

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: 252

Volume: 21/Issue: 252

Yıl/Year: 2025

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

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/

Responsible Manager: Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

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

Yayıncının Adı/Name of 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: Aralık/December 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

Değerli Okurlar,

252. sayıyla birlikte Legal Mali Hukuk Dergimiz yayın hayatında 21. yılı tamamlamış bulunmaktadır. Bizi bu günlere getiren sizlere Legal ailesi olarak teşekkür ediyor, 2026 senesinin herkese mutluluk getirmesini diliyorum.

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK
Legal Malî Hukuk Dergisi Editörü

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 21/Sayı: 252

Yıl: 2025

İÇİNDEKİLER

Makaleler	2187
Araştırma Makalesi	
Ankara'nın Elektronik Ücret Toplama Sistemi Deneyimi	
<i>Dr. Sedat KUŞGÖZOĞLU</i>	<i>2189</i>
Vergi İncelemesi Aşamasında Yükümlünün Hukuki Dinlenilme Hakkı	
<i>Arş. Gör. Gökberk ÖNGEL</i>	<i>2221</i>
Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 14. Maddesi Kapsamında Vergi Hukukunda Ayrımcılık Yasağı	
<i>Arş. Gör. Harika ŞAHİN.....</i>	<i>2255</i>
Dijital Çağda Vergi Reformu: Akıllı Vergilendirme Yaklaşımı	
<i>Dilşad KELEŞ SAFAROV.....</i>	<i>2289</i>
Malî Gelişmeler	2323
Bölge Adliye Mahkemesi Kararları	2347
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararları	2349
İdari Görüşler	2405
Sirküler Listesi	2407
Sirkülerler.....	2409
Resmî Gazete Özetleri	2417
Önemli Bilgiler	2441
2025 Yılı Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini.....	2475
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	2477

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 21/Issue: 252

Year: 2025

CONTENTS

Articles.....	2187
Research Articles	
Ankara's Experience of Electronic Fare Collection Systems <i>Dr. Sedat KUŞGÖZOĞLU</i>	2189
The Taxpayer's Legal Right to be Heard During a Tax Audit <i>Res. Asst. Gökberk ÖNGEL</i>	2221
Prohibition of Discrimination in Tax Law Within the Scope of Article 14 of the European Convention on Human Rights <i>Res. Asst. Harika ŞAHİN</i>	2255
Tax Reform in the Digital Age: Smart Taxation Approach <i>Dilşad KELEŞ SAFAROV</i>	2289
Fiscal Developments	2323
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal.....	2347
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal	2349
Administrative Opinions	2405
Circular List	2407
Circulars	2409
Abstracts of Official Gazette.....	2417
Important Information.....	2441
Index of High Courts' Decisions Related Year 2025.....	2475
Index of Related Law Code Articles	2477

MAKALELER ARTICLES

* Ankara'nın Elektronik Ücret Toplama Sistemi Deneyimi
Ankara's Experience of Electronic Fare Collection Systems
Dr. Sedat KUŞGÖZOĞLU

* Vergi İncelemesi Aşamasında Yükümlünün Hukuki Dinlenilme Hakkı
The Taxpayer's Legal Right to be Heard During a Tax Audit
Arş. Gör./Res. Asst. Gökberk ÖNGEL

* Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 14. Maddesi Kapsamında Vergi Hukukunda
Ayrımcılık Yasağı
*Prohibition of Discrimination in Tax Law Within the Scope of Article 14 of the
European Convention on Human Rights*
Arş. Gör./Res. Asst. Harika ŞAHİN

* Dijital Çağda Vergi Reformu: Akıllı Vergilendirme Yaklaşımı
Tax Reform in the Digital Age: Smart Taxation Approach
Dilşad KELEŞ SAFAROV

ANKARA’NIN ELEKTRONİK ÜCRET TOPLAMA SİSTEMİ DENEYİMİ*

(ANKARA'S EXPERIENCE OF ELECTRONIC FARE COLLECTION SYSTEMS)

Dr. Sedat KUŞGÖZOĞLU¹

ÖZ

Elektronik Ücret Toplama Sistemleri (EÜTS), toplu taşımada verimliliği artıran, maliyetleri azaltan ve kullanıcı deneyimini geliştiren önemli bir yenilik olarak öne çıkmaktadır. Nakit kullanımını azaltarak hız ve güvenliği artıran bu sistemler; akıllı kartlar, mobil ödeme uygulamaları, temassız ödeme teknolojileri ve biyometrik çözümlerle çeşitlenmektedir. Ayrıca EÜTS, Internet of Things (IoT) ve Mobility as a Service (MaaS) yaklaşımlarıyla bütünleşerek akıllı ulaşımın temelini oluşturmaktadır. EÜTS'nin avantajları arasında operasyonel maliyetlerin düşürülmesi, gelir kaybının önlenmesi ve kullanıcı memnuniyetinin artması yer alırken; yüksek kurulum maliyetleri, veri güvenliği riskleri ve sürekli internete bağlı olma zorunluluğu dezavantaj olarak öne çıkmaktadır. Ankara örneği ise hem EÜTS'nin nispeten yeni uygulanmaya başlanması hem de kısa zamanda iki ayrı yüklenici ile farklı sözleşme ve model altında çalışılmış olması nedeniyle incelemeye değer bir örnek olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmada, Ankara'nın EÜTS deneyimini geliştirmek amacıyla hem kullanıcı odaklı hem de Ankara Elektrik, Ha-

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 11.11.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 16.11.2025 tarihinde birinci hakem; 01.12.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

¹ Uzman Denetçi, Sayıştay Başkanlığı, skusgozoglu@gmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0001-9407-899X

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; KUŞGÖZOĞLU, Sedat, "Ankara'nın Elektronik Ücret Toplama Sistemi Deneyimi" Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 252, 2025, s. 2189-2220.

vagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi (EGO) odaklı önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Yerel Yönetimler, Toplu Ulaşım, Elektronik Ücret Toplama Sistemleri, Nesnelerin İnterneti, Hizmet Olarak Hareketlilik

ABSTRACT

Electronic Fare Collection Systems (EFCS) are key innovations that boost efficiency, lower costs, and enhance the user experience in public transportation. By minimizing cash use, they increase transaction speed and safety, while offering diverse solutions such as smart cards, mobile payments, contactless technologies, and biometric methods. Integrated with the Internet of Things (IoT) and Mobility as a Service (MaaS), EFCS also serve as a foundation for smart transportation. Their main advantages include reduced operational expenses, prevention of revenue loss, and increased passenger satisfaction. However, high installation costs, data security concerns, and the need for uninterrupted internet connection remain significant drawbacks. Ankara stands out as an important case, as it reflects a relatively recent EFCS implementation and a rare situation where two different contractors operated under separate contracts within a short time. This study evaluates Ankara's EFCS experience, examining the services delivered and the issues faced during these periods, showing that previous problems persisted while new ones also emerged.

Keywords: Local Governments, Public Transportation, Electronic Fare Collection Systems, Internet of Things, Mobility as a Service

1. Giriş

Dijitalleşmenin günlük yaşamın artık geri dönülemez bir parçası haline gelmesi, kamu hizmetlerine erişim konusunda da kullanıcı beklentilerini etkilemiştir. Şehirde yaşayan insanların günlük hayatlarının kaçınılmaz bir parçası olan toplu ulaşım süreci, kullanıcıların hızlı, ucuz ve zahmetsiz şekilde atlatmak istedikleri bir zaman dilimini ifade etmektedir. Bu kapsamda, toplu taşıma araçları kullanıcılarının günlük hayatlarında elektronik ücret toplama sistemleri, kullanıcıların iş, okul, ev başta

olmak üzere kritik mekanlara ulaşmaları açısından önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle cep telefonu, akıllı saat gibi teknolojik cihaz uygulamaları vasıtasıyla yapılan biniş, bakiye yükleme, bilgi edinme gibi işlemler, birkaç on yıl öncesinde tahayyül edilemeyecek bir seviyeyi işaret etmektedir. Son zamanlarda yapılan seçimlerde, adayların vaatleri incelendiğinde, bu tip teknolojik hizmetlerin kullanımının arttığını ve belediye yetkilileri nezdinde de bu hizmetlerin daha fazla önem kazandığı gözlemlenmektedir. Bu durum, elektronik ücret toplama sistemlerinin mevcut yapısının ve yazılımsal altyapısının daha detaylı bir şekilde incelenmesini son derece gerekli kılmaktadır zira bu sistemlerin verimli bir şekilde işleyebilmesi için gerekli altyapının ve sistemin tarafı olan aktörlerin arasındaki karmaşık iletişim ağının kurulması kamu yönetimi açısından son derece yenilikçidir ve bu nedenle de tecrübe sahibi kişi sayısı son derece azdır.

1.1. Elektronik Ücret Toplama Sistemlerinin Tanımı

Şehirlerin modern dijital çağdaki karmaşık yönetimi için teknolojiye duyulan ihtiyaç her geçen gün daha da artmaktadır. Bu talepler günlük yaşamın parçası olan yerel hizmetlerde kullanıcıların hayatını doğrudan kolaylaştıran etkilere sahip olabilmektedir.

Şehir yaşamının temel parçalarından biri olan toplu taşıma, kullanıcıların yenilik taleplerinin en yoğun olduğu alanlardan biridir. Kullanıcıların toplu taşıma konusundaki beklentilerinden biri de şüphesiz zaman kaybını önleyecek ve kolaylıkla geçiş ücretlerinin ödenmesini sağlayacak sistemlerin geliştirilmesidir. Elektronik ücret toplama sistemleri (EÜTS) bu noktada karşımıza çıkmaktadır.

Elektronik ücret toplama sistemi, tarife dayalı hizmetler için kullanılan bir ödeme sistemidir; sosyal açıdan bir ödeme sistemi olmasına karşın kurumsal açıdan bir tahsilât sistemidir².

Elektronik ücret toplama sistemlerini tanımlamak için karmaşık cümlelere gerek yoktur. Bu sistemler en temel şekilde kullanıcıların gerek akıllı kartlar kullanarak, gerekse kredi kartı veya cep telefonu ya da akıllı saat gibi teknolojik cihazlar vasıtasıyla toplu taşımayı kullanabilmelerini sağlayan, yine aynı araçlarla akıllı kartlarına bakiye yüklemelelerine imkân tanıyan; toplu taşıma işletmecileri açısından ise, kullanıcıla-

² Turgay Geçer, ‘Elektronik Ücret Toplama Sistemi ve İstanbul Örneği’ (2016) 11(1) Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi 83, 84

rın ödeyeceği biniş bedellerini olabildiğince az maliyetle ve hızlı bir şekilde tahsil etmeye yarayan; diğer yandan da işletmecilere, kullanıcıların toplu taşıma alışkanlıklarını analiz etmeye yardımcı olurken bir yandan da araçları takip etmesini mümkün kılarak filosunu en etkin ve verimli şekilde kullanmasına yardımcı olan sistemlerin bir bütünüdür.

Görüleceği üzere, EÜTS'ler pek çok sistemin bir araya gelmesiyle oluşan, günlük hayata etkisi basit görünen ancak yürütülmesi son derece karmaşık ilişkiler ağına dayanan sistemlerdir.

EÜTS'ler kullanıcıların kullandığı kısım ve işletmecilerin kullandığı kısım olmak üzere iki farklı kısımdan oluşmaktadır. Bu iki kısım neredeyse birbirinden tamamen farklı amaçlar ve önceliklerle çalışmaktadır. Kullanıcıların kullandığı kısım geçiş ve yükleme işlemlerinin hatasız ve hızlı olmasına odaklanırken; işletmecilerin kullandığı kısım verilerin hızlı ve hatasız şekilde aktarılıp, farklı sistemler arasında iletişimin güvenli şekilde kurulması ve işlem onaylarının cihazlar arasında hareket etmesi ve bütün bu işlemlerin sunucularda arşivlenmesi amacıyla hizmet etmektedir.

Bu sistemler ücret toplama sistemi olarak adlandırılırsalar da ücret toplamak bu sistemlerin onlarca fonksiyonundan sadece biridir. Zira EÜTS şehirde hareket halinde olan bir kitlenin ücret ödeme alışkanlıklarından (nakit, akıllı kart, kredi kartı, akıllı saat vb.), işe / okula gidiş geliş saatlerine, rota değişikliklerine verdikleri tepkiden, aktarma yapma alışkanlıklarına; filoya dahil araçların yolda oldukları süreden, ne kadar yol yaptıklarına ve yakıt tüketimlerine kadar pek çok veri sağlamakta; bu verilerin işlenmesi ve analiz edilmesi ise pek çok karar alınmasına katkı sağlamaktadır.

EÜTS'ler genel olarak ücret ödemeye yoğunlaştılar da esasen ücret ödeme sürecinde, süreçte kullanılan cihazlar vasıtasıyla çok büyük boyutta veri toplamaktadırlar. Bu veriler toplu ulaşım planlayıcılarının yolcu davranışlarını araştırmasını ve böyle daha hizmet planlamalarını sağlayabilmektedir³.

³ Jamal Maktoubian, Mohezbollah Noori, Mehran Ghasempour-Mouziraji and Mahta Amini, 'Analyzing Large-Scale Smart Card Data To Investigate Public Transport Travel Behaviour Using Big Data Analytics' (2017) 4(07) Journal of Information Technology and Software Engineering 1,1

1.2. Makalenin Amacı ve Kapsamı

Elektronik ücret toplama sistemleri, günümüz şehirlerinin karmaşık yapısı içinde kamu mali yönetimi açısından kritik bir yere sahiptir. Bu durum her kent için geçerli olmakla beraber Ankara örneği, yakın zamanda iki farklı yüklenici ile çalışılması ve bu yüklenici değişiminin yanı sıra yönetici kadronun da değişimine de denk gelmesi ile yenilikçilik açısından önemli bir vaka olarak araştırmacıların karşısına çıkmaktadır.

Çalışmamızda, Ankara’da toplu taşımadan sorumlu olan EGO Genel Müdürlüğü ve yüklenicilerin ticari sırları gözetilerek kamuoyuna açık veriler üzerinden Ankara’da daha önce kullanılmış olan ve şu anda kullanılan EÜTS’ler ve bunlarda yapılan değişikliklerin gerekçeleri, EÜTS kapsamında kullanılan yazılım ve donanımlar ile EGO’nun iç süreçlerinde EÜTS’den elde edilen verilerin nasıl kullanıldığı incelenecektir.

1.3. Analiz Yöntemi

Çalışmada kullanılacak nitel verilerin halka açık ve doğrudan birincil kaynaklar olan EGO’ya ait faaliyet raporları, araştırma raporları, denetim raporları, bültenler, duyurular, internet siteleri ve basın bültenlerinden elde edilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışma kapsamında kullanılması planlanan analizlere dayanak oluşturması beklenen nicel verilerin EGO ve diğer toplu ulaşım şirketleri tarafından açıklanmaması veya açıklanan verilerin karşılaştırma yapmaya uygun olmaması nedeniyle çalışmada nicel analiz yapılması mümkün olmamış, bu durum çalışmanın sınırlılığını oluşturmuştur.

Çalışmada elde edilecek verilerin bir kısmı halka açık olduğu için Türkiye’deki ve dünyadaki diğer şehirlerdeki uygulamalarla karşılaştırmak mümkünken bazı veriler Ankara deneyimi özelinde üretilen ve açıklanan veriler olduğu için, bazı veriler ise nitelikleri gereği karşılaştırılmaya uygun olmadığı için sadece Ankara özelinde incelenecektir. Karşılaştırma yapmaya uygun olmayan söz konusu veriler bir anlamda çalışmanın sınırlılıklarından birini ifade etmektedir. Çalışmanın bir diğer sınırlılığı da EÜTS kapsamında üretilen verilerin büyük kısmının halka açık olmaması nedeniyle çalışmada detaylı analiz yapılmasının mümkün olmamasıdır.

1.4. Ankara'nın Uygulamalarını İncelemenin Önemi

Ankara, Türkiye'nin başkenti olmasının yanı sıra Türkiye'nin ikinci en kalabalık şehri olmasıyla toplu taşımanın hayati öneme sahip olduğu bir şehirdir. Ankara'yı bu çalışma için ilgi çekici kılan husus, yaklaşık 13 yıl boyunca şehrin EÜTS'sini yürüten firmanın 2024 yılı başlarında değişmesidir. Yeni gelen firma yeni donanım ve yeni yazılım ile EÜTS'yi neredeyse yeniden tasarlamış, yeni firmanın ilk yılını doldurmasının ardından EÜTS sözleşmesi yenilenerek, işletmecisi tarafında tekrar yeni bir sistem tasarlanmıştır. Böylece iki yıl içinde Ankara'da kullanılan EÜTS, biri temel diğeri ise daha küçük çaplı olmak üzere iki önemli değişim geçirmiştir.

1.5. Makalenin Yapısı

Çalışmada ilk olarak EÜTS hakkında genel bilgi verilecektir. Bu kapsamda sistemin tarihçesi, bileşenleri, avantajları, taşıdığı riskler başta olmak üzere sistemin geneli hakkında temel bilgiler ele alınacaktır.

Daha sonra, Ankara'da uygulanan EÜTS'nin işleyişi incelenecek olup, sistemin yazılımsal ve donanımsal altyapısı hakkında halka açık detaylı veri olmadığı için resmi raporlardan elde edilen veriler incelenecektir.

Ardından, Ankara'nın EÜTS deneyimi eldeki verilere dayanılarak değerlendirilecektir.

Son bölümde ise Ankara'da uygulanan EÜTS değerlendirilerek, eleştiri ve önerilere yer verilecektir.

2. Elektronik Ücret Toplama Sistemlerine Genel Bakış

Elektronik ücret toplama sistemleri, son zamanlarda sürdürülebilir ve yenilikçi arayışların bir parçası olarak küresel ölçekte kendine yer bulmuştur. Özellikle büyük şehirlerde bu sistemlerin şehir içi ulaşımında sunduğu kolaylık ve verimlilik her geçen gün daha da önem kazanmaktadır. Kullanıcıların yanı sıra toplu ulaşımdan sorumlu kurumlar da bir yandan maliyetlerin azaltılması, bir yandan faaliyetlerin takibi ve diğer yandan da kullanıcı talepleri nedeniyle EÜTS'lerden olabildiğince fazla yararlanma gayreti içindedirler.

EÜTS'lerin en önemli özelliği sürekli olarak yeniliklerle kullanıcılar ve işletmecilerin karşısına çıkmasıdır. Gerek ücret toplama kanallarında sürekli genişleme yaşanması (ulaşım kartları, kredi kartları, tele-

fonlar, akıllı saatler vb.) gerek filo yönetimlerinde çok farklı imkanlar sunması (araç takibi, araç içi yolcu bilgilendirme, akıllı ekranlarla reklam geliri sağlanması vb.) gerekse de kullanıcıların rota tercihlerini analiz ederek kurumlara yeni rota düzenlenmesinde yardımcı olmasıyla EÜTS'ler günümüzde toplu taşıma hizmetini hem kullanıcılar hem de işletmeciler açısından vazgeçilmez bir hale gelmiştir.

2.1. EÜTS'nin Türleri

Elektronik ücret toplama sistemlerinin esası, kullanıcının toplu taşımadan her yararlandığında bilet ya da nakit para vermesi yerine elektronik olarak işlenebilen araçların kullanımını sağlanmasıdır.

Bu kapsamda EÜTS'leri kart merkezli sistemler ve diğer sistemler olarak sınıflandırmak mümkündür.

Kart bazlı sistemlerde kullanıcılar önceden para karşılığı aldıkları veya para yükledikleri kartlarla toplu ulaşımına erişmektedirler⁴. Bu tür EÜTS'lerin en ilkel şekli manyetik şeritli kartlardır. Tek kullanımlık veya 5, 10 ya da daha fazla kullanımlık olarak kullanıcılara satılan bu kartlar tek kullanımlık olup, kartlara yüklü olan biniş hakları bittiğinde tekrar kullanılması mümkün değildir.

Bir diğer kart merkezli EÜTS türü akıllı kart sistemidir. Bu kartlara para karşılığı dolum yapılması mümkün olduğu için kullanıcılar aynı kartı defalarca kullanabilirler. Kullanıcılar kartlarına para yükledikten sonra toplu taşımayı her kullandıklarında validatörlere kartlarını okuturlar ve ödeme gerçekleşir. Bu tür kartlar barındırdıkları teknoloji sayesinde çeşitli ulaşım sistemleri arasında (otobüs, raylı sistem, teleferik vb.) aktarma yapma veya inilen durakta tekrar kart okutarak ücret iadesi yapılması gibi uygulamalara da imkân tanır. Açıklanan bu iki sistem kapalı sistem olarak adlandırılmaktadır. Yani bu sistemler dış elektronik ve finans sistemlerine tamamen kapalı olup sadece kendi sistemleri içinde faaliyet gösterir⁵. Kart merkezli sistemlerin dışa açık versiyonlarının en tipik hali banka ve kredi kartlarının kullanıldığı versiyondur. Bu sistemlerde kullanıcılar banka veya kredi kartlarını herhangi bir alışveriş işlemi yaparken olduğu gibi validatörlere okutarak toplu taşıma hizmetinden

⁴ Transit Cooperative Research Program, 'Elements Needed to Create High Ridership Transit Systems, TCRP Report 111' (2007) (115) <<https://nap.nationalacademies.org/read/23175>> erişim tarihi 10 Ağustos 2025

⁵ Africa Transport Policy Program, 'Innovation in Fare Collection Systems for Public Transport in African Cities' (2021) 33

yararlanma imkanına sahiptirler. Belirtmek gerekir ki, manyetik şeritli kartlar dışındaki kartların temassız kullanım imkânı bulunmaktadır. Böylece kullanıcılara daha hızlı şekilde validatörden geçme imkânı sağlanmaktadır.

Kart merkezli olmayan EÜTS'leri ise genel olarak ikiye ayırmak mümkündür. Birincisi, banka veya başka finansal kuruluşlarca kullanıcıya verilen banka veya kredi kartlarının, fiziki kart olmaksızın kullanılmasıdır. Bu sistemde kullanıcı ya doğrudan banka veya kredi kartını akıllı kart gibi kullanmakta; ya da sisteme tanımlanmış hesabını banka hesabı ya da kredi kartıyla eşleştirmekte; daha sonrasında ise bu hesabın tanımlandığı cep telefonu veya akıllı saati ya da başka bir cihazı validatöre okutarak geçiş yapmaktadır. Diğer sistemde ise, kullanıcı doğrudan toplu taşıma hizmeti sunan kuruma veya başka bir finansal kuruluşa ait olan elektronik cüzdan vasıtasıyla yine cep telefonu veya başka bir cihaz kullanarak validatörden geçiş yapabilmektedir.

2.2. EÜTS'nin Tarihsel Gelişimi

Elektronik ücret toplama sistemlerinin nasıl geliştiği, aslında teknoloji ile kamu yönetiminin birbiriyle olan ilişkisinin bir tür yansıması olarak görülebilir. Bu sistemler, tarih boyunca kullanıcıların beklentilerini karşılarken ve işleri daha verimli hale getirirken, aynı zamanda şehirlerin bütçesine de önemli katkılar sağlamıştır.

EÜTS öncesi dönemde ilk tahsilat yöntemi nakit para tahsilatıydı. Bu yöntem hem aşırı zaman kaybına yol açması hem de nakit taşımadan kaynaklı riskler nedeniyle fazlasıyla eleştirilen bir modeldi. Daha sonra uygulanan kâğıt bilet yöntemi görece daha az maliyetli görünmekle beraber hem sahte bilet kullanımına son derece açık olması hem de veri toplama açısından çok sınırlı bir kabiliyete sahipti. Kâğıt bilet yönteminin ardından kullanılmaya başlanan manyetik şeritli kartlar kâğıt bilete göre önemli bir adım olmakla beraber verinin korunması ve sahtecilik konusunda pek çok riskler barındırmaktadır. EÜTS'nin en ilkel halinde, toplu taşımada kullanılan kâğıt biletlerin yerine kullanıcılar, manyetik kart kullanmaya başlamışlardır. O dönem için önemli bir adım olan bu geçiş esasında EÜTS'nin ilk adımlarını ifade etmekte ve bugün gelinen noktanın henüz çok uzağında bir dönemi ifade etmekteydi.

RFID ve NFC gibi teknolojilerin gelişmesi ile akıllı kartların kullanımı yaygınlaşmış ve böylece güvenli veri aktarımı, yüksek hafıza ka-

pasitesi, sahtecilik konusunda yüksek kabiliyete sahip olan bu kartlar⁶ EÜTS'nin gerçek potansiyelini kullanma imkânı sağlamıştır. 2000'li yıllarla beraber kullanılmaya başlanan akıllı kartlarla, kullanıcılar edindikleri bu kartlara bakiye yüklemekte, sonrasında ise araçlarda bulunan validatörlere bu kartları okutarak toplu taşıma hizmeti almaktaydı. Halen kullanılan bu sistemle kullanıcılar fiziki olarak bilet satın alma ve taşıma zorunluluğundan kurtulmuş oldu. İşletmeciler ise fiziki biletin basılması, korunması, satış yapacak personele dağıtılması, kötüye kullanımın önlenmesi için ayrıca personel çalıştırılması, toplanan biletlerin sayımı, arşivlenmesi ve/veya imhası gibi maliyet ve risklerden kurtulmuştur.

Özellikle pandemi sonrası şehirlerdeki yeşil alanları koruma çabaları ve yönetimlerin buna yönelik politikaları, akıllı kart sistemlerinin değerini daha da ön plana çıkardı⁷. Çok kullanımlı olmaları sebebiyle atık yaratma potansiyeli düşük olan temassız aygıtların kullanımına olan talebin artmasıyla beraber hem akıllı kartlara gişelerden para yüklemek yerine internetten para yüklenmesi daha yaygın hale gelmiş hem de sadece ulaşım kartıyla değil banka ve kredi kartlarının yanı sıra cep telefonu ve akıllı saat gibi farklı teknolojik cihazlar kullanarak da toplu ulaşımdan faydalanmak mümkün hale gelmiştir.

EÜTS'lere genel olarak bakıldığında, bu sistemin parçaları olan yazılımlar ve donanımlar, şehir içi ulaşımı daha pratik hale getirirken, kamu kaynaklarının daha verimli ve etkin kullanılmasına da yardımcı olmaktadır. EÜTS'lerin katkısıyla toplu ulaşım sisteminde yaşanan değişim her geçen yıl hem kullanıcılar hem de kurumlar açısından yeni fırsatlar yaratmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, EÜTS'nin sürekli değişen ve gelişen dinamik yapısı daha açık bir şekilde karşımıza çıkmaktadır.

2.3. EÜTS'lerde Kullanılan Temel Cihazlar

EÜTS'ler her ne kadar aynı amaca hizmet etse de ölçekleri, amaçları, maliyetleri gibi nedenlerle farklı kapsamlarda hizmet verebilmektedir. Bazı şehirlerde EÜTS çok geniş ölçekte, işlem hızının ve verimliliğin artırılması amacıyla mümkün olan tüm teknolojik imkanlar kullanıla-

⁶ Marta Campos Ferreira, Henriqueta Nóvoa, Teresa Galvao Dias and Joao Falcoa Cunha, 'A Proposal for a Public Transport Ticketing Solution Based on Customers' Mobile Devices' (2014) Volume 111 Procedia - Social and Behavioral Sciences 233, 236

⁷ Sotiriou Giannis and Chryssanthi Petropoulou, 'Socio-Spatial Inequalities, and Local Struggles for the Right to the City and to Nature—Cases of Urban Green Parks in Athens' (2022) (11) 1-21

rak uygulanırken; bazı şehirlerde, işletmeci kurumun maliyetlerini azaltma amacıyla olabildiğince kısıtlı imkanlarla uygulanabilmektedir.

Kullanıcılar açısından bakıldığında EÜTS'lerden faydalanmak için temel gereksinim, sistemde geçerli olan çok kullanımlık / akıllı bir kartın (manyetik şeritli veya akıllı kart) mevcudiyetidir. Farklı toplu ulaşım türleri (otobüs, metro, teleferik vb.) arasında geçiş sağlayan çok kullanımlık bir kart, verimli bir toplu taşıma sistemi için olmazsa olmaz bir koşuldur⁸. Bu akıllı kartlar çalışma prensipleri itibarıyla işyerlerine, otoparkları vb. giriş sağlayan kartlardan farklı değildir. EÜTS'lerde kullanılan akıllı kartlar RFID teknolojisi ile donatılmış olup, veri toplama ve paylaşma kabiliyetine sahiptirler⁹. Bu kartların topladığı ve paylaştığı verileri temel olarak kullanıcının hesap bakiyesi, validatör kodu, durak adı veya kodu, bakiyeden düşülen tutar, hesaba yüklenen tutar olarak saymak mümkündür.

Çok kullanımlık veya akıllı kart olarak adlandırılabilen bu kartın alternatifi olarak kredi kartı, cep telefonu, akıllı saat gibi teknolojik cihazlar veya şu anda belli ülkelerde uygulanmakta olan biyometrik (yüz tanıma, parmak izi, kornea taraması)¹⁰ yöntemlerden birinin kullanılması da mümkündür.

EÜTS işletmecisi için olmazsa olmaz cihaz validatörlerdir. Manyetik şeritli veya çok kullanımlık kartlar, kredi kartları, cep telefonları dahil olmak üzere, kullanıcı hangi cihazı kullanılırsa kullanılsın, bu cihazlardaki verilerin okutulması için bir validatör şarttır. Validatörler metro turnikelerinde olabileceği gibi, otobüslerde, tramvay istasyonlarında, teleferik duraklarında da olabilirler. Burada önemli olan, toplu taşıma araçlarında EÜTS kapsamında ücretlerin toplanması için validatörün olmazsa olmaz bir öneme sahip olduğudur. Validatörler bünyelerinde modem, GPS, POS cihazı, NFC, QR kod okuyucu ve yansıtıcı gibi pek çok teknolojik cihaz ve uygulamayı da barındırmaktadır.

⁸ Denys Ponkratov, Denys Kopytkov and Victor Dolya, 'A comprehensive analysis of the electronic fare collection systems effectiveness implementation on public transit and prospective directions of its application in Ukraine' (2023) 4 (2 (72)) Technology Audit and Production Reserves 51–54

⁹ Paul Stephen Dempsey, 'Privacy Issues With the Use of Smart Cards' (Ağustos 4, 2007), <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3295908>> 5, erişim tarihi 05. Ağustos 2025

¹⁰ Biopassid (2022) <<https://www.biopassid.com/post/facial-biometrics-in-public-transportation>> erişim tarihi 05.05.2025

Bir diğer önemli cihaz kiosklardır. Geleneksel toplu taşıma hizmetlerinde personelin çalıştığı gişeler yerine EÜTS'lerde kart satışı ve kartlara bakiye yüklenmesi kiosklar üzerinden gerçekleştirilmektedir. Kioskların kullanımı bir taraftan EÜTS işletmecisi kurumlara personel maliyetlerini azaltma avantajı sağlarken diğer taraftan kullanıcılara günün 24 saati boyunca, tatil ve grev gibi dönemlerde dahi hizmet alma ve personel hatasından kaynaklı maliyetlerden sakınma avantajı sağlamaktadır. Kredi kartı kabul eden kiosklarda entegre POS cihazları da bulunmaktadır. Buna rağmen kioskların arızalanma ve özellikle kredi kartı okuma modüllerinin dolandırıcılar tarafından kötüye kullanılması riskleri mevcuttur. Ayrıca kiosklarda biriken nakit paraların işletmeci kuruluşa aktarılması da maliyetli ve riskli bir operasyon gerektirmektedir.

Araç içi bilgilendirme cihazları EÜTS'lerin engelli ve yaşlı bireyler için getirdiği kolaylıklardan biridir. Araç içi bilgilendirme cihazları, aracın mevcut durağı ve sonraki durağını sesli ve yazılı olarak yolculara bildirmek başta olmak üzere engelli ve yaşlı bireylere yönelik bilgilendirmeler yapmaktadırlar.

Sürücü kontrol panelleri özellikle otobüslerde kullanılan ve şoförlerin, hatalı bilet kullanımı yapan yolcuları fark etmesini ve raporlamasını sağlayan bir sistemdir. Sürücü kontrol panelleri, ücretsiz, indirimli ve abonman gibi kart sahibine önemli avantaj sağlayan statüdeki biniş sistemlerine sahip kullanıcılar otobüse bindiğinde, sürücüye kart sahibinin sistemdeki fotoğrafını göstermekte, sürücü sistemdeki fotoğrafla biniş yapan yolcuyu karşılaştırarak kötüye kullanım şüphesi olması halinde durumu bir düğme ile kontrol merkezine iletme imkânı sunmaktadır.

Otobüslerde yolcuların biniş yaptıkları durakların tespiti validatörlere entegre GPS cihazları ile mümkünken yolcuların nerede iniş yaptığını tespit etmek için kapı sensörlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sensörler sayesinde yolcuların hangi saatlerde hangi duraklarda indikleri tespit edilerek araç sayısı ve aktarma hizmetlerinin daha verimli çalışması sağlanabilmektedir.

2.4. EÜTS'lerde Kullanılan Sistemler

Elektronik ücret toplama sistemlerinin görünen yüzü yukarıda ele alınan donanımlar olmasına rağmen sistemin işleyişi yazılım ağları ile mümkün olmaktadır. EÜTS'lerin karmaşık ve çok paydaşlı yapısı sistemin tek bir yazılımla yönetilmesini imkânsız kılmaktadır. Bu nedenle

birbiri ile iletişim halinde olan pek çok yazılım aynı anda EÜTS kapsamında aktif olarak görev yapmaktadır.

EÜTS aslen modern çağın toplumsal yaşamında ortaya çıkması kaçınılmaz bir sistemdir. İnternet teknolojilerinin yaygınlaşmasıyla beraber bir yandan kullanıcılar için kolaylık sağlayan diğer yandan işletmecilere hem maliyet avantajı hem de saha hakkında bilgi sağlayan EÜTS bilgi teknolojileri ile beraber gelişen bir sistemdir.

EÜTS esasen Nesnelerin İnterneti (Internet of Things – IoT) kavramı paralelinde gelişmiş bir sistemdir. Nesnelerin İnterneti kavramı, pek çok farklı nesnenin kendilerine özgü iletişim şemaları ile iletişim kurmaları, etkileşime girmeleri ve iş birliği yaparak ortak bir amaca ulaşmalarını ifade etmektedir¹¹. Nesnelerin İnterneti kavramı çerçevesinden bakıldığında, EÜTS bu kavramın tipik bir örneğidir. Sistem bünyesinde yer alan pek çok cihaz bir yandan kullanıcılara etkin bir toplu ulaşım deneyimi sağlarken diğer yandan işletmeci için düşük maliyetli, verimli ve kontrol edilebilir bir sistem sunmaktadır.

EÜTS kapsamında önemli olan bir diğer kavram da Hizmet Olarak Hareketlilik (Mobility as a Service – MaaS) kavramıdır. Bu kavram genel olarak, otobüs, metro, tramvay, teleferik gibi farklı türdeki toplu ulaşım araçlarına, kullanıcıların tek bir biniş sistemi ile ulaşmasını ifade etmektedir¹². Farklı bir ifade ile bu kavram kullanıcılara, farklı işletmeciler tarafından işletilen farklı toplu ulaşım araçlarına, tek bir arayüz vasıtasıyla erişme imkânı tanınması ve böylece kullanıcıların ulaşımına ilişkin planlama ve ödeme işlemlerini sorunsuz şekilde yerine getirmesinin sağlanmasını ifade etmektedir¹³.

Kullanıcı tarafından bakıldığında, validatörlere okutulan kartlarda RFID (Radio Frequency Identification / Radyo Frekansı Tanımlama), NFC (Near Field Communication / Yakın Alan İletişimi); akıllı cihaz-

¹¹ Luigi Atzori, Antonio Iera and Giacomo Morabito, ‘The Internet of Things: A Survey’ (2010) 54(15) Computer Networks 2787, 2788

¹² Ho Q. Chinh and Alejandro Tirachini, ‘Mobility-as-a-Service and the Role of Multimodality in the Sustainability of Urban Mobility in Developing and Developed Countries’ (2024) Volume 145 Transport Policy 161, 161

¹³ Maria Kamargianni, Melinda Matyas, Weibo Li, Jakub Muscat and Lampros Yfantis, ‘The MaaS Dictionary’ (2018) MaaSLab, Energy Institute, University College <https://discovery.ucl.ac.uk/id/eprint/10057321/1/MaaS%20dictionary%20ext_MaaSLab.pdf> erişim tarihi 10 Temmuz 2025

larda ise yine NFC teknolojisinin yanı sıra QR (Quick Response / Hızlı Yanıt) teknolojisi, ayrıca akıllı cüzdan uygulamaları kullanılmaktadır.

EÜTS işletmecisi açısından bakıldığında ise durum çok daha karmaşıktır. Öncelikle sahada kullanılan tüm cihazların birbiri ile iletişim kurabilmeleri için her bir cihazın hızlı ve kesintisiz şekilde internet bağlantısının sağlanması gerekir. Bunun için şu anda en çok 4G teknolojisi yaygınsa da yakın zamanda 5G teknolojisinin daha yaygın olması beklenmektedir.

Verilerin düşük maliyetli ve güvenli şekilde toplanıp, işlenmesini ve arşivlenmesini sağlamak için önceleri fiziki sunucular kullanılırken artık bulut sunucular sıklıkla tercih edilmektedir. Bulut sunucuların en büyük avantajı sunucu bakımında uzmanlaşmış şirketler tarafından hizmet verilmesi nedeniyle, çok düşük fiyatlarla üst düzey sunucu hizmetine erişimi mümkün kılmasıdır.

EÜTS kapsamında sıklıkla kullanılan sistemlerden bir diğeri de yapay zekâ uygulamalarıdır. Özellikle yeni güzergahların oluşturulması, olağanüstü validatör işlemlerinin tespit edilip incelenmesi, araçlardaki ortalama yakıt tüketimi, hız, kapasite gibi göstergelerde yaşanan sapmaların tespiti ve analizinde yapay zekâ teknolojisi sıklıkla kullanılmaktadır.

Yukarıda sayılan tüm sistemlerden gelen verilerin yönetimi ise EÜTS yazılımı ile mümkündür. Bu yazılım, yukarıda sayılan tüm donanım ve sistemler ve bankalar ile sağlanacak entegrasyonun uyum içinde çalışmasını sağlamaktadır. EÜTS yazılımı genellikle her bir firmanın kendisine özel olarak tasarladığı yegâne bir sistemdir. Bu sistem firmanın EÜTS'yi yürütebilmesi için olmazsa olmaz nitelikte bir unsurdur. Bu nedenle, bir EÜTS firmasının, bu alanda faaliyetlerini sürdürebilmesi için yukarıda sayılan tüm cihaz ve sistemleri bir arada çalıştırabilme kabiliyetini gösteren bir yazılıma ihtiyacı vardır.

2.5. EÜTS'lerin Avantajları

Elektronik ücret toplama sistemlerinin en büyük avantajı zaman tasarrufu sağlamasıdır. Toplu ulaşımın ilk uygulandığı yıllarda yolcular araçlara binmek için nakit para veriyordu ve şoför veya muavin parayı alıp, para üstünü verip diğer yolcunun işlemine geçiyordu. Bu sistem yerine uygulanan kâğıt bilet sisteminde biraz daha pratiklik sağlanmışsa da, en ilkel EÜTS sistemi ile dahi yolcuların araca erişimi her iki sisteme göre son derece hızlanmıştı.

EÜTS'lerin bir diğer önemli avantajı işletme giderlerinin son derece düşük olmasıdır. EÜTS bileşenleri yedi gün 24 saat hizmet verme kapasitesine sahiptir. Bu hizmetin personel eliyle gördürülmesi halinde her bir cihaz için en az üç personel istihdam edilmesi, tatil ve bayramlarda yapılan çalışmalar için artırımlı ücret ödenmesi, hastalık, izin gibi durumlarda ikame personel istihdam edilmesi gibi giderler söz konusu olacaktır. EÜTS'de ise, sistemin bakımı ve arka planda yürütülmesi faaliyetleri hariç olmak üzere, kullanıcıların personelle hiç karşılaşmaması sağlanarak sistemin işletilmesi mümkündür. Baş'a göre işletmeciler, akıllı kartların kullanıldığı EÜTS'ye geçiş ile tek kullanımlık biletler ve sık sık yenisi almayı gerektiren manyetik kartların basın maliyetinden kurtulmakla beraber para veya bilet toplamakla görevli olan personel de validatör ile ikame ederek personel maliyetinden de kurtulmuştur¹⁴.

EÜTS'lerin işletmeci açısından önemli avantajlarından biri de kötüye kullanım riskinin son derece düşük olmasıdır. Sistemde nakit para personel tarafından kabul edilmediği için nakit paranın personel veya diğer kişiler tarafından gasp edilmesi ya da kullanıcılar tarafından sahte paranın sisteme sokulması mümkün değildir. Baş'a göre, otomatik ücret sistemi ve akıllı kartların kullanımının sahtecilik sorununun nedenlerinin birçoğunu ve sonuç olarak da sahtecilik sorununun çözülmesine yardımcı olması beklenmektedir¹⁵.

EÜTS'lerin bir diğer avantajı işletmeciye sahadan gerçek zamanlı olarak veri akışının sağlanmasıdır. İşletmeciler, anlık olarak sistemde kaç kullanıcının bulunduğu, araçların nerede olduğu, hangi hattın doluluk oranının ne olduğu gibi verilere anlık olarak ulaşır, operasyonlarını anlık olarak yönlendirme gücüne sahiptirler.

EÜTS'ler farklı toplu ulaşım türlerinin farklı işletmeciler tarafından işletildiği şehirlerde, kullanıcıların tek bir cihazla tüm araçlardan yararlanma imkânı sağlamaktadır. EÜTS'nin olmadığı bir senaryoda otobüs işletmecisi ayrı bir biniş sistemi, metro işletmecisi ayrı bir biniş sistemi, tramvay, teleferik, vapur vb. işletmecileri de ayrı biniş sistemleri kullanabilir ve bu durum kullanıcıların her bir ulaşım türü için farklı bir kart veya cihaz sahibi olmasını gerektirecektir. Entegre bir EÜTS'nin

¹⁴ Uğur Baş, 'An Integrated SWARA-WASPAS Group Decision Making Framework to Evaluate Smart Card Systems for Public Transportation' (2020) 8(10) Mathematics, 1, 4

¹⁵ ibid 3

varlığı halinde ise, işletmeciler farklı olsa dahi, kullanıcının tek bir cihazla tüm araçlardan faydalanması mümkün olabilmektedir.

2.6. EÜTS'lerin Dezavantajları

EÜTS'lerin en büyük dezavantajı ilk yatırım maliyetlerinin son derece yüksek olmasıdır. Özellikle büyük şehirlerde binlerce validatör, yüzlerce kiosk, turnike ve diğer cihazların edinilmesi yerel yönetimler için son derece zordur. Bu nedenle EÜTS satın alımları genellikle kamu - özel iş birliği şeklinde yapılmaktadır. Bu yöntemde, yüklenici şirket tüm ilk yatırım maliyetini üstlenmekte ve belli bir süre boyunca toplu ulaşım gelirlerinden belli bir pay almaktadır. Toplu ulaşım işletmecileri açısından yatırım yapmaksızın teknolojik bir EÜTS altyapısına sahip olmak çok önemli olduğu için özellikle mali imkanları yetersiz olan şehirlerde bu yöntem sıklıkla tercih edilmektedir.

EÜTS'lerin bir diğer büyük dezavantajı internete bağımlı olmalarıdır. Sistemin internete erişimi için şirketler önemli tedbirler almış olsalar da yerel veya ulusal çapta yaşanacak bir internet kesintisi durumunda toplu ulaşım sistemi ücret tahsil edemez hale gelecektir. Bazı sistemlerde bu tür internet erişiminin olmadığı durumlarda, internet bağlantısının kesildiği andan tekrar bağlanılan ana kadar verileri yedekleme seçeneği bulunmakla beraber, kredi kartları veya cep telefonu, akıllı saat gibi cihazlarla yapılan geçişlerde bakiye kontrolü yapılamayacağı için bazı kullanıcılar sistemden ücretsiz yararlanma imkanına sahip olacaklardır.

EÜTS'leri kullanmak için belli bir teknolojik beceriye sahip olmak gereklidir. Bu durum, yaşlılar ve zihinsel engelli kullanıcılar için zorluklarla karşı karşıya kalmak anlamına gelmektedir. Özellikle kiosklerden yükleme yapılması veya cep telefonu gibi cihazlardan işlem yapılması durumlarında yaşlılar ve zihinsel engelli kullanıcılara hizmet verecek çağrı merkezi veya ihtiyaç duyulan noktalarda destek personeli istihdam edilmesi zorunluluk haline gelebilmektedir.

EÜTS'lerde kullanıcıların kişisel verileri ve ulaşım hareketleri sunucularda saklanmaktadır. Özellikle öğrenci, emekli gibi kişisel verilerin kullanıcı bilgisi olarak işlendiği kişilere ait pek çok önemli detay sistem sunucularında bulunmaktadır. Sunuculara yapılacak bir siber saldırı verilerin sızmasına neden olabilecektir. Bu da sistem işletmecilerinin tazminat ve hatta ceza yaptırımlarıyla karşılaşmasına neden olabilecektir.

2.7. Dünyada EÜTS Uygulamaları

EÜTS uygulamalarının ortaya çıkması 90'lı yılların sonlarına doğru gerçekleşmiştir. Günümüzde kullanılan EÜTS uygulamalarının ilk örneklerinden biri Hong Kong'ta uygulanan Octopus Card'tır. 1997 yılında kullanılmaya başlanan bu sistem, Hong Kong'ta, farklı toplu ulaşım türlerinde faaliyet gösteren altı şirketin bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur. Öncelikle kullanıcılara farklı toplu ulaşım türlerinde tek bir kartın kullanımını amaçlayan sistemde temassız akıllı kart kullanılmaktadır. Zmanla geliştirilen Octopus Card günümüzde toplu ulaşım dışı alanlar da ödeme aracı olarak kullanılabilir¹⁶.

Kore'de EÜTS kullanımına Seul kentinde, 1996 yılında başlanmıştır. İlk uygulanan sistemde, EÜTS sadece otobüslerde kullanılıyordu¹⁷. Seul'ün ardından diğer şehirlerde de EÜTS'ye geçiş yapılmış ve kullanımın yaygınlaşması ile beraber EÜTS otobüslerin yanı sıra metrolarda ve taksilerde de kullanılmaya başlanmıştır¹⁸.

Londra'da kullanılan Oyster Card 2003 yılında kullanılmaya başlanmıştır. Başta sadece manyetik kartların kullanımı ile nakit para kullanımının sona erdirilmesi amaçlanmışken Covid-19 pandemisi ile birlikte temassız akıllı kartlara geçiş yapılarak sisteme, banka kartları ile entegre çalışma gibi yeni özellikler eklenmiştir. Günümüzde ise kart yerine mobil uygulamanın yaygınlaşması ile beraber Oyster Card'ın gelecek dönemde sadece çocuklar, yaşlılar, engelliler gibi akıllı cihaz kullanmakta zorlanan kesimler tarafından kullanılacağı öngörülmektedir¹⁹.

2.8. Türkiye'de EÜTS Uygulamaları

Türkiye'nin yerel yönetim temel kanunu olan 5393 sayılı Belediye Kanununun 15'inci maddesinde, her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, kurdurmak, işletmek ve işletmek yetki ve imtiyazı belediyelere verilmiştir. Kanun maddesinde geçen kurmak – kurdurmak ve işletmek – işletmek kavramları, bu hizmetin doğrudan idare tarafından yapılabil-

¹⁶ Octopus (2016) <https://www.octopus.com.hk/en/document/company_profile.pdf> erişim tarihi: 26.11.2025

¹⁷ Jin Young Park and Kim Dongjun, 'Korea's Best Practices in the Transport Sector: Korea's Integrated Fare and Smart Card Ticket System – Innovative PPP (Public-Private Partnership) Approach' (2013), 15, 141

¹⁸ İbid 16

¹⁹ Railway Technology < <https://www.railway-technology.com/features/oyster-card-future/?cf-view>> erişim tarihi: 26.11.2025

leceği gibi idare tarafından üçüncü kişilere de yaptırılabilceği anlamına gelmektedir.

İstanbul, Ankara ve İzmir’de toplu ulaşım ve diğer bazı yerel hizmetleri gördürmek amacıyla belediyelerin bağlı kuruluşu statüsünde olan, 16.12.1942 tarih ve 4325 sayılı Ankara Elektrik ve Havagazı ve Adana Elektrik Müesseselerinin İdare ve İşletmeleri Hakkında Kanun kapsamında faaliyet gösteren kuruluşlar teşkil edilmiştir ve toplu ulaşım hizmeti halen bu bağlı idareler tarafından yerine getirilmektedir.

Diğer belediyelerde toplu ulaşım hizmetleri genel olarak, bu amaçla kurulmuş bir şirketin, belediye tarafından yetkilendirilmesi ile yerine getirilmektedir. Küçük belediyelerde, toplu ulaşım hizmeti konusunda yetkilendirilen şirketler çoğu zaman EÜTS olarak değerlendirilemeyecek basit yöntemlerle bilet ücretlerini tahsil etmektedir.

Büyük belediyelerde ise, toplu ulaşım ile yetkili kılınan şirketler genellikle EÜTS hizmeti sunan şirketlerle sözleşme imzalayarak EÜTS hizmetini satın almaktadırlar.

Büyük belediyelerde alınan EÜTS hizmetlerinin genelini, validatör ve akıllı kartların hizmete sunulması ve bu yolla bilet ücretlerinin tahsil edilmesi oluşturmakta iken, sözleşmenin kapsamında göre kioskların, sürücü kontrol panellerinin, kredi kartı ile binış imkanının, QR kod kullanımının devre alınması söz konusu olabilmektedir.

3. Ankara’nın EÜTS Deneyimi

3.1. Ankara’nın EÜTS Geçmişi

Ankara’da toplu ulaşım hizmeti 16.12.1942 tarih ve 4325 sayılı Ankara Elektrik ve Havagazı ve Adana Elektrik Müesseselerinin İdare ve İşletmeleri Hakkında Kanun kapsamında kurulan EGO Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) tarafından yerine getirilmektedir.

EGO tarafından yerine getirilen toplu taşıma hizmetleri kapsamında kullanıcılardan ücretlerin tahsil edilmesi işlemleri çeşitli usullerle 2013 yılına kadar EGO tarafından nakit tahsilat, kâğıt bilet ve son olarak manyetik şeritli kart kullanılarak yerine getirilmiş, 2013 yılından itibaren ise modern anlamda EÜTS uygulanmaya başlanmıştır.

EGO tarafından EÜTS uygulaması genel olarak iki farklı yüklenici tarafından; ilk yüklenici ile üç, ikinci yüklenici ile ise iki farklı sözleşme kapsamında gerçekleştirilmiştir.

İki yüklenici tarafından uygulanan EÜTS sözleşmeleri arasında önemli farklılıklar olmakla beraber, aynı yüklenici ile yapılan farklı sözleşmelerde de önemli değişiklikler yapıldığı gözlemlenmektedir.

Her ne kadar kamu kuruluşları yaptıkları ihalelere ilişkin şartname ve sözleşme tasarıları ile diğer ilgili belgeleri Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden yayımlamak zorunda olsa da EGO'nun bu alımlarına ilişkin EKAP'ta herhangi bir detay bulunmamaktadır. Bu nedenle, çalışmada, EGO'nun taraf olduğu EÜTS sözleşmelerine ilişkin bilgiler Sayıştay denetim raporlarından ve EGO'nun kendi yaptığı duyurulardan derlenmiştir.

3.2. İlk EÜTS Dönemi

Ankara'da uygulanan ilk EÜTS'ye ilişkin ihale 20.03.2013 tarihinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapılmıştır. Yüklenici, sistemi kurma ve işletme karşılığında, akıllı kartların dolumu, kullan-at bilet satışı ve kredi kartlı binişlerden pay almaktadır²⁰. İhalenin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu yerine 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile ihale edilmesi; işin yapılması için yükleniciye doğrudan bir ödeme yapılması, yüklenicinin hasılatıdan pay alarak bu işi yapmasından kaynaklanmaktadır.

Sözleşme kapsamında, gelirler EGO Genel Müdürlüğüne ait banka hesabında toplanmakta, yapılan mutabakat sonrasında banka hesabında bulunan tutar sözleşmede belirtilen oranlar üzerinden EGO Genel Müdürlüğü ile yüklenici arasında paylaşılarak ana hesaptan tarafların banka hesaplarına aktarım yapılmaktadır. EGO Genel Müdürlüğü ve yüklenici gelirini oluşturan akıllı kart / başkent kartı dolumu, kullan-at bilet satışı; yetkilendirilen ve kurulan bayi, gişe, web ve mobil uygulamaları ve otomatik kart kredi yükleme makinası ağı üzerinden yapılmaktadır. Araç binişlerinde kullanılan akıllı kart, kullan at bilet ve kredi kartları; araçlara takılan veya raylı sistem girişlerinde bulunan turnike sistemleri içine yerleştirilen kart okuma cihazları (validatörler) ile okunmakta ve biniş ücreti karttan düşülmektedir. Satış cihazları ve kart okuma cihaz belleklerinde kayıtlı tutulan satış ve kullanım bilgileri, yüklenici tarafından oluşturulan (yazılımı yükleniciye ait) haberleşme modülü üzerinden, istendiğinde veya periyodik olarak EGO Genel Müdürlüğü veri tabanına

²⁰ Sayıştay Başkanlığı, 'Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporu' (2022) 13

aktarılmaktadır²¹. Sistem kapsamında ayrıca; EGO tarafından işletilen veya EGO sistemine dahil toplu taşıma araçlarında (otobüs, raylı sistem, teleferik vb.) elektronik ücret toplama, akıllı durak sistemi, akıllı kart ve araç içi bilgilendirme, güzergâh ve araç takip sistemleri ve araç içi ve dışını görebilen kamera sistemlerinin kurulumu ve işletilmesi de yüklenici tarafından sağlanmaktadır²².

İhale kapsamında EÜTS'nin işletilmesine ilişkin verinin yükleniciye ait bir yazılımla yönetilmesi öngörülmüş ancak EGO'ya bu yazılımda bulunan verilerin doğruluğu ve tamlığını denetlemesi için bir yetki verilmemiştir²³.

Toplu taşıma kullanıcılarından toplanan tutarlar her ne kadar EGO adına açılmış banka hesaplarına yatıyor olsa da yapılan işin yüksek hacmi, karmaşık yapısı ve farklı kanallardan yapılan farklı tutarlardaki tahsilatlar, banka hesaplarına yatan tutarların EGO ile yüklenici arasında paylaştırılmasında sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bu sorunların çözümü ise mümkün olmamış ve yüklenici ile EGO arasındaki mutabık kalınamayan tutarın²⁴ akıbeti hakkında kamuoyuna herhangi bir bilgi verilmemiştir.

Ayrıca, yüklenici veri tabanında tutulan verilerin doğruluğu ve tamlığı hakkında şüpheyeye düşen EGO, bağımsız bir denetim firmasına rapor hazırlatmış, söz konusu firmanın yapmış olduğu denetim sonucunda eksik satır ve veri kaybı olduğunun tespit edildiği, bunun sonucu olarak da mutabakatın yapılamadığı, yapılamayan mutabakat nedeniyle yükleniciye herhangi bir ödeme yapılmadığı görülmüştür²⁵.

Yüklenici ile yapılan sözleşmenin süresinin 20.03.2023 tarihinde sona ermesine rağmen, aynı yüklenici ile iki defa daha doğrudan temin yöntemi ile yeni sözleşmeler imzalanmıştır. Bu sözleşmelerde, 10 yıldır devam eden gelir paylaşımı modeli terk edilmiş ve yükleniciye belirli bir tutar ödenmesi suretiyle hizmet alımı yoluna gidilmiştir²⁶. Doğrudan temin yöntemi ile yapılan bu sözleşmelerin metinleri ve sözleşme tutarları kamuoyu ile paylaşılmamıştır.

²¹ ibid 13

²² Sayıştay Başkanlığı, 'Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) 2019 Yılı Sayıştay Denetim Raporu' (2020) 8

²³ ibid 10

²⁴ ibid 10

²⁵ Sayıştay Başkanlığı (2022) (n 15) 14

²⁶ Sayıştay Başkanlığı, 'Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) 2023 Yılı Sayıştay Denetim Raporu' (2024) 24

Görüleceği üzere, Ankara'da ilk EÜTS uygulaması şüphesiz kullanıcılar açısından büyük kolaylık sağlamıştır. EGO açısından ise sahadan gelen verilerin analizi mümkün hale gelmiş, nakit akış süreçleri güvenli ve kurumsal hale getirilmiştir. Ancak akademik tartışmalarda öngörülme- yen bir sorun ortaya çıkmıştır. Sözleşme ve şartnamelerin tecrübesiz personel tarafından hazırlanması nedeniyle, verilerin yönetimi ve tutarların teyit mekanizması tamamen yükleniciye bırakılmış, böylece EGO, yükleniciden gelen tüm verileri doğru kabul etmek zorunda kalmış, bağımsız denetim firmasına yaptırılan denetimde ise yükleniciden gelen verilerde eksik kısımların olduğu görülmüştür.

3.3. İkinci EÜTS Dönemi

Birinci EÜTS döneminde yüklenici ile yaşanan sıkıntıların ardından EGO'nun bağlı kuruluşu olduğu Ankara Büyükşehir Belediyesi (ABB), EÜTS işlemlerinin ABB çatısı altında yürütülmesi konusunda çalışmalar yapmaya başlamıştır. Elektronik para işlemlerinin müstakil bir şirket tarafından yapılmasının mevzuatça zorunlu tutulması, uzman personelin EGO personel rejiminde istihdamının zorluğu sebepleri başta olmak üzere pek çok gerekçeyle ABB tarafından kurulacak bir veya birkaç şirket üzerinden EÜTS işlemlerinin gerçekleştirilmesi için, ilk EÜTS döneminin sonlarına doğru çalışmalara başlanmıştır.

Bu kapsamda, Ankara Büyükşehir Belediye Meclisinin 07.07.2022 tarih ve 1491 sayılı kararıyla, ABB'nin iştiraki olan Başkent Elektronik Para ve Ödeme Hizmetleri A.Ş.'nin EÜTS hizmetlerini daha etkin ve verimli olarak sürdürebileceği, EÜTS kapsamında kullanılan tüm kaynakların mülkiyetinin ABB ve bağlı ortaklarında bulunmasının hizmet kalitesini artıracığı başta olmak üzere çeşitli gerekçelerle, EGO'ya ait EÜTS hizmetlerinin 10 yıl süreyle ABB iştiraki olan bu şirket tarafından yerine getirilmesine karar verilmiştir (Ankara Büyükşehir Belediye Meclisi, 2022). Ancak bu kararın uygulanması, kamuoyu ile paylaşılmayan gerekçelerle mümkün olmamıştır.

Bunun üzerine, ilk EÜTS döneminin son ihalesinin bitmesine yakın bir tarihte, ABB tarafından yapılan bir ihale ile EÜTS bileşenleri (validatör, sürücü kontrol paneli, pos cihazı, kişiselleştirme ekipmanları,

EÜTS yazılımı) teslim alınmış ve bu bileşenler yine ABB tarafından EGO'ya hibe edilmiştir²⁷.

ABB'den teslim alınan bu EÜTS bileşenlerinin, halihazırda EGO bünyesinde kullanılan bileşenlerden farklı olması ve bu iki farklı bileşenin bir arada çalışmasının mümkün olmaması nedeniyle, yeni bileşenlerin işletilmesi amacıyla EGO tarafından piyasa araştırması yapılmasına rağmen, sadece bir firma bu bileşenleri işletme yetkisine sahip olduğu için 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22'nci maddesinin (b) fıkrası kapsamında doğrudan temin yöntemi kullanılarak, yetkili tek firma olan şirket ile sözleşme imzalanmıştır²⁸. Sözleşme doğrudan temin yöntemi ile imzalandığı için sözleşmenin kendisi ve şartnameler kamuoyu ile paylaşılmamıştır.

İkinci EÜTS döneminde, ilk EÜTS döneminde toplu taşıma araçlarında kullanılan donanımlar değiştirilmiş, sürücü kontrol panelleri ilk defa kullanılmaya başlanmış, kullanıcıların para yükleyebildikleri kanallara bir ulusal zincir market ile bir elektronik para hizmet sağlayıcısı da eklenmiştir.

İlk EÜTS döneminde yaşanan değişim Ankara toplu taşıma sistemi açısından devrimsel nitelikte iken ikinci EÜTS döneminde yaşanan değişim daha ılımlı bir değişim olmuş, ancak geçiş döneminde yaşanan sorunlar nedeniyle kamuoyunda tepkilere neden olmuştur.

İlk EÜTS döneminde olduğu gibi ikinci EÜTS döneminde de yönetsel aksaklıklar sistemin işleyişinin sağladığı avantajların önüne geçmiştir.

İkinci EÜTS dönemi ile ilgili en önemli aksaklık EGO'nun, kullanıcılardan toplanan tutarlar üzerinde neredeyse hiçbir kontrol mekanizmasının olmamasıdır. Önceki dönemde, kullanıcılardan tahsil edilen tutarlar EGO'ya ait banka hesaplarına yatırılırken, yeni dönemde bu tutarlar doğrudan yüklenicinin banka hesaplarına yatırılmaya başlanmıştır. Üstelik, EGO'nun bu banka hesaplarını görmesine izin verilmeyerek, EGO kendi gelirlerinden bihaber hale getirilmiştir. Bir diğer önemli kontrol zaafı da daha önce olduğu gibi, sistem sunucularının yüklenici

²⁷ Sayıştay Başkanlığı, 'Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) 2024 Yılı Sayıştay Denetim Raporu' (2025) 30

²⁸ ibid 32

kontrolünde olması ve EGO'ya aktarılan verilerin doğruluğu ve tamlığına ilişkin bir güvencenin sağlanamamasıdır²⁹.

İkinci EÜTS döneminin ilk sözleşmesi 05.03.2024 - 30.09.2024 tarihlerini kapsayacak şekilde hazırlanmışsa da sözleşme süresinin sona ermesinin ardından bir defa 60 gün süre uzatımı, bir defa da 45 gün süre uzatımı ile sözleşme 105 gün daha uygulanmıştır³⁰. Süre uzatımlarının ardından, 27.12.2024 tarihinde aynı yüklenici ile yeni bir sözleşme imzalanmışsa³¹ da sürecin nasıl yürütüldüğüne dair EGO tarafından kamuoyuna herhangi bir açıklama yapılmadığı için mevcut durumda EÜTS'nin nasıl işletildiği hakkında hiçbir bilgi mevcut değildir.

Sonuç olarak, ikinci EÜTS dönemi Ankara'nın EÜTS tecrübesinde önemli bir yenilik veya avantaj getirmemesine rağmen, önceki dönemde pek çok soruna ve davaya neden olan sunucuların yüklenici kontrolünde olması uygulaması aynen devam ettirilmiş ve üstüne elde edilen gelirlerin kontrolü de tamamen yükleniciye bırakılmıştır. Bu noktada EGO'nun hatalardan ders almadığı gibi yeni hatalar yaparak hem verilerin hem de paranın kontrolü açısından ciddi bir zafiyet yarattığı açıktır.

4. Ankara'nın EÜTS Deneyiminden Çıkarılan Dersler

4.1. Kullanıcı Deneyimi

Ankara'nın 12 yıllık EÜTS deneyimi şüphesiz kullanıcılar açısından olumlu sonuçlar doğurmuştur. EÜTS'nin uygulamaya başlanması ile beraber kullanıcılar akıllı kartlarına gişelerden ve bayilerden nakit veya kredi kartı ile bakiye yükleme, cep telefonu uygulaması ile otobüslerin konumları ve duraklara varış bilgisine erişme, kredi kartı ve banka kartı ile toplu taşıma araçlarından faydalanma başta olmak üzere; toplu ulaşım deneyimlerini daha hızlı ve zahmetsiz hale getiren pek çok EÜTS unsurundan faydalanmışlardır. Dolayısıyla, kullanıcı açısından bakıldığında, EÜTS kullanıcıların toplu taşıma deneyimini olumlu yönde etkilemiş görünmektedir.

4.2. EGO Deneyimi

EÜTS'yi uygulayan EGO açısından bakıldığında ise, durum tam tersine dönmektedir. EGO'nun iki ayrı yüklenici ile yaşadığı EÜTS de-

²⁹ ibid 32

³⁰ ibid 34

³¹ ibid 19

neyimi, kamu toplu taşıma sektörü açısından pek çok önemli ders barındırmaktadır.

4.2.1. Yüksek Maliyetler

EÜTS'lerin en önemli dezavantajı yüksek maliyetli olmalarıdır. EÜTS'nin işletilmesi için gerekli cihazlar genellikle az sayıda ve işe özel üretildiği için son derece yüksek maliyetlidirler. Aynı şekilde bu cihazların yedek parçaları ve servis hizmetleri de son derece yüksek maliyetlidir. Dolayısıyla EÜTS sisteminin hem kurulum maliyeti hem de işletme maliyeti son derece yüksektir.

Türkiye'de geleneksel olarak yerel yönetimlerin zayıf mali yapıya sahip olmaları, EÜTS hizmetlerinin kamu – özel iş birliği şeklinde yapılmasına yol açmaktadır. Bu durum bir yandan kamu kesimi ile özel kesimin ortak çatı altında aynı amaçla faaliyet göstermesi açısından olumlu olsa da bu tür alımların 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapılması nedeniyle, sözleşme ve şartnamelerin kamuoyu ile paylaşılmaması sonucunu doğurmaktadır.

Bu şeffaf olmayan satın alım sürecinin doğal sonucu ise, yerel yönetimlerin birbirinin tecrübelerinden faydalanma imkânı olmaksızın, akıl yürütme yoluyla hazırlanan sözleşme tasarıları ve şartnamelerle ihaleye çıkmaları olmaktadır. Bu durum, Ankara örneğinde görüldüğü üzere, ilk başta fark edilmeyen hataların sözleşme uygulanmaya başladıktan sonra önemli sorunların ortaya çıkmasına yol açtığı görülmektedir.

Halbuki, 2886 sayılı Kanun kapsamında yapılan alımların da sözleşme ve şartname tasarılarının kamuoyuna açık hale getirilmesi; işletmeciler arasında iyi uygulama örneklerinin paylaşılması anlamına gelecek ve edinilen tecrübelerin paylaşılması sayesinde daha iyi sözleşmeler yapılmasını sağlayacaktır.

Bu nedenle, mali kaynaklarının yetersizliği nedeniyle EÜTS'yi özel sektör aktörleriyle işletmek zorunda kalan yerel yönetimler, daha önce tahmin edilemeyen pek çok sorunla baş etmek zorunda kalmaktadırlar. EGO'da da yaşanan sorunların temelinde, EÜTS'nin kurulması için özel sektörün mali kaynaklarına ihtiyaç duyulması yatmaktadır.

4.2.2. Uzman Personel Eksikliği

EÜTS doğası gereği pek çok farklı bileşenin aynı anda ve birbirleriyle iletişim kurarak var olduğu bir sistemdir. Bu sistemde bir yandan

fiziki dünyada farklı aktörlerin (kullanıcılar, araçlar, bayiler, bankalar vb.) faaliyetleri gerçekleşirken diğer yandan bu faaliyetlere ilişkin farklı kaynaklardan (validatörler, biniş kartları, kredi kartları, pos cihazları vb.) gelen verilerin anlık olarak karşılaştığı, işlendiği ve arşivlendiği bir teknolojik alt yapı çalışmaktadır. Bu kadar çok sayıda aktörün ve veri kaynağının bulunduğu bir sistemin işletilmesi hem hukuki hem de teknolojik olarak uzmanlık gerektiren bir iştir.

Daha önce bahsedildiği üzere, EÜTS sözleşme ve şartnamelerinin hazırlanırken, sunulacak hizmetlerin, kullanılacak cihazların, aracı kuruluşların uyacakları kuralların belirlenmesi ve ortaya çıkabilecek risklerin hesaplanarak bunlara uygun hükümlere yer verilmesi başlı başına bir hukuki ve teknik uzmanlık gerektirmektedir.

Teknolojik alt yapı açısından bakıldığında ise, verilerin saklanacağı sunucuların kurulması ve veri akışının sağlanması, EÜTS bileşeni olan tüm cihazların sürekli olarak internete bağlı olmasının sağlanması, internet bağlantısının kesilmesi halinde cihazların belli bir boyuta kadar verileri saklamalarının güvence altına alınması, bayilerle ve bankalarla anlık, kesintisiz ve hatasız veri akışının sağlanması gibi işlemler EÜTS'nin işlevsel olması açısından hayati olmakla beraber son derece uzmanlık ve tecrübe isteyen işlerdir.

Ankara'nın EÜTS deneyimi başlığında bahsedilen aksaklıkların pek çoğu uzman personel eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Her iki yüklenicide de sunucuların yüklenici kontrolünde olması, EGO'da bu hizmeti sunacak uzman personelin bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Yine her iki yüklenicide de sunucular üzerinde gerekli kontrol mekanizmalarının kurulmaması da sözleşme ve şartnamelerin hazırlanması aşamasında, bu tür mekanizmaların nasıl kurulacağı hakkında uzmanlaşmış personel istihdam edilmemesinden kaynaklanmaktadır.

4.2.3. EGO'nun Hukuki Statüsü

EGO halihazırda ABB'nin bağlı kuruluşu statüsünde bir şirkettir ve bir yandan personel rejimi açısından 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa, diğer yandan satın alımları yönünden 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa ve kendi iç mevzuatları gereğince 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa tabidir. Bu durum hem personel istihdamı ve hem de satın alımlar açısından EGO'nun EÜTS'yi işletmek için gerekli faaliyetleri gerçekleştirmesini zorlaştırmaktadır. Bu kısıtları aşmak için EGO veya ABB bünyesinde, EÜTS'yi işletmek amacıyla bir şirket kurulmasına yö-

nelik, yukarıda bahsedilen Belediye Meclisi Kararı alınmışsa da uygulamaya geçirilememiştir.

EÜTS'nin işletilmesi için gerekli tecrübeye ve uzmanlığa sahip yazılımcı personel, bu alanda az sayıda firma faaliyet gösterdiği için son derece kısıtlı sayıdadır ve bu personel oldukça yüksek ücretler talep etmektedir. Her ne kadar 657 sayılı Kanun kapsamında sözleşmeli yazılımcılar için nispeten yüksek ücret ödenmesi mümkünse de çoğu noktada söz konusu düzenlemeler yetersiz kalmaktadır.

Bu durumu önlemek için EÜTS işletmecisi olması öngörülen şirkette istihdam sağlanması, hem ihtiyaç duyulan doğru personelin seçilip istihdam edilmesi açısından hem de bu personelin işten ayrılmamasını sağlayacak bir ücret seviyesi sağlanması açısından son derece önemlidir.

EÜTS'yi işletmek için gerek duyulan cihazlar ve yazılımlar yüksek fiyatlı olmalarının yanı sıra, belli cihaz ve yazılımlar birbirleri ile uyumlu iken başka cihaz ve yazılımlar uyumsuz oldukları için bir arada çalışmamaktadırlar. Bu durumda, EGO tabi olduğu ihale mevzuatına göre ihaleye çıktığında, sistemi ile uyumsuz cihaz ve yazılım sunan bir isteklinin ihaleyi kazanması durumunda ya kullanamayacağı bir cihaz veya yazılım almak durumunda kalacak ya da ihaleyi iptal edip tekrar ihaleye çıkmak durumunda kalacaktır. Yukarıda yer verilen Sayıştay bulgularından anlaşılabileceği üzere, böyle ikilemlere düşüldüğünde EGO'nun genel tavrı pazarlık veya doğrudan temin yöntemlerini kullanarak alımları rekabete kapatmak yönünde olmaktadır.

Halbuki alımların EÜTS işletmecisi olması öngörülen şirket üzerinden yapılması, 4734 sayılı Kanun'da belediye iştiraki şirketlerin faaliyet alanları ile ilgili yapacakları alımlara ilişkin istisna kapsamında olacağı için çok daha rahat bir şekilde yapılabilecektir.

5. Öneriler

5.1. Kullanıcı Deneyiminin İyileştirilmesi İçin Öneriler

EÜTS içerisinde çok farklı kanallardan gelen ve farklı aktörlere ait veriler bulunmaktadır. Bu verilerin işlenmesi ve doğru şekilde analiz edilmesi bir yandan işletmeci açısından olumlu etki yaratacakken diğer yandan kullanıcı açısından toplu ulaşım tecrübesini daha iyi hale getirecektir.

Ankara'da uygulanan EÜTS'nin kullanıcı deneyiminin iyileştirilmesi için üç temel husustan bahsetmek mümkündür.

Bu hususların ilki rota optimizasyonunun sağlanabilmesi için inen yolcu sensörlerinin kullanılmaya başlanmasıdır. Mevcut durumda, otobüslerde sadece binen yolcuların hangi durakta bindiği bilgisi toplanmakta, inen yolculara ilişkin sistemde bir veri akışı bulunmamaktadır. İnen yolculara ilişkin verilerin toplanması ve işlenmesiyle beraber hangi duraktan inen yolcuların, hangi duraktan hangi araca bindiğine ilişkin analizler yapılarak hem aktarma seferleri hem de ana hatlardaki yoğun inilen duraklar ile az iniş yapılan durakların tespit edilerek hatların daha verimli kullanılması sağlanabilir.

Bir diğer husus bindiğin kadar öde uygulamasının Ankara'da mevcut olmamasıdır. Bu uygulama, daha uzun mesafe giden yolcuların daha fazla, daha az mesafe giden yolcuların ise daha az ödeme yapmasını sağlayarak daha adaletli bir ödeme sistemi oluşmasını sağlamaktadır. Örneğin, Ankara'nın aktarmasız en uzun metro hatları olan M1, M2 ve M3 hatlarında, M3 hattının son durağı olan Törekent durağından binen bir yolcu, aynı vagonla M1 hattını geçerek M2 hattının son durağı olan Koru durağına kadar tek bilet ücreti ödeyerek 46 kilometreden fazla mesafe gitmektedir. Halbuki aynı hat üzerinde sadece bir duraklık mesafe giden bir yolcu da yine bir bilet ücreti ödemektedir. Belli bir mesafeyi aşan hatlarda gittiğin kadar öde uygulaması, kullanıcılar arasında adaletin sağlanması açısından son derece önemlidir.

Ankara'da uygulanan EÜTS deneyiminin iyileştirilmesi için önemli bir diğer önemli husus da araç içi bilgilendirme ekranlarıdır. Aracın ilerlediği hat, mevcut durak, sonraki durak gibi bilgileri görüntülü ve sesli olarak yolculara ileten bu ekranlar özellikle yaşlı ve engelli kullanıcılar açısından çok büyük bir gerekliliktir. İkinci EÜTS döneminin başında, o zaman görevde olan genel müdür tarafından araç içi bilgilendirme ekranlarına ilişkin açıklama yapılmışsa da³² mevcut durumda araç içi bilgilendirme ekranları kısıtlı sayıda araçta bulunmakta ve etkili bir şekilde çalışmamaktadır.

5.2. EGO'nun EÜTS Süreçlerinin İyileştirilmesine İlişkin Öneriler

Çalışmanın üç ve dördüncü bölümlerinde EÜTS'den sorumlu kurum olan EGO'nun, sistemin işletilmesi aşamasında yaşadığı aksaklıklar

³² Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü, Toplu Taşımada Kullanılan "Elektronik Ücret Toplama Sistemi" Yenileniyor (ego.gov.tr, 17 Mayıs 2024) <<https://www.ego.gov.tr/tr/haber/6189/toplu-tasimada-kullanilan-elektronik-ucret-toplama-sistemi-yenileniyor>> erişim tarihi 24.07.2025

sayılmış ve bunların büyük kısmının yüklenicilerle ilişkilerin iyi kurgulanamamasından kaynaklandığı görülmüştür. Bu nedenle, EÜTS sisteminin daha etkin ve sorunsuz şekilde işletilmesi için, EÜTS'ye ilişkin tüm süreçlerin doğrudan doğruya EGO veya ABB iştiraki bir şirketle beraber yürütülmesi gereklidir. Böylece, hem her iki yüklenicide de yaşanan faaliyetlere ilişkin ve ödemelere esas verilerin doğruluğu ve tamlığı güvence altına alınır hem uzman personel istihdamına ilişkin sorunlar büyük ölçüde aşılmış olur hem de iştiraklere tanınan satın alım istisnaları sayesinde tedarik süreçleri daha pratik hale gelir.

