2011 tarihli ihale sözleş-

mesinin Türk Borçlar Kanunu anlamında sözleşme serbestisine uygun olarak akdedildiği, nitekim davalılarca imzalanan, yukarıda izah edilen 24/08/2011 tarihli, İhale Komisyon Başkanlığına hitaben sunulan..... da dikkate alındığında genel işlem şartlarının davalılar nezdinde bir zorunluluk olarak sunulmadığının anlaşıldığı, buna göre ilgili ihale sözleşmesinin 7.1. maddesi ile taahhüdün yerine getirilmesine ilişkin her türlü verginin sözleşme bedeline dahil olduğunun ancak katma değer vergisinin hariç olduğunun açıkça düzenlendiği, ihale karar pulu (damga vergisi) yönünden ise ihale komisyonunun ihale onay tarihinin bu verginin doğduğu tarih olduğu, bu nedenle ihale komisyon kararından sonra, ihale sözleşmenin akdedilmesinden önce doğan bu verginin, sözleşme ile yükleniciye yükletilmesine sözleşme hükümleri gereğince engel hal bulunmadığı, nitekim davalıların sözleşme ile bu yükümlülük altına girmiş olduğu, ihale tek-lifini sunarken, ihale sonrası vergi ödemesini yaparken ve ihale sözleşmesini imzalarken basiretli bir tacir olarak davranması gereken davalıların ihale üzer-lerinde kalması sonucunda sözleşmenin imzalanmasından yaklaşık beş yıl son-ra verginin iadesini talep etmesinin hakkaniyet ve iyi niyet kuralları ile de bağ-daşmayacağı, bu halin sözleşmenin öngörülebilirliğini de zedeleyeceği, yine bu vergiden davacının vergisel olarak yükümlü olmasının davalının sözleşmesel sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı, ... Başkanlığında tahsili istenen ve da-vacı tarafca ödenen verginin ve gecikme zammının miktarında taraflar arasında ihtilaf bulunmadığı anlaşılmakla davanın kabulüne, davacı tarafca ödenen ihale karar pulu (damga vergisi) ve gecikme zammı toplamının, davacı tarafın ödeme tarihinden itibaren işleyecek avans faizi ile iş ortaklığını oluşturan davalılardan tahsiline karar vermek, mahkememiz kısa kararında kabulüne karar verilen tu-tarda rakamsal maddi hatanın resen tashinine karar vermek gerektiği" gerekçesi ile, davanın kabulüne, 466.984,62 TL'nin 22/06/2022 olan ödeme tarihinden itibaren işleyecek avans faizi ile birlikte davalılardan tahsili ile, davacıya ödenmesine karar verilmiştir.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ :

Davalı iş ortaklığı vekilleri birlikte verdikleri istinaf başvuru dilekçesinde; müvekkilince ihale karar pulunun 21/09/2011 tarihinde banka havalesi vası-tasıyla ödendiğini, sözleşmenin 26/09/2011 tarihinde imzalanmasından sonra 09/08/2016 tarihinde Ankara 7. Vergi Mahkemesi'nin tarihli 2016/1365 Esas sayılı dosyası ile ihale karar pulunun ve huzurdaki davanın konusu olmayan damga vergisinin iadesi istemiyle dava açıldığını, davacının davanın açıldığı tarihte belirtilen durumdan haberdar olduğunu bu nedenle, huzurdaki davada da bu suretle anılan dosyanın bekletici mesele yapılması gerektiğini, sözleşme, ödeme ve dava tarihleri dikkate alındığından aradan geçen zaman düşünüldü-ğünde eldeki davanın ikame edilmesinin usul ve yasayla aykırı olduğunu, za-manasını def'i ve hak düşürücü süre itirazları göz önünde bulundurularak da-vanın reddine karar verilmesi gerektiğini, dosya kapsamında mevcut Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi'nin 2022/619 Esas 2022/398

Karar sayılı kararında da belirtildiği üzere davacı'ın özel hukuk hükümlerine tabi tüzel kişi olduğunu ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde belirtilen resmi daire sıfatını haiz olmadığını, aldığı ihale kararında ödenmesi gereken damga vergisinden de muhaf bulunmadığını, kesinleşen idari yargı kararına göre müvekkil iş ortaklığı tarafından yatırılan damga vergisinin müvekkillere iade edilmesinin usul ve yasaya uygun olduğunu, ayrıca kanunun emredici hükümlerine açıkça aykırı Tip İhale Sözleşmesi veya Tip İdari Şartname hükümlerinin uygulanması ve nazara alınmasının mümkün olmadığını, müvekkili iş ortaklığının usulüne uygun şekilde temerrüde düşürülmediğini, bu nedenle ödeme tarihinden itibaren avans faizine hükmedilmesinin de hatalı olduğunu, eksik inceleme ve araştırma neticesinde verilen kararın isabetli olmadığını ileri sürerek, yerel mahkemenin kararının istinaf incelemesi yapılarak kaldırılmasını ve davanın reddine karar verilmesini istemiştir.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE :

Dava, eser sözleşmesinden kaynaklanan alacak istemine ilişkindir. Davacı iş sahibi, davalılar yüklenicidir. Mahkemece davanın kabulüne karar verilmiş olup, hüküm davalılar tarafından istinaf edilmiştir.

İnceleme, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 355. madde hükmü uyarınca istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak ve kamu düzenine aykırı hususların olup olmadığı gözetilerek yapılmıştır.

Taraflar arasında imzalanan 26/09/2011 tarihli sözleşme ile davalılar davacıya dekapaj işlemi yapmayı, davacı da işin bedelini ödemeyi taahhüt etmişlerdir. Davacı şirket ihale karar pulundan davalıların sorumlu olmalarına rağmen, davalıların vergi mahkemesine açtıkları dava sonucunda ödedikleri ihale karar pulunu iade aldıklarını, vergi dairesinin talebi üzerine bu vergiyi gecikme cezası ile birlikte ödemek zorunda kaldıklarını iddia ederek alacak talep etmişlerdir.

Taraflar arasında imzalanan sözleşme, eser sözleşmesi mahiyetindedir. Eser sözleşmesi, karşılıklı edimleri içeren bir iş görme akdîdir. Yüklenicinin edimi, eseri meydana getirmek ve iş sahibine teslim etmek, iş sahibinin karşı edimi ise teslim edilen eserin bedelini ödemektir. Eser sözleşmesinin varlığı halinde, yüklenici işi sözleşme, fen ve sanat kurallarıyla iş sahibinin beklediği yararı gözeterek imal edip teslim ettiğini, iş sahibi ise iş bedelini ödediğini ispat etmek zorundadır.

Davaya konu vergi ihale karar damga vergisi veya ihale karar pulu olarak ifade edilmektedir. Mahkemece taraflar arasındaki sözleşmenin 7.1 maddesinin yorumlanması neticesinde ihale karar damga vergisinin ihale bedeline dahil olduğu, davalıların bunu bilerek teklif verdikleri, sözleşme ve sözleşme ekleri ile davacı iş sahibinin söz konusu vergiden kaynaklan sorumluluğu davalılara yüklediği gerekçesiyle, bilirkişi raporu da alınmaksızın davanın kabulüne karar verilmiştir.

Mahkeme kararına dayanak yapılan sözleşmenin 7. maddesinde "taahhüdün yerine getirilmesine ilişkin her türlü vergi"; şartnamenin ilgili maddesinde ise "isteklinin sözleşmenin uygulanması sırasında ödeyeceği her türlü vergi" ibareleri kullanılmıştır. Dava konusu uyuşmazlık kamu ihaleleri ve vergi hukuku alanında özel bir uzmanlık gerektirmektedir. Bu nedenle mahkemece söz konusu ihale karar damga vergisinin mahiyeti ve hükümlerini bilen, ihale karar damga vergisinin taahhüdün yerine getirilmesi ile ilgili bir vergi mi yoksa sözleşmenin imzalanması öncesinde ödenen bir vergi mi olduğu hususunu değerlendirebilecek kamu ihaleleri, eser sözleşmeleri ve vergi hukuku konusunda uzmanlığı bulunan, üniversite öğretim üyelerinden bir heyet oluşturulmalı, mahkeme gerekçesine dayanak yapılan sözleşme maddesi ile şartname ve kamu ihale tebliği hükümleri, ihale karar damga vergisi ile ilgili düzenlemeler ve konu ile ilgili Yargıtay içtihatlarının bir bütün halinde irdelenmesi bilirkişi heyetinden istenilmeli ve hasıl olacak sonuç doğrultusunda hüküm kurulmalıdır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle eksik inceleme ve değerlendirmeye yazılı şekilde hüküm kurulması isabetli olmadığından, davalılar vekillerinin istinaf başvurusunun esası incelenmeksizin kabulüne, mahkeme kararının HMK'nın 353/1-a.6 maddesi gereğince kaldırılmasına, dosyanın Dairemiz kararına uygun şekilde incelenip karara bağlanması için kararı veren mahkemeye gönderilmesine karar verilmesi gerekmektedir.

HÜKÜM: Yukarıda açıklanan nedenlerle;

1-Davalılar vekillerinin istinaf başvurusunun **KABULÜNE**,

2-Ankara 5. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 2023/36 Esas, 2023/968 nolu kararının HMK'nın 353/1-a.6 maddesi gereğince **KALDIRILMASINA**,

3-Dosyanın Dairemiz kararına uygun şekilde incelenip, karara bağlamak üzere mahal mahkemesine **GÖNDERİLMESİNE**,

4-İstinaf başvurusunda bulunan davalı tarafça yatırılan, istinaf karar harcının talep halinde kendilerine iadesine,

5-İstinaf aşamasında yapılan yargılama giderlerinin ve istinaf başvuru harcının ilk derece mahkemesince verilecek yeni kararda dikkate alınmasına,

6-İstinaf yargılaması sırasında duruşma açılmadığından davalılar yararına vekalet ücreti taktirine yer olmadığına,

7-Dosya kapsamında icranın geri bırakılması kararı alınabilmesi için yatırılan bir teminat bulunması halinde, İİK. 36/5 maddesi uyarınca ilgili icra müdürlüğünce teminatın yatıran tarafa iadesine,

8-Kararın ilk derece mahkemesince taraflara tebliğine,

Dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda 6100 Sayılı HMK'nın 353/1-a maddesi gereğince KESİN olmak üzere 01/07/2025 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

**ANKARA BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ
35. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2024/837
Karar No. 2025/1043
Tarihi: 11.09.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/353, 355
193 s. GVK/32

ÖZETİ: *Davacı için bilinmeyen işleyecek aktif dönem için 01.01.2022 tarihinden sonra ücrete AGİ dahil edilmeden hesap yapılması ve sonucuna göre hüküm tesisi gerekirken dosyaya eklenen ve denetlenebilir olmayan mevcut haliyle de davacının aktif dönem tazminat hesabında asgari geçim indirimli olarak hesaplama yapıldığı anlaşılabilen rapora göre karar verilmesi de doğru olmamış, ayrıntılı, gerekçeli, denetime açık bir rapor alınarak, davacı için bilinmeyen işleyecek aktif dönem için 01.01.2022 tarihinden itibaren ücrete AGİ dahil edilmeden hesap yapılması ve davalı lehine oluşan usuli kazanılmış haklar dikkate alınarak sonucuna göre hüküm tesisi gerektiğinden yazılı olduğu şekilde eksik incelemeye dayalı rapora göre karar verilmesi kararın bozulmasını gerektirmiştir." denilerek, açıklanan asgari ücretin asgari geçim indirimi ilaveli bir ücret olmadığı kabul edildiğinden, pasif dönem için de indirimi gereken gelir vergisi, damga vergisi, yahut bilrkişi raporunda açıklandığı üzere AGİ indirimi mümkün görülmemektedir. Bu nedenle, açıklanan asgari ücretten varsayımsal olarak belirlenen orana göre gelir vergisi ve damga vergisi düşülerek, çalışmayan kişilerin hayatlarını idamesi ve temel ihtiyaçlarını daha az miktarla sağlayabileceği kabul edilerek, pasif dönem gelirinden, vergi indirimi yapılarak hesaplama yapılması doğru görülmemiştir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 353/1-a-6 maddesinde; mahkemece, uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek ölçüde önemli delillerin toplanmamış veya değerlendirilmemiş olması ya da talebin önemli bir kısmı hakkında karar verilmemiş olması halinde, Bölge Adliye Mahkemesi tarafından esası incelemiden kararın kaldırılmasına ve davanın yeniden görülmesi için dosyanın kararı veren mahkemeye gönderilmesine duruşma yapılmadan kesin olarak karar verileceği hususu düzenlenmiştir.*

Mahalli mahkemesince verilen karara karşı davacı vekili ve davalı vekili tarafından süresi içinde istinaf kanun yoluna başvurulmuş olup, başvuru şartlarının yerine getirildiği dosya üzerinde yapılan ön inceleme ile anlaşılacakla yapılan istinaf incelemesi sonunda;

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARI

Davacı vekili dava dilekçesinde; 15.07.2022 tarihinde dava dışı sürücü ...'nın sevk ve idaresindeki ... plakalı araç ile seyir halindeyken davacı sürücü ...'ın yönetiminde bulunan ... plakalı motosiklet ile çarpışması sonucu maddi hasarlı ve yaralamalı trafik kazası meydana geldiğini, davacının bu kaza sebebiyle ağır şekilde yaralandığını, kazanın meydana gelmesinde davacının hiçbir kusurunun bulunmadığını, ... plakalı aracın kaza tarihi itibarıyla 140995844 numaralı ZMMS polisi ile sigortalı olduğunu, 24.08.2022 tarihinde davalı sigorta şirketine tazminat talepli olarak başvuruda bulunulduğunu, ancak öde-

me yapılmadığını belirterek, fazlaya ilişkin hakları saklı kalmak kaydıyla 100TL kalıcı iş göremezlik, 100TL geçici iş göremezlik ve 100TL bakıcı giderinin faiziyle birlikte tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiş, 30/04/2024 tarihli talep artırımı dilekçesinde; 75.804,99-TL kalıcı işgöremezlik tazminatı, 16.501,05-TL geçici işgöremezlik tazminatı ve 3.397,28-TL bakıcı gideri olmak üzere toplam 95.703,32TL maddi tazminatın kaza tarihinden itibaren işleyecek değişen oranlarda avans faizi ile birlikte davalıdan tahsilini istemiştir.

Davalı vekili cevap dilekçesinde; başvuru şartı yerine getirilmeden davanın açıldığını, maluliyet ile kaza arasında illiyet bağı olması gerektiğini, sigortalı araç sürücüsünün kazanın meydana gelmesinde kusuru bulunmadığını, geçici iş göremezlik ve bakıcı giderinin davalının sorumluluğunda olmadığını, SGK tarafından yapılan ödemelerin mahsubunun gerektiğini, davalının sorumluluğunun poliçe teminat limiti ile sınırlı olduğunu, müterafik kusurun söz konusu olduğunu ileri sürerek, davanın reddini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARI

Mahkemece yapılan yargılama sonunda; 15/07/2022 tarihinde ... plakalı araç ile davacının sevk ve idaresindeki ... plakalı motosiklet arasında meydana gelen trafik kazasında, davacı ...'ın %25 oranında, ...'nın ise %75 oranında kusurlu oldukları, davacının %1 kişisel engelinin olduğu, 4 ay süre iş göremez olduğu ve 3 hafta süre ile başkasının yardımına ihtiyaç duyduğu, 3 hafta bakıcı ihtiyacına istinaden 3.397,28TL bakıcı gideri, 4 ay iş göremezlik süresine istinaden 16.501,05TL geçici iş göremezlik zararı ile %1 engellilik oranına istinaden 75.84,99TL sürekli iş göremezlik zarar hesabı yapıldığı, belirlenen bedelin poliçe limitleri kapsamında kaldığı gerekçesi ile davanın kabulü ile toplam 95.703,32-TL tazminatın dava tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte davalıdan alınarak davacıya verilmesine karar verilmiştir.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ

Davacı vekili istinaf dilekçesinde; 15.07.2022 tarihinde, dava dışı sürücü ...'in sevk ve idaresindeki ... plaka sayılı aracı ile davacı ...'ın sevk ve idaresinde bulunan ... plaka sayılı motosikletin ön kısımlarına kendi aracının sol arka ve tampon kısımlarıyla çarpması neticesinde maddi hasarlı ve yaralanmalı trafik kazası meydana geldiğini, kazada müvekkilinin ağır şekilde yaralandığını, meydana gelen olayda müvekkilinin hiçbir kusuru bulunmadığını, müvekkilinin yaralanma sebebiyle ameliyat geçirdiği gibi sürekli iş göremezliğinin oluştuğunu, istinafa konu yerel mahkeme kararındaki aleyhe hususları kabul etmediklerini, hükme esas alınan aktüer bilirkişi raporu ile belirlenen tazminatın değişen koşullara bağlı olarak ileride artması halinde fazlaya ilişkin kısım için araç sürücüsü ve işletenine veyahut başkaca sorumlulara karşı açılacak olan davada asgari ücret değişikliği sebebiyle yapılacak olan bakiye maddi tazminat hesaplamasında miktarı değişecek maddi tazminat yönünden fazlaya ilişkin haklarını saklı tuttuklarını, yerel mahkeme nezdinde tanzim edilen bilirkişi raporu ile tespit edilmiş olan tazminat miktarının araç işleten ve sürücüsü veyahut başkaca sorumlular bakımından kazanılmış hak olmadığını, asgari ücret kamu düzenine ilişkin olduğundan resen uygulanacak olması nedeniyle; asgari ücret değişikliği sebebiyle artacak olan her türlü tazminata ilişkin haklarını saklı tuttuklarını, hükme esas alınan aktüer bilirkişi raporundaki aleyhe hususları

kabul etmediklerini, mahkemece davanın tam kabulüne karar verildiği halde, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Adli Tıp Anabilim Dalı Başkanlığı tarafından tanzim edilen 10.11.2023 tarihli adli tıp raporuna ilişkin 1.710TL adli tıp rapor ücretinin davalıdan tahsiline karar verilmediğini ileri sürerek, kararın müvekkili lehine kaldırılmasını talep etmiştir.

Davalı vekili istinaf dilekçesinde; ilk derece mahkemesi tarafından hükme esas alınan aktüer bilirkişi raporuna esas alınan maluliyet oranının hatalı olduğunu, maluliyete ilişkin Adli Tıp Kurumu'ndan rapor alınması gerektiğini, üniversitelerden alınan raporların yeterli olmadığını, hükme esas alınan bilirkişi raporunda davacının bakiye ömür süresinin 4 yıl fazla hesaplandığını, raporda davacının muhtemel ömrünün 11.10.2071 tarihinde sona ereceği belirtilmesine rağmen hesaplamaların 11.10.2075'e kadar yapıldığını, ayrıca Progresif Rant Yöntemine göre hesaplama yapılmasının doğru olmadığını ileri sürerek, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın kaldırılmasını talep etmiştir.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE

Dava, trafik kazasından kaynaklanan cismani zarar nedeniyle bakıcı gideri, sürekli iş göremezlik ve geçici iş göremezlik tazminatı istemine ilişkindir.

Mahkemece davanın kabulüne karar verilmiş, karara karşı taraf vekillerince yukarıda yazılı sebeplerle istinaf kanun yoluna başvurulmuştur.

Dairemizce yapılan incelemede, 6100 sayılı HMK'nın 355.maddesi uyarınca istinaf sebepleri ile sınırlı olarak inceleme yapılmış, kamu düzenine aykırı hususlar resen gözetilmiştir.

Tüm dosya kapsamından; olay tarihi olan 15/07/2022 günü saat 11.40 sularında dava dışı ... isimli kişinin sevk ve idaresindeki ... plakalı otomobil ile Ototamirciler 1. Sokak üzerinden seyir halindeyken Otomobilciler 1 Sokak ile Tabakhaneler Caddesi kavşağına geldiği esnada, Tabakhaneler caddesi üzerinden seyrederek Şehit Uzman Çavuş Hakan Akyurt Caddesi istikametine seyretmekte olan sürücü ... idaresindeki ... plakalı motosikletin ön kısımlarına kendi aracının sol arka tampon ve çamurluklarıyla çarpması ile kazanın meydana geldiği ve söz konusu kazada davacının yaralandığı anlaşılmıştır

Bu olay nedeniyle ... hakkında Burdur Asliye Ceza Mahkemesine açılan davanın yapılan yargılaması sonunda taksirle yaralama suçu nedeniyle cezalandırılmasına (adli para cezası) karar verildiği anlaşılmıştır.

Davacının yaralanmasına ilişkin olarak Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Dekanlığı Dahili Tıp Bilimleri Bölümü Adli Tıp Ana Bilim Dalı Başkanlığı tarafından düzenlenen 10.11.2022 tarihli raporda, kaza nedeniyle davacının sol ön kol radius kemiğindeki kırığa bağlı olarak plak vida uygulanmak suretiyle ameliyat edildiği, kaza tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan Erişkinler İçin Engellik Değerlendirilmesi Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca kişinin engel oranının %1 olduğu, 4 ay süre ile iş göremezlik halinde kaldığı, 3 hafta süresince başkasının bakımına ihtiyaç duyduğu mütalaa edilmiştir.

Meydana gelen kazada tarafların kusur durumunun tespiti için alınan 07/01/2024 tarihli bilirkişi raporunda, davacının %25 oranında, davalının ise %75 oranında kusurlu olduğu tespit edilmiştir.

Davacının talep ettiği zarar kalemlerinin hesaplanması için ilk derece mahkemesi tarafından aktüer bilirkişi raporu alınmıştır. Yerleşik Yargıtay uy-

gulaması da dikkate alınarak hükme esas alınan aktüer bilirkişi raporunda TRH 2010 Yaşam Tablosu ve Progresif Rant Yöntemi doğrultusunda hesaplama yapılması yöntem itibariyle doğrudur.

Ancak;

1-Hükme esas alınan aktüer bilirkişi raporunda 27/09/1997 doğumlu davacı ...'ın kaza tarihi olan 15/07/2022 tarihi itibariyle TRH 2010 Erkek Yaşam Tablosuna göre bakiye ömrünün 49 yıl 02 ay 26 gün olduğu ve 11/10/2071 tarihine kadar yaşayacağı tespit edildiği halde, 11/10/2075 tarihine kadar hesaplama yapılmak suretiyle fazlaya hükmedilmesi doğru değildir.