EÜTS'nin doğrudan EGO veya iştirak tarafından işletilmesi ve mevcut durumda olduğu gibi satın alma yoluyla yürütülmesi durumlarından bağımsız olarak, 12 yıllık EÜTS deneyiminin gözle görülür en temel sorunu tecrübeli uzman personel istihdamının sağlanamamasıdır. EÜTS sürecinin en başı olan şartname ve sözleşmelerin hazırlanmasından, işin yürütülmesine, mutabakatın sağlanmasına kadar olan süreçlerin tamamında, Sayıştay raporlarından öğrenildiği kadarıyla, yaşanan sorunların pek çoğu uzman personelin istihdamı sağlanmasıyla çözülebilecek hususlardır. Bu nedenle, EÜTS'den sorumlu birimlerde gerek hukuki gerek idari ve gerekse de yazılım süreçlerinde görev alacak deneyimli ve bu alanda uzmanlaşmış personelin istihdamının sağlanması, sistemin sağlıklı işlemesi için hayati öneme sahiptir.

EGO'da uygulanan EÜTS süreçlerinin iyileştirilmesine ilişkin en büyük engellerden birisi de EÜTS süreçlerinin tamamının son derece gizli bir şekilde yerine getirilmesidir. Gerek ilk yüklenici ile yapılan üç farklı sözleşme ve gerekse de ikinci yüklenici ile yapılan iki sözleşme ve şartnameler son derece gizli tutulmuş, bu ihale dokümanları ile ilgili olarak kamuoyu ile hiçbir bilgi paylaşılmamıştır. Çalışmada kullanılan verilerin tamamı 2019, 2021, 2023 ve 2024 yılı Sayıştay Denetim Raporlarından elde edilmiştir. Bu raporlarda yer alan veriler dışında EGO tarafından sözleşmelerin esaslı unsurları, bedelleri, yüklenicilerin yükümlülükleri, cezai hükümler gibi konularda kamuoyu ile bilgi paylaşımı yapılmamıştır. Öyle ki, ikinci yüklenici ile 2025 yılı başında yeni bir sözleşme imzalandığı da Sayıştay raporlarından öğrenilmekte ancak bu yeni sözleşmenin şartları hakkında EGO tarafından kamuoyuna bilgilendirme yapılmamaktadır.

Bu husus sadece EGO'ya özel olmayıp, pek çok kurum EÜTS alımlarını pazarlık veya doğrudan temin yöntemlerini kullanarak yapmakta ve böylece sözleşme ve şartname taslakları kamuoyuna açıklan-

mamaktadır. Bu durumun temel sakıncası, EÜTS alımı yapacak kurumların birbirlerinin tasarılarını görememesi ve tecrübelerinden faydalanamaması olmaktadır. Ayrıca EÜTS süreçlerinde takınılan bu ketum tavır kamu kaynağı kullanan idarelerin hesap vermelerine ilişkin tüm ilkelere aykırılık teşkil etmektedir.

Aynı kapsamda bir diğer sorun da EÜTS ihalelerinin temel ihale usulleri olan açık ihale yöntemi veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılmamasıdır. Hem kamuoyunun bilgi sahibi olması hem rekabetin sağlanması ve hem de ihale kapsamında yaptırılacak işlerin şeffaf şekilde paylaşılması için EÜTS ihalelerinin, mevzuatın öngördüğü şekilde temel ihale usulleri olan açık ihale veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılması gereklidir.

EGO'nun EÜTS deneyiminde karşılaştığı en büyük sorun sistemdeki verilerin doğrudan EGO yönetiminde olmamasıdır. Birinci EÜTS döneminde bağımsız denetim raporuyla eksik veri satırlarının bulunduğu tespit edilmiş ve bu nedenle yüklenici ile mutabakat yapılamamıştır. Yine ikinci EÜTS döneminde de bu durum devam etmiş ve konu Sayıştay denetim raporunda yer almıştır.

Sorunun çözümü için, EÜTS verilerinin mümkünse EGO'nun kendi sunucularında saklanması ve yönetilmesi esas olmakla beraber, eğer bu mümkün değilse, EGO'nun yüklenici sunucuları üzerinde log kayıtlarını görmek başta olmak üzere tüm yönetici yetkilerine sahip olması gereklidir.

Özellikle ikinci EÜTS döneminde hem sunucuların hem de para yönetiminin yüklenicide toplanması, adeta EGO'nun yüklenici tarafından gönderilen tüm tutarları itiraz etmeden kabul etmesi sonucunu doğurmuştur. Zira EGO, ne sunuculardan kendisine iletilen verilerin tamlığını ve doğruluğunu kontrol edebilmiş ne de yüklenici banka hesabına yatan tutarların zamanında, tam ve doğru şekilde kendi banka hesabına aktarılmasını kontrol edebilmiştir.

Bu nedenle, EGO'nun, esasen kendisine ait olan EÜTS'ye ait her türlü veri üzerinde tam yetki sahibi olması ve kamu geliri niteliğinde olan gelirlerinin doğrudan kendi banka hesabına yatırılması gerekmektedir.

6. Sonuç

EÜTS'lerin toplu taşıma hizmetlerine erişimi dijitalleştirerek hem kullanıcılar hem de sistem işletmecileri için çok büyük kolaylıklar sağladığı, her iki taraf için de süreçleri hızlandırdığı ve maliyetleri düşürdü-

ğü günümüzde artık şüphe götürmez bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ankara'nın EÜTS deneyimi de uluslararası deneyimlerle aynı yönde, yani kullanıcıların ve sistem işletmecisi olan EGO'nun toplu ulaşım deneyimleri üzerinde son derece olumlu etki yaratmıştır.

Kullanıcı deneyimleri açısından bakıldığında bazı eksiklikler olmakla beraber sistemin kullanıcıların deneyimlerini daha iyi hale getirdiği şüphesizdir ancak EGO için bu deneyimin çok da olumlu bir seyir izlediğini söylemek mümkün değildir.

EGO'nun ilk EÜTS ihalesinden çalışmamızın kaleme alındığı tarihe kadar mutabakat sağlanamaması, dört ayrı Sayıştay denetim raporunda EÜTS uygulamalarının doğrudan ve detaylı olarak eleştirilmesi, EGO'nun EÜTS süreçlerinde ciddi sorunlar olduğunun en somut kanıtlarıdır.

EGO'nun bu sorunları çözmesi kısa vadede mümkün görünmektedir zira EGO'nun gerek personel kapasitesi gerek hukuki statüsü ve gerekse de teknolojik altyapısı çalışmamızda yer verilen önerilerin hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesine imkân tanımamaktadır.

Bu nedenle, EGO'nun, hızlı bir yeniden yapılanmaya giderek, en az 3 yıllık bir planlama ile bir yandan personel ve kapasitesini geliştirirken, diğer yandan teknolojik altyapısını inşa etmeye başlaması ve uzun vadede EÜTS'nin EGO bünyesinde mi yoksa başka bir iştirak bünyesinde mi işletileceğine karar vermesi gereklidir.

KAYNAKÇA

Africa Transport Policy Program, 'Innovation in Fare Collection Systems for Public Transport in African Cities' (2021) doi: <<https://thedocs.worldbank.org/en/doc/61714f214ed04bcd6e9623ad0e215897-0400012021/original/SSATP-Fare-collection-Web-single.pdf>>

Ankara Büyükşehir Belediye Meclisi, '07.07.2022 tarih ve 1491 sayılı karar' <https://www.ankara.bel.tr/files/4813/4987/7462/K12_1491.doc>

Atzori L, Iera A, and Morabito G, 'The Internet of Things: A Survey. Computer Networks' (2010) 54(15) 2787–2805 <<https://www.cs.mun.ca/courses/cs6910/IoT-Survey-Atzori-2010.pdf>>

Aykac D, Selcen O, Eryarsoy E and Jouan de K, 'Mobile phone and e-government in Turkey: practices and technological choices at the cross-road' (2008) doi: <<https://core.ac.uk/download/pdf/11741149.pdf>>

Baç U, 'An Integrated SWARA-WASPAS Group Decision Making Framework to Evaluate Smart Card Systems for Public Transportation' (2020) 8(10) Mathematics, 1723. <<https://doi.org/10.3390/math8101723>>

Biopassid (2022) <<https://www.biopassid.com/post/facial-biometrics-in-public-transportation>> Erişim: 05.05.2025

Chinh QH and Tirachini A, 'Mobility-as-a-Service and the role of multimodality in the sustainability of urban mobility in developing and developed countries; Transport Policy' (2024) Volume 145, <<https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2023.10.013>>

Dempsey PS, 'Privacy Issues With the Use of Smart Cards' (Ağustos 4, 2007) doi: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3295908>>

Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü, (ego.gov.tr, 17 Mayıs 2024) 'Toplu Taşımada Kullanılan "Elektronik Ücret Toplama Sistemi" Yenileniyor' <<https://www.ego.gov.tr/tr/haber/6189/toplu-tasimada-kullanilan-elektronik-ucret-toplama-sistemi-yenileniyor>>

Ferreira MC, Nóvoa H, Dias TG and Cunha JF, 'A Proposal for a Public Transport Ticketing Solution Based on Customers' Mobile Devices' (2014) 111 Procedia - Social and Behavioral Sciences doi: <<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.01.056>>

GEÇER T, 'Elektronik Ücret Toplama Sistemi ve İstanbul Örneği' (2016) 11(1) Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi <<https://openaccess.izu.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12436/3893>>

Kamargianni M, Matyas M, Li W, Muscat J and Yfantis L, 'The MaaS Dictionary' MaaS Lab, (2018) Energy Institute, University College London.

<https://discovery.ucl.ac.uk/id/eprint/10057321/1/MaaS%20dictionary%20ext_MaaS Lab.pdf>

Maktoubian J, Noori M, Mouziraji M and Amini M, 'Analyzing large-scale smart card data to investigate public transport travel behaviour using big data analytic' (2017) (04), 07 Journal of Information Technology and Software Engineering <<https://doi.org/10.4172/2165-7866.1000211>>

Octopus (2016) <https://www.octopus.com.hk/en/document/company_profile.pdf> Erişim 26.11.2025

Ponkratov D, Kopytkov D and Dolya V, ‘A comprehensive analysis of the electronic fare collection systems effectiveness implementation on public transit and prospective directions of its application in Ukraine’ (2023) 4 (2 (72)) Technology Audit and Production Reserves doi: <<https://doi.org/10.15587/2706-5448.2023.286614>>

Railway Technology < <https://www.railway-technology.com/features/oyster-card-future/?cf-view>> Erişim 26.11.2025

Sayıştay Başkanlığı, ‘Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporu’ (2022) <<https://sayistay.gov.tr/reports/download/zlgXGa5oAZ-ankara-elektrik-havagazi-ve-otobus-isletme-muessesesi-genel-mudurlugu-ego>>

Sayıştay Başkanlığı, ‘Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) 2019 Yılı Sayıştay Denetim Raporu’ (2020) <<https://sayistay.gov.tr/reports/download/ZkYq9r1Yj3-ankara-elektrik-havagazi-ve-otobus-isletme-muessesesi-genel-mudurlugu-ego>>

Sayıştay Başkanlığı, ‘Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) 2023 Yılı Sayıştay Denetim Raporu’ (2024) <<https://sayistay.gov.tr/reports/download/bmg0qRVQ0O-ankara-elektrik-havagazi-ve-otobus-isletme-muessesesi-genel-mudurlugu-ego>>

Sayıştay Başkanlığı, ‘Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) 2024 Yılı Sayıştay Denetim Raporu’ (2025) <<https://sayistay.gov.tr/reports/download/eaYwd1aoX1-ankara-elektrik-havagazi-ve-otobus-isletme-muessesesi-genel-mudurlugu-ego>>

Sotiriou G and Petropoulou C, ‘Socio-Spatial Inequalities, and Local Struggles for the Right to the City and to Nature—Cases of Urban Green Parks in Athens’ Volume (11) (2022) 1899-1899. Land. doi: <<https://doi.org/10.3390/land11111899>>

Park JY and Dongjun K, ‘Korea’s Best Practices in the Transport Sector: Korea’s Integrated Fare and Smart Card Ticket System – Innovative PPP (Public-Private Partnership) Approach’ (2013). doi: https://centers.ibs.re.kr/html/living_en/transport/

KSP%205%20Lessons%20from%20Korea%E2%80%99s%20Integrated
%20Fare%20and%20Smart%20Card%20Ticket%20System.pdf

Transit Cooperative Research Program, 'Elements Needed to
Create High Ridership Transit Systems' (2007) TCRP Report 111, Was-
hington. doi: <<https://nap.nationalacademies.org/read/23175>>

#VERGİ İNCELEMESİ AŞAMASINDA YÜKÜMLÜNÜN HUKUKİ DİNLENİLME HAKKI*

(THE TAXPAYER'S LEGAL RIGHT TO BE HEARD DURING A TAX AUDIT)

Arş. Gör./Res. Asst. Gökberk ÖNGEL**

ÖZ

Bu çalışma, adil yargılanma hakkının temelini oluşturan hukuki dinlenilme hakkının, vergi yükümlüsü açısından vergi incelemesi aşamasındaki uygulanabilirliğini ve koruma alanını araştırmayı amaçlamaktadır. Çalışma; hukuki dinlenilme hakkının bilgilendirme, açıklama ve dikkate alınma şeklindeki unsurlarını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) madde (md) 6 ve Anayasa md. 36 çerçevesinde, vergi usulüne ilişkin güncel düzenlemelerle ilişkilendirerek incelemektedir. Ulaşılan sonuç, bu hakkın salt dava aşamasında değil, delillerin toplandığı inceleme aşamasından itibaren var olması gerektiğini göstermektedir. Özellikle vergi cezaları bağlamında AİHS md. 6 kapsamında genişletilmiş bir cezai korumadan bahsedilebilir. Mevzuattaki güncel değişiklikler bu hakkı olumsuz etkilemezken incelemeye başlama tarihi ve kapsamdan sapma gibi konularda hukuki güvenlik yönünden sakıncalı hususların

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 23.10.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 11.11.2025 tarihinde birinci hakem; 20.11.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku Anabilim Dalı, Araştırma Görevlisi, gokberk.ongel@yasar.edu.tr, ORCID: 0009-0003-3863-2433.

Yazar'ın notu: İlgili çalışma, Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı kapsamındaki "Vergi Ceza Hukuku" dersinde yapılan sunumun geliştirilmiş halidir. Sunumumu, makaleye dönüştürme sürecinde değerli vaktini ve görüşlerini benden esirgemeyerek önemli bir katkı sunan hocam Dr. Öğr. Üyesi Emine Sevcan ARTUN'a en içten teşekkürlerimi sunarım.

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; ÖNGEL, Gökberk, "Vergi İncelemesi Aşamasında Yükümlünün Hukuki Dinlenilme Hakkı" Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 252, 2025, s. 2221-2254.

mevcut olduğu tespit edilmiştir. Çalışma; temel hak korumasını, vergi yargılaması ile idari inceleme arasındaki doğrudan bağ üzerinden irdemesiyle özgün bir katkı sunmayı hedeflemektedir.

Anahtar Kelimeler: Adil Yargılanma Hakkı, Hukuki Dinlenilme Hakkı, Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi, Yükümlü Hakları

ABSTRACT

This study examines the applicability and scope of the right to be heard, a fundamental element of the right to a fair trial, for taxpayers during tax inspections. It analyzes the components of this right — the rights to be informed, to explain, and to be considered — within the framework of Article 6 of the European Convention on Human Rights (ECHR) and Article 36 of the Turkish Constitution, in relation to current tax procedure regulations. The findings indicate that the right to be heard should apply not only at the litigation stage but also from the beginning of the evidentiary process, namely during inspection. In the context of tax penalties, an extended form of criminal protection under Article 6 ECHR is observed. Although recent legislative amendments do not impair this right, issues such as determining the inspection's starting date and deviations from its scope threaten legal certainty. The study thus contributes to understanding fundamental rights protection in tax adjudication and administration.

Keywords: Right to a Fair Trial, Right to be Heard, Tax Audit, Tax Inspection, Taxpayer Rights

1. GİRİŞ

Hukuk devletinin en temel gereklerinden biri olan adil yargılanma hakkı, bireyin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında merkezi bir role sahiptir. Bu hakkın en önemli unsurlarından biri ise yargılama veya idari süreçlerde bireyin kendisini ilgilendiren işlemler hakkında bilgilendirilmesini, açıklamada bulunmasını ve bu açıklamaların dikkate alınmasını güvence altına alan hukuki dinlenilme hakkıdır. Üç temel unsurdan (bilgilendirme, açıklama ve dikkate alınma) meydana gelen bu hak, AİHS md.6 ve 1982 Anayasası md.36 ile koruma altına alınmış olup hukuk devleti ilkesinin doğal bir yansımasını teşkil eder.

Vergi hukukunda idarenin üstün kamu gücüne karşı, yükümlü genellikle zayıf konumda bulunur. Bu nedenle vergi incelemesi, yalnızca bir idari faaliyetten ibaret olmayıp bireyin temel haklarına doğrudan etkide bulunan bir süreci de ifade eder. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen inceleme aşaması, vergi aslı ve cezaları bakımından olay ve olguların tespit edilip delile bağlandığı aşamayı teşkil eder. İnceleme sırasında elde edilen veriler, sonraki tarhiyat ve dava süreçlerinin temelini oluşturduğundan, bu süreçte yükümlünün hukuki dinlenilme hakkının etkin biçimde korunması kritik önemdedir.

Bu çalışmanın amacı, vergi incelemesi sürecinde hukuki dinlenilme hakkının uygulanabilirliğini ve bu hakkın unsurlarının ne ölçüde gözetildiğini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda çalışmada, AİHS m.6 ve Anayasa m.36 çerçevesinde oluşturulan normatif dayanak ile Vergi Usul Kanunu'nun güncel düzenlemeleri (7338 sayılı Kanun değişiklikleri, elektronik inceleme, Rapor Değerlendirme Komisyonları) arasındaki etkileşim bütünsel olarak ele alınacaktır.

Sonuç olarak çalışma, vergi incelemesi aşamasının basit bir denetim süreci değil, aynı zamanda bireyin savunma ve katılım haklarının sınındığı kompleks bir alan olduğunu ileri sürmektedir. Bu yönüyle, hukuki dinlenilme hakkını yargılama süreciyle sınırlı görmeyip vergi incelemesinin başlangıcından itibaren geçerli bir anayasal güvence olarak ele alması bakımından literatüre özgün bir katkı sunmaktadır.

2. HUKUKİ DİNLENİLME HAKKI

2.1. Genel Olarak

Hukuki dinlenilme hakkı¹, adil yargılanma hakkının unsurlarından birini² ve savunma hakkının da temelini teşkil eden kapsamlı bir kavramdır. Aslında bu hakkın, adil yargılanma hakkının özel bir görünümü-

¹ Bu hak; “hakime meramını anlatma hakkı”, “iddia ve savunma hakkı” gibi isimlerle ifade edilmekteyse de “hukuki dinlenilme hakkı” kavramının az evvel belirtilen adlandırmaları da kapsayan daha geniş bir anlama sahip olduğu ifade edilmiştir, Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay and Muhammet Özokes, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı (12th edn, On İki Levha Yayıncılık 2024) 201

² Adil yargılanma hakkı pek çok hak ve ilkeyi içerisinde barındıran geniş ve genel bir kavramdır, Sibel İnceoğlu, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı (4th edn, Beta Yayıncılık 2013) 4

nü olduğu da ifade edilebilir.³ Adil yargılanma hakkı, Türkiye'nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi⁴'nin (AİHS) 6. Maddesiyle güvence altına alınmıştır. Ulusal düzeyde ise her ne kadar “*Adil Yargılanma Hakkı*” başlığı doğrudan kullanılmamış olsa da 1982 Anayasası'nın⁵ (AY) “*Hak Arama Hürriyeti*” kenar başlığını taşıyan 36. Maddesi içeriği ve sağladığı koruma bakımından AİHS'in 6. Maddesi ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir.⁶ Bu bağlamda hukuki dinlenilme hakkının Anayasa'da koruma altına alınmış bir temel hak olduğu hususunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.^{7, 8} Ayrıca adil yargılanma hakkının bir unsurunu teşkil etmesi, hukuki dinlenilme hakkının AİHS kapsamında da koruma görmesini sağlamaktadır. Böylece ortaya çıkan ikili koruma, Türk hukuku bakımından hukuki dinlenilme hakkına özel bir önem kazandırmaktadır. Zira Anayasal konumu gereği ilgili hakka aykırı düşebilecek mahiyette kanun hükmü ihdas edilemeyeceği gibi⁹ hakka yönelik fiili bir ihlalin varlığı halinde bu iddia Anayasa Mahkemesi'ne (AYM) taşınabilecektir. Bununla birlikte, uluslararası düzeyde de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) önünde hak ihlali iddiasında bulunulması mümkündür. Öte yandan dava/ başvuru konusu yapılmasa dahi devlet, AİHS md.1 uyarınca¹⁰ adil yargılanma hakkının tüm unsurları-

³ Hukuki dinlenilme hakkı ve adil yargılanma hakkı kavramları özdeş değildir. Süha Tanrıver, ‘Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı’ (2004) (53) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 191, 191

⁴ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Kanun Numarası: 6366, Kabul Tarihi: 10.03.1954, RG 19.03.1954/8692 (Resmi Gazete Çevirisi)

⁵ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, Kabul Tarihi: 18.10.1982, RG 09.11.1982/17863 (Mükerrer)

⁶ Zira anılan maddenin birinci fıkrası “Herkes... adil yargılanma hakkına sahiptir.” şeklinde sona ermesi de bu savı güçlendirmektedir.

⁷ Hakan Pekcanitez, Hukuki Dinlenilme Hakkı (Prof. Dr. Seyfulah Edis'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları 2000) 754

⁸ Sibel İncoğlu, Nilay Arat and Erkan Duymaz, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Emsal Kararlar (1st edn, Avrupa Konseyi 2022) 460

⁹ 1982 Anayasası md.11 “Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü” kenar başlıklıdır ve ikinci fıkrasında kanunların Anayasaya aykırı olamayacağını düzenleme altına almıştır.

¹⁰ Burada AY md.90/5 de unutulmamalıdır. Zira ilgili fıkra uyarınca usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar (tıpkı AİHS gibi) kanun hükmündedir. Hatta milletlerarası antlaşma ile kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi halinde esas alınacak olan belge milletlerarası antlaşmadır. Buradan hareketle AY'nın 36.maddesi olmasaydı dahi Türkiye'de adil yargılanma hakkına ve dolayısıyla hukuki dinlenilme hakkına AİHS kaynaklı riayet edilmesi mecburiyetinin yine de doğacağı ifade edilebilir.

nın, hukuki dinlenilme hakkı dahil, tesis edilebilmesi için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. Hal böyleyken sağlanması gereken himaye, hem önleyici korumayı hem de telafi edici korumayı kapsar.

2.2. Kavramın Unsurları

Adil yargılanma hakkının bir gerekliliği olan hakkaniyete uygun olarak yargılama ancak hukuki dinlenilme hakkının gerektiği gibi sağlanmasıyla mümkün olabilecektir. Adil yargılanma hakkı ve hukuki dinlenilme hakkının birbirlerinden ayrılmaz mahiyettedirler, adil bir yargılama gerçekleştirilmeden hukuki dinlenilme hakkı tam olarak uygulanamayacağı gibi hukuki dinlenilme sağlanmadan da adil bir yargılama gerçekleştirildiğinden söz edilemez.^{11, 12} Hukuki dinlenilme hakkının uygulanması, adil yargılanma hakkının sağlanmasında kritik bir rol oynayacak ve bu durum da Türkiye Cumhuriyeti'nin (T.C.) temel niteliklerinden olan hukuk devleti ilkesinin tesis edilmesine katkıda bulunacaktır.¹³

Hukuki dinlenilme hakkına ilişkin bir tanım ortaya konulması gerekirse Özekes konuyla ilgili monografisinde anılan hakkı; yargılamayla hukuki durumu etkilenecek kişilerin, yargılamanın bir süjesi olarak yargılama konusunda bilgi edinmelerini, açıklamada bulunmalarını, yargılamaya etki edebilmelerini ve yargı mercilerinin bunları dikkate alıp değerlendirecek gerekçeli şekilde karar vermesini sağlayan, sürpriz kararlar karşışlaşmanın önüne geçen bir temel hak ve yargılama ilkesi¹⁴ olarak tanımlamış ve bu suretle kapsamlı, birden çok unsuru içerisinde barındıran bir tanım ortaya çıkarmıştır. Anılan hak usuli nitelikte bir temel haktır¹⁵ ve bu mahiyeti kaynaklı tüm yargılama alanları (ceza muhakemesi, medeni yargılama, idari yargı) bakımından geçerlidir.¹⁶ Her ne kadar AİHS md.6 yalnızca dinlenilmeden bahsedip madde metninde açıkça hukuki dinlenilme ifadesine yer vermemiş olsa da hakkaniyete uygun yargılama

¹¹ Muhammet Özekes, *Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı* (1st edn, Yetkin Yayınları 2003) 56; Bilgehan Yeşilova, 'Yargılama Diyalektiği ve Silahların Eşitliği' (2009) (86) *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 47, 58

¹² Aslında bu bağlantı, AİHS md.6'nın ilk fıkrasındaki "her şahıs... davasının... dinlenmesini istemek hakkını haizdir" şeklindeki ifadede de çıkarılabilir.

¹³ Benzer yönde, Pekcanıtez (n 7) 757

¹⁴ Özekes (n 11) 31

¹⁵ Pekcanıtez (n 7) 754

¹⁶ İncoğlu, Arat and Duymaz (n 8) 460

hakkından madde metninde açıkça bahsedilmiş olduğundan^{17, 18} ve hukuki dinlenilme hakkı da hakkaniyete uygun yargılanma hakkının en temel gerekliliği olduğundan¹⁹ hukuki dinlenilme hakkının da tüm yargılama alanları bakımından bir gereklik her olduğu her halükarda kabul edilmelidir.^{20, 21}

Hukuki dinlenilme hakkının, yukarıda verilen tanım da göz önünde bulundurularak; bilgilen(diril)me, açıklama ve dikkate alınma olmak üzere üç temel unsurdan meydana geldiği ifade edilebilir.^{22, 23} Bu unsurların esasında bir örüntüyü meydana getirdiği ve birbirleri bakımından ön şart teşkil ettiklerini söylemek de hatalı olmayacaktır. Çalışmada da tek tek unsurların incelenmesi yerine bahsolunan örüntünün özetlenmesiyle yetinilecektir. Her şeyden evvel hak sahibinin kendisiyle alakalı yargılamanın içeriği hakkında tam bilgi sahibi olması sağlanmalıdır ve anılan bilgilendirme şeklen değil gerçek anlamıyla olmalıdır. Ardından hak sahibinin bilgilendiği hususlarda açıklama yapma hakkına sahip ol-

¹⁷ AIHS m.6 – “Her şahıs... davanın... hakkaniyete uygun... istemek hakkını haizdir.” AIHS Resmi Gazete Çevirisi’ (1954) < https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/media/uploads/2015/09/01/AIHS_1950.pdf > Erişim Tarihi 23 Ağustos 2025

¹⁸ Tekin Akıllıoğlu, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtüzüğü Başvuru Bilgileri) (1st edn, İmaj Yayıncılık 2002) 22

¹⁹ Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayaz and Emel Hanağası, Medeni Usul Hukuku (7th edn, Yetkin Yayınları 2021) 151

²⁰ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar and Rifat Murat Önok, İnsan Hakları El Kitabı (7th edn, Seçkin Yayıncılık 2018) 295-296

²¹ AIHM de sözleşmenin 6.maddesinin kapsamının hukuk devleti ilkesi uyarınca geniş tutulması gerektiğini belirtmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 2689/65, 17.01.1970; 6.madde pek çok hak ve ilkeyi içerisinde barındıran genel bir maddedir, anılan hak ve ilkelerden bir kısmı madde metninde açıkça belirtilmişse de bir kısmı AIHM tarafından geniş yorum tekniğiyle saptanmış ve bu sayede lafızda mevcut olmayan kavramlar da içeriğe dahil edilmiştir, İncooğlu (n 2) 20

²² Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayaz and Hanağası (n 19) 151-153; Ali Cem Budak and Varol Karaaslan, Medeni Usul Hukuku (2nd edn, Adalet Yayınevi 2018) 70-72; Pekcanitez (n 7) 769; Ejder Yılmaz, ‘Hukuki Dinlenilme Hakkı’ in Ziya Akıncı and Yasın Ekmen (eds), Tahkimde Hukuki Dinlenilme Hakkı (On İki Levha 2022) 8; Burak Pınar, ‘Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukuki Dinlenilme Hakkı’ (2015) 16 (Özel Sayı, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 4355, 4356

²³ Aynı yönde, Veli Özer Özbek, Koray Doğan and Pınar Bacaksız, Ceza Muhakemesi Hukuku (17th edn, Seçkin Yayıncılık 2024) 55; Burcu Demirbaş Aksüt, ‘Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri’ (2010) 12 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 257, 299

ması gerekmektedir ve son olarak da yapılan açıklamalar yargı organlarınca tam olarak dikkate alınıp değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmenin somut yansıması karar gerekçeleridir.²⁴ Türk hukukunda da doğrudan “*Hukuki Dinlenilme Hakkı*” olarak başlıklandırılmış bir düzenlemeye 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda²⁵ rastlamak mümkündür. Anılan kanunun 27. maddesi, ilk fıkrasında hukuki dinlenilme hakkına sahip olan kişileri düzenleme altına alırken 2. fıkrada hakkın içeriğinden bahs olunmaktadır. Buna göre hukuki dinlenilme hakkı; yargılamayla alakalı bilgi sahibi olunmasını, açıklama ve ispat hakkı ile mahkemenin açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirmesini içerisinde barındırmaktadır.

3. HUKUKİ DİNLENİLME HAKKININ VERGİ İNCELEMESİ AŞAMASINDA UYGULANABİLİRLİĞİ SORUNU

3.1. AİHS Çerçevesinde

Hukuki dinlenilme hakkı, daha önce de belirtildiği üzere adil yargılanma hakkının (AİHS md.6) bir unsurudur. Adil yargılanma hakkının uygulama alanının, başka bir deyişle tatbik edilebileceği hususların, ne olduğu ise tartışmalıdır. Tartışma, 6. maddede yalnızca medeni hak ve yükümlülükler veya suç isnadı kavramlarından bahsedilip kavramların açıklanmamış oluşundan ileri gelmektedir.²⁶ Aslında bu durum AİHS’in genel yapısı dikkate alındığında şaşırtıcı değildir. Zira sözleşme; düzenleme altına aldığı haklar bakımından yalnızca çerçeve bir metin teşkil eder ve bu çerçevenin doldurulması AİHM’in görev ve yetkisindedir.²⁷ Sözleşme metninde yer alan ifadeler, anlam açıklığı yorumda bulunma serbestisini belirgin ölçüde kısıtlamadığı takdirde, mahkeme tarafından

²⁴ Pekcanıtez, Atalay and Özekes (n 1) 201-202

²⁵ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Kanun Numarası: 6100, Kabul Tarihi: 12.01.2011, RG 04.02.2011/27836

²⁶ Emine Sevcan Uçan, ‘Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı’ (YÖK Tez Merkezi, 2013) <<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>> 01.09.2025

²⁷ Mahkeme, önemli kararlarından birini teşkil eden “Golder/ Birleşik Krallık” da sözleşmenin hukuk yaratan mahiyetine dikkat çekerek taraf devletlerce üstlenilen yükümlülükleri kısıtlayacak bir yorumdan ziyade sözleşmenin amacının gerçekleştirilmesi için en uygun olacak yorum için çaba harcanması gerektiği belirtmiştir, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 4451/170, 21.02.1975

sözleşmenin konu ve amacına uygun biçimde yorumlanırlar.²⁸ AİHS'in insanın kişiliğinden kaynaklanan değerlere bağladığı önem, sözleşmede güvence altına alınan haklara en geniş kapsamı ve uygulama alanını sağlayacak bir yorum yönteminin tercihini zorunlu hale getirmektedir.²⁹ Başka bir deyişle sözleşmedeki kavramların kapsamı, metnin kaleme alındığı tarihteki haliyle aynı kalmayıp gelişen ve değişen koşullara göre amaç doğrultusunda daralabilmekte veya genişleyebilmektedir. Bu yorum tekniği AİHM'e özgüdür ve dinamik yorum yöntemi olarak adlandırılmaktadır.³⁰ Belirtilen ve izah edilen durum 6. Madde bakımından da geçerli olup uygulama alanının AİHM içtihadıyla belirlenmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır.

İçtihatla belirlendiğini ifade ettiğimiz uygulama alanı incelenecek olunursa AİHM öncelikle, medeni hak ve yükümlülükler (kişisel hak ve yükümlülükler) kavramının, *kişisel*³¹ kavramından yola çıkarak özel hukuk – kamu hukuku ayırımına işaret ettiği kanaatindedir.³² Böyle bir kanaatte olunması da kamu hukukuna dahil hak ve yükümlülüklerin, medeni hak ve yükümlülük olarak değerlendirilmeyip 6. Maddenin uygulama alanı dışında bırakılması sonucunu doğurmaktadır. Lakin böyle katı bir yorumda bulunmak sözleşmenin genel koruyucu mantığıyla çelişeceğinden, mahkeme nezdindeki özel hukuk – kamu hukuku ayırımının iç hukuktaki ölçüde katı olmadığını belirtmek gerekir.³³ Yani sözleşmeye taraf devletlerin hakkı ne şekilde niteledikleri (kamusal veya özel)

²⁸ David Harris, Michael O'Boyle, Ed Bates and Carla Buckley, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku (2nd edn, On İki Levha Yayıncılık 2022) 19; Buradan hareketle AİHM'in yalnızca lafzi yorum yöntemini kullanmadığı, tarihsel yorum, sistematik yorum ve amaca uygunluk gibi yorum yöntemlerinden de büyük ölçüde yararlandığı ifade edilebilir. Yorum yöntemleri hakkında detaylı bilgi için, Ali Nazım Sözer, Hukukta Yöntembilim (7th edn, Beta Yayıncılık 2020) 40-143

²⁹ Tezcan, Erdem, Sancakdar and Önok (n 20) 69

³⁰ Ufuk Ramazan Çakmak, 'Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Bireysel Başvuruda Özerk Yorum' (2023) 18 (1) Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 199, 204; Yunus Emre Gül, 'Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarında Yararlandığı Klasik ve Özgün Yorum Yöntemleri' (2018) 18 (36) Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi 215, 231

³¹ Sözleşmenin orijinal metninde kişisel kavramının karşılığı civil dir. Civil law da özel hukuku ifade etmekte olup karşısı public law (kamu hukuku) dur. AİHM burada kavramların zıtlığından yola çıkarak yorumda bulunmuştur.

³² Benzer bir tespit için; Tezcan, Erdem, Sancakdar and Önok (n 20) 277

³³ Billur Yaltı Soydan, 'İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı- I' (2000) (143) Vergi Sorunları Dergisi 151, 155

AIHM nezdinde bağlayıcı değildir. AIHM bir hususun kamusal mı yoksa özel nitelik mi taşıdığına kendi karar vermektedir.³⁴

Çalışma konusu teşkil eden vergi hukuku kapsamındaki uyuşmazlıklarda taraflardan biri devlettir, bu bağlamda anılan uyuşmazlıklar kamusal niteliği haizdir. AIHS'in 6. Madde metnine ilk bakışta vergi uyuşmazlıklarıyla alakalı başvurularda, ilgili maddenin uygulama alanı bulamayacağı düşünülebilir fakat AIHM bu konuda farklı bir içtihat geliştirmiştir. Vergi uyuşmazlıklarıyla alakalı önüne gelen başvuruları, doğrudan kamusal mahiyeti haiz olduğu gerekçesiyle reddetmemekte eğer uyuşmazlık kişinin medeni hak ve yükümlülüklerine etkide bulunmuşsa bu başvuruyu 6. Madde kapsamında değerlendirebilmektedir.³⁵ Lakin uyuşmazlık doğrudan verginin aslına ilişkin ise durum farklı olmaktadır. AIHM, vergi konulması ve vergi tarhi gibi işlemlerin kamusal yönünün ağır bastığını düşünmekte ve bu hususları 6. Maddenin kapsamı dışında bırakmaktadır.^{36, 37} Zira mahkemenin anlayışına göre vergi davalarında karara bağlanan konu, vergi yükümlüsünün medeni hak ve yükümlülükleri değil kamusal yükümlülüğüdür.³⁸ Özetle mahkeme; 6. Maddeyi tatbik edebilmek için ulusal düzeyde iki kişi veya kişi ile devlet arasında bir uyuşmazlık olmasını ve uyuşmazlığın sonuçlarının kişinin medeni hak ve yükümlülükleri üzerinde etkisinin olmasını aramaktadır.³⁹ Vergi uyuşmazlığı temelli başvurularda AIHM'in 6. Madde kapsamında inceleme yapması; vergilendirme işlemi sebebiyle başvurucunun malvar-

³⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 6232/73, 28.06.1978

³⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 11760/85, 26.03.1992; Mahkeme "Editions Periscope/ Fransa" kararında, uyuşmazlığın temelinde vergi istisnasının uygulanmamasının yatmasına ve bu hususun kamusal mahiyette olmasına rağmen başvurucunun maddi zarara uğramış olma ihtimalinin maddi haklarının ihlaline yol açabileceğini belirterek bir medeni hakkın söz konusu olduğu kanaatine ulaşmış ve başvuruyu 6. Madde kapsamında değerlendirmiştir.

³⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 44759/98, 12.07.2001. "Ferrazzini/ İtalya" da doğrudan ek tarhiyata karşı yargı yoluna başvurulmuştur. Mahkeme de bu hususun doğrudan vergi aslına ilişkin olduğunu belirterek başvuruyu reddetmiştir; Mahkemenin sosyal güvenlik konusundaki yaklaşımı ise daha farklıdır. Her ne kadar sosyal güvenlik ilişkisinin kamusal yönü inkar olunamayacaksa da mahkemeye göre bu tarz durumlarda (örneğin prim ödeme yükümlülüğü) özel hukuk niteliği ağır basmaktadır, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 19005/91; 19006/91, 09.12.1994

³⁷ Nazım Taha Koçak and Recep İbiş, 'Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı' (2014) 9 (98) Terazi Hukuk Dergisi 69, 71

³⁸ Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları (1st edn, Beta Yayıncılık 2006) 87

³⁹ Harris, O'Boyle, Bates and Buckley (n 28) 368

lığında bir eksilme meydana gelmesine, başka bir deyişle vergilendirme işleminin medeni hak ve yükümlülüğüne etkide bulunmasına bağlıdır.

AIHM'in medeni hak ve yükümlülük kavramına yaklaşımını değerlendirdikten sonra incelenmesi gereken kavram, 6. Maddenin kapsamı dahilinde kalan diğer bir hususu teşkil eden suç isnadıdır. İsnat kavramı, “bir düşünceyi, bir konuyu bir kişi veya sebebe dayandırma, yükleme; atfetme” olarak tanımlanmıştır.⁴⁰ AIHS md.6 uyarınca isnadın suça yönelik olması gereklidir. Semantik bakımdan anılan kavramın ceza kanunlarında suç olarak öngörülmüş bir fiilin, bir kimse tarafından işlendiğinin ileri sürülmesi, başka bir deyişle fiilin o kimseye bağlanması olarak değerlendirilebileceği ifade edilebilir. AYM de ilgili kavramın, bir kişiye suç işlediğinin yetkili makamlar tarafından bildirilmesi anlamına geldiğini belirtmiştir.⁴¹ AIHM ise suç isnadı kavramının da otonom bir kavram olduğunu ve tıpkı medeni hak ve yükümlülükler kavramında olduğu gibi ulusal hukukta yapılan sınıflandırmalardan bağımsız olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir.⁴² Mahkeme bu bağlamda; suç isnadının değerlendirilmesinde, önüne gelen bir başvuruda oluşturmuş olduğu ve “Engel Kriterleri” olarak adlandırılan sınıflandırmadan yararlanmaktadır.⁴³

Engel kriterleri uyarınca AIHM bir isnadın suça yönelik olup olmadığını değerlendirirken; iddia olunan suçun ulusal hukuktaki tasnifi, suçun ve suç için öngörülen cezanın niteliği ile ağırlığını dikkate almaktadır.⁴⁴ Örneğin Türk hukuku bakımından vergi suçu olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal suçları ulusal hukukta cezai mahiyette kabul edildiğinden suç isnadı mahiyetinde olduğu ve adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine dair şüphe bulunmamaktadır.⁴⁵ Bu tür örneklerde suç vasfı, suçun ulusal hukuki sınıfından ve cezanın niteliğinden açıkça anlaşılabilir. Peki yaptırım

⁴⁰ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük < <https://sozluk.gov.tr> > 16.09.2025

⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 2012/142, 09.01.2014, §36; Benzer yönde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 6903/75, 27.02.1980

⁴² Yaltı Soydan (n 33) 161

⁴³ Başvuru için, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, 08.06.1976

⁴⁴ Abdullah Çelik, Adil Yargılanma Hakkı Rehberi (1st edn, Anayasa Mahkemesi Yayınları 2014) 12; Harris, O’Boyle, Bates and Buckley (n 28) 355; Yaltı Soydan (n 33) 161; Tezcan, Erdem, Sancakdar and Önok (n 20) 282

⁴⁵ Uçan (n 26) 37-38

idari para cezası olan vergi kabahatleri gibi suç vasfı örnekteki ölçüde açık olmayan durumlarda suç isnadından söz edilebilecek midir? Başka bir deyişle vergi kabahatleri suç isnadı olarak ve karşılığında kesilen vergi cezası da ceza olarak değerlendirilebilecek ve bu suretle AİHS md.6'da yer alan adil yargılanma hakkı, yükümlünün vergi idaresi tarafından düzenlenen vergi ceza ihbarnamesi aleyhine vergi mahkemesine başvurduğu yargılama süreçlerinde de uygulama alanı bulacak mıdır?

Bu sorunun cevabı mahkeme tarafından, “*Bendenoun/ Fransa*”⁴⁶ başvurusunda vermiş olduğu karar ile olumlu olarak verilmiştir. Anılan olayda uyuşmazlık konusu; Bendenoun’a, vergi beyannamelerinde usulsüzlük yaptığı gerekçesiyle vergi borcunun birkaç katına ulaşacak ölçüde ağır para cezaları kesilmesi, başvurusunun bu cezalara yönelik itirazlarının idare mahkemesince reddedilmesi ve ilgili süreçte adil yargılanma hakkının çeşitli yollardan ihlal olunduğu iddiasıdır. Her ne kadar ilk bakışta salt idari mahiyette bir başvuru olduğu ve suç isnadından söz edilemeyeceği düşünülse de mahkeme somut olayda Engel kriterlerini tatbik ederek farklı bir sonuca ulaşmıştır. Kriterlerin tatbiki sırasıyla; Bendenoun’un suçlandığı fiilin vergi yükümlüsü sıfatıyla tüm vatandaşlara yönelmesi, fiil karşılığında öngörülen cezanın amacının idarenin mali zararının tazmini değil suç işlemlerini önleme ve caydırma olduğu, yine mevcut olayda fiil karşılığı öngörülen para cezasının miktarının oldukça ağır olması tespitleriyle gerçekleştirilmiştir. Mahkeme tüm bu hususların birlikte değerlendirildiğinde ceza göstergesi olan noktaların ön plana çıktığı ve bu durumun suç isnadı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Mahkemenin bu tespitinden hareketle vergi para cezalarında suç isnadı, cezanın kesilmesi olarak değerlendirilebilir.^{47, 48}

AİHS md.6’daki ikili ayırım bakımından yapılan açıklamalar özetlenecek olunursa; vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklarda (vergi konulması, tarhı, tahsili gibi), vergilendirme işlemi kişinin özel hukuk nitelikli menfaatini doğrudan etkilemediği sürece 6. Madde uygulama alanı bulmaya-

⁴⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 12547/86, 24.02.1994

⁴⁷ Billur Yaltı Soydan, ‘İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II’ (2000) (144) Vergi Sorunları Dergisi 104, 107

⁴⁸ Benzer yönde bir karar için, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 34619/97, 23.07.2002; Janosevic kararında “Bendenoun” dan farklı olarak para cezasının ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrilecek mahiyetine önem verilmemiş, para cezasının bir üst sınırının olmayıp çok yüksek ve orantısız miktarla ulaşabilme olanağının olması cezai nitelik bakımından yeterli görülmüştür; Yine bir başka benzer karar için, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 73053/01, 23.11.2006

cak; vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıklarda ise vergi cezası ve vergi kabahatı ayrımı yapılmadan, her iki husus da suç isnadı kavramı içerisinde değerlendirilerek cezai mahiyetleri kabul edilecek ve 6. Maddenin koruması söz konusu olacaktır. Başka bir deyişle adil yargılanma hakkı kapsamında, kendisine suç isnat edilen kişinin sahip olduğu haklara, vergi yükümlüsü de sahip olacaktır.⁴⁹ Peki çalışma özelinde, vergi yükümlüsünün inceleme aşamasında adil yargılanma hakkına sahip olduğu ifade edilebilir mi?

Vergi incelemesi, vergi aslı ve cezaları bakımından olay ve olguların tespit edilerek delile bağlandıkları bir aşamadır. Cezai olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasında oluşturulan bu denetim mekanizması adli kolluğa yaklaşan bir kolluk faaliyetidir.⁵⁰ Vergi aslının hukuka uygun olup olmadığı ve vergi cezasını gerektiren olaylar incelemeyi gerçekleştirenlerce tespit olunmaktadır. Hal böyleyken denetim aşamasında yükümlünün savunma hakkının ne ölçüde mühim olduğu aşikardır.⁵¹ İşte, anılan savunma hakkı da çalışma bağlamında yükümlünün hukuki dinlenilme hakkı olarak tezahür etmelidir. Bu bağlamda yükümlünün hukuki dinlenilme hakkının, gerçekleştirilen denetim sonucunda kendisine tarh edilen verginin ve/ veya vergi cezasının uyuşmazlık konusu haline gelmesinden itibaren değil henüz bu işlemin adeta delillerinin doğduğu an olan inceleme aşamasından itibaren var olması ve korunması gereklidir.⁵²

Burada her vergi incelemesinin, suç isnadı niteliğinde olup olmadığına da tartışılması gerekmektedir. Zira her incelemenin tek başına suç isnadı teşkil ettiğinin kabulü halinde hukuki dinlenilme hakkı, her incelemede şüphesiz geçerliğini koruyacaktır. İhbar üzerine gerçekleştirilen incelemelerde (örneğin sahte fatura veya vergi kaçakçılığı ihbarı), yükümlünün ihbar anından itibaren isnat altında olduğu ifade edilebilir. Yine başka bir yükümlünün sahte fatura düzenleme temelinde inceleme-

⁴⁹ Uçan (n 26) 46

⁵⁰ Billur Yaltı, ‘Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı’ (2016) (332) Vergi Sorunları Dergisi 52, 54

⁵¹ Alman Vergi Usul Hukuku’nda kanunla düzenleme altına alınan “idarenin yapacağı incelemede objektif ve tarafsız davranması gerekliliği” nin her ne kadar hukuk devleti ilkesinin bir gereği olsa da VUK’ta da ayrıca benimsenmesi gerektiği yönünde, Gamze Gümüşkaya, Vergi Hukukunda İspat (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2024) 436

⁵² Yargılama aşamasında kullanılacak birçok delilin, hukuki dinlenilme hakkının ihlal edildiği bir denetim sonucunda elde edilmiş olabileceği ihtimali daima hatırd tutulmalıdır.

ye tabi tutulduğu bir incelemede, başka bir yükümlünün de sahte fatura kullanıcısı olduğunun tespiti üzerine gerçekleştirilen bir incelemenin de suç isnadı teşkil ettiği ifade edilebilir. Sayılan iki halde de yükümlü, suç şüphesi altına girmektedir. Peki sektörel incelemelerde durum nasıldır? Sektörel incelemeler, az evvel sayılan durumlar kadar açık bir suç isnadı teşkil etmese de bu incelemelerin hiçbir surette suç isnadı teşkil etmediklerini ifade etmek doğru olmayacaktır. Genel kapsamda başlayan bir inceleme, faaliyet esnasında yapılan tespitler sonucunda (örneğin yükümlünün kaçakçılık yaptığı tespit edildi) suç isnadı teşkil eder mahiyete dönüşebilir. Sonuç olarak, birçok durumda incelemelerin suç isnadı mahiyetinde olması yüksek bir olasılık olarak gözükmekteyse de her vergi incelemesinin otomatik olarak suç isnadı teşkil ettiği ifade edilemez.⁵³

Sonuç olarak hukuki dinlenilme hakkı, hukuki temelini adil yargılanma hakkından almaktadır ve vergi davası ile vergi incelemesi arasındaki doğrudan bağ gereği, adil yargılanma hakkı vergi denetim aşamasında da göz önünde bulundurulması gereken bir ilke olacaktır.⁵⁴ Dolayısıyla yükümlü; inceleme esnasında dinlenmeli, itirazlarını iletebilmeli ve savunmada bulunabilmelidir.^{55, 56}

3.2. 1982 Anayasası Çerçevesinde

AİHS md.6'nın Anayasa'daki karşılığı olan 36.maddenin kapsamını da ele almak gereklidir. İki maddenin uygulama alanı ve sağladıkları koruma bakımından temel bir farklılık mevcuttur. AİHS md.6'da sağ-

⁵³ Benzer mahiyette bir tartışmanın “nemo tenetur” ilkesi bakımından yürütülmesi için, Arzu Laloğlu, ‘Vergi İncelemesi Bakımından Nemo Tenetur İlkesi (Susma Hakkı)’ (2024) 32(4) Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 2309, 2329-2347

⁵⁴ Aynı yönde, Gümüşkaya (n 51) 532

⁵⁵ Dinlenilme hakkı; yükümlü haklarından olduğu gibi, yükümlünün genel anlamda sahip olduğu savunma hakkının bir unsurunu teşkil eder. Bu hususta Özge Mutlu Kaya, Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı (1st edn, Yetkin Yayınları 2023) 95

⁵⁶ İncelemenin konusu hakkında ayrıntılı biçimde bilgilendirilmeme, inceleme esnasında yükümlünün kendini açıklamasına müsaade edilmemesi, incelemeyi gerçekleştirenler tarafından dikkate alınmama gibi hususlar hukuki dinlenilme hakkının ihlaline sebebiyet verebilecek temel örneklerdir; Yükümlü hakkında alt firma tarafından düzenlenen inceleme raporlarının, yükümlüye tebliğ edilmeyerek savunmasının alınmamasının adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil ettiği hususunda, Akın Gencer Şentürk, ‘Evrensel İnsan Haklarından Olan “Adil Yargılama” Hakkı, Vergi ve Yargılaması Hukukunda da Uygulanmalıdır’ (Şentürk Hukuk Bürosu, 30.06.2008) < <https://www.senturkhb.com/025.pdf> > 02.10.2025

lanan koruma alanında yukarıda belirtmiş olduğumuz üzere ikili bir ayrıma gidilmişken⁵⁷ Anayasa md.36'nın uygulama alanında herhangi bir ayrıma gidilmemiş olup adil yargılanma hakkının tüm uyumsuzluklar bakımından geçerli olması ilkesi benimsenmiştir.⁵⁸ Uyuşmazlığın türü bakımından idari, adli gibi bir ayrıma gidilmemiştir. Anayasa md.36'nın kapsamına bir sınır çizilmediğinden, sağlanan korumanın kapsamı AİHS md.6'ya göre daha geniştir. Konu bakımından sağlanan koruma AİHS'e göre daha genişken, Anayasa md.36'daki “*yargı mercileri önünde*” ibaresinin AİHS'e kıyasla bir daraltma gibi gözüktüğünü de ifade etmek gerekir. Zira böyle bir ibarenin kullanılmış olması hak arama hürriyetinin yargı mercileri dışında, örneğin idareye karşı, ileri sürülemeyeceği düşüncesini ortaya çıkarabilir. AİHS'de ise yalnızca 6.maddenin birinci fıkrasında *mahkeme* den bahsedilmekte fakat 3. Fıkra “*suç ile itham edilen herkes...*” diyerek aşama/ makam bakımından bir sınırlama öngörülmemektedir. Sonuç olarak Anayasa md.36 konu bakımından AİHS'e kıyasla daha geniş bir koruma sağlamaktaysa da “*yargılama mercileri önünde*” ifadesi AİHS md.6'a kıyasla bir sınırlama görünümü çizmektedir.⁵⁹

Bu farklılığın pratikteki yansıması Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvurularda ortaya çıkabilir. Zira bireysel başvuruda bulunmanın şartlarından biri ve belki de en önemlisi ihlal olunduğu iddia edilen hakkın Anayasa ve AİHS'in ortak koruma alanında bulunması⁶⁰ iken AİHS'de kapsam bakımından yapılan ikili sınırlamanın bir dezavantaja yol açtığı düşünülebilir. Böyle bir düşüncede başvuru adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla öncelikle AYM'e bireysel başvuruda bulunacak, yapmış olduğu başvuruda AY md.36'daki sınırsız kapsam bakımından bir sorun yaşaması ihtimali olmayacak fakat AİHS md.6'daki sınırlama nedeniyle ilgili hakkın AİHS tarafında koruma altında olmadığı sonucuna ulaşılabilir ve başvuru AYM tarafından

⁵⁷ Sibel İncoğlu, ‘Adil Yargılanma Hakkı’ in Sibel İncoğlu (ed), İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme) (Avrupa Konseyi 2013) 214-215 ; Harris, O’Boyle, Bates and Buckley (n 28) 359

⁵⁸ Çelik (n 44) 9; Tezcan, Erdem, Sancakdar and Önok (n 20) 277; Uçan (n 26) 17-19

⁵⁹ Anayasa md.36 daki “*yargı mercileri önünde*” ifadesinin salt lafzi olarak yorumu, vergi incelemesi aşamasında hukuki dinlenilme hakkının hiçbir şekilde mevcut olmayacağı gibi tehlikeli bir yaklaşımı beraberinde getirecektir.

⁶⁰ 1982 Anayasası md. 148/3 – “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.”

esastan reddedilebilecektir. Fakat AİHM'in dinamik ve otonom yorum yönteminden yararlanması bu dezavantajı büyük ölçüde bertaraf etmektedir. Ortaya konulan içtihatlar aracılığıyla AİHS md.6'nın kapsamı mümkün olduğu ölçüde genişletilmektedir. Kaldı ki AİHM böyle bir yaklaşımda bulunmasa ve AİHS'in 6. maddesi katı biçimde uygulanmakta olduğundan birçok adil yargılanma hakkı ihlali iddiasının kapsam dahilinde olmadığı sonucuna ulaşılsa dahi AYM tarafından farklı bir yaklaşım benimsenebilecektir. Şöyle ki AİHS md.53 uyarınca sözleşme hükümlerinden hiçbirisi, sözleşmenin herhangi bir taraf devletin yasalarına ve onların taraf olduğu başka bir sözleşme uyarınca tanınmış olabilecek insan hakları ve temel özgürlükleri sınırlandıracak veya onları ihlal edecek biçimde yorumlanamaz. Başka bir deyişle AİHS md.6'nın kapsamı ne ölçüde daralırsa daralsın AY md. 36'da yer alan geniş koruma uygulama önceliğini haiz olacaktır. Yukarıda anılan bireysel başvuru ihtimalinde de AY md.36'nın geniş kapsamı, salt ilgili hak AİHS md.6'da koruma altında olmadığından göz ardı edilemeyecek ve AİHS'in 53.maddesi uyarınca AY md.36 tatbik edilebilecektir.⁶¹

Özetle; AİHS md.53, Anayasada daha geniş norm alanına sahip hakların sözleşme çerçevesinde daraltılması yaklaşımına olanak tanımamaktadır. Başka bir deyişle Anayasada öngörülen geniş koruma, salt AİHS'deki daraltma gerekçe gösterilerek göz ardı edilmemelidir.^{62, 63}

⁶¹ Aynı yönde, Sibel İnceoğlu, 'Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi' in Sibel İnceoğlu (ed), İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme) (Avrupa Konseyi 2013) 51; Yine AİHS md.53'ün AİHM uygulamasında da dikkate alınması gerektiği ve mahkemenin incelediği başvurularda ilgili devletin iç hukukunda hakka daha geniş koruma sağlayan bir hüküm mevcut ise bu üstün hakkı iç hukuka atıfla koruyabilmesi gerektiği hususunda, Ersan Şen, 'Hukuka Aykırı Delillerin İnsan Hakları Yargısı Işığında Değerlendirilmesi' (Hukuki Haber, 2019) < <https://www.hukukihaber.net/hukuka-aykiri-delillerin-insan-haklari-yargisi-isiginda-degerlendirilmesi> > 16.09.2025

⁶² AYM'nin uygulamada, bahsedilenin aksi yönünde bir tutum takınarak AİHM içtihatlarını gerekçe gösterip hakların kapsamını daraltıcı yorumda bulunduğu tespiti için, Fazıl Sağlam, 'Anayasa Mahkemesi'nin Ürettiği Yapay Bir Kavram: "Ortak Koruma Alanı" in Burak Öztürk, Çiğdem Sever, Ilgın Özkaya Özlüer, Pınar Yaşar Şatiroğlu, Serdar Yılmaz and Betül Damar Çıtak (eds), Prof. Dr. Metin Günday Armağanı (Atılım Üniversitesi Yayınları 2020) 1101; Akif Yıldırım and Halil İbrahim Dursun, 'Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 53.Madde Düzenlemesinin Türk Hukukuna Etkisi' (2014) 9(100) Terazi Hukuk Dergisi 126, 134; A. Burak Bilgin, 'Bireysel Başvuruda 3 Yıl: Bir İnsan Hakları Karnesi – Olumsuz Örnekler/ Uygulamalar/ Yaklaşımlar' (2015) 6 (2) İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 57, 89-90; Tuba Aykanat and Yüksel Metin, 'Bireysel Başvuruda İhlal Edildiği İleri Sürülen Temel Hak ve

Anayasa’da daha yüksek bir standart varken daha düşük bir standardı temel almak ne Anayasa’nın ne de AİHS’in amacına uygundur.⁶⁴ Bu durumda çalışma özelinde de vergi yükümlüsünün inceleme aşamasındaki hukuki dinlenilme hakkı AİHS çerçevesinde koruma altında olduğu gibi Anayasal çerçeve içerisinde de korunacaktır.

1982 Anayasası çerçevesinde hukuki dinlenilme hakkı yalnızca yargısal boyutta değil idarenin bireylerle kurduğu temaslarda da hukuk devleti ilkesinin işlerliğini güvence altına alır. Vergi incelemesinin idari bir süreç olması, hukuki dinlenilme hakkının yalnızca olası bir dava aşamasında değil inceleme aşamasında da gözetilmesini gerekli kılar.⁶⁵ Bu noktada çağdaş anayasal düzenlerde önem seviyesi giderek artan iyi yönetim ilkesine kısaca değinmek gereklidir. İyi yönetim ilkesi idarenin; idari işlemin dayandığı hukuki vakıaları en doğru şekilde tespit etmek, olayın soruşturmasını yapmak, olayın muhatabına kendini anlatma, savunma, gerekli bilgi ve belgeleri idareye sunma imkânı tanımak; kendi elindeki bilgi ve belgelere, kişilerin kolayca ulaşabilmesini sağlamak yükümlülüğünü beraberinde getirmekte⁶⁶ ve idarenin şeffaf, öngörülebilir, hesap verebilir ve katılımcılığı benimseyen biçimde hareket etmesini zorunlu kılmaktadır. Çalışma özelinde de yükümlünün bilgilendirilmesi, açıklamalarını sunabilmesi ve bu açıklamaların dikkate alınması yalnızca hukuki dinlenilme hakkının değil iyi yönetim ilkesinin de doğal bir sonucudur. Dolayısıyla iyi yönetim ilkesinin de AY md.36 da öngörülen geniş korumanın idari aşamada da somutlaşmasını sağlayan tamamlayıcı bir anayasal ilke olduğunu ifade etmek hatalı olmayacaktır.

Nitekim ülkemiz yüksek mahkemelerinin de bazı kararlarında atıfta bulunduğu⁶⁷ bir belgeyi teşkil eden “Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi İyi İdare Konusunda Üye Ülkelere R(2007)7 sayılı Tavsiye Kararı”

Özgürlüklerin Kapsamının Belirlenmesi’ (2023) 13 (1) Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 3, 30-31

⁶³ Bu yönde örnek bir karar için, Anayasa Mahkemesi 2013/5680, 15.04.2014, §20; Mahkeme ilgili kararında Anayasa’da adil yargılanma hakkının kapsamı düzenlenmemiş olduğundan kapsam ve içeriğin AİHS md.6 uyarınca belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

⁶⁴ İnceoğlu (n 57) 51

⁶⁵ Mutlu Kaya (n 55) 96

⁶⁶ Bahtiyar Akyılmaz, ‘İyi Yönetim ve Avrupa İyi Yönetim Yasası’ (2003) 7 (2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 140, 144

⁶⁷ Anayasa Mahkemesi, 2017/38317, 13.01.2021; Danıştay 10 D, 1403/5603, 10.11.1994

na ek olarak ortaya konulan “İyi İdare Yasası” nda⁶⁸ iyi yönetim konusunda temel ilkeler ortaya konulmuştur.⁶⁹ Bu ilkelerden biri de dinlenilme hakkıdır. Anılan hak uyarınca idare; bireyin hukuki durumunu sınırlandıran veya menfaatlerini etkileyen bir karar alınmadan, başka bir deyişle idari işlem yapılmadan önce, bireye işlemle ilgili görüşlerini sunma, kendisini açıklama fırsatı verilmelidir. İdare, ilgiliyi dinlemekle yükümlüdür. Yükümlünün dinlenilme ve savunma hakkı korunmalıdır.⁷⁰ Bununla birlikte anılan hakların korunması, yükümlünün görüş ve savunmalarını etkin biçimde ortaya koyarak sürecin işlemesine aktif biçimde katkıda bulunmasına da bağlıdır. İyi yönetim; salt idarenin yükümlülüklerini doğurmaz, yükümlü bakımından da birtakım sorumlulukları beraberinde getirir.⁷¹ Yükümlü ile idare arasındaki, objektif iyiniyet kurallarına dayalı işbirliği sürdürüldüğü takdirde sistem iyi işleyecektir.⁷²

4. VERGİ İNCELEMESİNDE HUKUKİ DİNLENİLME HAKKI AÇISINDAN ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

4.1. Genel Olarak Vergi İncelemesi

Türk vergi hukukunda matrahın, yükümlünün beyanı üzerinden saptanması esası hakimdir.⁷³ Sistemin sağlıklı biçimde işleyebilmesi de

⁶⁸ Bakanlar Komitesinin İlgili Kararı ve Eki’nin çevirisi için, Onur Karahanoğulları, ‘Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin İyi İdare Konusunda Üye Devletlere CM/REC(2007) Sayılı Tavsiye Kararı’ (Adalet Bakanlığı 2019) < <https://rayp.adalet.gov.tr/resimler/522/dosya/2522-02-202212-36-pm.pdf> > 23.09.2025

⁶⁹ Bu ilkeler hakkında detaylı bilgi için, Zehra Odyakmaz and Oğuzhan Güzel, ‘İyi İdare Hakkı’ (2017) 7 (2) Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 13, 19-26; Onur Kaplan, ‘Good Governance, Rights and State: Quo Vadis Administrative Law?’ (2022) 5 (3) Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi 622, 625-626; Yine vergi hukuku uygulamalarının iyi yönetim ilkesi perspektifinden değerlendirilmesi için, Ege Şentürk, ‘İyi Yönetim İlkesi Perspektifinden Türk Vergi Hukuku Uygulamaları’ (2025) 20 (1) Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 541, 599

⁷⁰ Odyakmaz and Güzel (n 69) 25-26

⁷¹ Gamze Gümüşkaya, ‘The Principle of Good Governance concerning Tax Law’ (2022) 80 (3) İstanbul Hukuk Mecmuası 1001, 1010; Yazar belirttiğimiz açıklamalarla birlikte, henüz yasal dayanağı bulunmayan ve içeriği de muğlak vaziyette olan iyi yönetim ilkesinin vergi hukukunda katı biçimde uygulanmasının mümkün olmadığı şerhini düşmüştür.

⁷² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan and Cenker Göker, Vergi Hukuku (30th edn, Turhan Kitabevi 2021) 105

⁷³ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku (3rd edn, Yetkin Yayınları 2024) 274; Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (4th edn, Seçkin Yayıncılık 2024) 196; Ab-

yükümlülerin dürüstlüğüne ve beyanlarının gerçeğe uygunluk durumuna sıkı sıkıya bağlıdır.⁷⁴ Hal böyleyken matrahın kasten veya eksik bilgi/hesap hatası gibi nedenlerle yanlış olarak saptanması ihtimali de mevcuttur. Anılan ihtimal iki yönlüdür; matrahın gerçek değerinden az olarak saptanması vergi ilişkisinin otoriteye sahip tarafını teşkil eden devleti zarara uğratabilecekken, gerçek değerden fazla bir saptama yapılması ihtimalinde ise ilişkinin diğer tarafını teşkil eden vergi yükümlüsünün zararı doğabilir. Bu bağlamda vergi idaresinin de yükümlü tarafından beyan edilen matraha mutlak surette itimat etme gibi bir yükümlülüğü olmayıp matrahın doğruluğunu çeşitli yöntemlerle araştırma yetkisine sahiptir. İşte bu yöntemlerin bütünü vergi denetimi olarak adlandırılabilir.^{75, 76} Bu yöntemler sayesinde vergi idaresi, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etki edebilecek olguları ortaya çıkarma ve yükümlünün beyanlarının doğruluğunu araştırma ve belirleme imkanına sahip olmaktadır.⁷⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) ⁷⁸ 134. maddesi de “*vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*” demek suretiyle bu hususu vurgulamaktadır.

Vergi incelemesi en genel manasıyla; beyanların ve ödenmesi gerekli vergilerin doğruluğunu tespit etmek amacıyla, yükümlünün defter

durrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (16th edn, Gazi Kitabevi 2023) 120

⁷⁴ Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku (6th edn, Adalet Yayınevi 2023) 94; Başar Soydan, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2015) 200-201

⁷⁵ Yöntemlerin bütününe “güvenlik müesseseleri” olarak adlandırılması için, Batı (n 73) 257; Yine yöntemlerin bütününe vergi matrahının belirlenmesinde hazırlayıcı işlemler olarak “ön işlemler” olarak başka biçimde adlandırılması için, Öncel, Kumrulu, Çağan and Göker (n 72) 107

⁷⁶ Vergi denetimi kavramına dair birden çok tanım ortaya konulmuşsa da tüm bu tanımların özetlenmiş hali için, Fazıl Tekin and Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi (9th edn, Seçkin Yayıncılık 2022) 51; Yazarlar vergi denetimini; vergi kanunlarından doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresince çeşitli teknikler ve yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin bütünü olarak tanımlamışlardır.

⁷⁷ Ahmet Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları (1st edn, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası 2010) 13; Karakoç (n 73) 274

⁷⁸ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10703, 11.01.1961/10704, 12.01.1961/ 10705

kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde derinlemesine yapılan bir araştırmadır.^{79, 80} Nitekim VUK md.134’de de vergi incelemesinin amacının, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek olduğu belirtilmiştir. İnceleme yönteminin öneminin somut yansıması, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) 2024 yılı için yayınladığı faaliyet raporunda görülebilir. 2024 yılında yükümlüler tarafından toplam olarak idareye bildirilen matrah ile idarece yapılan incelemeler sonucunda saptanan matrah arasındaki fark 2.316.139.283 Türk Lirası (TL) dır.⁸¹ Anılan matrah üzerinden hesaplanacak vergilerin de eksik olarak hesaplanıp kamu-yu ciddi ölçüde zarara uğratabileceği göz önünde bulundurulduğunda, etkin ve yaygın vergi incelemelerinin önemi⁸² daha iyi anlaşılacaktır.

Vergi denetimi yöntemleri arasında en sık başvurulanan ve en kapsamlı⁸³ şekilde gerçekleştirilen, vergi incelemesidir. Hatta vergi incelemesi kavramı çoğu zaman vergi denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır.⁸⁴ Hal böyleyken yükümlünün haklarının en yoğun biçimde tezahür ettiği yöntemin, vergi incelemesi olduğunu ifade etmek hatalı olmayacaktır. Zira inceleme, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hakları etkileyebilecek yapısı ile özellikli bir müessesedir ve gerçekleştirilmesinde uyulacak esaslar kanun ve yönetmelik⁸⁵ aracılığıyla ayrıntılı şekilde belirlenmiştir.

⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan and Göker (n 72) 100

⁸⁰ Karakoç (n 73) 279

⁸¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024 Faaliyet Raporu (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024) < https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?objectKey=arsiv/fileadmin/faaliyetraporlari/2024/2024_faaliyet_raporu.pdf > 30.09.2025

⁸² İncelemelerin hem araştırma hem de vergi kayıp ve kaçagını önleme işlevine hizmet ettiği hususunda, Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (13th edn, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2022) 182; Etkin ve yaygın incelemeler kamu yararı bakımından önemli olsa da yükümlülerin temel hak ve özgürlükleri açısından hukuken tartışmalı bir niteliğe de sahiptirler. Bu yönüyle, etkin ve yaygın incelemelerin mutlak anlamda olumlu mahiyete sahip olduklarının ifade edilemeyeceği hususunda, Ahmet Somuncu, ‘Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi’(2014) (43) Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 133, 167-168

⁸³ Zira vergi incelemelerinde, sadece defter ve belgelerin incelenmesiyle yetinilmeyip tanık ifadesi gibi hususlara da başvurulabilmektedir.

⁸⁴ Tekin and Çelikkaya (n 76) 174

⁸⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG 31.10.2011/28101; Çalışmanın devamında “yönetmelik” olarak anılacaktır.

4.2. İncelemenin Gerçekleştirileceği Yer

VUK md. 139/1 uyarınca vergi incelemelerinin dairede gerçekleştirilmesi esastır. İlgili maddede bahsolunan daire, şüphesiz ki aynı kanunun 4. Maddesinde yer alan vergi dairesidir. Bu kuralın hukukumuzda yeni girmiş olduğu ifade edilebilir. Zira 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı kanunun⁸⁶ 17. maddesinden önce vergi incelemesi kural olarak incelemeye tabi olanın işyerinde gerçekleştirilmekteydi. Belirtilmelidir ki güncel mevzuat uyarınca incelemelerin dairede gerçekleştirilmesinin esas oluşu, incelemenin işyerinde yapılmasının yasak olduğu yönünde yorumlanamaz.⁸⁷ Yükümlünün talep etmesi halinde inceleme işyerinde de yapılabilecektir.⁸⁸ İncelemenin bu şekilde gerçekleştirilebilmesi bakımından aranan ek koşul işyerinin müsait olmasıdır (VUK md.139/5). Müsaitlik kavramından ne anlaşılması gerektiği VUK’da belirtilmiş olmadığından, sübjektif bir kavram olarak değerlendirilerek her yükümlünün işyeri özelindeki koşullara göre bir tespit yapılmalıdır.⁸⁹ Su baskını, yangın gibi hususlarda müsaitlik olmadığı tartışmasız olsa da iş yerindeki alanın darlığı, asayiş gibi hususların müsaitlik durumunu ne yönde etkilediği tartışmaya açıktır.

Çalışma özelinde, yani hukuki dinlenilme hakkı bakımından bu değişikliğin etkisini değerlendirmek gerekecek olursa; günümüzde beyannameler, defterler ve belgeler elektronik ortamda düzenlenmekte, tutulmakta, muhafaza ve ibraz edilmektedir. Artık yükümlüler gerekli verileri harici bellek gibi saklama araçları yoluyla vergi dairesine götürerek teslim etmektedirler. Hal böyleyken defter ve belgelerin taşınarak daireye götürülmesi devrinin eskilerde kalmış olduğu⁹⁰ ve yeni düzenlemenin de yükümlüye ekstra bir külfet yüklemeyeceği ifade edilebilir.⁹¹ İncelemenin iş yerinde yapılmasının pek çok avantajı olduğundan daha yerinde

⁸⁶ Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 7338, Kabul Tarihi: 14.10.2021, RG 26.10.2021/31640

⁸⁷ S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku (16th edn, Türkmen Kitabevi 2022) 258-259; Taşkan (n 74) 99

⁸⁸ Karakoç (n 73) 281

⁸⁹ Zübeyir Bakmaz, ‘Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak “İncelemenin Yapılacağı Yer”’ (2022) 7(2) International Journal of Public Finance 463, 479

⁹⁰ Artık defter ibrazının, defterlerin yalnızca berat numaralarının vergi inceleme elemanına verilmesiyle tamamlandığı kabul edilmektedir.

⁹¹ Bakmaz (n 89) 476

bir usul olduğu fikri ileri sürülmüşse de⁹² daha evvel belirtildiği üzere bu yol tamamen kapatılmış olmayıp yükümlünün talebi üzerine inceleme iş yerinde gerçekleştirilebilmektedir (VUK md.139/5). Kaldı ki inceleme kural gereği dairede gerçekleştirilse ve yükümlünün incelemenin iş yerinde yapılmasına yönelik bir talebi bulunmasa dahi idare md.139/5'deki “*yapılabilir*” ifadesine dayanarak takdir yetkisini incelemeyi iş yerinde gerçekleştirme yönünde kullanabileceği gibi VUK md. 257 uyarınca da inceleme elemanının işyerini gezip görme olanağı ortadan kalkmış değildir.⁹³

Yine yönetmelikte yapılan ve 13.05.2025 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik aracılığıyla vergi incelemesi sürecinde elektronik sistem araçlarının kullanılabileceği düzenleme altına alınmıştır (md.4/3). Teknolojinin günden güne akıl almaz bir hızla ilerlediği devrimizde, bir süredir defter ve belgelerin elektronik ortamda ibrazı, vergi inceleme raporlarının dijital ortama yüklenmesi gibi uygulamalar kendisine yer edinmişse de yönetmelikle birlikte gelen önemli bir yenilik vergi inceleme tutanaklarının elektronik ortamda imzalanabilmesi olmuştur. Eski vergi incelemesi uygulamasında, her ne kadar elektronik vasıtalarla çeşitli yollarla yararlanılmaktaysa da inceleme tutanaklarının imzalanması aşamasında yükümlünün fiziken hazır bulunması şart idi ve elektronik imzaya olanak tanınmıyordu. Böylece inceleme yarı elektronik yarı fiziki olmak üzere karma bir hal almaktaydı. Artık inceleme tutanaklarının elektronik ortamda düzenlendiği durumlarda yükümlünün imzası da güvenli elektronik imza yöntemiyle alınabilmektedir (md.16/3). Böylelikle vergi incelemesinin, başından sonuna dek elektronik ortamda yürütülmesine olanak tanınmıştır.⁹⁴ Vergi incelemesi artık salt elektronik olarak da yürütülebilecektir.⁹⁵

⁹² İncelemenin iş yerinde gerçekleştirilmesinin yanılma payını azalttığı ve yükümlünün de manevi bakımdan daha rahat hissedeceği bir usul olduğu hususunda, Tekin and Çelikkaya (n 76) 196-197

⁹³ Soydan (n 74) 492; Bu durumda idarenin bilgiye erişememe, eksik bilgi gibi nedenlerle dezavantajlı konuma düşmesi engellenmiş olmakta ve kural değişikliği idare üzerinde de olumsuz bir etkiye sebebiyet vermemektedir.

⁹⁴ VUK'da da bu olanak tanınmıştır. Zira 140. Maddenin sonunda “...vergi incelemesine ilişkin işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, yazı, bildirim ve tutanakların elektronik ortamda düzenlenmesi...” ibaresine yer verilmiştir.

⁹⁵ Sercan Bakaç, ‘Vergi Denetimde Dijital Dönüşüm: Elektronik Veri İbraz Sistemi’ (Alomaliye.com, 31.05.2024) < <https://www.alomaliye.com/2024/05/31/vergi-denetimde-dijital-donusum-elektronik-veri-ibraz-sistemi/> > 02.10.2025; Sercan Ba-

Sonuç olarak, incelemenin dairede gerçekleştirilmesi esasının kabulü ve sürecin büyük ölçüde elektronikleşmesi, yükümlünün hukuki dinlenilme hakkı üzerinde olumsuz değil kolaylaştırıcı bir etki yaratmıştır. Yükümlü halen tüm sürece kesintisiz biçimde katılma hakkına sahiptir. Bu değişikliğin; gerek maddi gerek süre ekonomisi açısından olumlu olduğu ve yükümlü halen inceleme hakkında bilgi sahibi olup itirazlarını ileri sürebilme imkanına sahip olduğundan, hukuki dinlenilme hakkı üzerinde olumsuz bir etkisinin bulunmadığı ifade edilebilir. 21. Yüzyıl (yy) koşullarında incelemenin fiziken işyerinde gerçekleştirilmiyor oluşu, neredeyse tüm işlemlerin elektronik ortamda yürütüldüğü bir dünyada yükümlü aleyhine bir husus teşkil etmeyecektir.⁹⁶ Aksine bu dijitalleşme, hukuki dinlenilme hakkının daha az külfetli biçimde kullanılabilmesine katkıda bulunabilecek ve böylece hukuki dinlenilme hakkının varlığı daha etkin olabilecektir. Az evvel izah edildiği üzere idare bakımından da dezavantaj olarak nitelendirilebilecek herhangi bir hususun olmadığı ifade edilebilir.

4.3. İncelemeye Başlama “Tutanağı”nın “Bildirim” Halini Alması

Hukuki dinlenilme hakkının unsurlarından ilki olarak sayılan bilgi edinme hakkı, vergi incelemeleri bakımından, hakkında inceleme yapılacak yükümlünün henüz incelemeye başlanılmadan incelemenin kapsamı hakkında bilgi sahibi olmasını gerektirir.⁹⁷ Yükümlü; incelemenin henüz başlangıcında kapsam/ amaç açısından bilgilendirilmediği takdirde, yine hukuki dinlenilme hakkının diğer bir unsurunu teşkil eden itirazlarını iletebilme ve açıklamada bulunabilme hakkının yükümlüye tanınması

kaç, ‘Vergi İnceleme Süreci Artık Tamamen Dijital’ (Alomaliye.com, 13.05.2025) < <https://www.alomaliye.com/2025/05/13/vergi-inceleme-sureci-artik-tamamen-dijital/?srsltid=AfmBOoqRIEW14sY-KJDC1EOTVKuSPoKafZ66O1OWkh8gmGOqo9XKnZ9w> > 02.10.2025; Azat Kaya, ‘Vergi İncelemelerinde Yeni Dönem: Elektronik Ortamda Vergi İncelemeleri’ (Alomaliye.com, 10.06.2025) < <https://www.alomaliye.com/2025/06/10/vergi-incelemelerinde-yeni-donem-elektronik-ortamda-vergi-incelemeleri-azat-kaya-smmm-muhasebe-bilim-uzmani/> > 02.10.2025

⁹⁶ İlgili değişikliğin; yükümlülere defter ve belgeleri daireye götürme yükümlülüğü getirmesi ve elektronik ortamda kayıt tutma durumunun her yükümlü bakımından geçerli olmaması nedeniyle, yükümlü hakları bakımından kısıtlama teşkil ettiği hususunda Mutlu Kaya (n 55) 226

⁹⁷ Bilgilendirme hakkının felsefi olarak da demokratik hukuk devleti olmanın doğasından kaynaklandığı hususunda, Erol (n 77)

anlamsız kalacaktır. Zira kişiler, içeriğini bilmedikleri hususlarda makul açıklama ve itirazda bulunamazlar. Yükümlünün incelemenin devamı sırasında itirazlarını iletebilmesi, açıklamada bulunabilmesi, incelemenin kapsamından sağlıklı biçimde haberdar olmasını gerektirmektedir.⁹⁸

İncelemenin gerçekleştirileceği yer kuralında yapılan değişiklik, incelemenin başlangıcında düzenleneceği belirtilen İnceleme Başlama Tutanağı'nda değişiklik meydana gelmesine sebebiyet vermiştir. Mülga VUK md.140/2 uyarınca incelemeye, tutanağın incelemeye tabi olanın nezdinde düzenlenmesiyle başlanırdı. Yükümlü veya temsilcisinin, tutanağın düzenlenmesinde hazır bulunmaları ihtimalinde imzaları alınır ve incelemenin başlangıç tarihi olarak yükümlünün tutanağı imzaladığı tarih esas alınırdı. Yer hususunda yapılan değişiklik ile incelemenin dairede gerçekleştirilmesi esasının benimsenmesi başlama tutanağı'nın başlama bildirimine dönüşmesine yol açmıştır.⁹⁹ VUK md.140/1 uyarınca incelemeyi yapanlar, incelemenin konusunu ve incelemeye başlandığını bir yazıyla yükümlüye bildirirler. Hal böyleyken incelemeye başlangıç tarihi olarak da bildirimün düzenlendiği tarih (Yönetmelik md.9/3) esas alınmaya başlanmıştır.

Açıkçası vergi incelemesinin esas olarak dairede yapılmasının benimsenmesinden sonra başlangıç tutanağının mükellef nezdinde düzenlenmesi uygulamasının halen yürürlükte kalması bir çelişki yaratabilirdi, başlangıç bakımından yapılan değişiklik bu yönüyle yer bakımından yapılan değişiklikle paralellik içerisindedir. Lakin hukuki dinlenilme hakkı bakımından değerlendirilecek olunursa incelemenin başlangıç tarihi bakımından dairede düzenlenme tarihinin değil de bildirimün yükümlüye tebliğ edildiği tarihin esas alınması daha isabetli olabilirdi.¹⁰⁰ Çünkü sadece bu halde yükümlünün gerçek anlamda ve objektif biçimde bilgilendirilmiş olduğundan söz edilebilir. Zira yükümlü ile daire arasında bu tarih hususunda uyuşmazlık yaşanması yüksek bir ihtimaldir. İncelemeye başlangıç tarihi ilk bakışta tali bir unsur gibi gözükmekteyse de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma, özelge talep etme gibi yükümlü-

⁹⁸ Yaltı (n 50) 55

⁹⁹ Tekin and Çelikkaya (n 76) 189

¹⁰⁰ Ömrüm Dilek Ersoy, '7338 Sayılı Kanun Değişiklikleri Çerçevesinde Vergi İncelemesine Başlamanın Hukuki Niteliği' (2024) 14 (1) Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 209, 229

ye tanınan bazı imkanların kullanılabilirliği bakımından yüksek önemi haizdir.¹⁰¹ Bu yönüyle hukuki güvenlik ilkesinin de bir gereğidir.¹⁰²

4.4. Bilgi Verme “Mecburiyeti”

VUK md.148/1 yükümlülerin, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur olduklarını düzenleme altına almıştır. Uygulamada; incelemenin başlangıç, konu ve kapsamından sapılarak ve yükümlünün yanıltılması suretiyle sorulara cevap alınması sorununun hâkim olduğu dile getirilmektedir. İnceleme esnasında yükümlüye, A şirketinden almış olduğu faturalarla alakalı sorular yöneltilip B şirketinden alıp kullandığı faturalara ilişkin işlem tesis edilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. İncelemenin konusundan keyfiliğe dayalı olarak sapılması, yükümlünün öngörülebilir ve belli sonuçlar ummasını engelleyebilecek ve bu suretle hukuki güvenlik ilkesi zede- lenmiş olacaktır. Başlangıç bildiriminde belirtilen inceleme konu ve kapsamından sapmamak vergi idaresinin asli görevlerindendir.^{103, 104}

Böyle bir sorunun yaşanmaması adına idarenin; başlangıç bildiri- minde belirtilen inceleme kapsamına sadık kalarak yükümlünün hakları- na saygı göstermesi, yükümlünün de itirazlarını ileri sürebilme hakkını bilinçli olarak kullanıp kapsam dışı bir soru sorulduğunda cevaplamayı reddetmesi gereklidir. Başka bir deyişle yükümlünün, sahip olduğu hak- ları aktif biçimde kullanması gerekirken idare de tüm işlemlerinde huku- ka uygun biçimde hareket etmeli, yetki ve takdirini hukukun sınırlarını aşmadan kullanmalıdır.

¹⁰¹ ibid 214-216; Adil Nas, Vergi Denetimi (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2023) 89; Yine, Soydan (n 74) 500-509

¹⁰² Adil Nas, ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi’ (2012) 61 (4) Ankara Üniver- sitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1307, 1323

¹⁰³ Yaltı (n 50) 55

¹⁰⁴ İncelemelerin, salt kanunun ötesinde; temel hukuk prensiplerine, uluslararası söz- leşmelerden kaynaklanan yükümlülöklere ve bağlayıcı yargı kararlarına uygun ger- çekleştirilmesi gerekliliği yönünde, Hakan Üzeltürk, ‘Türk Vergi Sisteminin Güncel Hukuk Problemleri’ in Hakan Üzeltürk (ed), Vergi Yargısında Güncel Hukuk Prob- lemleri (Legal Yayınevi 2015) 63

4.5. İnceleme Sürecinde İtiraz İleri Sürebilme ve Bilgi Sunumu Yapabilme

VUK md.141 uyarınca, yürütülen inceleme faaliyeti sırasında vergilendirmeye alakalı olaylar gerekli hallerde tutanak altına alınabilir ve bu hususta ilgililerin de itirazları varsa tutanağa geçirilmelidir.¹⁰⁵ Bu hükümden çıkarılabilecek önemli bir sonuç tutanakların, yalnızca inceleme sonunda düzenlenebilen belgeler değil inceleme sırasında ortaya çıkan hususların da derhal kayda geçirilebilmesine olanak sağlayan belgeler olduğudur.¹⁰⁶ Tutanaklar aynı zamanda yükümlü hakkında düzenlenecek inceleme raporunun da dayanağını teşkil ederler.¹⁰⁷ Tutanak içeriğinde yalnızca somut ve objektif tespitlere yer verilmeli, inceleme elemanlarının sübjektif yorum ve eleştirileri bu belgede yer almamalıdır. Zira tutanağın sözlük anlamına bakıldığında da bu belgelerin, belgelenmesi gereken bir durumu tespit eden¹⁰⁸ mahiyette olmaları gerektiği görülecektir. Nitekim inceleme tutanağında yer alması gereken unsurlar yönetmeliğin 17. Maddesinde sayılırken yorum ve eleştiriler bu unsurlar arasında yer almamıştır.

Belirtilen düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere yükümlünün savunma hakkını etkin biçimde kullanabilmesi bakımından inceleme tutanakları oldukça önemlidir. Çünkü tutanaklar; vergi idaresinin tespitlerinin, yükümlünün itirazları da eklenmek suretiyle yazılı hale getirildiği birer ispat vasıtasıdır.¹⁰⁹ İnceleme sonrasındaki aşamada, inceleme aşamasına dönük ispat yapabilmek bakımından tutanaklar adeta geçmişe dönüş aracı mahiyetine bürünmektedirler.¹¹⁰ Yine tutanaklar, yükümlünün kendisini devlet otoritesi karşısında korumasız hissetmesi durumunun önüne geçilmesinde önemli araçlardır. İnceleme esnasında kamu gücü baskısı altında olan yükümlü, tutanaklar sayesinde kendisinden habersiz ve savunma hakkını kullanmasına olanak tanınmadan herhangi bir

¹⁰⁵ Nihal Saban, Vergi Hukuku (13th edn, Beta Yayıncılık 2024) 371

¹⁰⁶ Uygulamada ise genellikle, tespit olunan hususların inceleme süreci boyunca not edildiği ve incelemenin sonuna gelindiğinde ise tüm bu notların birleştirilerek tek bir tutanakte birleştirilmesi yoluna gidildiği bilinmektedir.

¹⁰⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı and Taner Sarısoy, ‘Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı’ (2021) (257) Vergi Raporu 11, 13

¹⁰⁸ Tutanak: Belgelenmesi gereken bir durumu tespit edenler tarafından imzalanan belge, zabıt vakası; Türk Dil Kurumu, ‘Türkçe Sözlük’ < <https://sozluk.gov.tr> > 04.10.2025

¹⁰⁹ Tekin and Çelikkaya (n 76) 201

¹¹⁰ Benzer yönde Mutlu Kaya (n 55) 249

tespitin tutanak altına alınamayacağı güvencesi içerisinde hareket edecektir. Bu durum, yükümlünün tutanağa geçirilen tespitlere ilişkin bilgi sahibi olmasını ve bunlara karşı itirazlarını kayda geçirebilmesini¹¹¹ sağlayarak hukuki dinlenilme hakkının hem bilgilenme hem de açıklamada bulunabilme unsurlarını somut biçimde güvence altına almaktadır.¹¹²

4.6. Rapor Değerlendirme Komisyonları Önünde Dinlenilme

Vergi incelemesi neticesinde idare tarafından tespit olunan hususlar, inceleme raporunda ortaya konulur. İlgili raporda inceleme elemanı; inceleme tutanağında tespit edilen delilleri veya diğer delilleri vergi hukuku ve muhasebe tekniği açısından değerlendirir ve bu değerlendirme-sinden çıkardığı sonuçlara göre vergi idaresi tarafından yapılması gerekli işlemleri gösterir.¹¹³ İnceleme raporu gerçekleştirilecek tarhiyat bakımından ön işlem mahiyetindedir, hal böyleyken inceleme raporlarının kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem nitelikleri de bulunmamaktadır. Bu nitelikleri sebebiyle de tarhiyattan bağımsız olarak dava konusu edilmeleri mümkün değildir.¹¹⁴

Ayrıca inceleme raporlarının, işleme konulmak üzere vergi daire-sine gönderilmesinden önce Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK) tarafından mevzuata uygunluklarının değerlendirilmesi gereklidir (VUK md. 140/2; Yönetmelik md. 20).¹¹⁵ Vergi dairesi, komisyondan geçerek kendisine iletilen inceleme raporundaki sonuçlarla bağlı olup bu konuda bir takdir yetkisini haiz değildir. RDK, bu bağlamda vergi incelemeleri sonucunda gerçekleştirilecek bakımından kritik bir role sahiptir. Anılan komisyonların çalışma usul ve esaslarını düzenleyen “*Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*”¹¹⁶ te de hukuki dinlenilme hakkı bakımından önem teşkil eden bir düzenleme yer almaktadır. RDK yönetmeliğinin 14. Maddesi “*Mükellef ve İnceleme Elemanının Dinlenmesi*” kenar başlıklı olup ilk fıkrasında komisyonların, gerek görülürse kendiliğinden ya da

¹¹¹ Erol (n 77) 116

¹¹² Mutlu Kaya (n 55) 251.

¹¹³ Karakoç (n 73) 285

¹¹⁴ ibid 286

¹¹⁵ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku (54th edn, Savaş Yayınevi 2023) 87; Oktar (n 87) 260

¹¹⁶ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, RG 31.10.2011/28101; Bundan sonraki kısımda “RDK Yönetmeliği” olarak anılacaktır.

gelen talep üzerine yükümlüyü ya da inceleme elemanını dinleyebileceğini düzenleme altına almıştır. Böyle bir dinlemenin gerçekleştirilecek olması ihtimalinde dinleme öncesinde, inceleme raporunda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri yükümlüye verilecektir (RDK Yönetmeliği md. 14/2).¹¹⁷ Bu düzenlemeden yararlanma olanağına sahip olabilmesi durumunda yükümlü bilgilendirildiği hususlara ilişkin olarak RDK önünde itiraz ve savunmalarını sunabilme olanağına sahip olacaktır ki bu hukuki dinlenilme hakkı bakımından önemlidir.

Bir ihtimale dayalı olarak yükümlünün RDK önünde yapacağı bir açıklama/ savunma, RDK'nin daha önce fark edemediği bir noktanın saptanmasını sağlayabilecek veyahut rapordan tam olarak anlaşılamayan ya da üzerinde tereddüte düşülen bir hususun aydınlatılmasında rol oynayabilecektir. Uygulamada da yükümlülere, RDK tarafından talepte bulunulmasa dahi kendilerinin mutlaka dinlenme talebinde bulunmaları önerilmektedir.¹¹⁸ Yönetmeliğin 17. maddesinin 1. fıkrasının g bendi de bu öneriyi destekler mahiyettedir, anılan hükümde yükümlünün RDK önünde dinlenme talebinin olup olmadığı inceleme tutanağında yer alması gereken bir husus olarak ifade edilmiştir. Yine yükümlünün böyle bir talebi inceleme tutanağına geçmemiş olsa dahi RDK önündeki değerlendirmenin sona ermesinden önce ayrıca yazılı bir dilekçeyle dinlenilme talebinde bulunulabileceği gibi internet üzerinden mükellef portalı aracılığıyla da dinlenme talebinde bulunulabilir.¹¹⁹ Zira RDK, dışarıdan bakan bir göz olup incelemeyi gerçekleştiren idare ve incelemeye tabi tutulan yükümlü dışındaki 3. kişidir. Bu yönüyle bir nevi hakem rolünde olup somut olaya objektif yaklaşma ihtimali daha yüksektir.

¹¹⁷ Rapor özetlerinin yükümlüye önceden verilmesi esası 2016 Ekim ayında benimsenmiştir. Bu esasın benimsenmesinin öncesinde, RDK önünde dinlenecek yükümlünün elinde vergi inceleme raporunun bulunmayışı eleştirilen bir husus idi. Öğretide bu sorunun, inceleme rapor taslağının yükümlüye verilmesiyle çözülebileceği belirtilmişse de eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında rapor özetlerinin yükümlüye verilecek olmasının bu öneriyi ne ölçüde karşıladığı tartışmaya açıktır. İlgili öneri için, Yaltı (n 50) 56-57; Yine bu hususta bir eleştiri için, Mehmet Tan, 'Biraz Teknik, Biraz Dertleşme' (Muhasebetr.com, 2025) < <https://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mehmettan/001/> > 07.10.2025

¹¹⁸ Yükümlü tarafından öne sürülen dinlenme talebinin kabulü hususunun RDK'nin takdirine bağlı olması hususundaki görüşler için, Bayraklı and Sarısoy (n 107) 18-20

¹¹⁹ ibid 21

Bu yönüyle yaklaşıldığında, yükümlünün dinlenmesi hususunda idareye takdir yetkisi tanıyan RDK yönetmeliğinin 14. Maddesi eleştirilebilir. Zira hükmün sonunda dinlenir yerine dinleyebilir ifadesi kullanılmıştır. Yükümlünün RDK önünde kendisini açıklayabilmesinin önemi azımsanamayacak ölçüde olduğundan, burada emredici bir ifadeye yer verilerek yükümlünün mutlak surette dinlenmesinin şart koşulmasının hukuki dinlenilme hakkı bakımından daha sağlıklı olacağı belirtilebilir.¹²⁰

5. SONUÇ

Vergi incelemesi; yalnızca teknik bir idari faaliyet olmayıp yükümlünün mülkiyet hakkı, savunma hakkı ve adil yargılanma hakkına da yoğun biçimde etkide bulunan bir süreçtir. Bu nedenle, inceleme aşamasında yükümlünün hukuki dinlenilme hakkının gözetilmesi hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Çalışmada ortaya konulduğu üzere, AİHS'in 6. maddesi ve Anayasa'nın 36. maddesi uyarınca bu hak yalnızca yargısal aşamayla sınırlı değildir; delillerin toplandığı, olayların tespit edildiği idari aşamada da etkili biçimde var olmalıdır. AİHM'in dinamik ve genişletici yorum yöntemi, vergi cezaları bakımından suç isnadı kavramının kapsamını genişleterek inceleme aşamasında da adil yargılanma hakkının uygulanabilir kılmaktadır. Buna karşın AYM'nin bireysel başvurularda, AY md.36'nın tanıdığı daha geniş norm alanına rağmen *ortak koruma alanı* yaklaşımı nedeniyle sağlanan korumayı fiilen daraltma tehlikesi de öte yanda mevcudiyetini sürdürmektedir. Lakin çalışmada da vurgulandığı üzere AİHM'in geniş yoruma dayalı içtihatları göz önünde bulundurulduğunda AYM'nin de bu yönde hareket etmesi hem tutarlılık hem de hak eksenli bir yaklaşımın benimsenmesi bakımından yerinde olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda son yıllarda yapılan değişiklikler — özellikle incelemenin dairede yapılması, elektronik tutanak düzenlenebilmesi ve başlangıç bildirimine geçilmesi— hukuki dinlenilme hakkının özüne zarar vermemiştir. Ancak başlangıç tarihinin belirlenmesi, inceleme kapsamından sapmalar ve bilgilendirme süreçlerinde yaşanabilecek keyfilikler, hukuki güvenlik yönünden risk taşımaya devam etmektedir. Bu noktada hem idarenin öngörülebilir, şeffaf ve hesap verebilir davranması hem de yükümlünün vergi bilinciyle hareket ederek sürece aktif

¹²⁰ Aksi yönde, ibid 20-21

katılım sağlaması gereklidir. Bu noktada *iyi yönetim* ilkesi de hukuk devleti ve dürüst idare ilkelerinin doğal bir uzantısı olarak idari işlemlerin adil, öngörülebilir ve katılımcılığı benimseyen biçimde yürütülmesini zorunlu kılmaktadır.

Sonuç olarak, vergi incelemesi sürecinde hukuki dinlenilme hakkının etkin biçimde korunması, yalnızca bireyin temel haklarının teminatı değil, aynı zamanda vergi sistemine duyulan güvenin ve gönüllü uyumun güçlendirilmesi bakımından da zorunludur. Bu hak, idarenin meşruiyetini pekiştirirken, yargısal ve idari süreçler arasındaki iyi işbirliğini de temin eden bir köprü işlevi görmektedir.

KAYNAKÇA

Mevzuat

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Kanun Numarası: 6366, Kabul Tarihi: 10.03.1954, RG 19.03.1954/8692 (Resmi Gazete Çevirisi)

Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Kanun Numarası: 6100, Kabul Tarihi: 12.01.2011, RG 04.02.2011/27836

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, RG 31.10.2011/28101

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, Kabul Tarihi: 18.10.1982, RG 09.11.1982/17863 (Mükerrer)

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG 31.10.2011/28101

Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 7338, Kabul Tarihi: 14.10.2021, RG 26.10.2021/31640

Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10703, 11.01.1961/10704, 12.01.1961/ 10705

Kitaplar ve Makaleler

Akdoğan A, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (16th edn, Gazi Kitabevi 2023)

Akıllıoğlu T, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtüzüğü Başvuru Bilgileri) (1st edn, İmaj Yayıncılık 2002)

Akyılmaz B, ‘İyi Yönetim ve Avrupa İyi Yönetim Yasası’ (2003) 7 (2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 140-154

Arslan R, Yılmaz E, Taşpınar Ayaz S and Hanağası E, Medeni Usul Hukuku (7th edn, Yetkin Yayınları 2021)

Aykanat T and Metin Y, ‘Bireysel Başvuruda İhlal Edildiği İleri Sürülen Temel Hak ve Özgürlüklerin Kapsamının Belirlenmesi’ (2023) 13 (1) Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 3-44

Bakmaz Z, ‘Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak “İncelemenin Yapılacağı Yer”’ (2022) 7(2) International Journal of Public Finance 463-486

Batı M, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (4th edn, Seçkin Yayıncılık 2024)

Bayraklı HH and Sarısoy T, ‘Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı’ (2021) (257) Vergi Raporu 11-31

Bilgin AB, ‘Bireysel Başvuruda 3 Yıl: Bir İnsan Hakları Karnesi – Olumsuz Örnekler/ Uygulamalar/ Yaklaşımlar’ (2015) 6 (2) İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 57-128

Bilici N, Vergi Hukuku (54th edn, Savaş Yayınevi 2023)

Budak AC and Karaaslan V, Medeni Usul Hukuku (2nd edn, Adalet Yayınevi 2018)

Çakmak UR, ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Bireysel Başvuruda Özerk Yorum’ (2023) 18 (1) Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 199-226

Çelik A, Adil Yargılanma Hakkı Rehberi (1st edn, Anayasa Mahkemesi Yayınları 2014)

Demirbaş Aksüt B, ‘Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri’ (2010) 12 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 257- 312

Erol A, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları (1st edn, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası 2010)

Ersoy ÖD, ‘7338 Sayılı Kanun Değişiklikleri Çerçevesinde Vergi İncelemesine Başlamanın Hukuki Niteliği’ (2024) 14 (1) Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 209-232

Gül YE, ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarında Yararlandığı Klasik ve Özgün Yorum Yöntemleri’ (2018) 18 (36) Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi 215-237

Gümüşkaya G, Vergi Hukukunda İspat (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2024)

Gümüşkaya G, ‘The Principle of Good Governance concerning Tax Law’ (2022) 80 (3) İstanbul Hukuk Mecmuası 1001-1020

Harris D, O'Boyle M, Bates E and Buckley C, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku (2nd edn, On İki Levha Yayıncılık 2022)

İnceoğlu S, 'Adil Yargılanma Hakkı' in Sibel İnceoğlu (ed), İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme) (Avrupa Konseyi 2013)

İnceoğlu S, 'Hak ve Özgürlükleri Sınırlama ve Güvence Rejimi' in Sibel İnceoğlu (ed), İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme) (Avrupa Konseyi 2013)

İnceoğlu S, Arat N and Duymaz E, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Emsal Kararlar (1st edn, Avrupa Konseyi 2022)

İnceoğlu S, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı (4th edn, Beta Yayıncılık 2013)

Kaplan O, 'Good Governance, Rights and State: Quo Vadis Administrative Law?' (2022) 5 (3) Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi 622-635

Karakoç Y, Genel Vergi Hukuku (3rd edn, Yetkin Yayınları 2024)

Koçak NT and İbiş R, 'Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı' (2014) 9 (98) Terazî Hukuk Dergisi 69-77

Laloğlu A, 'Vergi İncelemesi Bakımından Nemo Tenetur İlkesi (Susma Hakkı)' (2024) 32(4) Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 2309-2363

Mutlu Kaya Ö, Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı (1st edn, Yetkin Yayınları 2023)

Nas A, 'Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi' (2012) 61 (4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1307-1336

Nas A, Vergi Denetimi (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2023)

Odyakmaz Z and Güzel O, 'İyi İdare Hakkı' (2017) 7 (2) Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 13-37

Oktar SA, Vergi Hukuku (16th edn, Türkmen Kitabevi 2022)

Öncel M, Kumrulu A, Çağan N and Göker C, Vergi Hukuku (30th edn, Turhan Kitabevi 2021)

Özbek VÖ, Doğan K and Bacaksız P, Ceza Muhakemesi Hukuku (17th edn, Seçkin Yayıncılık 2024)

Özekes M, Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı (1st edn, Yetkin Yayınları 2003)

Pekcanıtez H, Atalay O ve Özekes M, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı (12th edn, On İki Levha Yayıncılık 2024)

Pekcanıtez H, Hukuki Dinlenilme Hakkı (Prof. Dr. Seyfulah Edis'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları 2000)

Pınar B, 'Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukuki Dinlenilme Hakkı' (2015) 16 (Özel Sayı, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 4355- 4397

Saban N, Vergi Hukuku (13th edn, Beta Yayıncılık 2024)

Sağlam F, 'Anayasa Mahkemesi'nin Ürettiği Yapay Bir Kavram: "Ortak Koruma Alanı" in Burak Öztürk, Çiğdem Sever, Ilgın Özkaya Özlüer, Pınar Yaşar Şatıroğlu, Serdar Yılmaz, and Betül Damar Çıtak (eds), Prof. Dr. Metin Günday Armağanı (Atılım Üniversitesi Yayınları 2020)

Somuncu A, 'Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi'(2014) (43) Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 133-173

Soydan B, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2015)

Sözer AN, Hukukta Yöntembilim (7th edn, Beta Yayıncılık 2020)

Şentürk E, 'İyi Yönetişim İlkesi Perspektifinden Türk Vergi Hukuku Uygulamaları' (2025) 20 (1) Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 541-599

Şenyüz D, Yüce M and Gerçek A, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (13th edn, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2022)

Tanrıver S, 'Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı' (2004) (53) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 191-215

Taşkan YZ, Vergi Hukuku (6th edn, Adalet Yayınevi 2023)

Tekin F and Çelikkaya A, Vergi Denetimi (9th edn, Seçkin Yayıncılık 2022)

Tezcan D, Erdem MR, Sancakdar O and Önok RM, İnsan Hakları El Kitabı (7th edn, Seçkin Yayıncılık 2018)

Üzeltürk H, 'Türk Vergi Sisteminin Güncel Hukuk Problemleri' in Hakan Üzeltürk (ed), Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri (Legal Yayınevi 2015)

Yaltı B, 'Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı' (2016) (332) Vergi Sorunları Dergisi 52-57

Yaltı B, Vergi Yükümlüsünün Hakları (1st edn, Beta Yayıncılık 2006)

Yaltı Soydan B, ‘İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı- I’ (2000) (143) Vergi Sorunları Dergisi 151-167

Yaltı Soydan B, ‘İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II’ (2000) (144) Vergi Sorunları Dergisi 104-120

Yeşilova B, ‘Yargılama Diyalektiği ve Silahların Eşitliği’ (2009) (86) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 47-101

Yıldırım A and Dursun Hİ, ‘Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 53.Madde Düzenlemesinin Türk Hukukuna Etkisi’ (2014) 9(100) Terazi Hukuk Dergisi 126-134

Yılmaz E, ‘Hukuki Dinlenilme Hakkı’ in Ziya Akıncı and Yasin Ekmen (eds), Tahkimde Hukuki Dinlenilme Hakkı (On İki Levha 2022)

Elektronik Kaynaklar

‘AIHS Resmi Gazete Çevirisi’ (1954) < https://insanhaklari.merkezi.bilgi.edu.tr/media/uploads/2015/09/01/AIHS_1950.pdf> Erişim Tarihi 23 Ağustos 2025

Bakaç S, ‘Vergi Denetimde Dijital Dönüşüm: Elektronik Veri İbraz Sistemi’ (Alomaliye.com, 31.05.2024) < <https://www.alomaliye.com/2024/05/31/vergi-denetimde-dijital-donusum-elektronik-veri-ibraz-sistemi/>> 02.10.2025

Bakaç S, ‘Vergi İnceleme Süreci Artık Tamamen Dijital’ (Alomaliye.com, 13.05.2025) < <https://www.alomaliye.com/2025/05/13/vergi-inceleme-sureci-artik-tamamen-dijital/?srsId=AfmBOoQRIEW14sY-KJDC1EOTVKuSPoKafZ66O1OWkh8gmGOqo9XKnZ9w>> 02.10.2025

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024 Faaliyet Raporu (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024) < https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFile?Resources?objectKey=arsiv/fileadmin/faaliyetraporlari/2024/2024_faaliyet_raporu.pdf> 30.09.2025

Karahanoğulları O, ‘Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin İyi İdare Konusunda Üye Devletlere CM/ REC(2007) Sayılı Tavsiye Kararı’ (Adalet Bakanlığı 2019) < <https://rayp.adalet.gov.tr/resimler/522/dosya/2522-02-202212-36-pm.pdf>> 23.09.2025

Kaya A, ‘Vergi İncelemelerinde Yeni Dönem: Elektronik Ortamda Vergi İncelemeleri’ (Alomaliye.com, 10.06.2025) < <https://www.alomaliye.com/2025/06/10/vergi-incelemelerinde-yeni-donem-elektronik-ortamda-vergi-incelemeleri-azat-kaya-smmm-muhasebe-bilim-uzmani/>> 02.10.2025

Şen E, ‘Hukuka Aykırı Delillerin İnsan Hakları Yargısı Işığında Değerlendirilmesi’ (Hukuki Haber, 2019) < <https://www.hukukihaber.net/hukuka-aykiri-delillerin-insan-haklari-yargisi-isiginda-degerlendirilmesi> > 16.09.2025

Şentürk AG, ‘Evrensel İnsan Haklarından Olan “Adil Yargılama” Hakkı, Vergi ve Yargılaması Hukukunda da Uygulanmalıdır’ (Şentürk Hukuk Bürosu, 30.06.2008) < <https://www.senturkhhb.com/025.pdf> > 02.10.2025

Tan M, ‘Biraz Teknik, Biraz Dertleşme’ (Muhasebetr.com, 2025) < <https://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mehmettan/001/> > 07.10.2025

Türk Dil Kurumu, ‘Türkçe Sözlük’ < <https://sozluk.gov.tr> > 04.10.2025

Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük < <https://sozluk.gov.tr> > 16.09.2025

Uçan ES, ‘Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı’ (YÖK Tez Merkezi, 2013) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> 01.09.2025.

Yargı Kararları

Anayasa Mahkemesi 2013/5680, 15.04.2014

Anayasa Mahkemesi, 2012/142, 09.01.2014

Anayasa Mahkemesi, 2017/38317, 13.01.2021

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 11760/85, 26.03.1992

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 12547/86, 24.02.1994

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 19005/91; 19006/91, 09.12.1994

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 2689/65, 17.01.1970

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 34619/97, 23.07.2002

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 4451/170, 21.02.1975

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 44759/98, 12.07.2001

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, 08.06.1976

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 6232/73, 28.06.1978

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 6903/75, 27.02.1980

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 73053/01, 23.11.2006.

Danıştay 10 D, 1403/5603, 10.11.1994

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN 14. MADDESİ KAPSAMINDA VERGİ HUKUKUNDA AYRIMCILIK YASAĞI*

(PROHIBITION OF DISCRIMINATION IN TAX LAW WITHIN THE SCOPE OF ARTICLE 14 OF THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS)

Arş. Gör./Res. Asst. Harika ŞAHİN**

ÖZ

Ayrımcılık yasağı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 14. maddesinde düzenlenmiş haliyle sözleşmede düzenlenen hak ve özgürlüklerle sınırlı bir şekilde güvence sağlamaktadır. Dolayısıyla üye devletlerin vergilendirme yetkisini kullanırken başta mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı ve özel yaşama saygı hakkı olmak üzere sözleşmede düzenlenen haklara dokunan müdahaleleri, ayrımcı bir muameleden kaynaklandığı zaman ayrımcılığa uğramama hakkının ihlali gündeme gelmektedir. Bu çalışmada ilk olarak vergi hukukunda ayrımcılık yasağı ile ilintili haklar ve ilkeler ele alınacaktır. Ardından AİHS ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihatları nezdinde vergi hukuku bakımından ayrımcılık yasağının kapsamı, müdahalelerin sınırlama ölçütleri ve “haklı neden testi” değerlendirilmeye gayret edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Ayrımcılık Yasağı, Vergi Hukuku, Eşitlik, Haklı Neden Testi

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 28.10.2025 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 15.12.2025 tarihinde birinci hakem; 17.12.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Kırklareli Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku ABD, harika.sahin@klu.edu.tr, Bursa Uludağ Üniversitesi Kamu Hukuku Doktora Programı Öğrencisi, ORCID ID: orcid.org/0000-0003-1266-8721

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; ŞAHİN, Harika, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 14. Maddesi Kapsamında Vergi Hukukunda Ayrımcılık Yasağı” Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 252, 2025, s. 2255-2288.

ABSTRACT

The prohibition of discrimination, as stipulated under Article 14 of the European Convention on Human Rights (ECHR), provides only limited protection on the rights and freedoms regulated under the convention. Therefore, when Member States exercise their taxing powers and interfere with rights regulated under the convention, particularly the right to property, the right to a fair trial, and the right to respect private life, they constitute a violation of the right not to be discriminated against when they result from discriminatory treatment. This study will first examine the rights and principles related to the prohibition of discrimination under the tax law. It will then attempt to assess the scope of the prohibition of discrimination under the tax law, the criteria for limiting interventions, and the "justification test" within the context of the ECHR and the European Court of Human Rights (ECtHR).

Keywords: *European Convention on Human Rights, Prohibition of Discrimination, Tax Law, Equality, Justification Test*

GİRİŞ

İnsanların temel hak ve özgürlükleri için verdikleri uzun ve kanlı mücadeleler sonucunda temel hak ve özgürlükler önce ulusal, daha sonra da uluslararası düzenlemelerde yer bulmuştur. Eşitlik hakkı ve ayrımcılık yasağı, insan onuruna yaraşır şekilde yaşamının garantörü olan en önemli temel hak ve özgürlüklerdendir.

Ayrımcılık yasağı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'nin 12 No'lu Protokol'ünde genel güvence sağlayan haliyle, 14. maddesinde ise sözleşmede düzenlenen haklarla sınırlı güvence sağlayan haliyle düzenlenmektedir¹. 12 No'lu Protokol Türkiye tarafından her ne kadar 18.04.2001 tarihinde imzalanmış olsa da onaylanmadığı için genel nite-likte bir ayrımcılık yasağı Türkiye açısından henüz yürürlüğe girmemiştir². Ancak sınırlı güvence sağlayan AİHS m. 14, Türkiye'nin iç hukukunun bir parçasıdır.

¹ Jean François Renucci, Introduction to European Convention on Human Rights- The Rights Guaranteed and the Protection Mechanism (1st edn, Council of Europe 2005) 19

² Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları (1st edn, Beta Yayınları 2006) 184

Bahsi geçen 14. madde ile devletlerin en önemli hukuki ve fiili egemenlik göstergelerinden olan vergilendirme yetkisinin dahi kullanımı-
mında, sözleşmede düzenlenen haklara yönelik ayrımcı uygulamaların
önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Eşitlik ve anayasal vergileme ilkele-
riyle de oldukça yakın bağları bulunan ayrımcılığa uğramama hakkının
kullanımının sınırı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) tarafın-
dan, unsurlarını meşru amaç ve ölçülülük ilkelerinin oluşturduğu haklı
neden testi ile çizilmektedir.

Bu çalışmada öncelikle ayrımcılık yasağı kavramı ve ayrımcılık
yasağıyla ilgili Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik hakkı;
Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin genelliği ilkesi, mali
güce göre vergilendirme ilkesi, vergilerin adaletli ve dengeli dağıtımı
ilkesi; ayrımcı müdahalenin söz konusu olabileceği temel hak ve hürri-
yetler incelenecektir. Ardından AİHS m. 14 uyarınca ayrımcılık yasağı
kavramının vergi hukuku alanında uygulanmasına, ayrımcılığa uğrama-
ma hakkının kapsamına ve söz konusu hakkın sınırlama ölçütlerine de-
ğinilerek, vergi hukukunda ayrımcılık yasağıyla ilgili öne çıkan AİHM
kararlarına yer verilecektir.

1. Ayrımcılık Yasağı ve İltimli Haklar

Ayrımcılık yasağının en yakından ilişki içerisinde olduğu hak kuş-
kusuz eşitlik hakkıdır. Eşitlik hakkı ve ayrımcılık yasağı, insan hakları-
nın tarihsel gelişimi göz önünde bulundurulduğunda en eski olarak nite-
lendirebileceğimiz haklardandır. Eşitlik ilkesinin tam olarak hayata geçi-
rilmesi, bütünleyicisi olan ayrımcılık yasağıyla birlikte okunması ile
gerçekleştirilmektedir. Nitekim aşağıdaki başlıklarda ayrıntıları ile de-
ğinilecek olan eşitlik hakkı ve ayrımcılık yasağı bir elmanın iki yarısı ola-
rak nitelendirilmiş ve bu anlayış AİHS uygulamalarında da karşılık bul-
muştur³. Eşitlik hakkının yanı sıra anayasal vergileme ilkelerinin de ay-
rımcılık yasağı ile okunması önemli bir gerekliliktir. Son olarak ayrımcı
müdahaleler nedeniyle ihlali meydana gelebilecek temel hak ve hürriyet-
lerin incelenmesi gerekmektedir.

³ Ayşe Özkan Duvar, 'Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türk Anayasa Mahkemesi
Kararlarında Eşitlik Hakkı ve Ayrımcılık Yasağı' (2017) 14 (2) Galatasaray Üniver-
sitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 18, 18

1.1. Ayrımcılık Yasağı

Ayrımcılık yasağı kavramı, öncelikle farklı ülkelerin iç hukuk sistemlerinde ortaya çıkmış ve İkinci Dünya Savaşı'nın ardından aynı zamanda uluslararası insan hakları hukukunun bir konusu haline gelmiştir⁴. İnsan haklarının korunmasında en temel ve genel ilkeyi oluşturan ayrımcılık yasağı hemen hemen tüm insan hakları belgelerinde yer almaktadır⁵. Ayrımcılık kavramı, uluslararası hukukta ilk kez 1948 yılında İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ile ortaya çıkmıştır. Günümüzde ise devletler, ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasi veya diğer herhangi bir görüş, ulusal veya toplumsal köken, mülkiyet, doğum ve benzeri statüler gözetmeksizin, hukuken tanınan tüm hakları herkese sağlamak ve bu haklara saygı göstermekle yükümlüdür⁶.

Ayrımcılık kavramı, bir hukuk sistemi içinde eşit durumda olduğu kabul edilen kişilere, hak veya yükümlülükler açısından geçerli bir neden olmaksızın farklı muamele yapılmasıdır. Bu farklı muamele, isteyecek ya da istemeyerek, icraî ya da ihmali bir şekilde gerçekleşebilir. Ayrıca ayrımcılık, bir hukuk sisteminde farklı durum veya statüdeki insanlara, sahip oldukları hak ve yükümlülükler bakımından geçerli bir sebep olmaksızın farklılıkları gözetilmeden eşit davranılması halinde de meydana gelmektedir. Sonuç olarak, ayrımcılık yasağının ihlali, eşit konumda olanlara eşit davranmamak ya da farklı konumdaki kişilere eşit davranmak şeklinde gerçekleşmektedir⁷. Bu anlamda ayrımcılık yasağı, eşitlik hakkının negatif bir anlatımla ifade edilmiş şeklidir. Örneğin, işverenin eşit muamele etme yükümlülüğü, işverene olumlu ve olumsuz olmak üzere iki yönlü bir sorumluluk yüklemektedir. Olumsuz yükümlülük, haklı bir gerekçe olmaksızın ayırım yapmamayı; olumlu yükümlülük ise çalışanlara eşit davranmayı gerektirmektedir. Ancak ayırım yapmama mutlak bir kural olmayıp, somut olay özelinde eşitliğin gerçekleşebilmesi için bazen ayırım yapmak zorunlu olabilmektedir. Bu haklı nedenlerin varlığı halinde yapılan ayrımcılık pozitif ayrımcılıktır. Pozitif ayrımcılık; ırk, cinsiyet, din, dil, sağlık durumu, sosyal statü gibi çeşitli nedenler do-

⁴ Ulaş Karan, 'Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı: Hukuksal Çerçeve', (2012), <<https://secbir.bilgi.org.tr/wp-content/uploads/2022/12/Ayrimcilik-Cok-Boyutlu-Yaklasimlar-1.pdf>> Accessed: 20 October 2025

⁵ Halil Kalabalık, İnsan Hakları Hukuku (5th edn, Seçkin Yayıncılık 2017) 394

⁶ Karan (n 4) 139

⁷ Ibid 139

somutlaşmaktadır¹³. Vergilendirme yetkisi, “devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü”¹⁴ olarak tanımlanabilir.

Vergilendirme yetkisinin, demokratik hukuk devletlerinde, hukuk devleti ilkelerine uygun olarak kullanılması vergi hukukunda ayrımcılık yasağı ilkesi ile hayata geçirilir. Buna göre, mükelleflere vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin yasaların uygulanması bakımından herhangi bir ayırım yapılmaması vergilendirmede eşitlik ilkesini ifade etmektedir¹⁵. Dolayısıyla, herhangi bir mükellefe diğer bir mükellef veya mükellef grubuna kıyasla, aynı koşullardaki aynı vergiye tabi unsurlar bakımından avantaj sağlanması ayrımcılığa yol açacaktır. Bu ayrımcılık yasağının temel amacı ise vergilendirmede eşitliğin sağlanmasıdır¹⁶. Vergilendirmede ayrımcılık, bazı hallerde belirli bir hukuk kuralı dolayısıyla değil de bazı fiili durumlar nedeniyle de oluşabilmektedir. Vergi denetiminin yetersizliği ve eksikliği nedeniyle vergi mükelleflerinin ancak bir kısmının denetlenebilmesi, mükellefler arasında haklı bir nedene dayanmayan ayrımcılığa örnek verilebilir¹⁷. Bu nedenle vergi incelemesine sevk edilecek mükelleflerin idare tarafından seçilmesinde ya da bilinçli olarak seçilmemesinde kullandığı takdir yetkisinin objektif kısıtlara aykırı olması da ayrımcılık yasağına aykırılık teşkil edecektir¹⁸.

1.2. Anayasa Madde 10 Kapsamında Eşitlik Hakkı

Eşitlik, sözlük anlamı ile; “iki veya daha çok şeyin birbiriyle eşit olması durumu, denklik, müsavilik, müsavat, muadelet” demektir¹⁹. Yapı, değer, boyut, nicelik ve nitelik gibi açılardan birbirine ne üstün ne de birbirinden yetersiz olan iki ya da daha fazla varlık arasında, belirli bir özellik üzerinden karşılaştırma yapıldığında; bu karşılaştırma sonucunda

¹³ Başar Soydan, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi (1st edn, On İki Levha Yayınları 2015) 247

¹⁴ Çağan (n 12) 3

¹⁵ Begüm Dilemre Öden, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi (1st edn, Savaş Yayınevi 2017) 25

¹⁶ Yaltı (n 2) 7

¹⁷ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan and Cenker Göker, Vergi Hukuku (1st edn, Turhan Kitabevi 2025) 51-52

¹⁸ Soydan (n 13) 340, 341; Dağ Bereket (n 11) 419

¹⁹ Güncel Türkçe Sözlük, <www.tdk.gov.tr> Accessed:20.10.2025

ortaya çıkan durum eşitlik olarak tanımlanmaktadır²⁰. O halde, her bir özelliği birbirinden tamamen farklı olan insanların, birbirleri ile eşit durumda olma hali nasıl mümkün olacaktır? İnsanların, birbiriyle eşit olması hali, tüm fiziksel, ruhsal, akılsal, sosyal ve ekonomik farklarından bağımsız olmak üzere sırf insan olmaları sebebiyle, varlıklarının aynı değeri taşıması hali ile mümkündür. Diğer bir ifadeyle eşitlik, tüm insanların, sırf insan olmaları sebebiyle doğuştan itibaren taşıdığı değerın aynı olması, bu değerın bir diğerinden ne fazla ne de eksik olmasıdır.

Eşitliğin, insanlar için bir hak haline gelmesi, tarihsel süreçte yüzyıllar boyu verilen mücadeleler sonucu gerçekleşmiştir. İlkel toplumlar da eşitliğin korunması katı gelenekler ile sağlanmıştır. Avcı-toplayıcı toplumlar da, çeşitli yasaklar aracılığıyla bireylerin ya da grupların başkalarına üstünlük kazanmalarının önüne geçilmiştir. Savaş, avcılık, besin üretimi, kamp kurma ya da hastalıkları iyileştirme gibi alanlarda üstün yeteneklere sahip kişilerin elde edebileceği tek kazanç ise yalnızca geçici bir saygı görmektir. Bu tür farklılıkların siyasallaşarak diğerleri üzerinde bir iktidar kurma aracı olmasına müsaade edilmemektedir. Kabile liderinin dahi kabile üzerinde iktidar kurmasına izin verilmemekte olup kabile lideri de kabilenin sıkı denetimine maruz kalmaktadır²¹.

Uygarlığın doğuşuyla birlikte şehirleşme ve teknolojik ilerleme başlamıştır. Sosyal iş bölümü, giderek farklılaşma ve sınıflaşma eşitsizliğin ortaya çıkmasına yol açmıştır²². İlk Çağ devletleri olan Yunan ve Roma uygarlıklarında filizlenen demokratikleşme ve anayasacılık hareketleri sonucu bu eşitsizlik, aristokratik bir eşitlik ve hukuk anlayışı ile giderilmeye çalışılmıştır. Aristokratik eşitlik sadece soyluların birbirine eşit olmasını sağlamaktaydı. Toplumun diğer katmanlarını oluşturan özgür yurttaşlar, bu özgür yurttaşların yanında yerleşmiş olan yabancılar ve köleler bu eşitlik anlayışının dışında kalmaktaydı. Zamanla ekonomik olarak güçlenen orta sınıf, eşitlik ve demokrasi mücadelesine girerek aristokratlarla aynı hakları elde etmiştir. Bu şekilde, Yunan devlet anlayışında yasaların üstünlüğü ve yurttaşların kanunlar karşısında eşit olması ilkeleri kök salmaya başlamıştır. Ancak özgür yurttaşların yanında yerleşmiş yabancılar ve köleler bu hakların dışında kalmaya devam et-

²⁰ Merih Öden, *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi* (1st edn, Yetkin Yayınları 2003) 18

²¹ Oktay Uygun, *Devlet Teorisi* (4th edn, Oniki Levha Yayıncılık 2017) 22

²² Alaeddin Şenel, *Eski Yunanda Eşitlik ve Eşitsizlik Üstüne* (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları 1970) 7

miştir. Yurttaş kadınların da siyasi hakları bulunmamaktaydı. Bu bağlamda, Eski Yunan'da yetişkinlerin ancak çok küçük bir kesimi hukuki ve siyasi haklara sahip gerçek yurttaş olarak kabul ediliyordu²³. Roma'da ise Hristiyanlığın yayılmaya başlaması, eşitlik anlayışına olan bakış açısını etkileyen en önemli olay olmuştur. Hristiyanlık, devlet dini olarak benimsenmiş ve eşitlik Romalı hukukçular tarafından “*insanların Tanrı önünde eşit olması*” olarak tanımlanmıştır. Hristiyan öğretisi, dünyada var olan tüm güçlerin Tanrı'nın emrinde olması sebebiyle insanların bu dünyada olan eşitsizlikleri önemsememelerini ve günahkârların bir gün Tanrı'nın adaletiyle cezalandırılacaklarına güvenmelerini salık vermekteydi²⁴. Böylece insanlar arasındaki eşitliğin sağlanması öteki dünyaya bırakılmaktaydı. Bu anlayış, eşitsiz toplum düzenini onaylayarak dini temelli doğal hukuk teorilerinin oluşmasına kaynaklık etmiştir²⁵.

Orta Çağ'da ortaya çıkan feodal düzen, Hristiyanlık öğretisi ile eşitlik kavramına şekil vermiştir. Feodal düzende, toprağın sahibi feodal beyler, soylu sınıfını oluşturmakta iken toprağı işleyen serfler ise toplumun en alt sınıfını oluşturmakta idi. Serfler tamamen feodal beylere bağıydılar. Zamanla serfler üzerinde artan baskılar sebebiyle ayaklanmalar baş göstermiştir. Ekonomik, siyasi ve sosyal eşitsizliklere tepki olarak ortaya çıkan bu isyanlar, reform hareketlerinin başlangıcına zemin hazırlamıştır²⁶. Reform ve Rönesans hareketlerinin etkisiyle eşitlik, toplum yaşamında insanların çabalarıyla ulaşılabilecek bir ideal olarak görülme-ye başlanmıştır²⁷.

Reform ve Rönesans hareketleri ile başlayan eşitlik arayışı 1789 Fransız Devrimi'nin “*eşitlik, özgürlük, kardeşlik*” sloganı ile hayata geçmiştir²⁸. 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 1. maddesinde tüm insanların doğuştan özgür ve eşit olduğu vurgusu yapılarak sosyal farklılıkların ancak kamu yararına dayanabileceği belirtilmiştir. Ancak mevzuat düzleminde eşitlik ilkesi ilk kez 1787 tarihinde Amerikan Anayasasının değiştirilmesi için verilen önerelerde norm ha-

²³ Tuğba Ünlü, Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009) 18

²⁴ Öden (n 20) 60

²⁵ Ünlü (n 23) 18

²⁶ Ibid 18

²⁷ Öden (n 20) 65

²⁸ Ünlü (n 23) 19

line getirilmiştir. Amerika’da 1791 tarihinde kabul edilen Haklar Bildirgesi’nde eşitlik ilkesine yer verilmiştir²⁹. Bu düzenlemelerle yasa önündeki eşitlik ilkesi benimsenmiş, sosyal ve ekonomik alandaki eşitlikten bahsedilmemiştir. Liberal devlet teorisinin³⁰ özünü oluşturan eşitlik ve ayrımcılık yasağı, yasa önündeki eşitlik kavramını referans almıştır. Bu aşamadan sonra eşitlik bir ilke olarak tüm kapitalist³¹ ve demokratik³²

²⁹ Duvan, (n 3) 19

³⁰ Liberal devlet teorisinin özü, bireyciliği temel alan liberalizm ideolojisine dayanmaktadır. Liberal ideoloji; toplumu ve devleti, bireyden ve bireyin idaresinden hareket ederek açıklamış ve 1789 İnsan Hakları Bildirgesi’nde düzenlenen hükümler kapsamında bireycilik sosyolojik, ekonomik ve siyasal alanda da ifade edilmiştir. Siyasal anlamda bireycilik kavramı, devletin meşruiyetini ve amacını birey üzerine kurmaktadır. Buna anlaşıya göre, devlet ve toplum bireyler tarafından oluşturulan yapay varlıklar olarak kabul edilir ve devletin varlık sebebi de bireylerin hak ve çıkarlarının güvence altına alınması olarak görülür Uygun (n 21) 296. Liberal ideoloji, bireylerin ekonomik ve sosyal durumuna bakılmaksızın sırf insan olmaları sebebiyle eşit değerde kabul etmekte olup bu anlayışı “kanun önünde eşitlik ilkesi” ile toplum düzeni içinde görünür kılar Uygun (n 21) 300

³¹ Kapitalizm, en basit hâliyle, üretimin ve mal–hizmet değişiminin büyük ölçüde kâr amacıyla gerçekleştirildiği; özel mülkiyetin ve sermayenin belirleyici olduğu bir ekonomik sistemdir. Bununla birlikte kapitalizm, yalnızca ekonomik ilişkilerden ibaret olmayan; toplumsal yaşamın hemen her alanına nüfuz ederek ona yön veren daha karmaşık süreçler bütünüdür. 16. yüzyılın ikinci yarısında Batı Avrupa’ya sömürgecilik yoluyla aktarılan sermaye birikimi sonucu ortaya çıkan bu sistem, kısa sürede küresel ölçekte egemen hâle gelmiştir Aylin Yonca Gençoğlu, ‘Kapitalizme Teorik Yaklaşımlar: Kapitalist Ekonomik Sistemin Temel Nitelikleri Üzerinden Karşılaştırmalı Bir Analiz’ (2020) 14 Temaşa Felsefe Dergisi 238. Liberalizm, bireye ve onun haklarına, özellikle de mülkiyet hakkına yaptığı vurgu gereği, ekonomik sistem olarak piyasa ekonomisini diğer adıyla kapitalizmi savunur. Kapitalizm, devletin ekonomiye müdahalesinin en düşük düzeyde tutulmasını talep eden, kâr ve rekabet esaslı bir sistem olup aynı zamanda mülkiyet hakkı, sözleşme serbestisi ve teşebbüs hürriyeti gibi temel hakların hukuki güvence altına alınmasını zorunlu kılar Coşkun Can Aktan, ‘Klasik Liberalizm, Neo-Liberalizm ve Libertarianizm’ (1995) 28(1) Amme İdaresi Dergisi 1, 5. Doktrinde kapitalizm ile liberalizmin çoğu zaman özdeş kabul edildiğine ilişkin görüşler bulunmakla birlikte ıberalizmin, Batı Avrupa’da ortaya çıkan büyük sosyoekonomik dönüşümler karşısında bir teorik açıklama ve yön tayini çabası olarak gören ve kapitalizmin bir ideoloji veya teorik açıklama değil, bızatihi yaşanan fiili (de facto) bir durum olarak değerlendiren görüşler de mevcuttur Aylin Yonca Gençoğlu, ‘Ticari Kapitalizmden Sanayi Kapitalizmine: Merkantilizm, Liberalizm ve Marksizm’ (2013) 7(14) Toplum Bilimleri 86.

³² Amerika Birleşik Devletleri Başkanı Abraham Lincoln’e ait, demokrasi kavramının en bilinen tanımının yapıldığı 1863 yılında, siyasi gücün hukuki sınırlamalara tabi olmadan tek bir kişi veya küçük bir grubun elinde toplandığı otokratik yönetimler dünya genelinde yaygın iken, demokratik yönetimler istisnai durumdaydı. Bu tanıma

toplumların siyasal bir ideolojisi olmuştur. Kapitalist sistem, dayandığı sınıflı toplumun temel eşitsizliklerini dikkate almadan bireyleri genelleştirerek ekonomik eşitsizlikleri göz ardı edip “yasa önünde eşitlik” kavramını kabul ederek, bireylerin özel eşitsiz durumlarını dikkate almamıştır³³. Biçimsel olmaktan öteye gidemeyen bu anlayış da mevcut eşitsizlikleri pekiştirmiştir. Bu da farklı eşitlik sağlama politikalarının geliştirilmesine neden olmuştur. Sosyalizm ve Marksizm ideolojileri sosyal eşitlik düşüncesini ve taleplerini, ekonomik pozisyonlar açısından toplumsal bir değişiklikte somut politikalarla hayata geçirmişlerdir³⁴.

Tarihsel süreci incelediğimizde hukuk kuralları içerisinde eşitlik ilkesinin yer almasının modern dönemin ürünü olduğunu görmekteyiz. Zaman içinde eşitlik ilkesi ile ilgili pek çok alt kavram ortaya çıkmıştır. Ayrımcılık yasağı bakımından önem taşıyan iki eşitlik alt kavramı; mutlak eşitlik ve nispî eşitlik³⁵. Mutlak eşitlik, kişilerin özel ve kişisel durumlarına bakılmaksızın kanunların herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Nispî eşitlik ise aynı durumda olan kişilerin aynı işleme, aynı muamele-ye tâbi tutulmasıdır. Diğer bir ifadeyle, farklı durumda bulunan kişilerin,

göre demokrasi:”Halkın, halk için, halk tarafından yönetimdir” Uygun (n 21) 357. Eski Yunan kent devletlerinde ortaya çıkan demokrasi, Antik Çağ’ın sona ermesi ile Yeni Çağ’ın başlangıcı arasındaki yaklaşık iki bin yıllık dönemde büyük ölçüde geri planda kalmış; 17. yüzyılda bir düşünce olarak, 19. yüzyılda ise bir yönetim biçimi olarak Kuzey Amerika ve Avrupa’da yeniden tarih sahnesine çıkmıştır Uygun (n 21) 357. Antik Çağ’daki doğrudan demokrasi modelinden farklı olarak modern demokrasi; bireysel özgürlükleri ve hukuki sınırlamaları esas alan, halk egemenliğinin temsilciler aracılığıyla kullanıldığı gelişmiş bir siyasal yönetim biçimidir. Modern demokrasinin biçimlenmesinde etkili olan önemli düşünce akımlarından biri liberalizmdir. Nitekim modern demokrasi, liberal düşüncenin siyasal iktidarı sınırlandırmaya yönelen temel felsefesi doğrultusunda hukuk devleti ilkesi, anayasanın üstünlüğü, kuvvetler ayrılığı, yargı bağımsızlığı ve dokunulmaz haklar anlayışı gibi birçok ilke ve kurumu benimsemektedir Uygun (n 21) 367. Dolayısıyla liberalizm, temel felsefesiyle bir ideolojik çerçeve ortaya koyarken, bu çerçevenin kurumsal yansımalarını da belirler: Kapitalizm (serbest piyasa sistemi) liberalizmin ekonomik, modern demokrasi ise (hukuk devleti ve temsil esasına dayalı yönetim) siyasal karşılığını oluşturur. Bu üç yapı, tarihsel süreç boyunca birbirini karşılıklı olarak besleyen ve düşünsel ile kurumsal düzeyde ayrılması güç bir bütün olarak gelişmiştir.

³³ Şennur Ağırbaşı, Sınırlı Ayrımcılık Yasağından Genel Eşitlik İlkesine (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2009) 27

³⁴ Ünlü (n 23) 13

³⁵ Karan (n 4) 137

bulundukları farklı durum nedeniyle farklı işlemlere tâbi tutulmaları eşitlik ilkesine aykırı değildir³⁶.

Türk hukuk tarihinde ilk kez 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı'nda eşitlik ilkesi yer almıştır. 1876 ve 1924 tarihli Anayasalarımızda da eşitlik ilkesi yer bulmuştur. 1961 Anayasası'nda eşitlik ilkesi, “*eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı*” başlığı altında ele alınmış; Anayasa Mahkemesi ise bu dönemde eşitlik ilkesini bağımsız bir kavram olarak değil, hukuk devleti ilkesinin tamamlayıcı bir unsuru şeklinde değerlendirmiştir. 1982 Anayasamızın 10. maddesi ile düzenlenen eşitlik, devlet yönetiminin dayandığı bir temel ilke olarak devletin varlık nedenleri arasında kabul edilmiştir³⁷.

1982 Anayasası genel olarak eşitlik ilkesini “*Kanun önünde eşitlik*” başlıklı 10. maddesinde şu şekilde düzenlemektedir:

“*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*”

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

1982 Anayasasının 10. maddesi ile genel nitelikte eşitlik hakkının güvencesi, ayrımcılık yasağı, olumlu ayrımcılık, ayrıcalık yasağı ve eşitlik yükümlülüğü olmak üzere dört kategoride değerlendirilmektedir. 1982 Anayasası md.10/f.1 ile yasa önünde eşitlik ve ayrımcılık yasağı aynı cümlede ifade edilmektedir. Söz konusu fıkradaki düzenlemede “*dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin*” ifadesi ile ayrımcılık yasağı, “*Herkes...eşittir*” ifadesi ile de kanun önünde eşitlik ilkesi belirtilmiştir. Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci fıkrası ile devlet, kadınlar lehine pozitif ayrımcılık uygulayarak fırsat eşitliğini sağlamak ve eşitsizlikleri dü-

³⁶ Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (22nd edn, Ekin Kitabevi Yayınları 2018) 97-99

³⁷ Özkan Duvar (n 3) 19

zeltmekle yükümlü kılınmıştır. Anayasa md.10/f.3 eşitliğin şekli yönüne vurgu yaparak kimsenin kanunların ve hukukun üstünde olmadığını belirtmektedir. Anayasanın 10. maddesinin son fıkrası Anayasa madde 11 ile düzenlenen anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü düzenlemesinin özel bir hali olup eşitlik ilkesini uygulamanın tüm devlet kurumları için bir yükümlülük olduğunu belirtmektedir³⁸.

1.3. Anayasa Madde 73 Kapsamında Anayasal Vergileme İlkeleri

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesi şu şekildedir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

Yukarıda belirtilen maddenin ilk fıkrasında "verginin genelliği ilkesi", "mali güce göre vergilendirme ilkesi" ve "verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülenmesi ilkesi" yer almaktayken; ikinci fıkrada "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi"; üçüncü fıkrada ise "verginin yasallığı" ilkesi yer almaktadır³⁹. 4. fıkrada, belirtilen hükümlerde kanun tarafından belirlenen sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanına yetki verilerek verginin kanuniliği ilkesine istisna getirilmiştir.

Vergilendirmede genellik ilkesi gereği bir toplumda yaşayan herkesin mali gücü oranında vergi yükümlüsü olması gerekmektedir⁴⁰. Genellik ilkesinden, yalnızca belirli bireyleri kapsayacak şekilde vergi konulamayacağı; mali güce göre vergilendirme ilkesi saklı kalmak üzere vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde özellikle yoğunlaştırılmayacağı ya da mükelleflerin bir bölümünün bilinçli olarak vergi dışı

³⁸ Leyla Ateş, Vergilendirmede Eşitlik (1st edn, Derin Yayınları 2006) 101-103

³⁹ Selim Kaneti, Vergi Hukuku (2nd edn, Filiz Kitabevi 1989) 30

⁴⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan and Göker (n 17) 51-52

kalmalarına sebep olacak şekilde belirlenemeyeceği; istisna, indirim ve muafiyetlerin nesnel gerekçelere dayanmasının zorunlu olduğu gibi sonuçların çıkarılacağı dile getirilmektedir⁴¹. Belirtilen çıkarımların eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı ile de kuvvetli bağlantısı bulunmaktadır.

Vergilendirmenin genel niteliğe sahip olması, eşitliğin sağlanabilmesi için temel bir şarttır. Vergilendirmede genellik ilkesi gereği herkes vergi yükümlüsüdür. Ancak vergilendirmede eşitlik ilkesi, bu yükümlülüğü herkesin mali gücü ile orantılı olarak belirlemektedir. Anglo-Amerikan yazınında eşitlik ilkesi yatay adalet ve dikey adalet olarak ikiye ayrılmakta; yatay adalet, mali güç açısından benzer durumda olanların eşit işleme tâbi tutularak vergilendirilmesini, dikey adalet ile ise farklı durumda olanların, farklılıkları ölçüsünde farklı işleme tâbi tutularak vergilendirilmesini gerektirmektedir⁴². Diğer bir deyişle, aynı durumda ve aynı miktar gelir elde eden mükelleflerin benzer şekilde vergilendirilerek aynı vergi yüküne tâbi tutulması yatay eşitlik; sosyal ve ekonomik durumları birbirlerinden farklı olan mükelleflerin, birbirlerinden farklı düzeyde vergi ödemesine dikey eşitlik denilmektedir⁴³. Böylece herkesin mali gücü oranında vergilendirilmesinin sağlanması yoluyla vergilendirmede eşitlik ilkesinin gerçekleşmesi hedeflenmektedir⁴⁴.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi ise en temel haliyle; gelir, servet ve harcamalar üzerinden ölçülebilen mali gücü fazla olanların mali gücü daha az olanlara kıyasla daha fazla vergi ödemesini öngörmektedir⁴⁵. Bu ilkenin, bir yönüyle eşitlik ilkesiyle birlikte hukuk devleti ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları, diğer yönüyle ise vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları teşkil ettiği dile getirilmektedir⁴⁶.

⁴¹ Kaneti (n 39) 31

⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan and Göker (n 17) 52

⁴³ Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi (2nd edn, Filiz Kitabevi 1994) 257

⁴⁴ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır and Semih Asa, ‘Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar’ (2014) 63(1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 81, 93

⁴⁵ Kaneti (n 39) 33

⁴⁶ Billur Yaltı Soydan, ‘Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak’ (2000) (12) XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen (Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi) 92

Anayasa m. 73/f.2’de açıkça belirtilen vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal sonucu olarak kabul edilmekte ve bu ilke ile devletin vergilendirme alanında sosyal ödevlerini göz önünde tutması gereğine işaret edilmektedir⁴⁷. Bu ilkeden çıkarılan bir diğer sonuç, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması için mali gücü farklı olanların farklı oranlarda vergilendirilmesinin gerektiğidir⁴⁸.

Görüldüğü üzere Anayasanın 73. maddesi ile düzenlenen vergi ödevi, eşitlikle ilgili özel bir hüküm içermemekle birlikte, maddede yer alan ilkeleri eşitlik ilkesi ile birlikte okumak mümkündür⁴⁹. Anayasanın 10. maddesi ile düzenlenen eşitlik ilkesi vergi hukuku alanına *vergilendirmede eşitlik ilkesi* ile yansımış olup, bu ilke devletin vergilendirme yetkisini kullanırken eşitlik ilkesini gözetmesini ifade etmektedir. Buna göre, Anayasa’daki eşitlik ilkesi uyarınca kanun koyucu, vergi yükünü adil ve dengeli bir şekilde dağıtmak için yasalar çıkarmakla; idare, bu yasaların pratikte adil biçimde uygulanmasını sağlamakla; mahkemeler ise iç hukukta eşitlik ilkesini yorumlamakla yükümlüdür⁵⁰. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin Anayasa m. 73/f.1’de yer alan ilkeleri tanımladığı kararlarında, verginin genelliği ilkesini, mali güce göre vergilendirme ve vergilendirmede eşitlik ilkeleriyle birlikte değerlendirdiği görülmektedir⁵¹.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi başta olmak üzere tüm mali yükümlülüklerin yasayla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını öngörmekte ve vergilerin yasaya uygun olarak doğru bir şekilde alınmasını sağlamaktadır. Böylece, bazı kişilere yasada belirtilmediği halde keyfi bir şekilde vergi salınmasının ve kendileri ile aynı hukuki konumda bulunan kişilerle eşit olmayan bir muameleye tâbi tutulmalarının önüne geçilmektedir⁵². Ayrıca vergiyle ilgili düzenlemelerin sadece şeklen yasada bulunması yeterli olmayıp bu yasaların verginin temel unsurlarını açık-

⁴⁷ Kaneti (n 39) 36

⁴⁸ Yaltı Soydan (n 46) 92

⁴⁹ Ateş (n 38) 93

⁵⁰ Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır and Asa (n 44) 93

⁵¹ Adnan Çavuş, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları (Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006) 39; Dağ Bereket (n 11) 251

⁵² Ateş (n 38) 99

lıkla düzenlemesi ve yasa yapılırken eşitlik, adalet ve mali güce göre vergilendirme başta olmak üzere temel ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir⁵³.

Anayasa m. 73/f.3'te açıkça düzenlenen verginin yasallığı ilkesi, esasen Anayasa m. 2'de yer alan hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak tesis edilmiş olup⁵⁴ bu ilkeyi hukuk devleti ilkesinin alt ilkesi olan “*hukuki güvenlik ilkesi*”nin güvenceleriyle birlikte okumak gerekmektedir. Bu nedenle verginin yasallığı ilkesinin de kendi içinde kıyas yasağı, belirlilik (açıklık), öngörülebilirlik, ulaşılabilirlik, ölçülülük (gereklilik, elverişlilik, orantılılık) ilkelerini içerdiği belirtilmelidir⁵⁵. Ayrıca devlet, vergilendirme yetkisini kullanarak başta mülkiyet hakkı olmak üzere bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Bu müdahalenin hukuki devlet ilkesinin gereği olarak öngörülebilir ve belirli olması, Anayasanın 13. maddesinin gereği olarak da ölçülü olması gerekmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi, bireylere bu teminatı, vergilendirmenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümemesi ilkeleri aracılığıyla sağlamaktadır⁵⁶.

Ayrımcılık yasağının saydığımız tüm bu ilkelerle yakından ilgili olduğu açıktır. Nitekim vergi alanında haklı nedene dayanmayan bir ayrımcılık uygulanması halinde bu durumun açıkladığımız ilkelere de aykırılık teşkil etmesi muhtemeldir.

1.4. Vergilendirme Yetkisinden Kaynaklanan Müdahalelerden Etkilenebilecek Temel Hak ve Hürriyetler

Anayasamızda yer alan temel hak ve özgürlüklerden bazıları vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olup bu yetkiden kaynaklanan müdahalelerden etkilenebilir niteliktedir. Bunların başlıcaları mülkiyet ve miras hakkı (m. 35), özel hayatın gizliliği (m. 20) ile yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m.23) olarak belirtmek mümkündür. Ayrıca çalışma ve sözleşme özgürlüğü (m. 48, 49), sosyal güvenlik hakkı (m. 60) ve ailenin korunmasına (m. 41) ilişkin hükümlerle de devlete bu hak ve özgürlükleri

⁵³ Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2011) 18; Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi (6th edn, Adalet Yayınevi 2023) 30

⁵⁴ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku (56th edn, Savaş Yayınevi 2024) 15

⁵⁵ Ibid 16

⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan and Göker (n 17) 58

alacağı tedbirlerle güçlendirme yönünde pozitif ödevler yüklenmiştir⁵⁷. Vergi konularında idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıklar ve vergi denetimi de göz önünde bulundurulduğunda adil yargılanma hakkıyla ilgili maddelerin⁵⁸ (m. 36, 37, 38) de vergisel müdahalelerden etkilenebilecek nitelikte olduğunu belirtmek gerekir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de sayılan hak ve özgürlüklere rastlanmaktadır. Mülkiyet hakkı Sözleşmeye Ek 1. Protokol'ün 1. maddesinde, özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı Sözleşmenin 8. maddesinde, serbest dolaşım özgürlüğü Sözleşmeye Ek 4 No'lu Protokol'ün 2. maddesinde, adil yargılanma hakkı ise Sözleşmenin 6. maddesinde düzenlenmektedir. Belirtilen hak ve özgürlüklere dair ihlal iddiaları hem Anayasada hem de AİHS'de yer almaları nedeniyle Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuruya⁵⁹ konu edilebilmektedir.

Yukarıda belirtilen hak ve özgürlüklerden mülkiyet hakkı, konumuz için ayrı bir önem taşımaktadır. Devletin koyduğu her vergi, bireylerin malvarlıklarının, konulan vergi miktarına denk gelen kısımdan yoksun kalması anlamına geleceği için, günün sonunda her vergilendirme mülkiyet hakkına yapılan bir müdahaledir⁶⁰.

Vergisel uyuşmazlıklarda ayrımcılık iddiasıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuruların da “*vergilendirmeye ilişkin başvurular*” kapsamında ileri sürüldüğü görülmektedir. Vergilendirmeye ilişkin olarak yapılan bu başvurularda başvuru sahiplerinin iddiaları ise genellikle vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimleri, vergi yükümlülüğünün belirlenmesi ve hatalı ödenen vergilerin iadesi gibi konularda benzer durumdaki kişilere kıyasla farklı muameleyle tabi tutuldukları iddiası etrafında yoğunlaşmaktadır⁶¹.

⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan and Göker (n 17) 57

⁵⁸ Dağ Bereket (n 11) 265, 397

⁵⁹ Anayasa m. 148/f.3 uyarınca “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.”

⁶⁰ Yaltı (n 2) 49; Dağ Bereket (n 11) 384

⁶¹ Gamze Gümüşkaya, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2010) 225.

2. AİHS Kapsamında Ayrımcılık Yasağı

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra kişilerin uluslararası hukukun konusu haline gelmesiyle gelişen uluslararası insan hakları hukuku ile insanların temel hak ve özgürlüklerinin belirlenmesi ve bunların korunması için evrensel standartlar geliştirmenin zorunlu olduğu ortaya konmuştur. Bu bağlamda insan hak ve özgürlüklerinin uluslararası çaba ve iş birliğinin amacı olarak açıkça belirtildiği ilk uluslararası anlaşma 26 Haziran 1945 tarihinde San Francisco'da imzalanan Birleşmiş Milletler Şartı'dır. 24 Ekim 1945'te yürürlüğe giren Şartı, Türkiye, Uluslararası Adalet Divanı Statüsü ile 15 Ağustos 1945 tarih ve 4801 sayılı Kanunla onaylamıştır^{62 63}. Şartın eksiklerinin giderilmesi adına Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 10 Aralık 1948'de insan haklarının sayıldığı "İnsan Hakları Evrensel Bildirisi" ilan edilmiştir. Türkiye de Bildiriye

⁶² Ateş (n 38) 76

⁶³ Anayasamızın "Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma" başlıklı 90. maddesi, uluslararası andlaşmaların nasıl yürürlüğe gireceğini düzenlemekte; ayrıca temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmalarla iç hukuktaki kanun hükümlerinin çatışması halinde andlaşma hükümlerinin esas alınacağını belirtmektedir. İlgili hüküm şu şekildedir: "Madde 90- Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.

Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticarî, teknik veya idarî andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticarî veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."

olumlu oy vererek 27.05.1949 tarih ve 7217 sayılı Resmî Gazete’de yayımlamıştır⁶⁴.