2-“7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile, Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ücretlerde İstisna” başlıklı 23. maddesine 18. bent eklenmek suretiyle, hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Aynı Kanun’la tüm ücret ve maaşların asgari ücret tutarı kısmından gelir ve damga vergisi de istisna edilmiştir. Söz konusu düzenleme, 01/01/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla bu tarihten itibaren ücretlilere asgari ücret miktarından gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmadan ödeme yapılması gerekmektedir. Asgari ücret, Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından belirlenen bir miktar olup, "ücretin belirlenmesinde, ülkenin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik durumu, ücretliler geçiminde indekslerini, bu indeksler yoksa geçiminde indekslerini, fiilen ödenmekte olan ücretlerin genel durumunu ve geçim şartlarını göz önünde bulundurur." (Asgari Ücret Yönetmeliği m.7). Asgari ücretin belirlenme şekli, amacı gözetildiğinde, kişi çalışsın ya da çalışmasın net açıklanan rakam kadar bir gelirin hayatını idamesi ve temel ihtiyaçları için gerekli olduğu kabul edilmelidir. Belirlenen asgari ücrete, yasa koyucu tarafından vergi istisnası getirilmiş olması, Komisyon tarafından asgari ücretin belirlenmesinde esas alınan bir kriter olup, dolayısı ile net asgari ücrete etki edecek vergi istisnasının çalışmayanlar için uygulanmaması şeklinde bir ayırım, yasal düzenleme ve asgari ücretin belirlenme şekli ve amacı ile bağdaşmayacaktır. Nitekim Yargıtay 4 H.D. 2023/2944 E. 2025/2078 K. sayılı kararında; "25.12.2021 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7349 sayılı Kanun’un 3. maddesine göre 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinde düzenlenen Asgari Geçim İndirimi (AGİ) uygulaması kaldırılmış ve bu hükmün 01.01.2022 tarihinden itibaren ücret ödemelerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği düzenlenmiştir. Buna göre davacı için bilinmeyen işleyecek aktif dönem için 01.01.2022 tarihinden sonra ücrete AGİ dahil edilmeden hesap yapılması ve sonucuna göre hüküm tesisi gerekirken dosyaya eklenen ve denetlenebilir olmayan mevcut haliyle de davacının aktif dönem tazminat hesabında asgari geçim indirimli olarak hesaplama yapıldığı anlaşılabilen rapora göre karar verilmesi de doğru olmamış, ayrıntılı, gerekçeli, denetime açık bir rapor alınarak, davacı için bilinmeyen işleyecek aktif dönem için 01.01.2022 tarihinden itibaren ücrete AGİ dahil edilmeden hesap yapılması ve davalı lehine oluşan usuli kazanılmış haklar dikkate alınarak sonucuna göre hüküm tesisi gerektiğinden yazılı olduğu şekilde eksik incelemeye dayalı rapora göre karar verilmesi kararın bozulmasını gerektirmiştir." denilerek, açıklanan asgari ücretin asgari geçim

indirimi ilaveli bir ücret olmadığı kabul edildiğinden, pasif dönem için de indirimi gereken gelir vergisi, damga vergisi, yahut bilirkişi raporunda açıklandığı üzere AGİ indirimi mümkün görülmemektedir.

Bu nedenle, açıklanan asgari ücretten varsayımsal olarak belirlenen orana göre gelir vergisi ve damga vergisi düşülerek, çalışmayan kişilerin hayatlarını idamesi ve temel ihtiyaçlarını daha az miktarla sağlayabileceği kabul edilerek, pasif dönem gelirinden, vergi indirimi yapılarak hesaplama yapılması doğru görülmemiştir.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 353/1-a-6 maddesinde; mahkemece, uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek ölçüde önemli delillerin toplanmamış veya değerlendirilmemiş olması ya da talebin önemli bir kısmı hakkında karar verilmemiş olması halinde, Bölge Adliye Mahkemesi tarafından esası incelemeden kararın kaldırılmasına ve davanın yeniden görülmesi için dosyanın kararı veren mahkemeye gönderilmesine duruşma yapılmadan kesin olarak karar verileceği hususu düzenlenmiştir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, davalı tarafın istinaf başvurusunun esası incelenmeksizin kabulü ile yerel mahkeme kararının HMK'nın 353/1-a.6. maddeleri uyarınca kaldırılmasına, yukarıda açıklanan ilkeler çerçevesinde değerlendirme yapılması için dosyanın mahkemesine gönderilmesine, kaldırma nedenine göre davalı tarafın sair, davacı tarafın tüm istinaf sebeplerinin incelenmesine yer olmadığına, karar vermek gerektiği vicdani kanaati ile aşağıdaki hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM: Yukarıda açıklanan gerekçelerle;

1-İstinaf kanun yoluna başvuran davalı vekilinin istinaf başvurusunun esası incelenmeksizin duruşma yapılmadan KABULÜ ile; Ankara 11Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 31/05/2024 gün ve 2023/368 Esas, 2024/382 Karar sayılı kararının Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 353.maddesinin 1.fıkrası (a) bendinin 6.maddesi uyarınca KALDIRILMASINA,

Kararın kaldırılma nedenine göre davalı vekilinin sair, davacı vekilinin tüm istinaf sebeplerinin şimdilik incelenmesine yer olmadığına,

2-Davanın yeniden görülmesi için dosyanın kararı veren Ankara 11. Asliye Ticaret Mahkemesi'ne GÖNDERİLMESİNE,

3-İstinaf kanun yoluna başvuran taraflarca istinaf kanun yoluna başvuru sırasında yatırılan istinaf karar ve ilam harcının talep halinde yatıran tarafa iadesine,

4-İİK'nın 36.maddesi gereğince, Ankara 5. Genel İcra Dairesinin 2024/42668 Esas sayılı dosyasına yatırılan 175.000,00 TL teminat mektubunun yatıran tarafa iadesine,

5-Temyizi kabil olmayan bu kararın, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 359/3. maddesi gereğince; ilk derece mahkemesi tarafından tebliğe çıkarılmasına,

Dosya üzerinde yapılan inceleme sonunda, HMK'nın 353/1-a. maddesi uyarınca KESİN olmak üzere 11/09/2025 tarihinde oy birliği ile karar verildi.

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

Esas No. 2025/865
Karar No. 2025/994
Tarihi: 18.06.2025

İlgili Kanun/Madde
6102 s. TTK/82

ÖZETİ: *Dava, taşınma nedeniyle zayi olduğu iddia edilen davacı şirketin Müdürler Kurulu Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri ve Damga Vergisi Defteri için zayi belgesi verilmesi talebine ilişkindir. 6102 Sayılı Kanunun 82/7. Maddesi "Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebileceği davanın hasımsız olarak açılacağı belirtilmektedir. Davacının söz konusu düzenlemeden yararlanabilmesi için bir taraftan defterlerin ve belgelerin korunması amacı ile gereken dikkat ve ihtimamı göstermiş bulunması, diğer taraftan da ziya uğramanın onun iradesi dışında elinde olmayan bir neden ile meydana gelmiş olması gerekmektedir. İleri sürülen mücbir sebebin de defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olması, başka bir deyişle davacının iradesi dışında defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı yahut yok olması gerekmektedir. Somut olayda; davacı şirketin yeni bir kira sözleşmesi imzalamadığı belirtilerek yeni kiralanana yere taşınma sırasında kaybedildiği ileri sürülmüştür. Tacirin TTK'nun 82/7. maddesindeki düzenlemeden faydalanabilmesi için öncelikle ticari defterlerin korunması amacıyla gerekli dikkat ve ihtimamı göstermiş olması gerekmektedir. Tacirin ticari defterlerini korumada gerekli dikkat ve özeni göstermediği hallerde zayi belgesi verilmesi talep edilemez. Yeni kiralanana bir yere işletmenin taşınması kanunda harici bir etken ile gerçekleşmiş olsa dahi önlenmesi mümkün olmayan davacı bakımından mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceğinden zayii belgesi talep koşullarının bulunmadığı sonucuna varılmaktadır. İleri sürülen zayi sebebine göre de tanıkların dinlenmemesi sonuca etkili bulunmamıştır. Açıklanan nedenlerle; zayii olayının kanunda yazılı sebeblere benzer bir sebep neticesi gerçekleştiğinin ispat edilememesi nedeniyle, zayi belgesi verilmesi koşulları mevcut olmadığından davanın reddine karar verilmesinde isabetsizlik görülmemiştir. İstinaf nedeni yerinde olmayan davacı vekilinin istinaf başvurusunun esasen reddine karar verilmiştir.*

Davanın reddine ilişkin verilen kararın davacı vekili tarafından istinaf edilmesi üzerine dosya kapsamı incelenip gereği görüldüğü düşünüldü;

DAVA: Davacı vekili; müvekkili şirket adına 10/11/2024 imzalama tarihli kira sözleşmesi ile 17/11/2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ... Mah. ... Cad. ... Kadıköy/İstanbul adresinde mükim dükkan niteliğindeki ta-

şınmazın kiralandığını, gerekli tüm özen gösterilmesine rağmen taşınma esnasında müvekkili şirkete ait; Müdürler Kurulu Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri ve Damga Vergisi Defteri kaybolduğunu, taşınma nedeniyle müvekkil şirkete ait defterler zayi olduğunu, iş bu defterler daha önceden kullanılmış, ibraz edilmiş, tasdikli defterler olduğunu; müvekkili şirkete ait Müdürler Kurulu Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri ve Damga Vergisi Defterinin zayi olduğuna dair belgenin verilmesini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEME KARARI: Mahkemece; tacirin, bahsedilen madde hükmünden yararlanabilmesi için bir taraftan defterlerin korunması amacıyla gereken dikkat ve özeni göstermiş bulunması, diğer taraftan da ziyaa uğramanın onun iradesi dışında elinde olmayan bir nedenle meydana gelmesi gerektiğini, mücbir nedenlerin ispatı, bunu iddia eden tacire ait olduğunu; ileri sürülen mücbir nedenin dayandığı olayların defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığı araştırılmalı ve irade dışında defter ve belgelerin tamamen veya kısmen kaybı ya da yok olması sonucu oluştuğunda mücbir neden kabul edilmesi gerektiğini, TTK'nın 82/7'maddesinde zayi belgesi verilmesi için "yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık" sebebi gibi bir sebebin bulunması gerektiğinin belirtilmesi karşısında, dava konusu olayda bu sınırlı sebeplerden hiçbirisinin gerçekleşmediği, davacı tarafın dilekçesinde belirttiği kaybolma nedeniyle defterlere ulaşılamamasının TTK md. 82/7 gereğince zayi belgesi verilmesini gerektiren sebepler arasında yer almadığını, talep konusu tüm evrak ve defterinin muhafazasında davacı tarafından gerekli dikkat ve özenin gösterilmediğini, zayi durumunun davacının iradesi dışında bir nedenle meydana gelmediği ya da mücbir sebep halinin bulunmadığı anlaşılmakla, davanın reddine karar verilmiştir.

İSTİNAF SEBEPLERİ: Davacı vekili; müvekkili şirket adına 10/11/2024 imzalama tarihli kira sözleşmesi ile 17/11/2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ... Mah. ... Cad. ...Kadıköy/İstanbul adresinde mükim dükkan niteliğindeki taşınmazın kiralandığını, mevzuat, doktrin ve içtihatlarca zayi olgusu her türlü kanıtla ispatlanabileceğinin kabulüne karşın; tanıkların dahi dinlenmeden davanın reddine karar verilmesinin hukuka aykırı olduğunu, tanıklar dinlenmeden, dava dilekçemiz ekinde sundukları müvekkili şirket adına 10/11/2024 imzalama tarihli kira sözleşmesine ilişkin hiçbir değerlendirme yapmadan, tanıklarımızı dinlemeden ret kararı vermesi hukuki dinlenilme hakkının ihlali niteliğinde olduğunu, kira sözleşmesinin delil başlangıcı olarak kabul edilerek tanıkların dinlenmesine karar verilmesi gerekirken ilk celseden davanın reddine karar verilmesi hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın kaldırılmasını talep etmiştir.

GEREKÇE: Dava, taşınma nedeniyle zayi olduğu iddia edilen davacı şirketin Müdürler Kurulu Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

ve Damga Vergisi Defteri için zayı belgesi verilmesi talebine ilişkindir.6102 Sayılı Kanunun 82/7. Maddesi "Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebileceği davanın hasımsız olarak açılacağı belirtilmektedir. Davacının söz konusu düzenlemeden yararlanabilmesi için bir taraftan defterlerin ve belgelerin korunması amacı ile gereken dikkat ve ihtimamı göstermiş bulunması, diğer taraftan da ziya uğramanın onun iradesi dışında elinde olmayan bir neden ile meydana gelmiş olması gerekmektedir. İleri sürülen mücbir sebebin de defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olması, başka bir deyişle davacının iradesi dışında defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı yahut yok olması gerekmektedir. Somut olayda; davacı şirketin yeni bir kira sözleşmesi imzaladığı belirtilerek yeni kiralanan yere taşınma sırasında kaybedildiği ileri sürülmüştür. Tacirin TTK'nun 82/7. maddesindeki düzenlemeden faydalanabilmesi için öncelikle ticari defterlerin korunması amacıyla gerekli dikkat ve ihtimamı göstermiş olması gerekmektedir. Tacirin ticari defterlerini korumada gerekli dikkat ve özeni göstermediği hallerde zayı belgesi verilmesi talep edilemez. Yeni kiralanan bir yere işletmenin taşınması kanunda harici bir etken ile gerçekleşmiş olsa dahi önlenmesi mümkün olmayan davacı bakımından mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceğinden zayı belgesi talep koşullarının bulunmadığı sonucuna varılmaktadır. İleri sürülen zayı sebebine göre de tanıkların dinlenmemesi sonuca etkili bulunmamıştır. Açıklanan nedenlerle; zayı olayının kanunda yazılı sebeblere benzer bir sebep neticesi gerçekleştiğinin ispat edilememesi nedeniyle, zayı belgesi verilmesi koşulları mevcut olmadığından davanın reddine karar verilmesinde isabetsizlik görülmemiş,istinaf nedeni yerinde olmayan davacı vekilinin istinaf başvurusunun esastan reddine karar verilmiştir.

HÜKÜM:Yukarıda açıklanan nedenlerle: Davacı vekilinin istinaf başvurusunun HMK'nun 353(1)b-1 maddesi uyarınca ESASTAN REDDİNE, Peşin harcın karar harcına mahsubuna başkaca harç alınmasına yer olmadığına, Davacı tarafından yapılan giderlerin üzerinde bırakılmasına, Dosya üzerinde yapılan inceleme sonunda HMK 362(1)-ç maddesi uyarınca kesin olmak üzere oy birliği ile karar verildi.

İSTANBUL BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

3. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2025/2047
Karar No. 2025/2123
Tarihi: 16.09.2025

İlgili Kanun/Madde
2004 s. İİK/257

ÖZETİ: *Elektrik dağıtımında böyle bir hesaplamanın çıkması mümkün değildir. Depo olarak kullanılması amacıyla müvekkil tarafından kiralandan yerde yüksek fahiş oranda kwh hesaplanması ve ücret bedeli ortaya çıkmıştır. Faiz hesaplamaları da hatalıdır. Müvekkilin bu miktarda bir borcum bulunma- maktadır. Bu sebeple borca, faize ve her türlü fer'ilerine itiraz ediyoruz. " şeklinde beyanda bulunduğu, İcra Müdürlüğü'nce takibin durdurulmasına karar verildiği,İtirazın iptali talebi ile eldeki davanın açıldığı anlaşılmaktadır.Kaçak elektrik kullanımının haksız fiil niteliğinde olduğu , kayıtsız sayaçtan sözleş- mesiz olarak kaçak elektrik tüketildiğinin tespitine ilişkin tutanağın, tahakkuk vs belgenin dosyaya sunulduğu, "yaklaşık ispat"ın sağlandığı,alacağın muaccel olduğu ve rehin ile temin edilmediği hususu gözetildiğinde somut olay bazında İİK 257. Mad- desinde düzenlenen koşullar oluşmuştur.Hal böyle olunca, mahkemece alacaklının ihtiyati haciz talebinin kabulüne ka- rar veril- mesi , 581.632,52 TL bedelli fatura ile sınırlı olmak üzere ihtiyati haciz tesis edilmemesi gerekirken talebin reddi isabetsiz olmuştur.Açıklanan nedenlerle, ilk derece mahkeme- since verilen kararda vakıa ve hukuki değer- lendirme nokta- sında,usul ve esasa aykırılık tespit edilmekle ,davacının istinaf başvurusunun kabulüne, tespit edilen eksiklik yeniden aşağı- daki şekilde ara karar tesis etmek gerekmiştir.*

Yukarıda tarafları ve konusu yazılı bulunan dava ile ilgili olarak,ilk de- rece mahkemesince verilen kararın istinaf edilmesi sebebiyle,dava dosyası üze- rinde yapılan inceleme sonunda;

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ: Davacı vekili dava dilekçesinde; müvekkili şirket yetkililerince 17.11.2023 tarihinde, borçluya ait mahalde EPDK Tüketici Hizmetleri Yönetmeliği'nin 42.madde 1/a bendine göre müvek- kili şirketle iki- li olmaksızın sözleşmesiz bir şekilde dağıtım dağıtım sistemine müdahale ede- rek yasal şekilde tesis edilmemiş sayaçtan geçirmek suretiyle elektrik enerjisi kullanıldığı tespit edilmekle borçlu hakkında ... seri nolu kaçak elektrik kulla- nım tespit tutanağı düzenlendiğini, iş bu tuta- nak gereğince tahakkuk olunan 581.632,52 TL bedelli 27.11.2023 son ödeme tarihli fatura ödenme- diğinden davalı aleyhine İstanbul 32. İcra Dairesi'nin ... Esas sayılı dosyası üzerinden icra takibine girişildiğini, davalının haksız itirazı nedeniyle takibin durduğunu beyanla;Borçlunun mal kaçırma ve adres değiştirme ihtimaline binaen , İ.İ.K. 257. ve devam eden maddeleri uyarınca dava takip kesinleşinceye kadar teminatsız veya mahkemece uygun görü- lecek teminat karşılığı, borçlunun, borca yeter miktarda menkul, gayrimenkulleri ile 3. şahıslardaki hak ve alacaklarının haczi ve menkullerin muhafazasına,Davalı borçlunun İstanbul .. İcra Daire-

si'nin ... E. Sayılı dosyası ile yapılan takibe yönelik itirazının iptali ile takibin - asıl alacağa uygulanacak 6183 sayılı yasa gereği değişecek yıllık oranlar üzerinden gecikme zammı, işbu gecikme faizi tutarına işleyecek Katma Değer Vergisi uygulanmak suretiyle- devamına,İİK 67/2. maddesi uyarınca davalının hükümlenen bedelin %20den aşağı olmamak üzere tazminat ile mahkûmiyeti- ne,Yargılama harç ve masrafları ile vekalet ücretinin de davalıya tahmiline karar verilmesini talep ve dava etmiştir.Davalı vekili cevap dilekçesinde; uyuşmazlığın çözümünde Asliye Hukuk Mahkeme- meleri görevli olup davanın görevsiz mahkemede açıldığını, müvekkilinin 25 m2 lik alanı işyerindeki fazla eşyaları koymak amacıyla depo olarak kiraladığını ve abonelik sözleşmesine ihtiyaç duyma- dığını, Ölçüler ve Ayarlar Kanunu gereğince sayaç tespiti yapılmadığını, davalı tarafça düzenlenen faturanın usul ve yasaya aykırı ,ayrıca fahiş miktarda olduğunu, kaçak elektrik kullanım bedelinin hatalı olarak hesaplandığını. Ayrıca gecikme zammı talep edilemeyeceğini,Ayrıca müvekkilininin 3 çocuğu ve yaşlı engelli annesine bakmakla yükümlü olduğunu, ticari faaliyeti kapsamında yanında çalıştırdığı insanların sorumluluklarını taşıdığını, somut olayda ihtiyati haciz koşullarının oluşmadığını beyanla davanın reddini , davanın haksız ve kötüniyetli takip başlatan davacının %20'den az olmamak şartıyla kötüniyet tazminatı ile mahkûmiyetini ,yargılama harç ve masrafları ile vekalet ücretinin davacıya tahmiline karar verilmesini talep etmiştir.İlk Derece Mahkemesi'nce 08.07.2025 tarihinde;"Her ne kadar davacı tarafça taraflar arasında kaçak elektrik tespit tutanağına ve faturaya dayalı ihtiyati haciz talep edilmiş ise de, ihtiyati haciz talebine dayanak kaçak elektrik tespit tutanağının ve buna dayanak düzenlenen faturanın tek başına muaccel bir alacağın varlığını ortaya koymadığı, taraflar arasındaki kaçak kullanım olgusu ve faturalarda yazılı bedelin ödenmediği iddiasının yargılamayı ve bilirkişi incelemesini gerektirdiği, İİK'nın 257. maddesinde öngörülen koşulların oluşmadığı" gerekçesi ile " İHTİYATİ HACİZ TALEBİNİN REDDİNE" karar verilmiştir.İstinaf Başvurusu: Ara karar davacı tarafından istinaf edilmiştir.Davacı vekili istinaf dilekçesinde: somut olayda davalının kaçak elektrik kullandığına dair tutanağın , fotoğrafın ve kaçak tüketim bedeline ilişkin faturanın dosyaya sunulduğunu, alacağın muaccel olduğunu,rehin ile temin edilmediğini, faturanın son ödeme tarihinde ödenmediğini, faturanın tahsili için girişilen takibin davalının haksız itirazı nedeniyle durduğunu, ihtiyati haciz yönünden yaklaşık ispatın ve diğer tüm koşulların oluştuğunu beyanla ihtiyati haciz talebinin reddine dair kararın kaldırılmasını ve ihtiyati haciz kararı verilmesini istemiştir.İstinaf sebepleri ve 6100 sayılı HMK'nun 355 md. ile sınırlı olarak yapılan incelemeye göre;Dava İİK 67 maddesine dayalı itirazın iptali talebine ilişkin olup alacaklı vekili kaçak elektrik tüketim bedelinden kaynaklanan alacağını teminat altına almak üzere ihtiyati haciz kararı verilmesini istemiştir.Mahkemece "ihtiyati haciz talebinin reddine" karar verilmiş , alacaklı vekili tarafından bu ara karar istinaf edilmiş olmakla, uyuşmazlık ihtiyati haciz koşullarının oluşup oluşmadığı hususundadır.2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu(İİK)'nün 257/1. Maddesine göre, rehinle temin edilmemiş ve vadesi gelmiş bir para borcunun alacaklısı, borçlunun yedinde veya üçüncü şahısta olan taşınır ve taşınmaz mallarını ve alacaklarıyla diğer haklarını ihtiyaten haczettirebilir. İİK'nın 258/1. Maddesi hükmüne göre ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için mahkemenin "alacağın varlığı hakkında kanaat edinmiş olması" yeterlidir. Mahkemenin "alacağın varlığına kanaat edinmiş

olması"ndan anlaşılması gere- ken alacağın usul hukuku kurallarına göre kesin veya tam olarak ispat edilmesi değildir. Diğer hukuki himaye tedbirlerinde olduğu gibi ihtiyati hacizde de amaç davaya ilişkin yargılamadan farklı olarak, maddi hukuka dayanan hak bakımından nihai bir karar verip, uyumsuzluğu esastan sona erdirmek değildir. Yani ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için ispat gerekmez, yaklaşık ispat için delil sunulması yeterli olup, alacaklının ilişkisinin varlığını ve muaccel olduğunu tam ve kesin olarak ispat etmesi aranmamaktadır (Yarg. 19.HD 12/12/2019 Tar. 2019/2300 E-2019/ 5531 K). Yaklaşık ispat konusunda, ispat ölçüsü çerçevesinde, tam kanaat değil, kuvvetle muh- temel, yaklaşık bir kanaat yeterli görülmektedir. Yaklaşık ispatla yetinilmiş olması, ispatın aranma- yacağı ya da ispat kurallarının tamamen dışına çıkılacağı anlamına gelmez. Bir taraf iddiasını mah- keme önüne ne kadar inandırıcı şekilde getirirse getirsin, bu sadece bir iddiadan ibarettir. İddia edilen vakıanın sabit yani doğru kabul edilebilmesi için, ispat yükü üzerine düşen tarafın, bunu kanundaki delil sistemi içinde yine kanunun aradığı ispat ölçüsü çerçevesinde ispat etmesi gerekir. Tam ispatın arandığı durumlarda, bu ölçü tereddütsüz ortaya konmalıdır. Yaklaşık ispat durumunda ise hâkim o iddianın ağırlıklı/kuvvetli ihtimal olarak doğru olduğunu kabul etmekle birlikte, zayıf bir ihtimal de olsa, aksinin mümkün olduğu ihtimalini göz ardı etmez. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 204. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca; "İlgililerin beyanına dayanılarak noterlerin tasdik ettikleri senetlerle diğer yetkili memurların görevleri içinde usulüne uygun olarak düzenledikleri belgeler, aksi ispatlanıncaya kadar kesin delil sayılırlar. Özel hukuk tüzel kişisi olan talep eden şirkette hizmet akdiyle çalışan görevliler tarafından düzenlenen kaçak tespit tutanaklarının, 6100 sayılı Kanun'un 204. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan belgelerden olmadığı tartışmasızdır. Eş söyleyişle, kaçak elektrik tutanağı, aksi sabit oluncaya kadar geçerli belgelerden değildir (Y.3.HD 2021/4894 E., 2021/10580 K.; 2022/8164 E- 2023/954sayılı ilamları da aynı yöndedir.). Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 25.03.2024 tarih ve 2024/83 Esas, 2024/1218 Karar sayılı ilamında gerekçeleri belirtilmek suretiyle kaçak elektrik tutanaklarının aksi sabit oluncaya dek geçerli belgelerden olmadığı, kaçak elektrik enerjisi tüketiminin tespit edilmesinde, ilgili tüzel kişinin tespitini doğru bulgu ve belgelere dayandırması ve tüketici haklarının ihlal edilmemesinin esas olduğu, ispat yükünün kaçak elektrik kullandığı yönündeki tespite dayanarak davaya konu bedeli talep eden şirkete ait olduğu, kaçak elektrik kullanımının çeşitli yöntemlerle yapılabilmesi nedeniyle tespit işlemleri için farklı usuller ve buna bağlı olarak yapılacak çeşitli işlemler öngörüldüğünden her uyumsuzlukta somut olayın özellikleri ile bildirilen delillerin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği, kaçak elektrik kullandığı tespiti üzerine ilgili mevzuat uyarınca tahakkuk ettirilen faturalar nedeniyle yapılan ihtiyati haciz başvurularında; somut olayın özellikleri ile bildirilen delillerden, alacağın ve 2004 sayılı Kanun'un 257 ve devamı maddelerinde öngörülen ihtiyati haciz koşullarının varlığı kanaatine varan mahkemenin, ölçülülük ilkesine uygun düşecek şekilde ihtiyati haciz kararı verebileceğini belirtmiştir. Yukarıda belirtilmiş olduğu üzere, haksız fiile dayalı davalarda alacağın haksız fiil tarihinde muaccel olacağı, koşullarının bulunması halinde, ölçülülük ilkeleri de nazara alınarak, talep edilen alacağın tamamı üzerine olmasa da, bir miktar alacak için ihtiyati haciz kararı verilebileceği tartışmasızdır. Somut uyumsuzlukta; 1. Elektrik dağıtım şirkete-

ti olan ... çalışanları tarafından davalı- borçlunun depo olarak kullandığı, "... Mah....l, no: .., ... blok,.. Esenler İstanbul" adresindeki işyerinde 17.11.2023 tarihinde yapılan denetimler sonucu, kayıtsız sayaçtan söz- leşmesiz olarak elektrik kullandığı tespit edilmekle ,yürürlükteki yönetmeliğin 42/1-a md gere- ğince davalı adına 17.11.2023 tarihli, ... seri nolu Kaçak /Usulsüz Elektrik Kul- lanım Tespiti Tutanağı düzenlendiği, tutanağın tanzimi sırasında borçlunun mahalde hazır bulunduğu ve imzadan imtina ettiği,2. İş bu tutanak gereğince kaçak kullanım tarifesinden borçlu adına 27.11.2023 Son ödeme tarihli 581.632,52 TL bedelli faturanın tahakkuk olunduğu,3. Faturanın son ödeme tarihi geçmesine rağmen ödenmemesi nedeniyle borçlu aley- hine İstanbul . İcra Dairesi'nin ...E. sayılı dosyası üzerinden icra takibine girilerek , 581.632,52 TL asıl alacak + 7.464,28 TL işlemiş faiz + 1.492,86 TL faizin KDV'sinden ibaret toplam 590.589,66 TL alacağın tahsilinin talep edildi- ği,4.Borçlu vekilinin icra dosyasına sunduğu itiraz dilekçesinde" Dosya alacak- lısına takip tarihi itibarıyla böyle bir borcu yoktur. Elektrik dağıtımında böyle bir hesaplananın çıkması mümkün değildir. Depo olarak kullanılması amacıyla müvekkil tarafından kiralanan yerde yüksek fahiş oranda kwh hesaplanması ve ücret bedeli ortaya çıkmıştır. Faiz hesaplamaları da hatalıdır. Müvekkilin bu miktarda bir borcum bulunma- maktadır. Bu sebeple borca, faize ve her türlü fer'ilerine itiraz ediyoruz. " şeklinde beyanda bulunduğu, İcra Müdürlüğü'nce takibin durdurulmasına karar verildiği,İtirazın iptali talebi ile eldeki davanın açıldığı anlaşılmaktadır.Kaçak elektrik kullanımının haksız fiil niteliğinde ol- duğu , kayıtsız sayaçtan sözleş- mesiz olarak kaçak elektrik tüketildiğinin tespi- tine ilişkin tutanağın, tahakkuk vs belgenin dosyaya sunulduğu, "yaklaşık is- pat"ın sağlandığı,alacağın muaccel olduğu ve rehin ile temin edilmediği hususu gözetildiğinde somut olay bazında İİK 257. Maddesinde düzenlenen koşullar oluşmuştur.Hal böyle olunca, mahkemece alacaklının ihtiyati haciz talebinin kabulüne karar veril- mesi , 581.632,52 TL bedelli fatura ile sınırlı olmak üzere ihtiyati haciz tesis edilmemesi gerekirken talebin reddi isabetsiz olmuş- tur.Açıklanan nedenlerle, ilk derece mahkemesince verilen kararda vakıa ve hukuki değ- lendirme noktasında,usul ve esasa aykırılık tespit edilmekle ,davacının istinaf başvurusunun kabulüne, tespit edilen eksiklik yeniden aşağı- daki şekilde ara karar tesis etmek gerekmiştir.

KARAR: Yukarıda açıklanan nedenlerle; Davacının istinaf talebinin kabulüne, HMK 353/1-b-2 maddesi gereğince 08.07.2025 tarihli ara karar kal- dırılarak yeniden ;1- İhtiyati haciz talebinin(kısmen) kabulüne, 27.11.2023 son ödeme tarihli 581.632,52 TL bedelli fatura sınırlı olmak üzere, borçlunun 581.632,52 TL tutarındaki (asıl) alacağı karşılamaya elverişli menkul ve gay- rimenkul malları,3. kişilerdeki hak ve alacakları üzerine kayden ihtiyati haciz tesisine,2- HMK 87.md. gereğince, ihtiyati haciz işleminden dolayı borçlu ve 3. şahısların uğramaları muhtemel zarar ve ziyana karşılık, (581.632,52 TL) ala- cığının %15'i oranında (87.244,87 TL) teminatın İlk Derece Mahkemesi'nce tah- siline,3-Teminat yatırıldığında ihtiyati haciz kararından bir suretinin infazı için talep eden davacı tarafa verilmesine,Peşin alınan istinaf karar harcının, istinaf edene isteği halinde ilk derece mahkemesince iadesine,İstinaf sebebiyle yatırı- lan gider avansı bakiyesi varsa, karar kesin olmakla istinaf edene ilk derece mahkemesince iadesine,Dair dosya üzerinden yapılan inceleme sonunda HMK 362/1-f maddesi gereğince kesin olmak üzere oybirliği ile karar verildi.

**İZMİR BÖLGE ADLİYE
MAHKEMESİ****17. HUKUK DAİRESİ****Esas No. 2022/355****Karar No. 2025/1288****Tarihi: 03.07.2025****İlgili Kanun/Madde****6100 s. HMK/222, 355, 353****4721 s. TMK/2, 6**

ÖZETİ: Somut olayda; Mahkemece dilekçeler teatisi tamamlanmadan davalı tarafa defterlerin ibrazı için 16/12/2020 tarihli tensip ara kararı ile süre verildiği ve tensip zaptının dava dilekçesi ile birlikte tebliğe çıkarıldığı görülmüş olup davalı tarafa usulüne uygun açıklamalı ve ihtaratlı davetiye çıkarılarak defterleri sunmasının istenmesi, sunulması halinde inceleme yapılması, sonrasında gerekmesi halinde de davacı vekilince dava dilekçesinde açıkça yemin deliline dayanıldığından, ispat yükü kendisinde olan davacının alacak varlığı ve miktarını ispat edememesi durumunda ispat edemediği bölüm ile ilgili karşı tarafa yemin teklif etme hakkı hatırlatılıp sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde eksik inceleme ile karar verilmesi doğru görülmemiştir. Sonuç olarak yapılan yargılamaya, toplanan delillere ve dosya içeriğine göre, mahkeme kararı ve dayandığı gerekçeler uyumsuzluğun çözümünde etkili olabilecek derecede önemli delillerin toplanmamış veya değerlendirilmemiş olması nedeniyle HMK'nın 355, 353/a-6 maddeleri gereğince ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına ve dava dosyasının kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine kesin olarak karar verilmiştir.

Davacı tarafından yukarıda belirtilen karara karşı istinaf yasa yoluna başvurulması üzerine, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 352. maddesi uyarınca yapılan ön inceleme sonucu eksiklik bulunmadığı anlaşılmakla; inceleme aşamasına geçildi. İncelemenin dosya üzerinde yapılmasına karar verildikten sonra dosya incelendi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:

DAVA: Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; tarafların davacı tarafından davalı şirkete organik ürünler temin edilmesi ve bunun araştırılmasının yapılması amacıyla sözlü olarak anlaşmaya vardıklarını, müvekkili şirketin üzerine düşen edimi yerine getirmesine rağmen, davalı şirketin sürekli oyaladığı müvekkilinin bulmuş olduğu ürünlerle ilgili görüşmeye dahi önem vermediğini, masrafların davalı şirkete karşılanacağı ve müvekkiline 1 adet araç temin edileceği konusunda anlaşılmasına rağmen, müvekkilinin bu iş için yaptığı masrafların davalı tarafından ödenmediğini, müvekkili tarafından davalı şirket adına kesilen KDV dahil 5.900,00-TL maaş ücreti alacağına ilişkin 01.06.2019 tarihli faturanın davalı şirkete teslim edilmesine ve faturaya itiraz süresi geçmesine rağmen herhangi bir ödeme yapılmadığını, davalı aleyhine başlatılan Karşıyaka 4. İcra Müdürlüğü'nün 2019/12856 E.s. ilamsız icra takibinin dava-

lının itirazı üzerine durduğunu ileri sürerek, itirazının iptaline, takip konusu alacağın % 20 oranından az olmamak üzere icra inkar tazminatına karar verilmesini talep etmiştir.

CEVAP: Davalı tarafından cevap dilekçesi ve kanıt listesi sunulmamıştır.

MAHKEMECE: "...Dava İİK'nun 67. md. uyarınca genel haciz yolu ile yapılan takipte, borçlunun borca itirazının iptali istemine yöneliktir. Dava, davacı şirket ile davalı şirket arasında bulunan ticari iş ilişkisi nedeniyle davacı şirket tarafından sunulduğu iddia edilen danışmanlık hizmetlerine istinaden davalı şirket adına düzenlenen 01.06.2019 tarih A-6252 numaralı 5.900,00-TL tutarlı fatura bedelinin tahsili istemiyle açılmıştır.

Davacı şirketin usulüne uygun şekilde kayıt altına alınan ticari defter kayıtları uyarınca, davacı Şti.'nin 01.06.2019 tarih A-6252 numaralı fatura nedeniyle davalı ... Şti.'den talep edebileceği alacak tutarının 5.900,00-TL olduğu tespit edilmiştir. Ancak icra takibine konu 01.06.2019 tarih 5.900,00-TL bedelli faturanın, taraflar arasındaki sözleşmeye istinaden düzenlendiği ileri sürülmüş ise de yazılı bir sözleşme bulunmadığından, tarafların yükümlülüklerinin kapsamı ve yükümlülükleri yerine getirip getirmediği saptanamamıştır. Davacı tarafa icra takibine konu faturanın davalıya teslimine ilişkin belge ve kayıtlarını sunması konusunda süre tanınmış, faturanın davalıya teslimine ilişkin belge ve kayıt sunmayan davacı vekili 09.11.2021 tarihli dilekçesinde faturanın davalı şirket yetkilisine bildirildiğini ve elden teslim edildiğini ifade etmiştir.

Fatura; 213 s. VUK.'nun 229. maddesinde düzenlenmiş olup, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika şeklinde tanımlanmıştır. 231/5. md. göre satış yapan kişinin, malı veya hizmeti teslim ettiği tarihten itibaren azami 7 içinde düzenlemesi gereken faturanın hüküm ifade edebilmesi için karşı tarafa tebliği zorunlu olup, bu tebliğin posta yolu ile ya da elden yapılması mümkündür. Faturanın geçerli olabilmesi için alt nüshasının faturayı alan tarafından imzalanması gerekir. Bu husus faturayı alanın faturadan haberdar olduğunu gösterdiği için önem arz eder. Karşı tarafa tebliğ edilmeyen yani ulaştırılmayan faturanın içeriğinin kesinleştiğinden söz edilemez. Faturanın karşı tarafa tebliğ edilip, TTK.'nun 21/2 md. göre itiraz edilmemesi halinde içeriğinin kesinleşmesi söz konusu olur. İrsaliyeli fatura "sevk irsaliyesi" ve "fatura" yerine geçen, her ikisinin bir arada düzenlendiği resmi bir belge olup, aynı fatura gibi karşı tarafa ulaştığında hüküm ifade etmektedir. 6102 s. TTK.'nun 21/2. maddesinde düzenlenen faturaya itiraz, faturayı alan kimsenin aldığı tarihten itibaren 8 gün içinde içeriği hakkında bir itirazda bulunmaması halinde içeriğini kabul etmiş sayılır. Faturanın karşı tarafa gönderilmesi halinde teslim alınıp tarihinin ispata olanak verecek şekilde olması gerekir ki; bu da noter, kargo, iadeli-taahhütlü vs. gönderim ile ya da faturanın karşı tarafa bir zabıtlarla teslim edilmesi ya da imza karşılığı verilmesi halinde mümkündür. Fatura eline geçen kişi 8 gün içinde itiraz etmediği takdirde içeriğinin kabul edildiği anlamına geldiğinden, bir ispat vasıtası ve önemli bir delil olduğundan, içeriği doğru ve mal tesliminden itibaren 7 gün içinde düzenlen-

mesi ve mutlaka karşı tarafa elden ya da posta yolu ile tebliğ edilmesi gereken bir belgedir

Bu yasal düzenlemeler ile; taraflar arasında davacı şirket tarafından davalı şirkete danışmanlık hizmeti verilmesine ilişkin yazılı sözleşme bulunmaması, hizmetin verildiğine ilişkin kanıt sunulmaması, davacı tarafından davalı adına düzenlenen icra takibine ve davaya konu "2019 Mayıs Ayı Sözleşme Bedeli" açıklamalı 01.06.2019 tarih 5.900,00-TL tutarlı faturada teslim alan ve teslim eden kısmının boş bırakılması, isim ve imza bulunmaması, faturanın davalı şirkete teslim edildiğine dair davacının defter kayıtları dışında herhangi bir belgenin bulunmaması karşısında, davacı tarafından kanıtlanamayan davanın reddine karar verilmesi uygun görülmüş, aşağıdaki hüküm kurulmuştur," gerekçesiyle; "Davacının kanıtlamayan davasının REDDİNE" şeklinde karar verilmiştir.

Mahkeme kararına karşı davacı vekili tarafından istinaf kanun yoluna başvurulmuştur.

İSTİNAF BAŞVURU SEBEPLERİ:

Davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; yerel mahkeme ilamının hukuka ve kanuna aykırı olduğunu, davaya konu alacağın fatura alacağı olduğunun ortada olduğunu, bu nedenle ticari defterlerin sunulması ile bu alacağın baki olup olmadığı hususunun değerlendirilmesi gerektiğini, ancak davalı yanın cevap dilekçesi veya delil dilekçesi sunmadığını, davayı takip etmediğini açıkça gösterdiğini, fakat yerel mahkemenin bu hususu göz ardı ettiğini, bu hususun bilirkişi raporuyla da sabit olduğunu, ancak mahkemenin hukuka ve kanuna aykırı gerekçeler ile davanın reddine karar verdiğini, icra takibine konu fatura davalı şirket yetkilisi ...'e bildirildiğini ve elden teslim edildiğini, bu nedenle gönderime ilişkin evrakın sunulmadığını, kanunda faturanın elden teslim edilmeyeceğine ilişkin herhangi bir aksi hüküm bulunmadığını, bu nedenle ticari defterlerinde de mevcut olan faturanın varlığının inkâr edilmesinin hukuka ve vicdana aykırı olduğunu, ancak yerel mahkemenin gerekçesinde " faturanın davalı şirkete teslim edildiğine dair, davacının defter kayıtları dışında herhangi bir belgenin bulunmaması karşısında, davacı tarafından kanıtlanamayan davanın reddine" şeklinde hüküm kurulduğunu belirterek yerel mahkeme kararının talepleri doğrultusunda kaldırılmasına karar verilmesini istinaf başvuru sebebi olarak ileri sürmüştür.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE:

Dava faturaya dayalı icra takibine yapılan itirazın iptali istemine ilişkindir.

İstinaf kanun yolu başvurusuna konu edilen karar hakkında; 6100 sayılı HMK'nın 355. maddesindeki düzenleme gereğince, istinaf dilekçesinde belirtilen nedenler ve kamu düzenine ilişkin aykırılık bulunup bulunmadığı hususlarıyla sınırlı olarak inceleme yapılmıştır.

İspat, bir olayın veya hukuksal durumun varlığı veya yokluğu hakkında hâkimde kanaat uyandırmak için girişilen, ispat yükü üzerinde olan tarafın deliller vasıtasıyla yürüttüğü inandırma faaliyetidir.

İddia ve savunmaya dayanak gösterilen ve mahkemenin karar vermesinde etkili olacak olgulardan hangisinin kim tarafından ispat edileceği hususu ispat yükü kavramıyla ilgilidir. İspat yükünün ne şekilde dağılacığına ilişkin genel kural 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 6. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre: “Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguları ispatla yükümlüdür.”

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun “İspat yükü” başlığını taşıyan 190. maddesinin 1. fıkrasında, ispat yükünün belirlenmesine ilişkin temel kural vurgulanmış; 2. fıkra ise, karinelerin varlığı hâlinde ispat yükünün nasıl belirleneceği düzenlenmiştir. Buna göre

“(1)İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir.

(2) Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir.”

İspat yükü üzerine düşen taraf ancak ispata “elverişli” deliller ile iddiasının haklılığını kanıtlayabilir.

“Ticari defterlerin ibrazı ve delil olması” başlıklı 222. maddesi ;

“(1) Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir.

(2) Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır.

(3) İkinci fıkra da belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz.

(4) Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur.

(5) Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır”. şeklinde düzenlenmiştir.

28/07/2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7251 sayılı Kanunun 23. maddesi ile yapılan değişiklik ile HMK'nın 222. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi” ibaresi “diğer tarafın ticari defterlerini ibraz etmemesi” şeklinde değiştirilmiş ve fıkra ya birinci cümleden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir: “Diğer tarafın ikinci fıkra da yazılan şartlara uygun olarak tutulan ticari defterlerinin, ilgili hususta hiçbir

kayıt içermemesi hâlinde ticari defterler, sahibi lehine delil olarak kullanılmaz”.

Davacı taraf, davalı şirkete organik ürünler temin edilmesi ve bunun araştırılmasının yapılması amacıyla sözlü olarak anlaşmaya vardıklarını, davacı şirketin üzerine düşen edimi yerine getirmesine rağmen, bu iş için yaptığı masrafin davalı tarafından ödenmediği, davalı şirket adına kesilen KDV dahil 5.900,00-TL alacağa ilişkin 01.06.2019 tarihli faturanın davalı şirkete teslim edilmesine ve faturaya itiraz süresi geçmesine rağmen herhangi bir ödeme yapılmadığı, davalıya Noter ihtarnamesi gönderildiği, davalı aleyhine Karşıyaka 4. İcra Müdürlüğünün 2019/12856 esas sayılı dosyası ile takip başlattığı, itiraz üzerine takibin durduğu iddiasıyla itirazın iptali için dava açılmıştır. Davalı taraf cevap dilekçesi sunmamıştır. Mahkemece yapılan yargılama sonucunda davanın reddine karar verilmiştir.

Somut olayda; Mahkemece dilekçeler teatisi tamamlanmadan davalı tarafa defterlerin ibrazı için 16/12/2020 tarihli tensip ara kararı ile süre verildiği ve tensip zaptının dava dilekçesi ile birlikte tebliğe çıkarıldığı görülmüş olup davalı tarafa usulüne uygun açıklamalı ve ihtaratlı davetiye çıkarılarak defterleri sunmasının istenmesi, sunulması halinde inceleme yapılması, sonrasında gerekmesi halinde de davacı vekilince dava dilekçesinde açıkça yemin deliline dayanıldığından, ispat yükü kendisinde olan davacının alacak varlığı ve miktarını ispat edememesi durumunda ispat edemediği bölüm ile ilgili karşı tarafa yemin teklif etme hakkı hatırlatılıp sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde eksik inceleme ile karar verilmesi doğru görülmemiştir.

Sonuç olarak yapılan yargılamaya, toplanan delillere ve dosya içeriğine göre, mahkeme kararı ve dayandığı gerekçeler uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek derecede önemli delillerin toplanmamış veya değerlendirilmemiş olması nedeniyle HMK'nın 355, 353/a-6 maddeleri gereğince ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına ve dava dosyasının kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine kesin olarak karar verilmiştir.

HÜKÜM : Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

1-Davacı vekilinin istinaf başvurusunun esasa ilişkin sebepler incelenmeksizin KABULÜNE,

2-Karşıyaka Asliye Ticaret Mahkemesinin 23/11/2021 tarih, 2020/551 Esas ve 2021/658 Karar sayılı hükmünün 6100 sayılı HMK'nın 355, 353/(1)-a-6. maddeleri gereğince KALDIRILMASINA,

3-Dosyanın HMK 353/(1)-a maddesi gereğince Dairemiz kararına uygun şekilde yeniden bir karar verilmek üzere MAHKEMESİNE GÖNDERİLMESİNE,

4-İstinaf yargılaması sırasında duruşma açılmadığından, davacı yararına istinaf vekalet ücreti takdirine yer olmadığına,

5-İstinaf yoluna başvuran davacıdan alınan 80,70 TL istinaf maktu karar harcının istek halinde İADESİNE,

6-İstinaf yoluna başvuran davacıdan alınan 220,70 TL istinaf kanun yoluna başvurma harcının yargılama giderleri içinde değerlendirilmesine,

7-İstinaf yargılama giderlerinin esas kararla birlikte ilk derece mahkemesince değerlendirilmesine,

Dair, dosya üzerinde yapılan inceleme neticesinde HMK 353/1-a maddesi gereğince oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.