Demokrasi, insan hakları ve hukukun güçlendirilmesi, sosyal, siyasi ve ekonomik ilerlemenin sağlanması amacıyla 5 Mayıs 1949’da Avrupa Konseyi kurulmuştur. Yine aynı tarihte Londra’da imzalanan Avrupa Konseyi Statüsü’nü Türkiye 12 Aralık 1949 tarih ve 5456 sayılı Kanunla onaylamıştır⁶⁵. Avrupa Konseyi çatısı altındaki üye devletler için insan hakları alanında hukuken bağlayıcı nitelikte hazırlanan ilk sözleşme, 4 Kasım 1950’de Roma’da imzalanmıştır. Tüm üye devletler, bu sözleşmeye herhangi bir çekince koymadan sözleşmeyi onaylamış olup onaylanan bu sözleşmenin adı “İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi”dir. Söz konusu sözleşme kısaca “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)” olarak adlandırılmaktadır. Türkiye AİHS’i 04.11.1950 tarihinde imzalayarak 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı Kanunla onaylamıştır. Sözleşmenin onay belgesinin 18.05.1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği’ne iletilmesi ile bu tarihten itibaren AİHS iç hukukumuzun bir parçası olmuştur. AİHS ile temel hak ve özgürlükler belirtilerek taraf devletlere yükümlülükler getirilmiştir ve bu yükümlülüklerin ihlali halinde devreye girecek olan uluslararası Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne işlerlik kazandırılmıştır. AİHS’in, üye devletleri ortak bir demokrasi standardına zorlayan bir “Avrupa Anayasası” konumunda olduğu da dile getirilmektedir⁶⁶.

AİHS ile tanınan hakların içeriğinin zaman içinde Sözleşmeye ek protokoller çıkarılarak genişletildiğini belirtmek gerekir. Örneğin konumuz özelinde AİHS m. 14’te bulunan ayrımcılık yasağı, açıklayacağımız üzere AİHS’de düzenlenen haklarla sınırlıyken; AİHS’nin Ek 12. Protokolü’nün 1. maddesi ile sadece AİHS’de tanımlanan haklar açısından değil, bağımsız genel bir ayrımcılık yasağı düzenlenmiştir. Ayrımcılığı genel olarak yasaklayan söz konusu madde şu şekilde düzenlenmiştir: “1. Hukuk tarafından tanınan herhangi bir haktan yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya başka bir görüş, ulusal ya da toplumsal köken, bir ulusal bir azınlıktan olma, mülkiyet, doğum veya başka bir statü gibi herhangi bir nedenle ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınır. 2. Hiçbir kamu otoritesi paragraf 1’de belirtilenler gibi sebeplere

⁶⁴ Ateş (n 38) 77

⁶⁵ Ibid 81

⁶⁶ Dilemre Öden (n 15) 45

dayanarak hiç kimseye karşı ayrımcılık yapamaz". Türkiye söz konusu Protokolü 18.04.2001 tarihinde imzalamış olup henüz onaylamamıştır⁶⁷. Bu nedenle çalışmamız kapsamında ayrımcılık yasağı ile ilgili olarak sadece sınırlı güvence sağlayan 14. madde incelenmektedir.

Ayrımcılık yasağı, AİHS'nin 14. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

"Bu sözleşmede beyan edilen hak ve özgürlüklerin kullanılması cins, ırk, renk, dil din, siyasal veya başka bir inanç, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, mülkiyet, doğum veya başka bir statü gibi herhangi bir nedenle ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınır".

AİHS'nin 14. maddesinde belirtildiği üzere, ayrımcılık yasağı, AİHS'de düzenlenen haklarla sınırlıdır ve söz konusu madde ile doğrudan ya da dolaylı ayrımcılık ayrımı yapılmamıştır. AİHS'nin görüşleri ve içtihatlarıyla ortaya koyduğu tanım, büyük ölçüde doğrudan ayrımcılığın tanımını yansıtmaktadır⁶⁸. AİHS'nin 14. maddesi, sözleşmede yer alan her bir hak ve özgürlük maddesinin ayrılmaz bir tamamlayıcısı niteliğindedir. Bu nedenle, ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasını değerlendirirken, ilgili hak ve özgürlüğün gerçekten ihlal edilip edilmediğine değil, iddianın dayandığı olayların söz konusu hak ve özgürlük kapsamına girip girmediğine bakılır⁶⁹. Örneğin AİHM, *Case Relating to Certain Aspects of the Laws on the Use of Languages in Education in Belgium v. Belçika* davasında⁷⁰ bir tasarrufun kendi başına sözleşmede düzenlenen hak ve özgürlüklere uygun olmakla birlikte, ayrımcılık yasağıyla birlikte okunduğunda ayrımcılık niteliğine sahip olduğu kanaatine varılması halinde, sözleşmedeki bir hakkı ihlal etmesinin mümkün olduğunu belirtmiştir⁷¹.

Ayrımcılık yasağının ihlal edilip edilmediğinin değerlendirilmesinde; iddia sahibi kişiden, hangi temel hak ve özgürlüğünün, hangi temele dayalı olarak ayrımcılığa maruz kaldığını göstermesi ve kendisiyle

⁶⁷ Yaltı (n 2) 184

⁶⁸ Karan (n 4) 137

⁶⁹ Yaltı (n 2) 185

⁷⁰ 23/07/1968 tarihli 1474/62; 1677/62; 1691/62; 1769/63; 1994/63; 2126/64 Başvuru Numaralı kararlar

<[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:\[%22001-57524%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:[%22001-57524%22]}) > Accessed: 9 December 2025

⁷¹ Yaltı (n 2) 184

benzer durumda bulunan başka kişilerden ne gibi ayrımcı bir nedene (ırk, dil, cinsiyet vb.) dayanılarak farklı muamele edildiğini makul delillerle ortaya koyması istenir⁷².

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan başvurularda, AİHS kapsamında bir hak veya özgürlük söz konusu olduğunda 14. Madde; sözleşme kapsamı dışında kalan hak ve özgürlükler için ise eğer ihlal iddiasında bulunulan üye devlette 12. Protokol yürürlüğe girmişse bu protokolün 1. maddesi uygulanmaktadır⁷³. AİHS'in bir hükmü ile bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edildiği iddia edilen davalarda, asıl hükmün ihlali tespit edilir ve bu ihlal, davanın temel yönlerinden birini oluşturacak nitelikte değilse, Mahkeme olayın 14. madde açısından ayrıca incelenmesini gereksiz görerek bu yönde bir değerlendirme yapmamaktadır⁷⁴.

2.1. Vergi Hukukunda Ayrımcılık Yasağının Kapsamı

Vergi hukukunda AİHS'nin ayrımcılık yasağını düzenleyen 14. maddesi ile korunan hak, ayrımcılığa uğramama hakkıdır. AİHS'nin 14. maddesi uyarınca, sözleşmede yer alan hak ve özgürlüklerin kullanımı güvence altına alınmaktadır. Bu güvence, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya başka bir inanç, ulusal ya da toplumsal köken, ulusal azınlığa mensup olma, mülkiyet, doğum veya diğer statüler gibi herhangi bir nedenle ayırım gözetilmeksizin sağlanır. Ayrımcılığa uğramama hakkı ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin vergilendirme araçları yoluyla ihlalinin engellenmesi amaçlanmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14. maddesi sözleşmedeki tüm haklara uygulanmakta ise de vergi hukukuyla ilgili alanlarda karşımıza esas olarak AİHS'e Ek 1. Protokol m.1 ile düzenlenen mülkiyet hakkı, m. 6 ile düzenlenen adil yargılanma hakkı, m. 8 ile düzenlenen özel yaşama ve aile hayatına saygı hakkı, m. 9 ile düzenlenen düşünce, vicdan ve din özgürlüğü çıkmaktadır. Mülkiyet hakkı, vergilendirmenin bireylerin mülkiyet hakkına bir müdahale gerçekleştirmesi sebebiyle gündeme gelmektedir. Vergi suç ve cezaları söz konusu olduğunda, yani bireylere cezai anlamda suçlama yöneltildiğinde, adil yargılanma hakkının korunması başlamaktadır. Aramalı vergi incelemeleri, vergi idaresinin

⁷² Öden (n 20) 475

⁷³ Karan (n 15) 137

⁷⁴ Dilemre Öden (n 15) 477

bilgi toplama yetkileri, vergi mahremiyeti ve kişisel veriler konuları özel hayata saygı hakkına müdahalelerin meydana geldiği alanlardır. Farklı din veya cemaat mensuplarına uygulanan farklı vergileme rejimleri, istisnalar ve muafiyetler ise düşünce, vicdan ve din özgürlüğünün ele alınmasını gerektirmektedir.

Gerçekleştirilen müdahalelerin meşru olup olmadığı ve haklara dair ihlalin sınırı, aşağıdaki başlıkta inceleyeceğimiz üzere haklı neden testi ile çizilmektedir⁷⁵.

2.2. Müdahalenin Sınırlama Ölçütleri ve Haklı Neden Testi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi için ayrımcılık yasağının sınırlama ölçütü haklı neden testidir. AİHS ayrımcılık yasağını, objektif ve makul bir nedenin varlığı halinde ihlal edilmemiş saymaktadır. Bu objektif ve makul nedenin tespitini de unsurlarını meşru amaç ve orantılılık ilkelerinin oluşturduğu haklı neden testi ile yapmaktadır. Diğer bir ifadeyle AİHS'nin 14. maddesi kapsamında, bir muamelede ortaya çıkan farklılık makul ve objektif bir gerekçeye dayanmıyor, meşru bir amaca hizmet etmiyor ve bu amaç ile başvuru yöntem arasında orantılılık ilişkisi kurulamıyorsa söz konusu muamele ayrımcılık niteliği taşımaktadır⁷⁶.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), ilk önce AİHS'e dahil olan bir hakkın ve/veya benzer durumun varlığını araştırmakta olup buna f bir saptama yapması halinde ikinci aşamaya geçmektedir. İkinci aşamada ise, benzer koşullarda bulunan bireyler arasında hak ve özgürlüklerden yararlanma açısından herhangi bir farklı muamele uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilir. Fark gözetildiği sonucuna varılması hâlinde, son aşamada söz konusu farklı muamelenin objektif ve makul bir gerekçeye dayanıp dayanmadığı incelenir. İncelemenin tamamlanması, AİHM'nin farklı muamelenin objektif ve makul bir gerekçeye dayandığına hükmetmesi hâlinde, söz konusu muamelenin orantılılık ilkesine uygun olup olmadığını değerlendirdiği son aşama ile gerçekleşir⁷⁷.

⁷⁵ Ibid 473-475

⁷⁶ Ateş (n 38) 122; Ulaş Karan, 'Bireysel Başvuru Kararlarında Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik İlkesi', 2015 (32) Anayasa Yargısı Dergisi < https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/2015/8.pdf > 24 October 2025, 241

⁷⁷ Ahmet Demir, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde ve Türk Hukukunda Ayrımcılık Yasağı (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya: Sosyal Bilimler Enstitüsü 2017) 53

2.2.1. Meşru Amaç

Ayrımcılığa neden olan bir muamelenin, objektif ve makul bir nedene dayanması için meşru bir amacın bulunması zorunludur. Dolayısıyla bir ayırım, ancak meşru bir amacın gerçekleştirilmesine yönelik olarak yapılabilir. Bu çerçevede, söz konusu farklı muamelenin meşru bir amaçla dayandığı kabul edildiğinde ayrımcılık yasağının ihlal edilmediği; aksi durumda ise ihlal edildiği sonucuna varılmaktadır. Gözetilecek ayırımın ölçüsü hususunda devletler takdir yetkisine sahiptir. Bununla birlikte, söz konusu takdir yetkisi, her somut olayın özgün koşulları, konusu ve içeriği dikkate alınarak, amaç ile kullanılan araç arasındaki orantı ölçütüne göre değişiklik göstermektedir. AİHM, vergilendirme bağlamında meşru amaç değerlendirmesi yaparken, ulusal makamların takdir yetkisine geniş bir alan tanımaktadır⁷⁸.

Vergilendirme alanında üye devletler, başka bakımlardan birbirine benzer durumlar arasındaki hangi farkların, farklı bir hukuki işlemi nasıl ve hangi ölçüde meşru kıldığını tespit etmede geniş bir takdir yetkisine sahiptirler. Üye devletler bu takdir yetkilerini genelde kamu yararını gerçekleştirmek yönünde kullanmaktadırlar. Bununla birlikte, devletlere kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla tanınan takdir yetkisi, 1 No'lu Ek Protokol'ün 1. maddesinde öngörülen mülkiyet hakkına müdahale konusunda devletlere tanınan takdir yetkisine kıyasla çok daha sınırlıdır. Ancak AİHM bu takdir alanının sınırlarını belirleyen ölçütleri ortaya koymamıştır⁷⁹. Dolayısıyla, AİHS'nin 14. maddesinde, farklı muamelelerin ayrımcılık teşkil etmeyeceği hususunda belirli bir meşru amaçlar listesi öngörülmemektedir. Bu nedenle, Mahkeme önüne gelecek başvurularda dikkate alınabilecek önceden belirlenmiş bir meşru amaçlar listesi bulunmamaktadır. Bu durumda, Mahkeme'nin meşru bir amacın varlığını değerlendirebilmek için kendi ölçütlerini geliştirmesi gerekmektedir. Ancak Mahkeme, bu aşamada sabit bir ölçüt belirlemekten ziyade, önüne gelen başvurunun özellikleri ve niteliği çerçevesinde karar vermektedir. Bu nedenle, Mahkeme, büyük ölçüde taraf devletlerce ileri sürülen ve geniş yorumlanmaya açık olan gerekçeleri meşru neden olarak kabul edebilmektedir. Mahkemenin bu yaklaşımının dışında kalan başvurular ise, ırk, cinsiyet, cinsel yönelim veya uyruk gibi temellere dayalı ayırım-

⁷⁸ Ateş (n 38) 123

⁷⁹ Ibid 124

cılık iddialarını içermektedir⁸⁰. Örneğin cinsiyete dayalı bir nedenden dolayı vergilendirmede ayrımcılık yapılmasına sebep olan hukuki işlemin, AİHS'ye uygun olduğunu ileri süren bir taraf devletin bu iddiasının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önünde itibar görmesi için devletin çok güçlü gerekçeler ileri sürmesi gerekmektedir⁸¹.

2.2.2. Orantılılık

Makul ve nesnel gerekçenin değerlendirilmesi bakımından AİHM tarafından başvuru orantılılık ölçütü kullanılan ölçütlerden bir diğeri- dir. AİHM, AİHS 14. madde kapsamındaki başvuruları incelerken, farklı muamelenin yalnızca meşru bir amaca dayanıp dayanmadığını değil, aynı zamanda izlenen amaç ile başvuru araç arasında bir orantılılık bulunup bulunmadığını da değerlendirmektedir. Bu yaklaşım AİHM tarafından oldukça eskiden bu yana sürdürülmektedir. Bu ölçüt, adil ve makul bir dengenin varlığını gerektirmekte olup, toplumun genel menfaati ile bireyin sahip olduğu hakların karşılıklı olarak değerlendirilmesi ve dengelenmesi amacıyla kullanılan bir kıstastır. AİHM'ye göre, farklı muamelenin yalnızca meşru bir amaca sahip olması yeterli görülmemektedir. Gerçekleştirilmek istenen amaç ile kullanılan araçlar arasında makul bir orantının bulunup bulunmadığının açıkça ortaya konmadığı durumlarda da AİHS 14. maddenin ihlal edilmiş sayılacağını kabul etmektedir. Orantılılık ölçütü açısından AİHM tarafından daha sıkı bir denetim gerçekleştirildiğinde, taraf devletlerin takdir yetkisi daha sınırlı hâle gelebilmektedir⁸². Örneğin *Anderlecht Jehovah'ın Şahitleri Hristiyan Cemaati ve Diğerleri / Belçika, 2022*⁸³ davasında AİHM, Belçika'nın yalnızca tanınmış dinlere ait ibadethaneler için getirdiği vergi muafiyeti düzenlemesinin meşru bir amaç barındırsa da orantılılık testini karşılamadığı gerekçesiyle ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi orantılılık bakımından ortaya somut bir ölçüt koymamaktadır. Mahkemenin orantılılıktan sadece orantılılığı mı kastettiği, yoksa orantılılığın ölçülülük ilkesinin alt ilkesi olduğu göz önüne alınırsa diğer alt ilkeler olan elverişlilik (appropriate-

⁸⁰ Karan, 'Bireysel Başvuru' (n 76) 281

⁸¹ Ateş (n 38) 124

⁸² Karan, 'Bireysel Başvuru' (n 76) 284; Demir (n 77) 55

⁸³ 5/4/2022 tarihli ve 20165/20 Başvuru numaralı karar. <[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:\[%22document%22\],%22itemid%22:\[%22001-216625%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:[%22document%22],%22itemid%22:[%22001-216625%22]}>)>, Accessed: 26 October 2025

ness) ve gereklilik (necessity-subsidiarity) kıstaslarını da dikkate alıp almadığı ise belirsizliğini korumaktadır. Bazı kararlarında AİHM geniş anlamda bir ölçülülük ilkesi benimsemektedir. Mahkeme izlenen amaca ulaşılmasının daha az müdahaleci veya daha az dezavantajlı bir önlemle mümkün olması halinde farklı muamelenin orantılı kabul edilemeyeceği görüşündedir. Karşılaştırılabilir iki durum arasındaki farklılık söz konusu olduğunda, Mahkeme, meşru amacın varlığı ile orantılılık unsurunun ayrı ayrı ele alınması gerektiğini kabul etmektedir. Bununla birlikte, AİHM'nin bazı kararlarında, ilk ölçütü uyguladıktan veya meşru amaç ölçütünü değerlendirdikten sonra olumsuz bir sonuca ulaşıldığı görülmektedir. Olumsuz sonuca ulaştığı bu durumlarda Mahkeme, orantılılık ölçütüne ilişkin ayrı bir inceleme yapmamaktadır⁸⁴.

Anayasa Mahkemesi de kararlarında, AİHM'nin uyguladığı orantılılık ölçütünü ölçülülük ilkesi adıyla sıklıkla kullanmaktadır. Anayasa'nın 13. maddesine göre temel hak ve özgürlüklere yasayla getirilecek sınırlamaların ölçülü olması gerekmektedir. Ölçülülük Anayasa Mahkemesi tarafından “*adaletli ve kabul edilebilir denge*”, “*makul ve kabul edilebilir ölçü*”, “*amaç ve sınırlama arasında büyük ölçüsüzlük*”, “*sınırlamadan beklenen kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil denge*” gibi ifadelerle tanımlanmaya çalışılmıştır. Ölçülülük ilkesini, Anayasa Mahkemesi “*elverişlilik*”, “*gereklilik*” ve “*orantılılık*” olmak üzere üç alt ilke çerçevesinde incelemektedir⁸⁵.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergilendirme yetkisinin devletin en temel yetkilerinden biri olduğunu değerlendirmekte ve devletlerin vergi mevzuatını oluşturma hakkını titizlikle korumakta olup öngörülen koşullara uyulması kaydıyla, vergiler aracılığıyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleleri de meşru kabul etmektedir. Bu nedenle, müdahale keyfi el koyma niteliği taşımadığı müddetçe, devletler, kamu geliri elde etmek amacıyla kamu yararına uygun gördükleri tüm mali düzenlemeleri yapma yetkisine sahiptir. Bu bağlamda, devletlerin hem vergi koyma veya kaldırma yetkisine, hem de bu vergilerin tahsilini sağlamak için denetim, müeyyide ile ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi gerekli tedbirleri alma konusunda geniş bir takdir yetkisine sahip olmaları gerekmektedir. Bu nedenle, vergilendirme veya diğer mali yükümlülükler söz konusu

⁸⁴ Karan, ‘Bireysel Başvuru’ (n 46) 284-286

⁸⁵ Ateş (n 38) 125-126; ibid 287

olduğunda, devlete tanınan takdir yetkisi, geniş takdir yetkisi doktrini çerçevesinde değerlendirilmektedir⁸⁶.

Örneğin, çalışmamızın bir sonraki başlığında karşılaştırmalı olarak görülebilmesi için detaylı ele alacağımız kararlardan biri olan *Case Of The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society And The Yorkshire Building Society v. Birleşik Krallık*⁸⁷ davası, AİHM'nin geniş takdir yetkisi doktrini çerçevesinde ele aldığı kararlardan biridir. Tasarruf ve kredi kuruluşlarının İngiltere'nin geriye yürüttüğü yasa değişikliği nedeniyle vergi iadesi imkânını kaybettikleri olayda AİHM, yasal değişikliğinin orantılı, meşru ve mali istikrar açısından gerekli olduğu gerekçesiyle ihlal bulunmadığına karar vermiştir.

2.3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin AİHS 14. Madde Kapsamında Vergi Hukukunda Önem Arz Eden Kararları

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergilendirme alanındaki uyuşmazlıkları incelerken devletlerin mali ve ekonomik konularda sahip oldukları geniş takdir yetkisini genel olarak kabul etmekte; ancak bu yetkinin AİHS'e uygun biçimde kullanılmasını zorunlu görmektedir. Vergilendirme, kamusal çıkarın gerçekleştirilmesi açısından devletin temel araçlarından biri olmakla birlikte, bu alandaki farklı muamelelerin AİHS m. 14'te güvence altına alınan ayrımcılık yasağı bakımından denetime tabi olabileceği kabul edilmektedir. Mahkeme içtihadına göre, vergi sistemlerinde yapılan farklılaştırmaların meşru bir amaca dayanması, orantılı olması ve keyfiliğe yol açmaması gerekmektedir. Bu bağlamda, AİHM'nin *Anderlecht Jehovah'ın Şahitleri Hristiyan Cemaati ve Diğerleri / Belçika, Klein / Almanya, National & Provincial Building Society ve Diğerleri / Birleşik Krallık ve P. Plaisier B.V. ve Diğerleri / Hollanda* kararları, vergilendirme uygulamalarında ayrımcılık yasağı ve geniş takdir yetkisi doktrininin nasıl yorumlandığını göstermesi bakımından önem arz etmektedir.

Bu çerçevede, aşağıda incelenecek olan kararlar AİHM'nin vergilendirmede ayrımcılık yasağına ilişkin yaklaşımını karşılaştırmalı biçimde ortaya koymaktadır.

⁸⁶ Suat Şimşek, 'Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi', (2010) (159) Maliye Dergisi, 330

⁸⁷ 23/10/1997 tarihli 21319/93,21449/93, 21675/93 Başvuru numaralı karar. <<https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22tabview%22:%5B%22document%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-58109%22%5D%7D>> Accessed: 26 October 2025

Anderlecht Jehovah'ın Şahitleri Hristiyan Cemaati ve Diğerleri / Belçika, 2022⁸⁸ davasında, AİHM ibadet yerleri üzerinden uygulanan gayrimenkul vergisi muafiyetini ayrımcılık yasağı bakımından incelemiştir. Davaya konu olan somut olayda Belçika'da 2018 yılında yapılan bir düzenlemeyle başkent Brüksel bölgesinde ibadethane olarak kullanılan kamuya açık taşınmazlar için vergi muafiyeti getirilmiş ancak bu düzenlemede muafiyetin “*yalnızca tanınmış dinlere*” ait ibadethaneler için geçerli olacağı yönünde bir kriter konmuştur. Bunun üzerine Brüksel bölgesinde yer alan Anderlecht şehrindeki Yehova Şahitleri cemaati “tanınmış dinler” kriterine uymadıkları için düzenlemeden önce yararlanabildikleri vergi muafiyetinden yararlanamamış ve yargı yoluna başvurmuşlardır. AİHM yaptığı değerlendirmede, yapılan vergi muafiyeti düzenlenmesinde yer alan “*yalnızca tanınmış dinlere tanınma*” kriterinin belirsiz ve keyfi nitelikte olduğunu vurgulayarak uygulamanın eşitlik ilkesine aykırı olduğunu ve din özgürlüğü bakımından da orantısız bir sınırlama niteliği taşıdığını belirtmiştir. Mahkeme, bu düzenlemenin, meşru bir amaçla gerekçelendirilmiş olsa da uygulanma şeklinin başvuranlar üzerinde yaratacağı olumsuz etki ve belirsizlik nedeniyle orantılılık testini karşılamadığını, mahkemeye başvuran dini topluluklara karşı ayrımcılık yasağını ve bireylerin dinini özgürce seçme hakkını ihlal ettiği sonuca varmıştır. Mahkeme, AİHS'nin 14. maddesi ile 9. maddesinin ve AİHS Ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin birleşimi uyarınca ihlalin gerçekleştiğine karar vermiştir.⁸⁹ Karar, AİHM'nin devletlere tanınan vergilendirme yetkisini, geniş takdir yetkisi doktrini çerçevesinde değil, temel haklar ve ayrımcılık yasağı lehine yorumlaması bakımından önemlidir. AİHM, vergilendirme alanında devletlere geniş bir takdir yetkisi tanımakla birlikte bu yetkinin ayrımcılık yasağı ve orantılılık ilkesiyle sınırlandırılması gerektiğini vurgulamaktadır. Özellikle Anderlecht Jehovah's Witnesses kararı, vergisel düzenlemelerde keyfî dinî ayrımların kabul edilemeyeceğini ortaya koyarak, Mahkeme'nin temel haklar lehine denetim yönelimini güçlendirmiştir.

⁸⁸ 5/4/2022 tarihli ve 20165/20 Başvuru numaralı karar. <[⁸⁹ 05/07/2022 tarihli 20165/20 Başvuru numaralı karar. <\[MHD - Cilt: 21/Sayı: 252/Yıl: 2025, s. 2255-2288\]\(https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:%22document%22,%22itemid%22:%22001-216625%22}}>”, Accessed: 26 October 2025.</p></div><div data-bbox=\)](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:%22document%22,%22itemid%22:%22001-216625%22}}>”, Accessed: 26 October 2025</p></div><div data-bbox=)

mali istikrar açısından gerekli olduğu sebebiyle ihlal bulunmadığına karar vermiştir.⁹² Söz konusu karar, vergi hukukunda mülkiyet hakkı ve yasaların geriye yürümesi bakımından önem arz eden bir karardır.

Ekonomik kriz dönemlerinde de devletler tarafından alınan mali tedbirlerin vatandaşları aleyhine ek vergi yükü getirmesi bakımından yapılan başvurularda AİHM'nin geniş takdir yetkisi doktrini çerçevesinde karar verdiği görülmektedir. *P. Plaisier B.V. and Others/Hollanda* davası bu duruma örnek teşkil eden önemli davalardan biridir.⁹³ Hollanda'da ekonomik kriz sebebiyle çalışanlarına yüksek miktarda maaş ödemesi yapan işverenler bakımından ek mali yükümlülükler getirilmiştir. Yüksek maaş vergisi yükü getirilen işverenler tarafından AİHM'ye başvuruda bulunulmuştur. AİHM yaptığı değerlendirmede belli bir işveren grubuna uygulanması sebebiyle ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiası bakımından ayrıca incelemede bulunmayıp mülkiyet hakkı bağlamında başvuruyu değerlendirmiştir. AİHM yaptığı değerlendirme sonucunda bütçe açığını kapatma amacıyla geçici ve orantılı olarak getirilen mali yükümlülüğünün başvurucular bakımından aşırı veya bireysel bir yük oluşturmadığı kanaatine varmıştır. Bu nedenle söz konusu düzenlemeyi kamu yararına uygun bularak başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bularak reddetmiştir. Karar, AİHM'nin mali kriz, vergilendirme, orantılılık ve ayrımcılık ilkelerine ilişkin içtihadını pekiştiren niteliktedir.⁹⁴

yetkisini tanımakla birlikte, bu yetkinin sınırlarını meşru amaç, orantılılık ve nesnel gerekçe ilkeleriyle belirlediği görülmektedir. Vergilendirme uygulamalarında farklı muamele, ancak kamu yararına uygunluk ve ölçülülük kriterlerini karşılaması hâlinde haklı görülebilmektedir. Mahkeme, ayrımcılık yasağını soyut bir eşitlik ilkesi olarak değil, bireylerin haklarını koruyan somut bir denetim aracı olarak uygulamaktadır. Bu doğrultuda incelenen davalar, AİHM'nin bir yandan devletlere mali alanda geniş bir hareket serbestisi tanırken, diğer yandan vergilendirme uygulamalarının keyfi veya ayrımcı nitelik taşımasını güvence altına alarak AİHS'nin 14. maddesi kapsamında önemli bir denge kurduğunu göstermektedir.

SONUÇ

Birbirlerinin tamamlayıcısı olan, eşitlik hakkı ve ayrımcılık yasağının layıkıyla uygulanması, demokratik bir hukuk devleti olmanın en önemli göstergesidir. 1789 Fransız İhtilali ile anayasal metinlere giren eşitlik hakkı ve ayrımcılık yasağı zamanla gelişen hukuk devleti olma ilkelerinin ulusal standartlara da dayandırılması gerektiğinin zaruri olduğunu gösteren acı gelişmeler sonucunda uluslararası metinlerde de yer bulmuştur. Bu metinlerden biri olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14. maddesinde ayrımcılık yasağı düzenlenerek, söz konusu Sözleşme ile beyan edilen hak ve özgürlüklerin kullanılması cins, ırk, renk, dil din, siyasal veya başka bir inanç, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, mülkiyet, doğum veya başka bir statü gibi herhangi bir nedenle ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınmıştır. AİHS'nin 14. maddesinde düzenlenen ayrımcılık yasağı söz konusu sözleşmede belirtilen haklar ile sınırlı iken, AİHS Ek 12. Protokolü'nün 1. maddesi ile sadece AİHS'de tanımlanan haklar açısından değil, bağımsız genel bir ayrımcılık yasağı düzenlenmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile ayrımcılığın yasaklanması, devletlerin vergilendirme yoluyla gerçekleştirdikleri temel hak ve özgürlüklerin alanına giren ihlalleri de kapsamaktadır. Buna göre benzer durumda olan vergi mükelleflerinin, haklı neden testi dışında kalacak şekilde, farklı vergilendirme işlemlerine tâbi tutulması ayrımcılık yapılması sonucunu doğurmaktadır. Devletin vergilendirmenin belirliliği ve öngörülebilirliği ilkelerini bertaraf edecek şekilde yüksek vergi veya vergi cezaları getirmesi, vergi davalarında vergi idaresi veya mahkemelerden kaynaklı olarak makul süreyi aşacak şekilde yargılamanın gecikmesi,

mali güce göre vergilendirme prensibine aykırı uygulamalarda bulunulması, kişilerin AİHS kapsamında da korunan mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, seyahat özgürlüğü vb. temel hak ve özgürlüklerinin ihlalinin oluşturmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), taraf devletlerin vergilendirme alanındaki düzenlemelerini değerlendirirken, devletlerin geniş takdir yetkisine sahip olduğunu kabul etmekle birlikte bu yetkinin ayrımcılık yasağı, mülkiyet hakkı ve din özgürlüğü gibi temel haklarla çatıştığı durumlarda meşru amaç ve orantılılık ilkeleri çerçevesinde bir denetim yapmaktadır. Mahkeme, kamu yararının gerektirdiği mali düzenlemelerin bireyler üzerinde aşırı veya keyfi bir yük doğurmadığı sürece ihlal teşkil etmeyeceğini belirtmekte; buna karşılık, ölçüsüz veya ayrımcı nitelikteki uygulamaların ise AİHS'nin 14. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu yaklaşım, vergilendirme alanında devletin takdir yetkisi ile bireyin temel haklarının korunması arasında adil bir denge kurulması gereğine işaret etmektedir.

KAYNAKÇA

Ağırbaşı Ş, Sınırlı Ayrımcılık Yasağından Genel Eşitlik İlkesine (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2009)

Aksoy Ş, Kamu Maliyesi (2nd edn, Filiz Kitabevi 1994)

Ateş L, Vergilendirmede Eşitlik (1st edn, Derin Yayınları 2006)

Bilici N, Vergi Hukuku (56th edn, Savaş Yayınevi 2024)

Aktan CC, 'Klasik Liberalizm, Neo-Liberalizm ve Libertarianizm' (1995) 28(1) Amme İdaresi Dergisi 3, 27

Çağan N, Vergilendirme Yetkisi (1st edn, Kazancı Hukuk Yayınları 1982)

Çavuş A, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları (Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006)

Dağ Bereket C, Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri (1st edn, Adalet Yayınevi 2022)

Demir A, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde ve Türk Hukukunda Ayrımcılık Yasağı (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya: Sosyal Bilimler Enstitüsü 2017)

Dilemre Öden B, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi (1st edn, Savaş Yayınevi 2017)

Gençoğlu AY, ‘Kapitalizme Teorik Yaklaşımlar: Kapitalist Ekonomik Sistemin Temel Nitelikleri Üzerinden Karşılaştırmalı Bir Analiz’ (2020) 14 Temaşa Felsefe Dergisi 237, 256

Gençoğlu AY, ‘Ticari Kapitalizmden Sanayi Kapitalizmine: Merkantilizm, Liberalizm ve Marksizm’ (2013) 7(14) Toplum Bilimleri 79, 94

Gerçek A, Bakar F, Mercimek F, Çakır EU and Asa S, ‘Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar’ (2014) 63 (1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 81, 130

Gözler K, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (22nd edn, Ekin Kitabevi Yayınları 2018)

Gümüşkaya G, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2010)

Güneş G, Verginin Yasallığı İlkesi (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2011)

Kalabalık H, İnsan Hakları Hukuku (5th edn, Seçkin Yayıncılık, 2017)

Kaneti S, Vergi Hukuku (2nd edn, Filiz Kitabevi 1989)

Karan U, ‘Bireysel Başvuru Kararlarında Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik İlkesi’, 2015 (32) Anayasa Yargısı Dergisi < https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/2015/8.pdf> Accessed: 24 October 2025, 236-289 (Bireysel Başvuru)

Karan U, ‘Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı: Hukuksal Çerçeve’, (2012), <<https://secbir.bilgi.org.tr/wp-content/uploads/2022/12/Ayrimcilik-Cok-Boyutlu-Yaklasimlar-1.pdf>> Accessed: 20 October 2025

Öden M, Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi (1st edn, Yetkin Yayınları 2003)

Öncel M, Kumrulu A and Çağan N, Vergi Hukuku (25th edn, Turhan Kitabevi 2016)

Özkan Duvan A, ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik Hakkı ve Ayrımcılık Yasağı’ (2017) 14 (2) Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 18-75

Renucci JF, Introduction to European Convention on Human Rights- The Rights Guaranteed and the Protection Mechanism (1st edn, Council of Europe 2005)

Soydan B, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi (1st edn, On İki Levha Yayınları 2015)

Şenel A, Eski Yunanda Eşitlik ve Eşitsizlik Üstüne (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları 1970)

Şimşek S, ‘Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’, (2010) (159) Maliye Dergisi, 323-345

Taşkan YZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi (6th edn, Adalet Yayınevi 2023)

TDK, ‘Eşitlik’ (2025) <www.tdk.gov.tr> Accessed:20 October 2025

Uygun O, Devlet Teorisi (4th edn, Oniki Levha Yayıncılık 2017)

Ünlü T, Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2009)

Yaltı B, Vergi Yükümlüsünün Hakları (1st edn, Beta Yayınları 2006)

Yaltı Soydan B, ‘Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak’ (2000) (12) XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen (Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi) 81-101

Yıldız C, ‘Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin “Ayrımcılık Yasasını” Düzenleyen 14. Maddesinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararıyla Birlikte İncelenmesi’ (2012) 11 (1) İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 127-150

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-172553%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-172553%22]})> Accessed: 26 October 2025

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22002-7627%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22002-7627%22]})> Accessed: 27 October 2025

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:\[%22ENG%22\],%22appno%22:\[%2246184/16%22,%2247789/16%22,%2219958/17%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22ADMISSIBILITY%22\],%22itemid%22:\[%22001-179536%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:[%22ENG%22],%22appno%22:[%2246184/16%22,%2247789/16%22,%2219958/17%22],%22documentcollectionid%22:[%22ADMISSIBILITY%22],%22itemid%22:[%22001-179536%22]})> Accessed: 26 October 2025

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:\[%22FRE%22\],%22appno%22:\[%2263066/14%22,%2264297/14%22,%2266106/14%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-164969%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:[%22FRE%22],%22appno%22:[%2263066/14%22,%2264297/14%22,%2266106/14%22],%22documentcollectionid%22:[%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-164969%22]})> Accessed: 27 October 2025

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:\[%22document%22\],%22itemid%22:\[%22001-216625%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:[%22document%22],%22itemid%22:[%22001-216625%22]})>, Accessed: 26 October 2025

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:\[%22document%22\],%22itemid%22:\[%22001-216625%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:[%22document%22],%22itemid%22:[%22001-216625%22]})> Accessed: 26 October 2025.

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:\[%22document%22\],%22itemid%22:\[%22001-58109%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:[%22document%22],%22itemid%22:[%22001-58109%22]})> Accessed: 26 October 2025

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:\[%22document%22\],%22itemid%22:\[%22001-58109%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:[%22document%22],%22itemid%22:[%22001-58109%22]})> Accessed: 26 October 2025

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:\[%22document%22\],%22itemid%22:\[%22001-216625%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:[%22document%22],%22itemid%22:[%22001-216625%22]})>, Accessed: 26 October 2025

<[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:\[%22document%22\],%22itemid%22:\[%22001-58109%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22tabview%22:[%22document%22],%22itemid%22:[%22001-58109%22]})> Accessed: 26 October 2025

<[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:\[%22001-112598%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:[%22001-112598%22]})> Accessed: 9 December 2025.

“DİJİTAL ÇAĞDA VERGİ REFORMU: AKILLI VERGİLENDİRME YAKLAŞIMI”

(TAX REFORM IN THE DIGITAL AGE: SMART TAXATION APPROACH)

Dilşad KELEŞ SAFAROV¹

ÖZ

Geleneksel vergi sistemleri, sanayi toplumunun üretim ve tüketim ilişkilerine dayanmakta olup, dijital ekonominin sınır tanımayan yapısı karşısında giderek yetersiz kalmaktadır. Dijital platformlar, bulut bilişim, yapay zekâ ve büyük veri gibi teknolojik gelişmeler; vergi tabanının daralması, vergiden kaçınma ve adaletsizlik gibi sorunları daha da görünür hale getirmiştir. Bu çerçevede vergi idareleri ve politika yapıcılar, mevcut sistemleri yeniden yapılandırma ihtiyacıyla karşı karşıyadır.

Akıllı vergilendirme, bu dönüşüm ihtiyacına cevap olarak ortaya çıkan çağdaş bir yaklaşımdır. Teknoloji destekli analiz sistemleriyle vergi uyumunu artırmayı, risk temelli denetimi yaygınlaştırmayı ve mükellef davranışlarını veri üzerinden değerlendirmeyi amaçlar. Aynı zamanda, çok uluslu şirketlerin dijital gelirlerinin etkin biçimde vergilendirilmesi ve uluslararası iş birliklerinin sağlanması açısından da stratejik bir rol üstlenmektedir.

Bu çalışmada, dijital çağda vergi reformunun temel dinamikleri incelenecek; akıllı vergilendirme yaklaşımlarının teorik temeli, uygulama

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 26.11.2025 tarihinde Yayınımıza ulaşmış olup, 08.12.2025 tarihinde birinci hakem; 11.12.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

¹ Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi, dilsadkeles16@gmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-1740-4744

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; KELEŞ SAFAROV, Dilşad, “Dijital Çağda Vergi Reformu: Akıllı Vergilendirme Yaklaşımı” Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 252, 2025, s. 2289-2322.

örnekleri ve Türkiye açısından potansiyel katkıları değerlendirilecektir. Literatür taraması, karşılaştırmalı uygulama analizi ve öneri temelli bir bakış açısıyla hazırlanan bu çalışma, dijitalleşen dünya karşısında vergi sistemlerinin açıklanmasını hedeflemektedir.

Anahtar Kelimeler: Akıllı Vergilendirme, Dijitalleşme, Geleneksel Vergi Sistemleri, Yapay Zeka, Veri Analitiği

ABSTRACT

Traditional tax systems, designed around the production and consumption patterns of industrial economies, have become increasingly insufficient as the digital economy expands outside geographic or structural limits. Rapid technological developments—including digital platforms, cloud computing, artificial intelligence, and big data—have amplified long-standing challenges such as the erosion of the tax base, the rise of tax avoidance strategies, and growing perceptions of unfairness.

As a result, tax administrative offices and policymakers are compelled to reconsider, and modernize existing fiscal frameworks. Smart taxation has emerged as a strategic response to this transformation aiming to enhance compliance through advanced analytical tools, strengthen risk-based auditing practices, and evaluate taxpayer behavior using comprehensive data.

Moreover, it provides new mechanisms for the taxation of digital revenues of multinational corporations and promotes international cooperation. This study investigates the core dynamics of tax reform in the digital era, exploring the theoretical foundations of smart taxation, assessing key practices and discussing broader future benefits for Turkey.

Keywords: Smart Taxation, Digitalization, Traditional Tax Systems, Artificial Intelligence, Data Analytics

1. Giriş

Dijital çağda vergi sistemlerinin dönüşümünü mümkün kılan temel dinamikler, başta yapay zekâ, makine öğrenmesi, büyük veri analitiği, blockchain ve bulut bilişim teknolojileri olmak üzere, ileri dijital teknolojilerin kamu yönetimi süreçlerine entegre edilmesine dayanmaktadır.

Bu teknolojiler, yalnızca idari süreçlerin otomasyonu açısından değil; aynı zamanda veri temelli karar alma, risk yönetimi ve yönetim kapasitesinin güçlendirilmesi bakımından da belirleyici bir rol üstlenmektedir.

Dijitalleşme süreci, ekonomik faaliyetlerin niteliğini ve ölçeğini köklü biçimde dönüştürürken, bu dönüşümün en belirgin yansımalarından biri veri üretiminde yaşanan olağanüstü artış olmuştur. Dijital platformlar, elektronik ticaret işlemleri, finansal teknolojiler, elektronik belgeler ve çevrimiçi hizmetler aracılığıyla üretilen yüksek hacimli, hızlı ve çeşitli veri setleri, büyük veri kavramını vergi yönetimi açısından stratejik bir unsur hâline getirmiştir. Bu bağlamda büyük veri analitiği gibi hacmi, hızı ve çeşitliliği yüksek veri kümelerinin anlamlı bilgiye dönüştürülmesini amaçlayan analiz süreçleri ön plana çıkmaktadır.

Dijital platformlar, elektronik belgeler, banka hareketleri ve idari kayıtlar aracılığıyla üretilen verilerin bütüncül biçimde analiz edilmesi, vergi idarelerine hem mikro düzeyde mükellef davranışlarını izleme hem de makro düzeyde politika geliştirme imkânı sunmaktadır. O halde büyük veri, yalnızca denetim aracı değil; aynı zamanda vergi politikalarının tasarımı ve etki analizleri açısından da stratejik bir kaynak niteliği taşımaktadır.

Dijitalleşme sürecinin hızlanmasıyla birlikte veri büyük ölçüde, insan benzeri öğrenme, çıkarım yapma ve karar alma yetilerini taklit eden algoritmik sistemler bütünü ile sistemlerin önceden açık biçimde programlanmaksızın verilerden öğrenilmesini sağlayan istatistiksel modelleri ifade eden yapay zeka ve makine öğrenimi uygulamaları ile analiz edilmeye başlanmıştır. Vergi idareleri açısından yapay zekâ, mükellef davranışlarının analiz edilmesi, uyumsuzluk risklerinin önceden tespit edilmesi ve denetim kaynaklarının etkin biçimde yönlendirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Özellikle büyük hacimli ve karmaşık veri kümelerinin insan müdahalesi olmaksızın analiz edilebilmesi, geleneksel denetim anlayışının ötesine geçilmesini mümkün kılmaktadır. Özetle, yapay zekâ ve makine öğrenimi uygulamaları, akıllı vergilendirme kavramının teknik ve işlevsel omurgasını oluşturmaktadır.

Akıllı vergilendirme kavramı, teknolojik gelişmelerin kamu maliyesi ve vergi sistemlerine entegrasyonu ile şekillenen modern bir vergilendirme yaklaşımıdır. Bu kavram, geleneksel vergi idaresinden farklı olarak; büyük veri, yapay zekâ, makine öğrenmesi, algoritmik analiz ve otomatik karar sistemleri gibi dijital araçların etkin kullanımı ile vergi süreçlerinin dönüşümü ile yönetilmesini içermektedir. Dolayısıyla yapay

zekâ ve makine öğrenimi, akıllı vergilendirmeyi yalnızca idari süreçlerin dijitalleştirilmesiyle sınırlı bir reform olmaktan çıkararak; vergi uyumunu artırmayı, vergi kayıp ve kaçığını azaltmayı ve vergilendirme süreçlerinde etkinlik ile adalet ilkelerini güçlendirmeyi hedefleyen bütüncül bir yönetim modeline dönüştürmektedir.

Akıllı vergi sistemleri, mükellef odaklı yaklaşım ile daha hızlı, şeffaf ve güvenilir hizmet sunmayı; aynı zamanda vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılıkla mücadelede daha etkili denetim mekanizmaları kurmayı hedefleyen sistematik bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda akıllı vergilendirme, yalnızca teknik bir dijitalleşme projesi değil, aynı zamanda kamu yönetiminde yönetim ilkelerine dayalı, katılımcı bir dönüşüm sürecidir. Kavramsal olarak, bu yaklaşım “etkinlik”, “verimli-lik”, “şeffaflık” ve “adil dağılım” gibi temel mali ilkelerle de uyumludur.

Bu çalışmada akıllı vergilendirme kavramı, uluslararası vergileme kapsamında akıllı vergilendirmede yaşanan sorunlar, uluslararası yaklaşımlar ve akıllı vergilendirmenin faydaları uluslararası vergileme çerçevesinde değerlendirilecektir.

2. Akıllı Vergilendirme Kavramına Genel Bakış

Akıllı vergilendirme kavramı, geleneksel vergi idarelerinin manuel ve beyana dayalı sistemlerinden, dijital verilerle çalışan, gerçek zamanlı ve algoritmik analizlere dayalı vergi sistemlerine geçişi ifade etmektedir. Bu kavram, yalnızca teknoloji kullanımını değil; aynı zamanda karar destek sistemlerinin, yapay zekânın, büyük veri analitiğinin ve otomasyonun entegrasyonunu içerir².

Akıllı vergilendirme kavramı, son yıllarda özellikle dijital ekonominin yarattığı yapısal dönüşümün bir sonucu olarak akademik literatürde yer bulmaya başlamıştır. Vergi tabanının aşındığı, sınır ötesi dijital faaliyetlerin geleneksel vergi kurallarıyla kavranmakta zorlandığı bu dönemde, çok sayıda araştırmacı ve kurum akıllı sistemlerin vergi politikalarına entegrasyonu üzerine çalışmalar yürütmektedir. Örneğin, Tanzi, dijital çağda vergi toplamının yalnızca teknik bir mesele olmadığını, aynı zamanda vergi adaleti, gizlilik ve algoritmik şeffaflık gibi etik sorunları da gündeme getirdiğini belirtirken; Zysk, akıllı vergilendirmenin çok

² OECD, Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies (2021), <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/09/tax-administration-2021_72b221d1/cef472b9-en.pdf> Erişim Tarihi: 29.10.2025

boyutlu bir reform ihtiyacı doğurduğunu; bunun yalnızca dijital araçların kullanımıyla sınırlı kalmaması, kamu yönetimi ve hukuki sistemle bütünleşmesi gerektiğini savunarak akıllı vergilendirmeye yönelik araştırmalarını sürdürmüştür³.

Avrupa Komisyonu, akıllı vergilendirme sürecini “tax digitalisation and real-time compliance” olarak tanımlamış; dijital faturalar, platform raporlama yükümlülükleri ve blockchain gibi yenilikçi çözümleri bu kapsama dahil etmiştir⁴. Avrupa Komisyonu tarafından yayınlanan “Akıllı Vergilendirme: Kazanan Bir Strateji” adlı video klip, ekonomik büyümeyi destekleyen ve aynı zamanda sosyal adalet yaratan uygun bir vergilendirme sisteminin öncelikli olarak tasarlanmasıyla önemini vurgulamaktadır. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadele için bilgi alışverişi yoluyla üye devletlerin vergi politikalarının uyumlaştırılmasını teşvik etmektedir⁵. Ayrıca IMF’nin çalışmaları da dijital vergi sistemlerinin, özellikle düşük ve orta gelirli ülkelerde vergi gelirlerini %1–2 oranında artırabileceğini göstermektedir⁶.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda bir diğer önemli çalışma ise Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü⁷’nün (Organisation

³ Richard Bird, ‘Smart Tax Administration, Economic Premise’, (2010) 36 The World Bank, 1, 2

⁴ European Commission, VAT in the Digital Age Proposal Package (2022), <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%201.pdf > Erişim Tarihi: 29.10.2025

⁵ Daniel Twesige, ‘Smart Taxation (4Taxation): Effect Of Fourth Industrial Revolution (4IR) On Tax Compliance In Rwanda’, (2020), Journal of Business and Administrative Studies, 1, 2

⁶ IMF (2020), Digitalization and Taxation in Developing Countries, (2020), <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/05/29/Tec-h-tonic-Shifts-Taxing-the-Digital-Economy-49363>> Erişim Tarihi: 29.10.2025

⁷ Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD), küresel ölçekte ekonomik kalkınmayı, istihdamı, yaşam standartlarını ve uluslararası ticareti geliştirmeyi amaçlayan çok taraflı bir uluslararası örgüttür. OECD’nin kökeni, II. Dünya Savaşı sonrasında Avrupa’nın yeniden inşasını koordine etmek amacıyla kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü’ne (OEEC) dayanmaktadır. OEEC’nin görev alanının genişletilmesi ve Avrupa dışındaki gelişmiş ekonomileri de kapsayacak şekilde yeniden yapılandırılması sonucunda, OECD 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan OECD Sözleşmesi ile kurulmuş ve 30 Eylül 1961 tarihinde fiilen faaliyete geçmiştir. OECD günümüzde 38 üye ülkeden oluşmaktadır. Türkiye, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’nün (OECD) 1960 tarihli Kuruluş Sözleşmesi’ni imzalayan ülkeler arasında yer almış ve örgütün 1961 yılında fa-

for Economic Co-operation and Development – OECD) BEPS Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting) projesidir. BEPS Eylem Planı, 15 eylem planından oluşmakta olup ilk eylem planı dijital ekonomik faaliyetlerin vergi sorunlarıyla mücadele etmesine yöneliktir. Bu amaca ilişkin, OECD Mali İşler Komitesi (CFA) kapsamında “Dijital Ekonomide Görev Gücü” adıyla anılan komisyon kurulmuştur. Söz konusu komisyonda, dijitalleşmeye bağlı vergileme kapsamındaki problemlerin ve çözüm yollarının sunulduğu bir çalışmanın oluşturulmasını ortaya koyan bir rapor hazırlama misyonu mevcuttur. Raporda, dijital ekonomi, BEPS konuları ile sebep olduğu vergisel problemler, problemlerin çözümüne yönelik öneriler başlıklı izahlar mevcuttur⁸.

Yapılan açıklamalar ışığında, OECD’nin BEPS Projesi kapsamında geliştirilen ilk eylem planının (Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi), dijitalleşmenin uluslararası vergi sisteminde yarattığı yapısal aşınmayı tespit eden ve bu aşınmaya karşı ilk kapsamlı normatif çerçeveyi sunan önemli bir düzenleme olduğunu söylemek mümkündür. 1 No’lu Eylem Planı, dijital iş modellerinin fiziksel varlığa dayalı geleneksel daimi işyeri kavramını aşındırması, değer yaratımının maddi olmayan unsurlar üzerinden gerçekleşmesi ve çok uluslu işletmelerin kârı düşük vergili ülkelere kaydırabilmesi gibi sorunları sistematik biçimde analiz ederek, dijital ekonomi ile geleneksel vergi sistemi arasındaki kopuşu görünür kılmıştır. Bu yönüyle Aksiyon 1, yalnızca teknik bir BEPS eylemi değil; uluslararası vergi hukukunda egemenlik, yetki paylaşımı ve vergileme hakkının yeniden tanımlanmasına zemin hazırlayan temel bir politika belgesi niteliğindedir. Özetle, dijital ekonomi ile BEPS 1 No’lu Eylem Planı arasındaki ilişki, modern uluslararası vergi rejiminin dönüşümünü anlamak açısından merkezi öneme sahip olup küresel vergi kurallarını dijital ekonomiyle uyumlu hale getirmeyi amaçlamaktadır.

OECD, G20, AB gibi ülkelerin çalışmalarına ek olarak çeşitli ülkeler dijital ekonominin önemine dair kararnamele de düzenlemektedir. Bu konuya yönelik, Rusya Federasyonu’nun 09.05.2017 tarihli 203 nolu Kararnamesine göre “Rusya Federasyonu’nda 2017-2030 Bilgi Toplu-

aliyete geçmesiyle birlikte kurucu üye sıfatıyla OECD’ye katılmıştır. (OECD, OECD at 60: Better Policies for Better Lives, OECD Publishing, Paris, (2021), < https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/12/the-oecd-at-60_c1c467e6/afb7f6a8-en.pdf > Erişim Tarihi: 22.12.2025)

⁸ Mehmet Yüce and Dilşad Keleş, “COVID-19 Pandemisinin Tetiklediği Dijitalleşme Sürecinin Vergi Hukukuna Yansımaları” in Mutlu Yoruldu and Ahmet Arslan (eds), Pandeminin Mali Analizi (Gazi Kitabevi, 2021) 20

munu Geliştirme Stratejisi Hakkında Bildirge” ile mevcut kamu yönetim sisteminin dijital ekonomiye dönüştürülmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Rusya Federasyonu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, bilgi ve iletişim teknolojilerinin devlet kurumları, iş dünyası ve vatandaşlar tarafından yoğun kullanımının başlangıcını işaret eden bir belge niteliğindedir. Bu eğilimin bir parçası olarak, konunun ekonomik faaliyetinin verimliliğini sağlamanın temel yolu, mal ve hizmet üretiminde maliyetleri azaltacak bilgi işlem teknolojilerinin devreye girmesi olmalıdır⁹.

Akıllı vergilendirme sistemleri teknik olarak avantajlı olsa da, belirli etik ve yapısal riskler taşımaktadır. En başta gelen risklerden biri, veri mahremiyetidir. Gerçek zamanlı vergi sistemlerinin büyük hacimli kişisel ve ticari veriyi analiz etmesi, bu verilerin güvenliği ve kim tarafından erişileceği konusunda ciddi soru işaretleri doğurmaktadır¹⁰.

Ayrıca algoritmik denetim sistemleri, önyargılı karar alma riskini beraberinde getirir. Örneğin; yapay zeka destekli risk skorum sistemi, küçük işletmeleri ya da belirli sektörleri sistematik olarak daha yüksek denetime maruz bırakabilir. Bu durum, vergide eşitlik ilkesine zarar verebilir¹¹. Kanaatimizce, dijital sistemlere erişimi sınırlı olan KOBİ’ler ve gelişmekte olan ülke işletmeleri, bu teknolojilere adaptasyonda zorlanabilir; bu da dijital eşitsizlik ve potansiyel gelir kayıpları anlamına gelmektedir.

Yapay zeka ve makine öğrenimi uygulamaları, işletmelerin verilerini analiz etmek, öngörülerde bulunmak ve süreçleri otomatikleştirmek için giderek daha fazla kullanılmaktadır. Müşteri hizmetlerinden pazarlama stratejilerine kadar birçok alanda yapay zeka tabanlı uygulamalar büyük bir etki yaratmaktadır. Dijital dünyada üretilen veri miktarı hızla artmaktadır. Büyük veri analitiği, bu veri bolluğundan değerli içgörüler elde etmek için kullanılmaktadır. Şirketler, müşteri tercihlerini, eğilimleri ve pazar trendlerini daha iyi anlamak için büyük veri analitiğine başvurmaktadır.

Pek çok kaynağa göre, günümüzde giderek daha popüler hale gelen akıllı kalkınma politikalarının, akıllı vergi politikalarıyla desteklen-

⁹ John Zysman and Martin Kenney, ‘The Next Phase in the Digital Revolution: Intelligent Tools, Platforms, Growth, and Employment’ (2018), Communications of the ACM, 54, 60

¹⁰ ibid 60

¹¹ David Hadwick, ‘Behind the One-Way Mirror: Reviewing the Legality of EU Tax Algorithmic Governance’, (2022), 4 (31), EC Tax Review, 184, 186

mesi gerekmektedir. Örneğin, OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report çalışmasında, dijitalleşmenin ekonomik kalkınma üzerindeki etkilerini vergi politikaları bağlamında ele alarak, veri temelli ve uyarlanabilir vergi sistemlerinin sürdürülebilir büyüme için zorunlu hale geldiğini ortaya koymaktadır¹². Cockfield, Hellerstein ve Lamensch ise, dijital ekonomi bağlamında geliştirilen akıllı vergi politikalarının, yenilikçi iş modellerini desteklerken aynı zamanda kamu gelirlerini güvence altına alarak kalkınma stratejilerinin ayrılmaz bir parçası hâline geldiğini göstermektedir¹³.

Akıllı vergi politikası kavramının uyarlanması ve tanımlanması vergilendirme açısından sorunlu bir hususu teşkil etmektedir. Akıllı vergilendirme ifadesi hem akıllı vergi sisteminin kurulmasını hem de vergilendirme sürecine bağlı akıllı çözümlerin yanı sıra, akıllı vergilendirme türlerini de kapsayabilir görünmektedir. Bu nedenle, söz konusu kavram farklı ülkeler içinde farklı bileşenlere sahiptir ve akıllı vergilendirme ve akıllı vergi tanımlarına ilişkin literatür netleşmemiştir.

Bireysel kavramları inceleyerek, akıllı vergilendirme içinde akıllı vergilendirme sürecinin yanı sıra akıllı vergiler ve diğer akıllı çözümler olduğu gerçeğini vurgulamak mümkündür. Devlet, vergi mükellefleri ve vergi makamları için ekonomik açıdan verimli ve etkili bir vergilendirme ve vergilendirme yöntemi üreten, küresel etkilere akıllı fırsatlardan yararlanarak uygun şekilde yanıt veren bir vergi sistemini içermektedir. Ancak devletin tek görevi bu durumlarla sınırlı kalmamalı; aynı zamanda çağımızın çözümlerini ve teknolojik gelişmelerini ve bunları vergi mevzuatı ve düzenlemelerinin tüm alanına yaymak olmalıdır. Buna göre, akıllı bir vergilendirme sisteminin başlıca üç boyutu mevcuttur. Bu boyutlar aşağıdaki gibidir¹⁴:

- ✓ Bireysel vergi yasalarında veya kanunlarında akıllı çözümler,
- ✓ Vergi idaresi tarafından sunulan vergi idaresinde akıllı çözümler
- ✓ Vergi mükelleflerine yardım sağlayan akıllı çözümler

¹²OECD, ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy’, (2019) < <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>> Erişim Tarihi: 21.12.2025

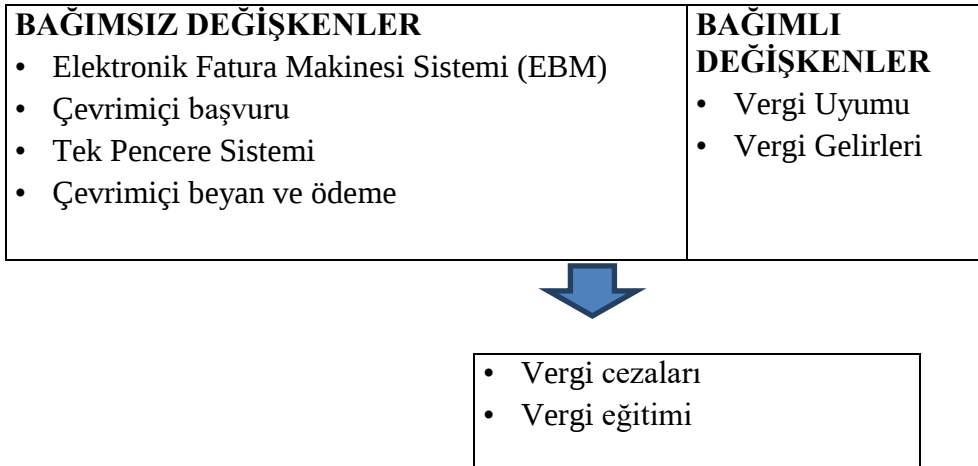
¹³ Arthur J. Cockfield, Walter Hellerstein and Marie Lamensch, Taxing Global Digital Commerce, (2nd edn, Kluwer Law 2020) 4

¹⁴ Twesige, (n 4) 6

Yukarıda yer alan boyutlar analitik incelemeye tabi tutulduğunda, bağımlı ve bağımsız değişkenler olarak iki grupta değerlendirilmektedir. Elektronik fatura makinesi sistemi (EBM), çevrimiçi başvuru, tek pencere sistemi, çevrimiçi beyan ve ödeme unsurları bağımsız değişken olarak değerlendirilirken; vergi uyumu ve vergi gelirleri bağımlı değişken olarak değerlendirilmektedir. Vergi yönetiminde kullanılan tüm dijital unsurlar, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını artırarak, vergi gelirlerinin etkinliğini sağlamaktadır.

Yapılan açıklamalardan yola çıkılarak, bireysel vergi yasalarında veya kanunlarında yer alan akıllı çözümlerin, vergi idaresi tarafından sunulması ve uygulanması ile vergi mükelleflerine birtakım yardımlar sağlanacak ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırmasına da yardımcı olabilecektir. Ayrıca, vergi yönetiminde sunulan akıllı çözümler ile etkin bir vergi yönetimi anlayışı oluşturularak, vergi yükü de taşınabilir seviyelere gelebilecektir. Söz konusu sistematik süreci aşağıdaki gibi şematize etmek mümkündür.

Şekil 1: Kavramsal Çerçeve



Kaynak: Daniel Twesige, Faustin Gsheja, Uzziel Hategikimana, Raymond, Philippe Ndikubwimana, Yvette Mwiza and Innocent Hitayezu, “Smart Taxation (4Taxation): Effect of Fourth Industrial Revolution (4IR) on tax compliance in Rwanda”, (2020), C. 12 (1), *Journal of Business and Administrative Studies*, 1, 12

Akıllı vergi bilgi sisteminde, vergi makamları, yeni bir algoritma-ya dayalı vergi hukuku sisteminin hükümlerine uygun işletme yönetimi endeksi gibi büyük verileri kullanmayı ve veri bilgi sistemini kademeli olarak otomatik çıkarmayı taahhüt etmektedir. Otomatik olarak hesaplanan vergi, vergi mükellefi tarafından onaylandıktan veya çevrimiçi olarak düzeltildikten sonra beyannamenin otomatik olarak oluşturulması, vergi mükelleflerine büyük ölçüde kolaylık sağlamaktadır. Akıllı vergilendirme, vergi makamlarının riskleri önleme, sorunları bulma ve doğru denetim yapma yeteneğini geliştirebilir ve ulusal vergi güvenliğini daha da garanti altına almak, meşru hak ve çıkarları etkili bir şekilde korumak amacıyla vergiyle ilgili yasa dışı davranışlara yönelik düzenli baskıyı güçlendirmeye devam edebilir. Akıllı vergilendirme sadece işletmeler için kolaylık sağlamakla kalmayıp aynı zamanda işletmelerin ticari davranışlarının izlenmesini de artırmakta olup işletmelerin yasal işleyişi için daha yüksek gereksinimler ortaya koymaktadır¹⁵.

Dünya genelinde altın vergi projesi olarak da tanımlanabilen akıllı vergilendirme sisteminin gelişmesi için etkili olan temel bileşenler mevcuttur. Söz konusu bileşenler, Bilgi Kalitesi, Sistem Kalitesi, Hizmet Kalitesi ve Net Yararlanıcılar gibi mevcut faktörlerden oluşmaktadır. Ayrıca kalite bağlamları ile mükellef memnuniyeti arasındaki ilişkilerde de düzenleyici rol oynamaktadır¹⁶. Özetle, olağanüstü ve beklenmedik bir takım koşulların yapılan çalışmalara hız kazandırarak vergi sistemlerindeki dijital dönüşüme başka bir ivme kazandırdığı göz önüne alındığında ilerleyen zaman içerisinde ülke içinde ve ülkeler arasında küresel entegrasyona doğru gidildiği görülmektedir.

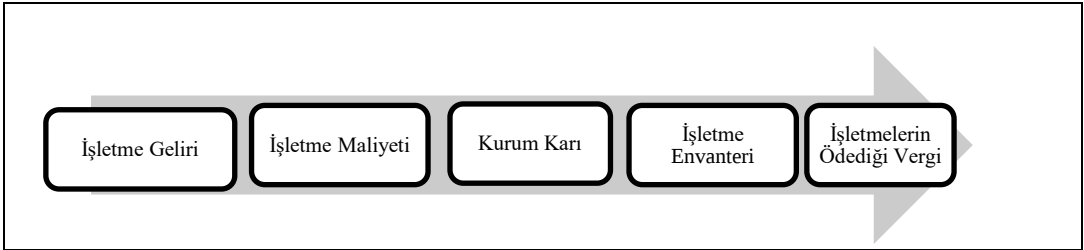
1994 yılında Çin'deki kapsamlı vergi reformlarının önemli bir bileşeni olan Altın Vergi Projesi, vergi yönetimi bilgi sistemi projelerini kapsayan genel bir terimdir. 1994 yılından bu yana Altın Vergi I. Aşama, Altın Vergi II. Aşama, Altın Vergi III. Aşama ve IV. Aşamalarından geçmiştir. Akıllı vergilendirmeden ilk kez Çin Devlet Vergi İdaresi (STA)'nin "İnternet + Vergilendirme" Eylem Planının basılması ve dağıtılmasına ilişkin tebliğinde bahsedilmiştir. Altın Vergi projesi, sayısal

¹⁵ Tieping Wang, 'Analysis of the Impact of Smart Taxation on Enterprises Based on the Fourth Golden Tax Information System', *Atlantis Highlights in Social Sciences, Education and Humanities*, (2022), 135, 135

¹⁶ Isyaku Uba Haruna, Maslinda Mohd Nadzir, Hapini Awang and Latifah Mohamed, 'A Conceptual model of E-Taxation satisfaction: How can taxpayers be tickled pink with the smart Web-Based taxation application?' (2021), *Asian Conference on Intelligent Computing and Data Sciences*, 1, 4

kontrol vergisiyle akıllı vergilendirmenin yapısını güçlendirmektedir¹⁷. Akıllı vergilendirme kapsamında altın vergi projesinin aşamalarını aşağıdaki şekilde belirtmek mümkündür.

Şekil 2: Altın Vergi Projesinin Aşamaları



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Özetle, altın vergi projesi dijital vergi yönetimi sistemlerinin geliştirilmesi amacıyla başlatılmıştır. Bu projenin üçüncü aşaması olan "Golden Tax Project III", dijital vergi idaresi ve işletme inovasyonu üzerine odaklanmaktadır. Proje kapsamında, vergi mükelleflerinin dijital ortamda vergi beyannamelerini sunmaları, vergi ödemelerini gerçekleştirmeleri ve vergi idaresi ile etkileşimde bulunmaları sağlanmaktadır. Bu dijital dönüşüm, vergi uyumunu artırmakta ve vergi kaçakçılığını azaltmaktadır.

Şekil 3: Akıllı Vergileme Deneyimi



Kaynak: Isyaku Uba Haruna, v.d., “A Conceptual model of E-Taxation satisfaction: How can taxpayers be tickled pink with the smart Web-Based taxation application?”, Journal of Physics: Conference Series, 1997

¹⁷ Wang, (n 14) 136

Yapılan açıklamalar ışığında “Altın Vergi Projesi”, dijital vergi yönetimi alanında önemli bir örnek olup, diğer ülkeler için de ilham kaynağı olmuştur. Dijitalleşen ekonomiyle birlikte, vergi idarelerinin dijital sistemlere entegrasyonu, vergi uyumunu artırmakta ve vergi tabanını genişletmektedir. Bu bağlamda, ülkelerin dijital vergi projeleri geliştirmeleri ve uygulamaları, küresel vergi sisteminin daha adil ve etkin hale gelmesine katkı sağlamaktadır.

3. Akıllı Vergi Sistemleri ile Geleneksel Vergi Sistemleri Karşılaştırması

Geleneksel vergi sistemleri genellikle beyana dayalı, dönemsel denetime tabi bir nitelik taşır. Bu yapı içinde mükelleflerin vergiye tabi işlemleri manuel olarak bildirmesi, vergi idaresinin sınırlı bilgiye dayanarak denetim yapması ve gecikmeli müdahaleler yaygındır. Bu sistemler, zaman kaybı, düşük tahsilat oranları ve yüksek denetim maliyetleri gibi yapısal zayıflıklar içerir¹⁸. Buna karşın akıllı vergilendirme sistemleri proaktif, dijital ve veri odaklı yapısıyla bu geleneksel sorunların çoğunu ortadan kaldırmayı amaçlar. Gerçek zamanlı fatura bildirimleri, algoritmik risk analizleri ve otomatik karşılaştırmalar sayesinde, hem vergi kaçakçılığı hem de hatalı beyanlar daha etkin biçimde tespit edilebilmektedir¹⁹.

Geleneksel sistemlerde vergi uyumu çoğunlukla gönüllülük ve manuel beyana dayanırken; akıllı sistemlerde yapısal uyum sağlanır: sistemler verileri otomatik olarak toplar, işler ve analiz eder. Bu, yalnızca denetim değil; politika geliştirme açısından da devrimsel bir dönüşümdür.

Özetle, gelenekse vergi sistemleri ile akıllı vergilendirme sistemlerinin karşılaştırılması, teknolojik altyapı, veri toplama ve analiz, denetim, mükellef hizmetleri, uluslararası uyum ve bilgi paylaşımı, kayıt dışı ekonomi ile mücadele, vergi uyumu gibi kriterler çerçevesinde yapılmaktadır.

Yapılan açıklamalar ışığında akıllı vergilendirme sistemleri ile geleneksel vergi sistemleri arasındaki temel farkları aşağıdaki tablo yardımıyla görmek mümkündür.

¹⁸ Richard Bird and Eric M. Zolt, ‘Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse’ 4 (2008), National Tax Journal., 135, 136

¹⁹ OECD, Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies., (2019), <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/09/tax-administration-2019_4fb2752f/74d162b6-en.pdf> Erişim Tarihi: 29.10.2025

Tablo 1: Geleneksel Vergi Sistemleri ile Akıllı Vergilendirme Sistemlerinin Karşılaştırılması

Kriter	Geleneksel Vergi Sistemleri	Akıllı Vergilendirme Sistemleri
Teknolojik Altyapı	Manuel, kağıt tabanlı, sınırlı otomasyon	Yapay zekâ, büyük veri, blockchain ve dijital uygulamalarla entegre
Veri Toplama ve Analiz	Beyan esaslı, sınırlı veri ile çalışır	Sürekli ve entegre veri akışı, anlık analiz imkânı
Denetim Yöntemi	Rastgele, şikâyeteye dayalı ve sonradan denetim	Risk bazlı, önleyici ve algoritmik denetim
Mükellef Hizmetleri	Karmaşık, manuel işlemler, uzun süreli süreçler	Dijital platformlar üzerinden hızlı, kullanıcı dostu, önceden doldurulmuş beyan sistemleri
Uluslararası Uyum ve Bilgi Paylaşımı	Zayıf entegrasyon, vergi kaçırmaya açık	OECD BEPS ve CRS ile uyumlu, otomatik bilgi paylaşımı
Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele	Zor ve sınırlı araçlarla yapılır	Dijital izlenebilirlik sayesinde etkin denetim ve kontrol
Şeffaflık ve Güven	Hesap verebilirlik düşüktür, kamuoyuna veri açıklığı sınırlıdır	Vergi harcamaları ve bütçe bilgileri kamuya açık, blockchain gibi araçlarla yüksek şeffaflık
Karar Verme Süreçleri	İnsan odaklı, gecikmeli ve sezgisel karar süreçleri	Veri odaklı, algoritmik ve hızlı karar alma süreçleri
Vergi Uyumunu	Gönüllü uyum düşük, ceza odaklı	Gönüllü uyumu artıran rehberlik ve önleyici sistemler

Kaynak: Tieping Wang, ” Analysis of the Impact of Smart Taxation on Enterprises Based on the Fourth Golden Tax Information System”, Atlantis Press, <https://www.atlantis-press.com/article/125980302.pdf> , (Erişim Tarihi: 27.05.2025)’den yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Geleneksel vergi sistemleri, büyük ölçüde manuel süreçlere, fiziksel belgelerle yapılan beyanlara ve sınırlı teknolojik altyapıya dayanır. Bu durum hem mükellef hem de vergi idaresi açısından zaman kaybına ve hata risklerine yol açmaktadır. Buna karşılık akıllı vergilendirme sistemleri, yapay zekâ, büyük veri analitiği, makine öğrenmesi, blockchain ve bulut bilişim gibi ileri dijital teknolojileri entegre eden bir yapıdadır. Örneğin, vergi idaresi mükellef davranışlarını analiz ederek riskli işlemleri gerçek zamanlı olarak tespit edebilmektedir. E-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi dijital uygulamalarla sistematik denetim mümkün hale gelmiştir.

Geleneksel sistemler, veri toplama ve analiz süreçlerinde sınırlıdır. Vergi idareleri çoğu zaman mükellef beyanlarına bağımlıdır ve denetim süreçleri sonradan yürütülmektedir. Akıllı vergilendirme ise veri odaklıdır. Mükelleflerden sürekli ve entegre biçimde veri akışı sağlanır. Örneğin, POS cihazlarından gelen satış verileri, banka hesap hareketleri, tapu kayıtları gibi kaynaklardan elde edilen veriler eş zamanlı analiz edilerek potansiyel uyumsuzluklar önceden belirlenebilir. Böylece önleyici vergi yönetimi anlayışı devreye girmektedir.

Akıllı vergilendirme yaklaşımında risk odaklı denetim modelleri uygulanmaktadır. Mükellefler, belirlenen risk kriterlerine göre sınıflandırılır ve denetime tabi tutulur. Örneğin, yapay zekâ sistemleri alışılmadık ticaret hacimleri, çelişkili beyanlar ya da olağandışı KDV iadelerini otomatik olarak işaretleyebilir. Bu da hem denetim etkinliğini artırmakta hem de mükellefler arası adaleti sağlamaktadır.

Geleneksel sistemlerde mükellef işlemleri genellikle karmaşıktır, fiziksel başvurular gerekebilir ve süreçler uzun sürebilir. Akıllı sistemlerde ise vergi hizmetleri dijitalleştirilmiş, kullanıcı dostu platformlar ile vatandaşların işlemlerini hızlıca tamamlaması sağlanmıştır. Örneğin, Danimarka, İsveç, Finlandiya ve İspanya gibi bazı ülkelerde vergi idaresi tarafından önceden doldurulmuş beyanname sistemlerinin mevcut olduğu görülmektedir²⁰. Tüm bu uygulamaların vergi yükünü makul seviyelere indirerek vergiye gönüllü uyum maliyetlerini azalttığını söylemek mümkündür.

Geleneksel sistemlerde ülkeler arası veri paylaşımı sınırlı olduğundan, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmaları kolaylaşmaktadır. Bu durum özellikle düşük vergili ülkelerde kar kaydırmaları gibi sorunları doğurmaktadır. Akıllı vergilendirme kapsamında OECD'nin BEPS

²⁰ ibid 2, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/09/tax-administration-2019_4fb2752f/74d162b6-en.pdf>, Erişim Tarihi: 21.12.2025

(Base Erosion and Profit Shifting) ve CRS (Common Reporting Standard) gibi uluslararası standartları ile birlikte, ülkeler arasında finansal bilgiler daha şeffaf biçimde paylaşılmakta, vergi tabanı aşındırmasının önüne geçilmektedir.

Geleneksel sistemlerde kayıt dışı ekonomi ile mücadele zor, zaman alıcı ve sonuçsuz olabilmektedir. Bilgiye ulaşmak ve belgelemek sınırlı bir kapasiteyle mümkündür. Akıllı sistemlerde blockchain gibi teknolojiler sayesinde işlemler izlenebilir, güvenilir şekilde kaydedilir. Bu da kayıt dışı ekonomiyle etkin mücadeleye katkı sağlar. Ayrıca kamuoyuna sunulan vergi harcamaları ve bütçe verileriyle şeffaflık ve hesap verebilirlik artmaktadır.