KONYA BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

6. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2024/1750
Karar No. 2025/997
Tarihi: 01.07.2025

İlgili Kanun/Madde
6098 s. TBK/647
6101 s. TBKYürk/5
6100 s. HMK/333

ÖZETİ: 818 sayılı yasada genel zamanaşımı süresinin 10 yıl olduğu, 765 sayılı yasanın 102/4 ve 104/2. maddelerinde ise, eyleme uyan zamanaşımı süresinin 5 yıl, uzamış zamanaşımının 7,5 yıl olduğu, dosya içerisinde mevcut belgelere göre davacının ve temlik eden'nın davalı şirkete 23.08.1996, 01.10.1996, 02.01.1997, 03.12.1997 19.01.1998, 02.01.1997 ve 21.04.1997 tarihlerinde para yatırdıkları, buna karşın eldeki davanın ceza zamanaşımı süresi olan 7,5 yıllık süre geçtikten sonra 14/11/2018 tarihinde açıldığı anlaşıldığından, açılan davanın zamanaşımı nedeniyle reddedilmesi ve yargılama sırasında Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulunca verilen 22.04.2022 tarih 2021/7 Esas 2022/2 Karar sayılı karar ile haksız fiilin işlendiği tarihin paranın alındığı tarih olduğu ve zamanaşımı süresinin bu tarihten itibaren işlemeye başlayacağı kararlaştırıldığından Yargıtay HGK'nın 12.07.2023 tarih 2022/11-658 Esas 2023/750 Karar sayılı kararı doğrultusunda davalıların yaptığı yargılama giderlerinin kendileri üzerinde bırakılması ve davalılar lehine ücret-i vekalet taktir edilmemesi gerektiği sonuç ve kanaatiyle aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

Davacı tarafından, davalılar aleyhine Konya.... Asliye Ticaret Mahkemesi'nin ... Esas sayılı dosyası ile açılan şirket ortağı olunmadığının tespiti ve alacak davasında 18/02/2020 tarihinde tesis edilen karara karşı tarafların istinaf kanun yoluna başvurmaları üzerine dairemizce yapılan inceleme sonucunda verilen 30/06/2021 tarih ... Esas - ... Karar sayılı kararın Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 23/05/2022 tarih ... Esas - ... Karar sayılı ilamıyla onandığı, davacının Anayasa Mahkemesine yapmış olduğu bireysel başvurusu sonucu, yeniden yargılama yapılmasına ilişkin Anayasa Mahkemesi kararı gereğince dosya incelendi;

DAVA: Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; davalının %20 oranında kar payı vaadiyle istendiğinde iade edilmek üzere kişilerin faiz olgusuna yönelik dini hassasiyetlerinin kullanılarak toplandığını, bu kapsamda müvekkilinden para tahsilatı yapıldığını, daha sonrasında davalı holding tarafından müvekkiline hisse senedi verildiğini ve senetler karşılığında tahsilat makbuzu müvekkilinin elinden alınarak ortaklık durum belgesi verildiğini, müvekkilinin Türkiye'ye geldiği dönemlerde davalı holding ile yaptığı görüşmelerde parasının güvende olduğu, ancak holdingin yeni yatırımlar yaptığı, ekonomik krizler sebebiyle bu yatırımların geri dönüşlerinin zaman alacağı şeklinde bahaneler ürettiğini ve sürekli kendisine güven telkin edilecek şekilde yazılara göndererek müvekkilinin yasal yollara müracaat etmesinin engellendiğini, bu hisse senetlerini SPK mevzuatına aykırı şekilde yetkili kurumdan izinler almaksızın toplanan paraların resmi kayıtlardan uzak tutularak kuryeler aracılığıyla yurt içine sokulduğunu ve resmi kayıtlara yansıtılmayarak sanki holdingin kurucu ortakları tarafından sermaye artırımında taahhüt edilen sermaye bedellerinin ödenmiş gibi gösterildiğini, bir kısım mudiye kar payı adı altında kısmi ödemeler yapıldığını, ancak yapılan bu ödemelerin kar payından değil diğer mudilerden toplanan paralardan elde edilen finansman ile sağlandığını, daha sonrasında ekonomik kriz, yeni yatırımlar vs. gerekçelerle karpaylarının ödenmediğini, davalı şirket aleyhinde yapılan şikayetlerden dolayı dolandırıcılık, cürüm işlemek için teşekkül oluşturmak v.b. suçlardan şirket yöneticileri hakkında kamu davası açıldığını, ayrıca SPK tarafından soruşturmalar yapıldığını, bu nedenlerle müvekkilinin davalı şirket ile ortaklık ilişkisinin bulunmadığının tespitine, fazlaya ilişkin hakları saklı kalmak kaydıyla, müvekkili ve temlik eden eşinden kendi adına olan ve değişik tarihlerde yatırılan 38.753 Euronun şimdilik 100 Eurosunun, yatırıldığı tarihten 3095 Sayılı Kanun'un 4/A maddesi gereğince paranın fiilen tahsil tarihine kadar işleyecek faizi ile davalılardan müteselsilen tahsiline karar verilmesini talep etmiştir.

CEVAP: Davalılar vekili cevap dilekçesinde özetle; davacıdan teminat alınması gerektiğini, davacının dayanak gösterdiği belgenin davalıyı ilzam etmediğini, davacının iş bu davada bankacılık mevzuatı hükümlerinin uygulanması gerektiği yönündeki beyanlarının yasaya aykırı olduğunu, davacının müvekkili şirkete davacının müvekkilinin bankacılık, SPK, TTK ve BK hükümlerini ihlal ettiğine dair iddialarının doğru olmadığını, davacıdan hile haksız fiiline dayalı para alındığına ilişkin iddianın doğru olmadığını, bir an doğru olduğu kabul edilse bile; davacı tarafca BK'nın 28 ve devamı maddelerinde belirtilen yasal bir yıllık hakedüşürücü dava açma süresi içerisinde dava açmadığını, bu nedenle haksız fiiller için BK'nın 60 sebepsiz zenginleşme için aynı yasanın 66 sözleşmeye aykırılıktan kaynaklanan talepler için aynı yasanın 125. maddesinde belirtilen sürelerin geçmesi sebebiyle alacağın zamanaşımına uğradığını, dava dilekçesi içeriğinde davacının yedinde hisse senetlerinin bulunduğunun belirtildiği nazara alındığında; davacının şirket ortağı olduğunu, TTK 329 ve

405. maddeleri gereğince davacının dava açma hakkının bulunmadığını, bu nedenle davacının dürüst davranmadığını, açılan davanın esastan da reddi gerektiğini belirtmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ: İlk derece mahkemesince yapılan yargılama sonucunda; Davacı tarafından açılan dava hakkında 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Karanamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 41 maddesi ile yasal düzenleme yapıldığı ve 07/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren" "25/03/1987 tarihli ve 3332 sayılı Sermaye Piyasasının Teşviki, Sermayenin Tabana Yaygınlaştırılması ve Ekonomiyi Düzenlemede Alınacak Tedbirler ile 3182 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3182 sayılı Bankalar Kanunun da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'a" eklenen Geçici 4/2.maddesi gereğince karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

İSTİNAF SEBEPLERİ: Davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; 7194 sayılı yasanın 41. maddesiyle; 3332 sayılı yasaya eklenen geçici 4. maddenin anayasaya aykırı olduğunu, anayasanın 152. maddesi uyarınca bu maddenin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurma taleplerinin ilk derece mahkemesince kabul edilmediğini, bu nedenle ilk derece mahkemesi kararının kaldırılarak öncelikle davanın kabulüne karar verilmesini, aksi takdirde Anayasa'nın 152. maddesi uyarınca bu maddenin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasını talep etmiştir.

Davalılar vekili istinaf dilekçesinde özetle; ilk derece mahkemesince 7194 sayılı yasanın 41. maddesiyle; 3332 sayılı yasaya eklenen geçici 4. madde uyarınca açılan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verildiği halde gerekçe kısmında zamanaşımı ve hak düşürücü itirazlarının reddine karar verilmesinin usul ve yasaya uygun olmadığını, ayrıca 7194 sayılı yasanın 41. maddesiyle; 3332 sayılı yasaya eklenen geçici 4. maddenin avukatlık asgari ücret tarifesinin 13/2 maddesini yürürlükten kaldırmadığını, bu nedenle dava değerinin üzerinde vekalet ücretine hükmedilmesinin usul ve yasaya aykırı olduğunu belirterek ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilmesini talep etmiştir.

Dairemizin 30/06/2021 Tarih, ... Esas- ... K. sayılı kararının özeti: Dairemizce yapılan istinaf incelemesi sonucunda; "... taraflar arasında görülmekte olan davanın 05/12/2019 tarihinde, 3332 sayılı yasaya eklenen geçici 4. madde kapsamında olduğu, 743 sayılı MK 48 (4721 sayılı TMK 50. maddesi), 6762 sayılı TK 7 ve 321 (6102 Sayılı Yasanın 7/1 ve 371/5. maddeleri) ile 818 sayılı BK 145 (6098 sayılı TBK'nın 166/2. maddesi) maddelerindeki düzenlemeler ve davalı gerçek kişiler hakkında sadece davalı şirket yöneticileri olmaları sıfatıyla şirket ile birlikte müştereken / müteselsilen sorumlu oldukları, davacı tarafın Anayasaya aykırılık itirazları, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 152. madde-

si ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. Maddesine göre, gerek ilk derece mahkemesince ve gerekse dairemizce ciddi görülmediği, davalı tarafın zamanaşımı def'i ile hak düşürücü süreye ilişkin itirazlarının incelenmesinin ise sonuca etkili olmayacağı, ilk derece mahkemesince verilen kararda ve davacı lehine maktu ücreti ve kalete hükmedilmesinde usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmadığı, anlatılan yasal düzenlemeler gereğince, tarafların istinaf başvuru talebinin HMK'nın 353/1.b.1 maddesi gereğince esastan reddi gerektiği..." şeklinde karar verilmiştir.

Dairemizce verilen karar davacı tarafça temyiz edilmiştir.

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 23/05/2022 tarih ... Esas - ... Karar sayılı Onama ilamıyla: İlk Derece Mahkemesince verilen kararda bir isabetsizlik olmadığına anlaşılmışa göre yapılan istinaf başvurusunun HMK'nın 353/b-1 maddesi uyarınca Bölge Adliye Mahkemesince esastan reddine ilişkin kararın usul ve yasaya uygun olduğu kanısına varıldığından Bölge Adliye Mahkemesi kararının ONANMASINA, şeklinde karar verilmiştir.

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI:

Anayasa Mahkemesi'nin 18.05.2023 tarih 2020/11 E. 2023/98 K. sayılı iptal kararı ile 7194 sayılı Kanun'un 41.maddesinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiği, bu kararın 12/09/2023 tarihli Resmi Gazetede yayımlandığı,

Davacı tarafın; şirkete yatırılan paranın iadesi talebiyle açılan dava sırasında yapılan kanuni düzenleme sonucu, alacağın tahsil imkanının ortadan kaldırılması nedeniyle mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak etkili başvuru hakkının ihlal edildiği iddiasına dayalı başvurusu üzerine;

Anayasa Mahkemesince; "...3. Anayasa Mahkemesi, olay ve olguları somut başvuru ile benzer nitelikte olan Turgay Kılıç (B. No: 2020/21022, 14/12/2023) kararında uygulanacak anayasal ilkeleri belirlemiştir. Bu çerçevede alacağın tahsili için uygun hukuki yollara başvurmaya rağmen yargılama sırasında yapılan kanuni düzenleme nedeniyle hukuki mekanizmaları işletme imkânından mahrum bırakılan başvuru Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak Anayasa'nın 40. maddesinde düzenlenen etkili başvuru hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Somut başvuruda, anılan kararda açıklanan ilkelerden ve ulaşılan sonuçtan ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmamaktadır. Bu doğrultuda başvuru Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak Anayasa'nın 40. maddesinde düzenlenen etkili başvuru haklarının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

4. Başvurucular ihlalin tespiti ile maddi ve manevi tazminat taleplerinde bulunmuştur. Başvuruda tespit edilen hak ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için teorik düzeyde etkili bir yol olduğu tespit edilen dava yolu, yapılan kanuni düzenleme nedeniyle pratikte başarı sunma kapasitesini yitirmiştir. Kanuni düzenleme nedeniyle başvuru hakkının ihlalinin esasına ilişkin bir incele-

me yapılmamıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi yapılan kanun değişikliğini iptal etmiştir. Bu itibarla başvurunun iddialarının esasının değerlendirilmesi ancak yeniden yargılama ile mümkün olduğundan yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Bu kapsamda ekli listenin (F) sütununda gösterilen Mahkemelerce yapılması gereken iş - bölge adliye mahkemelerinin dava dosyalarını ilk derece mahkemelerden temin ederek- yeniden yargılama işlemlerini başlatmak ve Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar vermektir (Mehmet Doğan [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018, §§ 54-60; Aligül Alkaya ve diğerleri (2), B. No: 2016/12506, 7/11/2019, §§ 53-60, 66; Kadri Enis Berberoğlu (3) [GK], B. No: 2020/32949, 21/1/2021, §§ 93-100). İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasının yeterli bir giderim sağlayacağı anlaşıldığından tazminat talebinin reddine karar verilmesi gerekir." gerekçesiyle; başvuru yönünden mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak etkili başvuru hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

-Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak Anayasa'nın 40. maddesinde düzenlenen etkili başvuru hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

-Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak etkili başvuru hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere ekli listenin (F) sütununda belirtilen mahkemelere GÖNDERİLMESİNE, şeklinde karar verilmiştir.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE:

Dava; davalı şirkete ortak olmadığının tespiti, kâr payı alınması maksadıyla verilen paranın iadesi istemiyle açılan davada yargılamanın yenilenmesi istemine ilişkindir.

..... hakkında açılan dava bu dosyadan tefrik edilerek ayrı bir esasa kaydedilmiştir.

Hukuk yargılamasında kural olarak kesin hükme bağlanmış bir davaya yeniden bakılamaz ise de, bunun en önemli istisnasını yargılamanın yenilenmesi oluşturmaktadır. Bazı ağır yargılama hatalarından ve eksikliklerinden dolayı maddi anlamda kesin hükmün ortadan kaldırılmasını ve daha önce kesin hükme bağlanmış bir dava hakkında yeniden yargılama ve inceleme yapılmasını sağlayan olağanüstü bir yasa yolu niteliğindeki yargılamanın yenilenmesi nedenleri, 6100 sayılı Kanun'un 374 ilâ 381 inci maddelerinde düzenlenmiş olup, Kanun'un 375 inci maddesinde sınırlı olarak sayılmış olup kıyas yolu ile bunların genişletilmesi olanaksızdır. Diğer taraftan 1982 Anayasasının 148 inci maddesinde, Anayasa Mahkemesinin görevleri arasında bireysel başvuruları kararı bağlayacağı düzenlenmiş, aynı maddenin 3 ve 4. fıkralarında;

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/18 md.) Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/18 md.) Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. denilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un

Esas hakkındaki inceleme kenar başlıklı 49/6 maddesinin ilgili bölümü: ... bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin inceleme... bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağıнын belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

Kararlar kenar başlıklı 50/1. maddesi: Esas inceleme sonunda, başvurunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez

Kararlar kenar başlıklı 50/2. maddesi: Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvuru lehinde tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.

Mahkeme kararları kenar başlıklı 66/1. maddesi; Mahkeme kararları kendisindir. Mahkeme kararları Devletin yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.

Mahkeme kararları kenar başlıklı 66/2. maddesi; İptal kararları geriye yürümez,

Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50 inci maddesinde, Anayasa Mahkemesince tespit edilen ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderileceği belirtildiğinden ilk derece mahkemesinde yapılan yargılama nitelik olarak "yeniden yargılama"dır. Yeniden yargılama sebepleri 6100 sayılı Kanun'un 375 inci maddesinde sayılmış, birinci fıkranın (i) bendinde "Kararın, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya karar aleyhine Av-

rupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi” yargılamanın iadesi sebebi olarak sayılmıştır. Bu maddede Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru sonucu verdiği kararlar sayılmamış ise de 6216 sayılı Kanun’da yeniden yargılama yapılacağı açıkça düzenlenmiştir.

Yeniden yargılama, önceki yargılamadan bağımsız yeni bir davadır. Yeniden yargılamaya sebep olan mahkeme kararı, Anayasa Mahkemesinin kararı ile kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmıştır. İhlale neden olan yerel mahkeme kararı temyiz incelemesinden geçmiş ise yerel mahkemenin verdiği ve ihlale neden olan karar kaldırıldığı için, kaldırılan kararın temyizine ilişkin Yargıtay kararı da hükümsüz kaldığından artık Yargıtay’ın onama veya bozma kararının varlığından da söz edilemez. (Yargıtay 11. HD’nin 23.02.2023 tarih, 2022/4855 Esas 2023/1071 K.)

Anayasa mahkemesinin başvuru numaralı 24/10/2024

tarihli kararı gereğince; yeniden yapılan yargılamada;

Yargılamanın yenilenmesi aşamasında hazır bulunan davalılar vekili ilk derece mahkemesince yapılan yargılama sırasında ve kanun yolu aşamalarındaki yazılı ve sözlü beyanlarını tekrar etmekle yetinmiştir.

Dava dosyasındaki mevcut deliller incelendiğinde; davacı tarafından, davalı şirkete istenildiği an geri ödeneceği vaadiyle 23.08.1996 tarihinde 5.623 Euro, 01.10.1996 tarihinde 5.623 Euro, 02.01.1997 tarihinde 4.999 Euro, 03.12.1997 tarihinde 5.623 Euro ve 19.01.1998 tarihinde 1.601 Euro olmak üzere toplam 23.469? Euro, temlik eden tarafından 02.01.1997 tarihinde 3.936 Euro, 21.04.1997 tarihinde 2.811 Euro olmak üzere toplam 6.747 Euro yatırıldığı, davacının yatırılan parayı ve kar paylarını almak için davalı şirkete başvurularının sonuçsuz kalması üzerine 14/11/2018 tarihinde iş bu davanın açıldığı, davalıların süresi içerisinde zamanaşımı def’inde bulunduğu görülmektedir. Bu nedenle öncelikle davalıların zamanaşımı def’inin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bir hakkın belli bir süre içinde ileri sürülememesi sebebiyle dava yoluyla elde edilebilme imkanının kalmaması veya kanunda öngörülen sürenin geçmesi sonucu bir hakkın kullanılmasının mümkün olmaması zamanaşımı kurumunu ifade etmektedir (Türk Hukuk Kurumu: Türk Hukuk Lügatı, C. I, Ankara 2021, s. 1244). Zamanaşımı, borçluya borcunu ödememe imkanını veren ayrıca alacaklıyı alacağını zamanında istemeye teşvik eden bir kurumdur. Başka bir deyişle zamanaşımı kurumu hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucu olarak alacaklıyı alacağını zamanında ileri sürmeye zorlamaktadır. Zira alacaklının alacağını kanunda öngörülen süre içerisinde ileri sürmeyip hareketsiz kalması, alacağın tahsili için ciddi bir iradeye sahip olunmadığı hususunda borçluda bir güven uyandırır.

Zamanaşımı bir maddi hukuk kurumu olmadığından borcu sona erdiren değil, var olan bir hakkın talep edilmesini engelleyen bir savunma aracıdır. Bu niteliği itibarıyla da zamanaşımı alacağın varlığını değil, talep edilebilirliğini ortadan kaldırır. Başka bir deyişle kanunun öngördüğü zamanaşımı süresinin dolması, hakkın varlığını sona erdirmemekte fakat dava yoluyla hakkın ileri sürülmesi durumunda borçlunun bir karşı hakka (defi hakkına) dayanarak ileri sürülen hakkı sürekli olarak engellemesi söz konusu olmaktadır. Borçlu, zamanaşımı defini ileri sürerek alacak hakkı zamanaşımına uğradığı için edimi ifa etme zorunda olmadığını ifade etmektedir. Bununla birlikte eğer davalı zamanaşımı defini ileri sürmezse hakim bu durumu resen nazara alamayacak ve şartlar mevcutsa alacağa hükmedebilecektir. Ancak zamanaşımı defini ileri süren tarafın bu hakkını dürüstlük kuralına aykırı olacak şekilde kullanmaması gerekir. Aksi halde hakkın kötüye kullanılması sözkonusu olur. Başka bir deyişle borçlunun zamanaşımı defini ileri sürmesi dürüstlük kuralına aykırı olmadığı sürece hakkın kötüye kullanılması yasağı gündeme gelmez (Akyol, Şener: Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı, İstanbul 2006, s. 65).

Zamanaşımı süreleri genel olarak yalnızca alacak hakları için öngörülmüş olup bu hakların zamanaşımı sürelerine tabi tutulmasının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Özellikle uzun yıllar boyunca talep edilmemiş olan alacak hakkının ya elde edilmiş ya da ifa dışındaki bir nedenle sona ermiş olması, uzun yıllar boyu ifanın kanıtı olan belgeleri saklamasının borçludan beklenemeyecek olması, ifa talebiyle karşılaşan borçlunun borcunu ifa etmiş olsa bile ifayı ispat etmesinin neredeyse olanaksız olması ve bu durumda borçlunun hukuken korunmasının gerekmesi, hukuk düzeninin istikrar kazanmış durum ve ilişkilere dokunmak istememesi, hukuki güvenlik ilkesi ve geçmişte kalan olaylardan dolayı uyuşmazlığın sürdürülmesinde kamu yararı bulunmaması bu nedenler arasında yer almaktadır (Erdem, Mehmet: Özel Hukukta Zamanaşımı, İstanbul 2010. s. 16.)

818 sayılı Kanun, 11.01.2011 tarihinde kabul edilen 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (6098 sayılı Kanun) 647 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmış, 6098 sayılı Kanun ise 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6101 sayılı Türk Borçlar Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 5 inci maddesinin birinci fıkrası; "Türk Borçlar Kanununun yürürlüğe girmesinden önce işlemeye başlamış bulunan hak düşürücü süreler ile zamanaşımı süreleri, eski kanun hükümlerine tabi olmaya devam eder. Ancak, bu sürelerin henüz dolmamış kısmı, Türk Borçlar Kanununda öngörülen süreden uzun ise, yürürlüğünden haşlayarak Türk Borçlar Kanununda öngörülen sürenin geçmesiyle, hak düşürücü süre veya zamanaşımı süresi dolmuş olur" hükmünü haizdir. Buna göre 818 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Haksız fiilden doğan tazminat davasının tabi olduğu zamanaşımı süreleri ve başlangıçları 818 sayılı Kanun'un 60 ıncı maddesinde genel zamanaşımı hükümlerinden ayrı olarak düzenlenmiştir. Zamanaşımı sürelerinin ve başlangıç-

larının düzenlendiği 818 sayılı Kanun'un 60 ıncı maddesinin ilk iki fıkrası; “Zarar ve ziyan yahut manevi zarar namıyla nakdi bir meblağ tediyesine müteallik dava, mutazam olan tarafın zarara ve failine ıttıla tarihinden itibaren bir sene ve her halde zararı müstelzim fiilin vukuundan itibaren on sene mürurundan sonra istima olunmaz. Şu kadar ki zarar ve ziyan davası, ceza kanunları mucibince müddeti daha uzun müruru zamana tabi cezayı müstelzim bir fiilden neşet etmiş olursa şahsi davaya da o müruru zaman tatbik olunur.” şeklinde düzenleme içermektedir.

Görüldüğü üzere 818 sayılı Kanun'un 60 ıncı maddesinde haksız fiillerle ilgili olarak üç farklı zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Bunlardan ilki zarar görenin zararı ve faili (sorumlu kişiyi) öğrendiği tarihten itibaren işlemeye başlayan bir yıllık zamanaşımı süresidir. Bir yıllık sürenin işlemeye başlaması açısından “öğrenme” ölçütü esas alınmış, bu ölçüt hem zarar hem de fail açısından aranmıştır. Bu nedenle bir yıllık zamanaşımı süresi bu iki husustan hangisi daha sonra öğrenilmişse o hususun öğrenilme tarihinden itibaren işlemeye başlar. Başka bir deyişle bu iki hususun birlikte gerçekleşmesi gerekmekte olup sadece birinin öğrenilmesi zamanaşımı süresinin işlemeye başlaması için yeterli olmamaktadır. Bir yıllık zamanaşımı süresinin başlangıcı öğrenme gibi subjektif bir ölçüte bağlı olduğundan, bu süre öğreti ve uygulamada “nispi zamanaşımı süresi” olarak adlandırılmaktadır. Öte yandan bir yıllık sürenin başlaması bakımından zararın öğrenilmiş sayılması için zararın varlığını, niteliğini ve temel unsurlarını belirleyecek bilgilerin dava açacak derecede öğrenilmiş olması yeterlidir.