4. Akıllı Vergilendirme Kavramına Yönelik Uluslararası Yaklaşımlar

Akıllı vergilendirme kavramı, son yıllarda özellikle dijital ekonominin yarattığı yapısal dönüşümün bir sonucu olarak akademik literatürde yer bulmaya başlamıştır. Vergi tabanının aşındığı, sınır ötesi dijital faaliyetlerin geleneksel vergi kurallarıyla kavranmakta zorlandığı bu dönemde, çok sayıda araştırmacı ve kurum akıllı sistemlerin vergi politikalarına entegrasyonu üzerine çalışmalar yürütmektedir. Bu bağlamda birçok ülke farklı seviyelerde dijital uygulamalar geliştirerek akıllı vergilendirme ilkelerini benimsemiştir.

Dijital ekonomi çağında, çok uluslu şirketlerin organizasyon yapıları radikal biçimde dönüşüm göstermektedir. Geleneksel olarak “fiziki varlık” ya da “daimi işyeri” kavramlarına dayanan vergi sistemleri, dijital işletmelerin sınır ötesi, platform temelli ve fiziksel varlık gerektirmeyen yapısıyla baş edemez hale gelmiştir²¹. Günümüzde çok uluslu şirketler (ÇUŞ’lar), geleneksel üretim ve dağıtım modellerinin ötesine geçerek dijital teknolojiler aracılığıyla küresel ölçekte veri, hizmet ve sermaye akışını yönlendiren aktörlere dönüşmüştür. Bu dönüşüm, özellikle bulut bilişim, yapay zekâ, büyük veri, nesnelerin interneti (IoT) gibi teknolojilerin yaygınlaşmasıyla hız kazanmıştır²².

²¹ Michael P. Devereux and John Vella, ‘Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System’ (2018), < https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759 > Erişim Tarihi: 29.10.2025

²² OECD (n 11), Erişim Tarihi: 23.10.2025

ÇUŞ'lar, fiziksel varlığa sahip olmadan yeni pazarlarda faaliyet gösterebilmekte; veri temelli karar alma mekanizmaları, tedarik zinciri yönetimi ve müşteri deneyimi alanlarında verimlilik avantajları sağlamaktadır. Google, Amazon, Meta ve Apple gibi şirketlerin dijital platform temelli iş modelleri bu dönüşümün çarpıcı örneklerindendir²³. Dijital altyapıya sahip ÇUŞ'lar, topladıkları kullanıcı verileriyle mikro hedefleme, dinamik fiyatlandırma ve kişiselleştirilmiş hizmet gibi stratejiler geliştirebilmekte, bu da onların küresel pazarlarda rekabet avantajlarını artırmaktadır²⁴.

Bugünün çok uluslu şirketleri, kullanıcı verisi, algoritmik değer üretimi, yazılım ve platform aracılığıyla katma değeri pazarda yaratmakta, fakat bu pazarda hiçbir fiziksel altyapıya sahip olmadan gelir elde edebilmektedir. Örneğin, Amazon veya Airbnb gibi şirketler Türkiye, Fransa veya Hindistan'da fiziksel bir varlık göstermeksizin milyonlarca dolarlık gelir elde edebilmekte, ancak bu ülkelerde neredeyse hiç vergi ödememektedir. Bu nedenle, uluslararası vergi sisteminin temel yapı taşlarından biri olan nexus (vergilendirme bağlantısı) tanımı, dijital ekonomi açısından yetersiz kalmaktadır. Artık sadece ofis, fabrika veya çalışan varlığı değil; veri akışı, kullanıcı yoğunluğu ve dijital etkileşim düzeyi gibi göstergeler de dikkate alınmalıdır²⁵.

Avrupa Komisyonu ve OECD gelişen bu yeni yapı için “Yeni Daimi İş Yeri” konseptini önermektedir. Bu sayede şirketlerin bir ülkedeki dijital faaliyetleri üzerinden vergi sorumluluğu oluşturulabilecektir. Ancak bu yöndeki reform girişimleri, vergi rekabeti, jeopolitik çıkar çatışmaları ve büyük şirket lobileri nedeniyle gecikmektedir.

OECD'nin 2015 yılında başlattığı BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) eylem planı, dijitalleşmenin yol açtığı vergi erozyonuna karşı küresel bir çözüm çerçevesi sunmuştur. Bu bağlamda önerilen İki Sütun Yaklaşımı, özellikle çok uluslu dijital şirketlerin etkin şekilde vergilendirilmesini hedeflemektedir. OECD raporlarına göre, yapay zekâ destekli

²³ Martin Kenney and John Zysman, ‘The Platform Economy: Restructuring the Space of Capitalist Accumulation’, (2016), 13, Cambridge Journal of Regions, Economy and Society, 55, 55

²⁴ Shoshana Zuboff, ‘The Age of Surveillance Capitalism’, (2019), PublicAffairs, 1, 1-2

²⁵ OECD, ‘Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint’, (2020), < https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en.html > Erişim Tarihi: 20.09.2025

veri analizi ve otomatik bilgi değişimi sistemleri, uluslararası vergi şeffaflığını artırmak için kritik araçlardır²⁶.

OECD, dijital platformlar aracılığıyla gelir elde edenlerin vergilendirilmesinde yaşanan belirsizlikleri gidermek amacıyla 2020 yılında yayımladığı Model Reporting Rules for Digital Platforms (MRDP) ile küresel ölçekte geçerli olabilecek bir raporlama modeli önermiştir²⁷. Bu modele göre, Airbnb, Uber, Fiverr gibi dijital aracı platformlar, kendi platformlarında hizmet sunan satıcıların gelirlerini düzenli olarak toplamaktan, gelirleri satıcının ikamet ettiği ülkeye göre sınıflandırmaktan ve bu bilgileri yıllık olarak ilgili vergi otoritelerine otomatik bilgi paylaşımı yoluyla aktarmaktan sorumludur. Söz konusu bu yaklaşım, dijital ekonomide artan gelirlerin kayıt dışılığını azaltmayı ve vergi matrahının genişletilmesini amaçlamaktadır. OECD'nin önerisi, AB tarafından doğrudan benimsenerek yasal zemine taşınmıştır.

OECD, 2020 tarihli “Model Reporting Rules for Digital Platforms” raporuyla platformlara raporlama yükümlülüğü getirilmesini önermiştir. Bu modele göre platformlar:

- Kullanıcı gelirlerini toplar,
- Bunları ülkeler bazında sınıflandırır,
- Vergi idarelerine otomatik bilgi paylaşımı yoluyla bildirir.

Akıllı vergilendirme, teknolojinin ve veriye dayalı analizlerin vergi yönetimine entegre edilmesiyle daha şeffaf, etkili ve kullanıcı dostu bir vergi sistemi kurulmasını hedefleyen bir yaklaşımdır. Bu model, vergi idarelerinin dijital dönüşümünü merkeze alarak mükellef odaklı çözümler geliştirmeyi amaçlar. OECD'nin “Tax Administration 3.0” çerçevesi, bu dönüşümün temel yapı taşlarını tanımlar ve ülkelerin kendi koşullarına uygun olarak bu yapıları geliştirmelerini teşvik eder²⁸.

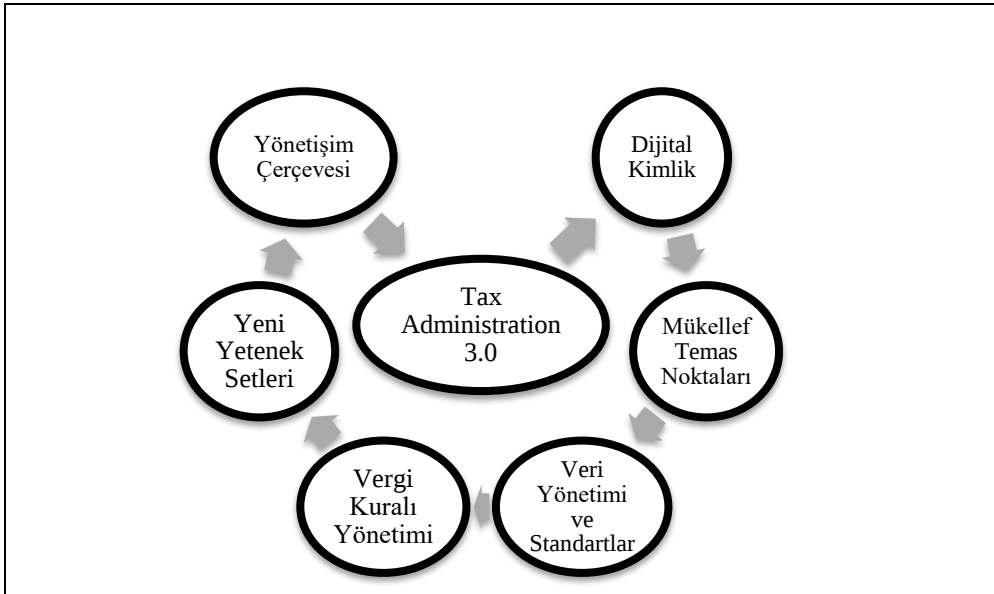
²⁶ OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 BEPS Project, (2015), < https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html> Erişim Tarihi: 01.07.2025

²⁷ OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy. OECD Publishing, (2020), < https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/07/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy_379520db/d7973047-en.pdf> Erişim Tarihi: 29.10.2025

²⁸ OECD, ‘Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Paris: OECD Publishing’, (2020), < <https://www.oecd.org/en/publications/tax->

Tax Administration 3.0, OECD'nin Vergi İdaresi Forumu (FTA) tarafından geliştirilen, dijital çağda vergi süreçlerini “görünmez ve doğrudan olay bazlı” hale getirmeyi hedefleyen bir vizyondur. Bu model, vergilendirmeyi mükelleflerin günlük doğal iş akışlarına gömülü hale getirerek, vergiye uyumu kolaylaştırmayı ve vergi toplamada etkinliği artırmayı amaçlayan²⁹ çeşitli yapı taşlarından oluşan sistematik bir yapıdır.

Şekil 4: Tax Administration 3.0 Yapıtaşları



Kaynak: Oecd Forum On Tax Administration, Tax Administration 3.0 And The Digital Identification Of Taxpayers, 2022'den yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_ca274cc5-en.html> Erişim Tarihi: 29.10.2025

²⁹ OECD, 'Forum On Tax Administration, Tax Administration 3.0 And The Digital Identification Of Taxpayers', (2022), < https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-administration-3-0-and-the-digital-identification-of-taxpayers_b36171a1/3ab1789a-en.pdf > Erişim Tarihi: 29.10.2025

OECD raporunda öne çıkan 6 ana yapı taşı şunlardır³⁰:

1. Dijital Kimlik (Digital Identity): Güvenilir kimlik doğrulama, vergi süreçlerinin doğal sistemlere entegrasyonunu destekler.
2. Mükellef Temas Noktaları (Touchpoints): Vergi süreçlerinin iş ya da günlük araçlara doğrudan entegre edilmesi, beyanname yerine anlık vergi hesaplamasını mümkün kılar.
3. Veri Yönetimi ve Standartlar: Veri formatlarının standartlaştırılması, otomatik kontroller ve çapraz denetim altyapısı oluşturur.
4. Vergi Kuralı Yönetimi: Vergi mevzuatının makineye okunur şekilde yayımlanması, üçüncü taraf uygulamalara entegre edilmesi.
5. Yeni Yetenek Setleri (Skill Sets): Veri bilimi, yapay zekâ ve yönetim yetkinliklerine yatırım yapılması.
6. Yönetişim Çerçevesi (Governance): Hesap verebilirlik, şeffaflık, güvenlik ve uluslararası standartlara uyum ilkeleri üzerine kurulur.

Avrupa Komisyonu ise 2018 yılında “Dijital Hizmet Vergisi” önerisini gündeme getirerek dijital platformların elde ettikleri gelirlerin daha adil vergilendirilmesi gerektiğini savunmuştur³¹. Birçok Avrupa ülkesinde ise e-fatura, e-defter, veri analitiği sistemleri ve yapay zekâ tabanlı risk analiz mekanizmaları devreye sokulmuştur³².

Avrupa Birliği, 2021 yılında kabul ettiği ve 2023 itibarıyla yürürlüğe giren DAC7 Direktifi ile dijital platformlara ilişkin yeni yükümlülükler getirmiştir. Bu düzenleme kapsamında platformlar, kullanıcılarının yıllık kazançlarını, işlem sayılarını, banka bilgilerini ve ikamet ettikleri ülkeyi raporlamakla yükümlü olup raporlar, otomatik bilgi değişimi yoluyla diğer AB ülkelerinin vergi otoritelerine iletilmektedir³³. Bu sayede, dijital ekonomiden elde edilen gelirlerin hem sınır ötesi hem de yerel bazda denetimi mümkün hâle gelmiş, uluslararası vergi şeffaflığı güçlendirilmiştir.

³⁰ OECD, (n 24), 2

³¹ European Commission, Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, 2018

³² European Commission, Taxation Trends in the European Union, 2021

³³ European Commission, Directive (EU) 2021/514 (DAC7) Amending Directive 2011/16/EU On Administrative Cooperation In The Field Of Taxation, Official Journal of the European Union, 2021

Vergi sisteminin dijitalleşmesi birçok ülkenin başlıca kaygılarından biri olmuştur. Ağustos 2013'te, Ruanda'da, firmaların defter tutmasına yardımcı olmak, tüm perakendeciler arasında oyun alanını eşitlemek ve en önemlisi, katma değer vergisi (KDV) için vergi kaçakçılığını azaltmak için mevzuat çıkarılmıştır. 002/13/10 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ilan edilen bu mevzuat ve beraberindeki Genel Komiserlik (CG) kuralları, Ruanda'nın vergi tabanı sistemindeki tüm reformlar, vergi tahsilatlarını, idarelerini ve hepsinden önemlisi vergi uyumluluğunu iyileştirmeyi amaçlıyordu. Ruanda Gelir İdaresi (RRA), vergi uyumunu iyileştirmek amacıyla, ülkedeki vergi tahsilatını iyileştirmek için e-kayıt, beyan e-ödeme, e-öneri ve elektronik EBM düzenini içeren elektronik vergi yönetim sistemini tercih etmeye karar vermiştir. Elektronik uygulamalar günümüzde özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, özellikle Avrupa ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletleri'nde finansal sistemlerin işleyişinde etkinlik, verimlilik, tasarruf ve çevresel faktörler dikkate alınarak kullanılmaktadır.

Singapur, bireyler için SingPass, şirketler için CorpPass adlı dijital kimlik sistemlerini kurarak vergi işlemlerini e-devlet sistemleri üzerinden yürütmektedir. Bu sayede hem idari yük azaltılmış hem de işlem güvenliği artırılmıştır³⁴. Kenya, kırsal alanlara kadar erişim sağlayan M-PESA mobil ödeme sistemi ile dijital vergi tahsilatında öncü bir rol üstlenmiş; vergiye gönüllü uyumu artırmak adına gerçek zamanlı e-ödeme altyapılarını devreye almıştır³⁵. Brezilya, e-Fatura (Nota Fiscal Eletrônica) sistemini zorunlu hale getirerek, işlemleri dijital ortama taşımış ve denetim süreçlerini daha verimli hale getirmiştir³⁶. Bu sistem, devletin gelir takibini güçlendirmiş ve kayıt dışı işlemlerle mücadelede önemli bir araç olmuştur. Avustralya, bireysel mükellefler için önceden doldurulmuş vergi beyannameleri ve otomatik gelir bildirim sistemleriyle mükellef yükünü azaltmayı başarmıştır³⁷. Estonya, dijital devlet modelinin

³⁴ Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS). 'Digital Services for Taxpayers', < <https://www.iras.gov.sg/digital-services> >, Erişim tarihi: 25.11.2025

³⁵ Kenya Revenue Authority, "M-PESA Integration and Real-Time Tax Payments.", < <https://www.kra.go.ke/individual/filing-paying/types-of-taxes/individual-withholding-tax> >, Erişim tarihi: 25.11.2025

³⁶ Receita Federal do Brasil, "Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).", < <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/empreendedor/servicos-para-mei/nota-fiscal> >, Erişim Tarihi: 25.11.2025

³⁷ Australian Taxation Office (ATO), 'Pre-filled Tax Returns and Digital Services', < <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/how-to-lodge-your-tax-return/lodge-your-tax-return-online-with-mytax/pre-filling-your-online-tax-return> >, Erişim tarihi: 25.11.2025

öncüsüdür ve e-vergileendirme altyapısı sayesinde beyan işlemleri dijital olarak yürütülmektedir. Bu uygulama kapsamında Estonya’da tüm beyannameler Tax Board adı verilen e- servis üzerinden verilmektedir³⁸.

Rusya’da ise Rusya Federal Vergi Servisi (FTS), dijital denetim sistemleri ve entegre fatura izleme sistemleri ile 2020 sonrası büyük dönüşüm geçirmiştir. Burada elektronik belge yönetimi, e-fatura, blockchain destekli KDV analiz sistemi kullanılmaktadır. Rusya, yüksek dijital devlet yatırımıyla vergi sistemini merkezileştirerek kontrolü artırmıştır³⁹.

Brezilya ise e-Fatura sistemini kamu ve özel sektörde zorunlu hale getiren ilk ülkelerden biridir. Brezilya’da uygulanan SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) dijital muhasebe ve vergi platformu 2007 yılında hayata geçirilmiştir ve Latin Amerika’daki en kapsamlı dijital vergi reformlarından biri olarak kabul edilir. Kamuya Açık Dijital Kayıt Sistemi olarak adlandırılan uygulama, Brezilya Maliye Bakanlığı ve Federal Vergi Dairesi (Receita Federal do Brasil) tarafından geliştirilmiş bir dijital muhasebe ve vergi beyan sistemidir. Söz konusu uygulamada e-Contábil adı verilen programda, yasal kayıtlar dijital ortamda tutulur, noter tasdikleri gerektirmez. E- Fiscal adı verilen programında, vergi hesapları ve KDV (ICMS/IPI) kayıtları dijital ortamda sunulur, satışlar, envanter hareketleri, nakliyat ve KDV beyanları eş zamanlı ve sistematik bir şekilde izlenir. NF-e (Nota Fiscal Eletrônica) programı ise elektronik fatura sistemi olup her ticari işlem için dijital fatura oluşturulur ve gerçek zamanlı olarak Receita Federal sistemine bildirilir⁴⁰.

Avustralya’da yer alan Avustralya Vergi Dairesi (ATO), myTax ve Single Touch Payroll (STP) sistemleri ile vergi beyannamelerini önceden doldurup bireylere sadece onay seçeneği sunmaktadır. Bu bağlamda, Avustralya’nın, 3.0 modelinde dijital hizmet kalitesi ve kullanıcı dostu deneyim açısından örnek ülkelerden biri olduğu açıktır⁴¹.

³⁸ Tarmo Kalvet, ‘Innovation: A Factor Explaining E-Government Success In Estonia’, (2012), 9 (2), Electronic Government, An International Journal, 142, 143

³⁹ Svetlana Aleksandrovna Zhutiaeva, Tatyana Pavlovna Satsuk, Alla Alfredovna Geyser and Maria Vyacheslavovna Bulygina, “Digitalization Of Tax Control In The Russian Federation: Analysis And Trends”, (2020), Social and Behavioural Sciences, 449, 451

⁴⁰ <<https://alliancebioversityciat.org/2020-annual-report/alliance-food-system-transformation>> , (Erişim Tarihi: 06.07.2025)

⁴¹ ATO Annual Report, <<https://www.ato.gov.au/about-ato/commitments-and-reporting/annual-report-and-other-reporting-to-parliament/annual-report>> , (Erişim Tarihi: 06.07.2025)

Tablo 2: Vergi İdaresi 3.0 Ülke Karşılaştırma Tablosu

Ülke	Dijital Kimlik	Mükellef Temas Noktaları	Veri Yönetimi ve Standartlar	Vergi Kural Yönetimi ve Uygulaması	Yeni Yeternek Setleri	Yönetişim Çerçeveleri
Rusya	e-Beyanname ye geçişle ilerleme var; ancak iki aşamalı kimlik doğrulama henüz yok	İlerleme var – dijital vergi formları indirilebiliyor; tüm işlemler için dijital ödeme henüz yok	e-Beyanname ve vergi izleme sisteminde gizlilik ve güvenlik geliştirildi	Uluslararası standartlara tam uyum yok ama bankalarla kimlik teyidi yapılıyor	Performans yönetimiyle ilgili rehberlikle yeni yetkinlikler gelişiyor	Belgelerin ve işlemlerin dijitalleştirilmesiyle iş birliği esaslı vergi uyumu
Kenya	Her mükellefin kendi TIN numarası var; mobil cihazlar yeni kullanılmaya başlandı	M-PESA gerçek zamanlı e-ödemeye sunuyor – öncü uygulama	Veri paylaşımı yeni başladı; henüz güvenlik önlemi yok	Mükellefler vergi dairelerinde kayıt yaptırmaya devam ediyor	Teknolojinin çalışanlar üzerindeki etkisi fark ediliyor ancak davranışlar tam analiz edilmedi	Vergi denetçileri beyannameleri inceliyor, otomatik sisteme geçiş süreci başladı
Brezilya	Tüm firmalar, bireyler ve mükellefler tarafından takip edilen tek fatura modeli	PROFISCO programı ile dijital fatura ve muhasebeye geçildi	e-Fatura ve dijital muhasebe defteri gibi yapısal veri toplama öncülüğü	e-Fatura sayesinde daha basit yönetim ve daha fazla vergi tahsilatı	IDB fonları ile eğitim verildi, teknolojik altyapı iyileştirildi	COGEF ile devlet ve vergi kurumları iş birliği içinde dijital dönüşümü yürütüyor
Avustralya	Vergilendirme sistemleri dijitalleştirildi	Mükellef veri girişine daha az bağımlı sistem ile ilerleme sağlandı	Otomatikleştirilmiş maaş bordrosu sistemi ile ilerleme	Otomatik anomali tespiti ile uygunluk artışı	Dijital hizmetlerin benimsenmesi yaygınlaşıyor	Kurumsal kıyaslama ile uygunluk artırılıyor

Kaynak: Sonia B. Dhaliwal, Dua Sohail, Keeley Hafer, Sehar Azam and Bryn Hafer, “Digitalization Of Tax Administration: A Review Of The Organization For Economic Co-Operation And Development (OECD) Guidelines”, Accounting & Taxation, (2023), C. 15, < <https://www.theibfr2.com/RePEc/ibf/acttax/at-v15n1-2023/AT-V15N1-2023-4.pdf> >, Erişim Tarihi: 16.06.2025

Rusya, Kenya, Brezilya, Avustralya gibi bazı ülkeler vergi idaresi uygulamalarını dijitalleştirmede önemli adımlar atmış olsa da vergi dijitalleşmesinin önemi ve gerekliliğine rağmen birçok ülke bu konuda geride kalmaktadır. Bu duruma örnek teşkil eden ülkelerden biri de Çin'dir. Çin'in hızla güçlenen dijital ekonomisi, vergi yönetimi açısından hem fırsatlar hem de zorluklar yaratmaktadır. İnternet kullanıcılarının katlanarak artması, kârlılığı yükselen Nesnelerin İnterneti (IoT) sektörü ve popüleritesi artan bulut bilişim endüstrisi, ülkenin dijital ekonomik millî gelirine ciddi katkı sağlamaktadır. Ancak buna karşın, Çin'in mevcut vergi yönetim süreci verimsiz olarak tanımlanmakta ve yüksek maliyetli olması nedeniyle ciddi vergi kayıplarına yol açmaktadır⁴².

E-beyan ve diğer e-devlet uygulamalarının devlet düzeyinde hayata geçirilmesi gerekmektedir; çünkü yalnızca devlet kurumları, kamu ve özel sektör kuruluşları ile kamu otoritelerini bir araya getirerek vergi dijitalleşme uygulamalarını hayata geçirme kapasitesine sahiptir⁴³. Çin hükümeti, dijital ekonomiye geçişi bir hedef olarak tanımış ve bu doğrultuda çeşitli e-devlet hizmetleri planlamıştır⁴⁴. Çin'de e-vergi beyanı ilk olarak Guangzhou şehrinde başlatılmıştır⁴⁵. 2005 yılına gelindiğinde, bu uygulama birçok eyalette benimsenmiş ve süreç merkezi yönetim düzeyinde standart hâline getirilmiştir. Ancak hükümetin e-devlet yatırımlarına rağmen, vatandaş katılımının son derece düşük seviyelerde kaldığı görülmektedir. Shao vd. tarafından Çin'deki 96 işletme ile yürütülen bir çalışmada, e-beyan uygulamalarının benimsenmesini etkileyen dokuz çevresel, teknolojik ve örgütsel faktör test edilmiştir. Araştırma bulgularına göre, işletmelerin e-beyan sistemini benimseme niyetini en çok etkileyen faktör, devlet denetimi düzeyidir. Buna, hükümetin e-beyan uygulamalarına yönelik tutumu ve işletmeleri teşvik edecek uygulamalar dâhildir. İkinci önemli faktör ise sistemin karmaşıklık düzeyidir. Ancak

⁴² Sonia B. Dhaliwal, Dua Sohail, Keeley Hafer, Sehar Azam and Bryn Hafer, "Digitization Of Tax Administration: A Review Of The Organization For Economic Co-Operation And Development (OECD) Guidelines", Accounting & Taxation, (2023), (15), < <https://www.theibfr2.com/RePEc/ibf/acttax/at-v15n1-2023/AT-V15N1-2023-4.pdf> >, Erişim Tarihi: 16.06.2025

⁴³ Bingjia Shao, Xin (Robert) Luo and Qinyu Liao, 'Factors Influencing E-Tax Filing Adoption Intention By Business Users In China', Electronic Government, An International Journal, (2015), (11), 283, 284

⁴⁴ ibid 286, Chun-xiao Zhu, 'Analysis on Tax Collection and Management of Digital Economy', E3S Web of Conferences, (2021), (253), 1, 2

⁴⁵ ibid 286

sistem karmaşık olsa bile, mevcut vergi beyan sürecini otomatikleştirmesi durumunda, işlem maliyetlerini azaltarak verimliliği artırması işletmeler için benimsenebilirliğini artırmaktadır⁴⁶.

Son olarak, Shao vd. araştırmasında işletme büyüklüğü ve mülkiyet yapısının e-beyan uygulamalarına yönelik niyeti olumsuz etkilediği saptanmıştır. Devlete ait ve büyük ölçekli şirketlerin, zaten karmaşık olan iş süreçlerine yeni ve teknolojik sistemlerin dâhil edilmesi konusunda çekinceleri olduğu ve bu nedenle e-beyan uygulamalarına daha az eğilimli oldukları belirtilmiştir⁴⁷.

Bu örnekler, her ülkenin kendi mevzuat, idari yapı ve dijital kapasitesine göre farklı stratejiler geliştirerek akıllı vergilendirme uygulamalarını hayata geçirdiğini göstermektedir. Dolayısıyla, tek tip bir uygulama modelinden ziyade, ülkelerin uyarlanabilir ve dinamik sistemler geliştirmesi öne çıkmaktadır.

Türkiye özelinde bakıldığında, GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), son yıllarda VEDOP, Risk Analiz Merkezi ve e-denetim uygulamalarıyla dijital vergi altyapısını güçlendirme yönünde önemli adımlar atmıştır. Vergi sisteminde dijitalleşmenin ilk kurumsal adımı, 1995 yılında vergi kimlik numarası (VKN) sisteminin yürürlüğe girmesiyle mükellef bilgilerinin elektronik ortamda tanımlanmasına dayanmaktadır. Vergi idaresinin kamuoyuna yönelik kurumsal internet sayfasının 1999 yılında genel kullanıma açılması, dijital dönüşüm sürecinin görünür hâle gelmesini sağlamıştır. Bu dönemi izleyen yıllarda dijitalleşme, ağırlıklı olarak bilgi işlem altyapısının güçlendirilmesi ve idari süreçlerin otomasyonu hedefiyle yürütülen projeler aracılığıyla ilerlemiştir. Bu kapsamda Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP); 1998–2009 yılları arasında uygulamaya konulan VEDOP-1, VEDOP-2, VEDOP-2.1 ve VEDOP-3 aşamalarıyla vergi dairelerinin elektronik ortamda bütünleşmesini ve merkezi veri yönetimini mümkün kılmıştır⁴⁸.

2010 yılında 397 Sıra No. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'yle yürürlüğe giren e-Fatura Uygulaması dijitalleşmede “e-Hizmet” aşamasına geçişin ilk adımı olmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetleme Kurulu dijital dönüşümün iki önemli uygulayıcısı olarak çeşitli ya-

⁴⁶ ibid 286

⁴⁷ ibid 286

⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2023 Faaliyet Raporu, (2024), <https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?objectKey =arsiv/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf> Erişim Tarihi: 21.12.2025

zılımlar ve platformlar üzerinden dijital uygulamaların sorumluluğunu taşımaktadırlar. 2019 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 509 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında elektronik belgeler tek bir çatı altında toplanmıştır. Brüt satış hasılatı limiti ve sektör kapsamlarının genişletilmesinden kaynaklanan yükümlülükler, özellikle pandemi döneminde e-ticaretin hızlı gelişimi nedenleriyle, elektronik uygulamalar hızlı şekilde yaygınlaşmıştır⁴⁹.

Türkiye, OECD ve AB çalışmaları çerçevesinde dijital ekonominin kayıt dışı bir unsur olmasının önüne geçilmesi için birtakım yasal girişimlerde bulunmuştur. Söz konusu düzenlemelerden biri de dijital hizmet vergisidir. 7194 sayılı Kanun'da yer alan ve 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe giren Dijital hizmet vergisinde, dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerinden (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil), sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil) elde edilen gelirler vergiye tabidir⁵⁰.

Sonuç olarak, dijitalleşen yapıların vergisel görünürlüğü azaldıkça ortaya çıkan sorunların çözümü için Türkiye de dahil olmak üzere birçok ülkenin çeşitli çalışmalar yaptığı görülmektedir. Başta OECD ve AB'nin bu alandaki düzenleme çabaları, özellikle BEPS 2.0, DAC7 ve Pillar One/Two girişimleriyle sistematik çözümler üretmeyi amaçlamaktadır⁵¹.

⁴⁹ Saygın Eyüpgiller, "Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşümde Önemli Bir Dönem: 2017-2021", *Social Review of Technology and Change*, 1 (1), 2023, 68, 78

⁵⁰ Yüce and Keleş, (n 7) 22

⁵¹ European Commission, 'Opinion of the Committee of the Regions — ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union', < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022IR1727>>, Erişim Tarihi: 24.11.2025

5. Akıllı Vergilendirmenin Faydaları

Akıllı vergilendirme sistemleri, dijitalleşme ve otomasyon sayesinde vergi idarelerine çok sayıda yapısal ve işlevsel avantaj sunar. Bu avantajlar sadece tahsilat artışı değil, aynı zamanda şeffaflık, verimlilik ve vergiye gönüllü uyum gibi temel kamu yönetimi hedefleriyle doğrudan ilişkilidir.

Dijital vergi altyapılarını kullanan ülkelerde, vergi tahsilat süreçleri ve maliyetleri azalmaktadır. Ayrıca, denetim süreçleri otomatikleşerek, vergi dairelerinin manuel iş yüklerinin de hafiflediğini söylemek mümkündür. Bu sayılanlara ek olarak, vergi dairelerinin kullanmış oldukları veri analitiği sayesinde, anlık işlem takibi yapılabilir ve aynı zamanda vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesine de yardımcı olabilir. Bu bağlamda, akıllı vergilendirmenin faydalarını aşağıdaki tablodaki gibi şematize etmenin faydalı olduğu kanaatindeyiz.

Tablo 3: Akıllı Vergilendirmenin Faydaları

Vergi Gelirlerinde Artış	OECD'nin raporlarına göre, dijital vergi altyapıları kullanan ülkelerde, vergi tahsilat oranları hem mutlak değer olarak artmakta hem de KDV açığı gibi yapısal kayıplar azalmaktadır ⁵² .
Etkinlik ve Hız	Gerçek zamanlı bildirim sistemleri sayesinde denetim süreçleri otomatikleşmekte, manuel iş yükü azalmaktadır ⁵³ .
Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışılıkla Mücadele	Anlık işlem takibi, üçüncü kaynak doğrulaması (örneğin banka, gümrük, POS) ve veri eşleştirme sistemleriyle vergi kaçakçılığı alanı daralmaktadır.
Politika Geliştirme	Akıllı vergilendirme sistemleri, sadece denetim

⁵² Estonya'nın dijital altyapısı ile tahsilat oranı %98'e çıkmıştır. Brezilya, dijital denetim sistemiyle yılda yaklaşık 30 milyar USD ek gelir elde etmektedir (World Bank (2020), Digital Public Finance in Latin America)

⁵³ İspanya'nın SII sisteminde KDV denetim süreleri %80 azalmıştır. Türkiye'de e-fatura entegrasyonu sayesinde "tesadüfi" denetimlerin yerini "risk skorlamasına dayalı" denetimler almaya başlamıştır.

ve Karar Destek	değil aynı zamanda vergi politikası tasarımı için de kritik veri üretir.
Mükellef Deneyiminin İyileşmesi	E-beyan, e-tahakkuk, mobil uygulamalar, chatbotlar ⁵⁴ ve kullanıcı panelleri sayesinde mükelleflerin vergi işlemleri kolaylaşır. Bu, vergisel gönüllü uyumu artırır ve işlem maliyetlerini düşürür.

Kaynak: OECD (2021), Tax Administration 2021'den yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Akıllı vergilendirme uygulamaları, manuel seçime dayalı klasik denetim yaklaşımlarının yerini alarak, vergi idaresinin milyonlarca mükellef içinden yüksek risk profiline sahip olanları algoritmik olarak tespit etmesini sağlamaktadır. Veri odaklı denetim sistemleri sayesinde, uyumsuzluk risklerini daha erken ve daha düşük maliyetle tespit edilir, denetim kaynakları daha etkin yönlendirilir, vergi uyumu artar ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede başarılı olunur. Bu amaçla geliştirilen sistemlerde, makine öğrenim modelleri, yüksek hacimli veri kümeleri, gerçek zamanlı izleme panelleri gibi bileşenler öne çıkmaktadır. Böylece sistem otomatik olarak riskli mükellefleri sınıflandırır ve önceliklendirir.

6. Akıllı Vergilendirmenin Yarattığı Riskler

Uluslararası vergi sistemi uzun yıllardır OECD Model Vergi Anlaşması çerçevesinde şekillenmiştir. Bu yapı, ülkeler arasında çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergilendirme yetkisinin fiziki varlığa dayalı tanımını (daimi iş yeri), ve şirketlerin yerleşiklik esasına göre vergilendirilmesini öngörür. Ancak bu model, dijitalleşen ekonomi ve çok uluslu şirketlerin karmaşıklığı karşısında yetersiz kalmaktadır⁵⁵.

⁵⁴ Chatbotlar; doğal dil işleme (NLP), makine öğrenmesi ve bazen derin öğrenme tekniklerini kullanarak insan-bilgisayar etkileşimini otomatikleştiren yazılım uygulamalarıdır.

⁵⁵ Mustafa Karataş, 'Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması', (2020), S. 1, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 129, 138

Özellikle dijital devlerin vergilendirilmesi söz konusu olduğunda, mevcut kurallar şunları başaramamaktadır:

- Değerin nerede yaratıldığını doğru tespit etmek
- Kârın nerede vergilendirilmesi gerektiğini adil bir şekilde belirlemek
- Fiziksel varlık zorunluluğu nedeniyle dijital şirketleri kapsam dışı bırakmamak

Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Apple, Amazon ve Starbucks kararlarında da görüldüğü üzere, devlet yardımı kurallarının vergi avantajlarını denetlemedeki rolü öne çıksa da, temel sorun uluslararası normların vergi matrahı kayıplarını sistematik olarak önleyememesidir⁵⁶.

Ayrıca, AB'de vergi ile ilgili kararların oybirliğiyle alınması gerekliliği de bütüncül reformların önünde ciddi bir engel oluşturmaktadır. Bu durum, İrlanda, Lüksemburg ve Hollanda gibi ülkelerin vergi tabanını korumak adına dijital hizmet vergilerine direnmesine yol açmaktadır⁵⁷. Son olarak, vergi anlaşmalarının ikili yapısı da sorun yaratmaktadır. Küresel şirketlerin zincirleme iştirak yapıları, bu ikili anlaşmaları aşmakta ve çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla yapılan anlaşmalar, vergi kaçırma aracı haline gelebilmektedir.

Akıllı vergilendirme sistemleri, dijitalleşme ve otomasyon sayesinde vergi idarelerine çok sayıda fayda sağlasa da, aynı zamanda çeşitli etik, hukuki ve toplumsal riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu risklerin göz ardı edilmesi, dijital vergi reformlarının sürdürülebilirliğini zayıflatabilir ve toplumsal güveni sarsabilir.

Akıllı vergilendirme sistemlerinde kullanılan büyük veri analitiği, yapay zekâ temelli risk sınıflandırmaları, otomatik karar alma mekanizmaları ve entegre veri eşleştirme teknikleri, başta özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması hakkı olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüğe doğrudan temas etmektedir. Vergi idarelerinin banka hareketleri, dijital platform gelirleri ve elektronik belge sistemleri üzerinden kapsamlı veri toplaması, amaçla sınırlılık ve orantılılık ilkeleri bakımın-

⁵⁶ The Court Of Justice Of The European Union, Case C-465/20 P, Commission v. Ireland and Apple, 10.09.2024

⁵⁷ OECD, 'OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment', (2020), < https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/10/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment_814ce768/0e3cc2d4-en.pdf>, Erişim Tarihi: 20.10.2025

dan hukuki riskler doğurabilmektedir. Özellikle otomatik risk puanlaması ve algoritmik denetim süreçleri, şeffaflık eksikliği hâlinde hukuki belirlilik, savunma hakkı ve etkili başvuru hakkını zayıflatmakta, hatalı veya önyargılı veri setleri ise eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı açısından sorunlu sonuçlar üretebilmektedir. Ayrıca, insan müdahalesi olmaksızın tesis edilen vergisel işlemler ve yaptırımlar, adil yargılanma hakkı ve idarenin kararlarının yargısal denetime elverişliliği bakımından tartışmalara yol açmaktadır. Bu nedenle literatürde, akıllı vergilendirme uygulamalarının ancak hak temelli tasarım algoritmik hesap verebilirlik ve etkili veri koruma güvenceleri ile desteklenmesi hâlinde demokratik toplum düzeniyle uyumlu olacağı vurgulanmaktadır.

Özetle, akıllı vergilendirme sistemlerinin başarısı yalnızca teknik kapasiteye değil; aynı zamanda veri güvenliği, algoritmik şeffaflık, eşitlik, hukuki denetim mekanizmaları ve toplumsal güven gibi unsurların gözetilmesine bağlıdır. Bu nedenle, dijital dönüşüm projelerinde etik ilkelerin ve insan haklarının korunmasına yönelik kapsamlı politikaların oluşturulması zorunluluk arz eden bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

7. Sonuç

Teknoloji ile değişen günümüzdeki kültür ve medeniyet olgularının sonucunda hukuk alanında dijitalleşme süreci başlamıştır. Hukukun dijitalleşmesi, birçok sınırı ortadan kaldırmış olup mükellef ve kurumlar arasında dijital köprüler inşa edilmesine yardımcı olmaktadır.

Dijitalleşmenin küresel ölçekte hız kazandığı günümüzde, vergi idareleri yalnızca teknik dönüşüm süreçleriyle değil, aynı zamanda hukuki, yönetsel ve etik boyutlarla da karşı karşıyadır. Akıllı vergilendirme sistemleri vergi tabanının korunması, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede etkin bir araç olarak öne çıkmaktadır. Ancak bu potansiyelin hayata geçirilebilmesi için, ülkelerin dijital kapasitesi, kurumsal yapıları ve toplumsal koşulları belirleyici olmaktadır.

OECD'nin Tax Administration 3.0 vizyonu ve Avrupa Birliği'nin DAC7 Direktifi gibi girişimler, uluslararası düzeyde vergi şeffaflığını artırmayı hedeflemekte; çok uluslu şirketlerin dijital gelirlerini daha adil biçimde vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Bununla birlikte, veri mahremiyeti, algoritmik şeffaflık ve dijital eşitsizlikler gibi uygulamada karşılaşılan zorluklar özellikle akıllı vergilendirme projelerinin yalnızca teknik boyutla sınırlı kalmaması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Türkiye açısından değerlendirildiğinde, VEDOP, Risk Analiz Merkezi ve e-denetim uygulamaları önemli birer başlangıç olmakla birlikte, henüz tam anlamıyla “akıllı” sistemler olarak tanımlanabilecek düzeyde değildir. Bu nedenle, yapay zekâ entegrasyonunun güçlendirilmesi, veri güvenliğine yönelik yasal altyapının geliştirilmesi ve mükellef odaklı dijital hizmetlerin artırılması kritik öncelikler arasında yer almaktadır. Ayrıca, uluslararası iş birlikleri ve OECD standartlarıyla uyumlu raporlama mekanizmalarının benimsenmesi, Türkiye’nin dijital ekonomide rekabet gücünü artıracaktır.

Sonuç olarak, akıllı vergilendirme sistemleri yalnızca teknolojik bir dönüşüm değil, aynı zamanda kamu yönetiminde yapısal bir reform olarak değerlendirilmelidir. Dijitalleşmenin sunduğu fırsatlar, etik ve hukuki risklerle birlikte ele alındığında; şeffaflık, hesap verebilirlik ve toplumsal güven ilkeleriyle desteklenen bir vergi reformunun inşası mümkün olacaktır. Bu bağlamda, geleceğin vergi sistemleri, teknolojinin yanı sıra toplumsal meşruiyet ve etik standartlarla uyumlu olduğunda sürdürülebilirlik kazanacaktır.

KAYNAKÇA

Aleksandrovna Zhutiaeva S, Pavlovna Satsuk T, Alfredovna Geyser A and Vyacheslavovna Bulygina M “Digitalization Of Tax Control In The Russian Federation: Analysis And Trends”, (2020), Social and Behavioural Sciences, 449-455

Arthur JC, Walter Hellerstein and Marie Lamensch, Taxing Global Digital Commerce, (2nd edn, Kluwer Law 2020)

Australian Taxation Office (ATO), ‘Pre-filled Tax Returns and Digital Services.’, < <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/how-to-lodge-your-tax-return/lodge-your-tax-return-online-with-mytax/pre-filling-your-online-tax-return> >, Erişim tarihi: 25.11.2025

ATO Annual Report, <<https://www.ato.gov.au/about-ato/commitments-and-reporting/annual-report-and-other-reporting-to-parliament/annual-report>>, (Erişim Tarihi: 06.07.2025)

Bird R, ‘Smart Tax Administration, Economic Premise’, (2010) (36) The World Bank, 1-5

Bird R and Zolt E, ‘Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse’, (2008), National Tax Journal, 1-57

Bingjia S, Xin L and Qinyu L, ‘Factors Influencing E-Tax Filing Adoption Intention By Business Users In China’, (2015) (11), *Electronic Government, An International Journal*, 283- 305

Devereux M and Vella J, ‘Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System’(2018), < https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759>Erişim Tarihi: 29.10.2025

European Commission. Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, 2018

European Commission. Directive (EU) 2021/514 (DAC7) Amending Directive 2011/16/EU On Administrative Cooperation In The Field Of Taxation, Official Journal of the European Union, 2021

European Commission, VAT in the Digital Age Proposal Package (2022), < https://taxationcustoms.ec.europa.eu/system/files/202212/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%201.pdf > Erişim Tarihi: 29.10.2025

European Commission, ‘Opinion Of The Committee Of The Regions — Ensuring A Global Minimum Level Of Taxation For Multinational Groups In The Union’, < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022IR1727>>, Erişim Tarihi: 24.11.2025

Eyüpgiller S, “Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşümde Önemli Bir Dönem: 2017-2021”, *Social Review of Technology and Change*, (2023), 1 (1), 68-100

Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2023 Faaliyet Raporu, (2024), <https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportalfile/file/getFileResources?objectKey=arsiv/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf> Erişim Tarihi: 21.12.2025

Hadwick D, ‘Behind the One-Way Mirror: Reviewing the Legality of EU Tax Algorithmic Governance’, (2022), 4 (31), *EC Tax Review*, 184-201

Haruna IU, Maslinda M, Nadzir Hapina and Mohamed.L, ‘A Conceptual Model Of E-Taxation Satisfaction: How Can Taxpayers Be Tickled Pink With The Smart Web-Based Taxation Application?’, (J. Phys. Conf. Ser. 1997, (2021)

IMF, Digitalization and Taxation in Developing Countries, (2020), <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/05/29/Tec-h-tonic-Shifts-Taxing-the-Digital-Economy-49363>> Erişim Tarihi: 29.10.2025

Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS) ‘Digital Services for Taxpayers.’ , < <https://www.iras.gov.sg/digital-services> >, Erişim tarihi: 25.11.2025

Kalvet T, ‘Innovation: A Factor Explaining E-Government Success In Estonia’, Electronic Government, An International Journal, (2012), C. 9 (2), 142- 157

Karataş M, ‘Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması’, (2020),(1), Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 129- 150

Kenya Revenue Authority, ‘M-PESA Integration and Real-Time Tax Payments’, <<https://www.kra.go.ke/individual/filing-paying/types-of-taxes/individual-withholding-tax> >, Erişim tarihi: 25.11.2025

OECD, Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies(2021), <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/09/tax-administration-2021_72b221d1/cef472b9-en.pdf > Erişim Tarihi: 29.10.2025

OECD, Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.,(2019), <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/09/tax-administration-2019_4fb2752f/74d162b6-en.pdf > Erişim Tarihi: 29.10.2025

OECD, ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy’, (2019) < <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>>,Erişim Tarihi: 23.10.2025

OECD, ‘Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint’, (2020), < https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en.html> Erişim Tarihi: 20.09.2025

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 BEPS Project, (2015), < https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html> Erişim Tarihi: 01.07.2025

OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy. OECD Publishing, (2020), <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/07/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy_379520db/d7973047-en.pdf> Erişim Tarihi: 29.10.2025

OECD, 'Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Paris: OECD Publishing', (2020), < https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_ca274cc5-en.html> Erişim Tarihi: 29.10.2025

OECD, 'OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation Economic Impact Assessment', (2020), <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/10/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment_814ce768/0e3cc2d4-en.pdf>, Erişim Tarihi: 20.10.2025

OECD, 'Forum On Tax Administration, Tax Administration 3.0 And The Digital Identification Of Taxpayers', (2022), < https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-administration-3-0-and-the-digital-identification-of-taxpayers_b36171a1/3ab1789a-en.pdf> Erişim Tarihi: 29.10.2025

Receita Federal do Brasil, 'Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)', < <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/empreendedor/servicos-para-mei/nota-fiscal>>, Erişim Tarihi: 25.11.2025

<<https://alliancebioiversityciat.org/2020-annual-report/alliance-food-system-transformation>>, (Erişim Tarihi: 06.07.2025)

Shao B, Luo XR and Liao Q, 'Factors Influencing E-Tax Filing Adoption Intention By Business Users In China', (2015), (11), Electronic Government, An International Journal, 283- 305

Sonia BD, Sohail D, Hafer K, Azam S and Hafer B, "Digitalization Of Tax Administration: A Review Of The Organization For Economic Co-Operation And Development (OECD) Guidelines", (2023) (15) Accounting & Taxation, < <https://www.theibfr2.com/RePEc/ibf/acttax/at-v15n1-2023/AT-V15N1-2023-4.pdf> >, Erişim Tarihi: 16.06.2025

The Court Of Justice Of The European Union, Case C-465/20 P, Commission v. Ireland and Apple, 10.09.2024

Twesige D, Gsheja F, Hategikimana U, Philippe NR, Mwiza Y and Hitayezu I, 'Smart Taxation (4Taxation): Effect Of Fourth Industrial

Revolution (4IR) On Tax Compliance In Rwanda’,(2020), Journal of Business and Administrative Studies, 1- 27

Wang T, ‘Analysis of the Impact of Smart Taxation on Enterprises Based on the Fourth Golden Tax Information System’, (2022), Atlantis Highlights in Social Sciences, Education and Humanities,135- 139

Yüce M and Keleş D, “COVID-19 Pandemisinin Tetiklediği Dijitalleşme Sürecinin Vergi Hukukuna Yansımaları” in Mutlu Yoruldu and Ahmet Arslan (eds), Pandeminin Mali Analizi (Gazi Kitabevi, 2021)

Zhu C, ‘Analysis on Tax Collection and Management of Digital Economy’, (2021) (253), E3S Web of Conferences, 1-5

Zhutiaeva Aleksandrovna S, Pavlovna Satsuk T, Alfredovna Geyser A and Vyacheslavovna Bulygina M, “Digitalization Of Tax Control In The Russian Federation: Analysis And Trends”, (2020), Social and Behavioural Sciences, 449-455

Zysman J and Kenney M, ‘The Platform Economy: Restructuring the Space of Capitalist Accumulation’, (2016), Cambridge Journal of Regions, Economy and Society, 55-76

Zysman J and Kenney M, ‘The Next Phase in the Digital Revolution: Intelligent Tools, Platforms, Growth, and Employment’, (2018), Communications of the ACM, 54-63

Zuboff S, ‘The Age of Surveillance Capitalism’, (2019) (1), Public Affairs, 1-2

MALÎ GELİŞMELER

FISCAL DEVELOPMENTS

- * 7565 sayılı Vakıflar Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- * Spor Kulüpleri, Spor Anonim Şirketleri ve Üst Kuruluşlara Aynı ve Nakdî Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik
- * 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- * 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre Ticari Kazancı Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler Hakkındaki 8/9/2025 Tarihli ve 10380 Sayılı Cumhurbaşkanî Kararının Eki Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar (Karar Sayısı: 10679)
- * 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesinin On Dokuzuncu Fıkrasında Yer Alan Sürenin 31/12/2030 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dâhil) Uzatılması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10680)
- * Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 586)
 - * Kredi Kartı İşlemlerinde Uygulanacak Azami Faiz Oranları Hakkında Tebliğ (Sayı: 2020/16)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/28)
- * 2026 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi
- * Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 46)'Nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 48)
 - * 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ
- * 7566 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
 - * 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesinde Yer Alan Tevkifat Oranları Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10706)
 - * Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 97)
 - * Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarına Eklenen Karşıt İnceleme Tutanaklarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Tebliğ (Sıra No: 1)
 - * Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 587)
 - * Katılım Esaslarına Uyum Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- * 7571 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 631 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
 - * 5411 Sayılı Bankacılık Kanununun Geçici 32 nci Maddesinin Uygulanma Süresinin 28/12/2025 Tarihinden İtibaren İki Yıl Uzatılması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10765)
 - * Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde Çalışan Personelin Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine Konu Edilmek Üzere Söz Konusu Bölge ve Merkezler Dışında Geçirebilecekleri Süreler Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10766)
 - * 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci Maddesinin Üçüncü Fıkrasında Yer Alan Dijital Hizmet Vergisi Oranının Yeniden Belirlenmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10767)
 - * 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 12 nci Maddesine Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ
 - * Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdare Bölgesi Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun
 - * 2026 Yılı Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi

- * 2026 Yılı Bilirkişilik Asgari Ücret Tarifesi
- * 2026 Yılı Tanıklık Ücret Tarifesi
- * Asgari Ücret Tespit Komisyonu Kararı
- * Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- * 7552 sayılı İklim Kanunu Uyarınca Verilecek İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ (2026/1)
- * 2872 sayılı Çevre Kanununun 20 nci Maddesinin Birinci Fıkrasının (K) Bendi Uyarınca Verilecek İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/41)
- * 2872 sayılı Çevre Kanunu Uyarınca Alınacak Geri Kazanım Katılım Payı Tutarlarına İlişkin Tebliğ (2026/1)
- * 2872 sayılı Çevre Kanunu Uyarınca Verilecek İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ (2026/1)
- * Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 49)
- * Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdare Bölgesi Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması ve Eki Protokolün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10782)
- * 2026 Yılında Motorlu Taşıtlar Vergisi Tutarlarına Uygulanacak Yeniden Değerleme Oranı, Her Bir Kağıttan Alınacak Damga Vergisine İlişkin Üst Sınır Uygulanacak Yeniden Değerleme Oranı ile Maktu Damga Vergisi ve Harç Tutarlarının Yeniden Belirlenmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10783)
- * Kıymetli Madenler Borsası Aracı Kuruluşlarının Faaliyet Esasları ile Kıymetli Madenler Aracı Kurumlarının Kuruluşu Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik
- * Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para İhracı ile Ödeme Hizmeti Sağlayıcıları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik
 - * 2026 Yılı Uzlaştırmacı Asgari Ücret Tarifesi
 - * 2026 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu
 - * 7568 sayılı 2024 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu
- * İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (Karar Sayısı: 10791)
- * Banknot ve Benzeri Kıymetli Evrakta Mahsus Kâğıtların İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/10)
- * Yurt Dışına Çıkış Harcı Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 1)
- * Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 5)
- * Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16)
- * Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 56)
 - * Özel İletişim Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 24)
- * Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 57)
 - * Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 58)
 - * Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 59)
 - * Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 71)
 - * Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 88)
 - * Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 89)
 - * Harçlar Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 98)
 - * Harçlar Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 99)
 - * Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 332)
 - * Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 588)
- * Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 589)

MALÎ GELİŞMELER
FISCAL DEVELOPMENTS

VAKIFLAR KANUNU İLE BAZI KANUNLAR DEĞİŞTİRİLDİ

7565 sayılı Vakıflar Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 05.12.2025 tarih ve 33098 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**SPOR KULÜPLERİ, SPOR ANONİM ŞİRKETLERİ VE ÜST KURULUŞLARA
AYNI VE NAKDÎ YARDIM YAPILMASI HAKKINDA YÖNETMELİK
YAYINLANDI**

Spor Kulüpleri, Spor Anonim Şirketleri ve Üst Kuruluşlara Ayni ve Nakdî Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik 09.12.2025 tarih ve 33102 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 NCI MADDESİNİN
UYGULANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞ
DEĞİŞTİRİLDİ**

Resmi Gazete Tarihi: 10.01.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33103

Ticaret Bakanlığından:

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 NCI MADDESİNİN
UYGULANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ**

MADDE 1- 15/9/2018 tarihli ve 30536 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğin geçici 1 inci maddesinde yer alan “1/1/2026” ibaresi “1/1/2027” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 2- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3- Bu Tebliğ hükümlerini Ticaret Bakanı yürütür.

193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE TİCARİ KAZANCI BASİT USULDE TESPİT EDİLEN MÜKELLEFLER HAKKINDAKİ 8/9/2025 TARİHLİ VE 10380 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARININ EKİ KARARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN KARAR (KARAR SAYISI: 10679) YAYINLANDI

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre Ticari Kazancı Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler Hakkındaki 8/9/2025 Tarihli ve 10380 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Eki Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar (Karar Sayısı: 10679) 11.12.2025 tarih ve 33104 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 67 NCİ MADDESİNİN ON DOKUZUNCU FIKRASINDA YER ALAN SÜRENİN 31/12/2030 TARİHİNE KADAR (BU TARİH DÂHİL) UZATILMASI HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10680) YAYINLANDI

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesinin On Dokuzuncu Fıkrasında Yer Alan Sürenin 31/12/2030 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dâhil) Uzatılması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10680) 11.12.2025 tarih ve 33104 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: 486) DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 13.01.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33106

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

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 486)’NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SIRA NO: 586)

MADDE 1- 17/12/2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486)’ne aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 4- (1) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kazancı basit usulde tespit edilen ve 8/9/2025 tarihli ve 10380 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı gereğince 1/1/2026 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olan mükelleflerin, bu Tebliğ kapsamında yapılması gereken işlemleri, işletme hesabı esasına göre defter tuttukları süre zarfında, söz konusu mükelleflerin bağlı oldukları meslek odaları/birlikler tarafından da yapılabilecektir.

(2) Üyeleri adına işlem yapacak meslek odalarında/birliklerde 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalışması ya da bunun mümkün olmadığı durumlarda söz konusu işlemlerin odada/birlikte çalışmayan meslek mensuplarının gözetiminde yapılması gerekmektedir.

(3) Birinci fıkra kapsamında olan üyeleri için işlem yapmak isteyen ancak şifre bilgisi bulunmayan meslek odaları/birlikler, bu Tebliğin ekinde (Ek:2) yer alan “İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Beyannamelerinin Elektronik Ortamda Gönderilmesine Aracılık Yetkisi Talep Formu”nu doldurmak suretiyle bağlı oldukları vergi dairesine/defterdarlığa müracaat ederek kullanıcı kodu ve şifre temin edebileceklerdir. Bu Tebliğ kapsamında işlem yapmak üzere daha önce kullanıcı kodu ve şifre temin eden meslek odalarının/birliklerin yeni bir müracaat yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

(4) Üyeleri adına işlem yapacak meslek odalarının/birliklerin, birinci fıkra kapsamında olan üyeleri ile bu Tebliğin ekinde (Ek:3) yer alan “Defter-Beyan Sistemi Kullanımı Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi (Meslek Odaları/Birlikler ile İşletme Hesabı Esasına Göre Vergilendirilen Üyeleri İçin)”ni imzalaması gerekmektedir.

(5) Bu Tebliğin ekinde (Ek:2 ve Ek:3) yer alan aracılık yetkisi talep formu ile sözleşmenin değişen koşullara uygun güncel versiyonu Başkanlık tarafından www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden yayımlanacaktır.

(6) Bu Tebliğin ekinde (Ek:3) yer alan sözleşmenin düzenlenmesi, sona ermesi ya da iptal/fesih edilmesi durumlarında Başkanlığa elektronik ortamda yapılacak bildirimlerde 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (V-2) numaralı bölümünde düzenlenen usul ve esaslar geçerli olacaktır.

(7) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin tereddütleri gidermeye Başkanlık yetkilidir.”

MADDE 2- Aynı Tebliğe ekte yer alan Ek-2 ve Ek-3 eklenmiştir.

MADDE 3- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

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

**KREDİ KARTI İŞLEMLERİNDE UYGULANACAK AZAMI FAİZ ORANLARI
HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2020/16) DEĞİŞTİRİLDİ**

Resmi Gazete Tarihi: 13.01.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33106

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasından:

**KREDİ KARTI İŞLEMLERİNDE UYGULANACAK AZAMI FAİZ ORANLARI
HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2020/16)’DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR
TEBLİĞ (SAYI: 2025/28)**

MADDE 1- 31/10/2020 tarihli ve 31290 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kredi Kartı İşlemlerinde Uygulanacak Azami Faiz Oranları Hakkında Tebliğ (Sayı: 2020/16)’ın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan “yirmi beş bin” ibaresi “otuz bin” şeklinde, “39” ibaresi “14” şeklinde, (b) bendinde yer alan “yirmi beş bin Türk lirası ile yüz elli bin Türk lirası” ibaresi “otuz bin Türk lirası ile yüz seksen bin Türk lirası” şeklinde, “89” ibaresi “64” şeklinde, (c) bendinde yer alan “yüz elli bin” ibaresi “yüz seksen bin” şeklinde, “139” ibaresi “114” şeklinde, ikinci fıkrasında yer

alan “139” ibaresi “114” şeklinde, üçüncü fıkrasında yer alan “139” ibaresi “114” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 2- Aynı Tebliğ aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“İntibak hükmü

GEÇİCİ MADDE 8- (1) Bu maddeyi ihdas eden Tebliğ ile 4 üncü maddede yapılan değişiklik çerçevesinde hesaplanan oranlar 25/12/2025 tarihinde Merkez Bankası’na ilan edilir ve ilan edilen bu oranlar 1/1/2026 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanır. Söz konusu oranların uygulanmaya başlanacağı tarihe kadar bu maddenin yayımı tarihinden önce yürürlükte olan 4 üncü maddede belirlenen oranlar uygulanır.”

MADDE 3- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 4- Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Başkanı yürütür.

2026 YILI SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ASGARİ ÜCRET TARİFESİ

Resmi Gazete Tarihi: 17.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33110

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

2026 YILI SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ASGARİ ÜCRET TARİFESİ

Konu

MADDE 1- (1) 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 46 ncı maddesi ile 2/1/1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca hazırlanan ve 2026 yılında meslek mensuplarınca uygulanacak olan asgari ücret tarifesi ekte yer almaktadır.

Yürürlük

MADDE 2- (1) Bu Tarife 1/1/2026 tarihinde yürürlüğe girer.

Ekleri için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 46) DEĞİŞTİRİLDİ**

Resmi Gazete Tarihi: 17.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33110

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

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 46)’NDE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SIRA NO: 48)**

MADDE 1- 30/12/2022 tarihli ve 32059 ikinci mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 46)’nin 3 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “65.000-TL’yi” ibaresi “150.000-TL’yi” şeklinde, “195.000-TL’yi” ibaresi “450.000-TL’yi” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 2- Bu Tebliğ 1/1/2026 tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE 2026 YILINDA
UYGULANACAK OLAN İDARİ PARA CEZALARINA İLİŞKİN TEBLİĞ
YAYINLANDI**

Resmi Gazete Tarihi: 17.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33110

Ticaret Bakanlığından:

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE 2026 YILINDA
UYGULANACAK OLAN İDARİ PARA CEZALARINA İLİŞKİN TEBLİĞ**

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin amacı, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 33 üncü, 38 inci, 51 inci ve 562 nci maddelerinde düzenlenmiş olan idari para cezalarının 27/11/2025 tarihli ve 33090 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 585)’nde 2025 yılı için yeniden değerlendirme oranı olarak tespit edilen % 25,49 (yirmi beş virgül kırk dokuz) oranında artırılarak yeniden belirlenmesidir.

Dayanak

MADDE 2- (1) Bu Tebliğ, 6102 sayılı Kanunun 210 uncu maddesinin birinci fıkrası ile 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 17 nci maddesinin yedinci fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

Ceza miktarları

MADDE 3- (1) 6102 sayılı Kanun uyarınca 1/1/2026 ile 31/12/2026 tarihleri arasında uygulanacak idari para cezası miktarları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

6102 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinin;		Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		22.194
6102 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin;		Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı		44.443
6102 sayılı Kanunun 51 inci maddesinin;		Türk Lirası
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		44.443
6102 sayılı Kanunun 562 nci maddesinin;		Türk Lirası
Birinci fıkrasındaki ceza miktarı	(a) bendi	88.997
	(b) bendi	
	(c) bendi	
	(d) bendi	
	(e) bendi	
	(f) bendi	
İkinci fıkrasındaki ceza miktarı		88.997
Onüçüncü fıkrasındaki ceza miktarı	(a) bendi	173.801

Yürürlük

MADDE 4- (1) Bu Tebliğ 1/1/2026 tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 5- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Ticaret Bakanı yürütür.

**VERGİ KANUNLARI İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE
KARARNAMELER DEĞİŞTİRİLDİ**

7566 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 19.12.2025 tarih ve 33112 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 67 NCİ MADDESİNDE
YER ALAN TEVKİFAT ORANLARI HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI:
10706) YAYINLANDI**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesinde Yer Alan Tevkifat Oranları Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10706) 19.12.2025 tarih ve 33112 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 97)
YAYINLANDI**

Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 97) 24.12.2025 tarih ve 33117 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK RAPORLARINA EKLENEN KARŞIT
İNCELEME TUTANAKLARININ ELEKTRONİK ORTAMDA
GÖNDERİLMESİ HAKKINDA TEBLİĞ (SIRA NO: 1) YAYINLANDI**

Resmi Gazete Tarihi: 24.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33117

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

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK RAPORLARINA EKLENEN KARŞIT
İNCELEME TUTANAKLARININ ELEKTRONİK ORTAMDA
GÖNDERİLMESİ HAKKINDA TEBLİĞ (SIRA NO: 1)****Giriş**

MADDE 1- (1) Yeminli mali müşavirler tarafından ilgili kanun ve mevzuat hükümleri ile 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine uygun düzenlenerek dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilen yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarına eklenen karşıt inceleme tutanaklarının dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi, bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

Amaç ve kapsam

MADDE 2- (1) Bu Tebliğin amacı; yeminli mali müşavirlerin, 3568 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde düzenlemiş oldukları yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarına eklenen karşıt inceleme tutanaklarının düzenlenmesi, onaylanması ve gönderilmesinde gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak ve söz konusu tutanakların kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamaktır.

(2) Bu Tebliğ; yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarını dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderen yeminli mali müşavirlerin anılan raporlara eklenen karşıt inceleme tutanaklarını da dijital vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderebilmelerine ilişkin usul ve esasları kapsar.

Dayanak

MADDE 3- (1) Bu Tebliğ, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinin birinci fıkrasının 3 üncü bendi ile mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 üncü bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4- (1) Bu Tebliğde geçen;

a) Başkanlık: Gelir İdaresi Başkanlığını,

b) Dijital vergi dairesi: Başkanlığın görev tanımları içerisinde yer alan hizmetlerin sunulması veya kişilerin vergisel ödevlerini yerine getirmesi amacıyla şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle erişim sağlanan internet adresi (dijital.gib.gov.tr) ve mobil uygulamalar üzerinde oluşturulan elektronik ortamı,

c) Karşıt inceleme: Yeminli mali müşavirlerin tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak amacıyla işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükellefler ile incelenen işlemin özelliğine göre daha alt kademedeki mükellefler nezdinde yaptıkları incelemeyi,

ç) Rapor: İnternet vergi dairesi sistemi üzerinden elektronik ortamda düzenlenen yeminli mali müşavirlik tasdik raporunu,

d) Sistem: Yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları raporlar ile bu raporlara eklenen karşıt inceleme tutanaklarının dijital vergi dairesi sistemi üzerinden elektronik ortamda oluşturulması ve gönderilmesine imkân tanıyan sistemi,

e) Teknik kılavuz: Raporlar ile bu Raporlara eklenen karşıt inceleme tutanaklarının dijital vergi dairesi sistemi üzerinden elektronik ortamda oluşturulması ve gönderilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı kılavuzları,

ifade eder.

Yeminli mali müşavirlik tasdik raporu eklerinden olan karşıt inceleme tutanaklarının elektronik ortamda düzenlenmesi, onaylanması ve gönderilmesine ilişkin usul ve esaslar

MADDE 5- (1) Dijital vergi dairesi sistemi üzerinden elektronik ortamda gönderilen yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarının eki olan karşıt inceleme tutanakları da dijital vergi dairesi sistemi üzerinden düzenlenir, onaylanır ve ilgili vergi dairesine elektronik ortamda gönderilir.

(2) Karşıt inceleme yapan yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda sistem üzerinden düzenlenen, onaylanan ve gönderilen karşıt inceleme tutanakları, karşıt inceleme yapan yeminli mali müşavirler tarafından imzalanmış ve mühürlenmiş bir belge olarak kabul edilir.

(3) Yeminli mali müşavirler tarafından cevaplanmak üzere dijital vergi dairesi sistemi üzerinden elektronik ortamda oluşturulan ve gönderilen mükellef nezdindeki karşıt inceleme tutanaklarına ilişkin verilen cevaplar, cevabı veren bu mükellef veya yetkili temsilcileri tarafından imzalanmış bir belge olarak kabul edilir. Söz konusu karşıt inceleme tutanakları ile ilgili olarak, mükellef tarafından alt kullanıcı yetkisi verilmesi halinde, mükellefle aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan serbest muhasebeci/serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından karşıt inceleme tutanaklarında görüntüleme ve düzenleme yapılabilir ancak onaylama yetkisi mükellef veya kanuni temsilcilerine aittir. Serbest muhasebeci/serbest muhasebeci mali müşavirlerin karşıt inceleme tutanaklarına ilişkin olarak ilgili mükelleflere verdikleri hizmet karşılığında alacakları ücret, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi ile belirlenir.

(4) Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefler, yeminli mali müşavirlerin karşıt incelemeye ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yerine getirirler. Yeminli mali müşavirlerin karşıt incelemeye ilişkin taleplerinin yerine getirilmesinde defter ve belgelerin yeminli mali müşavirlere ibraz edilmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen 6/12/2000 tarihli ve 24252 sayılı Resmî Gazete’de

yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 27) uygulanır.

(5) Karşıt inceleme tutanaklarının zorunlu olarak sadece elektronik ortamda gönderileceği tarihten itibaren, kâğıt ortamında düzenlenmiş karşıt inceleme tutanakları, vergi dairelerine ibraz edilemez, ibraz edilmiş olsa dahi hukuki geçerliliği bulunmadığından vergi daireleri tarafından dikkate alınmaz.

Sorumluluk ve ceza uygulaması

MADDE 6- (1) Karşıt inceleme yazısına süresinde cevap vermeyen ya da eksik veya gerçeğe aykırı bilgi veren mükellefler hakkında 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesine göre işlem yapılır.

Diğer hususlar

MADDE 7- (1) Bu Tebliğ kapsamında elektronik ortamda oluşturulacak, onaylanacak ve gönderilecek karşıt inceleme tutanağı formatı, Başkanlık tarafından <https://dijital.gib.gov.tr/> adresi üzerinden yayımlanır. Başkanlık tarafından gerek görülmesi halinde <https://dijital.gib.gov.tr/> adresinde yayımlanacak teknik kılavuzlar ile karşıt inceleme tutanağı formatında değişiklik yapılabilir.

(2) Karşıt inceleme tutanaklarının yeminli mali müşavirler tarafından dijital vergi dairesi üzerinden oluşturulmasına, onaylanmasına ve gönderilmesine 1/1/2026 tarihinden itibaren ihtiyari olarak başlanacak ve söz konusu karşıt inceleme tutanakları, 1/7/2026 tarihinden itibaren zorunlu olarak sadece elektronik ortamda gönderilecektir.

Hüküm bulunmayan haller

MADDE 8- (1) Bu Tebliğde ve 1/6/2019 tarihli ve 30791 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No:1) ile <https://dijital.gib.gov.tr/> adresi üzerinden yayımlanan teknik kılavuzlarda konuya ilişkin özel düzenleme bulunmayan hallerde, konunun düzenlendiği Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan hükümler geçerlidir.

Yürürlük

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

Yürütme

MADDE 10- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 587) YAYINLANDI

Resmi Gazete Tarihi: 24.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33117

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

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 587)

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) 4/1/1961 tarihli ve 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 malî tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30/12/2023 tarihli ve 32415 ikinci mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 555) ile belirlenmiştir.

(2) 15/2/2025 tarihli ve 32814 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 582) ile 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan yetkiye dayanarak, 2025 hesap döneminin birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde kapsam dâhilindeki mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaması uygun bulunmuştur.

(3) 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde, 19/12/2025 tarihli ve 33112 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4/12/2025 tarihli ve 7566 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2 nci maddesiyle yapılan ve 1/1/2025 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemleri gelir ve kazançlarına ilişkin verilecek beyannamelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren değişiklik uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince 2025 yılının dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin olarak geçici vergi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

(4) Birinci fıkra kapsamında yer alan mevzuat uyarınca kapsam dâhilinde olan mükelleflerce 2025 hesap döneminin dördüncü geçici vergi dönemi sonu itibarıyla, enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmesi halinde enflasyon düzeltmesi yapılmaması bu Tebliğin amacını ve kapsamını oluşturmaktadır.

Yasal dayanak

MADDE 2- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinde, “A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10’dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

...

8. Maliye Bakanlığı;

...

b) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamaları veya ciro-ları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulup tutulmaya-cağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,

...

Yetkilidir.

9. Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile işti- gal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar.

...” hükümleri yer almaktadır.

2025 hesap dönemi dördüncü geçici vergi döneminde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesi

MADDE 3- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan yetkiye dayanılarak, 2025 hesap dö- nemin dördüncü geçici vergi döneminde kapsam dâhilindeki mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaması uygun bulunmuştur.

(2) 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesi kapsamında kendisine özel hesap dö- nemi tayin edilen mükellefler bakımından, bu Tebliğ uygulamasında, 2025 takvim yılı içinde başlayan hesap dönemine ait dördüncü geçici vergi dönemi dikkate alınacaktır.

(3) Birinci fıkra kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılmaması uygun bulunan döneme ilişkin verilecek geçici gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin ekine bilanço eklenmeyecektir.

(4) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamındaki münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve ima- li ile işti- gal eden mükellefler, mezkûr fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın (her geçici vergi dönemi sonu itibarıyla) enflasyon düzeltmesi yapma zorunlulukları bulunduğu- dan, 2025 hesap döneminin dördüncü geçici vergi döneminde de enflasyon düzeltmesi yapmaya devam edeceklerdir.

Yürürlük

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

Yürütme

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

KATILIM ESASLARINA UYUM TEBLİĞİ DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 24.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33117

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumundan:

KATILIM ESASLARINA UYUM TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ

MADDE 1- 19/12/2025 tarihli ve 33112 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Ka- tılım Esaslarına Uyum Tebliğinin geçici 1 inci maddesinin beşinci fıkrasında yer alan “11 inci” ibaresi “12 ncı” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 2- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3- Bu Tebliğ hükümlerini Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Ku- rumu Başkanı yürütür.

TÜRK CEZA KANUNU İLE BAZI KANUNLARDA VE 631 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN YAYINLANDI

7571 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Ve 631 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 25.12.2025 tarih ve 33118 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

5411 SAYILI BANKACILIK KANUNUNUN GEÇİCİ 32 NCİ MADDESİNİN UYGULANMA SÜRESİNİN 28/12/2025 TARİHİNDEN İTİBAREN İKİ YIL UZATILMASI HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10765) YAYINLANDI

5411 Sayılı Bankacılık Kanununun Geçici 32 nci Maddesinin Uygulanma Süresinin 28/12/2025 Tarihinden İtibaren İki Yıl Uzatılması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10765) 25.12.2025 tarih ve 33118 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ İLE AR-GE VEYA TASARIM MERKEZLERİNDE ÇALIŞAN PERSONELİN GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİNE KONU EDİLMEK ÜZERE SÖZ KONUSU BÖLGE VE MERKEZLER DIŞINDA GEÇİREBİLECEKLERİ SÜRELER HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10766) YAYINLANDI

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde Çalışan Personelin Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine Konu Edilmek Üzere Söz Konusu Bölge ve Merkezler Dışında Geçirebilecekleri Süreler Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10766) 25.12.2025 tarih ve 33118 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

7194 SAYILI DİJİTAL HİZMET VERGİSİ İLE BAZI KANUNLARDA VE 375 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUNUN 5 İNCİ MADDESİNİN ÜÇÜNCÜ FIKRASINDA YER ALAN DİJİTAL HİZMET VERGİSİ ORANININ YENİDEN BELİRLENMESİ HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10767) YAYINLANDI

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci Maddesinin Üçüncü Fıkrasında Yer Alan Dijital Hizmet Vergisi Oranının Yeniden Belirlenmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10767) 25.12.2025 tarih ve 33118 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**6563 SAYILI ELEKTRONİK TİCARETİN DÜZENLENMESİ HAKKINDA
KANUNUN 12 NCİ MADDESİNE GÖRE 2026 YILINDA UYGULANACAK
OLAN İDARİ PARA CEZALARINA İLİŞKİN TEBLİĞ YAYINLANDI**

6563 Sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 12 nci Mad-
desine Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ
25.12.2025 tarih ve 33118 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ İLE ÇİN HALK CUMHURİYETİ
HONG KONG ÖZEL İDARE BÖLGESİ HÜKÜMETİ ARASINDA GELİR
ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME
VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE VERGİDEN KAÇINMAYA ENGEL OLMA
ANLAŞMASI VE EKİ PROTOKOLÜN ONAYLANMASININ UYGUN
BULUNDUĞUNA DAİR KANUN YAYINLANDI**

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdare
Bölgesi Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Ön-
leme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması ve Eki Proto-
kolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun 25.12.2025 tarih ve 33118 sayılı
Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ İLE ÇİN HALK CUMHURİYETİ
HONG KONG ÖZEL İDARE BÖLGESİ HÜKÜMETİ ARASINDA GELİR
ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME
VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE VERGİDEN KAÇINMAYA ENGEL OLMA
ANLAŞMASI VE EKİ PROTOKOLÜN ONAYLANMASININ UYGUN
BULUNDUĞUNA DAİR KANUN YAYINLANDI**

Kanun No: 7569

Kabul Tarihi: 22.12.2025

Resmi Gazete Tarihi: 26.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33119

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ İLE ÇİN HALK CUMHURİYETİ
HONG KONG ÖZEL İDARE BÖLGESİ HÜKÜMETİ ARASINDA GELİR
ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME
VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE VERGİDEN KAÇINMAYA ENGEL OLMA
ANLAŞMASI VE EKİ PROTOKOLÜN ONAYLANMASININ UYGUN
BULUNDUĞUNA DAİR KANUN**

MADDE 1- (1) 24 Eylül 2024 tarihinde Hong Kong’da imzalanan “Türkiye
Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdare Bölgesi Hü-
kümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve
Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması” ve eki “Protokol”ün
onaylanması uygun bulunmuştur.