818 sayılı Kanun'un 60 ncı maddesi ile öngörülen zamanaşımı sürelerinden ikincisi ise bir yıllık nispi zamanaşımı süresini, herhalde zarar verici fiilin gerçekleştiği (vuku bulduğu) tarihten itibaren on yıl ile sınırlandıran on yıllık zamanaşımı süresidir. On yıllık zamanaşımı süresinin başlangıcı objektif nitelikte olan zarar verici fiilin gerçekleştiği tarihtir. Bununla birlikte eğer zarar verici fiil süregelen bir nitelik taşıyorsa on yıllık zamanaşımı süresinin de fiilin tamamlandığı tarihten itibaren işlemeye başlaması gerekir. On yıllık zamanaşımı sürenin başlangıcı haksız fiilin gerçekleştiği (veya tamamlandığı) tarih gibi objektif bir ölçüte bağlı olduğundan, bu süre öğreti ve uygulamada “mutlak zamanaşımı süresi” olarak adlandırılmaktadır. On yıl içinde zarar ve sorumlu kişi öğrenilemediği için bir yıllık zamanaşımı süresi işlemeye başlamamış olsa dahi haksız fiilin gerçekleştiği tarihten itibaren on yıl geçmişse tazminat davası açma hakkı zamanaşımına uğrar. Buna karşılık on yıllık süre içinde zararın ve failin öğrenilmesinden itibaren bir yıllık süre dolmuşsa artık azami nitelikteki on yıllık mutlak zamanaşımı süresinin bir önemi kalmaz, bir yıllık süre dolduğunda zamanaşımı gerçekleşmiş olur. (Havutçu, Ayşe: Haksız Fiil Sorumluluğunda Zamanaşımı Sürelerinin Başlangıcı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2012, C.12, s. 58.)

Görüldüğü üzere bir yıllık zamanaşımı süresi ile on yıllık zamanaşımı süresi arasındaki en önemli fark sürelerin başlama anlarıdır. Bir yıllık zamanaşımı süresi zararın ve failin öğrenildiği tarihten itibaren işlemeye başlarken on yıllık zamanaşımı süresi zararın ve failin öğrenilip öğrenilmediğine bakılmaksızın haksız fiilin gerçekleştiği tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır. Zararın sonradan meydana gelmesi de sürenin işlemeye başladığı anı değiştirmektedir.

818 sayılı Kanun'un 60 ncı maddesi ile öngörülen zamanaşımı sürelerinden bir diğeri ise ceza davası zamanaşımı süresidir. Buna göre cezayı gerektiren haksız fiiller bakımından ceza kanunlarında daha uzun bir zamanaşımı süresi öngörülmüşse tazminat talepleri için de bu zamanaşımının uygulanması gerekmektedir. Ancak haksız fiillere ceza kanunlarındaki zamanaşımının uygulanabilmesi için haksız fiilin cezalandırılabilir olması ve bu fiil için ceza kanunlarında öngörülen zamanaşımının haksız fiillere uygulanan nispi veya mutlak zamanaşımından uzun olması gerekmektedir. Buradaki ceza kanunlarındaki zamanaşımı ifadesinden anlaşılması gereken ise ceza kanunlarındaki dava zamanaşımıdır. Zira 818 sayılı Kanun'un 60 ıncı maddesinin ikinci fıkrasının düzenlenme amacı, ceza yargılaması yapılabildiği sürece aynı fiilden kaynaklanan zararların tazmininin istenebilmesidir. Bir fiilin ceza yargılamasına konu olup olmamasında belirleyici olan süre ise dava zamanaşımı süresidir.

Haksız fiil olarak nitelendirilen davranışlar içerdikleri hukuka aykırılık ve kusur unsurlarına bağlı olarak ceza kanunlarına göre de suç teşkil edebilirler. Dolayısıyla aynı davranış hem ceza yargılamasının hem de tazminat davasının konusunu oluşturabilir. 818 sayılı Kanun'un 60 ıncı maddesinin ikinci fıkrasındaki düzenleme ile fail, hukuka aykırı bir fiilinden dolayı ceza kanunlarına göre cezalandırılabilirdiği sürece bu fiil nedeniyle uğranılan zararın telafisi de failden istenebilir. Gerçekten de fail için daha ağır sonuçlar doğuran ceza yargılamasına izin verilirken aynı fiil nedeniyle faile karşı tazminat davası açılması yerinde olmayacaktır.

Ceza davası zamanaşımının uygulanabilmesi için tazminat sorumluluğuna neden olan fiilin ceza kanunlarına göre suç oluşturması ve cezayı gerektirmesi yeterli olup ayrıca haksız fiilin faili hakkında ceza davası açılmış olması veya mahkumiyet kararı verilmiş olması, hatta soruşturma yapılması gerekli değildir. Bu nedenle tazminat davasına bakan hakim zamanaşımı defi ile karşılaştığında, davanın esasına girmeden önce fiilin cezayı gerektirir bir fiil olup olmadığını ceza hukuku ilkelerine göre kendisi değerlendirecek, fiilin suç niteliğinde olduğu kanaatine ulaşırsa ceza zamanaşımını dikkate alacaktır (Tekinay, S. Sulhi/Akman, Sermet/Burcuoğlu, Haluk/Alttop, Atilla: Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 1993, s. 723.)

Hemen belirtilmelidir ki ceza davası zamanaşımı süresinin başlangıcı 818 sayılı Kanun hükümlerine göre değil, ceza kanunu hükümlerine göre belir-

lenir. Buna göre ceza davası zamanaşımının uygulandığı durumlarda zamanaşımı süresi, zararın ve failin öğrenildiği tarihten itibaren değil, suç teşkil eden fiilin işlendiği (veya fiilin tamamlandığı) tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır. Ceza kanunu hükümleri, sadece ceza davasının zamanaşımının süresi ve başlangıç noktası bakımından uygulanacak olup zamanaşımının durması ve kesilmesine ilişkin nedenler ve sonuçları hakkında 818 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır (Antalya, O. Gökhan: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. II, İstanbul 2017, s. 515).

Ceza davası zamanaşımı süresinin amacı gözetildiğinde, daha uzun olmak şartıyla bu sürenin hem bir yıllık nispi zamanaşımı süresi hem de on yıllık mutlak zamanaşımı süresi açısından uygulanması gerekir. On yıldan fazla ceza davası zamanaşımı süresinin söz konusu olduğu bir durumda artık nispi ve mutlak zamanaşımı süresi dikkate alınmayacaktır. Bu durumda ceza davası zamanaşımı süresi hem bir yıllık nispi zamanaşımı süresinin hem de on yıllık mutlak zamanaşımı süresinin yerini alacak, tazminat davası en geç bu sürenin sonuna kadar açılabilecektir. Öte yandan ceza davası zamanaşımı süresi bir yıllık nispi zamanaşımı süresinden uzun ancak on yıllık mutlak zamanaşımı süresinden kısa ise bu durumda sadece nispi zamanaşımı süresinin yerine uygulanma imkanına sahip olacaktır. (Tekinay/Akman Burcuoğlu/Altıp, s. 725.). Zarar gören, zarar ve faili ne zaman öğrenmiş olursa olsun on yıllık mutlak zamanaşımı süresinin geçmemiş olması şartıyla ceza davası zamanaşımı süresi içinde tazminat davası açabilmektedir. Bununla birlikte ceza davası zamanaşımı süresi dolmuş olsa dahi zarar gören on yıllık mutlak zamanaşımı süresi içerisinde zarar ve faili öğrendiği tarihten itibaren işlemeye başlayan bir yıllık nispi zamanaşımı süresi içinde tazminat davası açabilmektedir. (Yargıtay 11.Hukuk Dairesinin 10/07/2023 tarih 2023/2519 E. 2023/4253 Karar sayılı ilamı)

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 12.07.2023 tarih 2022/11-658 Esas 2023/750 Karar sayılı ilamında "....Öte yandan bir tarafın, dava açıldığı andaki mevzuata göre davasında veya savunmasında haklı olup da dava açıldıktan sonra yürürlüğe giren yeni bir kanun hükmü veya yeni bir içtihadı birleştirme kararı gereğince davada haksız çıkmış sayılamayacağından yargılama giderlerine mahkum edilemeyeceği kuşkusuzdur. Zira bir kimseye diğer tarafın dava giderlerinin yükletilmesinin nedeni, o kimsenin diğer tarafın gider yapmasına haksız olarak sebebiyet vermiş olmasıdır. İşte bu nedenledir ki, dava açıldığı anda haklı durumda bulunan tarafın, yargılama sırasında meydana gelen mevzuat değişikliği sonucu haksız çıkmış sayılamayacağından yargılama giderlerinden sorumlu tutulması olanaklı değildir (Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 18.11.2009 tarihli ve 2009/18-421 Esas 2009/526 Karar sayılı kararı)...." hususunun belirtildiği,

Yukarıda yapılan tespitler, Yargıtay kararları ve yasal mevzuat çerçevesinde dava dosyasındaki delillerin incelenip değerlendirilmesi sonucunda;

Davalı tarafın süresinde zamanaşımı definde bulunduğu, zamanaşımı def'i yönünden davacı taraf lehine usuli kazanılmış bir hakkın söz konusu olmadığı, davalıların eyleminin haksız fiil niteliğinde olduğu, haksız fiilin işlendiği tarihin tespitinin önem arzettiği, dosyadaki bilgilere göre taraflar arasındaki haksız fiil tarihi ve davanın açıldığı tarih nazara alındığında; davalı tarafın zamanaşımı definin 818 sayılı Borçlar Kanunu ve 765 sayılı TCK hükümlerine göre zamanaşımı definin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre; 818 sayılı yasada genel zamanaşımı süresinin 10 yıl olduğu, 765 sayılı yasanın 102/4 ve 104/2. maddelerinde ise, eyleme uyan zamanaşımı süresinin 5 yıl, uzamış zamanaşımının 7,5 yıl olduğu, dosya içerisinde mevcut belgelere göre davacının ve temlik eden'nın davalı şirkete 23.08.1996, 01.10.1996, 02.01.1997, 03.12.1997 19.01.1998, 02.01.1997 ve 21.04.1997 tarihlerinde para yatırdıkları, buna karşın eldeki davanın ceza zamanaşımı süresi olan 7,5 yıllık süre geçtikten sonra 14/11/2018 tarihinde açıldığı anlaşıldığından, açılan davanın zamanaşımı nedeniyle reddedilmesi ve yargılama sırasında Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulunca verilen 22.04.2022 tarih 2021/7 Esas 2022/2 Karar sayılı karar ile haksız fiilin işlendiği tarihin paranın alındığı tarih olduğu ve zamanaşımı süresinin bu tarihten itibaren işlemeye başlayacağı kararlaştırıldığından Yargıtay HGK'nın 12.07.2023 tarih 2022/11-658 Esas 2023/750 Karar sayılı kararı doğrultusunda davalıların yaptığı yargılama giderlerinin kendileri üzerinde bırakılması ve davalılar lehine ücret-i vekalet taktir edilmemesi gerektiği sonuç ve kanaatiyle aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM : Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

1- Konya.... Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 18/02/2020 Tarih, ... Esas ... Karar sayılı kararı ile dairemizin 30/06/2021 tarih, ... Esas ... Karar sayılı KARARLARININ KALDIRILMASINA,

2-Açılan davanın ZAMANAŞIMI NEDENİYLE REDDİNE,

3- Alınan harç yeterli olduğundan yeniden harç alınmasına yer olmadığına,

4- Davalılar lehine ücret-i vekalet taktirine yer olmadığına,

5- Taraflarca yapılan yargılama giderlerinin kendileri üzerinde bırakılmasına,

6-Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 333 ve HMKGAT'nin 5/1. maddeleri gereğince yatırılan gider avansının kullanılmayan kısmının karar kesinleştiğinde gider avansını yatıran tarafa iadesine,

7- Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 359/4.maddesi gereğince kararın dairemiz tarafından tebliğe çıkarılmasına,

8- Dava dosyasının temyiz edilmeden kesinleşmesi halinde ilk derece mahkemesine gönderilmesine,

Dair; davalılar vekilinin yüzünde davacı vekilinin yokluğunda verilen kararın HMK'nın 361/1 maddesi gereğince; taraflara tebliğinden itibaren iki hafta içerisinde dairemize, temyiz edenin bulunduğu yer Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi'ne veya ilk derece mahkemesine verilecek dilekçe ile temyiz kanun yoluna başvurma talebinde bulunulabileceğine 25/06/2025 tarihinde oy birliği ile karar verildi.

SAKARYA BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

3. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2025/1232
Karar No. 2025/1524
Tarihi: 11.09.2025

İlgili Kanun/Madde
213 s. VUK/177
6102 s. TTK/4, 24

ÖZETİ: *Dava, haksız fiilden kaynaklanan zararın tazmini istemine ilişkindir. Somut olayda; taraflar arasındaki uyuşmazlık haksız fiilden kaynaklanmaktadır. Her ne kadar davalı şirket tacir sıfatını haiz ise de, Sakarya Ticaret Sanayi Odası ve Sakarya Esnaf ve Sanatkarlar odaları birliğinin yazısı ve Ali Fuat C. Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün yazısı birlikte değerlendirildiğinde davacının basit usulde vergi mükellefi olduğu ve esnaf odasına kayıtlı olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda uyuşmazlık konusunun, tarafların her ikisinin birden ticari işletmesiyle ilgili olmadığı gibi eldeki davanın, tarafların ticari işletmesiyle ilgili olup olmamasına bakılmaksızın Türk Ticaret Kanunu veya diğer kanunlarda Asliye Ticaret Mahkemesinin bakacağı davalar arasında da bulunmadığı anlaşıldığından davanın genel hükümlere göre Asliye Hukuk Mahkemesinde görülmesi gerekmekte olup, mahkemece verilen görevsizlik kararı yerinde olduğundan davacı vekilinin istinaf başvurusunun reddi gerekmiştir.*

İstinaf incelemesi için dairemize gönderilen dosyadaki tüm belgeler ve dairemiz üyesi tarafından hazırlanan raporlar incelendi. Davanın dairemizin görev alanına girdiği, ilk derece mahkemesi kararının kesin olmadığı, istinaf başvurusunun süresi içinde yapıldığı, başvuru şartlarının yerine getirildiği anlaşılmakla;

GEREĞİ GÖRÜŞÜLÜP DÜŞÜNÜLDÜ :

Davacı vekili dava dilekçesinde; davacının L. Berber Erkek Kuaförü isimli iş yerinin sahibi olduğunu, A.Yapı, davacının işlettiği iş yerine bitişik olarak yapı inşaatına başladığını, davalının yapmış olduğu işbu yapı inşaatı sırasında su borularının patlaması şeklinde ortaya çıkan bir kaza nedeniyle müvekkilinin işlettiği iş yerinin bulunduğu bina ile A. Yapı'nın yapmış olduğu bina inşaatına cephe duvarı üzerinden müvekkilinin iş yerine su sızıntısı gerçekleştiğini, müvekkilinin iş yerinde meydana gelen zarar 85.711,50 TL ol-

duğu ve davalı tarafından karşılandığından, borcun tahsili için ilamsız icra takibi başlatıldığını, davalı borçlu ise başlatılan ilamsız icra takibine itirazda bulunduğunu belirterek davalının takibe yaptığı itirazın iptali ile takibin devamına, davalının %20' den az olmamak üzere icra inkar tazminatına mahkum edilmesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

Davalı vekili cevap dilekçesinde; eldeki davada görevli mahkemenin Ticaret Mahkemesi olmadığını, davalı şirketin davacının bahsettiği yerdeki arsanın maliki olduğunu, yapı inşaatına başlandığını, davalının inşaatındaki boruların patlamamış olduğunu; davacı tarafın, dava dilekçesinde hiç bir somut delil bulunmadığını, yani davacı tarafın dava dilekçesinde belirttiği zararın davalının inşaatında meydana gelen boru patlaması sebebiyle oluşan kazadan ötürü meydana geldiğini ispatlayamadığını, davanın reddine ve takibinde haksız ve kötü niyetli olan davacı hakkında takip konusu alacağın %20'sinden az olmamak üzere tazminata mahkûm edilmesine karar verilmesini talep etmiştir.

İlk derece mahkemesi tarafından, davanın göreve ilişkin dava şartı noksanlığı nedeniyle HMK'nın 114/1-c ve 115/2 maddeleri uyarınca usulden reddine, davaya bakmaya Sakarya Nöbetçi Asliye Hukuk Mahkemesi'nin görevli olduğu, karar verilmiştir.

Yerel mahkemenin bu kararına karşı davacı vekili tarafından istinaf yoluna başvurulmuştur.

Davacı vekili istinaf dilekçesinde; A..... Yapı İnşaat ve Sanayi Ticaret Limited Şirketi'ne karşı Sakarya Asliye Hukuk Mahkemesi'nde açtıkları davada mahkemenin görevsiz olduğuna hükmedildiğini, bu nedenle dosyanın görevli olarak gösterilen Sakarya Asliye Ticaret Mahkemesi'ne tevzi edilerek dava görülmeye başlanmışsa da, Sakarya Asliye Ticaret Mahkemesi'nin de görevsizlik kararı vererek olumsuz görev uyuşmazlığı çıkardığını, bu nedenle ortaya çıkan olumsuz görev uyuşmazlığının giderilmesine karar verilmesini talep etmiştir.

Dava, haksız fiilden kaynaklanan zararın tazmini istemine ilişkindir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 4. maddesine göre; bir davanın ticari dava sayılması için ya uyuşmazlık konusu işin taraflarının her ikisinin bir den ticari işletmesiyle ilgili olması ya da tarafların tacir olup olmadıklarına veya işin tarafların ticari işletmesiyle ilgili olup olmamasına bakılmaksızın Türk Ticaret Kanunu veya diğer kanunlarda o davaya asliye ticaret mahkemesinin bakacağı yönünde düzenleme bulunması gerekir.

6102 sayılı TTK hükümlerine göre; ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir. Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterilir. Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten gerçek kişiye tacir denir.

TTK 24. ve devamı maddelerde düzenlenen ticaret siciline ilişkin hükümler tacir sıfatını taşımanın tescile bağlı olmadığı üstelik bu sıfatı taşımanın sonucu ve gereği olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle esnaf boyutunu aşan ticari işletme işleten kimsenin ticaret siciline kaydını yaptırmamış olması, tacir olmadığını göstermediğinden esnaf sayılmasını gerektirmez.

21.07.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 18.06.2007 tarihli 2007/12362 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile esnaf ve tacir ayrımına esas sınırlar belirlenmiş olup, bu kararda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 177. maddesinde belirtilen hadlerden, 1. ve 3. bendindeki konularda faaliyette bulunanlarda yarısını, 2. bendeki faaliyetlerde bulunanların bu tutarın tamamını aşanların tacir olacağı belirlenmiştir.

5362 nolu Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun 3. maddesinde Esnaf ve Sanatkar: İster gezici ister sabit bir mekânda bulunsun, Esnaf ve Sanatkar ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunca belirlenen esnaf ve sanatkar meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedenî çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabı esasına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunan meslek ve sanat sahibi kimseler, olarak tanımlanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında somut olayda; taraflar arasındaki uyuşmazlık haksız fiilden kaynaklanmaktadır. Her ne kadar davalı şirket tacir sıfatını haiz ise de, Sakarya Ticaret Sanayi Odası ve Sakarya Esnaf ve Sanatkarlar odaları birliğinin yazısı ve Ali Fuat C. Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün yazısı birlikte değerlendirildiğinde davacının basit usulde vergi mükellefi olduğu ve esnaf odasına kayıtlı olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda uyuşmazlık konusunun, tarafların her ikisinin birden ticari işletmesiyle ilgili olmadığı gibi eldeki davanın, tarafların ticari işletmesiyle ilgili olup olmamasına bakılmaksızın Türk Ticaret Kanunu veya diğer kanunlarda Asliye Ticaret Mahkemesinin bakacağı davalar arasında da bulunmadığı anlaşıldığından davanın genel hükümlere göre Asliye Hukuk Mahkemesinde görülmesi gerekmekte olup, mahkemece verilen görevsizlik kararı yerinde olduğundan davacı vekilinin istinaf başvurusunun reddi gerekmektedir.

H Ü K Ü M : Yukarıda açıklanan nedenlerle;

1-Sakarya Asliye Ticaret Mahkemesinin 04.03.2025 tarihli 2024/838 Esas, 2025/139 Karar sayılı görevsizlik kararı usul ve yasaya uygun bulunduğundan, HMK'nun 353/1-b-1 maddesi gereğince davacı vekilinin istinaf başvurusunun ESASTAN REDDİNE,

2-Yürürlükteki Yargı Harçları Tarifesi gereğince davacıdan alınması gereken istinaf karar harcı peşin olarak alındığından yeniden harç alınmasına yer olmadığına,

3-Davacının istinaf başvurusu için yapmış olduğu giderlerin kendi üzerinde bırakılmasına, harcanmayan istinaf gider avansının yatırana iadesine,

4-Karar tebliği, harç takibi ve avans iade işlemlerinin ilk derece mahkemesince yerine getirilmesine,

Dair, dosya üzerinde yapılan inceleme sonunda HMK.362/1-a maddesi gereğince kesin olmak üzere oybirliği ile karar verildi.

SAMSUN BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

1. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2025/1362
Karar No. 2025/1306
Tarihi: 28.05.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/394

ÖZETİ: Talep; ihtiyati haczin reddine ilişkin ara kararının kaldırılmasına yöneliktir. İlk derece mahkemesince davacı vekilinin ihtiyati tedbir talebi reddedilmiş; davacı vekili tarafından redde yönelik olarak süresinde istinaf kanun yoluna başvurmuştur. 6100 sayılı HMK.nun 394/5. maddesinde ihtiyati tedbirle ilgili yerel mahkemece itiraz üzerine tesis edilen karara karşı kanun yoluna başvurulabileceği öngörülmüş, aynı yasanın “İstinaf yoluna başvurulabilen kararlar” başlıklı 7251 sayılı yasanın 34/2 Maddesi ile değişik 341/1-b maddesinde ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz taleplerinin reddi kararları, karşı tarafın yüzüne karşı verilen ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kararları, karşı tarafın yokluğunda verilen ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararlarına karşı yapılan itiraz üzerine verilen kararlara karşı istinaf yoluna başvurulacağı hükme bağlanmıştır. Dosya içeriğine, toplanan delillere, kararın dayandığı yasal ve hukuksal gerekçeye ve delillerin taktirinde ve değerlendirilmesinde bir isabetsizlik bulunmamasına göre, ilk derece mahkemesince ihtiyati haciz talebinin reddine karar verilmiş olmasında, usul ve esas yönünden yasaya aykırı bir durum bulunmadığı anlaşılmakla, davacı vekilinin istinaf başvurusunun Hukuk Muhakemeleri Kanununun 353/1-b.1 maddesi gereğince esastan reddine karar verilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmış olup, aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

Samsun Asliye Ticaret Mahkemesinin 27/03/2025 tarih ve esas sayılı (derdest) ihtiyati haczin reddi ara kararına karşı, davacı vekili tarafından istinaf kanun yoluna başvuru üzerine, dosya üzerinde yapılan inceleme neticesinde;

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ :

İDDİA: Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; Müvekkili davacı ile davalı şirket arasında akdedilen hizmet alım sözleşmesi zımında, doğacak vergilerden kaynaklı sorumluluğun davalıya ait olduğunu fakat davalının damga vergisi mükellefinin davacı olduğundan bahisle açtığı davanın kabul ile sonuç-

landığını ve bunun üzerine davacının 14.643,90-TL vergi ve 10.455,74-TL gecikme zammı olmak üzere toplam 25.099,64-TL ödeme yapmak mecburiyetinde kaldığını, oysa ifade edildiği üzere vergilerden kaynaklı sorumluluğun davalıya ait olduğunu ve sözleşme bedelinin içinde vergilerin de bulunduğunu beyanla, 25.099,64-TL'nin ödeme tarihlerinden itibaren işleyecek avans faiziyle birlikte davalıdan tahsilini talep ve dava etmiş, davalı şirketin borca yeter miktarda taşınır ve taşınmaz malları ile üçüncü kişilerdeki hak ve alacakları üzerine ihtiyati haciz konulmasını istemiştir.

SAVUNMA:Davalı tarafa usulüne uygun olarak tebligat yapılmıştır.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARAR ÖZETİ: İlk derece mahkemesince verilen 27/03/2025 tarihli ara karar neticesinde;

"İhtiyati haciz istemine konu tutarın iade edilmesi gerekip gerekmediği, başlı başına eldeki davanın konusu olup, daha davanın bidayetinde davacının haklı olduğu yönünde bir değerlendirme yapılmasına usulen olanak yoktur. Ayrıca, gerek sorumluluğun ve gerekse iade edilmesi gerekli tutarın belirlenmesi için tahkikat yürütülmesi lazım gelmektedir.

Bu sebeplerle, ihtiyati haciz koşullarının gerçekleşmediği" gerekçeleri ile;"-İhtiyati haciz talebinin reddine, "dair karar verilmiştir.

İSTİNAF SEBEP VE GEREKÇESİ:

Davacı vekili istinaf başvuru dilekçesinde özetle; Dava dosyasına hizmet sözleşmesi ve idari şartname sunulmuş olup sorumluluğun davalı şirkette olduğu açık olmasına ve yaklaşık olarak alacağın varlığı ispat edilmesine rağmen verilen ret kararı usule aykırı olduğunu, davalının mallarını kaçırma ve dava sonucunda sorumlu oldukları miktarı ödememe ihtimalleri yüksek olduğunu, bu nedenle Kuruluşunun alacağının karşılıksız kalmaması ve kamu zararı oluşmaması açısından davalı şirketin borca yeter miktarda taşınır ve taşınmaz malları ile üçüncü kişiler nezdinde doğmuş ve doğacak tüm hak ve alacakları ile hak edişleri üzerine ihtiyaten haciz konulmasına ilişkin karar verilmesi gerektiğini, ihtiyati haciz kararı verilmez ise kuruluşunun açısından telafisi olmayan zarar söz konusu olacağını, bu nedenle kararın kaldırılması için istinaf talebinde bulunmuştur.

UYUŞMAZLIK KONUSU OLAN HUSUSLAR :

Taraflar arasındaki uyuşmazlık, ihtiyati tedbir koşullarının mevcut olup olmadığı, kararın eksik incelemeye ve/veya yanılıklı değerlendirmeye dayalı bulunup bulunmadığı noktasında toplanmaktadır.

DELİLLER: Yapılan yargılama, toplanan deliller ve tüm dosya kapsamı,
DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE:

Samsun Asliye Ticaret Mahkemesinin 27/03/2025 tarih ve esas sayılı (derdest) ihtiyati haczin reddi ara kararına karşı, davacı vekili tarafından istinaf kanun yoluna başvuru üzerine, dosya üzerinde yapılan inceleme neticesinde;

Talep; ihtiyati haczin reddine ilişkin ara kararının kaldırılmasına yöneliktir.

İlk derece mahkemesince davacı vekilinin ihtiyati tedbir talebi reddedilmiş; davacı vekili tarafından redde yönelik olarak süresinde istinaf kanun yoluna başvurmuştur.

6100 sayılı HMK.nun 394/5. maddesinde ihtiyati tedbirle ilgili yerel mahkemece itiraz üzerine tesis edilen karara karşı kanun yoluna başvurulabileceği öngörülmüş, aynı yasanın “İstinaf yoluna başvurulabilen kararlar” başlıklı 7251 sayılı yasanın 34/2 Maddesi ile değişik 341/1-b maddesinde ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz taleplerinin reddi kararları, karşı tarafın yüzüne karşı verilen ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kararları, karşı tarafın yokluğunda verilen ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararlarına karşı yapılan itiraz üzerine verilen kararlara karşı istinaf yoluna başvurulacağı hükme bağlanmıştır.

Dosya içeriğine, toplanan delillere, kararın dayandığı yasal ve hukuksal gerekçeye ve delillerin taktirinde ve değerlendirilmesinde bir isabetsizlik bulunmamasına göre, ilk derece mahkemesince ihtiyati haciz talebinin reddine karar verilmiş olmasında, usul ve esas yönünden yasaya aykırı bir durum bulunmadığı anlaşılmakla, davacı vekilinin istinaf başvurusunun Hukuk Muhakemeleri Kanununun 353/1-b.1 maddesi gereğince esastan reddine karar verilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmış olup, aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM : Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

1-Davacı vekilinin istinaf başvurusunun Hukuk Muhakemeleri Kanununun 353/1-b.1 maddesi gereğince ESASTAN REDDİNE,

2-Alınması gereken istinaf karar harcı peşin alınmış olmakla, yeniden alınmasına yer olmadığına,

3-İstinaf başvurusunda bulunan davacı tarafından yatırılan istinaf gider avansından arta kalan tutarın HMK 333. Maddesi uyarınca karar kesinleştiğinde yerel mahkemesince İADESİNE,

4-İş bu kesin kararın hukuku bilgilendirme hakkı kapsamında taraflara yerel mahkemece tebliğine,

5-İstinaf incelemesi duruşmalı yapılmadığından vekille temsil olunan davalı lehine avukatlık ücreti taktirine yer olmadığına,

Dair, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunun 362/1-f maddesi uyarınca kesin olarak dosya üzerinden yapılan inceleme sonucunda oy birliğiyle karar verildi. 28/05/2025

**TEKİRDAĞ BÖLGE
İDARE MAHKEMESİ
4. HUKUK DAİRESİ**

Esas No. 2025/210
Karar No. 2025/200
Tarihi: 26.02.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/266, 279, 281, 297
213 s. VUK/230

ÖZETİ: *İstinaf incelemesine konu karar başlığında; mahkemenin adının altına "3 NOLU KALEM" ibaresinin yazılacağına ilişkin HMK'da hüküm bulunmaması karşısında anılan ibarenin yer alması, tarafların ve vekillerinin adreslerinin yer almaması, 6100 sayılı HMK'nın 297.maddesine aykırı ise de bu eksiklik mahallinde her zaman düzeltilebileceğinden eleştirilmekle yetinilmiştir. Ayrıca ara buluculuk ücretinin davalıya yüklenmesi hatalı ise de bu konuda davalı istinafi bulunmadığından bu husus eleştirilmekle yetinilmiştir. Dosya kapsamına göre; kararın dayandığı bilgi - belge ve delillerle, yasaya uygun gerekçirici nedenlerde isabetsizlik bulunmadığı, davacının alacağı -nın varlığını ve alacağının miktarını ispatlayamadığı, ileri sürülen istinaf sebepleri dikkate alındığında; mahkemenin vakıa ve hukuki değerlendirmesinde usul ve esas yönünden yasaya aykırılık bulunmadığı, HMK'nın 355. maddesi uyarınca kamu düzenine ilişkin konularda da kararın esasına etkili bir aykırılık bulunmadığı nazara alınarak, davacının istinaf sebepleri yerinde görülmediğinden istinaf kanun yolu başvurusunun HMK m.353/1-b-1 gereğince esastan reddine karar verilmesi gerekmiştir.*

İstinaf incelemesi için Dairemize gönderilen dosyanın ilk incelemesi tamamlanmış olmakla HMK'nın 353. ve 356. maddeleri gereğince; dosya içeriğine ve kararın niteliğine göre sonuca etkili olmadığından duruşma yapılmasına gerek görülmeden dosya üzerinden yapılan inceleme sonucunda;

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ :

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ :

DAVA: Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; adresinde faaliyet gösteren davalı'nin fabrika tesisinde çatı panellerinin marka çatı panelleri ile demontaj - montaj kaplaması işini müvekkili şirketin eksiksiz ve tam olarak bitirdiğini, davalıya teslim ettiğini, 26.04.2023 tarihli ticari fatura ile işi hukuki olarak da teslim ettiklerini, konu ile ilgili sözleşme incelendiğinde madde üç (birim fiyat ve toplam metraj) montajı yapılacak panellerin USD/m²+KDV olarak verildiğini, işin toplam tutarının USD (Amerikan Doları) cinsinden verildiğini, aynı sözleşmenin dördüncü maddesinde ödemelerin nasıl yapılacağının gösterildiğini, burada da peşin ve vadeli çekler ile ödemenin yapılacağının açık olarak belirtildiğini, yine dördüncü maddenin alt kısmında ödemelerin 19.04.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Türk Parasını Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ'e istinaden yabancı para tahsila-

tının yapılmayacağını kararlaştırıldığını, döviz borçlarının Türk lirası olarak tahsil edileceği, ödemenin yapılacağı gün'nin efektif satış kuru bilgisine göre kur hesaplanıp cari hesaba işleneceği hükmünün açıkça belirtildiğini, tarafların sözleşmeyi onayı ile karşılıklı kabul ederek imza altın alındığını, ödemelerin Türk lirası olarak verildiğini, verildiği tarihteki efektif kuruna göre USD (Amerikan Doları)'na çevrildiğini, sözleşmeye göre yapılan iş bedelinin 150.586,29 USD (Amerikan Doları) olduğunu, gelen ödemelerin vadelerinde 142.060,46 USD (Amerikan Doları) ödeme yapıldığını, davalı firmanın 8.525,83 USD (Amerikan Doları) borcunun olduğunu görüleceğini beyanla davanın kabulü ile cari hesaptan kaynaklanan 8.525,83 USD (Amerikan Doları)'nın kararın verildiği tarihteki Bankası kuruna göre Türk Lirası cinsinden belirlenecek tutarına işleyecek ticari faiziyle birlikte davalıdan tahsiline karar verilmesini talep etmiştir.

CEVAP: Davalı vekili beyan dilekçesinde özetle; süresinde davaya cevap vermeyerek HMK m. 128 kapsamında iddia olunan vakıaları inkâr kapsamında olmak üzere; taraflar arasında müvekkiline ait fabrikanın çatı işinin yapımı ile ilgili sözleşme imzalandığını, davacının üstlendiği işi süresinde bitirip teslim edememesi ve ayıplı imalat yapması nedenlerinden dolayı temerrüde düşüğünü, davacının söz konusu temerrütleri nedeniyle müvekkili şirketin uğradığı zararlar hakkında dava açma haklarının saklı olduğunu, müvekkili şirketin davacının üstlendiği işi süresinde bitirip teslim edememesi ve ayıplı imalat yapması nedenlerinden dolayı temerrüde düşmesine rağmen mezkûr işin bedelini 3 adet havale, 6 adet çekle olmak üzere toplam TL olarak davacıya ödediğini, belirtilen ödemelerin davacı yanca da kabulünde olduğunu, davacının taraflar arasındaki sözleşmenin 4. maddesinde yazılı "...Döviz borçları TL olarak tahsil edilecek olup ödemenin yapılacağı gün 'nin efektif satış kuru bilgisine göre kurlanıp cari hesaba işlenecektir..." şeklindeki sözleşme hükmü uyarınca kur farkına ilişkin alacak talebinde bulunduklarını, kabul anlamına gelmemek üzere müvekkili şirket tarafından sözleşmede yazılı cinsinden ödemelerinin havalenin yapıldığı tarihteki ve çekin teslim edildiği tarihteki kurunu esas alarak ödemede bulunulduğunu, müvekkili şirketin ödemekle yükümlü olduğu başkaca bir kur farkı borcunun bulunmadığını, kur farkına esas olan faturalara yönelik ödemelerin çekle yapılması halinde çek bir ödeme aracı olduğundan çek üzerindeki bedel dışında herhangi bir kur farkı talep edemeyeceğinin

istikrar kazanmış bir uygulama olduğunu beyanla iddia olunan vakıaları inkâr ile davanın reddinin gerektiğini savunmuştur.

İLK DERECE MAHKEMESİNİN KARAR ÖZETİ : "...Taraflar arasındaki uyuşmazlık esas itibarıyla kur farkı alacağından kaynaklanmaktadır. (sözleşme ve fatura yabancı para birimi üzerinden düzenlendiğinden ve ödemeler TL olarak yapıldığından davacı esas itibarıyla kur farkını talep etmektedir.) ...

Öncelikle kur farkı alacağının talep edilebilmesi, taraflar arasındaki sözleşmede bu konuda bir hüküm bulunmasına veya akdi ilişkinin yabancı para cinsinden olmasına bağlıdır. (Yargıtay 19 HD'nin 10/04/2018 tarihli 2016/17240 E., 2018/1950 K. sayılı kararı; 19/12/2017 tarihli 2016/12505 E., 2017/8069 K. sayılı kararı). Faturaların yabancı para birimi üzerinden düzenlenmesi taraflar arasında dövizde endeksli ticari ilişki bulunduğunu ispata yeterlidir (Yarg. 19 HD 05/12/2019 2018/965 Esas

2019/5447 Karar). ... Sözleşmede aksine bir hüküm yoksa ödemenin çekle yapılması halinde kur farkının fiyatlandırılarak çekin miktar hanesine yazıldığı kabul edilmektedir. (Yargıtay 19 HD'nin 20/04/2016 tarihli 2015/16900 E., 2016/6896 K. sayılı kararı; 14/11/2013 tarihli 2013/14587 E., 2014/17996 K. sayılı kararı). Ödemeyi Türk Lirası üzerinden çek olarak kabul eden tarafın bu aşamadan sonra kur farkı istemeyeceğinin kabulü gerekir. Yargıtay'ın yerleşik içtihatları da bu yöndedir. (Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 18/01/2021 tarih 2020/4821 E. 2021/65 K.; 19/04/2022 tarih 2020/7585 E. 2022/3142 K. Sayılı içtihatları). ... Yukarıda açıklanan Yargıtay kararlarında da belirtildiği üzere, kural olarak kur farkı istenebilmesi mümkün ise de; dava konusu uyuşmazlıkta davalının ödemelerin bir

kısmını banka üzerinden bir kısmını çekle ödemede bulunduğu hususunda bir ihtilaf bulunmadığı, çek bir ödeme vasıtası olup, döviz üzerinden düzenlenmesi mümkün olduğu gibi, bedel hanesi verildiği andaki döviz satış kuru üzerinden hesap edilerek de doldurulabileceği, buna rağmen ödemeyi Türk Lirası üzerinden çek olarak kabul eden davacının bu aşamadan sonra kur farkı istemeyeceğinin kabulü ile davalı tarafça yapılan ödemelerin çeklerin verildiği tarihteki kur üzerinden Yabancı para birimine çevrilerek hesaplama yapılması gerekir. Çeklerin verildiği tarihteki kura göre hesaplama yapan 02/09/2024 tarihli bilirkişi raporunun b seçeneğine göre kur değerlendirme günü banka aracılığı ile yapılan ödemelerde o günün kuru, çekler için ise çek tesliminin yapıldığı günün kuru alınarak yapılan hesaplama uyarınca söz konusu ticari ilişkiden kaynaklı olarak davalının davacıya borcunun kalmadığı tespit edildiğinden..." gerekçesi ile davanın reddine karar vermiştir.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ:

Davacı vekilinin 16.01.2025 tarihli süresinde bulunan istinaf dilekçesinde özetle; dava dilekçesi, bilirkişi raporuna beyanlar, yargılama aşamalarındaki yazılı ve sözlü beyanlarını aynen tekrar ile, İlk Derece Mahkemesi tarafından hatalı değerlendirme ile hükme varıldığını, tarafların serbest iradeleri ile kabul ettikleri sözleşmenin 4. maddesi ile ödemelerin 19.04.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan Tebliğe istinaden yabancı para tahsilatının yapılamayacağına, döviz cinsinden olan borçların TL olarak tahsil edileceğinin, döviz cinsinin ödemenin yapılacağı gün'nin efektif satış kur bilgisine göre hesaplanıp cari hesaba işleneceğinin kararlaştırıldığını, açıkça sözleşme ile taraflar

arasındaki dövizle dayalı ticari ilişkide döviz ile tahsilatın yasal düzenleme gereği mümkün olmaması sebebiyle TL ile

yapılan tahsilat sonrası oluşabilecek kur farkının istenebileceğinin hükmü altına alındığını, müvekkili tarafından eser sözleşmesine uygun olarak çatının yapımı ifasının tam gerçekleştirildiğini, bu nedenle bedele hak kazandıklarını, bakiye alacaklarının bulunduğunu, kararın kaldırılması ile davanın kabulü ile cari hesaptan kaynaklanan 8.525,83 USD (Amerikan Doları) kararın verildiği tarihteki Bankası kuruna göre Türk Lirası cinsinden belirlenecek tutara göre ticari faiziyle birlikte davalıdan tahsiline karar verilmesini talep etmiştir.

Davalının 24.01.2025 tarihli davacının istinaf kanun yolu başvurusuna cevap dilekçesinde özetle; davacı tarafından iddia olunan vakıaları inkar kapsamında yargılama aşamalarındaki beyanlarını tekrarlar davacıya sözleşmede kararlaştırıldığı gibi dövizin ödenme tarihindeki efektif satış kuru baz alınarak ödemelerde bulunduklarını, davacıya borçlarının kalmadığını, yapılan ödemelerin davacı kabulünde olduğunu, kur farkının bu aşamada istenemeyeceğini beyanla, davacının istinaf kanun yolu başvurusunun reddine karar verilmesini savunmuştur.

DELİLLER:

.....Asliye Ticaret Mahkemesinin 04.12.2024 tarihli Esas - Karar sayılı kararı ve tüm dosya kapsamı.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE:

Taraflar arasında uyuşmazlık konusu olan - olmayan hususlarla bunlara ilişkin delillerin tartışılması, ret ve üstün tutulma sebepleri, sabit görülen vakıalarla bunlardan çıkarılan sonuç ve hukuki sebep şu şekildedir:

Dava; davalıya ait fabrikanın çatı panellerinin davacı tarafından demontaj - montaj kaplaması işinin (eser sözleşmesi) ifası kapsamında, davalının davacıya sözleşme gereği ödemesi gereken bedelin döviz kur farkından dolayı eksik kaldığı, davalının bakiye alacak için borçlu olduğu iddiası ile açık hesaptan kaynaklanan döviz kur farkına dair alacak istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi tarafından, davanın reddine karar verilmiş, karara karşı davacı tarafından istinaf kanun yoluna başvurulmuştur.

İstinaf incelemesi HMK'nın 355. maddesi uyarınca istinaf sebepleri ile sınırlı olarak ve kamu düzeni yönünden yapılmıştır.

Uyuşmazlık, döviz kur farkı alacağının varlığı ve varsa miktarı neticesine göre, davanın reddine dair İlk Derece Mahkemesi kararının yerinde olup olmadığı noktasındadır.

Açık hesap ilişkisi, kanunlarda düzenlenmemiş olup ticari hayatın akışı içerisinde ortaya çıkmış ve yaygın şekilde kullanılmaktadır. Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarına göre, açık hesap ilişkisi “önceki borçlar tahsil edilmemesine

rağmen taraflar arasındaki ticari ilişkinin devam etmesi durumu” olarak tanımlanmıştır. Cari hesap ilişkisi ise, açık hesap ilişkisinden farklı olup tarafların herhangi bir hukuki sebep veya ilişkinden doğan alacaklarını teker teker ve ayrı ayrı istemekten karşılıklı olarak vazgeçip bunları kalem kalem alacak ve borç şekline çevirerek hesabın kesilmesinden sonra çıkacak artan tutarı

isteyebileceklerine ilişkin sözleşmedir. Öncelikle somut davada her ne kadar davacı tarafından dava sebebi cari hesap olarak belirlenmiş ise de; davada hukuki nitelendirme hakkı hakimnin olmakla, davacı- alacaklının cari hesap tanımlaması ile bağlı kalınması söz konusu olmayıp, yapılan yargılama ve tarafların ticari kayıt ve defterlerinin incelenmesi sonucunda söz konusu alacağın "açık hesap"tan kaynaklandığı belirlenmiştir.

6102 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (213 sayılı Kanun) 229 ve 230'uncu maddesi birlikte değerlendirildiğinde ayrıca uyuşmazlığın çözümü için “fatura” kavramı üzerinde durulmasında yarar vardır.

6102 sayılı Kanun'da fatura tanımlanmamış; 213 sayılı Kanun'un 229'uncu maddesinde: "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesikadır" şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre fatura, ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını ölçüsünü fiyatını ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulası niteliğinde olup sözleşmenin yapılmasından sonra düzenlenen ve sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili bir belgedir (Türk Hukuk Kurumu: Türk Hukuk Lûgatı, Ankara 2021, s. 373). Diğer taraftan 6102 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin birinci fıkrası; "Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da fatura gösterilmesini isteyebilir.

" hükmünü haizken ikinci fıkrasında; "Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır

" hükmü yer almaktadır. Buna göre ticari işletmeye ilişkin olarak ve belli faaliyetlerde bulunma hâlinde tacirler tarafından o faaliyetle ilgili olan karşı taraf adına düzenlenmesi gereken ticari bir belge niteliğindeki fatura, sözleşmenin yapılması ile ilgili değil; taraflar arasında yapılmış bir satım, hizmet istisna ve benzeri sözleşmenin ifa safhası ile ilgili bir belgedir. Öyle ki, taraflar arasında bu tür bir sözleşme ilişkisi yoksa düzenlenen belge fatura olmayıp, olsa olsa öneri mahiyetinde kabul edilebilecek bir belgedir ve elbette bu belgeye itiraz edilmemesinin 6102 sayılı Kanun'un 21/2 maddesi anlamında sonuç doğurması da beklenemez.

6102 sayılı Kanun'un 21/2 maddesi gereğince gönderilen faturaya sekiz gün içinde itiraz olunmaması hâlinde fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması için, faturayı düzenleyen kişinin ticari işletmesi icabı mal satmış, imal etmiş ya da iş görmüş bir tacir olması gerekir. Bunun doğal sonucu olarak da; esnafın gönderdiği faturaya itiraz olunmaması fatura içeriğini kabul etme sonucunu doğurmaz. Görüldüğü üzere bu düzenleme ile faturanın özellikle tacirler arasında ifaya yönelik bir ispat aracı olduğu, süresinde itiraz edilmemekle içerikten sayılan hususlar yönünden düzenleyen lehine, adına fatura düzenlenenin aleyhine bir karine getirilmiştir. Bu karine faturanın ispat gücüne yönelik bir düzenlemeyi ortaya koymaktadır. Ne var ki fatura, düzenleyen aleyhine delil olduğu gibi kendisi faturayı düzenlemediği hâlde tebliğinden itibaren sekiz gün içinde itiraz etmeyen aleyhine de delil olabilecektir.

Faturanın adına tanzim edilen aleyhine ispat vasıtası olması, başka bir deyişle faturayı alan kişinin fatura kendinden sadır olmamakla birlikte aleyhine delil teşkil etmesi 6102 sayılı Kanun'un 21/2. maddesinde düzenlenen bu karineden kaynaklanmaktadır. Bu itibarla fatura düzenleyen tacirin anılan karineden yararlanabilmesi için fatura tanzim edenle, adına fatura tanzim edilen arasında akdî ilişki bulunması, faturanın akdin ifasıyla ilgili olarak düzenlenmesi gerekir. Fatura, sözleşmenin kurulması safhasıyla ilgili olmayıp ifasına ilişkin olduğundan öncelikle temel bir borç ilişkisinin bulunması gerekir. 6102 sayılı Kanun'un 21/2. maddesinde düzenlenen karine aksi ispat edilebilen adi bir karine olduğundan sekiz gün içinde faturaya itiraz edilmesi durumunda fatura içeriğinin doğru olduğunu faturayı düzenleyen tacirin ispat etmesi gerekir.