MADDE 2- (1) Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3- (1) Bu Kanun hükümlerini Cumhurbaşkanı yürütür.

2026 YILI ARABULUCULUK ASGARİ ÜCRET TARİFESİ YAYINLANDI

2026 Yılı Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi 26.12.2025 tarih ve 33119 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

2026 YILI BİLİRKİŞİLİK ASGARİ ÜCRET TARİFESİ YAYINLANDI

2026 Yılı Bilirkişilik Asgari Ücret Tarifesi 26.12.2025 tarih ve 33119 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

2026 YILI TANIKLIK ÜCRET TARİFESİ YAYINLANDI

2026 Yılı Tanıklık Ücret Tarifesi 26.12.2025 tarih ve 33119 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

ASGARİ ÜCRET TESPİT KOMİSYONU KARARI YAYINLANDI

Asgari Ücret Tespit Komisyonu Kararı 26.12.2025 tarih ve 33119 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

YEREL VE KÜRESEL ASGARİ TAMAMLAYICI KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ YAYINLANDI

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği 26.12.2025 tarih ve 33119 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

7552 SAYILI İKLİM KANUNU UYARINCA VERİLECEK İDARİ PARA CEZALARINA İLİŞKİN TEBLİĞ (2026/1) YAYINLANDI

Resmi Gazete Tarihi: 27.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33120

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (İklim Değişikliği Başkanlığı)’ndan:

7552 SAYILI İKLİM KANUNU UYARINCA VERİLECEK İDARİ PARA CEZALARINA İLİŞKİN TEBLİĞ (2026/1)

2/7/2025 tarihli ve 7552 sayılı İklim Kanununun 14 üncü maddesinde, Kanuna aykırılık halinde uygulanacak idari para cezaları belirlenmiştir.

30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 17 nci maddesinin yedinci fıkrasında idari para cezalarının her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı ve bu şekilde yapılacak hesaplamalarda bir Türk Lirasının küsurunun dikkate alınmayacağı hükmü yer almaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 27/11/2025 tarihli ve 33090 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 585) uyarınca 2025 yılı için yeniden değerlendirme oranı %25,49 olarak tespit ve ilan edilmiştir.

Bu kapsamda, 7552 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinde yer alan para cezaları 1/1/2026 tarihinden itibaren aşağıda belirtilen miktarlarda uygulanacaktır.

Tebliğ olunur.

Ekleri için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

**2872 SAYILI ÇEVRE KANUNUNUN 20 NCİ MADDESİNİN BİRİNCİ
FIKRASININ (K) BENDİ UYARINCA VERİLECEK İDARİ PARA
CEZALARINA İLİŞKİN TEBLİĞ (TEBLİĞ NO: 2025/41) YAYINLANDI**

Resmî Gazete Tarihi: 27.12.2025

Resmî Gazete Sayısı: 33120

Tarım ve Orman Bakanlığından:

**2872 SAYILI ÇEVRE KANUNUNUN 20 NCİ MADDESİNİN BİRİNCİ
FIKRASININ (K) BENDİ UYARINCA VERİLECEK İDARİ PARA
CEZALARINA İLİŞKİN TEBLİĞ (TEBLİĞ NO: 2025/41)**

9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanununun 20 nci maddesinde, Kanuna aykırılık halinde uygulanacak idari para cezaları belirlenmiştir.

30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 17 nci maddesinin yedinci fıkrasında idari para cezalarının her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı ve bu şekilde yapılacak hesaplamalarda bir Türk Lirasının küsurunun dikkate alınmayacağı hükmü yer almaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 27/11/2025 tarihli ve 33090 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 585) uyarınca 2025 yılı için yeniden değerlendirme oranı %25,49 (yirmi beş virgöl kırk dokuz) olarak tespit ve ilân edilmiştir.

Bu duruma binaen, 2872 sayılı Çevre Kanununun 20 nci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan ve özel çevre koruma bölgelerine ilişkin olanlar dışındaki para cezası miktarları 1/1/2026 tarihinden itibaren aşağıda belirtilen miktarlarda uygulanacaktır.

Tebliğ olunur.

Ekleri için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

**2872 SAYILI ÇEVRE KANUNU UYARINCA ALINACAK GERİ KAZANIM
KATILIM PAYI TUTARLARINA İLİŞKİN TEBLİĞ (2026/1) YAYINLANDI**

Resmî Gazete Tarihi: 30.12.2025

Resmî Gazete Sayısı: 33123

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından:

**2872 SAYILI ÇEVRE KANUNU UYARINCA ALINACAK GERİ KAZANIM
KATILIM PAYI TUTARLARINA İLİŞKİN TEBLİĞ (2026/1)**

9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanununun ek 11 inci maddesine istinaden yurt içinde piyasaya arz edilen 2872 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı listede yer alan ürünlerden poşetler için satış noktalarından, diğer ürünler için piyasaya sürenlerden/ithalatçılardan tahsil edilecek geri kazanım katılım payı tutarları anılan 2872 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı liste ile belirlenmiştir.

2872 sayılı Kanunun ek 11 inci maddesinde "... Bu listede yer alan tutarlar takvim yılı başından geçerli olmak üzere her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarların %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu listede yer alan veya bu fıkra uyarınca yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle belirlenen tutarları iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 27/11/2025 tarihli ve 33090 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 585) uyarınca 2025 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 25,49 (yirmi beş virgöl kırk dokuz) olarak tespit ve ilan edilmiştir.

Bu duruma binaen, 2872 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı listede yer alan geri kazanım katılım payı tutarları 1/1/2026 tarihinden itibaren aşağıda belirtilen miktarlarda uygulanacaktır.

Tebliğ olunur.

Ekleri için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

**2872 SAYILI ÇEVRE KANUNU UYARINCA VERİLECEK İDARİ PARA
CEZALARINA İLİŞKİN TEBLİĞ (2026/1) YAYINLANDI**

Resmî Gazete Tarihi: 30.12.2025

Resmî Gazete Sayısı: 33123

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından:

**2872 SAYILI ÇEVRE KANUNU UYARINCA VERİLECEK İDARİ PARA
CEZALARINA İLİŞKİN TEBLİĞ (2026/1)**

9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanununun 20 nci maddesinde, Kanuna aykırılık halinde uygulanacak idari para cezaları belirlenmiştir.

30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 17 nci maddesinin yedinci fıkrasında idari para cezalarının her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı ve bu şekilde yapılacak hesaplamalarda bir Türk Lirasının küsurunun dikkate alınmayacağı hükmü yer almaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 27/11/2025 tarihli ve 33090 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 585) uyarınca 2025 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 25,49 olarak tespit ve ilan edilmiştir.

Bu kapsamda, 2872 sayılı Kanunun 20 nci maddesinde yer alan para cezaları 1/1/2026 tarihinden itibaren aşağıda belirtilen miktarlarda uygulanacaktır.

Tebliğ olunur.

Ekləri için www.resmigazete.gov.tr adresini ziyaret ediniz.

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 49) YAYINLANDI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 49) 30.12.2025 tarih ve 33123 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ İLE ÇİN HALK CUMHURİYETİ HONG KONG ÖZEL İDARE BÖLGESİ HÜKÜMETİ ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE VERGİDEN KAÇINMAYA ENGEL OLMA ANLAŞMASI VE EKİ PROTOKOLÜN ONAYLANMASI HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10782) YAYINLANDI

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdare Bölgesi Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması ve Eki Protokolün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10782) 31.12.2025 tarih ve 33124 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

2026 YILINDA MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ TUTARLARINA UYGULANACAK YENİDEN DEĞERLEME ORANI, HER BİR KAĞITTAN ALINACAK DAMGA VERGİSİNE İLİŞKİN ÜST SINIRA UYGULANACAK YENİDEN DEĞERLEME ORANI İLE MAKTU DAMGA VERGİSİ VE HARÇ TUTARLARININ YENİDEN BELİRLENMESİ HAKKINDA KARAR (KARAR SAYISI: 10783) YAYINLANDI

2026 Yılında Motorlu Taşıtlar Vergisi Tutarlarına Uygulanacak Yeniden Değerleme Oranı, Her Bir Kağıttan Alınacak Damga Vergisine İlişkin Üst Sınıra Uygulanacak Yeniden Değerleme Oranı ile Maktu Damga Vergisi ve Harç Tutarlarının Yeniden Belirlenmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10783) 31.12.2025 tarih ve 33124 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

KIYMETLİ MADENLER BORSASI ARACI KURULUŞLARININ FAALİYET ESASLARI İLE KIYMETLİ MADENLER ARACI KURUMLARININ KURULUŞU HAKKINDA YÖNETMELİK DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 31.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33124

Hazine ve Maliye Bakanlığından:

KIYMETLİ MADENLER BORSASI ARACI KURULUŞLARININ FAALİYET ESASLARI İLE KIYMETLİ MADENLER ARACI KURUMLARININ KURULUŞU HAKKINDA YÖNETMELİKTE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR YÖNETMELİK

MADDE 1- 21/5/2007 tarihli ve 26528 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kıymetli Madenler Borsası Aracı Kuruluşlarının Faaliyet Esasları ile Kıymetli Madenler Aracı Kurumlarının Kuruluşu Hakkında Yönetmeliğın 12/A maddesinin onuncu fıkrasının (g) bendi aşğıdaki şekilde değıştirilmiştir.

“g) İlgili ihracat işleminin gümrük beyannamesi bilgilerinin, yapılan ithalatın standart işlenmemiş altın ve döviz türünden karşılığını içeren ve Bakanlığın uygun görüşü alınmak suretiyle Borsa tarafından belirlenen esaslara göre Borsa tarafından düzenlenen ve onaylanan yazılı beyanın kıymetli madenler aracı kuruluşu tarafından aracılık ettiğı kişilere bankaya sunulmak üzere verilmesi zorunludur.”

MADDE 2- Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3- Bu Yönetmelik hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

ÖDEME HİZMETLERİ VE ELEKTRONİK PARA İHRACI İLE ÖDEME HİZMETİ SAĞLAYICILARI HAKKINDA YÖNETMELİK DEĞİŞTİRİLDİ

Resmi Gazete Tarihi: 31.12.2025

Resmi Gazete Sayısı: 33124

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasından:

ÖDEME HİZMETLERİ VE ELEKTRONİK PARA İHRACI İLE ÖDEME HİZMETİ SAĞLAYICILARI HAKKINDA YÖNETMELİKTE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR YÖNETMELİK

MADDE 1- 1/12/2021 tarihli ve 31676 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para İhracı ile Ödeme Hizmeti Sağlayıcıları Hakkında Yönetmeliğın 83 üncü maddesinin başlığı “Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, bankalar ve Bankanın hissedar olduğı sistem işleticisi niteliğindeki kuruluş” şeklinde değıştirilmiş ve aynı maddeye aşğıdaki fıkra eklenmiştir.

“(6) Bankanın hissedar olduğu sistem işleticisi niteliğindeki kuruluş sunduğu ödeme hizmetleri ve elektronik para ihracı ile ilgili olarak 11 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen unvan şartı, 15 inci maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları, 12 nci ve 20 nci maddeler hariç olmak üzere bu Yönetmelik hükümlerine tabidir.”

MADDE 2- Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

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

2026 YILI UZLAŞTIRMACI ASGARİ ÜCRET TARİFESİ YAYINLANDI

2026 Yılı Uzlaştırmacı Asgari Ücret Tarifesi 31.12.2025 tarih ve 33124 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

2026 YILI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU YAYINLANDI

2026 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu 31.12.2025 tarih ve 33124 1. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

2024 YILI MERKEZİ YÖNETİM KESİN HESAP KANUNU YAYINLANDI

7568 sayılı 2024 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu 31.12.2025 tarih ve 33124 2. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

İTHALATTA İLAVE GÜMRÜK VERGİSİ UYGULANMASINA İLİŞKİN KARARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KARAR (KARAR SAYISI: 10791) YAYINLANDI

İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (Karar Sayısı: 10791) 31.12.2025 tarih ve 33124 3. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

BANKNOT VE BENZERİ KIYMETLİ EVRAKA MAHSUS KÂĞITLARIN İTHALİNE İLİŞKİN TEBLİĞ (İTHALAT: 2026/10) YAYINLANDI

Banknot ve Benzeri Kıymetli Evraka Mahsus Kâğıtların İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/10) 31.12.2025 tarih ve 33124 3. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**YURT DIŞINA ÇIKIŞ HARCİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 1) YAYINLANDI**

Yurt Dışına Çıkış Harcı Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 1) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (IV) SAYILI LİSTE UYGULAMA GENEL
TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 5)
YAYINLANDI**

Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 5) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (II) SAYILI LİSTE UYGULAMA GENEL
TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 16)
YAYINLANDI**

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 56) YAYINLANDI**

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 56) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 24) YAYINLANDI

Özel İletişim Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 24) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 57)
YAYINLANDI**

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 57) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 58) YAYINLANDI

Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 58) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 59)
YAYINLANDI**

Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 59) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

DAMGA VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 71) YAYINLANDI

Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 71) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 88) YAYINLANDI

Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 88) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 89) YAYINLANDI

Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 89) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

HARÇLAR KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 98) YAYINLANDI

Harçlar Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 98) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

HARÇLAR KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 99) YAYINLANDI

Harçlar Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 99) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO:332) YAYINLANDI

Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:332) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 588) YAYINLANDI

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 588) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 509)’NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SIRA NO: 589) YAYINLANDI

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 589) 31.12.2025 tarih ve 33124 5. Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

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

**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

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

Esas No. 2024/1161
Karar No. 2025/1390
Tarihi: 05.12.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/333, 353

ÖZETİ: *Açıklanan nedenlerle Mahkemece yapılacak iş; öncelikle taraf teşkili açısından davacı şirketin iflas edip etmediğinin araştırılması, dosya kapsamında mevcut olmadığı anlaşılan B ve C blok villaların tedavülli tapu kayıt örneklerinin celp edilmesi, davacı şirkete usulüne uygun ihtarlar yapılarak davacı şirket defterlerinin ibrazının sağlanması, defterlerin ibrazı halinde defterler üzerinde mali müşavir bilirkişi marifetiyle inceleme yaptırılıp şirketin tüm faaliyeti dikkate alınarak davalının şirketi zarara uğratıp uğratmadığı konusunda rapor alınması, defterlerin ibraz edilmemesi halinde davacı şirketin aldığı 13/10/2006, 15/01/2009 ve 16/01/2009 tarihli kararlar dikkate alınarak şirketin bütün mali kayıtları getirtilip gerektiğinde bilirkişilerce yeniden inceleme yetkisi de verilerek konusunda uzman bilirkişilerden tüm inşaatın maliyet hesabı çıkartılıp kararda yer alan borçlara göre ve satış bedelleri karşılaştırılmak suretiyle davacı şirketin zarara uğrayıp uğramadığının tespit edilmesi, bu anlamda zararı ispat yükünün davacı şirkete ait olduğunun ve zarar ispatlandıktan sonra bu kez kusursuzluğunu ispat yükünün davalıya ait olduğunun gözetilmesi ile oluşacak sonuç dairesinde karar verilmesidir. Sonuç olarak, davalı vekilinin istinaf başvurusunun esastan kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının 6100 sayılı HMK'nın 353/1-a-6 maddesi gereğince kaldırılmasına karar vermek gerekmiş ve aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.*

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

Üye hakimin görüşü değerlendirildi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:

DAVACININ İDDİALARININ ÖZETİ:

Davacı vekili, davacı şirkete, davalının 11.10.2006 tarihinde 5 yıl süre ile şirket müdürü olarak atandığı, davalının şirket sözleşmesindeki bazı yetkilerinin 13.10.2006, 15.01.2009, 16.01.2009 tarihinde aldığı dört adet ortaklar kurulu kararı ile sınırlandırıldığı, daha sonra davalının şirket müdürlüğünden istifa ettiğinin öğrenildiği, yeni müdür ... 'ın 16/12/2011 tarihinde davalıya 10.08.2010 tarihinden itibaren şirketin yeni müdürü olduğunu bildiren ihtar gönderdiği, şirket adına yapılmış tüm sözleşmelerin, çek karnelerinin, banka

hesap cüzdanlarının, defterlerin, şirket işlerine ilişkin son durum bilgi ve belgelerin gönderilmesini istediği, bunun için posta havalesi ile 150,00.-TL masraf gönderdiği, ihtara davalıya 20.12.2011 tarihinde tebliğ edildiği, davalının ihtara cevap vermediği ve bugüne dek istenen bilgi ve belgelerin verilmediği, davalının istifasının hukuki değer taşımadığı, ortaklar kurulunu toplantıya çağırarak ortaklar kurulu huzuruyla istifa etmesi gerektiği, davalının taşınmaz satışlarından elde edilen paraları şirket hesabına aktarmadığı, aktarılan para var ise akıbeti hakkında bilgi verilmediği, şirkete ait Antalya Kemer ... ada ... parselde bulunan taşınmazı 250.000.-Euro bedelle 16.01.2009 tarihli ortaklar kurulu kararındaki yetki sınırını aşarak sattığı, parayı şirket hesabına aktarmadığı, satış sözleşmesinin bozulduğu ve alıcının şirket aleyhine icra takibi başlattığı, şirkete ait anılan taşınmaz alıcı - alacaklı tarafından icradan satış yoluyla 140.000,00TL'ye satın alındığı, davalının şirketin zararına sebebiyet verdiği, satış bedelinin tamamından sorumlu olduğu, davacının sözkonusu satışa ilişkin Antalya 4.Asliye Ticaret Mahkemesinin ... E. Sayısı ile menfi tespit davası açtığı, işbu davaya ilişkin masraflardan da davalının sorumlu olduğu, davalının aynı ada parselde 1 nolu bağımsız bölümü ... Euro bedelle ... isimli şahsa sattığı, bu satış bedeline istinaden şirkete 12.06.2009 tarihinde ...-Euro yatırdığı, arta kalan ...-Euro nun şirket hesaplarında görünmediği, aynı ada parselde B Blok 1 nolu bağımsız bölümü ... isimli şahsa ...- Euro bedelle sattığı, bedelin şirket hesabına aktarılmadığı, anılan taşınmazların yapımı ile şirket müdürü olarak davalının görevli olduğu, inşaatların projeye aykırı olması nedeniyle belediyeden genel ve ferdi iskanın alınamamasından kaynaklı şirket zararı bulunduğu, belirtilen zararlara ilişkin davalı aleyhine Antalya 16.İcra Müdürlüğünün ... E. Sayısı ile ilamsız icra takibine geçildiği, davalı aleyhine Antalya Cumhuriyet Başsavcılığına ... hazırlık numarası ile suç duyurusunda bulunulduğu, davalının ortaklar kurulu kararlarında belirtilen yetkileri aşarak satış yaptığı, elde edilen paraları şirkete teslim etmediği, alınan kararlara uygun olarak ödemeleri yapmadığı, şirket yetkilisi sıfatıyla kendisinin sorumlu olduğu, inşaatları yeterince denetlemediği, eksik işlerden ve zararlardan sorumlu olduğu, satışlardan elde edilen paraların yine inşaatta kullanıldığı yönündeki davalı savunmasının ihtarname ile istenen bilgi, belge ve hesapları vermediği için geçersiz olduğu, şirket müdürünün yetkilerini aşarak yaptığı iş ve harcamalardan davacının sorumlu olmadığı, fazlaya ilişkin haklar saklı kalmak üzere itirazın iptaline, takibin devamına ve %20 kötüniet tazminatına hükmedilmesine karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

DAVALININ SAVUNMALARININ ÖZETİ:

Davalı vekili, şirket müdürüne karşı dava veya icra açmak için ortaklar kurulu kararının gerektiği, davaya 6762 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı, genel kurul kararından sonra dahi davayı açma yetkisinin yönetici olmayan ortağa ait olduğu, dava ehliyetinin dava şartı olduğu, zamanaşımı defi ileri sürdüğü, satışlar 12.06.2009 tarihinde yapıldığından 2 yıllık zamanaşımı süre-

sinin dolduğu, davalının Antalya 11.Noterliğinin 11.01.2010 tarihli ihtarıyla şirket müdürlüğünden istifa ettiği, yazının şirkete ve Ticaret Siciline gönderildiği, davacının çektiği ihtarın zamanaşımı süresini aşmaya çalışmak olduğu, yazıda zarardan bahsedilmediğinden zamanaşımının kesilmediği, davalının 11.10.2006 tarihinde şirket müdürü atandığı, 13.10.2006 tarihli ortaklar kurulu kararı ile şirkete alt taşınmazlar üzerinde işlem yapmaya yetkili kılındığı, bu yetkiyi kullanarak davaya konu işlemleri gerçekleştirdiği, yetki sınırlandırılması değil görevlendirme olduğu, defterlerin zaten davacıda olduğu, şirketin 2 ortaklıktan oluştuğu, Ortakların şirket müdürü ... ile ... İth. İhr. İnş. Tic. Ltd. Şti. olduğu, firmaların grup şirket olduğu,... isimli kişinin şirkete halen borcu olduğu ancak şirket aleyhine açtığı icra takibini bazı tebligat hileleriyle kesinleştirdiği, bunun davacı ile o kişi arasındaki alacak verecek ilişkisi olduğu, bu satışın tarihinin 30.11.2008 olduğu, bu tarihten sonra alınan karara aykırı olduğunun iddia edildiği, şirket müdürleri aleyhine sorumluluk davası açılabilmesi için bu kişilerin fiilleri sonucu bir zararın oluşmasının gerektiği, ... isimli kişiden 40.000.-Euro alacak kaldıysa bunun o kişiden istenmesi gerektiği, 6762 Sayılı Kanun m.336/1 (c) gereği müdürlerin şirket adına yaptıkları sözleşmelerden şahsen sorumlu olmayacağı, davalının avukat olduğu, ihtiyati tedbiri gerektiren bir durum olmadığı, davacının esasa ilişkin haklılığını ispatlaması gerektiğini belirterek, davanın reddini istemiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ:

İlk derece mahkemesince yapılan yargılama sonunda; "...Hükme esas alınan 26/05/2016 tarihli bilirkişi raporunda, D Blok için de projeye uygun hale getirme bedeli hesaplanmış ise de, D blok dava konusu olmadığı için bu blok için bilirkişi tarafından hesaplanan projeye uygun hale getirme bedelinin mahsup edilmesi gerektiği, bu nedenle; A+C blok 65.222,00.-TL, B blok 64.232,00.-TL/2 = 32.116,00.-TL olmak üzere toplam projeye uygun hale getirme bedelinin 97.338,00.-TL olacağı, takip tarihi itibarıyla projeye uygun hale getirme bedeli olarak 24.500.-EURO'nun talep edildiği, takip tarihindeki kurun 2.2697.-TL olduğu, bu durumda 24.500.-EURO X 2.2697 = 55.607,65.-TL'ye tekabül ettiği, taleple bağlı kalınarak projeye uygun hale getirme bedelinin 24.500.-EURO olduğu kabul edilmiştir. İcra İnkâr tazminatı açısından ise; 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunun 67/2 maddesi uyarınca İcra inkar tazminatına hükmedilmesi için öncelikle usulüne uygun olarak geçerli bir icra takibinin yapılması, borçlunun süresi içerisinde ödeme emrine itiraz etmesi, itirazın iptali davasının 1 yıllık süre içerisinde açılması ve borçlunun haksızlığına karar verilmesi gerekir. Dosya kapsamında geçerli bir icra takibinin bulunduğu, 7 günlük itiraz süresi içerisinde davalının ödeme emrine itiraz etmiş olduğu ve yine itirazın iptali davasının 1 yıllık hak düşürücü süre içerisinde açılmıştır. Borçlunun haksızlığından kasıt ise alacak miktarının likit yani belirlenebilir olmasıdır. Borçlu şayet alacak miktarını belirlemek için bütün unsurları biliyor ise alacak likit sayılır. Ayrıca borçlunun icra takibine kötü niyetle itiraz etmesi şartı ka-

nunda aranmamıştır. Somut davada alacağın taşınmaz satışından kaynaklandığı ve satış bedelinin sözleşme gereğince belirli olması dikkate alınarak alacağın likit olduğu kanaatine varılmakla icra inkar tazminatı talebinin kabulüne, takip tarihi 05/07/2012 tarihinden önce olduğundan, uygulanması gereken oranın %40 olduğu, ancak davacının talebi ile bağlı kalınarak %20 oranında icra inkar tazminatının davalıdan tahsiline, alacağın reddedilen kısmı yönünden ise faiz alacağına ilişkin olarak davacının talebi kısmen reddedilmiş olup, söz konusu miktarın takibe konulmasında alacaklının kötü niyetli olarak hareket ettiği anlamına gelmeyeceği gibi aksi durum davalı tarafça da ispat edilemediğinden davalı lehine kötü niyet tazminatına takdir edilmeyerek aşağıdaki şekilde hüküm kurmak gerekmiştir. ..." şeklinde karar verilmiştir.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ:

Karara karşı, davacı vekili istinaf başvurusunda bulunmuştur.

Davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; Davanın kabul edilen kısmı üzerinden, müvekkili lehine hükmolunan vekalet ücretinin hatalı ve eksik hesaplandığını, müvekkili lehine takdir edilen %20 icra inkar tazminatı hesaplanırken de ilk derece mahkemesince icra takip tarihindeki kur üzerinden hesaplama yapıldığını, iş bu davada 2012 tarihinde açılmakla birlikte dosyanın 10 yıl sonra karara çıktığını, piyasa şartları, paranın satın alma gücü ve diğer birçok ekonomik değerler bu hesaplamalar yapılırken gözetimelememesinin hatalı olduğunu istinaf nedenleri olarak ileri sürmüştür.

Davalı vekili istinaf dilekçesinde özetle; ilk derece mahkemesince kabul edilen ve eski limited şirket müdürü olan müvekkili aleyhine şirketi zarara uğrattığı iddiasıyla açılan itirazın iptali davasının hukuki dayanaktan yoksun olduğunu, olaya uygulanması gereken mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (e-TTK) uyarınca sorumluluk davasının denetçiler tarafından açılması gerektiğini, ancak davanın şirket müdürü ... tarafından açıldığını, bu durumun dava şartı olan aktif husumet eksikliğine yol açtığını, davacı şirketin ortak sayısının 20'den az olması nedeniyle yetkili olmayan diğer tüzel kişi ... Ltd. Şti. isimli ortağın denetçi sıfatına haiz olduğunu, denetçi sıfatını haiz ... Ltd. Şti.'yi temsil eden ...'in kendi menfaatine ve şirket ortaklarının bilgisi dışında hareket ederek sorumluluk davası açılması yönünde oy kullandığını, bu nedenle davanın açılmasına ilişkin olarak alınan davacı şirket genel kurul kararının yok hükmünde olduğunu, ilk derece mahkemesinin bu eksikliği gidermek için verdiği kesin süreye rağmen gereğinin yapılmadığını ancak mahkemenin bu ara kararından dönerek itirazlarını dikkate almadığını, bunun usul ve yasaya aykırı olduğunu, iddia edilen zararlandırıcı fiillerin 2009 yılında yapıldığı dikkate alındığında e-TTK'daki iki yıllık zamanaşımı süresinin dolduğunu, esasa yönelik olarak ise Mahkemece yapılan hesaplamaların hatalı olduğunu, davacı şirketin tek faaliyet konusunun sadece ...'da yapılan 4 adet villa inşaatına ilişkin olduğunu, zaten bu amaçla kurulan bir şirket olduğunu, özellikle şirket için kâr sağlayan KVI şirketine yapılan D blok villa satışının zarar hesabına dahil edilmeyerek

haksız bir zarar tablosu oluşturulduğunu, A blok nolu villaya ilişkin ... ile ilgili alacak iddialarının karşılıklı takas ve ibra ile çözülmesine rağmen mahkemenin gerekçesiz bir şekilde bu bedelden müvekkilini sorumlu tuttuğunu, ... ve ...'ya yapılan B ve C blok villa satışlarının da karşılıksız devir olmayıp takas işlemi olduğunu, davacı şirket genel kurul kararları ile kendisine verilen yetki çerçevesinde satışların yapıldığını, elde edilen satış paralarının yine kararlara uygun şekilde villa inşaatlarına harcadığını, borçların ödendiğini ve avans veren ortağa yapılan ödemede kullanıldığını, tüm bunların şirketin ticari defterlerinde kayıtlı olduğunu, defterlerin mali müşavir ... Ofisinde tutulduğunu, kendisinin istifa ile yönetimden ayrıldıktan sonra defterlerin akıbeti hakkında bilgisinin bulunmadığını, mali müşavirin tanık beyanından anlaşılabacağı üzere defterlerin ...'e teslim edildiğini, defterlerin davacı tarafta olup bilinçli şekilde dosyaya ibraz edilmediğini, projeye aykırılık sebebiyle zarar talebinde bulunulmuş işe de yapılan inşaat için kullanım izin belgesi yani ruhsat alındığına göre ve yapılan bir masraf bulunmadığına göre zararın da olmadığını, sorumluluk için aranan zarar, kusur ve illiyet bağının ispatlanamadığını, hesaplanan 18 milyon TL borcun fahiş olduğunu ve alacağın likit olmaması nedeniyle icra inkar tazminatına hükmedilmemesinin gerektiğini, döviz üzerinden talepte bulunulmasının da yasal dayanaktan yoksun olduğunu, kabule göre reddedilen dava değeri üzerinden hesaplanan vekalet ücretinin karar tarihindeki kur esas alınarak hesaplanmasının gerektiğini, davacı şirketin iflasına ilişkin açılmış ve red kararı verilmesi dosyanın henüz kesinleşmediğini, bu anlamda iflas etmiş olması halinde taraf teşkilinin sağlanmasının gerektiğini belirterek, yerel mahkeme kararının usul ve esas yönünden hukuka aykırı olduğunu istinaf nedenleri olarak ileri sürmüştür.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ ve GEREKÇE:

Dava, davacı limited şirketin eski müdürünün sorumluluğuna dayalı tazminat istemiyle başlatılan ilamsız takipte vaki itirazın iptali istemine ilişkindir.

Mahkemece yukarıda yazılı gerekçe ile davanın kısmen kabulüne karar verilmiştir.

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

6102 sayılı TTK'nın 644. maddesi atfı ile limited şirketlerde de uygulanan TTK'nın 553. maddesinde; "Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini (Ek ibare: 26/06/2012-6335 S.K./28.md.) kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.", aynı Yasa'nın 555. maddesinde; "(1) Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Pay sahipleri tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilirler." hükümleri düzenlenmiştir.

Takip ve dava tarihinde yürürlükte bulunan 6102 sayılı TTK hükümleri doğrultusunda şirket tarafından açılan eldeki davada sorumluluk davasının açılması için gerekli olan ortaklar kurulu kararının mevcut olduğu, bu kararda davacı şirket ortakları olan ... şirketi ile ...'un oy birliği ile karar alarak dava açılması yönünde oy kullandıkları, bir şirketin başka bir şirketin ortağı olarak yaptığı iş ve işlemlerde yetkili müdür marifetiyle temsil olunmasında usul ve yasaya aykırı bir durumun bulunmadığı, bu nedenle eldeki davada dava şartlarının sağlanmış olduğu, diğer taraftan Mahkemenin zamanaşımı süresinin geçmediğine yönelik tespitlerinin de TTK'nın 560. maddesine ve dosya kapsamına uygun düştüğü görülmekle davalı vekilinin bu yönlerle ilişkin istinaf sebepleri haklı bulunmamıştır.

Dosya kapsamından davacı şirketin 11/06/2006 tarihinde dava dışı ... Limited Şirketi (%15 hisse) ile ... (%85 hisse) ortaklığında kurulduğu, akabinde oybirliği ile alınan ortaklar kurulu kararına binaen 11/10/2006 tarihinden itibaren 5 yıl süreyle davalı ...'ın şirketi temsile yetkili kılındığı, davalının şirket müdürlüğünün 2010 yılında istifa ile sona erdiği, 10/08/2010 tarihli ortaklar kurulu kararında istifanın kabul edildiği belirtilerek bu tarihten itibaren şirket müdürlüğüne oy birliği ile ...'un atandığı, davalının aynı zamanda şirket ortağı olan ... Ltd şirketinin de yetkili müdürü olup bu şirketteki müdürlük sıfatının da aynı tarihte sona erdiği, adı geçen şirketi temsil etmek üzere ...'in yetkili müdür seçildiği görülmektedir.

Davacı şirket kurulduktan sonra 13/10/2006, 15/01/2009 ve 16/01/2009 tarihli ortaklar kurulu kararları ile şirketin Antalya ili Kemer ilçesi ... Belediyesi sınırları içerisinde yer alan .. ada ... ve ... nolu parselleri satın alması, üzerine dört adet villa inşaatı yapması ve bu villaların satılması konusunda kararlar alındığı, bu kararlarda satışların ne şekilde yapılacağı ve satış bedellerinin ne şekilde harcanacağını ayrıntılarına yer verildiği görülmektedir.

Davacı şirket tarafından A, B, C ve D blok şeklinde isimlendirilen 4 adet villa inşaatının tamamlandığı, yapı kullanım izin belgelerinin alındığı ve bu villaların satışlarının yapıldığı ihtilafsızdır.

Davacı şirket tarafından takibe dayanak yapılan iddia konusu zarar kalemleri; A, B ve C blok villalarının satışından elde edilen ve şirketin banka hesaplarına aktarılmayan satış bedelleri ile projeye aykırı yapılan inşaatlar sebebiyle inşaatın projeye uygun hale getirilmesi için katlanılacak masraf tutarından oluşmaktadır.

Öncelikle şirketin tek faaliyet konusunun adı geçen 4 adet villa inşaatına ilişkin olması, alınan kararlarda elde edilen satış bedellerinin şirketin borçlarının ödenmesinde, avans veren ortaklara bundan kaynaklı oluşan borcun ödenmesinde ve inşaatların yapımı için harcanmasında kullanılmasına şeklinde kararlar alınması, bu haliyle şirket müdürünün sorumluluğunu araştırırken topye-kün tüm inşaat faaliyetinden kaynaklı bir zarar doğup doğmadığının tespit edilmesinin gerekmesi karşısında, takip konusu edilen üç villa dışında D blok

villanın da hesaplamada dikkate alınması gerekirken bu villanın saf dışı bırakılması hatalı bulunmuştur.

Zararın varlığını ispat yükü şirkete, yeni yasada kabul edilen kusur karanesine göre kusursuzluğunu ispat yükü şirket yetkilisine aittir. Aynı şekilde davacı şirketin adı geçen ortaklar kurulu kararları dikkate alındığında zarar iddiasını satış bedellerinin şirket banka hesaplarına girmemiş olmasına dayandırması zararın varlığını kabul etmek için yeterli değildir. Bu konuda davacı şirketin ticari defterleri incelenmeli ve yapılan tüm inşaat faaliyetine göre şirketin zarara uğrayıp uğramadığı tespit edilmelidir. Şirketin ticari defterlerini muhafaza eden mali müşavir ..., tanık sıfatıyla verdiği beyanda, davalının istifasından sonraki süreçte şirket defterlerini almak için ofise gelen davacı şirket ortağı ... Ltd Şti yetkilisi ...'e defterleri teslim ettiğini belirtmiştir. Teslim maddi bir olgu olup tanık beyanı ile ispatı mümkündür. Adı geçen ve dosyanın tarafları ile ilgisi bulunmayan tanığın beyanına itibar edilerek defterlerin davacı uhdesine geçtiği kabul edilmek suretiyle bu konuda defterlerin sunulması için davacı tarafa ihtaratlı kesin süre verilmesi gerekirken defterlerin sunulmamasından davalının sorumlu tutulması ve ispat yükünü yerine getiremediğinin kabul edilmesi hatalı olmuştur.

A blok villa inşaatının satışına ilişkin zarar iddiası konusunda yapılan incelemede, bu taşınmazın satılması konusunda ... isimli kişi ile davacı şirket arasında 30/11/2008 tarihli adi yazılı sözleşmenin imzalandığı, ... Euro satış bedelinin belirlendiği ve bu bedelin ödenme tarih ve tutarlarına ayrıca yer verildiği, ancak bu satışın gerçekleşmediği, bu hususun dava dilekçesinde de kabul edildiği, taraflar arasında yapılan 06/11/2009 tarihli ek sözleşme ile ... Ltd şirketine ait Antalya ili ... ilçesi ... Mahallesinde bulunan ... ada, 2 parselde kayıtlı 19 nolu taşınmazın ...'un göstereceği üçüncü kişiye devri konusunda tarafların anlaştıkları, adı geçen taşınmazın alıcı ... adına ...'a tapuda devrinin yapıldığı, sonrasında 24/12/2009 tarihli ibraname ile ...'un 30/11/2008 tarihli sözleşme sebebiyle davacıyı ibra ettiği, ancak buna rağmen 30/11/2008 tarihli sözleşme gereği davacı şirketten alacağı olduğundan bahisle ... tarafından davacı şirket aleyhine Antalya 11. İcra Müdürlüğünün ... Esas dosyası ile icra takibine girildiği, A blok villanın bu dosyada haczedilerek alacağına mahsuben 140.000,00 TL bedelle ... adına tescil edildiği, davacı şirketin tüm bu süreçten bahsederek ...'e bir başka taşınmazın devredildiği ve ... tarafından davacı şirketin ibra edildiği buna rağmen başlatılan takibin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle ... aleyhine adı geçen icra takip dosyasından ötürü menfi tespit davası açıldığı, Antalya 1. Tüketici Mahkemesinde görülen dava neticesinde 07/10/2020 tarih ... Esas ... karar sayılı ilam ile davacı şirketin davasının kabul edilerek adı geçen takip sebebiyle davacının ...'e borçlu olmadığının tespitine karar verildiği, kararın Yargıtay incelemesinden geçerek onanmakla kesinleştiği görülmektedir.

Hal böyle olunca A blok villanın iadesi konusunda davacı şirketin muhatapı ... olup, bu villanın kaybedildiği ve değerinin ... Euro olduğu ileri sürülerek

davalıdan zarar talebinde bulunulması mümkün değil iken ve davacının ... Euro'nun davalı tarafça tahsil edildiği yönünde ileri sürdüğü bir iddiası yok iken, Mahkemenin yanılığlı değerlendirme ile bu taşınmazın bedelinin davalı uhdesine geçtiği, aksinin ispat edilemediği şeklindeki gerekçeyle davalıyı sorumlu tutması isabetsiz bulunmuştur.

İnşaatın projeye aykırı yapılması sebebiyle projeye uygun hale getirilmesi için katlanılacak masraftan kaynaklı zarar talebinin değerlendirilmesinde; dosyada mevcut Kemer Belediyesinden gelen yazı cevabına göre inşaatın yapı kullanım izninin alındığı, bu hususun talimat yoluyla alınan 26/05/2016 tarihli bilirkişi raporunda da belirtildiği, rapora göre inşaat 05.05.2006 tarih ve ... nolu Yapı Ruhsatı alınarak başlandığı ve 15.03.2007 tarihinde tamamlanarak yapı kullanma izninin alınmış olduğu, bu nedenle yapı kullanma izni alınan ve satışları yapılan taşınmazın projeye uygun hale getirilmesi için katlanıldığı belirtilen ispatlanmış herhangi bir zarar iddiasının bulunmaması karşısında davalının adı geçen zarar kaleminden sorumlu tutulması hatalı olmuştur.

... tarafından davacı şirket aleyhine Antalya 2. Asliye Ticaret Mahkemesinin ... Esas sayılı dosyasında iflas davası açıldığı, davanın hak düşürücü süre nedeniyle reddedildiği, istinaf başvurusu sonucu Antalya BAM 11. Hukuk Dairesi'nin 02/03/2021 tarih ... Esas, ... Karar sayılı ilamı ile istinaf başvurusunun Yargıtay temyiz yolu açık olmak üzere reddedildiği, kararın kesinleşip kesinleşmediğinin belirsiz olduğu görülmektedir.

Açıklanan nedenlerle Mahkemece yapılacak iş; öncelikle taraf teşkili açısından davacı şirketin iflas edip etmediğinin araştırılması, dosya kapsamında mevcut olmadığı anlaşılan B ve C blok villaların tedavüllü tapu kayıt örneklerinin celp edilmesi, davacı şirkete usulüne uygun ihtarlar yapılarak davacı şirket defterlerinin ibrazının sağlanması, defterlerin ibrazı halinde defterler üzerinde mali müşavir bilirkişi marifetiyle inceleme yaptırılıp şirketin tüm faaliyeti dikkate alınarak davalının şirketi zarara uğratıp uğratmadığı konusunda rapor alınması, defterlerin ibraz edilmemesi halinde davacı şirketin aldığı 13/10/2006, 15/01/2009 ve 16/01/2009 tarihli kararlar dikkate alınarak şirketin bütün mali kayıtları getirtilip gerektiğinde bilirkişilerce yeniden inceleme yetkisi de verilerek konusunda uzman bilirkişilerden tüm inşaatın maliyet hesabı çıkartılıp kararda yer alan borçlara göre ve satış bedelleri karşılaştırılmak suretiyle davacı şirketin zarara uğrayıp uğramadığının tespit edilmesi, bu anlamda zararı ispat yükünün davacı şirkete ait olduğunun ve zarar ispatlandıktan sonra bu kez kusursuzluğunu ispat yükünün davalıya ait olduğunun gözetilmesi ile oluşacak sonuç dairesinde karar verilmesidir.

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

HÜKÜM:Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

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

2-6100 sayılı HMK'nın 353/1-a-6 maddesi gereğince ANTALYA 3. ASLİYE TİCARET MAHKEMESİ'nin 21/06/2022 tarih ve ... Esas ... Karar sayılı kararının KALDIRILMASINA,

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

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

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

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

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

8-Kararın ilk derece mahkemesince taraflara TEBLİĞİNE,

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

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

Esas No. 2025/890
Karar No. 2025/1400
Tarihi: 08.12.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/353, 355, 359

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

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

Üye hakimin görüşü değerlendirildi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:**DAVACININ İDDİALARININ ÖZETİ:**

Davacı vekili, işbu dosyası kapsamında, uyuşmazlığa konu ... Ticaret Limited Şirketi'nin şirket hisseleri üzerine mahkemece ihtiyati tedbir kararı konulduğunu, tedbir kararının verilmesinden sonra davalının, şirket üzerinde fiili tasarruf imkanını kaybettiğini, bu nedenle müvekkilini anlaşılmaya zorlamak amacıyla tehdit etmeye başladığını, davalının, "Benimle anlaşmazsan şirketin çeklerini keseceğim, şirketi borçlandıracağım" şeklinde tehditlerde bulunduğunu, şirket adına çek düzenleyip piyasaya sürmeye başladığını, davalının bu eylemlerinin, şirketin mali yapısını ve itibarını doğrudan zarara uğratma riski taşıdığı gibi, davanın konusunu da tamamen işlevsiz hale getireceğini, davalının halen şirket müdürü sıfatını kullanarak işlem yapmaya devam ettiğini, bu sıfatla üçüncü kişilerle şirketi borçlandırabilecek durumda olduğunu belirterek, davalının şirket müdürü sıfatıyla şirket adına işlem yapmasının ihtiyaten kısıtlanmasına, şayet bu talepleri mahkemece yerinde görülmezse şirkete, davalının kötüye kullanımlarını engellemek amacıyla bağımsız bir temsilci/kayyım atanmasına, yargılama giderleri ve vekalet ücretinin davalı üzerine bırakılmasına karar verilmesini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ:

İlk derece mahkemesince yapılan yargılama sonunda; "...Eldeki davanın korkutma gabin nedeniyle pay devrinin iptali ve tazminat davası olduğu, davacı vekilinin talep dilekçesinde davalı şirket müdürünün işlem yapmasının ihtiyaten kısıtlanmasına, kısıtlanması kabul görmezse kayyım atanmasının talep edildiği, bu talepler bakımından değerlendirildiğinde uyuşmazlık konusu olmadığı, ihtiyati tedbir kararının uyuşmazlık konusu hakkında verilebileceği, eldeki dava yöneticinin azline ilişkin olmadığı, yöneticinin azline ilişkin açılmış bir dava olmadığı, pay devrinin iptaline ilişkin davada şirket müdürünün görevinin kısıtlanması ya da şirkete kayyım ataması talep edilemeyeceği, kayyım atanması için kanunda aranan şartlar da oluşmadığından davacı vekilinin taleplerinin reddine ..." şeklinde karar verilmiştir.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ:

Karara karşı, davacı vekili istinaf başvurusunda bulunmuştur.

Davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; tedbir kararı verilmesinden sonra davalının şirket üzerinde fiili tasarruf imkanını kaybettiğini, bu nedenle müvekkilini anlaşılmaya zorlamak amacıyla tehdit etmeye başladığını, davalının benimle anlaşmazsan şirketin çeklerini keseceğini, şirketi borçlandıracağım şeklinde tehditlerde bulunduğunu, davalının bu eylemlerinin şirketin mali yapısını ve itibarını doğrudan zarara uğratma riski taşıdığı gibi davanın konusunu da tamamen işlevsiz hale getireceğini, davalının halen şirket müdürü olarak işlem yapmaya devam etmesi nedeniyle 3.kişilere şirketi borçlandırabilecek durumda olduğunu, bu nedenle tedbir kararıyla işlem yapmasının kısıtlanması-

na karar verilmesi gerektiğini, bu talepleri uygun görülmezse müvekkilinin mali haklarının korunabilmesi ve şirketin zarar görmemesi için şirkete bağımsız bir temsilci atanmasının zorunlu olduğunu istinaf nedenleri olarak ileri sürmüştür.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ ve GEREKÇE:

İstinafa konu ara karar, ihtiyati tedbir talebinin reddine ilişkin 03/10/2025 tarihli karardır.

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

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

HÜKÜM:Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

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

2-492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınması gerekli 615,40 TL mak-tu istinaf karar harcı peşin olarak yatırıldığından yeniden alınmasına yer olmadığına,

3-Davacının istinaf başvurusu nedeniyle yaptığı yargılama masraflarının kendi üzerinde BIRAKILMASINA,

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

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

6-Kararın ilk derece mahkemesi tarafından taraflara TEBLİĞİNE,

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

**GAZİANTEP BÖLGE
ADLİYE MAHKEMESİ**

11. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2024/1212
Karar No. 2025/1912
Tarihi: 24.12.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/353

ÖZETİ: *Mahkemece davacı vekilinin beyan dilekçesi ekinde sunduğu .. beyannamesi eklenmek suretiyle . . Müdürlüğü'nden söz konusu beyanname ile yapılan ihracat işleminin teyidi ile .. vergi numaralı . . Ticaret Limited Şirketi tarafından .. yapılan başkaca ihracat işlemi varsa araştırılarak gümrük beyannamelerinin bir örneklerinin gönderilmesinin istenilmesi, ayrıca gümrük beyannamesinde yazılan . ve .. numaralı sağlık sertifikalarının ve .. müdürlüğünce bildirilecek başkaca .. beyannamelerindeki sağlık sertifika numaralarının davalı tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin . .. ve . Bakanlığında sorularak eğer davalı tarafından düzenlenmiş ise davacının imzalamış olduğu ... tarihli taahhütname hükümleri de değerlendirilmek suretiyle davacının tazminat ve cezai şart taleplerinin tespiti için konusunda uzman bir bilirkişi kurulundan bilirkişi raporu alınılarak varılacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ve yanılığlı gerekçe ile yazılı şekilde karar verilmesi doğru görülmemiştir. Bu itibarla, mahkemece yukarıda anılan hususlara ilişkin deliller toplanmadan, inceleme ve değerlendirme yapılmadan karar verilmesi nedeniyle davacı vekilinin istinaf isteminin kabulüne, HMK'nın 353/1-a/6. maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına, davanın yeniden görülmesi için mahal mahkemesine gönderilmesine karar vermek gerekmiştir.*

İlk derece mahkemesince verilen karara karşı davacı vekilince istinaf kanun yoluna başvurulmuş olmakla dosya incelendi, gereği düşünüldü;

DAVA: Davacı vekili dava dilekçesinde özetle, .. ülkesine .. et ihracatı yapan davacı şirketin, yapılacak ihracatta, yalnızca .. makamlarının lisans verdiği besi çiftliklerinden yapılmasına müsaade edilmesi nedeniyle davalı da dahil olmak üzere .. birçok besiciye lisans aldığını, lisans işlemleri için yapılan birçok masrafın davacı şirketçe karşılandığını, davalının .. Ülkesine yapılacak ihracatta tek yetkilinin davacı şirket olduğunu belirterek davacı lehine Noterliğinin ..tarihli taahhütnamesini düzenlediğini, söz konusu taahhütname ile faaliyet konusu ürünlerle ilgili .. ülkesine yapılacak ihracatlarda ve satışlarda tek yetkilinin davacı firma olduğunu, .. ülkesinde faaliyet gösteren herhangi bir firmaya ya da şahsa, buna aracılık edecek herhangi bir şahsa ya da şirkete satış yapmayacağını, aksine halde satışı yapılan ürün bedeli ile davacı şirketin zararını gidermeyi taahhüt ettiğini, ancak davalının söz konusu taahhüde rağmen, .. ülkesinde faaliyet gösteren ... Şirketine satış yaptığını, taahhüde aykırılığı gizlemek adına da satışta .. alıcının ..'de kurduğu'ni aracı şirket olarak kul-

landığını, bu hususun gümrük kayıtları ile sabit olduğunu, zira .. ülkesine yapılan/yapılacak ihracatlar için istenilen helal sertifikasında davalı şirketin isminin yer aldığını, davalının taahhüde aykırı davranışları nedeniyle davalıya... Noterliğinin.. tarihli ihtarnamesinin gönderildiğini, davalının şifahen bir daha böyle bir aykırılık yapmayacağını beyan ettiğini, bunun üzerine davacı şirketçe mal alımına ilişkin davalıya .. TL gönderildiğini, ancak davalının yine davacı şirkette ürün vermediği gibi .. ülkesine ihracat yapan başka firmalara ürün göndermeye devam ettiğini, davacının ödediği .. TL'yi de .. ay sonra iade ettiğini, davalının taahhüde aykırı davranması nedeniyle davacının .. ülkesine yapmayı taahhüt ettiği ihracatın bir kısmını yapamadığını, bu nedenle zarara uğradığını ileri sürerek fazlaya ilişkin hakları saklı kalmak kaydıyla .. TL maddi tazminat ile taahhüt gereğince .. TL cezai şart olmak üzere .. TL'nin dava tarihinden itibaren işleyecek avans faizi ile birlikte davalıdan tahsiline karar verilmesini talep etmiştir.

CEVAP: Davalı vekili cevap dilekçesinde özetle, davalı şirket ile davacı şirket arasında yapılan anlaşma ile bir münhasır bölge uygulaması kararlaştırıldığını, bu kapsamda davacının bağlı olduğu Grubunun ..'deki iştiraki . . . ile davacı şirket arasında davacı şirket ürünlerinin ..'de ..'ya satışı için..tarihlerini kapsayan üç ay geçerli bir çerçeve satış sözleşmesi akdedildiğini, akabinde sözleşme kapsamındaki satışların &..'in .. iştiraki olan davacı tarafından yürütüleceği konusunda tarafların aralarında anlaştıklarını, bu kapsamda davalı, ..'e yapılacak satışlar için davacıya münhasır dağıtım hakkı tanıyan .. Noterliğinin .. tarihli taahhütnamesini imzaladığını, bunun üzerine davacı şirketin içinde bulunduğu.. şirketler grubunun ..'deki iştiraki olan ..'ya bir miktar ürün satıldığını, ancak yapılan bu satışlara ilişkin olarak davalı şirketin halen davacı şirketten tahsil edemediği yaklaşık .. USD alacağı bulunduğunu, davacı, davalı şirketten ürün satın almayı taahhüt etmiş olmasına rağmen uzun süre ürün satın almadığını, davalı şirketin .. içerisinde yapmış olduğu satışlara müdahale etmeye çalıştığını, bunun üzerine davalı şirketin'nin .. tarihli ve .. tarihli ihtarnameleri ile davacı şirketin söz konusu uygulamalarının hukuka aykırı olduğunu, taahhütnamenin ihlal edilmediğini ve söz konusu taahhütnamenin .. sayılı . . Hakkında Kanun'a aykırı ve geçersiz olduğunu belirterek taahhütnameden döndüğünü davacıya ihbar ettiğini, sonrasında davacı şirketin, davalı şirket ile sözlü olarak iletişime geçerek göndermiş olduğu ihtarnamedeki taleplerinden vazgeçtiğini, hatta tekrar davalı şirketten ürün satın almak istediklerini belirttiğini, bunun üzerine, davacı şirkete, halen yüksek tutarda borcu olduğu (o tarihte .. USD) ve bu parayı ödemediği takdirde ticari ilişkiye devam edilemeyeceğinin hatırlatıldığını, davacının bunun üzerine .. tarihinde, daha önce de ödemelerin bir kısmının yapıldığı'ya ait banka hesabı üzerinden davacıya .. USD gönderdiğini, davacı borcunun bir kısmını ödemiş olduğu için davalının davacının yeniden ticaret yapma talebine olumlu yaklaştığını, davacının davalı şirketten .. TL değerinde kuzu karkas eti sipariş ederek davalı şir-

kete avans olarak .. TL gönderdiğini, davalı şirketin de bu ürünlerin yalnız avans olarak gönderilen .. TL'ye karşılık gelen miktarının kesimini gerçekleştirdiğini, davacı şirketle ürünlerin kesiminden önce peşin ödeme olarak anlaşmış olmasına rağmen kalan .. TL'yi ödemediğini, ürünlerin kesildikten sonra elde kalmaması için davalı şirketin kalan kısmın kesimini gerçekleştirmediğini, davacı şirketin göndermiş olduğu ..

TL'yi de kendisine iade ettiğini, kesilen bu ürünleri de bozulmamaları için üçüncü kişilere satmak zorunda kaldığını, davacı şirketin dava dilekçesinin ekinde yer alan ve lisans diye açıkladığı belgelerin alelade ithalat izinleri olup, her başvurana verildiğini, davacı şirketin iddia ettiği gibi yüksek masraflar tutmadığını, davacı şirketin, davalı şirketin taahhünameyi ihlal ettiğini iddia ettiği olayın ise, bir .. olan ... Limited Şirketi'ne (.) yapılan satışlar olduğunu, davalı şirket ile .. arasında davalı şirket ürünlerinin ..'de yeniden satışı amacıyla satış protokolü akdedildiğini, .. bir .. şirketi olup davalı şirket ile arasındaki sözleşme kapsamında ürünleri .. içerisinde satmakla mükellef olduğunu, davacı şirketin iddiasının ..'ın bu yükümlülüğe uymayarak ürünleri ..'e ihraç ettiği yönünde olduğunu, davalı şirketin bu konu hakkında bir bilgisi olmayıp ürünlerin .. tarafından kime nereye yeniden satıldığını bilmediğini, aleyhe kabul anlamına gelmemek kaydıyla, dava dışı ..'ın davalı şirketten satın almış olduğu ürünleri, davalı şirket ile arasındaki protokole aykırı davranmak suretiyle yurtdışına ihraç etmiş olması ihtimalinde, davalı şirketin bundan dolayı sorumlu tutulamayacağını, ceza koşulunun talep edilmesi için borçlunun borca aykırılıkta kusurlu olması gerektiğini, süresiz düzenlenen tek taraflı taahhünamenin, taraflar arasında yapılan sözleşmeye aykırı ve geçersiz olduğundan davacı şirketin sözleşme süresinin bitimi olan .. sonrası için münhasırlık hakkına dayalı olarak talepte bulunamayacağını, taahhünamenin süre yönünden geçersiz olduğu konusundaki savunmaları reddedilse dahi, davalı şirket .. tarihinde taahhünameden döndüğünü, Mahkemece münhasırlık hakkının varlığına ve davalı şirket tarafından ihlal edildiğine karar verilmesi durumunda, bu tarihten sonraki satışların maddi zarar ve cezai şart hesabında dikkate alınmaması gerektiğini savunarak davanın reddini istemiştir.

KARAR: Mahkemece, davacının ticari defterleri incelenmek suretiyle aldırılan bilirkişi raporunda davacının davalıya sözleşme gereği .. TL teminat ödemesi yaptığı, uyuşmazlık nedeniyle davalı tarafın bu teminatı .. tarihinde geri iade ettiği, taraflar arasında başkaca ticari ilişki olmadığının tespit edildiği, davalının ticari defterleri incelenmek suretiyle aldırılan bilirkişi raporunda davalının defterlerinin sahibi lehine delil vasfını haiz olduğu, davalının incelenen.. yılları ticari defterlerinde davalı ile davacı arasında herhangi bir münasebet kaydının olmadığı, davacının davalıya banka havalesiyle gönderdiği dava konusu .. TL tutarın .. tarihinde dava dışı'nin cari hesabına mahsuben tahsil edildiği ve bu tutarın davacıya iade edilerek .. tarih .. yevmiye numarasıyla dava dışınin cari hesabından çıkarıldığı kaydı olduğunun tespit edil-

diği, davalı tarafça .. yapılacak ihracatta tek yetkilinin davacı olacağı hususunda taahhütte bulunulduğu, ancak davalı tarafından paravan şirket olarak kurulan .. . Tic. Ltd. Şti. aracılığıyla .. ülkesinde faaliyet gösteren .. şirketine satış yapıldığı, .. ihracatın az yapılmış olması sebebiyle davacı şirketin zararının tazmini ve cezai şart isteminde bulunduğu, bu doğrultuda mahkemece . . . yazılan yazıya verilen cevapta ...nin .. yapmış olduğu ihracat işlemlerine ilişkin herhangi bir ihracat kaydına rastlanmadığının bildirildiği, . . . yazılan yazıya verilen cevapta davalı..ce .. yapılmış ihracat işlemlerine ilişkin herhangi bir ihracat kaydına rastlanmadığının bildirildiği, . . . tarihsiz cevabi yazısında davalı .. . yapmış olduğu ihracat işlemlerine ilişkin dökümlerin gönderildiği, incelenmesinde.. tarihlerinde davalı şirket tarafından kuzu karkas et ihracatında alıcı firmanın .. . lduğunun belirtildiği, davacı vekilini.. tarihli beyan dilekçesi ile . . . isimli şirket ile davacı şirketin imza yetkililerinin aynı olduğunun bildirildiği, davacı tarafından davalının taahhünameye aykırı davranarak davacı tarafın bilgisi dışında .. karkas et ihracatı yaptığı hususunun ispatlanamadığı gerekçeyle davanın reddine karar verilmiştir.

İSTİNAF NEDENLERİ: Karara karşı davacı vekili istinaf isteminde bulunmuştur.

Davacı vekili istinaf başvuru dilekçesinde özetle, davalının sunduğu cevap dilekçesi ve delillerde, hatta muvazaa yaptığı şirketle olan sözleşmesinde vergi numarası .. yazmasına rağmen, mahkemece alakası olmayan, başka bir vergi numarası olan ait kayıtların sorulduğunu, .. alıcının ..'de kurduğu Şirketine gönderdiği ürünler bulunduğunu, beyannamede vergi numarası .. olup, mahkemece .. vergi numarasından sorgu yapılması ve itirazlarının göz ardı edilmesinin hatalı olduğunu, ekte sunulan gümrük beyannamesinde ihracata yönelik ürünlerin sağlık sertifika numaraları . ve .. numaraları olduğunu, ilgili sertifikalar davalı tarafından düzenlendiğini, mahkemeden sertifikaların . . .Bakanlığından sorulması talep edildiği halde gereğinin yapılmadığını, müvekkili şirketin davalının .. ithalat yapabilmesi için . . . Bakanlığından sertifika aldığını, ithalata konu ürünlerin sertifikası olmayan çiftliklerden gönderilmesinin mümkün olmadığını, müvekkilince sertifika alınarak yapılan anlaşma sonucu ürünlerin .. salt müvekkili şirketçe gönderilmesi gerekirken, davalının .. alıcının .. kurduğu .. Hayvancılık Tic. Ltd. Şti.'ni aracı şirket olarak kullandığını belirterek eksik incelemeye dayalı usul ve yasaya aykırı ilk derece mahkemesi kararının kaldırılması talebiyle istinaf kanun yoluna başvurmuştur.

İNCELEME VE GEREKÇE: İstinaf kanun yolu başvurusuna konu edilen karar hakkında inceleme; 6100 sayılı HMK'nın 355. maddesi uyarınca, istinafa gelen tarafın sıfatı ve istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılmış, kamu düzenine aykırılık olup olmadığı resen gözetilmiş, ayrıca HMK'nın 357. maddesindeki "İlk Derece Mahkemesinde ileri sürülmeyen iddia ve savunma istinafta dinlenemez ve istinafta yeni delillere dayanılmaz." kuralı nazara alınmıştır.

Dava, davalının noter huzurunda verdiği taahhütnameye aykırı davranarak .. Ülkesine karkas et ihracatı yaptığı iddiasıyla taahhütnamede kararlaştırılan cezai şartın ve davacı şirketin uğradığı zararın avans faizi ile birlikte davalıdan tahsili istemine ilişkindir.

.. Asliye Ticaret Mahkemesi.. Karar sayılı ilamıyla, davanın reddine karar verilmiştir.

Karara karşı davacı vekili istinaf kanun yolu başvurusunda bulunmuştur.

Davacı vekili, davalının .. Noterliğinin .. tarihli taahhütnamesini düzenlediğini, söz konusu taahhütname ile faaliyet konusu ürünlerle ilgili .. ülkesine yapılacak ihracatlarda ve satışlarda tek yetkilinin davacı firma olduğunu, .. ülkesinde faaliyet gösteren herhangi bir firmaya ya da şahsa, buna aracılık edecek herhangi bir şahsa ya da şirkete satış yapmayacağını, aksine halde satışı yapılan ürün bedeli ile davacı şirketin zararını gidermeyi taahhüt ettiğini, ancak davalının söz konusu taahhüde rağmen, .. ülkesinde faaliyet gösteren ... Şirketine satış yaptığını, taahhüde aykırılığı gizlemek adına da satışta .. alıcının ..'de kurduğuni aracı şirket olarak

kullandığını, bu hususun gümrük kayıtları ile sabit olduğunu, zira .. ülkesine yapılan/yapılacak ihracatlar için istenilen helal sertifikasında davalı şirketin isminin yer aldığını, davalının taahhüde aykırı davranışları nedeniyle davalıya Noterliğinin.. tarihli ihtarnamesinin gönderildiğini iddia ederek davalıdan maddi tazminat ve cezai şart alacağı talebinde bulunmuştur.

Mahkemece . . . yazılan yazıya verilen cevapta ...yapmış olduğu ihracat işlemlerine ilişkin herhangi bir ihracat kaydına rastlanmadığının bildirildiği, . . Müdürlüğüne yazılan yazıya verilen cevapta davalı.. yapılmış ihracat işlemlerine ilişkin herhangi bir ihracat kaydına rastlanmadığının bildirildiği, . . . tarihsiz cevabi yazısında davalı ..in .. yapmış olduğu ihracat işlemlerine ilişkin dökümlerin gönderildiği, incelenmesinde .. tarihlerinde davalı şirket tarafından kuzu karkas et ihracatında alıcı firmanın olduğunun belirtildiği, davacı vekilinin .. tarihli beyan dilekçesi ile.. isimli şirket ile davacı şirketin imza yetkililerinin aynı olduğunun bildirildiği, davacı tarafından davalının taahhütnameye aykırı davranarak davacı tarafın bilgisi dışında .. karkas et ihracatı yaptığı hususunun ispatlanamadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Mahkemece taraf vekillerine . . gelen müzekkere cevaplarını inceleyerek beyanda bulunmak üzere süre verilmiş, davacı vekili.. tarihli beyan dilekçesi ekinde . . . beyannamesini sunarak dava dilekçesinde iddia ettikleri gibi .. alıcının .. kurduğu Şirketine gönderdiği ürünler bulunduğunu, söz konusu gümrük beyannamesinde ihracata yönelik ürünlerin sağlık sertifika numaralarının ..ldüğünü, numarası verilen sağlık sertifikalar.. Bakanlığından sorulduğunda sertifikaların davalı tarafından düzenlendiğinin görüleceğini iddia etmiştir. Davacı vekilinin beyan dilekçesi ekinde sunulan gümrük beyannamesi incelenildiğinde gönderenin Limited Şirketi, alıcının . . . , teslim yerinin ., bildirilen adresin olduğu, sağlık sertifikalarının .. ve .. olduğu anlaşılmıştır. Bu

durumda mahkemece davacı vekilinin beyan dilekçesi ekinde sunduğu .. beyannamesi eklenmek suretiyle . . Müdürlüğü'nden söz konusu beyanname ile yapılan ihracat işleminin teyidi ile .. vergi numaralı . .. Ticaret Limited Şirketi tarafından .. yapılan başkaca ihracat işlemi varsa araştırılarak gümrük beyannamelerinin bir örneklerinin gönderilmesinin istenilmesi, ayrıca gümrük beyannamesinde yazılan . ve .. numaralı sağlık sertifikalarının ve .. müdürlüğünce bildirilecek başkaca .. beyannamelerindeki sağlık sertifika numaralarının davalı tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin . .. ve . Bakanlığından sorularak eğer davalı tarafından düzenlenmiş ise davacının imzalamış olduğu ... tarihli taahhütname hükümleri de değerlendirilmek suretiyle davacının tazminat ve cezai şart taleplerinin tespiti için konusunda uzman bir bilirkişi kurulundan bilirkişi raporu aldirılarak varılacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ve yanılığlı gerekçe ile yazılı şekilde karar verilmesi doğru görülmemiştir.

Bu itibarla, mahkemece yukarıda anılan hususlara ilişkin deliller toplanmadan, inceleme ve değerlendirme yapılmadan karar verilmesi nedeniyle davacı vekilinin istinaf isteminin kabulüne, HMK'nın 353/1-a/6. maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına, davanın yeniden görülmesi için mahal mahkemesine gönderilmesine karar vermek gerekmiştir.

HÜKÜM : Yukarıda Açıklanan Nedenlerle;

1-Davacı vekilinin vaki istinaf başvurusunun HMK'nın 353/(1)-a.6 maddesi uyarınca KABULÜNE,

2-.. Asliye Ticaret Mahkemesinin.. Karar sayılı istinafa konu kararının KALDIRILMASINA,

3-Dosyanın yukarıda belirtilen hususların ikmali ile oluşacak sonuca göre karar verilmek üzere yeniden görülmesi için kararı veren MAHAL MAHKEMESİNE İADESİNE,

4-Davacı vekili tarafından yatırılan istinaf karar harcının ilk derece mahkemesi tarafından talep halinde iadesine,

5-İstinaf sair masraflarının ilk derece mahkemesince yeniden verilecek kararda nazara alınmasına,

6-İstinaf yargılaması duruşmalı yapılmadığından vekalet ücreti tayinine yer olmadığına,

7-HMK'nın 359/4 maddesi gereğince işbu kararın ilk derece mahkemesince taraflara tebliğine,

Dair, dosya üzerinden yapılan tetkikat neticesinde HMK'nın 353. maddesi uyarınca kesin olmak üzere oy birliği ile karar verilmiştir.

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

Esas No. 2025/67
Karar No. 2025/1479
Tarihi: 17.12.2025

İlgili Kanun/Madde
6098 s. TBK/470

ÖZETİ: Somut olayda; taraflar arasında 06.05.2013 tarihinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi akdedildiği, her iki tarafında kabulünde olduğu üzere, davacı yüklenicinin bu sözleşme gereği edimlerini yerine getirdiği, tarafların bu sözleşme nedeni ile birbirlerinden alacak veya borcu bulunmadığı, sözleşmede 14 dairenin yapılacağına kararlaştırıldığı, davalı yanın daha sonra davacı yükleniciden bodrum kattaki sığınacağın yerine daire olarak eklenen 3 nolu bağımsız bölüm ve 4 nolu bağımsız bölümün daireden dükkana çevrilmesini talep ettiği, yargılama sırasında alınan bilirkişi raporu ile davacı yüklenicinin bu işlemleri gerçekleştirdiği, ve buna ilişkin olarak da davalı yana 177.000,00 TL bedelli faturayı düzenlediği, bu faturanın davalı yanın ticari defterlerinde işli olduğu, faturanın iade edilmediği veya itiraz edilmediği, davalı yan muhasebecisinin aslında davacı yüklenicinin muhasebecisi olduğunu ve birlikte hareket ederek bilgisi dışında bu faturanın defterine işlendiğini iddia ederek savcılık nezdinde şikayette bulunmuş ise de soruşturma dosyasında KYOK kararı verildiği, bilirkişi raporu ile alacağın 165.000,00 TL olarak tespit edildiği anlaşıldığından; mahkemece rapordaki tespite karşın; 177.000,00 TL üzerinden davanın kabulüne karar verilmesi anlaşıldığından; mahkemece temerrüt oluşmadığından işlemiş faiz kısmının reddedilmiş olması doğru olmuş ise de alacağın 177.000,00 TL üzerinden kabulü ile alacağın yargılama sonucu belirlenmiş olması karşısında icra inkar tazminatına hükmedilmiş olması doğru olmamıştır. Açıklanan nedenlerle, davalı vekilinin istinaf talebinin kısmen kabulü ile, yerel mahkeme kararının HMK'nın 353/1-b-2. bendi gereğince kaldırılarak yeniden esas hakkında karar verilmesi gerekmektedir.

Taraflar arasında görülen davanın yerel mahkemece yapılan yargılaması sonucunda verilen hükme karşı istinaf yoluna başvurulmuş olup, duruşmasız olarak dosya üzerinde yapılan inceleme ve istinaf talepleriyle sınırlı olarak yapılan değerlendirme sonunda;

GEREĞİ GÖRÜŞÜLÜP DÜŞÜNÜLDÜ :

Dava; taraflar arasındaki eser sözleşmesinden kaynaklanan faturaya dayalı alacağın tahsili için davacı yüklenici tarafından başlatılan icra takibine davalı iş sahibinin itirazının iptali talebine ilişkin olup, mahkemece davanın kısmen kabulüne dair verilen karara karşı; davalı vekili tarafından istinaf talebinde bulunulmuştur. Davacı yüklenici vekili; taraflar arasında akdedilen kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca her iki tarafın da yükümlülüklerini yerine getirdiği-

ni, birbirlerinden hak ve alacaklarının kalmadığını, sözleşme konusu işin bitimi sonrası, karşı tarafın isteği üzerine, davacının, davalının taşınmazının dekorasyon işlerini de üstlendiğini, bu dekorasyon işleri için "sözleşme kapsamına girmeyen dekorasyon işleri" olduğu belirtilmek kaydıyla 31/12/2014 tarihli ve 177.000,00 TL bedelli bir fatura düzenlendiğini, bu faturanın davalının da defterlerine işlendiğini, davacının bahse konu sözleşmeyi karşı tarafa ibraz etmesine rağmen; davalıdan olan alacağının bir türlü tahsil edilemediğini, bunun üzerine davalı hakkında Bakırköy 11. İcra Müdürlüğü'nün ... Esas sayılı dosyasından takip yapıldığını, ancak davalının itirazı üzerine takibin durdurulduğunu belirterek itirazın iptaline, takibin devamına ve davalının icra inkar tazminatı ile sorumlu tutulmasına karar verilmesini talep ve dava etmiştir. Davalı arsa sahibi vekili; davalının, Bakırköy 15. Noterliği'nin 06/05/2013 tarih, ... yemiye numaralı kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile İstanbul İli, Beylikdüzü İlçesi, Yakuplu Mahallesi, ... ada, 54 parselde kayıtlı bulunan arsası üzerinde 5 katlı bina inşa etmesi karşılığında, davacı'ye ½ hissesinin tamamını satmayı vaat ve kabul ettiğini, akabinde 25/03/2014 tarihinde davalının kat karşılığı inşaat sözleşmesi akdettiği davacı yüklenici Ticari işletmesinin, unvan değiştirerek İnşaat San. Ve Tic. Ltd. Şti.'ne dönüştürüldüğünü, daha sonra ise ... Grup Yapı İnşaat San. Ve Tic. Ltd. Şti. olarak ortaklık yapısı'nin tüm paylarını devretmesi suretiyle'nin yeni ortak olduğunu, son olarak da'nin tüm paylarını Murat'ye devir ettiğini ve şirketin tek ortaklı hale geldiğini, davacı yüklenicinin, inşaatı tamamlayıp satış aşamasına gelindiğinde, ½ hissedar oldukları dairelerin satışının yapılabilmesi için davalının şahıs şirketi kurması gerektiğini, kendilerinin mali müşaviri olan dava dışı'a vekalet vermesini, söz konusu inşaatın mali işlerini'un yapması sebebi ile davalının da inşaat nedeniyle oluşan kendisi ile ortak dairelerin alım satımına ilişkin işlerini takip etmesi gerektiğini belirterek; davalının ile çalışmasını sağladığını, davalının'a mesleği dolayısıyla güven duyarak, mali işlerini takip etmesi için vekil tayin ettiğini, 2014 yılında mali müşavir'un söz konusu inşaatla ilişkin tüm mali işlerini yürütmeye başladığını, defter açılışını vekaleten gerçekleştirdiğini ve defteri uhdesinde tutarak; davacı yükleniciden teslim aldığı, davalıya kesilen faturaları hiçbir bildirim yapmaksızın, internet üzerinden maliyeye beyanlarını vererek deftere işlediğini, bu süreçte sadece ½ hissedar olunan daireler için şirketi olduğu, bu dairelerin satışına ilişkin faturalar dışında defterlere bir takım faturalar işlendiğini davalının bilmediğini, davalı adına açılan şirketin, kısa bir süre sonra dairelerin satışının tamamlanması ile yine aynı mali müşavir tarafından kapatıldığını, kat karşılığı inşaat sözleşmesinin imzalanmasının üzerinden geçen 7 yıl sonrasında; davalıya alacaklısı davacı ... Grup Yapı İnşaat San. Ve Tic. Ltd. Şti. olan toplam 302.443,90 TL bedelli Bakırköy 11. İcra Müdürlüğü'nün ... Esas sayılı dosyasından ödeme emri tebliğ edildiğini, takip dayanağının 31/12/2014 tarihli, 177.000,00 TL bedelli "Sözleşme kapsamına girmeyen dekorasyon işleri " açıklamalı bir fatura olduğunu, esasen kat karşılığı inşaat

sözleşmesi gereğince, davalının inşaatın yapımına ilişkin hiçbir sorumluluğunun bulunmadığını, hukuken ve fiilen de inşaat neticesinde oluşan dairelerde ½ hisse ile yüklenici ile ortak olan davalının ayrıca söz konusu ortak mülkiyete tabi dairelerde dekarosyon gibi bir talebi olmadığını, işletme defteri ve dayanak faturalar incelendiğinde, İşletme Defteri giderler başlığı altında, davalının hiçbir şekilde bilgisi dahilinde olmayan kayıtlar görüldüğünü, bu faturalardan ... ve İnş. faturalarının davalıya teslim edilen dosya içinde bulunmamakla birlikte, takip konusu yapılan faturanın sarı nüshası (Müteahhidin kendi muhasebesinin kayıtlarında olması gereken nüsha) davalının evraklarından çıktığını, bu faturaların davalının bilgisi dışında ... soyadlı kişilerce, mali müşavir ...'a teslim edilmek suretiyle deftere işlendiğini ve beyannameler düzenlendiğini, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca, arsa sahibinin hiçbir gidere katılmayacağı taraflarca düzenlenmesine rağmen, gaz ve kolon tesisatı ödemesi, 835,36 metre tül PVC doğrama bedeli ödemesi, toplam inşaat maliyetinin KDV dahil davalıya fatura edilen kısmı 384.000,00 TL iken 177.000,00 TL'lik dekorasyon faturası düzenlenmesi ve bu faturaların deftere işlenmesinin sözleşmeye aykırı olması yanında hayatın olağan akışına da aykırılık teşkil ettiğini, davalının ilgili şirketlerden hiçbir şekilde alım satım işlemi yapılmadığını ve faturaların da davalıya tebliğ edilmediğini, davacı şirket yetkilileri ve mali müşavirleri tarafından güveni kötüye kullanılarak tek taraflı muhasebe kayıtları oluşturularak aralarındaki sözleşmeye aykırı bir şekilde borçlandırılması ile ilgili olarak Büyükçekmece Cumhuriyet Başsavcılığının 2020/36445 soruşturma dosyası ile şikayette bulunduklarını, dosyanın halen derdest olduğunu, bunların yanı sıra bir kısım faturaların ticari defterde kayıtlı olmasının, kayıtlı faturalardaki alım, satım veya işlerin gerçekten yapıldığını göstermediğini savunarak davanın reddini talep etmiştir. Mahkemece, 02/12/2022 tarih, 2020/523 Esas, 2022/1157 sayılı karar ile; davacı tarafça dekarosyon hizmeti verildiğinden düzenlenen fatura alacağının tahsili talebiyle takip yapıldığı, davacının faturadan takiple birlikte haberdar olduğu iddiası, tarafların defterlerini tutan muhasebecinin aynı kişi olduğu, faturanın davalıya tebliğ edildiğine dair bir belgenin olmadığı, tarafların fatura ilişkisine dayanak teşkil edecek aralarında sözleşme bulunmaması, davacının faturaya konu hizmeti yaptığıının başkaca belgelerle tevsik edilemediği, davacının sözleşme ilişkisi ve hizmet teslimine ilişkin ispat vasıtası getiremediği gibi yemin deliline de dayanmadığı, bu haliyle davasını ispatlayamadığı ve davacı yanın kötü niyetle takip yaptığı hususunun kanıtlanamadığı gerekçesiyle davanın reddine, yasal şartları oluşmayan kötüniyet tazminat talebinin de reddine karar verilmiştir. Dairemizce; 09.11.2023 tarih, 2023/390 E., 2023/1228 sayılı karar ile; mahkemece yalnızca taraf ticari defterleri üzerinde inceleme yaptırılarak karar verildiği, defterler üzerinde yapılan inceleme akabinde hazırlanan 22/06/2021 tarihli bilirkişi raporunda; taraflar arasında ihtilafa konu 177.000,00 TL'lik bir faturanın ticari defterlere işlenmesinin haricinde; söz konusu dekorasyon işlerinin yapıldığına dair bir bilgi veya belgeye rast-

lanmadığını, davacının ticari defterlerinin TTK ilgili hükümlerine göre delil niteliğine haiz olduğu, ticari defterlerinde davalıdan 177.000,00 TL alacağının işli olduğunu, davacının cari hesabında kayıtlı alacak bakiyesi yönünden karar ittihazı halinde; davacının 177.000,00 TL alacağına takip tarihinden itibaren 3095 sayılı yasa gereği yıllık %10 oranından başlayacak değişen oranlarda avans faiz uygulanması gerekeceğini, davacının 125.423,90 TL takip öncesi işlemiş faiz talebinin fazla ve yersiz talep olduğundan reddinin gerektiğini, davacı tarafından TTK'nın. 1530.madde hükmünde yer alan ve fatura içeriğini oluşturan mal veya hizmetin ifa edilmiş olması halinde davalıdan talep edebileceği anapara ve faiz miktarın toplamı 177.000,00 TL + 126.848,85 TL =303.848,85 TL olarak hesaplandığı, 23/01/2022 tarihli bilirkişi raporunda; davacı tarafca ticari defterler sunulmadığından inceleme yapılmadığı, davalının 2014 takvim yılı işletme defterinin açılış tasdikinin usulüne uygun olarak yapıldığı, davalının işletme defterinde davacı ... unvanına 13-14 kayıt nosunda 31/12/2014 tarih 77184 evrak nolu 384.186,40 TL bedelli ve 15 kayıt nosunda 31/12/2014 tarih 77198 evrak nolu 177.000,00 TL bedelli gider faturalarının kayıtlı olduğu, yapıldığı iddia edilen tadilatların davalının başka konutunda yapıldığı yönündeysen, bu işlemlere ilişkin herhangi bir sözleşmeye dosya içerisinde rastlanılmadığı, bu işlemi kanıtlamaya yarayan tek belgenin davacı tarafından davalı tarafa gönderilen 177.000,00 TL bedelli fatura olduğu ve davalı tarafın söz konusu faturaya itiraz etmediği, dosya kapsamında taraflar arasında vadenin belirlendiği mevcut yazılı bir sözleşme, borcun ifa edileceği tarihi kararlaştırdıkları ya da borçlunun borcunu ne zaman ifa edeceğini gösterir bir belge ve bilgiye rastlanılmadığından ayrıca takip tarihinden önce davacı/alacaklı tarafından davalı/borçluya yapılmış ödeme isteği içeren bir ihtar ya da ihbar da görülemediğinden, davacının 25/06/2020 tarihine kadar 125.222,65 TL işlemiş faiz talep edebileceğinin belirtildiği, akdi ilişkinin varlığını ispat yükü davacı yüklenicide olduğu, 6100 sayılı HMK'nın "Senetle ispat zorunluluğu" başlıklı 200. Maddesine göre davacının, bu iddiasını senetle ispat etmek zorunda olduğu, davanın dayanağı olan faturanın davalı yan defterinde kayıtlı olduğu, her ne kadar davalı söz konusu faturanın iki yanın da muhasebecisi olan ... tarafından davacı tarafından davalı adına kurulan işletmenin ticari defter ve kayıtlarına kendisinden habersiz olarak ticari defterine işlendiğini ileri sürmüş ise de, ... hakkında Büyükçekmece Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 2020/36445 numaralı dosyasından yapılan soruşturma sonunda ilgili hakkında kovuşturma yapılmasına yer olmadığına karar verildiği gözetildiğinde, ilgili faturanın düzenlenmesinin tek başına akdi ilişkinin varlığını kabule elverişli değilse de, faturanın deftere işlenmesi yanlar arasındaki ticari ilişkiyi ispata elverişli olduğu, yanlar arasındaki ticari ilişkinin varlığı kabul edildiğinden; bu aşamada davacı yanın alacağının hesaplanması gerektiği, eser sözleşmelerinde, kural olarak yüklenicinin yaptığı işin tutarını, iş sahibinin de iş bedelini ödediğini kanıtlamak zorunda olduğu, mahkemece yapılması gereken işin; yanlar

arasında davacı yüklenici tarafından yapılan kat karşılığı inşaat işinin eksik veya ayıplı ifa edildiğine yönelik dair bir ihtilaf yokken, borcun kaynağı olarak gösterilen takip ve dava konusu 31/12/2014 tarih ve 077198 numaralı "sözleşme kapsamına girmeyen dekorasyon işleri" açıklamalı fatura içeriğine hangi dekorasyon işlerinin girdiği konusunda davacı yana açıklattırma yaptırılması, akabinde uzman bilirkişiler eşliğinde mahallinde keşif yapılması suretiyle davacı yüklenicinin sözleşme ile davalı iş sahibine ait meskende yaptığı işlerin yapıldığı yıllar itibarıyla mahalli piyasa rayiç bedelinin hesaplanması akabinde varılacak sonuca göre karar verilmesi gerektiği, şeklindeki gerekçe ile yerel mahkeme kararının kaldırılmasına karar verilmiştir. Mahkemece 21/10/2024 tarihli karar ile; dava konusu borcun kaynağı olarak gösterilen takip ve dava konusu 31/12/2014 tarih ve 077198 numaralı "sözleşme kapsamına girmeyen dekorasyon işleri" açıklamalı fatura içeriğine hangi dekorasyon işlerinin girdiği konusunda davacı yana açıklattırma yaptırılmasına karar verildiği, bu kapsamda davacı yanca yapılan açıklamada; "Bahse konu faturanın içeriğine sözleşme kapsamı dışında olan ve davalı yanın talebi üzerine bodrum kattaki sığnağın yerine daire olarak eklenen 3 nolu bağımsız bölüm ve 4 nolu bağımsız bölümün daireden dükkana çevrilmesine ilişkin yapılan işlemler girmektedir. Hem dükkana hem de söz konusu daireye aşağıda yer alan işlemler yapılmıştır. (Sıva ve Boya İşleri, Alçıpan İşleri, Elektrik ve Su Tesisatı İşleri, Çelik Kapı İşleri, Mutfak Dolabı İşleri, Şap İşleri, Seramik ve Parke İşleri, Dükkan Doğraması İşleri, Vitrifiye Montaj İşleri, Kombi Petek İşleri, Belediye Ruhsat Proje Bedelleri, Sigortalı Çalışan ve Şantiye Şefi Ödemeleri, Duvar Malzemesi, Tuğla Çimento Malzeme ve İşçilik Bedelleri)" şeklinde açıklama yaptığını, bu kapsamda bilirkişi raporuna göre; bodrum katta konumlu mesken nitelikli 3 no." lu Bağımsız bölümde onaylı tadilat projesine göre 6,05m2 antre-hol, 17,75m2 salon ve açık mutfak, 8,41 m2 yatak odası, 4,25m2 sandık odası, 4,10m2 banyo, 40,56m2 net alanı olduğu, projede 68,00m2 toplam alanı (brüt) olduğu, keşif günü yapılan incelemede; dairenin halihazırda; giriş-hol, 2 oda, salon, mutfak ve banyo mahallerinden oluştuğu gözlemlendiği, 68,00 m2 alanı olduğu, daire girişi kapısı çelik, doğramalar pimapen, iç kapılar amerikan kapı olduğu, salon ve odalarda; duvarlar sıvalı ve boyalı, zemini laminant parke, salon tavan dekoratif havuz led aydınlatma, odalarda kartonpiyer, banyo; duvar ve zemin 1. sınıf seramik, mutfak dolap mevcut, batarya ve vitrifileri mevcut olduğu, mutfakta; mdf mutfak dolap, akrilik tezgah, evye bataryası mevcut olduğu, tüm sıhhi tesisat, elektrik tesisatı, ısıtma tesisatı (kombi-petek sistem) mevcut olduğu, 3 nolu dairenin ince işlerin maliyetinin, çelik kapı, Pvc doğrama, iç kapılar, duvar- sıva ve boya malzeme, işçilik maliyeti, parke maliyeti, Seramik maliyeti, mutfak dolap, evte ve batarya, banyo dolap, vitrifiye ve bataryalar, elektrik tesisat, sıhhi tesisat, ısıtma tesisat, toplam maliyetin 81.000,00 TL olacağı, Zemin katta konumlu dükkan nitelikli 4 no." lu Bağımsız bölümün onaylı tadilat projesine göre; 11,25m2 çalışma oda, 12,50 m2 müdür odası, 7,10m2 mutfak, 23,35 m2

bekleme bölümü, 43,95m2 banyo, 2,60 duş toplam 60,75 m2 net alanı olduğu, projede 70,50m2 toplam alanı (brüt) olduğu, dükkanın tek mahal ve wc den oluştuğu, 70,50 m2 alanı olduğu, projedeki bölme duvarların olmadığı, cephe duvarın ve pencerenin kaldırılarak alüminyum doğrama olduğu, içinde wc mahalli haricinde bölme duvar olmadığı, Alüminyum doğrama, Wc kapı, sıva ve boya malzeme, işçilik maliyetin, Seramik maliyet, Wc, lavabo ve batarya, elektrik tesisat, sıhhi tesisat, toplam maliyetin 84.000,00 TL olacağının tespit edildiği, taraflar arasında ticari ilişkinin bulunduğu, davacı tarafından davalı adına, faaliyet koluna uygun fatura keşide edildiği, yapılan keşif ve bilirkişi incelemesi neticesinde fatura konusu hizmetin yerine getirildiğinin ve yapılan işlerin maliyetinin 81.000,00+84.000,00=165.000,00-TL olduğunun tespit edildiği, davacı tarafca 177.000,00-TL bedelli fatura keşide edildiği ve söz konusu faturaya davalı tarafından itirazda bulunulmayarak ticari defterlerine işlediği, yapılan keşif ve bilirkişi incelemesi sonucunda davacı tarafından faturaya konu hizmetin yerine getirildiği ve tarafların birbirine uyumlu defterlerine göre davacının takip tarihinde 177.000,00-TL alacaklı olduğu ve tarafların ticari defterlerine göre mutabık oldukları miktarın bu bedel olduğu, davalının borç miktarı, ödeme süresi ve faiz oranının açıkça belirtildiği şekilde usulüne uygun temerrüde düşürülmediği, temerrüdün takiple oluştuğu, bu sebeple takip öncesi işletilen faiz kısmı yönünden talebin reddi gerektiği, icra takibinin faturadan kaynaklandığı bu sebeple likit olduğu, gerekçesi ile davanın kısmen kabulüne ile davalının Büyükçekmece 11. İcra müdürlüğünün ... esas sayılı takip dosyasına yapmış olduğu itirazın kısmen iptali ile 177.000,00-TL asıl alacak üzerinden devamına, işlemiş faize ilişkin talebin reddine, asıl alacağın %20'si üzerinden hesap edilen 35.400,00-TL icra inkar tazminatının davalıdan tahsiline karar verilmiştir. ece daha sonra; 05.12.2024 tarihli tashihi kararı ile; hüküm başlıklı kısmının 1 numaralı maddesinin: "1-Davalının Büyükçekmece 11. İcra müdürlüğünün ... esas sayılı takip dosyasına yapmış olduğu itirazın kısmen iptali ile 177.000,00-TL asıl alacak üzerinden takibin aynı koşullarda devamına, işlemiş faize ilişkin talebin reddine," ara kararının "1-Bakırköy 11.İcra Müdürlüğünün ... esas sayılı takip dosyasına yapmış olduğu itirazın kısmen iptali ile 177.000,00-TL asıl alacak üzerinden takibin aynı koşullarda devamına, işlemiş faize ilişkin talebin reddine," şeklinde tashihi, karar verilmiştir. Davalı vekili istinaf dilekçesi ile; davacı tarafın dava dilekçesinde " ancak sözleşme konusu işin bitimi sonrası, karşı tarafın isteği üzerine müvekkilce davalının taşınmazının dekorasyon işleri de üstlenilmiştir. İşbu dekorasyon işleri için ise, sözleşme kapsamına girmeyen dekorasyon işleri olduğu belirtilmek kaydıyla 31/12/2014 tarihli 177.000 TL bedelli bir fatura düzenlenmiş..." denilmesine ve İstanbul Bölge Adliye Mahkemesinin bozma ilamında açıkça "iş sahibine ait meskende yapılan işler" denilmek sureti ile, dava konusu faturadaki işlerin gayrimenkul satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi konusu bağımsız bölümlerde yapılan işler olmadığı, davalıya ait bir meskende yapıldığını öngörülmesine rağmen

men, davacı tarafından yerel mahkemenin ara kararına istinaden verdiği dekorasyon bedelinin neredeki hangi iş için olduğuna yönelik açıklama yaptıkları dilekçede , gerek dava dilekçesi ve gerekse Bölge adliye mahkemesi kararına aykırı olarak taleplerinin taraflar arasında akdedilen kat karşılığı inşaat sözleşmesi konusu olan ve neticesinde her bir bağımsız bölümde %50 şer hisse sahibi olduklarından, davacının da yarısına malik olduğu taşınmazlara yönelik şekilde ; "Bahse konu faturanın içeriğine sözleşme kapsamı dışında olan ve davalı yanın talebi üzerine bodrum kattaki sığınacağın yerine daire olarak eklenen 3 nolu bağımsız bölüm ve 4 nolu bağımsız bölümün daireden dükkana çevrilmesine ilişkin yapılan işlemler girmektedir. Hem dükkana hem de söz konusu daireye aşağıda yer alan işlemler yapılmıştır.Sıva ve Boya İşleri, Alçıpan İşleri, Elektrik ve Su Tesisatı İşleri, Çelik Kapı İşleri, Mutfak Dolabı İşleri, Şap İşleri, Seramik ve Parke İşleri, Dükkan Doğraması İşleri, Vitrifiye Montaj İşleri, Kombi Petek İşleri, Belediye Ruhsat Proje Bedelleri, Sigortalı Çalışan ve Şantiye Şefi Ödemeleri, Duvar Malzemesi , Tuğla Çimento Malzeme ve İşçilik Bedelleri" şeklinde beyanda bulunduğunu, davacı tarafından dekorasyon bedeli talebinde bulunulan 3 ve 4 nolu bağımsız bölümlerde, davacı ile yarı yarıya hissedar olmakla, bu hususta davacının "davalı taşınmazlarında dekorasyon işi yaptığını" ileri sürerek mahkemeyi yanılttığını, Bölge adliye mahkemesi tarafından verilen bozmaya yönelik hükmün de bu yanıltma neticesinde davacının şahsına ait başkaca bir taşınmazda dekorasyon işi yapıldığı öngörüsü ile tesis edildiğini, bununla birlikte, davacı tarafından dava konusu yapılan faturada, alacak konusu dekorasyon olarak belirtilmiş olmasına rağmen davacının dekorasyon işlerini açıkladığı beyan dilekçesinde hiçbir şekilde dekorasyon konusu olmayan ve tamamen inşaat imalatı hususlarını içerir işlerinbedellerinin talep edildiğini, 2 si dublex 14 daire ve 1 dükkandan oluşan tüm binada (dekorasyon işi yapıldığı iddia olunan 1 daire ve dükkan çıkarılsa bile) 13 dairenin her biri için bu kalemlerin imalat olarak yapıldığı, bu kalemler yapılmadan esasen iskan bile alınamayacağını, mahkeme tarafından hangi kalemlerin dekorasyon hangi kalemlerin imalat olduğu yönünde inceleme yapılmadan; davacının müteahhit olarak yapması gereken işlerin dekorasyon olarak kabul edildiğini, nitekim davacı tarafından tüm binanın inşaatı nedeniyle , dava konusu yapılan 3 ve 4 nolu bağımsız bölümler de dahil olmak üzere davalıya 31.12.2024 tarihli 384.186,40 TL bedelli fatura düzenlendiğini ve söz konusu faturada her bir bağımsız bölümün tek tek belirtildiğini, müteahhidin hileli işlemlerle yaptığı proje değişikliği sonucu kendisine bir imalat bedeli çıkaracağını bilse, davalının bu imalat değişikliklerine onay vermeyeceği izahı varestedir olduğunu, kaldı ki, gayrimenkul satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi konusu oluşan bağımsız bölümlerin sadece yarısına sahip olan, inşaat işleri ile ilgisi bulunmayan davalının, biter bitmez 3. kişilere satılan bağımsız bölümler için davacıdan dekorasyon talebinde bulunmasının da hayatın olağan akışına aykırı olduğunu, davacı tarafından bir an için bir dekorasyon değişikliği yapıldığı varsayımında, yapılan

değişikliklerin "davalının talebi üzerine" yapıldığı iddiasını kabul etmediklerini, tüm bağımsız bölümlerin, davacı ve davalıya eşit oranda tescil edilip, üçüncü kişilere satıldığını, davalının dekorasyon talebi olmadığını, 3 ve 4 nolu bağımsız bölümlerin 10 yıl önce 3. şahıslara satıldığını, bu süreçte taşınmazların maliklerinin kendilerine ait taşınmazlarda ne türlü değişiklikler yaptığı, imalat ve dekorasyon anlamında bilinmediği gibi, dosyada bu konuda herhangi bir tespitte bulunulmadığını, keza 3 nolu daire için 81.000,00 TL, 4 nolu daire için 84.000,00 TL olmak üzere toplam 165.000,00 TL maliyet hesabının bir an için doğru olması halinde de taşınmazlarda davacı ve davalının yarı yarıya hissedar olması sebebi ile bu maliyetin tamamından davalının sorumlu tutulamayacağını, davalının, davacı yana dava konusu faturadan dolayı hiçbir borcu bulunmadığını, zira davacının davalının talebi ile yapmış olduğu hiçbir dekorasyon işi bulunmadığını, davacının fatura düzenlemiş olması veya bu faturanın deftere işlenmiş olmasının hukuken davalıyı borçlandıramayacağını, mahkemenin Bam kararına aykırı olarak; imalat bedelinden fazlasına hukuken hükmedemeyeceğini, alacağın likit olmaması sebebi ile de icra inkar tazminatına hükmedilemeyeceğini, belirterek; yerel mahkeme kararının kaldırılması için istinaf kanun yoluna başvurmuştur. Uyuşmazlık; 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 470. ve devamı maddelerinde düzenlenen eser sözleşmesinden kaynaklanmaktadır. Davacı yüklenici, davalı ise arsa malikidir. Taraflar arasında; Bakırköy 15. Nöterliği'nin 06/05/2013 tarih, ... yemiye numaralı kat karşılığı inşaat sözleşmesi akdedilmiştir. Davacı yüklenici vekili; taraflar arasında akdedilen kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca her iki tarafın da yükümlülüklerini yerine getirdiğini, birbirlerinden hak ve alacaklarının kalmadığını, sözleşme konusu işin bitimi sonrası, karşı tarafın isteği üzerine, davacının, davalının taşınmazının dekorasyon işlerini de üstlendiğini, bu dekorasyon işleri için "sözleşme kapsamına girmeyen dekorasyon işleri" olduğu belirtilmek kaydıyla 31/12/2014 tarihli ve 177.000,00 TL bedelli bir fatura düzenlendiğini, bu faturanın davalının da defterlerine işlendiğini, tadilat işlerine ilişkin alacağını tahsil edememesi üzerine; davalı hakkında Bakırköy 11. İcra Müdürlüğü'nün ... Esas sayılı dosyasından takip yapıldığını, ancak davalının itirazı üzerine takibin durdurulduğunu belirterek itirazın iptalini ve davalının icra inkar tazminatı ile sorumlu tutulmasını talep ve dava etmiş, davalı arsa maliki vekili; kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile davacı yüklenicinin, 5 katlı bina inşa etmesi karşılığında, davacıya ½ hissesinin tamamını satmayı vaat ve kabul ettiğini, davacı yüklenicinin, inşaatı tamamlayıp satış aşamasına gelindiğinde, ½ hissedar oldukları dairelerin satışının yapılabilmesi için; davalının şahıs şirketi kurması gerektiğini, kendilerinin mali müşaviri olan dava dışı ...'a vekalet vermesini, söz konusu inşaatın mali işlerini ...'un yapması sebebi ile davalının da inşaat nedeniyle oluşan kendisi ile ortak dairelerin alım satımına ilişkin işlerini takip etmesi gerektiğini belirterek; davalının kendi muhasebecisi ... ile çalışmasını sağladığını, davalının mali işlerini takip etmesi için bu kişiyi vekil tayin ettiğini, 2014 yılında mali müşavir ...'un

söz konusu inşaata ilişkin tüm mali işlerini yürütmeye başladığını, defter açılışını vekaleten gerçekleştirdiğini ve defteri uhdesinde tutarak; davacı yükleniciden teslim aldığı, davalıya kesilen faturaları hiçbir bildirim yapmaksızın, internet üzerinden maliyeye beyanlarını vererek deftere işlediğini, bu süreçte sadece ½ hissedar olunan daireler için şirketi olduğu, bu dairelerin satışına ilişkin faturalar dışında defterlere bir takım faturalar işlendiğini davalının bilmediğini, davalı adına açılan şirketin, kısa bir süre sonra dairelerin satışının tamamlanması ile yine aynı mali müşavir tarafından kapatıldığını, kat karşılığı inşaat sözleşmesinin imzalanmasının üzerinden geçen 7 yıl sonrasında; davacının davalıya karşı, Bakırköy 11. İcra Müdürlüğü'nün ... Esas sayılı dosyasından ödeme emri tebliğ edildiğini, takip dayanağının 31/12/2014 tarihli, 177.000,00 TL bedelli "Sözleşme kapsamına girmeyen dekorasyon işleri " açıklamalı bir fatura olduğunu, esasen kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereğince, davalının inşaat yapımına ilişkin hiçbir sorumluluğunun bulunmadığını, hukuken ve fiilen de inşaat neticesinde oluşan dairelerde ½ hisse ile yüklenici ile ortak olan davalının ayrıca söz konusu ortak mülkiyete tabi dairelerde dekarasyon gibi bir talebi olmadığını, bu faturaların davalının bilgisi dışında ... soyadlı kişilerce, mali müşavir ...'a teslim edilmek suretiyle deftere işlendiğini ve beyannameler düzenlendiğini, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca, arsa sahibinin hiçbir gidere katılmayacağı taraflarca düzenlenmesine rağmen, davacı şirket yetkilileri ve mali müşavirleri tarafından güveni kötüye kullanılarak tek taraflı muhasebe kayıtları oluşturularak aralarındaki sözleşmeye aykırı bir şekilde borçlandırılması ile ilgili olarak Büyükçekmece Cumhuriyet Başsavcılığının 2020/36445 soruşturma dosyası ile şikayette bulunduklarını, bir kısım faturaların ticari defterde kayıtlı olmasının, kayıtlı faturalardaki alım, satım veya işlerin gerçekten yapıldığını göstermediğini savunarak davanın reddini talep etmiş, Mahkemece 21/10/2024 tarihli karar ile; dava konusu borcun kaynağı olarak gösterilen takip ve dava konusu 31/12/2014 tarih ve 077198 numaralı "sözleşme kapsamına girmeyen dekorasyon işleri" açıklamalı fatura içeriğine hangi dekorasyon işlerinin girdiği konusunda davacı yana açıklattırma yaptırılmasına karar verildiği, bu kapsamda davacı yanca yapılan açıklamada; "Bahse konu faturanın içeriğine sözleşme kapsamı dışında olan ve davalı yanın talebi üzerine bodrum kattaki sığmağın yerine daire olarak eklenen 3 nolu bağımsız bölüm ve 4 nolu bağımsız bölümün daireden dükkana çevrilmesine ilişkin yapılan işlemler girmektedir. Hem dükkana hem de söz konusu daireye aşağıda yer alan işlemler yapılmıştır. (Sıva ve Boya İşleri, Alçıpan İşleri, Elektrik ve Su Tesisatı İşleri, Çelik Kapı İşleri, Mutfak Dolabı İşleri, Şap İşleri, Seramik ve Parke İşleri, Dükkan Doğraması İşleri, Vitrifiye Montaj İşleri, Kombi Petek İşleri, Belediye Ruhsat Proje Bedelleri, Sigortalı Çalışan ve Şantiye Şefi Ödemeleri, Duvar Malzemesi, Tuğla Çimento Malzeme ve İşçilik Bedelleri)" şeklinde açıklama yaptığını, bu kapsamda bilirkişi raporuna göre; bodrum katta konumlu mesken nitelikli 3 no." lu bağımsız bölümde yapılan değişikliklerin toplam maliyetin 81.000,00

TL olacağı, Zemin katta konumlu dükkan nitelikli 4 no.” lu bağımsız bölümde yapılan değişikliklerin toplam maliyetinin 84.000,00 TL olacağının tespit edildiği, taraflar arasında ticari ilişkinin bulunduğu, davacı tarafından davalı adına, faaliyet koluna uygun fatura keşide edildiği, yapılan keşif ve bilirkişi incelemesi neticesinde fatura konusu hizmetin yerine getirildiğinin ve yapılan işlerin maliyetinin $81.000,00 + 84.000,00 = 165.000,00$ -TL olduğunun tespit edildiği, davacı tarafça 177.000,00-TL bedelli fatura keşide edildiği ve söz konusu faturaya davalı tarafından itirazda bulunulmayarak ticari defterlerine işlediği, tarafların birbirine uyumlu defterlerine göre davacının takip tarihinde 177.000,00-TL alacaklı olduğu ve tarafların ticari defterlerine göre mutabık oldukları miktarın bu bedel olduğu, davalının borç miktarı, ödeme süresi ve faiz oranının açıkça belirtildiği şekilde usulüne uygun temerrüde düşürülmediği, icra takibinin faturadan kaynaklandığı bu sebeple likit olduğu, gerekçesi ile davanın kısmen kabulüne ile davalının Büyükçekmece 11. İcra müdürlüğünün ... esas sayılı takip dosyasına yapmış olduğu itirazın kısmen iptali ile 177.000,00-TL asıl alacak üzerinden devamına, işlemiş faize ilişkin talebin reddine, asıl alacağın %20'si üzerinden hesap edilen 35.400,00-TL icra inkar tazminatının davalıdan tahsiline karar verilmiş, Mahkemece daha sonra; 05.12.2024 tarihli tashih kararı ile; hüküm başlıklı kısmının 1 numaralı maddesinde Büyükçekmece olarak yazılı icra müdürlüğünün adı; Bakırköy 11.İcra Müdürlüğü olarak tahsis edilmiştir.Somut olayda; taraflar arasında 06.05.2013 tarihinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi akdedildiği, her iki tarafında kabulünde olduğu üzere, davacı yüklenicinin bu sözleşme gereği edimlerini yerine getirdiği, tarafların bu sözleşme nedeni ile birbirlerinden alacak veya borcu bulunmadığı, sözleşmede 14 dairenin yapılacağının kararlaştırıldığı, davalı yanın daha sonra davacı yükleniciden bodrum kattaki sığınacağın yerine daire olarak eklenen 3 nolu bağımsız bölüm ve 4 nolu bağımsız bölümün daireden dükkana çevrilmesini talep ettiği, yargılama sırasında alınan bilirkişi raporu ile davacı yüklenicinin bu işlemleri gerçekleştirdiği, ve buna ilişkin olarak da davalı yana 177.000,00 TL bedelli faturayı düzenlediği, bu faturanın davalı yanın ticari defterlerinde işli olduğu, faturanın iade edilmediği veya itiraz edilmediği, davalı yan muhasebecisinin aslında davacı yüklenicinin muhasebecisi olduğunu ve birlikte hareket ederek bilgisi dışında bu faturanın defterine işlendiğini iddia ederek savcılık nezdinde şikayette bulunmuş ise de soruşturma dosyasında KYOK kararı verildiği, bilirkişi raporu ile alacağın 165.000,00 TL olarak tespit edildiği anlaşıldığından; mahkemece rapordaki tespite karşın; 177.000,00 TL üzerinden davanın kabulüne karar verilmesi anlaşıldığından; mahkemece temerrüt oluşmadığından işlemiş faiz kısmının reddedilmiş olması doğru olmuş ise de alacağın 177.000,00 TL üzerinden kabulü ile alacağın yargılama sonucu belirlenmiş olması karşısında icra inkar tazminatına hükmedilmiş olması doğru olmamıştır.Açıklanan nedenlerle, davalı vekilinin istinaf talebinin kısmen kabulü ile, yerel mahkeme kararının

HMK'nın 353/1-b-2. bendi gereğince kaldırılarak yeniden esas hakkında karar verilmesi gerekmiştir.

HÜKÜM: Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

A)1-Davalı vekilinin istinaf talebinin KISMEN KABULÜNE,

2-BAKIRKÖY 7. ASLİYE TİCARET MAHKEMESİ'nin 21/10/2024 tarih ve 2023/1174 Esas, 2024/1034 Karar sayılı kararının KALDIRILMASINA,3- Davanın KISMEN KABULÜ ile, davalının Büyükçekmece 11. İcra müdürlüğünün ... esas sayılı takip dosyasına yapmış olduğu itirazın kısmen iptali ile 165.000,00-TL asıl alacak üzerinden takibin aynı koşullarda devamına, işlemiş faize ilişkin talebin reddine, 2- Davacının icra inkar tazminatı isteminin reddine, B) İLK DERECE YARGILAMASI YÖNÜNDEN

1-Alınması gerekli 11.271,15-TL harçtan davacı tarafça yatırılan 5.164,65-TL harcın mahsubuyla bakiye 6.106,50-TL harcın DAVALIDAN ALINARAK HAZİNEYE İRAT KAYDINA,2-Davacı tarafından yapılan 54,40-TL başvurma harcı, 5.164,65-TL peşin harç olmak üzere toplam 5.219,05-TL den davanın kabul ve ret oranına göre (% 93,22 kabul-% 6,78 ret) 4.865,20 TL sinin davalıdan alınarak davacıya verilmesine, bakiye kısmın davacı yan üzerinde bırakılmasına

3-Davacı tarafça posta / tebligat / bilirkişi gideri olarak yapılan toplam 27.510,00-TL yargılama giderinden kabul ve red oranına göre (% 93,22 kabul-% 6,78 ret) 25.644,82-TL yargılama giderinin davalıdan alınarak davacıya verilmesine, bakiye yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına,4-Davalı tarafça posta / tebligat / gideri olarak yapılan toplam 742,60-TL yargılama giderinden kabul ve red oranına göre (% 93,22 kabul-% 6,78 ret) 50,35-TL yargılama giderinin davacıdan alınarak davalıya verilmesine, bakiye yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına,5-Davacı kendisini vekil ile temsil ettirdiğinden karar tarihinde yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca kabul edilen miktar üzerinden hesaplanan 45.000,00 TL vekâlet ücretinin davalıdan alınarak davacıya VERİLMESİNE,6-Davalı kendisini vekil ile temsil ettirdiğinden karar tarihinde yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca reddedilen miktar üzerinden hesaplanan 12.000,00 TL vekâlet ücretinin davacıdan alınarak davalıya VERİLMESİNE,

C) İSTİNAF İNCELEMESİ YÖNÜNDEN

1-Davalı tarafından yatırılan istinaf karar harcının hüküm kesinleştiğinde ve istek halinde kendisine İADESİNE,2-Yapılan istinaf yargılama giderlerinin davalı üzerinde BIRAKILMASINA,3-İstinaf incelemesi sırasında duruşma açılmadığından vekâlet ücreti takdirine YER OLMADIĞINA,4-Gerek ilk derece gerekse istinaf aşamasında yatırılan gider avanslarından kullanılmayan kısımların karar kesinleştiğinde ve talep halinde yatıran tarafa İADESİNE,Dosya üzerinden yapılan inceleme sonucunda, 6100 sayılı HMK'nın 362/1-a bendi gereğince KESİN olmak üzere17/12/2025 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

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

Esas No. 2022/465
Karar No. 2025/1694
Tarihi: 18.12.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/199, 353

ÖZETİ: *Mahkemece, taraflar arasında imzalanan sözleşmeler, e-maillerin okunaklı suretleri ve 2016 yılı 4. ayına ilişkin davalıya ait BA formları dosyaya kazandırılarak mali müşavir ve hastane yönetimi uzmanı bilirkişi heyetinden ek rapor alınarak davalı şirket hastane kayıtları ile davacı tarafından bildirilen hasta listeleri karşılaştırılarak takibe konu fatura tarihlerinde davacı yönlendirmesi ile davalıya ait hastaneye müşteri getirilip getirilmediğinin tespiti ile e-maillerde karşılıklı bir mutabakatın bulunup bulunmadığının araştırılarak davacının davalıdan takibe konu hizmet bedellerini talep edip edemeyeceği belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ve araştırma ile karar verilmesi doğru olmadığından davacı vekilinin istinaf sebepleri yerinde görülmiştir. Açıklanan nedenlerle, davacı vekilinin istinaf başvuru talebinin yukarıda açıklanan nedenlerle kabulü ile HMK'nın 353/1.a.6 maddesi gereğince ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına, dosyanın Dairemiz kararına uygun şekilde yargılama yapılmak ve yeniden bir karar verilmek üzere mahal mahkemesine iadesine karar verilmesine dair aşağıdaki hüküm kurulmuştur.*

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 353. maddesi uyarınca dosya incelendi.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ:

Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; davalı şirkete hasta yönlendirmesi nedeniyle hak ettiği komisyon bedeline ilişkin düzenlenen fatura bedellerinin ödenmemesi üzerine davalıya ihtarname ile ekinde takibe konu faturalar gönderilmesine rağmen borcun ödenmediğini, faturalara süresi içerisinde itiraz edilmediğini, taraflar arasındaki e-mail yazışmaları ve mutabakata rağmen borcun ödenmediğini, bunun üzerine davalı aleyhine icra takibine başlanıldığını, davalının haksız yere takibe itiraz ettiğini belirterek itirazın iptali ile takibin devamına ve davalı aleyhine icra inkar tazminatına hükmedilmesini talep ve dava etmiştir.

CEVAP

Davalı vekili cevap dilekçesinde özetle; müvekkilinin davacıya herhangi bir borcu bulunmadığını, faturaların noterden gönderilen ihtarname ile davacıya iade edildiğini, icra inkar tazminatı şartlarının oluşmadığını belirterek davalının reddini ve davacının kötü niyet tazminatına mahkum edilmesini savunmuştur.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARI

Mahkemece; davacı vekilince 01/04/2016 tarihli ve 60.538,27 TL bedelli, 01/04/2016 tarihli ve 50.720,83TL bedelli iki adet faturaya istinaden takip başlatılmış ise de, salt fatura düzenlenmiş olması kişileri borçlu kılmayıp, ayrıca fatura içeriğindeki hizmetin de verilmiş olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir olup, davaya konu faturalar davalının ticari kayıtlarında yer almayıp, davacı tarafından ayrıca hizmetin verildiği de ispat edilemediğinden davanın reddine karar verilmiştir.

İSTİNAF NEDENLERİ

Karar yasal süresinde davacı vekili tarafından istinaf edilmiştir.Davacı vekili istinaf nedenleri olarak; takibe konu faturalara itiraz edilmediğini, davalı ile yapılan müteakip sözleşmeler ve dosyaya sunulan e-mail yazışmaları ile davalı ile mutabakat sağlandığının belli olduğunu, davalının sunulan sözleşmelere, hesap mutabakatlarına ve müvekkili bilgisayar kayıtlarına itiraz etmediğini, raporda dosyaya sunulan e-maile alınan hizmetler ile hastalara ilişkin bilgilerin değerlendirilmediğini, davalı şirketin resmi mail adresine hastaların listesinin gönderildiğini, davalı şirket resmi mail adresinden yetkili temsilci tarafından müvekkiline gönderilen mutabakat listesinde hasta isimlerinin liste olarak müvekkiline bildirildiğini, bu hasta listelerinin mail çıktılarıyla birlikte incelenerek hastalardan hangilerinin müvekkilinin yönlendirmesi ile davalı hastanesine gittiğinin tespit edilebileceğini, davalının mail yoluyla gönderilen sözleşmeye itiraz etmediği gibi hizmetin verilmediğine yönelik de bir itirazda bulunmadığını belirterek mahkeme kararının kaldırılmasını talep ve istinaf etmiştir.

DELİLLERİN TARTIŞILMASI VE GEREKÇE:

Dava, taraflar arasındaki Uluslar Arası Hasta Yönlendirme Hizmetleri sözleşmesi gereğince ödenmeyen hizmet bedelleri alacağının icra takibine konulması üzerine davalının borca ve ferilerine itirazı üzerine açılan itirazın iptali davasıdır.Mahkemece, ispatlanamayan davanın reddine karar verilmiş olup karar davacı tarafından istinaf edilmiştir.Davacı tarafından davalı şirket hakkında 29.04.2016 tarihinde İstanbul 25. İcra Müdürlüğünün ... Esas sayılı dosyasıyla icra takibi yapıldığı; takip talebinde 86.259,10 TL asıl alacak ve 322,58 TL işlemiş faiz olmak üzere toplam 86.581,68 TL alacak talep edildiği, asıl alacağın takip tarihinden itibaren işleyecek %10,50 avans faiziyle davalıdan tahsilinin talep edildiği, takip talebinde, borcun sebebi olarak 01.04.2016 tarihli 60.538,27 TL ve 01.04.2016 tarihli 50.720,63 TL bedelli 2 adet fatura alacağı ile İzmir 25. Noterliğinin 11.04.2016 tarihli ... yevmiye numaralı ihtarnamesine dayanıldığı, davalının borca ve ferilerine itirazı üzerine takibin durduğu, ödeme emrine itirazın davacıya tebliğ edildiğine dair bir belgeye dosyada rastlanılmadığından davanın yasal bir yıllık hak düşürücü süre içerisinde açıldığı anlaşılmıştır.Mahkemece, mali bilirkişiden 06.07.2018 tarihli bilirkişi raporu ve hastane müdürü olan bilirkişiden 05.03.2019 tarihli bilirkişi raporu alınmıştır. Mali raporda, takibe konu faturaların davalı defterlerinde kayıtlı olmadığı tespit

edilmekle beraber davalı tarafından 11-20.04.2016 tarihli muavin defter kayıtlarının dosyaya incelenmek üzere sunulmadığı da belirtilmiştir. Hastane yönetimi uzmanı bilirkişi raporunda, davacının davalıya hizmet verdiğini dosyaya sunulanlar kapsamında ispat edemediği belirtilmiştir. 01.04.2016 tarihli 60.538,27 TL bedelli fatura içeriğinde "01.07.2015-31.08.2015 tarihleri arasında United Insurance (Libya) Uluslar Arası Hasta Yönlendirme Ve Hizmetleri Bedeli" yazılı olduğu; 01.04.2016 tarihli 50.720,63 TL bedelli fatura içeriğinde ise "01.09.2015-30.09.2015 tarihleri arasında United Insurance (Libya) Uluslar Arası Hasta Yönlendirme Ve Hizmetleri Bedeli" yazılı olduğu, bu faturaların 12.04.2016 tarihinde davalıya tebliğ edildiği, davalı tarafından süresinde ihtarname ile faturalara itiraz edildiği belirtilmiş ise de buna ilişkin belgeye dosyada rastlanılmadığı görülmüştür. Dosya kapsamında alınan mali bilirkişi raporunda, takibe konu faturaların davalı şirkete tebliğ edildiği 12.04.2016 tarihini kapsayan muavin defter kayıtlarının bilirkişi incelemesine sunulmadığı tespit edilmekle beraber muavin defter kayıtları tacirler tarafından tutulması zorunlu defterlerden olmadığından ve takibe konu faturaların davalı kayıtlarında bulunmadığı da tespit edildiğinden davacı tarafından delil olarak dayanan ticari defterler ile alacağın varlığı ispatlanamamıştır. Ancak davacı vekili tarafından, dava dilekçesi ekinde sunulan delil listesinde e-mail yazışmalarına ve mutabakat dokümlerine de delil olarak dayanılmıştır. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) 199. maddesinde uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıların belge olarak kabul edildiği, buna göre davacı tarafından ibraz edilen e-postaların delil olarak kabul edilerek uyuşmazlığın çözümünde değerlendirilmesi gerekmektedir. Davacı taraf dava dilekçesinde, ticarî defterlerine delil olarak dayanmış olup bu ticarî defter kavramı içerisinde BA-BS formları da girmektedir. (Y. 19. HD. 21/10/2019 2018/3083 E. 2019/4860 K. Sayılı ilamı) Davaya konu faturaların düzenlendiği tarihte yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiştir. O halde, yukarıda anlatılanlar ışığında mahkemece davacı tarafından sunulan e-mail dokümlerinin okunaklı birer suretleri dosyaya kazandırılıp taraflar arasında mutabakat olup olmadığının tespit edilmesi, ayrıca bildirilen hasta isimlerinin takibe konu fatura tarihlerinde davalı şirket bilgisayarındaki e-maillerde ve hastane kayıtlarında yer alıp almadığının incelettilmesi, davalı tarafından süresinde ihtarname ile faturalara itiraz edildiği savunulduğundan bu ihtarname ile tebliğ mazbatasının dosyaya celp edilmesi ve davaya konu davacı tarafından davalıya düzenlenen 01.04.2016 tarihli 60.538,27 TL bedelli fatura ile 01.04.2016 tarihli 50.720,63 TL bedelli faturanın davalı tarafından BA formu ile ilgili vergi dai-

resine bildirilip bildirilmediğinin davalının bağlı olduğu vergi dairesinden sorulması gerekmektedir. O halde mahkemece, taraflar arasında imzalanan sözleşmeler, e-maillerin okunaklı suretleri ve 2016 yılı 4. ayına ilişkin davalıya ait BA formları dosyaya kazandırılarak mali müşavir ve hastane yönetimi uzmanı bilirkişi heyetinden ek rapor alınarak davalı şirket hastane kayıtları ile davacı tarafından bildirilen hasta listeleri karşılaştırılarak takibe konu fatura tarihlerinde davacı yönlendirmesi ile davalıya ait hastaneye müşteri getirilip getirilmediğinin tespiti ile e-maillerde karşılıklı bir mutabakatın bulunup bulunmadığının araştırılarak davacının davalıdan takibe konu hizmet bedellerini talep edip edemeyeceği belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ve araştırma ile karar verilmesi doğru olmadığından davacı vekilinin istinaf sebepleri yerinde görül-müştür. Açıklanan nedenlerle, davacı vekilinin istinaf başvuru talebinin yukarıda açıklanan nedenlerle kabulü ile HMK'nın 353/1.a.6 maddesi gereğince ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına, dosyanın Dairemiz kararına uygun şekilde yargılama yapılmak ve yeniden bir karar verilmek üzere mahal mahkemesine iadesine karar verilmesine dair aşağıdaki hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM : Gerekçesi yukarıda izah edildiği üzere;

1-Davacı vekilinin istinaf başvurusunun KABULÜNE, 2-İstanbul 18. Asliye Ticaret Mahkemesinin 2017/395 Esas, 2021/276 Karar sayılı ve 07/04/2021 tarihli kararının HMK'nun 353/1-a.6 maddesi gereğince KALDIRILMASINA,

3-Dosyanın, Dairemiz kararına uygun şekilde yargılama yapılmak ve yeniden bir karar verilmek üzere mahal Mahkemesine İADESİNE, 4-Hüküm tarihinde yürürlükte bulunan 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı tarife gereğince alınması gereken 615,40 TL harçtan davacı tarafından peşin olarak yatırılan 80,70 TL harcın mahsubu ile bakiye 534,70 TL harcın davacıdan tahsili ile HAZİNEYE İRAT KAYDINA, 5-Davacı tarafından yapılan istinaf yargılama giderlerinin ilk derece mahkemesince yeniden verilecek kararda dikkate alınmasına, Dosya üzerinden yapılan inceleme neticesinde, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 353/1-a.6 bendi gereğince kesin olmak üzere oybirliği ile karar verildi.

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

Esas No. 2025/1818
Karar No. 2025/1959
Tarihi: 25.12.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/341, 353, 355, 362

ÖZETİ: 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK)'nun 389/1. maddesi ise, mevcut durumda meydana gelebilecek bir değişme nedeniyle hakkın elde edilmesinin önemli ölçüde zorlaşacağından ya da tamamen imkânsız hâle geleceğinden veya gecikme sebebiyle bir sakıncanın yahut ciddi bir zararın doğacağından endişe edilmesi hâllerinde, uyuşmazlık konusu hakkında ihtiyati tedbir kararı verilebilir, şeklindedir. HMK'nun 390/2 maddesine göre de, tedbir talep eden taraf, dilekçesinde dayandığı ihtiyati tedbir sebebini ve türünü açıkça belirtmek ve davanın esası yönünden kendisinin haklılığını yaklaşık olarak ispat etmek zorundadır. Davacının genel kurul kararlarının uygulanmasının tedbiren durdurulmasına ilişkin tedbir talebi yönünden dosyanın geldiği aşama, davacı iddialarının varlığı ihtilaflı ve tespiti muhtaçtır. Buna göre dosyanın geldiği aşama itibarıyla davacının bu yöndeki ihtiyati tedbir talebinin reddine karar verilmesinde bir isabetsizlik yoktur. HMK'nın 355. Maddesi uyarınca kamu düzenine aykırılık ve istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılan istinaf incelemesi sonunda; ilk derece mahkemesinin genel kurul kararlarının uygulanmasının tedbiren önlenmesine yönelik red kararının usul ve esas yönünden hukuka uygun olduğu, kabulüne karar verilen ihtiyati tedbir için takdir ettiği teminata ilişkin ara kararının ise istinaf incelemesine tabi olmadığı anlaşıldığından ihtiyati tedbir talep eden vekilinin yerinde görülmeyen istinaf başvurusunun reddine dair aşağıdaki şekilde karar verilmiştir.

Taraflar arasında görülen dava neticesinde ilk derece mahkemesince verilen hükmün ihtiyati tedbir talep eden davacı vekilince istinaf edilmesi üzerine düzenlenen rapor ve dosya kapsamı incelenip gereği görüşülüp düşünüldü;

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ

DAVA: İhtiyati tedbir isteyen vekili dava dilekçesinde özetle; davalı şirket ortağı ...'ın şirketin yönetim kurulu başkanı ve tek imza yetkilisi olarak tespit edemedikleri tarihlerde şirketi kendisine yaklaşık 29.000.000TL borçlandırdığını, daha sonra bu alacak borç ilişkisini sıfırlamak için yabancı ortaklar ile yaptıkları hisse devir sözleşmesine istinaden yabancılardan ...'a toplam 29.054.647TL para ödediklerini beyan ettiklerini ve ...'ın bu "parayı şirkete hissedar kredisi- fonu olarak" kullanılacağını belirttiğini, ...'ın alacağını sıfırlamak için yabancılardan ...'a para vermiş gibi kayıt oluşturulduğunu, bunu fon aktarımı gibi gösterilerek yabancı ortaklara hisse devrinin geçmesini sağladıklarını, yine aynı sözleşmede şirket mizanında değişiklik yapılacağını kararlaştır-

tırılarak davalı şirketin yabancı ortaklara 29.054.647TL borçlu olduğunun işle-
neceğinin kararlaştırıldığını, yabancı ortakların, ...'dan alınan %20'lik hisseye
rağmen yabancı ortakların şirketten olan alacaklarını sıfırlamadıklarını, şirket-
ten alacaklı oldukları sözde 29.054.647TL alacağa istinaden sermaye artırımını
yaptıklarını, şirket kasasına hiç para girmemesine rağmen şirketin, ortaklarına
borçlu hale getirildiğini, Genel kurulda planlı bir şekilde müvekkilinin hissesi-
nin %20'den %2'lere kadar düşürüldüğünü, şirketin defter ve kayıtlarında usule
aykırı borçlandırmalar yapıldığını, sermaye artırımının sebebi, amacı ve serma-
yenin kaynağının belirsiz olduğunu, usulüne uygun çağrı yapılmadığını, gün-
demin belirli olmadığını, 32044 sayılı 11.12.2022 tarihli Maden Yönetmeliğine
aykırılık mevcut olduğunu beyanla dava konusu genel kurul kararının yürütül-
mesinin geri bırakılmasını, davalı şirket hisselerinin devrini engellemek için
hisseler üzerine devredilemez şerhi konulmasını, terditli olmak üzere öncelikle
dava konusu olağanüstü genel kurul kararının iptalini aksi halde sermaye artı-
rımının feshini bu hususunda kabul edilmemesi halinde genel kurul kararının
butlanına karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

CEVAP:

Davalı vekili cevap dilekçesinde özetle; davacının iptalini istediği olağ-
nüstü Genel Kurulunun tarihini dahi doğru yazmadığını, işbu davaya konu ka-
rar bilgilerinin hatalı olduğunu, Beyoğlu 22. Noterliğinde düzenlenen
18.03.2024 tarihli ve ... yevmiye numaralı hissedar mutabakatı davacının iddia
ettiği şekilde bir hisse devir sözleşmesi olmadığını, davacının "yabancı ortakla-
rın aynı paraya dayanarak şirketten alacaklı hale geldiği ve aynı parayla serma-
ye artırım yapıldığı" iddiasının gerçek dışı olduğunu, zira mutabakatın tarafı-
nın müvekkili şirket değil; hissedarlardan ..., anton knazev ve arturas petraus-
kas olduğunu, hissedarların şirkete borç vermesi ve nakdi krediyle finansman
sağlaması anonim şirketlerde oldukça yaygın, meşru bir uygulama olduğunu,
sermaye artırımına konu olan tutarların şirket için kullanılmadığına ilişkin iddi-
anın, tamamen spekülatif ve mesnetsiz olduğunu, sermaye artırım sürecinin,
şirketin büyümesi ve finansal gücünü koruması amacıyla gerçekleştirildiğini,
ticaret hukukunun hükümlerine ve sair mevzuata uygun bir şekilde yürütüldü-
ğünü, davacının "şirket, ortaklarına borçlandırıldı" iddiası 16.09.2024 tarihli
serbest muhasebeci mali müşavirlik raporunda görüleceği üzere mesnetsiz ol-
duğunu, raporda, şirketin ortaklara borçlandırılmadığını, aksine ortakların şir-
kete sağladıkları finansmanın sermaye artırım yoluyla öz sermayeye dönüştü-
rüldüğünün açıkça kanıtlandığını, davacının iddia ettiği gibi mutabakatla mizan
değiştirilmediğini, mutabakat metninin yalnızca finansal durumun netleştiril-
mesi için bir yöntem belirlediğini, ancak mizanın düzeltilmesi işleminin bağım-
sız bir serbest muhasebeci mali müşavir tarafından hazırlanmış rapor doğrultu-
sunda gerçekleştirildiğini, davacının iddia ettiği gibi şirkete borçlanılmadığını,
kanuna karşı hileden bahsetmek abesle iştigal olduğunu, davacının bu davayı
açmaktaki amacının şirketin hukuka uygun finansal süreçlerini tartışmaya aç-
mak değil, doğrudan şirketten haksız kazanç elde etmeye çalışmak olduğunu,
çağrının usulüne uygun olarak yapıldığını, toplantının gündeminin belli oldu-
ğunu, TTK madde 414'E uygun olarak açık bir şekilde ilan edildiğini, davacı-
nın rüçhan hakkı konusunda bilgilendirildiğini, kanuni sürecin usulüne uygun
olarak işletildiğini, dürüstlük kuralına aykırılığın mevcut olmadığını beyanla
davanın reddini talep etmiştir.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARI :

İstinaf incelemesine konu kararı veren ilk derece Mahkemesince eldeki dava hakkında yapılan yargılama sonunda, " ...Mahkememizce yapılan değerlendirme sonucunda; davacı vekilince TTK 449 maddesi gereğince Genel Kurul Kararının geri bırakılması talep edildiği ancak kendilerinin aleyhlerine ilişkin yapıldığı belirtilmiş ise de, somut Genel Kurul Kararlarının icrasının davacı ve diğer ortaklar aleyhine doğurduğu tehlikeye ve telafisi imkansız zararlara ilişkin karar ve uygulamaya dair delillerin dosyada bu aşamada yer almadığı, 6100 sayılı HMK'nın 389 ve devamı maddelerinin koşullarının oluşmaması sebebiyle TTK 449 maddesi gereğince hükmün geri bırakılmasına dair istemin reddi sonucuna varılmıştır. Ayrıca davacının dava sırasında hisse devri suretiyle şirket sermayesinin şirket zararını azaltabileceği, böylece yabancı ortakların yararına olarak hisselerin 3. Şahıslara dava sonuna kadar devredilebileceği, bunun da şirketin zararına olacağı iddiasında bulunduğu, dava konusu Genel Kurulda alınan kararların etkisi ve kapsamı dikkate alındığında şirketin mal varlığı ve hisselerinin etkilenebileceği mahkememizce benimsenmekle, 6100 Sayılı HMK'nın 397 vd. Maddeleri gereğince, hisselerin özellikle yabancı ortaklar bünyesinde davalı şirket ve diğer ortaklar aleyhine 3. Şahıslara devredilebileceği anlaşılmakla, şirket mal varlığının dava sonuna kadar korunabilmesi bakımından, zarar doğma ihtimalinin muhtemel olduğu da kabul edilmekle, hisselerin devri yoluyla oluşacak mal varlığı azalmasının önlenmesi bakımından, davalı şirketin ortaklarının hisselerinin 3. şahıslara devir ve temlikinin davalı yanın hisselerinin değeri dikkate alınarak 1.000.000 TL teminat karşılığında ihtiyati tedbir yoluyla önlenmesine," karar verilmiştir. Bu karara karşı ihtiyati tedbir talep eden davacı vekili tarafından istinaf başvurusunda bulunulmuştur.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ :

İhtiyati tedbir talep eden davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; Yerel Mahkemenin, hisse devrinin önlenmesi yönündeki tedbir talebini haklı bulduğunu ve kabul ettiğini, ancak bu tedbirin uygulanmasını 1.000.000 TL gibi davacı açısından ödenmesi imkansız bir teminat şartına bağladığını, Genel Kurul Kararının yürütülmesinin geri bırakılması talebi reddinin hukuka aykırı olduğunu, red gerekçesinin dosya kapsamı ve yerleşik içtihatlarla örtüşmediğini, Genel kurul kararının icrasına devam edilmesinin (sermaye artırımının tescili ve uygulanması), davacının şirketteki yönetsel ve mali haklarını (rüçhan hakkı vb.) tamamen yitirmesine neden olduğunu, dava sonunda genel kurul iptal edilse dahi, aradan geçen sürede şirketin 3. kişilere devri, malvarlığının boşaltılması veya yapısının değiştirilmesi nedeniyle "geriye dönülemez" bir tablo ortaya çıkacağını, mahkemenin hisse devrini önleme tedbirini kabul etmesinin (fahiş teminatla da olsa), aslında tehlikenin varlığını kabul ettiğini gösterdiğini, tehlike varsa, bu tehlikeyi doğuran "Genel Kurul Kararının" yürütülmesinin de durdurulması gerektiğini beyanla, ilk derece Mahkemesince verilen kararın kaldırılmasını, TTK m. 449 uyarınca dava konusu Genel Kurul Kararlarının yürütülmesinin geri bırakılmasını, mahkeme aksi görüşte ise teminat miktarının davacı ...'ün ödeyebileceği miktar olan 100.000,00 TL'ye düşürülmesine karar verilmesini talep ve istinaf etmiştir.

GEREKÇE : Talep; şirket genel kurul kararının iptaline ilişkin davada; genel kurul kararlarının yürütülmesinin durdurulması ve şirket hisselerinin devrinin önlenmesi için ihtiyati tedbir istemine ilişkindir. Mahkemece genel kurul

kararlarının yürütülmesinin durdurulmasına yönelik tedbir talebinin reddine şirket hisselerinin devrine yönelik ihtiyati tedbir talebinin kabulüne davacıdan takdiren 1.000.000 TL teminat alınmasına karar verilmiştir. Karara karşı davacı vekilince; genel kurul kararların yürütülmesinin durdurulması talebinin reddine ve takdir edilen teminatın miktarına ve yönelik istinaf yoluna başvurmuştur. 6100 sayılı HMK'nın 341/1. maddesine, ilk derece mahkemelerinden verilen nihai kararlar ile ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz taleplerinin reddi ve bu taleplerin kabulü hâlinde, itiraz üzerine verilecek kararlara karşı istinaf yoluna başvurulabileceği şeklindeki açık düzenleme karşısında, ara kararların istisnalar hariç olmak üzere istinafi mümkün değildir. Teminat HMK 87 maddesine göre hakim tarafından serbestçe tayin edilebilir. İlk derece Mahkemesinin teminat mukabilinde ihtiyati tedbirin kabulü kararı üzerine alacaklı vekilinin teminatın kaldırılmasına yönelik itirazının reddine ilişkin kararı, itiraza tabi olmayan ve hakim tarafından teminatın belirlenmesi yetkisine ilişkin ara karar niteliğindedir. Kabulüne karar verilen ihtiyati tedbirde itiraz yoluna dahi tabi olmayan teminat belirlenmesine ilişkin ara kararın istinaf edilebileceğine ilişkin Kanunda bir düzenleme de yoktur. Teminata ilişkin karara karşı istinaf kanun yoluna başvurulamayacağından ihtiyati tedbir talep eden vekilinin bu yönlerdeki istinaf dilekçesinin reddine karar verilmiştir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK)'nın 389/1. maddesi ise, mevcut durumda meydana gelebilecek bir değişme nedeniyle hakkın elde edilmesinin önemli ölçüde zorlaşacağından ya da tamamen imkânsız hâle geleceğinden veya gecikme sebebiyle bir sakıncanın yahut ciddi bir zararın doğacağından endişe edilmesi hâllerinde, uyuşmazlık konusu hakkında ihtiyati tedbir kararı verilebilir, şeklindedir. HMK'nın 390/2 maddesine göre de, tedbir talep eden taraf, dilekçesinde dayandığı ihtiyati tedbir sebebinin ve türünü açıkça belirtmek ve davanın esası yönünden kendisinin haklılığını yaklaşık olarak ispat etmek zorundadır. Davacının genel kurul kararlarının uygulanmasının tedbirene durdurulmasına ilişkin tedbir talebi yönünden dosyanın geldiği aşama, davacı iddialarının varlığı ihtilaflı ve tespiti muhtaçtır. Buna göre dosyanın geldiği aşama itibarıyla davacının bu yöndeki ihtiyati tedbir talebinin reddine karar verilmesinde bir isabetsizlik yoktur. HMK'nın 355. Maddesi uyarınca kamu düzenine aykırılık ve istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılan istinaf incelemesi sonunda; ilk derece mahkemesinin genel kurul kararlarının uygulanmasının tedbirene önlenmesine yönelik red kararının usul ve esas yönünden hukuka uygun olduğu, kabulüne karar verilen ihtiyati tedbir için takdir ettiği teminata ilişkin ara kararının ise istinaf incelemesine tabi olmadığı anlaşıldığından ihtiyati tedbir talep eden vekilinin yerinde görülmeyen istinaf başvurusunun reddine dair aşağıdaki şekilde karar verilmiştir.

HÜKÜM:Yukarıda açıklanan nedenlerle:

1-İstinaf yoluna başvuran ihtiyati tedbir talep eden vekilinin mahkemece takdir edilen teminat yönünden istinaf dilekçesinin HMK'nın 341/1 ve 346/1. maddesi uyarınca reddine,2- Genel kurul kararlarının uygulanmasının tedbirene önlenmesine yönelik talebinin reddine ilişkin karar yönünden istinaf başvurusunun HMK'nın 353(1)b-1 maddesi uyarınca esastan reddine3-İstinaf yoluna başvuru sırasında alınan istinaf karar harcı ile istinaf başvuru harcının istemi halinde ihtiyati tedbire itiraz edene iadesine,4-İstinaf yoluna başvuran davacı vekili tarafından yapılan masrafların kendi üzerinde bırakılmasına, Dair, dosya üzerinden yapılan inceleme sonunda, HMK'nın 362(1)f. maddesi uyarınca kesin olarak oy birliğiyle karar verildi.

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

Esas No. 2025/2546
Karar No. 2025/1962
Tarihi: 18.12.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/353

ÖZETİ: *Davacı vekilinin istinaf nedenleri; davalı şirketin müvekkili şirkete ait araçta oluşan hasarlardan kasko poliçesi gereği sorumlu olduğu ama buna rağmen ödeme yapılmadığı, davalı şirketin mali durumunun sıkıntılı olduğu gözetilerek alacağın temin altına alınması için ihtiyati haciz kararı verilmesi gerekirken talebin reddedilmesinin hukuka aykırı olduğu, talebin reddine dair kararın kaldırılarak davalı şirketin mal varlığına haciz konulması gerektiği hususlarına ilişkindir. Dava; kasko sigorta poliçesi kapsamında hasar bedelinin tahsili için başlatılan icra takibine itirazın iptali istemine ilişkindir. İİK'nın 257.maddesinde "Rehinle temin edilmemiş ve vadesi gelmiş bir para borcunun alacaklısı, borçlunun yedinde veya üçüncü şahısta olan taşınır ve taşınmaz mallarının ve alacaklarıyla diğer haklarını ihtiyaten haczettirebilir" denmektedir. İİK'nın 258/1.maddesinde ise "...Alacaklı alacağı ve icabında haciz sebepleri hakkında mahkemeye kanaat getirecek deliller göstermeye mecburdur..." denmektedir. Bu hükme göre alacaklının, alacağının varlığını ve muaccel olduğunu tam ve kesin şekilde ispat etmesi gerekmez. Bu konuda mahkemeye kanaat verecek delilleri göstermesi yeterli kabul edilmektedir. Başka bir anlatımla ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için yaklaşık ispat kuralı gereğince mahkemenin alacaklının alacağı hakkında kanaat sahibi olması yeterlidir. Görülmekte olan davada, davacının iddia ettiği alacağın varlığı ve miktarının ne olduğunun yargılamayı gerektirdiği, hal böyle olunca da ihtiyati hacze hükmedilmesine ilişkin koşulların mevcut delil durumuna göre somut olayda gerçekleşmediği, yargılama sırasında değişen durum ve şartlara göre mahkemesince her zaman bu hususta yeniden bir karar verilebilmesinin de mümkün bulunduğu anlaşılmış olup, bu hali ile, davacı vekilinin yerinde görülmeyen istinaf talebinin HMK'nın 353/1-b/1 madde hükmü gereğince esastan reddine karar vermek gerektiği sonuç ve kanaatine varılmıştır.*

İlk derece mahkemesi ara kararına karşı istinaf yasa yoluna başvurulması üzerine; 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 355. maddesindeki düzenleme gereğince, istinaf edenin sıfatına, istinaf nedenlerine ve kamu düzenine ilişkin olup resen gözetilmesi gereken hususlara hasren yapılan inceleme ve değerlendirme neticesinde;

KARAR

Davacı vekili dava dilekçesinde özetle; müvekkili şirket ile davalı şirket arasında ... plakalı araç için Ticari Genişletilmiş Kasko Poliçesi tanzim edildiğini, aracın trafikte seyir halindeyken camlarının çatlaması üzerine aracın müvekkili tarafından tamir ettirildiğini ve tamir bedeli olarak 22.903,43 TL fatura düzenlendiğini, davalı kasko şirketinin ödeme yapmaması üzerine dava dışı ... Servis A.Ş. tarafından İstanbul 31. İcra Müdürlüğü'nün ...Esas sayılı dosyası ile icra takibi başlatıldığını, müvekkili şirketin haciz tehlikesiyle karşılaşmaması adına kapak hesabı doğrultusunda 31.485,17 TL ödemek zorunda kaldığını, bundan ayrı 05.03.2025 tarihinde ... plaka numaralı aracın metal dubaya çarpması neticesinde meydana gelen hasarın tadil ve tazmin edilmesi için de davalı kasko şirketine başvurulduğunu, olumlu cevap alınamaması üzerine aracın tamir ettirildiğini, hasar bedeli olarak 33.000,00 TL ödendiğini, müvekkili tarafından ödenen bedellerin tahsili amacıyla davalı şirket aleyhine İstanbul Anadolu 13. İcra Dairesi Müdürlüğü'nün ... E. Sayılı dosyası ile takip başlatıldığını, davalının takibe itiraz ettiğini beyanla itirazın iptali ile takibin devamına karar verilmesini talep ve dava etmiş, ayrıca alacağın temini amacıyla davalının mal varlığına ihtiyati haciz konulmasını talep etmiştir. İlk derece mahkemesince, 31/10/2025 tarihli ara karar ile; davacının ihtiyati haciz talebinin reddine karar verilmiş, davacı vekilince ara karara karşı istinaf kanun yoluna başvurulmuştur. Davacı vekilinin istinaf nedenleri; davalı şirketin müvekkili şirkete ait araçta oluşan hasarlardan kasko poliçesi gereği sorumlu olduğu ama buna rağmen ödeme yapılmadığı, davalı şirketin mali durumunun sıkıntılı olduğu gözetilerek alacağın temin altına alınması için ihtiyati haciz kararı verilmesi gerekirken talebin reddedilmesinin hukuka aykırı olduğu, talebin reddine dair kararın kaldırılarak davalı şirketin mal varlığına haciz konulması gerektiği hususlarına ilişkindir. Dava; kasko sigorta poliçesi kapsamında hasar bedelinin tahsili için başlatılan icra takibine itirazın iptali istemine ilişkindir. İİK'nın 257.maddesinde "Rehinle temin edilmemiş ve vadesi gelmiş bir para borcunun alacaklısı, borçlunun yedinde veya üçüncü şahısta olan taşınır ve taşınmaz mallarının ve alacaklarıyla diğer haklarını ihtiyaten haczettirebilir" denmektedir. İİK'nın 258/1.maddesinde ise "...Alacaklı alacağı ve icabında haciz sebepleri hakkında mahkemeye kanaat getirecek deliller göstermeye mecburdur..." denmektedir. Bu hükme göre alacaklının, alacağının varlığını ve muaccel olduğunu tam ve kesin şekilde ispat etmesi gerekmez. Bu konuda mahkemeye kanaat verecek delilleri göstermesi yeterli kabul edilmektedir. Başka bir anlatımla ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için yaklaşık ispat kuralı gereğince mahkemenin alacaklının alacağı hakkında kanaat sahibi olması yeterlidir. Görülmekte olan davada, davacının iddia ettiği alacağın varlığı ve miktarının ne olduğunun yargılamayı gerektirdiği, hal böyle olunca da ihtiyati hacze hükmedilmesine ilişkin koşulların mevcut delil durumuna göre somut olayda gerçekleşmediği, yargılama sırasında değişen durum ve şartlara göre mahkemesince her zaman bu hususta yeniden bir karar verilebilmesinin de mümkün bulunduğu anlaşılmış olup, bu hali ile, davacı vekilinin yerinde görülmeyen istinaf talebinin HMK'nın 353/1-b/1 madde hükmü gereğince esastan reddine karar vermek gerektiği sonuç ve kanaatine varılmıştır.

GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ/ Gerekçe uyarınca,

1-Usul ve yasaya uygun olan ve yukarıdaki başlıkta yazılı bulunan ilk derece mahkemesi ara kararına yönelik olarak davacı vekili tarafından yapılan istinaf başvurusunun HMK'nın 353/1-b/1 madde hükmü gereğince ESASTAN REDDİNE,2-İstinaf eden davacıdan alınması gereken 615,40-TL harç peşin olarak alındığından bu hususta karar verilmesine yer olmadığına,3-İncelemenin duruşmasız olarak yapılması nedeniyle avukatlık ücreti takdirine yer olmadığına,4-İstinaf yasa yoluna başvuran davacı tarafından istinaf aşamasında yapılan yargılama giderlerin üzerinde bırakılmasına, Dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda ve HMK'nın 362/1-f madde hükmü gereğince kesin olmak üzere, oy birliğiyle karar verildi.

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

Esas No. 2025/1887
Karar No. 2025/2025
Tarihi: 30.12.2025

İlgili Kanun/Madde
6100 s. HMK/355
2004 s. İİK/257
6102 s. TTK/553

ÖZETİ: *İİK'nın 257. maddesi hükmü uyarınca, ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için muaccel bir para alacağının bulunması ön koşul olup, varlığı ihtilaflı ve tespiti muhtaç olan bir alacak talebi yönünden ortada muaccel veya müaccel bir bir para alacağı bulunduğu söylenemeyecektir.Eldeki uyuşmazlıkta davalının şirketi zarara uğrattığına ilişkin davacı iddialarının doğruluğu ve haklılığı, davacının ve dava dışı şirketin zarara uğrayıp uğramadığı ancak yapılacak tahkikat ile delillerin değerlendirilmesi sonucunda anlaşılabilecek olup, Türk Ticaret Kanunu'nun 553. maddesi kapsamında dosyanın bulunduğu aşama itibarıyla davalıdan talep edilebilecek muaccel ve rehinle temin edilmemiş tazminat alacağının varlığı ve miktarı hususunda yaklaşık düzeyde ispat koşulu oluşmamıştır. Bu nedenle ilk derece mahkemesince ihtiyati haciz isteminin reddine karar verilmesinde bir isabetsizlik görülmemiştir. HMK'nın 355. Maddesi uyarınca kamu düzenine aykırılık ve istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılan istinaf incelemesi sonunda; ilk derece mahkemesi kararının usul ve esas yönünden hukuka uygun olduğu anlaşıldığından ihtiyati haciz talep eden davacı vekilinin yerinde görülmeyen istinaf başvurusunun reddine karar vermek gerekmiştir.*

Taraflar arasında görülen dava neticesinde ilk derece mahkemesince verilen ara kararın ihtiyati haciz talep eden davacı vekilince istinaf edilmesi üzerine düzenlenen rapor ve dosya kapsamı incelenip gereği görüşülüp düşünüldü;

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ

TALEP:Davacı vekili dava dilekçesinde %30 hissesine sahip olduğu ... Denizcilik Ticaret Anonim Şirketi'nin yönetim kurulu üyesi olan davalı ... tarafından zarara yol açıldığı iddiasıyla zararın miktarının tespiti ile doğrudan uğ-

radığı zararların kendisine, ... Denizcilik Ticaret Anonim Şirketi'nin uğradığı zararların ise şirkete ödenmesini talep etmiş ve 05.11.2025 tarihli duruşmada ihtiyati haciz talebinde bulunmuştur

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARI: İstinaf incelemesine konu kararı veren ilk derece Mahkemesince ihtiyati haciz talebi hakkında yapılan inceleme ve değerlendirme sonunda 05.11.2025 tarihli ara karar ile "...Somut olayda, yöneticinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kusur ve zararın ispatlanması gerektiği, mahkememizdeki yargılama, ceza soruşturma ve kovuşturmalarının devam ettiği gibi dava dışı şirket tarafından açılan bir kısım geri alma davalarının da lehine sonuçlandığı göz önünde bulundurulduğunda şu aşamada muaccel bir para alacağından bahsedilemeyeceği anlaşıldığından İİK'nın 257/1. madde-sindeki şartlar oluşmadığından ihtiyati haciz talebinin reddine" karar verilmiştir.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ :İhtiyati haciz talep eden davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; davalının üç çalışana avans adı altında dayanaksız olarak ödeme yaptırdığını, 80.000 Euro tutarındaki avans ödemelerinin davalı tarafından elden geri aldığından davalı taraf ve çalışanlarının İstanbul Anadolu 86. Asliye Ceza Mahkemesi 2025/120 Esas sayılı dosyada yapılan sorgularında kabul ettiklerini, Genel Kurul ve Yönetim Kurulu kararı alınmaksızın davalıya 149.400 TL huzur hakkı ödendiğini, davalı tarafından şirkete borç verilmiş gibi kaydı tutulan ancak herhangi bir banka dekontu bulunmayan 40.000 Dolar ödeme yönünden davaya konu edilen bu alacak kalemlerinin 18.09.2023 tarihli bilirkişi kök raporu, 21.11.2024 tarihli bilirkişi ek raporu, 24.11.2021 tarihli bağımsız denetim raporu ve davalının beyanları ile kanıtlandığını, bu alacak kalemleri kapsamında ceza davalarının bekletici mesele yapılmadığını, davalının temsile yetkili müdür olduğu ve yönetim kurulunda olduğu dönemlerde ticari defterlerin gerçeğe aykırı olarak tutulduğunu, muhasebe kayıtlarında muhasebe hilelerinin yapıldığını, alacakların-borçların fiktif olarak kapatıldığını, davalının ortakları zarara uğratacak şekilde hareket ettiğinin ortaya çıktığını, davalının kanundan doğan özen ve sadakat yükümlülüklerini kusurlu bir şekilde ihlal ettiğini ve bu hareketleri sonucunda Şirket'in zarara uğramasına yol açtığını , İstanbul Anadolu CBS 2023/231583 soruşturma dosyasında son alınan 03.10.2025 tarihli bilirkişi raporunda "gerçekte olmayan bakiyelerin ortaklarla ilişkilendirilerek yapılan düzeltme (virman) işlemlerinin muhasebe hilesi olduğu değerlendirilmekle, Şüpheliler YK Başkanı ... ve YK Başkan vekili ... ve ... bakımından güveni kötüye kullanma suçu unsurlarının mevcut olduğu, müşteki şirketin 551.224-TL zararının söz konusu olduğu, Şüpheliler YK Başkanı ... ve YK Başkan vekili ... ve müşteki kurumun muhasebesinden sorumlu SMMM ... bakımından VUK md. 359 a-1 gereği "gerçeğe aykırı muhasebe kaydı oluşturulması ve muhasebe hilesi" suç unsurlarının mevcut olduğunun belirtildiğini, hem şirketin hem de müvekkilinin zararı oluştuğunu, davalının bu zarardan sorumlu olduğunu açıkça tespit edildiğini, İİK madde 257 uyarınca ihtiyati haciz şartları oluştuğunu, yukarıdaki verilen ne-

denlerden dolayı müvekkilin ve şirketin davalının kötü niyetli eylemleri nedeniyle zararı mevcut olup bu zarar bilirkişi raporları ile kanıtlandığını, hükmedilecek tazminatın ise dava sonunda tahsil edilememe riskinin çok yüksek olduğunu, bir çok alacak kalemi ispatlanmış olup ilk derece Mahkemesinin ceza dosyalarını bekletici mesele yapması sebebiyle imkansızlaştığını beyanla istinaf taleplerinin kabulü ile ilk derece mahkemesinin ihtiyati haciz talebimizin reddine ilişkin kararının kaldırılmasına, davalı ...'un 40.000 USD, 80.000 Euro ve 149.400 TL ile toplam 5.769.400 TL tutarda menkul, gayrimenkulleri ile 3. Şahıslardaki hak ve alacaklarının üzerine Sayın Mahkemenizce uygun görülecek teminat karşılığı ihtiyati haciz konulmasına, vekalet ücreti ile yargılama giderinin davalıya yükletilmesine karar verilmesini talep ve istinaf etmiştir.