6102 sayılı Kanun'un 21/2. maddesi, niteliği gereği faturaya yazılması gereken hususlar, başka bir deyişle olağan içeriği bakımından uygulanır. Faturanın içeriğinin nasıl olması gerektiği konusunda 6102 sayılı Kanun'da özel bir hüküm bulunmamakta, sadece 6102 sayılı Kanun'un 21/2 maddesinde faturanın içeriğinden söz edilmektedir. Faturanın zorunlu ve olağan içeriğinin nasıl olması gerektiği 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Bu itibarla 213 sayılı Kanun'un 230'uncu maddesi gereğince faturada en az; faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunmalıdır.

Görüldüğü üzere 6102 sayılı Kanun'un 21/2. maddesine göre süresinde itiraz olunmamak suretiyle kabul edildiği varsayılan fatura içeriği ancak sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak faturada yer alması olağan sayılan satılan malın cinsi veya yapılan işin adedi, türü, bedeli gibi hususlara ilişkin olabilir. Sözleşmenin kuruluşu aşamasında başta var olmayıp, ifa ile ilgili hususlarda sözleşmeyi değiştiren ve diğer tarafın durumunu ağırlaştıran kayıtların sonradan faturaya konulması durumunda -ki buna muhatabınca itiraz edilmese dahi-

bu kayıtların faturanın zorunlu ve olağan içeriğinden kabul edilmesi, düzenlemenin şekline olduğu kadar amacına da aykırı düşecektir. Dolayısıyla faturaya sekiz gün içinde itiraz edilmemesi durumunda faturanın olağan içeriği dışında kalan konular bakımından 6102 sayılı Kanun'un 21/2. maddesinde öngörüldüğü şekilde ispat yükü yer değiştirmiş olmaz. Örneğin "vade farkı kaydı" olarak nitelendirilen kayıtlar, başka bir deyişle fatura bedelinin vadesinde ödenmemesi durumunda bu bedele oransal olarak hesaplanıp eklenecek meblağa ilişkin kayıtlar, sözleşmenin ifası aşaması ile ilgili olmadığından faturanın olağan içeriğine dahil değildir (Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulunun 27.06.2003 tarihli ve 2001/1 Esas, 2003/1 Karar sayılı kararı).

Tacir olmanın hükümleri TTK'nın 18. maddesi "... (2) Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir. (3) Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshetme, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır. ..." hükmünü haiz olmakla, eldeki davada tarafların tüzel kişi ticaret şirketi tacirler olması sebebiyle, taraflar arasındaki hukuki ilişki - ticari eser sözleşmesi olmakla davada dürüst davranma genel kuralı kapsamında basiretli tacir ilkesi gözetilmelidir.

Taraflar arasında akdedilen 25.11.2022 tarihli sözleşmenin konusu, davanın fabrikasının davacı tarafından "çatı panellerinin Assan marka çatı paneli ile demontaj-montaj kaplanması" işidir. Davacı tarafından Assan marka çatı panelinin temininin yanı sıra, davalı fabrikasının çatısında bulunan çatı panellerinin demontajı ve Assan marka çatı panellerinin montaj işinin de kendisi tarafından gerçekleştirileceği dikkate alındığında, anılan sözleşme niteliği itibarıyla yürürlükte olan TBK m. 470 vd. hükümlerine göre yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği eser sözleşmesi olarak nitelendirilmiştir.

Somut olayda işin teslimine ilişkin bir tutanak bulunmamaktadır. Ancak mahkeme tarafından yapılan keşifte, teknik inceleme sonucu sözleşmeye konu olan imalatların sözleşme kapsamında tamamlandığı ve davalı uhdesindeki iş yerinde bulunduğu belirlenmiştir. Davalı iş sahibi tarafından teslimin süresi içerisinde yapılmadığı savunulmuş ve dava hakkı saklı tutulmuş ise de bu iddiasına yönelik bir bilgi, belge ve delile dosyada rastlanmamıştır.

Sözleşmenin 2. maddesinde malzeme tanımına yer verildiği, sözleşme konusu "0,50mm-0,40mm BGS arası 40 mm PIR" malzemenin birim m² değerinin 20,55 USD + KDV, montajı yapılacak malzeme miktarının 5.500 m² olduğu, toplam malzeme bedelinin 113.025 USD + KDV tutarının 20.334,50 USD olmak üzere toplam iş bedelinin KDV dahil 133.369,50 USD olarak döviz cinsi dolar üzerinden kararlaştırıldığı, davacı tarafından düzenlenen 26.04.2023 tarihli numaralı faturada ise işçilik ücreti ile malzeme bedeli

farklı kalemler olarak gösterilerek solar kepli panelmm birim fiyatı 19,50 USD, işçilik ücreti 1,00 USD olmak üzere belirlendiği, bu haliyle sözleşmedeki birim bedelin (19,50 + 1,00) 20,55 USD ile uyumlu olduğu; ancak sözleşmede montajı yapılacak malzeme miktarı 5.500 m² olarak kararlaştırılmış ise de faturada yapılan işin miktarına ilişkin kaydın 6.210 m² olarak yer verilmiş olduğu, bu metraj üzerinden 127.615,50 USD + 22.970,79 USD (KDV) olmak üzere 150.586,29 USD fatura düzenlendiği, faturanın TL karşılığı olarak da 2.925.680,80 TL gösterildiği, anılan faturaya TTK m. 21/2 hükmü uyarınca yasal 8 günlük süre içerisinde itiraz edilmediği, faturanın ticari defterlerde kayıtlı olduğu, davalı ve davacı tarafından anılan faturanın formlarının da ayrı ayrı beyan edildiği, formlarının birbiri ile uyumlu olduğu, taraflar arasındaki sözleşme uyarınca yapılacak işin miktarı 5.500 m² olarak kararlaştırılmış ise de davalı taraf faturaya itiraz etmeyerek defterlerine kaydettiğinden, Yargıtay kararları uyarınca 6.210 m²'lik işin yapıldığı, bu metre kare üzerinden sözleşmede belirlenen birim fiyatı olan 20,55 USD ile çarpıldığında toplam iş bedelinin (6.210 X 20,55) 127.615,50 USD + 22.970,79 USD (KDV) olmak üzere 150.586,29 USD olduğu, somut ihtilafta montaj-demontaj işine konu çatı panelleri alüminyum olup, alüminyum hammaddesi döviz cinsi maliyet kalemlerinden olduğu dolayısıyla taraflar arasında akdedilen 25.11.2022 tarihli sözleşmenin döviz cinsinden maliyet içeren eser sözleşmesi olarak değerlendirilmek suretiyle sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmaları mümkün bulunduğu, sözleşmenin satış sözleşmesi olarak değerlendirilmesi ihtimalinde ise sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırmaları mümkün olmakla birlikte ödemenin sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk lirası cinsinden yapılmasının zorunlu olacağı, davalı tarafından ödemelerin bir kısmının banka yoluyla bir kısmı çek tahsilatı yoluyla TL olarak yapıldığı, tarafların tutmak zorunda oldukları ticari defter beratlarının yasal süreler içinde yapıldığı, fiziki olarak tutmak zorunda oldukları envanter defteri tasdiklerinin yasal süreler içinde yapıldığı, TTK'ya göre sahibi lehine delil olma vasfını haiz olduğu, tarafların Türk lirası olarak cari hesaplarının birbiri ile uyumlu olduğu, taraflar arasındaki ihtilafın döviz cinsinden kararlaştırılan sözleşme bedelinin TL olarak ödenmesi sırasında oluşan kur farkına dayandığı, sözleşmenin ödemeler ile ilgili 4. maddesinde ödemelerin 19.04.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan Türk Parasını Koruma Hakkındaki 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğe istinaden yabancı para tahsilatı yapılmayacağı, döviz borçlarının TL olarak tahsil edilecek olup ödemenin yapılacağı gün efektif satış kur bilgisine göre kurlanıp cari hesaba işlenecektir şeklinde hükme yer verildiği belirlenmiştir.

6100 sayılı HMK m.266, 279, 281 uyarınca; bilirkişi raporu çözümü özel ve teknik değerlendirme, uzmanlığı gerektiren hususlarda iddia - savunma ile

toplanan bilgi - belge ve delillere uygun olacak nitelikte alınır. Bunun dışında raporda açıklama yapılması, hakim tarafından yapılması gereken hukuki nitelendirme ve değerlendirmelerin yapılması yasaktır. Rapora itiraz, belirsiz ve eksik olan teknik hususlar için açıklama yapılmasını istemektir. Bunun yanı sıra bilirkişi raporunun denetimi re'sen gözetilecek nedenlerle hakim tarafından da yapılır. Eğer taraf itirazı yerinde görülürse veya raporda hakim tarafından re'sen eksiklik ve / veya belirsizlik saptanırsa açıklama yapılması amacıyla ya ek rapor alınması ya da yeni bilirkişi raporu alınması cihetine gidilir. Raporun denetimi hakim tarafından yapılmakla birlikte belirsizlik ve / veya eksiklik bulunmuyorsa ya da hukuki bilgi ile çözümlenmesi gereken hususlarda açıklama yapılması bekleniyorsa, çözüm hukuki bilgi ile giderilebilecek nitelikte ise, itiraz yerinde bulunmayabilir. Zaten hukuki konularda bilirkişiye başvurulması da yasaktır.

Açıklanan hususlar gözetildiğinde; iddia - savunma - toplanan bilgi, belge, deliller ile davacı itirazlarının raporda ve gerekçeli kararda karşılandığı, Mahkemece bilirkişi raporuna atıfta bulunularak hüküm kurulduğu, raporun hangi nedenle hangi kısmının neden üstün tutulduğunun, neden itibar edilmediğinin/ edildiğinin karar yerinde tartışıldığı, Mahkeme tarafından hukuki yorum ile nihai sonuca doğru bir şekilde varıldığı belirlenmiştir.

Eldeki davada; USD olarak bedeli kararlaştırılan ve ödemesi nakit/havale/EFT ve çek ile yapılan ödemelerin ödeme ve çekin verildiği tarihe nazaran vadesinde TL olarak davacı tarafından tahsil edildiği, ödemelerin yapıldığı gün efektif satış kur bilgisine göre hesaplamanın yapıldığı, hesaplamaya ve ödemeye davacı tarafından ihtirazi kayıt konulmadığı ayrıca fazladan bakiye kur farkı bulunduğundan bahisle talepte bulunulabilmesi için taraflar arasında açıkça sözleşme/ protokol/ ticari teamül bulunmadığı tespit edilmekle, dosya kapsamı, mevcut delil durumu ve ileri sürülen istinaf sebepleri dikkate alındığında mahkemenin vakıa ve hukuki değerlendirmesinde usul ve esas yönünden yasaya aykırılık bulunmadığı, somut davadaki davacının kur farkı alacağının İlk Derece Mahkemesinin gerekçesinde belirlendiği üzere çekin ödeme vasıtası olduğu ve bedelinin TL olarak belirlenmesi karşısında davacı tarafından artık kur farkının talep edilemeyeceği bu nedenle davanın reddine hükümlenmesi yerinde bulunmuştur.

İstinaf incelemesine konu karar başlığında; mahkemenin adının altına "3 NOLU KALEM" ibaresinin yazılacağına ilişkin HMK'da hüküm bulunmaması karşısında anılan ibarenin yer alması, tarafların ve vekillerinin adreslerinin yer almaması, 6100 sayılı HMK'nın 297.maddesine aykırı ise de bu eksiklik mahallinde her zaman düzeltilebileceğinden eleştirilmekle yetinilmiştir. Ayrıca ara buluculuk ücretinin davalıya yüklenmesi hatalı ise de bu konuda davalı istinafı bulunmadığından bu husus eleştirilmekle yetinilmiştir.

Dosya kapsamına göre; kararın dayandığı bilgi - belge ve delillerle, yasaya uygun gerektirici nedenlerde isabetsizlik bulunmadığı, davacının alacağı- nın varlığını ve alacağının miktarını ispatlayamadığı, ileri sürülen istinaf sebepleri dikkate alındığında; mahkemenin vakıa ve hukuki değerlendirmesinde usul ve esas yönünden yasaya aykırılık bulunmadığı, HMK'nın 355. maddesi uyarınca kamu düzenine ilişkin konularda da kararın esasına etkili bir aykırılık bulunmadığı nazara alınarak, davacının istinaf sebepleri yerinde görülmediğinden istinaf kanun yolu başvurusunun HMK m.353/1-b-1 gereğince esastan reddine karar verilmesi gerekmiştir.

HÜKÜM : Gerekçesi yukarıda izah olunduğu üzere;

1-)..... Asliye Ticaret Mahkemesinin 04.12.2024 tarihli Esas - Karar sayılı karara karşı, davacının İSTİNAF KANUN YOLU BAŞVURUSUNUN HMK m.353/1-b-1 GEREĞİNCE ESASTAN REDDİNE,

2-)İstinaf kanun yoluna başvurma harcının Hazine'ye irat kaydına,

3-)Karar tarihinde yürürlükte bulunan Harçlar Tarifesi uyarınca alınması gereken istinaf karar harcı peşin alındığından yeniden harç alınmasına yer olmadığına,

4-)İstinaf kanun yoluna başvuru için yaptığı masrafların istinaf eden üzerinde bırakılmasına,

5-)İstinaf incelemesi duruşmalı yapılmadığından vekalet ücreti takdirine yer olmadığına,

6-)Artan avansların İlk Derece Mahkemesi tarafından HMK m.333'e uygun iadesine,

7-)Karar ilamının 6100 sayılı HMK'nın 359-(4) maddesi uyarınca; İlk Derece Mahkemesince taraflara tebliğine,

İlişkin; dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda dava konusu değer dikkate alındığında HMK m.362/1-a gereği KESİN olmak üzere oy birliğiyle karar verildi.

İDARİ GÖRÜŞLER

ADMINISTRATIVE OPINIONS

* Sirküler Listesi

Circular List

* Sirkülerler

Circulars

SİRKÜLER LİSTESİ
CIRCULAR LIST

VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ

NO	KONU
191	Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

SİRKÜLERLER

CIRCULARS

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ /191

Konusu: Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

Tarihi: 18/7/2025

Sayı: VUK-191/2025-12/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-21

İlgili olduğu maddeler: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 298, Geçici Madde 33

1. Giriş

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesi uyarınca, 2023 hesap dönemi sonunda ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30/12/2023 tarihli ve ikinci mükerrer 32415 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş ve uygulamaya yönelik bazı hususlar ile örnekli açıklamalara 20/2/2024 tarihli ve 165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1/11/2024 tarihli ve 176 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde yer verilmiştir.

Söz konusu düzeltme işlemlerinde kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranlarının belirlenmesi bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranları

165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin (12.3.) bölümünde ortalama ticari kredi faiz oranlarının belirlenerek ilgili dönemlerde Başkanlığımızca ayrıca açıklanacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, 2025/Nisan, 2025/Mayıs ve 2025/Haziran aylarına ilişkin ortalama ticari kredi faiz oranlarına aşağıda yer verilmiştir.

Dönem	Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı (%)
2025/Nisan	64,53
2025/Mayıs	64,96
2025/Haziran	65,41

Duyurulur.

Bekir BAYRAKDAR
Bakan a.
Gelir İdaresi Başkanı

RESMÎ GAZETE
ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL
GAZETTE

01.09.2025 - 30.09.2025 Tarihleri Arası
Between 01.09.2025 and 30.09.2025

RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE

MİLLETLERARASI ANTLAŞMALAR

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Kültür ve Turizm Bakanlığı, Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü Tarafından Temsil Edilen Türkiye Cumhuriyeti ile Birleşmiş Milletler Uyuşturucu ve Suç Ofisi (UNODC) Tarafından Temsil Edilen Birleşmiş Milletler Arasında Katkı Anlaşmasının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10360)	03.09.2025 33006
1992 Uluslararası Şeker Anlaşmasına İlişkin Olarak 26 Kasım 2021 Tarihinde Kabul Edilen Değişikliklerin Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10361)	06.09.2025 33009
Türkiye Tarımsal Gıda Sektörünün İstihdam ve Kırsal Refah İçin Dönüşümü Projesine İlişkin Olarak Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası ile İmzalanan Hibe Anlaşması	09.09.2025 33012
6 Mayıs 2025 Tarihinde İmzalanan Ekli Asya Kalkınma Bankasının Kamu Garantisi Olmayan Faaliyetlerine İlişkin Mektubun Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10383)	13.09.2025 33016
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu Arasında İstanbul'da Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu Küresel Ofisi Kurulmasına Dair Anlaşmanın Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10384)	13.09.2025 33016
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu Arasında Ev Sahibi Ülke Anlaşmasının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10385)	13.09.2025 33016
Türkiye Sanayinin Teknolojik Dönüşümü Projesine İlişkin Olarak Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası ile İmzalanan Hibe Anlaşması	30.09.2025 33033

YÖNETMELİKLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
İstanbul Arel Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.09.2025 33004
İstanbul Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.09.2025 33004
İstanbul Beykent Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.09.2025 33004
İstanbul Beykent Üniversitesi Yaz Öğretimi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.09.2025 33004
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği	01.09.2025 33004
Anadolu Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.09.2025 33005

Maltepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.09.2025 33005
Marmara Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.09.2025 33005
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Yabancı Dil Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	02.09.2025 33005
Bingöl Üniversitesi Tarımsal Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	03.09.2025 33006
İnsan Doku ve Hücrelerinden Elde Edilen Ürünler ve Bu Ürünler ile İlgili Merkezler Hakkında Yönetmelik	04.09.2025 33007
Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği	04.09.2025 33007
Radyo ve Televizyon Üst Kurulu Disiplin Amirleri Yönetmeliği	04.09.2025 33007
Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	05.09.2025 33008
Göçer Hayvanların Tanımlanması ve Nakilleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	05.09.2025 33008
Koyun ve Keçi Türü Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	05.09.2025 33008
Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	05.09.2025 33008
Ticaret Bakanlığı Personeli Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	05.09.2025 33008
Yazma ve Nadir Basma Eserlerin Tespit ve Tescili Hakkında Yönetmelik	05.09.2025 33008
Aile Hekimliği Sözleşme ve Ödeme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10375)	06.09.2025 33009
Sağlık Meslek Mensupları ile Sağlık Hizmetlerinde Çalışan Diğer Meslek Mensuplarının İş ve Görev Tanımlarına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik	06.09.2025 33009
Yatırım Alanlarının Belirlenmesine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik	06.09.2025 33009
Aksaray Üniversitesi Bağımlılıkla Mücadele Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	07.09.2025 33010
Boğaziçi Üniversitesi Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	07.09.2025 33010
Kütahya Sağlık Bilimleri Üniversitesi Ön Lisans, Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	07.09.2025 33010
Ostim Teknik Üniversitesi Yabancı Diller Yüksekokulu Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	07.09.2025 33010
Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	07.09.2025 33010
Doğuş Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	08.09.2025 33011

İzmir Tınaztepe Üniversitesi Yaşlı Bakımı Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	08.09.2025 33011
Süleyman Demirel Üniversitesi Yapay Zeka Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	08.09.2025 33011
Trakya Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliği	08.09.2025 33011
Yüksek İhtisas Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	08.09.2025 33011
Eskişehir Teknik Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	09.09.2025 33012
Eskişehir Teknik Üniversitesi Yabancı Dil Hazırlık Programı Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	09.09.2025 33012
Sivil Hava Ulaşımına Açık Havaalanlarında Yer Alan Terminaller ile Sıhhi İşyerleri İçin İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik (SHY-33B)'te Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.09.2025 33013
Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.09.2025 33014
Türkiye Adalet Akademisi Disiplin Amirleri Yönetmeliği	11.09.2025 33014
İstanbul Gedik Üniversitesi Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.09.2025 33014
İstanbul Gedik Üniversitesi Ön Lisans, Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.09.2025 33014
İstanbul Gedik Üniversitesi Türkçe Öğretimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.09.2025 33014
Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik	12.09.2025 33015
Saç Ekimi Birimleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.09.2025 33015
Türkiye Adalet Akademisi Teşkilatı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	12.09.2025 33015
Türk Silahlı Kuvvetleri, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı Sağlık Yeteneği Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10392)	13.09.2025 33016
Kilis 7 Aralık Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	13.09.2025 33016
Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Kuyumculuk, Süs Taşları, Takı Tasarım Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	13.09.2025 33016
Hacettepe Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.09.2025 33017
İstanbul Beykent Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.09.2025 33017

İstanbul Topkapı Üniversitesi Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	14.09.2025 33017
Kafkas Üniversitesi Önlisans ve Lisans Uzaktan Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	14.09.2025 33017
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	15.09.2025 33018
Iğdır Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	15.09.2025 33018
Şantiye Şefleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	16.09.2025 33019
Yapı Müteahhitlerinin Sınıflandırılması ve Kayıtlarının Tutulması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	16.09.2025 33019
Kültür ve Turizm Bakanlığı Disiplin Amirleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	16.09.2025 33019
Motorlu Araçlar ve Römorkları ile Bunlar İçin Tasarlanan Aksam, Sistem ve Ayrı Teknik Ünitelerin Genel Güvenliği ve Yapım Özellikleri Hakkında Yönetmelik (AB/2021/535)'te Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	16.09.2025 33019
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Yaz Okulu Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	17.09.2025 33020
Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu ve Kuruluşuna Dâhil Kurumların Telif Hakkı, Yayın ve Satış Yönetmeliği (Karar Sayısı: 10424)	18.09.2025 33021
Anadolu Üniversitesi Yabancı Diller Yüksekokulu Yabancı Dil Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	18.09.2025 33021
Yeditepe Üniversitesi Yabancı Dil Hazırlık Programları Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.09.2025 33021
İl Afet ve Acil Durum Müdürlükleri Arama ve Kurtarma Personeli Kıyafet Yönetmeliği	19.09.2025 33022
Türk Silahlı Kuvvetleri, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı Besleme Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.09.2025 33022
Türkiye Adalet Akademisi Yayın Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.09.2025 33022
Orman Yangınlarıyla Mücadelede Görev Yapan Gönüllüler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.09.2025 33022
Liman Devleti Denetimi Uygulama Yönetmeliği	20.09.2025 33023
Türkiye Adalet Akademisi Personeli Görevde Yükselme ve Ünvan Değişikliği Yönetmeliği	20.09.2025 33023
Beykoz Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği	21.09.2025 33024

KTO-Karatay Üniversitesi Havacılık ve Uzay Teknolojileri Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	21.09.2025 33024
KTO-Karatay Üniversitesi Kalkınma Odaklı Stratejik Araştırmalar Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	21.09.2025 33024
Anadolu Üniversitesi Üstün Yetenekliler Eğitimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	22.09.2025 33025
İstanbul Üniversitesi Milletlerarası Hukuk ve Tahkim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	22.09.2025 33025
Koç Üniversitesi Lisans ve Ön Lisans Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.09.2025 33025
Lokman Hekim Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Eğitim Öğretim Simülasyon Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	22.09.2025 33025
İstanbul Üniversitesi Farabi Avrasya Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	23.09.2025 33026
Millî Savunma Bakanlığı Personeli Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.09.2025 33027
6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Kapsamında Uygulanan İdari Para Cezalarına İlişkin Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.09.2025 33027
Tehlikeli Yüklerin Denizyoluyla Taşınması ve Yükleme Emniyeti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.09.2025 33027
Fenerbahçe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.09.2025 33028
Gümüşhane Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	25.09.2025 33028
İstanbul Rumeli Üniversitesi Yabancı Diller Bölümü İngilizce Hazırlık Sınıfı ve Yabancı Dil Dersleri Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.09.2025 33028
Organ Nakli Hizmetleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	26.09.2025 33029
Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Ölçme ve Değerlendirme Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	26.09.2025 33029
Kilis 7 Aralık Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	26.09.2025 33029
Gebze Teknik Üniversitesi Çevre ve İklim Değişikliği Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	27.09.2025 33030
İstanbul Atlas Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	28.09.2025 33031
İstanbul Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği	28.09.2025 33031
Erciyes Üniversitesi İş Sağlığı ve Güvenliği Eğitimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	29.09.2025 33032

Hakkari Üniversitesi Kadın ve Aile Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	29.09.2025 33032
İstanbul Üniversitesi Küresel Siyaset ve Yönetim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	30.09.2025 33033

TEBLİĞLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 4)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:10)	04.09.2025 33007
5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 5)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)	04.09.2025 33007
Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 331)	04.09.2025 33007
Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 55)	04.09.2025 33007
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 24)	04.09.2025 33007
Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:15)	04.09.2025 33007
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/22)	04.09.2025 33007
İnsan Doku ve Hücre Ürünlerinin Ruhsatlandırılması ve Bu Ürünlerin Üretim, İthalat, İhracat, Depolama ve Dağıtım Faaliyetlerini Yürüten Merkezler Hakkında Tebliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ	04.09.2025 33007
Mecburi Uygulamaya Alınan Ürünlere İlişkin Türk Standartlarına Dair Tebliğ (Tebliğ No: SGM 2022/40)'de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ (No: 2025/1)	05.09.2025 33008
Yataklı Sağlık Tesislerinde Yoğun Bakım Hizmetlerinin Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	06.09.2025 33009
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/6)	06.09.2025 33009
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/7)	06.09.2025 33009
Mali Suçları Araştırma Kurulu Genel Tebliği (Sıra No: 30)	09.09.2025 33012
İşkolu Tespit Kararları (No: 2025/73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89)	10.09.2025 33013
Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2025/4)	11.09.2025 33014
İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İhracat 2006/7)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2025/6)	11.09.2025 33014

Yerel Kalkınma Hamlesi Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	12.09.2025 33015
2026-2028 Dönemi Bütçe Çağrısı ve Eki Bütçe Hazırlama Rehberi	15.09.2025 33018 1. Mük.
Reeskont ve Avans İşlemlerinde Uygulanacak Faiz Oranlarının Tespiti	17.09.2025 33020
IQ Money Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para A.Ş.'nin Faaliyet İzninin İptal Edilmesine İlişkin Karar	17.09.2025 33020
Paypole Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para A.Ş.'nin Faaliyet İzninin İptal Edilmesine İlişkin Karar	17.09.2025 33020
Kredi Kartı İşlemlerinde Uygulanacak Azami Faiz Oranları Hakkında Tebliğ (Sayı: 2020/16)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/23)	18.09.2025 33021
Bankalarca Ticari Müşterilerden Alınabilecek Ücretlere İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Sayı: 2020/4)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/24)	18.09.2025 33021
Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 583)	19.09.2025 33022
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/8)	19.09.2025 33022
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/9)	19.09.2025 33022
Özelleştirme İdaresi Başkanlığının 18/09/2025 Tarihli ve 2025/ÖİB-K-11, 12 ve 13 Sayılı Kararları	19.09.2025 33022
İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	20.09.2025 33023
2025 Yılı Ağustos Ayına Ait Dahilde İşleme İzin Belgelerinin (D1) Listesi	21.09.2025 33024
2025 Yılı Ağustos Ayına Ait Yurt İçi Satış ve Teslim Belgelerinin (D3) Listesi	21.09.2025 33024
2025 Yılı Ağustos Ayına Ait Hariçte İşleme İzin Belgelerinin (H1) Listesi	21.09.2025 33024
2025 Yılı Ağustos Ayına Ait Firma Talebine İstinaden İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	21.09.2025 33024
2025 Yılı Ağustos Ayına Ait Resen İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	21.09.2025 33024
Ulusal Meslek Standartlarına Dair Tebliğ (No: 2025/8)	21.09.2025 33024
Ulusal Meslek Standartlarına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2015/2)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/9)	21.09.2025 33024
Atıksu Arıtma Tesislerinde Çalışan Teknik Personele İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	23.09.2025 33026

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 Zammi (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	2,87
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 şekilde 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 şekilde 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 şekilde 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 ödücü 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 tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar	(Binde 6)	(Binde 7,59)
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 6)	(Binde 7,59)
d) İcra dairelerince resmî daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 6)	(Binde 7,59)
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tâbidir):		
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerinde yazılı her gönderi maddesi için	(0,50 YTL)	(4,80 TL)
b) Vergi beyannameleri: (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28) ((f) bendi dâhil olmak üzere, beyanname verme süresi içerisinde düzeltme amacıyla verilen beyannameler hariç)		
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(18,00 YTL)	(672,40 TL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(24,00 YTL)	(898,20 TL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(12,00 YTL)	(443,70 TL)
bd) Muhtasar beyannameler	(12,00 YTL)	(443,70 TL)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(12,00 YTL)	(443,70 TL)
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(24,00 YTL)	(898,20 TL)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(9,00 YTL)	(329,30 TL)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	(9,00 YTL)	(329,30 TL)
f) (Ek: 18/2/2009-5838/15; Değişik: 15/7/2016-6728/28) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi ile muhtasar beyannamenin birleştirilerek verilmesiyle oluşturulan beyannameler	(37,40 TL)	(526,00 TL)
3. Tabloda yazılı kâğıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tâbi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri	(0,50 YTL)	(4,80 TL)

TABLO - 38

2025 YILI VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ TARİFESİ		
Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (yüzde)	İvazsız intikallerde vergi oranı* (yüzde)
İlk 2.400.000 TL için	1	10
Sonra gelen 5.700.000 TL için	3	15
Sonra gelen 12.000.000 TL için	5	20
Sonra gelen 24.000.000 TL için	7	25
Matrahın 44.100.000 TL'nı aşan bölümü için	10	30
2025 YILINDA VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTARLAR		
Evlatlıklar dahil, fûru ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinden 2.316.628 TL'si , fûru bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 4.636.103 TL'si , İvazsız (yani hibe, hediye, yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunlarından kazanılan ikramiyeler vs. yoluyla) intikallerde 53.339 TL'si , veraset ve intikal vergisinden istisnadır. (*) Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.		

TABLO - 39

ENFLASYON ORANLARI (%) (TÜİK Verilerine Göre)			
Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE)		Tüketici Fiyatları Endeksi (TÜFE)	
2024 Yıllık	28,52	2024 Yıllık	44,38
2023 Yıllık	44,22	2023 Yıllık	64,77
2022 Yıllık	97,72	2022 Yıllık	64,27
2021 Yıllık	79,89	2021 Yıllık	36,08
2020 Yıllık	25,15	2020 Yıllık	14,60
2019 Yıllık	7,36	2019 Yıllık	11,84
2018 Yıllık	33,64	2018 Yıllık	20,30
2017 Yıllık	15,47	2017 Yıllık	11,92
2016 Yıllık	9,94	2016 Yıllık	8,53
2015 Yıllık	5,71	2015 Yıllık	8,81
2014 Yıllık	6,36	2014 Yıllık	8,17
2013 Yıllık	6,97	2013 Yıllık	7,40
2012 Yıllık	2,45	2012 Yıllık	6,16
2011 Yıllık	13,33	2011 Yıllık	10,45
2010 Yıllık	8,87	2010 Yıllık	6,40
2009 Yıllık	5,93	2009 Yıllık	6,53
2008 Yıllık	8,11	2008 Yıllık	10,06
2007 Yıllık	5,94	2007 Yıllık	8,39
2006 Yıllık	11,58	2006 Yıllık	9,65
2005 Yıllık	2,66	2005 Yıllık	7,72

TABLO - 40
KANUNİ FAİZ ORANLARI

Yürürlük tarihleri	Faiz oranları
01.06.2024'den itibaren	% 24
01.01.2006-31.5.2024	% 9

TABLO - 41
TİCARİ TEMERRÜT FAİZİ ORANLARI

Yürürlük tarihleri	Faiz oranları
01.01.2025'den itibaren	% 49,25
01.07.2024 - 31.12.2024	% 51,75
01.01.2024 - 30.06.2024	% 44,25
01.07.2023 - 31.12.2023	% 16,75
01.01.2023 - 30.06.2023	% 10,75
01.01.2022-31.12.2022	%15,75
01.01.2022-31.12.2022	%15,75
01.01.2021-31.12.2021	%16,75
01.01.2020-31.12.2020	% 13,75
01.07.2018-31.12.2019	% 19,50
01.01.2017-30.06.2018	% 9,75
01.01.2015-31.12.2016	% 10,50
01.01.2014-31.12.2014	% 11, 75
01.01.2013-31.12.2013	% 13, 75
01.01.2012-31.12.2012	% 17, 75
01.01.2011-31.12.2011	%15
01.01.2010-31.12.2010	%16

TABLO - 42
VERGİ KODLARI

VERGİ KODU	VERGİ ADI
0001	YILLIK GELİR VERGİSİ
0002	ZİRAİ KAZANÇ GELİR VERGİSİ
0003	GELİR VERGİSİ S. (MUHTASAR)
0004	GELİR GÖTÜRÜ TİCARİ KAZANÇ
0005	GELİR GÖTÜRÜ SERBEST MESLEK KAZANCI
0006	GELİR GÖTÜRÜ ÜCRET
0007	DAĞITILMAYAN KAR STOPAJI
0010	KURUMLAR VERGİSİ
0011	KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI (KVKM24)
0012	GELİR VERGİSİ (GMSİ)
0014	BASIT USULDE TİCARİ KAZANÇ
0015	GERÇEK USULDE KATMA DEĞER VERGİSİ

0017	GÖTÜRÜ USULDE KATMA DEĞER VERGİSİ
0021	BANKA MUAMELELERİ VERGİSİ
0022	SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ
0027	GELİR VERGİSİ GEÇİCİ VERGİ
0032	GELİR GEÇİCİ VERGİ
0033	KURUM GEÇİCİ VERGİ
0040	DAMGA VERGİSİ (BEYANNAMELİ DAMGA VERGİSİ MÜKELLEFİ)
0046	AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ
0048	GELİR V. M.TALİH OYUNLARI ASGARİ VERGİ
0049	HER TÜRLÜ İSPİRTOLAR VE FÜZEL YAĞINDAN ALINAN EK VERGİ
0050	KURUMLAR V. M.TALİH OYUNLARI ASGARİ VERGİ
0051	DİĞER ÜCRETLER
0053	KURUMLAR VERGİSİ KURUM GEÇİCİ VERGİ
0056	OYUN KAĞITLARINDAN ALINAN EK VERGİ
0057	RÖNTGEN FİLMLERİNDEN ALINAN EK VERGİ
0060	MÜLGA MADEN FONU
0061	KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ
0062	MÜLGA KOOPERATİFÇİLİK TANITMA VE EĞİTİM FONU
0071	PETROL VE DOĞALGAZ ÜRÜNLERİNE İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0073	KOLALI GAZOZ, ALKOLLÜ İÇECEKLER VE TÜTÜN MAMÜLLERİNE İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0074	DAYANIKLI TÜKETİM VE DİĞER MALLARA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
0091	TÜTÜN MAMÜLLERİNE İLİŞKİN EK VERGİ
0092	HER TÜRLÜ ALKOLLÜ İÇKİLERE İLİŞKİN EK VERGİ
0093	SAİR ŞARAP VE BİRALARA İLİŞKİN EK VERGİ
0094	HER TÜRLÜ ALKOLSÜZ İÇECEKLERDEN ALINAN EK VERGİ
1013	EĞİTİM, GENÇLİK, SPOR VE SAĞLIK HİZMETLERİ VERGİSİ
1018	MAHSUPLARDAN KESİLEN DAMGA VERGİSİ
1020	FON PAYI
1030	PİŞMANLIK ZAMMI
1042	E.KATKI PAYI
1043	ÖZEL İŞLEM VERGİSİ
1047	DAMGA VERGİSİ
1067	VERGİ YARGI HARÇLARI
1084	GECİKME FAİZİ
1086	GECİKME ZAMMI
1087	ERKEN ÖDEME İNDİRİMİ
1089	ALINAN DİĞER FAİZLER
1095	SAVUNMA SANAYİ DESTEKLEME FONU
1096	KONUT FONU

3024	KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME PRİMİ CEZAİ FAİZİ
3061	CEZAİ FAİZ (KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİLERİ)
3073	USULSÜZLÜK CEZASI
3074	ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI
3076	KUSUR CEZASI
3077	AĞIR KUSUR CEZASI
3078	KAÇAKÇILIK CEZASI
3080	VERGİ ZİYAI CEZASI
3099	VUK 112/4 MADDESİ GEREĞİNCE ÖDENEN FAİZ
4001	EK GELİR VERGİSİ
4003	EK ÜCRET GELİR VERGİSİ
4004	EK GÖTÜRÜ TİCARİ KAZANÇ VERGİSİ
4005	EK GÖTÜRÜ SERBEST MESLEK KAZANCI VERGİSİ
4006	FAİZ VERGİSİ
4007	EK EMLAK VERGİSİ
4008	GELİR DAHİLİ TEVKİFAT
4010	EK KURUMLAR VERGİSİ
4012	KURUM DAHİLİ TEVKİFAT
4014	MÜNFERİT GELİR EKONOMİK DENGİ V.
4016	ÜCRETLERDEN ALINACAK E.D.V.
4021	4705 SAYILI KANUNA GÖRE TAHSİL EDİLEN ÖZEL İŞLEM VERGİSİ
4034	MOTORLU TAŞITLAR EK VERGİSİ
4040	MÜLGA TRAFİK HİZMETLERİNİ GELİŞTİRME FONU REKLAM GELİRLERİ
4041	GELİR VE KURUM EKONOMİK DENGİ VERGİSİ
4043	GÖTÜRÜ EKONOMİK DENGİ VERGİSİ
4044	GELİR VE KURUM STOPAJ EKONOMİK DENGİ VERGİSİ
4046	AKARYAKIT FİYAT İSTIKRAR PAYI
4047	TEK BAŞINA ALINABİLEN DAMGA VERGİSİ
4050	TEKEL SAFİ HASILAT
4060	TECİLLİ ALACAKLARDAN TAHSİLAT
4061	İTHALATTA KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU KESİNTİSİ
4063	NOTER HARÇLARI
4072	MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (TESCİLE TABİ OLMAYANLAR)
4073	ERTELENEN GELİR STOPAJ (4325 4.MADDE/4369 GEÇİCİ 5.MADDE)
4074	ERTELENEN GELİR STOPAJ (4747 SAYILI KANUNUNUN 2.MADDESİ)
4077	MÜNFERİT KURUM E. D. V.
4078	NET AKTİF VERGİSİ
4079	KIYMETLİ MADEN VE ZİYNET EŞYASINDAN ALINAN VERGİ

4080	ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ
9001	EMANETEN YAPILAN TAHSİLAT
9002	NÜFUS PARA CEZASI
9003	SEÇİM PARA CEZASI
9004	ASKERLİK PARA CEZASI
9005	MAHKEME PARA CEZASI
9006	1475 SAYILI İÇ KANUNUNA BAĞLI PARA CEZASI
9007	3516 SAYILI KANUNA GÖRE ÖLÇÜ AYAR PARA CEZASI
9008	TRAFİK ZABITASI TESPİTİNE DAYALI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI
9009	TURİZM PARA CEZASI
9010	TÜKETİCİYİ KORUMA KANUNUNA GÖRE KESİLEN PARA CEZASI
9011	ÇEVRE KİRLİLİĞİ PARA CEZASI
9012	ESNAF S.HARÇ
9013	GÜMRÜK VERGİSİ
9014	YURT DIŞI ÇIKIŞ HARCİ
9016	BİLİRKİŞİ ÜCRETİ
9017	TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİL KAYIT HARCİ
9018	YILLIK TONAJ HARCİ
9022	KUR FARKI HESABI
9023	YÜKSEK ÖĞRENİM KREDİ BORCU HESABI
9024	KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME PRİMİ HESABI
9025	İHRACATTA VERGİ İADESİ HESABI
9026	GELİŞTİRME VE DESTEKLEME FONU HESABI
9028	DESTEKLEME VE FİYAT İSTİKRAR FONU HESABI
9029	DİPLOMA HARCİ
9030	EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
9031	VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ
9032	EK TAŞIT ALIM VERGİSİ
9034	MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
9035	TAŞIT ALIM VERGİSİ
9036	YİYECEK BEDELLERİ
9037	TEMİNAT O. YAPILAN THS.
9038	İADELERDEN ALACAKLILAR
9039	HESAP KART VE DEFTERLERİNE İŞLENMEYEN TAHSİLATLAR
9040	MERA FONU
9041	MERA FONU PARA CEZASI
9042	MÜLGA TRAFİK HİZMETLERİNİ GELİŞTİRME FONU TİCARİ PLAKA GELİRLERİ
9045	TAHSİLATI HIZLANDIRMA TEBLİĞİNE GÖRE VERİLEN TAHAKKUK
9051	DIŞ SEYAHAT HARCAMALARI VERGİSİ

9052	TAŞINMAZ MALLAR SATIŞ GELİRLERİ
9054	DİĞER TAŞINMAZ MALLAR İDARE GELİRLERİ
9055	TAŞINIR MALLAR SATIŞ GELİRLERİ
9058	PETROLDEN DEVLET HAKKI
9059	TİCARET SİCİL HARCİ
9060	MADENLERDEN DEVLET HAKKI
9061	OYUN KAĞIDI GELİRLERİ
9062	TAPU VE KADASTRO HARÇLARI
9064	PASAPORT VE KONSOLOSLUK HARÇLARI
9065	TRAFİK HARÇLARI
9066	YARGI HARÇLARI
9068	GEMİ VE LİMAN HARÇLARI
9069	DİĞER HARÇLAR
9070	DEĞERLİ KAĞITLAR GELİRLERİ
9071	TAVİZLERDEN GERİ ALINANLAR
9072	İKRAZLARDAN GERİ ALINANLAR
9073	YEM ANALİZ ÜCRETİ
9074	ŞEKER FİYAT FARKI
9075	AKARYAKIT FİYAT FARKI
9076	BAŞKA VERGİ DAİRESİ MÜKELLEFİ
9077	MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (TESCİLE TABİ OLANLAR)
9080	DİĞER PARA CEZALARI
9081	ZİMMETLERE GEÇİRİLEN PARA VE DEĞERLERDEN BORÇLULAR
9082	FAZLA VE YERSİZ YAPILAN ÖDEMELERDEN BORÇLULAR
9083	SOSYAL DAYANIŞMA VE YARDIMLAŞMAYI TEŞVİK FONU
9085	TRAFİK CEZALARI
9086	ELEKTİRİK ENERJİ FONU
9087	TAKİP GİDERLERİ KARŞILIĞI ALINAN
9088	ÇIRAKLIK FONU
9089	2000/2 SAYILI BKK GEREĞİNCE YATIRIMLARI TEŞVİK FONUNA AKTIRILACAK TUTARLAR
9090	ÇEŞİTLİ GELİRLER
9091	PETROLDEN DEVLET HİSSESİ
9092	YÜKSEK ÖĞRENİM HARÇ KREDİSİ
9093	RESMİ ARABULUCULUK ÜCRETİ
9094	EM.SAN. 17 MAD. GELİRLERİN THK EDİLMEMESİ CEZASI
9096	4369/15 SUÇA İŞTİRAK EDEN KİŞİLER
9097	HAKSIZ ALINAN VERGİ İADESİ
9098	HAKSIZ ALINAN VERGİ İADESİ CEZASI
9099	KALDIRILAN VERGİ ARTIKLARI

TABLO - 43
2025 YILINDA TÜRK TİCARET KANUNU'NDA UYGULANACAK İDARİ
PARA CEZALARI (TL)

6102 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinin;		Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		17.686
6102 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin;		Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı		35.416
6102 sayılı Kanunun 51 inci maddesinin;		Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		35.416
6102 sayılı Kanunun 562 nci maddesinin;		Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı	(a) bendi	70.920
	(b) bendi	
	(c) bendi	
	(d) bendi	
	(e) bendi	
	(f) bendi	
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		70.920
Onüçüncü fıkrasındaki ceza miktarı	(a) bendi	138.498

**YÜKSEK MAHKEME
KARARLARI
ARAMA DİZİNİ
*INDEX OF HIGH COURTS'
DECISIONS***

* Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini
Index of Related Law Code Articles

KANUN MADDELERİNE GÖRE ARAMA DİZİNİ INDEX OF RELATED LAW CODE ARTICLES

Gelir Vergisi Kanunu (193)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
32	1669

**Hukuk Muhakemeleri Kanunu
(6100)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
222	1681
266	1704
279	1704
281	1704
297	1704
333	1686
341	1647
353	1663, 1669, 1681
355	1663, 1669, 1681
394	1701

İcra ve İflas Kanunu (2004)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
257	1677
36	1663

Türk Borçlar Kanunu (6098)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
647	1686

**Türk Borçlar Kanununun
Yürürlüğü ve Uygulama Şekli
Hakkında Kanun (6101)**

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
5	1686

Türk Medeni Kanunu (4721)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
2	1681
6	1681

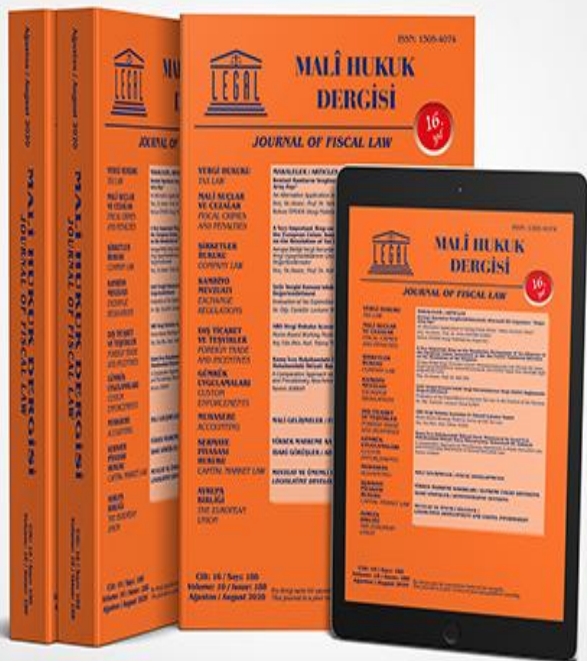
Türk Ticaret Kanunu (6102)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
24	1698
4	1698
82	1674

Vergi Usul Kanunu (213)

<u>Madde</u>	<u>Sayfa</u>
177	1698
230	1704
298	1647

"2005 yılından beri mali hukuk alanında, aralıksız yayın hayatını sürdürmekte olan aylık, hakemli, TR Dizin Hukuk Veri Tabanı'nda dizinlenen, hukuk dergimizdir."



MALİ HUKUK DERGİSİ

JOURNAL OF FISCAL LAW

Detaylı Bilgi için

<https://legal.com.tr/kategori/legal-dergileri-mali-hukuk-dergisi/1094>



"2005 yılından beri Medeni Usul ve İcra ve İflas Hukuku alanında, aralıksız yayın hayatını sürdürmekte olan 4 aylık, hakemli, TR Dizin Hukuk Veri Tabanı'nda dizinlenen, hukuk dergimizdir."



MEDENÎ USÛL ve İCRA İFLAS HUKUKU DERGİSİ

JOURNAL OF CIVIL PROCEDURE,
ENFORCEMENT AND INSOLVENCY LAW

Detaylı Bilgi İçin

<https://legal.com.tr/kategori/legal-dergileri-medeni-usul-ve-icra-ve-iflas-hukuku-dergisi/1095>