GEREKÇE: Talep; yönetici sorumluluğu nedeniyle tazminat istemli davada, uğranıldığı iddia olunan zarar nedeniyle davalı aleyhine ihtiyati haciz kararı verilmesi istemine ilişkindir. İlk derece mahkemesince ihtiyati haciz talebinin reddine karar verilmiş, karara karşı ihtiyati haciz talep eden davacı vekilince istinaf yasa yoluna başvurulmuştur. İstinafa gelen uyuşmazlık temelinde, talep konusuna ilişkin olarak ihtiyati haciz şartlarının oluşup oluşmadığı noktasındadır. İİK'nın 257/1. maddesi uyarınca; 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. maddesi uyarınca; ihtiyati haciz talep eden alacaklı alacağı ve icabında haciz sebepleri hakkında mahkemeye kanaat getirecek deliller göstermeğe mecburdur. Burada aranan ölçü yaklaşık ispat ölçüdür. İİK'nın 257. maddesi hükmü uyarınca, ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için muaccel bir para alacağının bulunması ön koşul olup, varlığı ihtilaflı ve tespiti muhtaç olan bir alacak talebi yönünden ortada muaccel veya müaccel bir para alacağı bulunduğu söylenemeyecektir. Eldeki uyuşmazlıkta davalının şirketi zarara uğrattığına ilişkin davacı iddialarının doğruluğu ve haklılığı, davacının ve dava dışı şirketin zarara uğrayıp uğramadığı ancak yapılacak tahkikat ile delillerin değerlendirilmesi sonucunda anlaşılacak olup, Türk Ticaret Kanunu'nun 553. maddesi kapsamında dosyanın bulunduğu aşama itibarıyla davalıdan talep edilebilecek muaccel ve rehinle temin edilmemiş tazminat alacağının varlığı ve miktarı hususunda yaklaşık düzeyde ispat koşulu oluşmamıştır. Bu nedenle ilk derece mahkemesince ihtiyati haciz isteminin reddine karar verilmesinde bir isabetsizlik görülmemiştir. HMK'nın 355. Maddesi uyarınca kamu düzenine aykırılık ve istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılan istinaf incelemesi sonunda; ilk derece mahkemesi kararının usul ve esas yönünden hukuka uygun olduğu anlaşıldığından ihtiyati haciz talep eden davacı vekilinin yerinde görülmeyen istinaf başvurusunun reddine karar vermek gerekmiştir.

KARAR : Yukarıda ayrıntısı ile açıklanan nedenlerle;

1-İhtiyati haciz talep eden davacı vekilinin istinaf başvurusunun HMK'nın 353(1)b-1 maddesi uyarınca ESASTAN REDDİNE,2-İhtiyati haciz

talep eden davacı tarafından başvuru sırasında istinaf karar harcı peşin olarak yatırıldığından başkaca harç alınmasına yer olmadığına,3-İhtiyati haciz talep eden davacı tarafından istinaf aşamasında yapılan yargılama giderlerinin kendi üzerinde bırakılmasına,Dair, dosya üzerinde yapılan inceleme sonunda HMK'nın 362(1)-f maddesi uyarınca kesin olmak üzere oy birliği ile karar verildi.

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

Esas No. 2025/1887
Karar No. 2025/2025
Tarihi: 30.12.2025

İlgili Kanun/Madde
6102 s. TTK/553
6100 s. HMK/355

ÖZETİ: *Eleki uyuşmazlıkta davalının şirketi zarara uğrattığına ilişkin davacı iddialarının doğruluğu ve haklılığı, davacının ve dava dışı şirketin zarara uğrayıp uğramadığı ancak yapılacak tahkikat ile delillerin değerlendirilmesi sonucunda anlaşılacak olup, Türk Ticaret Kanunu'nun 553. maddesi kapsamında dosyanın bulunduğu aşama itibarıyla davalıdan talep edilebilecek muaccel ve rehinle temin edilmemiş tazminat alacağının varlığı ve miktarı hususunda yaklaşık düzeyde ispat koşulu oluşmamıştır. Bu nedenle ilk derece mahkemesince ihtiyati haciz isteminin reddine karar verilmesinde bir isabetsizlik görülmemiştir. HMK'nın 355. Maddesi uyarınca kamu düzenine aykırılık ve istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılan istinaf incelemesi sonunda; ilk derece mahkemesi kararının usul ve esas yönünden hukuka uygun olduğu anlaşıldığından ihtiyati haciz talep eden davacı vekilinin yerinde görülmeyen istinaf başvurusunun reddine karar vermek gerekmiştir.*

Taraflar arasında görülen dava neticesinde ilk derece mahkemesince verilen ara kararın ihtiyati haciz talep eden davacı vekilince istinaf edilmesi üzerine düzenlenen rapor ve dosya kapsamı incelenip gereği görüşülüp düşünüldü;

TARAFLARIN İDDİA VE SAVUNMALARININ ÖZETİ

TALEP:Davacı vekili dava dilekçesinde %30 hissesine sahip olduğu ... Denizcilik Ticaret Anonim Şirketi'nin yönetim kurulu üyesi olan davalı ... tarafından zarara yol açıldığı iddiasıyla zararın miktarının tespiti ile doğrudan uğradığı zararların kendisine, ... Denizcilik Ticaret Anonim Şirketi'nin uğradığı zararların ise şirkete ödenmesini talep etmiş ve 05.11.2025 tarihli duruşmada ihtiyati haciz talebinde bulunmuştur

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARI: İstinaf incelemesine konu kararı veren ilk derece Mahkemesince ihtiyati haciz talebi hakkında yapılan inceleme ve değerlendirme sonunda 05.11.2025 tarihli ara karar ile "...Somut olayda, yöneticinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kusur ve zararın ispatlanması gerektiği, mahkememizdeki yargılama, ceza soruşturma ve kovuşturmalarının

devam ettiği gibi dava dışı şirket tarafından açılan bir kısım geri alma davalarının da lehine sonuçlandığı göz önünde bulundurulduğunda şu aşamada muaccel bir para alacağından bahsedilemeyeceği anlaşıldığından İİK'nın 257/1. madde-sindeki şartlar oluşmadığından ihtiyati haciz talebinin reddine" karar verilmiştir.

İLERİ SÜRÜLEN İSTİNAF SEBEPLERİ :İhtiyati haciz talep eden davacı vekili istinaf dilekçesinde özetle; davalının üç çalışana avans adı altında dayanaksız olarak ödeme yaptırdığını, 80.000 Euro tutarındaki avans ödemele-rinin davalı tarafından elden geri aldığından davalı taraf ve çalışanlarının İstanbul Anadolu 86. Asliye Ceza Mahkemesi 2025/120 Esas sayılı dosyada yapılan sorgularında kabul ettiklerini, Genel Kurul ve Yönetim Kurulu kararı alınmak-sızın davalıya 149.400 TL huzur hakkı ödendiğini, davalı tarafından şirkete borç verilmiş gibi kaydı tutulan ancak herhangi bir banka dekontu bulunmayan 40.000 Dolar ödeme yönünden davaya konu edilen bu alacak kalemlerinin 18.09.2023 tarihli bilirkişi kök raporu, 21.11.2024 tarihli bilirkişi ek raporu, 24.11.2021 tarihli bağımsız denetim raporu ve davalının beyanları ile kanıtlan-dığını, bu alacak kalemleri kapsamında ceza davalarının bekletici mesele ya-pılmadığını, davalının temsile yetkili müdür olduğu ve yönetim kurulunda ol-duğu dönemlerde ticari defterlerin gerçeğe aykırı olarak tutulduğunu, muhase-be kayıtlarında muhasebe hilelerinin yapıldığını, alacakların-borçların fiktif olarak kapatıldığını, davalının ortakları zarara uğratacak şekilde hareket ettiğ-i-nin ortaya çıktığını, davalının kanundan doğan özen ve sadakat yükümlülükle-rini kusurlu bir şekilde ihlal ettiğini ve bu hareketleri sonucunda Şirket'in zara-ra uğramasına yol açtığını , İstanbul Anadolu CBS 2023/231583 soruşturma dosyasında son alınan 03.10.2025 tarihli bilirkişi raporunda "gerçekte olmayan bakiyelerin ortaklarla ilişkilendirilerek yapılan düzeltme (virman) işlemlerinin muhasebe hilesi olduğu değerlendirilmekle, Şüpheliler YK Başkanı ... ve YK Başkan vekili ... ve ... bakımından güveni kötüye kullanma suçu unsurlarının mevcut olduğu, müşteki şirketin 551.224-TL zararının söz konusu olduğu, Şüpheliler YK Başkanı ... ve YK Başkan vekili ... ve müşteki kurumun muha-sebesinden sorumlu SMMM ... bakımından VUK md. 359 a-1 gereği "gerçeğe aykırı muhasebe kaydı oluşturulması ve muhasebe hilesi" suç unsurlarının mevcut olduğunun belirtildiğini, hem şirketin hem de müvekkilinin zararı oluş-tuğunu, davalının bu zarardan sorumlu olduğunu açıkça tespit edildiğini, İİK madde 257 uyarınca ihtiyati haciz şartları oluştuğunu, yukarıdaki verilen ne-denlerden dolayı müvekkilin ve şirketin davalının kötü niyetli eylemleri nede-niyle zararı mevcut olup bu zarar bilirkişi raporları ile kanıtlandığını, hükmedi-lecek tazminatın ise dava sonunda tahsil edilememe riskinin çok yüksek oldu-ğunu, bir çok alacak kalemi ispatlanmış olup ilk derece Mahkemesinin ceza dosyalarını bekletici mesele yapması sebebiyle imkansızlaştığını beyanla isti-naf taleplerinin kabulü ile ilk derece mahkemesinin ihtiyati haciz talebimizin reddine ilişkin kararının kaldırılmasına, davalı ...'un 40.000 USD, 80.000 Euro ve 149.400 TL ile toplam 5.769.400 TL tutarda menkul, gayrimenkulleri ile 3.

Şahıslardaki hak ve alacaklarının üzerine Sayın Mahkemenizce uygun görülecek teminat karşılığı ihtiyati haciz konulmasına, vekalet ücreti ile yargılama giderinin davalıya yükletilmesine karar verilmesini talep ve istinaf etmiştir.

GEREKÇE: Talep; yönetici sorumluluğu nedeniyle tazminat istemli davada, uğranıldığı iddia olunan zarar nedeniyle davalı aleyhine ihtiyati haciz kararı verilmesi istemine ilişkindir. İlk derece mahkemesince ihtiyati haciz talebinin reddine karar verilmiş, karara karşı ihtiyati haciz talep eden davacı vekilince istinaf yasa yoluna başvurulmuştur. İstinafa gelen uyuşmazlık temelinde, talep konusuna ilişkin olarak ihtiyati haciz şartlarının oluşup oluşmadığı noktasındadır. İİK'nın 257/1. maddesi uyarınca; 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. maddesi uyarınca; ihtiyati haciz talep eden alacaklı alacağı ve icabında haciz sebepleri hakkında mahkemeye kanaat getirecek deliller göstermeğe mecburdur. Burada aranan ölçü yaklaşık ispat ölçüdür. İİK'nın 257. maddesi hükmü uyarınca, ihtiyati haciz kararı verilebilmesi için muaccel bir para alacağının bulunması ön koşul olup, varlığı ihtilaflı ve tespiti muhtaç olan bir alacak talebi yönünden ortada muaccel veya müaccel bir para alacağı bulunduğu söylenemeyecektir. Eldeki uyuşmazlıkta davalının şirketi zarara uğrattığına ilişkin davacı iddialarının doğruluğu ve haklılığı, davacının ve dava dışı şirketin zarara uğrayıp uğramadığı ancak yapılacak tahkikat ile delillerin değerlendirilmesi sonucunda anlaşılabilecek olup, Türk Ticaret Kanunu'nun 553. maddesi kapsamında dosyanın bulunduğu aşama itibarıyla davalıdan talep edilebilecek muaccel ve rehinle temin edilmemiş tazminat alacağının varlığı ve miktarı hususunda yaklaşık düzeyde ispat koşulu oluşmamıştır. Bu nedenle ilk derece mahkemesince ihtiyati haciz isteminin reddine karar verilmesinde bir isabetsizlik görülmemiştir. HMK'nın 355. Maddesi uyarınca kamu düzenine aykırılık ve istinaf dilekçesinde belirtilen sebeplerle sınırlı olarak yapılan istinaf incelemesi sonunda; ilk derece mahkemesi kararının usul ve esas yönünden hukuka uygun olduğu anlaşıldığından ihtiyati haciz talep eden davacı vekilinin yerinde görülmeyen istinaf başvurusunun reddine karar vermek gerekmiştir.

KARAR : Yukarıda ayrıntısı ile açıklanan nedenlerle;

1-İhtiyati haciz talep eden davacı vekilinin istinaf başvurusunun HMK'nın 353(1)b-1 maddesi uyarınca ESASTAN REDDİNE, 2-İhtiyati haciz talep eden davacı tarafından başvuru sırasında istinaf karar harcı peşin olarak yatırıldığından başkaca harç alınmasına yer olmadığına, 3-İhtiyati haciz talep eden davacı tarafından istinaf aşamasında yapılan yargılama giderlerinin kendi üzerinde bırakılmasına, Dair, dosya üzerinde yapılan inceleme sonunda HMK'nın 362(1)-f maddesi uyarınca kesin olmak üzere oy birliği ile karar verildi.

**KONYA BÖLGE ADLİYE
MAHKEMESİ****6. HUKUK DAİRESİ****Esas No. 2024/981****Karar No. 2025/17****Tarihi: 08.01.2025****İlgili Kanun/Madde****6100 s. HMK/114, 115**

ÖZETİ: *Anayasa Mahkemesinin 2022/101494 başvuru numaralı 19/12/2023 tarihli kararı gereğince; yeniden yapılan yargılamada; Dairemizce 06/11/2024 tarihli duruşma ara kararı ile, davacılar vekiline HMK'nın 114/g maddesi gereğince 500,00 TL gider avansı yatırması için duruşma zaptının tebliğinden itibaren iki haftalık kesin süre verildiği, verilen kesin süre içerisinde gider avansının yatırılmaması halinde; HMK'nın 115/2 maddesi gereğince davanın usulden reddine karar verileceği hususunun da ihtar edildiği, ihtarat gösteren duruşma tutanağının usulüne uygun olarak 13/11/2024 tarihinde davacılar vekiline tebliğ edildiği, ancak davacılar tarafından 500,00 TL gider avansının yatırılmadığı anlaşılmıştır. HMK'nın 114/1-g maddesi gereğince davacının yatırması gereken gider avansının yatırılmış olması dava şartıdır. HMK'nın 115/2.maddesinde de:"Mahkeme, dava şartı noksanlığını tespit ederse davanın usulden reddine karar verir. Ancak, dava şartı noksanlığının giderilmesi mümkün ise bunun tamamlanması için kesin süre verir. Bu süre içinde dava şartı noksanlığı giderilmemişse davayı dava şartı yokluğu sebebiyle usulden reddeder." düzenlemesi bulunmaktadır. Tüm bu nedenlerle davacılar verilen iki haftalık kesin süre içerisinde gider avansını yatırmadıklarından davanın usulden reddine ilişkin aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.*

Davacılar tarafından, davalılar aleyhine Konya.... Asliye Ticaret Mahkemesi'nin Esas sayılı dosyası ile açılan şirket ortağı olunmadığının tespiti ve alacak davasında 25/02/2020 tarihinde tesis edilen karara karşı davacılar ile davalı şirketin istinaf kanun yoluna başvurması üzerine dairemizce yapılan inceleme sonucunda verilen 19/11/2021 tarih Esas - Karar sayılı kararın Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 12/09/2022 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: Davacılar vekili dava dilekçesinde özetle; müvekkilinin yüksek faiz getireceği ve istendiği an geri ödeneceği garantisi ile davalı tarafa para verdiğini, bu parasının müvekkiline iadesinin gerektiğini, ancak müvekkili davacı tarafın verdiği paraları geri istemesine rağmen, davalı tarafça paranın iade edilmediğini, davalı tarafın Bankacılık Kanunu 'na aykırı şekilde mevduat topladığını, SPK 'na aykırı olarak aracılık faaliyetinde bulunup hisse senetlerini halka arz ettiğini, davalı şirket veya şirketlerin ticari defterlerinin de usulüne

uygun tutulmadığını, diğer davalı gerçek kişi'ın da şirket veya şirketlerin yöneticisi olması nedeniyle müvekkili davacı tarafı, zarara uğrattıklarından ve müvekkili davacı tarafa karşı, sorumlu olduklarından bahisle müvekkili davacı taraf ile davalı taraf arasında, geçerli bir ortaklık ilişkisi bulunmadığının tespiti ve ayrıca fazlaya ilişkin hakları saklı kalmak üzere şimdilik davalı tarafa verilen para nedeniyle şimdilik 1.000,00 Euro'nun fiili ödeme günündeki rayici üzerinden, 27/04/2019 tarihinden başlamak üzere, devlet bankalarının 1 yıl vadeli döviz mevduatına ödedikleri en yüksek faizi ile birlikte davalılardan müşterek ve müteselsilen alınarak müvekkili'ya verilmesine, 1.000,00 Euro'nun fiili ödeme günündeki rayici üzerinden, 27/04/2019 tarihinden başlamak üzere, devlet bankalarının 1 yıl vadeli döviz mevduatına ödedikleri en yüksek faizi ile birlikte davalılardan müşterek ve müteselsilen alınarak müvekkili'ya verilmesine karar verilmesini talep etmiştir.

CEVAP:Davalı şirketvekili cevap dilekçesinde özetle; davacının iddia ettiği aksine taraflar arasında müvekkillerini borç altına sokacak bir sözleşme, haksız fiil yada sebepsiz zenginleşmenin mevcut olmadığını, ortaklık durum belgesinin fotokopiden ibaret olup, davalı şirket yetkililerince imzalanmadığını, taraflar arasındaki hukuki ilişkinin nasıl tanımlanırsa tanımlansın davacının tüm taleplerinin BK ve Ticaret Kanunu hükümlerine aykırı olduğunu, davacının oyalama iddiasının basmakalıp olduğu, makul ve inandırıcı delillerle ispatının gerektiği, 23 yıl boyunca oyalanmış olabileceğinin hayatın olağan akışına aykırı olduğunu, davacı taleplerinin zamanaşımına uğradığını, belirtilen basın açıklamalarından da anlaşılabileceği üzere dava açılmasına engel bir vaatte bulunulmadığını, davacının elindeki hisse senetlerini 13/05/2016 tarihinde İMKB'ye kote ettirdiğini, buda ortaklık iradesini gösterdiğini, müvekkili şirket yöneticileri aleyhine açılan ceza davalarının bir kısmının zamanaşımına uğradığını, bir kısmında ise beraat ettiklerini, gerek mülga 818 sayılı BK'nın 60 ve gerekse merri 6089 sayılı TBK'nun 82/f.1 maddesi gereğince zamanaşımı talebinde bulunarak davanın reddini talep ettiği görülmüştür.

İLK DERECE MAHKEMESİ KARARININ ÖZETİ: İlk derece mahkemesince yapılan yargılama sonucunda; 07/12/2019 gün ve 30971 s. Resmi Gazete'de yayınlanarak aynı gün yürürlüğe giren ve 7194 s. Kanun'un 41. maddesi ile "25/03/1987 tarihli ve 3332 s. 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, davacının davası hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

İSTİNAF SEBEPLERİ: Davacılar vekili istinaf dilekçesinde özetle; 7194 sayılı yasanın 41. maddesiyle; 3332 sayılı yasaya eklenen geçici 4. maddenin anayasaya aykırı olduğunu, Anayasa'nın 152. maddesi uyarınca bu maddenin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurma taleplerinin ilk derece mah-

kemesince gerekçesiz olarak reddedilmesinin kabul edilemez nitelikte olduğunu, talepleri olmasına rağmen ihtarname giderlerinin yargılama giderlerine eklenmemesinin hukuka aykırı olduğunu, ayrıca her bir davacı lehine ayrı ayrı vekalet ücretine hükmedilmesi gerektiğini, gerekçeli kararda üye'ın e-imzasının varmış gibi görünse de uyarı üzerinden e-imza sorgusu yapıldığında belirtilen hakimim imzasının bulunmadığını, bu nedenle ilk derece mahkemesi kararının kaldırılarak yeniden yargılama yapılması için dosyanın karar veren mahkemeye gönderilmesini talep etmiştir.

Davalı şirket 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 belirterek ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilmesini talep etmiştir.

Dairemizin 19/11/2021 tarih, Esas Karar sayılı kararının özeti: Dairemizce yapılan istinaf incelemesi sonucunda; "...Yukarıda yapılan tespit ve açıklamalar doğrultusunda yapılan değerlendirme sonucunda; davacıların 05/12/2019 tarihinde 3332 sayılı yasaya eklenen geçici 4. maddesinin Anayasaya aykırı olduğuna ilişkin iddialarının Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 152. maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddesi gereğince gerek ilk derece mahkemesince ve gerekse dairemizce ciddi bulunmaması, görülmekte olan davanın 05/12/2019 tarihinde 3332 sayılı yasaya eklenen geçici 4. madde kapsamında olması, davacıların ihtarname masrafına yönelik iddialarını ispata ilişkin kabul edilebilir geçerli bir delil sunmamaları, TMK 50., TTK'nın 7/1 ve 371/5., TBK'nın 166/2. maddelerindeki düzenlemeler ve davacıların davalı gerçek kişilerin sorumluluğuna ilişkin iddiaları nazara alındığında; davacılar lehine tek vekalet ücretine hükmetmesinin, dava açılırken ayrı ayrı harç yatırıldığı ve davacılar ait hesabın ortak olduğuna dair dosyada bilgi ve belge bulunmaması nedeniyle ayrı ayrı vekalet ücretine hükmetmesi gerekirken, tek ücreti vekalet ücretine hükmetmesinin usul ve yasaya uygun olmadığı, davacı vekilinin sadece bu nedenle dile getirdiği istinafının sebebinin hukuka uygun bulunduğu, sistem üzerinde yapılan kontrolde ilk derece mahkemesi kararının imzalı olarak onaylanmasında bir eksiklik bulunmadığı, davalı tarafın zamanaşımı def'i ile hak düşürücü süreye ilişkin itirazlarının incelenmesinin ise sonuca etkili olmayacağı, kanaatiyle davalı şirketin istinaf taleplerinin HMK'nın 353/1.b.1 maddesi gereğince esastan reddine, davacılar vekilinin vekalet ücreti yönünden istinaflarının kabulü ile sadece vekalet ücreti yönünden ilk derece mahkemesi kararının kaldırılarak HMK 353/1-b.2 maddesi gereğince yeniden karar verilmesi gerektiği sonuç ve kanaatiyle..." şeklinde karar verilmiştir.

Dairemizce verilen karar taraflarca temyiz edilmiştir.

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 12/09/2022 tarih Esas Karar sayılı Onama ilamıyla: "...1- İlk Derece Mahkemesince verilen karara yönelik olarak yapılan istinaf başvurusu üzerine HMK'nın 355 vd. maddeleri kapsamında yöntemince yapılan inceleme sonucunda Bölge Adliye Mahkemesince esastan verilen nihai kararda, dosya kapsamına göre saptanan somut uyuşmazlık bakımından uygulanması gereken hukuk kurallarına aykırı bir yön olmadığı gibi HMK'nın 369/1. ve 371. maddelerinin uygulanmasını gerektirici nedenlerin de bulunmamasına göre davacı vekilinin tüm temyiz itirazlarının reddine karar vermek gerekmiştir.

2- Dava, geçerli bir ortaklık ilişkisi bulunmadığının tespiti ve ödenen paranın iadesi istemine ilişkindir. Davacılar vekili tarafından davacılar adına dava birlikte açılmış ve ilk derece mahkemesince 7194 sayılı Yasa kapsamında dava hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir. Davaların birlikte açılmış olması ve karar gerekçesinin her iki davacı için 7194 sayılı Yasa olduğu dikkate alındığında ilk derece mahkemesince davacılar lehine yasa kapsamında tek vekalet ücreti verilmesinde bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Bu itibarla bölge adliye mahkemesince istinaf başvurularının esastan reddine karar verilmesi gerekirken vekalet ücreti yönünden hatalı olduğu gerekçesiyle ilk derece mahkemesi kararının kaldırılarak davacılar için ayrı ayrı vekalet ücreti takdiri hatalı ise de bu husus yeniden yargılamayı gerektirmediğinden bölge adliye mahkemesi kararının hüküm kısmının aşağıdaki şekilde düzeltilerek kararın onanmasına karar vermek gerekmiştir..." gerekçesiyle, dairemizce verilen kararın HMK'nın 370/2. maddesi uyarınca düzeltilerek ONANMASINA şeklinde karar verilmiştir.

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI:

Anayasa Mahkemesi'nin 18.05.2023 tarih E. 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 yayınlandığı,

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 başvurusunun Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak Anayasa'nın 40. maddesinde düzenlenen etkili başvuru hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Somut başvuruda, anılan kararda açıklanan ilkelerden ve ulaşılan sonuçtan ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmamaktadır. Bu doğrultuda başvuruclarının

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, yeniden yargılama yapılması, maddi ve manevi tazminat ödenmesi talebinde bulunmuştur. Başvuruda tespit edilen hak ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Bu kapsamda kararın gönderildiği yargı mercilerince yapılması gereken iş, 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 taleplerinin 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.

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 kap-

samındaki 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 lehine 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 kendisidir. 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 yürütmez,

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 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi" yargılamanın ia-

desi 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 E. 2023/1071 K.)

Anayasa Mahkemesinin 2022/101494 başvuru numaralı 19/12/2023 tarihli kararı gereğince; yeniden yapılan yargılamada; Dairemizce 06/11/2024 tarihli duruşma ara kararı ile, davacılar vekiline HMK'nın 114/g maddesi gereğince 500,00 TL gider avansı yatırması için duruşma zaptının tebliğinden itibaren iki haftalık kesin süre verildiği, verilen kesin süre içerisinde gider avansının yatırılmaması halinde; HMK'nın 115/2 maddesi gereğince davanın usulden reddine karar verileceği hususunun da ihtar edildiği, ihtarat gösteren duruşma tutanağının usulüne uygun olarak 13/11/2024 tarihinde davacılar vekiline tebliğ edildiği, ancak davacılar tarafından 500,00 TL gider avansının yatırılmadığı anlaşılmıştır.

HMK'nın 114/1-g maddesi gereğince davacının yatırması gereken gider avansının yatırılmış olması dava şartıdır. HMK'nın 115/2.maddesinde de:"Mahkeme, dava şartı noksanlığını tespit ederse davanın usulden reddine karar verir. Ancak, dava şartı noksanlığının giderilmesi mümkün ise bunun tamamlanması için kesin süre verir. Bu süre içinde dava şartı noksanlığı giderilmemişse davayı dava şartı yokluğu sebebiyle usulden reddeder." düzenlemesi bulunmaktadır.

Tüm bu nedenlerle davacılar verilen iki haftalık kesin süre içerisinde gider avansını yatırmadıklarından davanın usulden reddine ilişkin aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM : Gereğesi yukarıda açıklandığı üzere;

1-Davanın USULDEN REDDİNE,

2-Davacılar tarafından peşin harç olarak yatırıldığı anlaşılan 1.238,62 TL tamamlama harcından alınması gereken 615,40 TL harcın mahsubu ile fazla yatırıldığı anlaşılan 623,22 TL harcın karar kesinleştiğinde ve talep halinde davacılar iadesine,

3-Davacılar tarafından yapılan yargılama giderlerinin üzerlerinde bırakılmasına,

4-Davalı şirket davada kendisini vekil ile temsil ettirdiğinden karar tarihinde yürürlükte olan A.A.Ü.T' nin 7/2. maddesi gereğince 2.118,37 TL nispi vekalet ücretinin davacılar tarafından alınarak davalı şirkete verilmesine,

5-HMK'nın 333 ve HMKGAT'nin 5/1. maddeleri gereğince yatırılan gider avansının kullanılmayan kısmının gider avansını yatıran tarafa iadesine,

6-Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 359/4. maddesi gereğince kararın tebliği işlemlerinin Dairemiz tarafından yapılmasına,

7-Kararın temyiz edilmeden kesinleşmesi halinde dava dosyasının İlk Derece Mahkemesine gönderilmesine,

Dair; davalı vekilinin yüzünde, davacı tarafın 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 08/01/2025 tarihinde oy birliği ile karar verildi.

KONYA BÖLGE ADLİYE MAHKEMESİ

6. HUKUK DAİRESİ

Esas No. 2025/1813
Karar No. 2025/1426
Tarihi: 20.11.2025

İlgili Kanun/Madde
2709 s. AY/18
1163 s. KooperatiflerK/81

ÖZETİ: *Dosyadaki belgelere, kararın dayandığı delillere, duruşma sürecini yansıtan tutanaklara ve gerekçe içeriğine göre, mahkemece taraflar arasındaki uyuşmazlığın somut olayın özelliklerine uygun olarak belirlendiği, yargılamanın Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda belirtilen usullere uygun olarak yürütüldüğü, taraflarca gösterilen hükme etki edecek delillerin usulüne uygun olarak toplandığı, davalı kooperatifin mal varlığının bulunmadığı tespit edildiğinden Yargıtay 23. Hukuk Dairesi'nin 22/01/2020 tarih, ... Esas- ... Karar sayılı ilamında da belirtildiği üzere tasfiye masraflarının davacıdan tahsiline karar verilmesinde herhangi bir isabetsizliğin bulunmadığı ve bu itibarla, davacı vekilinin istinaf başvuru talebinin HMK'nın 353/1.b-1 maddesi uyarınca esastan reddine karar verilmesi gerektiği sonuç ve kanaati ile aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.*

Taraflar arasında görülen davada Konya Asliye Ticaret Mahkemesi'nin ... Esas-... Karar sayılı kararın Dairemizce incelenmesi davacı vekili tarafından istenmiş ve istinaf dilekçesinin süresi içerisinde verildiği anlaşılmış olmakla, dosya içerisindeki dilekçe, layihalar, duruşma tutanakları ve tüm belgeler okunup, incelendikten ve üye hakimlerin görüşleri alındıktan sonra işin gereği görüşülüp, düşünüldü:

DAVA: Davacı vekili, davalı kooperatifin en son olağan genel kurul toplantısını 27/06/2011 tarihinde yaptığını, bu tarihten sonra olağan genel kurul toplantısının yapılmadığını, 1163 s. Kooperatifler Kanunu'nun 81/6. maddesi gereğince 3 yıl olağan genel kurulunu yapmayan kooperatiflerin dağılmış sayılacağını ancak bu durumun kooperatifin tasfiyesi ve ticaret sicilden terkinin anlamına gelmediğini, davalı kooperatifin münfesihi olduğunun tespiti ve tasfiyesi için bu davanın açılması mecburiyetinin doğduğunu ileri sürerek, davalı kooperatifin münfesihi olduğunun tespitine ve davalı kooperatife tasfiye heyeti atanmasına karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

CEVAP: Davalı kooperatif temsilcileri, davacı tarafın davasını kabul ettiklerini, dava dilekçesinde belirtildiği üzere 2010 yılında kooperatifi kurduklarını, üyelerinden genel kurul yapılabilmesi için o tarihlerde aidat taleplerinin olduğunu, aidatları verenlerin de, vermeyenlerin de olduğunu, daha sonraki yıllarda bir genel kurul oluşturamadıklarını, kooperatifin hiçbir şekilde ne taşınır ne de taşınmaz malı ve parası olmadığını, davayı kabul ettiklerini belirterek kooperatifin feshedilmesine karar verilmesini talep etmişlerdir.

İLK DERECE MAHKEMESİ ARA KARARIN ÖZETİ: Mahkemece, "...İncelenen dosya kapsamı ve toplanan deliller bir bütün halinde değerlendirildiğinde;

Dava, "Kooperatifin Münfesihi Olduğunun Tespiti" davasıdır.

1163 s. Kooperatifler Kanunu'nun 81/1-6. maddesine göre, "Kooperatif üç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde dağılır.

1163 s. Kooperatifler Kanunu'nun 81/7. maddesine göre de, "56 ncı maddenin 1 inci fıkrasının 3 üncü bendi ile 62 nci madde hükümleri tasfiye kurulu üyeleri hakkında da uygulanır."

1163 s. Kooperatifler Kanunu'nun 56/1-3. maddesine göre de, "Yönetim kurulu üyelerinde ...Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, (1) zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından ya da bu Kanun hükümlerine göre mahkum olmamak şartları aranır."

1163 s. Kooperatifler Kanunu'nun 62/3. maddesine göre de, "Yönetim Kurulu üyeleri ve kooperatif memurları, kendi kusurlarından ileri gelen zararlardan sorumludurlar. Bunların suç teşkil eden fiil ve hareketlerinden ve özellikle kooperatifin para ve malları bilanço, tutanak, rapor ve başka evrak, defter ve belgeleri üzerinde işledikleri suçlardan dolayı kamu görevlisi gibi cezalandırılır."

Somut olayda ; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 01/03/2023 gün ve 2022/(15)6-1056 E. 2023/156 K. sayılı emsal içtihadında da açıklandığı üzere, davacı Bakanlığın bu davayı açmakta aktif husumetinin bulunduğu, 1163 s.

Kooperatifler Kanunu'nun 81/6. maddesi gereğince 3 yıl olağan genel kurul toplantısını yapmayan kooperatiflerin genel kurul yapılması için uygun bir süre verilmesine gerek olmaksızın kendiliğinden dağılmış sayılacakları anlaşılmıştır.

Davalı kooperatifin en son olağan genel kurul toplantısını 24/06/2011 tarihinde yaptığı, dava tarihinden geriye dönük 3 yıl süreyle olağan genel kurul toplantısının yapılmaması nedeniyle davalı kooperatifin kendiliğinden dağıldığı (münfesiş olduğu) belirlenmiş, bu nedenle davacının davasının kabulü ile davalı kooperatifin münfesiş olduğunun tespitine karar verilmiştir.

Davalı kooperatife tasfiye heyeti atanmasının da istenilmesi nedeniyle, davalı kooperatife tasfiye memuru atanması da gerekmiştir. 1163 s. Kooperatifler Kanunu'nun 81/7. maddesine göre tasfiye memuru olacak kişilerin aynı Kanun'un 56/1-3. maddesindeki şartlara ve 62. maddesindeki sorumluluklara sahip olması gerektiği anlaşılmıştır. Davalı kooperatifin en son temsilcilerinin, ekonomik sebepler ve davalı kooperatifin tasfiyesi için şimdiye kadar hareketsizlikleri nedeniyle tasfiye memurluğu görevini yapamayacakları anlaşıldığından kendileri tasfiye memuru olarak görevlendirilmemiştir. Tasfiye memurunun mahkememizce re'sen seçilerek kararın kesinleşmesinden ve avansın yatırılmasından sonra göreve başlatılmasının, tasfiyenin sonuçlandırılması yönünden daha uygun olacağı sonucuna varılmıştır.

Davalı kooperatifin son temsilcilerinin görev süresi 10/06/2014 tarihinde sona ermiş ve Mahkememizce kendilerinin tasfiye memuru olarak görevlendirilmeleri uygun görülmemiş ise de; Yargıtay 12. HD.nin 24/01/2017 gün ve ... E. ... K. sayılı emsal içtihadında da belirtildiği üzere, "Görev süresi biten yönetim kurulu üyelerinin, bu sıfatlarının kendiliğinden düşeceğine ilişkin yasalarımızda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle yeni yönetim seçilinceye kadar süresi biten üyelerin zorunlu olarak görevlerinin devam edeceğinin kabulü gerekeceğinden" kendilerinin tasfiye memuru görevlendirilinceye kadar davalı kooperatifin temsilcileri olduğu sonucuna varılmış ve karar başlığında da davalı kooperatif temsilcileri olarak gösterilmişlerdir.

2709 s. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 18. maddesine göre, "Hiç kimsenin zorla çalıştırılmayacak olması ve angaryanın yasak olması" nedeniyle Mahkememize re'sen takdir edilen tasfiye memuru ücreti ile ayrıca tasfiye masraflarının (davalı Kooperatifin de bu masrafları karşılayacak malvarlığı olmadığı belirlendiğinden), sonradan davalı Kooperatiften alınmak üzere davacı Bakanlık tarafından yatırılması gerektiği belirlenmiş...." gerekçesiyle, davanın kabulü ile Beyşehir Ticaret Sicili Müdürlüğü'nün ticaret sicil sırasında kayıtlı ve mersis numaralı Kooperatifinin, 1163 s. Kooperatifler Kanunun 81/1-6 maddesi gereğince münfesiş olduğunun tespitine ve tasfiyesine, kararın kesinleşmesinden itibaren 1 ay içerisinde, davacı tarafından, şimdilik 20.000 TL tasfiye masrafı ve 30.000 TL tasfiye memuru ücreti olmak üzere toplam 50.000 TL'nin yatırılmasına, davalı kooperatifin en son temsilcilerinin

tasfiye memuru olarak atanmalarına yer olmadığına, tasfiye memuru olarak mali müşavir'in seçilmesine, kendisinin göreve başlayacağı tarihte herhangi bir mazeretinin bulunması halinde, 2. bir karara veya ek karara gerek olmaksızın re'sen başka 1 mali müşavir veya yeminli mali müşavirin tasfiye memuru olarak seçilmesine, 50.000 TL'lik tasfiye masraflarının yatırılmasından ve kararın kesinleşmesinden sonra, re'sen seçilen tasfiye memurunun (seçilen tasfiye memuru adayının mazeretinin bulunması halinde de yine re'sen seçilecek başka 1 mali müşavir veya yeminli mali müşavir tasfiye memurunun) göreve başlatılmasına, tasfiye memuru için takdir edilen 30.000 TL'nin tasfiyenin tamamlanmasından ve buna ilişkin raporun tasfiye memuru tarafından sunulmasından sonra tasfiye memuruna tek seferde brüt olarak ödenmesine, tasfiye memuru ücretinin dışında tasfiye masrafı olarak yatırılacak 20.000 TL'nin ise, tasfiye memurunun belgelendirdiği taleplere göre, kendisine veya ilgili yerlere ödenmesine, tasfiye memuru ücreti ile tasfiye masraflarının güncellenip güncellenmeyeceğinin ve davacı taraftan ilave ücret talep edilip edilmeyeceğinin kararın kesinleşmesi ve tasfiyeye başlanmasından sonra ihtiyaca ve/veya tasfiye memurunun talebine göre ek kararla değerlendirilmesine, ilave tasfiye masrafına ihtiyaç duyulur ve ek kararla istenilmesine rağmen davacı tarafından yatırılmaz ise, tasfiyenin olduğu haliyle durdurulup, tasfiye memurunun da görevinin sonlandırılacağına davacı tarafa ihtarına, davacı tarafından yapılan masrafların tasfiye memurluğunca davalı kooperatife ait malvarlığından tahsilat yapılabilirse öncelikle davacıya ödenmesine, kalan bedellerin diğer alacaklılara alacakları oranında ödenmesine karar verilmiştir.

İSTİNAF SEBEPLERİ: Davacı vekili, mahkemece, tasfiye masrafı ve tasfiye memuru için takdir edilen ücretin müvekkili tarafından ödenmesine hükmedilmesinin yerinde olmadığını ileri sürerek, mahkeme kararının bu yönden kaldırılmasına karar verilmesini talep etmiştir.

DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE GEREKÇE:

Dava, kooperatifin münfesihi olduğunun tespiti ile tasfiye heyeti atanması istemine ilişkindir.

İstinaf incelemesi HMK 355. madde gereğince istinaf dilekçesinde ileri sürülen sebeplerle ve re'sen kamu düzenine aykırılık yönünden sınırlı olarak yapılmıştır.

Mahkemece yapılan yargılama sonucunda yazılı şekilde davanın kabulüne karar verilmiştir.

Dairemizce yapılan inceleme sonucunda; dosyadaki belgelere, kararın dayandığı delillere, duruşma sürecini yansıtan tutanaklara ve gerekçe içeriğine göre, mahkemece taraflar arasındaki uyuşmazlığın somut olayın özelliklerine uygun olarak belirlendiği, yargılamanın Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda belirtilen usullere uygun olarak yürütüldüğü, taraflarca gösterilen hükme etki edecek delillerin usulüne uygun olarak toplandığı, davalı kooperatifin mal varlığının bulunmadığı tespit edildiğinden Yargıtay 23. Hukuk Dairesi'nin

22/01/2020 tarih, ... Esas- ... Karar sayılı ilamında da belirtildiği üzere tasfiye masraflarının davacıdan tahsiline karar verilmesinde herhangi bir isabetsizliğin bulunmadığı ve bu itibarla, davacı vekilinin istinaf başvuru talebinin HMK'nın 353/1.b-1 maddesi uyarınca esastan reddine karar verilmesi gerektiği sonuç ve kanaati ile aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

HÜKÜM : Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere;

- 1-Davacı vekilinin istinaf başvuru talebinin ESASTAN REDDİNE,
- 2-Alınan harç yeterli olduğundan yeniden harç alınmasına yer olmadığına,
- 3-İstinaf incelemesi duruşmalı yapılmadığından ücret-i vekalet ile ilgili hüküm kurulmasına yer olmadığına,
- 4-İstinafa başvuran davacı tarafından yapılan istinaf yargılama giderlerinin kendi üzerinde bırakılmasına,
- 5-Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 359/4. maddesi gereğince kararın tebliği işlemlerinin Dairemiz tarafından yapılmasına,
- 6-Kararın temyiz edilmeden kesinleşmesi halinde dava dosyasının İlk Derece Mahkemesine gönderilmesine,

Dair, dosya üzerinde yapılan inceleme sonucunda verilen kararın HMK'nın 361/1 maddesi gereğince taraflara tebliğinden itibaren iki hafta içerisinde Dairemize, temyiz edenin bulunduğu yer Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesine veya İlk Derece Mahkemesine verilecek dilekçe ile temyiz kanun yoluna başvurma talebinde bulunulabileceğine 20/10/2025 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

İDARİ GÖRÜŞLER

ADMINISTRATIVE OPINIONS

* Sirküler Listesi

Circular List

* Sirkülerler

Circulars

SİRKÜLER LİSTESİ
CIRCULAR LIST

VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ

NO	KONU
194	Deprem nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13 ve 15 inci maddeleri kapsamında değerlendirilerek mücbir sebep hali ilan edilen Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ve Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki mükelleflerden mücbir sebep hali, 10/1/2025 tarihli ve 180 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile gib.gov.tr adresinde 30/5/2025 tarihinde yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Deprem Bölgesindeki Ciro su 2,5 Milyon Liranın Altında Olan Mükelleflerin Mücbir Sebep Halinin Uzatılmasına İlişkin Duyuru kapsamında, 30/11/2025 tarihinde sona erenler tarafından verilmesi gereken bazı beyanname ve bildirimlerin verilme ve bu beyannamelere ve bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri ile söz konusu mükellefler tarafından oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken defter ve berat dosyalarının yüklenme süresinin uzatılması.

SİRKÜLERLER

CIRCULARS

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ/194

Konusu: Deprem nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13 ve 15 inci maddeleri kapsamında değerlendirilerek mücbir sebep hali ilan edilen Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ve Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki mükelleflerden mücbir sebep hali, 10/1/2025 tarihli ve 180 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile gib.gov.tr adresinde 30/5/2025 tarihinde yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Deprem Bölgesindeki Ciro su 2,5 Milyon Liranın Altında Olan Mükelleflerin Mücbir Sebep Halinin Uzatılmasına İlişkin Duyuru kapsamında, 30/11/2025 tarihinde sona erenler tarafından verilmesi gereken bazı beyanname ve bildirimlerin verilme ve bu beyannamelere ve bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri ile söz konusu mükellefler tarafından oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken defter ve berat dosyalarının yüklenme süresinin uzatılması.

Tarihi: 25/12/2025

Sayı: VUK-194/2025-15

1. Giriş:

6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde yaşanan depremler nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ve Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki mükelleflerden mücbir sebep hali 30/11/2025 tarihinde sona eren mükellefler ile ilgili olarak Bakanlığımıza iletilen talepler nedeniyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 15 inci, mükerrer 28 inci, 111 inci ve mükerrer 242 nci maddelerindeki yetkiye dayanılarak;

- Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ve Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki mükelleflere ilişkin olarak,

a) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından 25/12/2025 günü sonuna kadar verilmesi gereken Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin verilme ve ödeme sürelerinin,

b) 26/12/2025 günü sonuna kadar verilmesi gereken Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri ile Damga Vergisi Beyannamelerinin verilme ve ödeme sürelerinin,

c) 29/12/2025 günü sonuna kadar (28/12/2025 tarihinin resmi tatile rastlaması nedeniyle) verilmesi gereken Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme ve ödeme sürelerinin,

- Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ve Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki mükelleflerden mücbir sebep hali 30/11/2025 tarihinde sona eren mükelleflere ilişkin olarak,

a) Bu mükelleflerden, elektronik defter (e-Defter) uygulamasına dâhil olanlar tarafından 31/12/2025 ila 11/5/2026 (10/5/2026 tarihinin resmi tatile rastlaması nedeniyle) ve 14/5/2026 günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken elektronik defter ve berat dosyalarının yüklenme sürelerinin uzatılması,

b) Mücbir sebep halinin başladığı 6/2/2023 tarihinden mücbir sebep halinin sona erdiği 30/11/2025 tarihine kadar verilmesi gereken KDV beyannameleri ve Ba-Bs bildirimleri ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme ve bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin yeniden belirlenmesi,

bu Sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. Damga Vergisi ve Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Verilme ve Ödeme Sürelerinin Uzatılması:

Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki mükellefler tarafından 26/12/2025 günü sonuna kadar verilmesi gereken; Damga Vergisi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 20/1/2026 Salı günü sonuna kadar, Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 23/1/2026 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

3. Katma Değer Vergisi Beyannameleri ile Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Tutulanlar Tarafından Verilmesi Gereken Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin Verilme ve Ödeme Sürelerinin Uzatılması:

Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki;

a) Mükellefler tarafından 29/12/2025 günü sonuna kadar (28/12/2025 tarihinin resmi tatile rastlaması nedeniyle) verilmesi gereken Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 23/1/2026 Cuma günü sonuna kadar,

b) Mükelleflerden vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından 25/12/2025 günü sonuna kadar verilmesi gereken Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 21/1/2026 Çarşamba günü sonuna kadar,

uzatılmıştır.

4. Elektronik Defterlerin Oluşturulma ve İmzalanma Süresi ile Elektronik Defter ve Berat Dosyalarının Yüklenme Süresinin Uzatılması:

Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerindeki mükelleflerden mücbir sebep hali 30/11/2025 tarihinde sona eren ve elektronik defter uygulamasına dâhil olanlar tarafından 31/12/2025 ila 11/5/2026 (10/5/2026 tarihinin resmi tatile rastlaması nedeniyle) ve 14/5/2026 günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve

imzalanma süresi ile aynı sürelerde Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken elektronik defter ve berat dosyalarının yüklenme süresi 5/6/2026 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

5. Mücbir Sebep Halinin Başladığı Tarihten Mücbir Sebep Halinin Sona Erdiği Tarihe Kadar Verilmesi Gereken KDV Beyannameleri ile Ba-Bs Bildirimlerinin Verilme ve Bu Beyannamelere İstinaden Tahakkuk Eden Vergilerin Ödeme Sürelerinin Yeniden Belirlenmesi:

Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerinde mücbir sebep hali 180 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile gib.gov.tr adresinde 30/5/2025 tarihinde yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Deprem Bölgesindeki Ciro 2,5 Milyon Liranın Altında Olan Mükelleflerin Mücbir Sebep Halinin Uzatılmasına İlişkin Duyuru kapsamında 30/11/2025 tarihinde sona eren mükellefler tarafından mücbir sebep halinin başladığı tarihten (6/2/2023) mücbir sebep halinin sona erdiği tarihe (30/11/2025) kadar verilmesi gereken KDV beyannameleri ile Ba-Bs bildirimlerinin verilme süresi ile bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süresi aşağıda yer alan tabloda belirtildiği şekilde yeniden belirlenmiştir.

KDV beyannameleri ile Ba-Bs bildirimlerinin verilme ve ödeme süreleri

AYLIK VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ	3 AYLIK VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ	BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ SON GÜN	ÖDEMENİN YAPILACAĞI SON GÜN	TECİL BAŞVURUSUNUN SON GÜNÜ
Ocak 2023	Ocak-Şubat-Mart 2023	23 Ocak 2026	2 Şubat 2026	2 Mart 2026
Şubat 2023				
Mart 2023				
Nisan 2023	Nisan-Mayıs-Haziran 2023	23 Ocak 2026	2 Şubat 2026	2 Mart 2026
Mayıs 2023				
Haziran 2023				

Temmuz 2023	Temmuz-Ağustos-Eylül 2023	23 Ocak 2026	2 Mart 2026	31 Mart 2026
Ağustos 2023				
Eylül 2023				
Ekim 2023	Ekim-Kasım-Aralık 2023	23 Ocak 2026	31 Mart 2026	31 Mart 2026
Kasım 2023				
Aralık 2023				
Ocak 2024	Ocak-Şubat-Mart 2024	23 Ocak 2026	31 Mart 2026	30 Nisan 2026
Şubat 2024				
Mart 2024				
Nisan 2024	Nisan-Mayıs-Haziran 2024	23 Ocak 2026	30 Nisan 2026	1 Haziran 2026
Mayıs 2024				
Haziran 2024				
Temmuz 2024	Temmuz-Ağustos-Eylül 2024	23 Ocak 2026	30 Nisan 2026	1 Haziran 2026
Ağustos 2024				

Eylül 2024				
Ekim 2024				
Kasım 2024	Ekim-Kasım-Aralık 2024	23 Ocak 2026		
Aralık 2024				
Ocak 2025				
Şubat 2025	Ocak-Şubat-Mart 2025	23 Ocak 2026	1 Haziran 2026	30 Haziran 2026
Mart 2025				
Nisan 2025				
Mayıs 2025	Nisan-Mayıs-Haziran 2025	23 Ocak 2026		
Haziran 2025				
Temmuz 2025				
Ağustos 2025	Temmuz-Ağustos-Eylül 2025	23 Ocak 2026	30 Haziran 2026	31 Temmuz 2026
Eylül 2025				

Ekim 2025		23 Ocak 2026	31 Temmuz 2026	31 Ağustos 2026
-----------	--	--------------	----------------	-----------------

6. Mücbir Sebep Halinin Başladığı Tarihten Mücbir Sebep Halinin Sona Erdiği Tarihe Kadar Verilmesi Gereken Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Verilme ve Bu Beyannamelere İstinaden Tahakkuk Eden Vergilerin Ödeme Sürelerinin Yeniden Belirlenmesi:

Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerinde mücbir sebep hali 180 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile gib.gov.tr adresinde 30/5/2025 tarihinde yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Deprem Bölgesindeki Ciro su 2,5 Milyon Liranın Altında Olan Mükelleflerin Mücbir Sebep Halinin Uzatılmasına İlişkin Duyuru kapsamında 30/11/2025 tarihinde sona eren mükellefler tarafından verilmesi gereken 2022, 2023 ve 2024 dönemlerine ait yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresi ile bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süresi aşağıda yer alan tabloda belirtildiği şekilde yeniden belirlenmiştir.

Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri

YILLIK VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ	BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ SON GÜN	ÖDEMENİN YAPILACAĞI SON GÜN	TECİL BAŞVURUSUNUN SON GÜNÜ
2022 Yılı Gelir Vergisi	2 Mart 2026	31 Mart 2026	30 Nisan 2026
2022 Yılı Kurumlar Vergisi	2 Mart 2026		
2023 Yılı Gelir Vergisi	2 Mart 2026	30 Nisan 2026	1 Haziran 2026
2023 Yılı Kurumlar Vergisi	2 Mart 2026		
2024 Yılı Gelir Vergisi	2 Mart 2026	1 Haziran 2026	30 Haziran 2026
2024 Yılı Kurumlar Vergisi	2 Mart 2026		

7. 6183 sayılı Kanunun 48 inci Maddesi Kapsamında Faizsiz Taksitlendirmeden Yararlanmak İçin Başvuru Ve Ödeme Süreleri

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesinin altıncı fıkrasında “... 213 sayılı Kanuna göre Maliye Bakanlığınca ilan edilen mücbir sebep hali kapsamındaki amme borçlularının, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihe kadar ödemeleri gereken amme borçları ile mücbir sebep nedeniyle ödeme süreleri ertelenen amme borçlarını faiz alınmaksızın veya yürürlükteki faiz oranından daha düşük faiz oranıyla tecil etmeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Maddenin vermiş olduğu yetkiye istinaden, mücbir sebep hali 30/11/2025 tarihinde sona eren borçlulardan aranılan;

a) Vadesi mücbir sebep halinin başladığı tarihten önceki her türlü amme alacaklarının,

b) Mücbir sebep halinin başladığı tarihten önce tahakkuk ettiği halde vadesi mücbir sebep hali ilan edilen tarih ile mücbir sebebin sona erdiği tarih aralığına rastlayan her türlü amme alacaklarının,

c) İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vadesi mücbir sebep halinin başladığı tarih ile sona erdiği tarih aralığına rastlayan her türlü amme alacaklarının,

d) Mücbir sebep halinin başladığı tarih ile mücbir sebebin sona erdiği tarih arasında yıllık olarak tahakkuk eden amme alacaklarından vadesi bu tarih aralığına rastlayanlar ile her ne şekilde olursa olsun vadesi bu tarihler aralığına rastlayan her türlü amme alacaklarının,

e) Mücbir sebep nedeniyle beyanname ve bildirim verme süreleri ile ödeme süreleri uzatılan alacakların,

azami 24 ay süre ile faiz alınmaksızın ve ilgili mevzuat kapsamında belirlenen diğer şartların sağlanması durumunda tecili talep edilen alacağın tutarına bakılmaksızın değerlendirerek sonuçlandırmaya ilgili Defterdarlar yetkili olup, bu yetkinin 2023/5 Seri No.lu Tahsilat İç Genelgesinde belirtilen tutarlara bağlı kalınarak vergi dairelerine devredilebilmesi mümkündür.

Borçluların bu imkandan yararlanabilmeleri, ödeme süreleri bu Sirkülerde yer alan tablolarda belirlenen alacaklar için tablolarda belirlenmiş sürelerde, diğer amme alacakları için ise 2/3/2026 tarihine kadar başvuruda bulunmaları halinde mümkündür.

Bu mükelleflerden, Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş, Malatya illeri ile Gaziantep ilinin İslahiye ve Nurdağı ilçelerinde;

a) Faal mükellefiyet kaydı bulunanların,

- Merkezleri yönünden mücbir sebep halinin ilan edildiği tarihte mükellefiyeti bulunanların ülke genelindeki tüm malmüdürlüğü/vergi dairelerine,

- Süreksiz mükellefiyetleri nedeniyle mücbir sebep halinin ilan edildiği yerlerdeki malmüdürlüğü/vergi dairelerine mükellef bulunanların yalnızca bu vergi dairelerine,

b) Mücbir sebep halinin başladığı tarihten önce mükellefiyetini terk edenlerin mücbir sebep halinin ilan edildiği yerlerdeki malmüdürlüğü/vergi dairelerine,

olan borçlarının yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında tecil ve taksitlendirilebilmesi mümkündür.

Duyurulur.

Bekir BAYRAKDAR
Gelir İdaresi Başkanı

RESMÎ GAZETE
ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL
GAZETTE

01.12.2025 - 31.12.2025 Tarihleri Arası
Between 01.12.2025 and 31.12.2025

RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ
ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE

KANUNLAR

No	Adı	R.G.Tarih - Sayı
7565	Vakıflar Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	05.12.2025 33098
7566	Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	19.12.2025 33112
7571	Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 631 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	25.12.2025 33118
7569	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdare Bölgesi Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	26.12.2025 33119
7570	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdari Bölgesi Hükümeti Arasında Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunmasına İlişkin Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	27.12.2025 33120
7572	Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi Kapsamında Ulusal Yetki Alanı Dışındaki Alanların Deniz Biyolojik Çeşitliliğinin Korunması ve Sürdürülebilir Kullanımı Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	27.12.2025 33120
7567	2026 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu	31.12.2025 33124 1. Mük.
7568	2024 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu	31.12.2025 33124 2. Mük.

MİLLETLERARASI ANTLAŞMALAR

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Maldivler Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Tercihli Ticaret Anlaşmasının Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10693)	19.12.2025 33112

Pan-Avrupa-Akdeniz Tercihli Menşe Kurullarına Dair Bölgesel Konvansiyonun Tadil Edilmesine İlişkin Olarak 7/12/2023 Tarihinde Kabul Edilen ve 21/7/2025 Tarihli ve 7556 Sayılı Kanunla Onaylanması Uygun Bulunan Ekli Pan-Avrupa-Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Ortak Komitesinin 1/2023 Sayılı Kararının 1/1/2025 Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10694)	19.12.2025 33112
Pan-Avrupa-Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Ortak Komitesinin Ekli 12/12/2024 Tarihli ve 1/2024 Sayılı Kararının 1/1/2025 Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10695)	19.12.2025 33112
Pan-Avrupa-Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Ortak Komitesinin Ekli 12/12/2024 Tarihli ve 2/2024 Sayılı Kararının 1/1/2025 Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10696)	19.12.2025 33112
Türkiye Cumhuriyeti ile Filistin Devleti Arasındaki Geçici Serbest Ticaret Anlaşması ile Kurulan Ortak Komitenin Ekli 25/12/2024 Tarihli ve 1/2024 Sayılı Kararının İlişik Notalarla Birlikte Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10697)	19.12.2025 33112
Türkiye Cumhuriyeti ile Filistin Devleti Arasındaki Geçici Serbest Ticaret Anlaşması ile Kurulan Ortak Komitenin Ekli 25/12/2024 Tarihli ve 2/2024 Sayılı Kararının 1/1/2025 Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10698)	19.12.2025 33112
2024 Yılı Türkiye İçin Yıllık Eylem Programına Ait Finansman Anlaşmasının İlişik Notalarla Birlikte Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10699)	19.12.2025 33112
TIR Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşınmasına Dair Gümrük Sözleşmesine İlişkin Olarak 9-11 Şubat 2021 Tarihlerinde Kabul Edilen Değişikliklere Dair 5-6 Şubat 2025 Tarihlerinde Kabul Edilen Ekli Düzeltmelerin ve 10 Ekim 2024 Tarihinde Kabul Edilen İlişik Değişikliklerin 1 Haziran 2025 Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10762)	25.12.2025 33118
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Belarus Cumhuriyeti Hükümeti Arasında 29 Mart 2013 Tarihinde İmzalanan Vizelerin Karşılıklı Kaldırılmasına İlişkin Anlaşmada Değişiklik Yapılmasına Dair Protokolün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10763)	25.12.2025 33118
Türkiye Cumhuriyeti ile Arnavutluk Cumhuriyeti Arasında Hibe Anlaşmasının Yürürlüğe Girmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10764)	25.12.2025 33118
Depremden Etkilenen Bölgelerde Güvenli Okullar Projesi Kapsamında Uzman Hizmetlerine İlişkin Olarak Alman Kalkınma Bankası (KfW) ile İmzalanan Hibe Anlaşması	25.12.2025 33118
İstanbul'da Güvenli Okullar Projesi Kapsamında Uzman Hizmetlerine İlişkin Olarak Alman Kalkınma Bankası (KfW) ile İmzalanan Hibe Anlaşması	25.12.2025 33118

Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu Arasında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu Kuran Antlaşmanın Yetki Alanına Giren Ürünlerin Ticareti ile İlgili Anlaşmayı “Menşeli Ürünler” Kavramının Tanımı ve İdari İşbirliği Yöntemlerine İlişkin Protokol 1’ini Değiştirerek Tadil Eden Türkiye-AB Ortak Komitesinin Ekli 22.12.2025 1/2025 Sayılı Kararının İlişik Mektuplarla Birlikte Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10780)	30.12.2025 33123 1. Mük.
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdare Bölgesi Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması ve Eki Protokolün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10782)	31.12.2025 33124
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında KKTC Fiber Optik Altyapısının Geliştirilmesi ve Fiber Optik Kablolar Üzerinden Sunulan Hizmetlerin Hanelere ve İşletmelere Götürülmesi Kapsamında Yapılacak Çalışmalara İlişkin İşbirliği Protokolünün Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10795)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdari Bölgesi Hükümeti Arasında Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunmasına İlişkin Anlaşmanın Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10796)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi Kapsamında Ulusal Yetki Alanı Dışındaki Alanların Deniz Biyolojik Çeşitliliğinin Korunması ve Sürdürülebilir Kullanımı Anlaşmasının İlişik Beyanlarla Birlikte Onaylanması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10797)	31.12.2025 33124 5. Mük.

YÖNETMELİKLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
Piri Reis Üniversitesi İngilizce Hazırlık Bölümü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.12.2025 33094
Piri Reis Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	01.12.2025 33094
Binalar ile Yerleşmeler İçin Yeşil Sertifika Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.12.2025 33095
Polis Memuru veya Komiser Yardımcısı Rütbelerine Aday Memur Olarak Atanacaklara Uygulanacak Sınav Yönetmeliği	02.12.2025 33095
Elektrikli Skuter Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	02.12.2025 33095
Millî Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Kurumları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	03.12.2025 33096
Kişisel Sağlık Verileri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	03.12.2025 33096

Emniyet Genel Müdürlüğü Adına Polis Akademisi Başkanlığına Bağlı Eğitim Kurumlarında Eğitim-Öğretim Gören Öğrencilerden Alınacak Tazminata Dair Yönetmelik	04.12.2025 33097
Gazi Üniversitesi Kaynak ve Birleştirme Teknolojileri Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	04.12.2025 33097
Emniyet Hizmetleri Sınıfı Mensupları Atama ve Yer Değiştirme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10665)	05.12.2025 33098
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Döner Sermaye Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	05.12.2025 33098
Haliç Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	05.12.2025 33098
İnönü Üniversitesi Biyotıp ve Genom Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	05.12.2025 33098
İstanbul Atlas Üniversitesi Dijital İkiz ve Akıllı Şehirler Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	06.12.2025 33099
MEF Üniversitesi Öğrenme ve Öğretme Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	06.12.2025 33099
İskenderun Teknik Üniversitesi İklim Değişikliği Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	07.12.2025 33100
Karadeniz Teknik Üniversitesi Arı ve Arı Ürünleri Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	07.12.2025 33100
Karadeniz Teknik Üniversitesi Çevre ve İklim Değişikliği Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	07.12.2025 33100
Avrasya Üniversitesi Göç Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	08.12.2025 33101
Bitlis Eren Üniversitesi Turizm Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	08.12.2025 33101
Ostim Teknik Üniversitesi Teknoloji Transfer Ofisi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	08.12.2025 33101
Biyokütle Enerjisine Dayalı Elektrik Üretimi Başvurularının Teknik Değerlendirmesine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik	09.12.2025 33102
Yenilenebilir Enerji Kaynak Alanları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.12.2025 33102
Spor Kulüpleri, Spor Anonim Şirketleri ve Üst Kuruluşlara Ayni ve Nakdî Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik	09.12.2025 33102
Tarım ve Orman Uzmanlığı Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.12.2025 33102
Sözleşmeli Üretim Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.12.2025 33102
Taşınabilir Otomatik Şok Cihazı Hakkında Yönetmelik	09.12.2025 33102
Havalimanları/Havaalanları Yer Hizmetleri Yönetmeliği (SHY-22)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	09.12.2025 33102

Olimpik ve Paralimpik Sporcu Yetiştirilmesine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.12.2025 33103
Millî Savunma Üniversitesi Afrika Araştırma ve Uygulama Merkezi Yönetmeliği	10.12.2025 33103
Yüzer Güneş Enerji Santralleri Kurulmasında Su Yüzeyi Kullanımına ve Kiralanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	10.12.2025 33103
Resmî İlan ve Reklam Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	10.12.2025 33103
Türk Optisyen-Gözlükçüler Birliği Yönetmeliği	10.12.2025 33103
İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Karar Sayısı: 10681)	11.12.2025 33104
Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Personelinin Görevde Yükselme ve Ünvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik	11.12.2025 33104
Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Personeli Görevde Yükselme ve Ünvan Değişikliği Yönetmeliği	11.12.2025 33104
Vakıf Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik	11.12.2025 33104
Toros Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.12.2025 33105
Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.12.2025 33106
Yerli Aksam Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.12.2025 33106
Sağlık Bakanlığı Ek Ödeme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.12.2025 33106
Bitki Koruma Ürünlerinin Toptan ve Perakende Satılması ile Depolanması Hakkında Yönetmelik	13.12.2025 33106
Bitki Koruma Ürünlerinin Uygulanması ve Denetimine İlişkin Yönetmelik	13.12.2025 33106
Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	15.12.2025 33108
Hitit Üniversitesi Ön Lisans ve Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliği	15.12.2025 33108
İskenderun Teknik Üniversitesi Teknoloji Transfer Ofisi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	15.12.2025 33108
İstanbul Beykent Üniversitesi Stratejik Araştırmalar Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	15.12.2025 33108
İstanbul Beykent Üniversitesi Uzaktan Öğretim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	15.12.2025 33108
İstanbul Gedik Üniversitesi İhale Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	15.12.2025 33108

İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi Türkçe Eğitimi ve Öğretimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	15.12.2025 33108
Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Ahmed Kuddûsi Tasavvuf Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	15.12.2025 33108
Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Yeni Medya ve İletişim Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	15.12.2025 33108
Nükleer Tıp Hizmetleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	16.12.2025 33109
Radyasyon Onkolojisi Hizmetleri Yönetmeliği	16.12.2025 33109
Radyoloji Hizmetleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	16.12.2025 33109
Afetler Sonrası Bina Hasar Tespiti Yapılmasına İlişkin Genel Kurallar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	17.12.2025 33110
Afetler Sonrası Bina Hasar Tespiti Yapılmasına İlişkin Genel Kurallar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	17.12.2025 33110
Yataklı Tedavi Kurumları Enfeksiyon Kontrol Yönetmeliği	18.12.2025 33111
Ölçü ve Ölçü Aletlerinden Alınacak Muayene ve Damgalama Ücret Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.12.2025 33111
Teknolojik Ürünlerin Belgelendirilmesine İlişkin Yönetmelik	18.12.2025 33111
Türkiye İş Kurumu İstihdam Uzmanlığı Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	18.12.2025 33111
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Ön Lisans-Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.12.2025 33112
Kocaeli Sağlık ve Teknoloji Üniversitesi Ana Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.12.2025 33112
Mardin Artuklu Üniversitesi Turizm Eğitim, Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.12.2025 33112
Tarım ve Orman Bakanlığı Yayın Yönetmeliği	20.12.2025 33113
Yemlerin Piyasaya Arzı ve Kullanımı Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.12.2025 33113
Pan-Avrupa-Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Ortak Komitesinin 1/2023 Sayılı Kararı Kapsamı Tercihli Menşe Kuralları Hakkında Yönetmelik	20.12.2025 33113
Tarım ve Orman Bakanlığı Yayın Yönetmeliği	20.12.2025 33113
Yemlerin Piyasaya Arzı ve Kullanımı Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.12.2025 33113

Pan-Avrupa-Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Ortak Komitesinin 1/2023 Sayılı Kararı Kapsamı Tercihli Menşe Kuralları Hakkında Yönetmelik	20.12.2025 33113
İzmir Tınaztepe Üniversitesi İşitme ve Denge Bozuklukları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	21.12.2025 33114
İzmir Tınaztepe Üniversitesi Moleküler Patoloji Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	21.12.2025 33114
TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği	21.12.2025 33114
Gaziantep Üniversitesi Çevre Sorunları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	22.12.2025 33115
Giresun Üniversitesi Fındık Araştırma ve Uygulama Merkezi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	22.12.2025 33115
İstanbul Okan Üniversitesi Avrasya Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	22.12.2025 33115
İstanbul Okan Üniversitesi Onkoloji Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	22.12.2025 33115
İş Ekipmanlarının Kullanımında Sağlık ve Güvenlik Şartları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	23.12.2025 33116
Ekspertiz Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	23.12.2025 33116
İller Bankası Disiplin Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	23.12.2025 33116
İller Bankası Sigorta Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	23.12.2025 33116
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.12.2025 33117
Adres ve Numaralamaya İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.12.2025 33117
Doğal Gaz Piyasası Lisans Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.12.2025 33117
Genel Aydınlatma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.12.2025 33118
Sağlık Bilimleri Üniversitesi Bulaşıcı Olmayan Hastalıklar ve Risk Faktörlerinin Önlenmesi, Kontrolü ve Yönetimi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	26.12.2025 33119
İcra ve İflâs Kanununun 88/A Maddesi Uyarınca Muhafazasına Gerek Kalmayan Malların Tasfiyesi Hakkında Yönetmelik	27.12.2025 33120
Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Özel Çocuk Kulüplerinin Kuruluş ve İşleyiş Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.12.2025 33120
Otopark Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.12.2025 33120

İlkyardım Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.12.2025 33120
Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.12.2025 33120
Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.12.2025 33120
Karayolları Motorlu Araçlar Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Tarife Uygulama Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	27.12.2025 33120
Bursa Uludağ Üniversitesi Ağız ve Diş Sağlığı Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	28.12.2025 33121
Dicle Üniversitesi Zerzevan Kalesi Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	28.12.2025 33121
Elektrik Piyasası Dengeleme ve Uzlaştırma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Elektrik Piyasası Lisans Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Elektrik Piyasası Yan Hizmetler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Elektrik Piyasasında Depolama Faaliyetleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Elektrik Piyasasında Toplayıcılık Faaliyeti Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Elektrik Şebeke Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Belgelendirilmesi ve Desteklenmesine İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Ardahan Üniversitesi Önlisans-Lisans Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Boğaziçi Üniversitesi Lisans Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Boğaziçi Üniversitesi Lisans Programlarına Yatay Geçiş Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
Boğaziçi Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
İstanbul Gelişim Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
İstanbul Topkapı Üniversitesi Göç Politikaları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliğinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	29.12.2025 33122
İzmir Bakırçay Üniversitesi Merkezi Araştırma Laboratuvarları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	29.12.2025 33122
Konya Gıda ve Tarım Üniversitesi Uzaktan Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yönetmeliği	29.12.2025 33122

Dışişleri Bakanlığı Performans Değerlendirme Yönetmeliği	30.12.2025 33123
Ahşap Ambalaj Malzemelerinin Isıl İşleme Tabi Tutulması ve İşaretlenmesine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik	30.12.2025 33123
Türkiye Ürün İhtisas Borsasında Aracılık Faaliyetleri ile Aracıların Gözetimi ve Denetimi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.12.2025 33123
Beşeri Tıbbi Ürünler Ruhsatlandırma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.12.2025 33123
Sağlık Hizmet Sunumu Kapsamında Kullanılan Tıbbi Cihazların Teknik Servis Hizmetlerine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik	30.12.2025 33123
Kıymetli Madenler Borsası Aracı Kuruluşlarının Faaliyet Esasları ile Kıymetli Madenler Aracı Kurumlarının Kuruluşu Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124
Belirli Canlı Tırnaklı Hayvanların İthalatı ve Transit Geçişine İlişkin Hayvan Sağlığı Kurallarının Belirlenmesine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik	31.12.2025 33124
Dağıtım Sistemindeki Kayıpların Azaltılmasına Dair Tedbirler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124
Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para İhracı ile Ödeme Hizmeti Sağlayıcıları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124
Afet ve Acil Durum Müdahale Hizmetleri Yönetmeliği (Karar Sayısı: 10809)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Afet ve Acil Durum Yönetim Merkezleri Yönetmeliği (Karar Sayısı: 10810)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Fren Gereklilikleri Hakkında Tarım ve Orman Araçlarının Tip Onayı ile İlgili Yönetmelik (AB/2015/68)'te Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.
İki veya Üç Tekerlekli Motorlu Araçların ve Dört Tekerlekli Motosikletlerin Tip Onayı ve Piyasa Gözetimi ve Denetimi Hakkında Yönetmelik (AB/168/2013)'te Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.
Motorlu Araçlar ve Römorkları ile Bunlar İçin Tasarlanan Aksam, Sistem ve Ayrı Teknik Ünitelerin Genel Güvenliği ve Korunmasız Karayolu Kullanıcılarının ve Yolcuların Korunması ile İlgili Tip Onayı Yönetmeliği (AB/2019/2144)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.
Tarım ve Orman Araçlarının Fonksiyonel Güvenlik Gereklilikleri Hakkında Tip Onayı Yönetmeliği (AB/2015/208)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.
Tarım ve Orman Araçlarının Tip Onayı ve Piyasa Gözetimi ve Denetimi Hakkında Yönetmelik (AB/167/2013)'te Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.

Batı Balkan Menşe Kümülayon Sistemi Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.
İkili Menşe Kümülayon Sistemi Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.
Pan Avrupa Akdeniz Menşe Kümülayon Sistemi Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.
Pan Avrupa Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.
Pan-Avrupa-Akdeniz Tercihli Menşe Kurallarına Dair Bölgesel Konvansiyon Ortak Komitesinin 1/2023 Sayılı Kararı Kapsamı Tercihli Menşe Kuralları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.
Elektrik Piyasası Kapasite Mekanizması Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	31.12.2025 33124 6. Mük.

TEBLİĞLER

Adı	R.G.Tarih - Sayı
2025 Yılı Ekim Ayına Ait Dahilde İşleme İzin Belgelerinin (D1) Listesi	01.12.2025 33094
2025 Yılı Ekim Ayına Ait Yurt İçi Satış ve Teslim Belgelerinin (D3) Listesi	01.12.2025 33094
2025 Yılı Ekim Ayına Ait Hariçte İşleme İzin Belgelerinin (H1) Listesi	01.12.2025 33094
2025 Yılı Ekim Ayına Ait Firma Talebine İstinaden İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	01.12.2025 33094
Yapı İşleri İnşaat, Makine ve Elektrik Tesisatı Genel Teknik Şartnamelerine Dair Tebliğ (Tebliğ No: YFK-2007/1)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ	02.12.2025 33095
Zorunlu Karşılıklar Hakkında Tebliğ (Sayı: 2013/15)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/27)	02.12.2025 33095
İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresine İlişkin Tebliğ (No: 2025/8)	06.12.2025 33099
Ulusal Meslek Standartlarına Dair Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (No: 2025/11)	07.12.2025 33100
Ulusal Meslek Standartlarına Dair Tebliğ (No: 2025/12)	07.12.2025 33100
Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	10.12.2025 33103
Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu Kararı	10.12.2025 33103

7381 Sayılı Nükleer Düzenleme Kanununun 25 inci Maddesi Uyarınca 2026 Yılında Uygulanacak İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ	11.12.2025 33104
2026 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine Dair Tebliğ	12.12.2025 33105
Doğal Çiçek Soğanlarının 2026 Yılı İhracat Listesi Hakkında Tebliğ (No: 2025/32)	12.12.2025 33105
4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun 16 ncı Maddesinin Birinci Fıkrasında Öngörülen İdari Para Cezası Alt Sınırının 31/12/2026 Tarihine Kadar Geçerli Olmak Üzere Artırılmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/1)	12.12.2025 33105
Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 586)	13.12.2025 33106
Tabii Tohumlama Boğalarına Dair Tebliğ	13.12.2025 33106
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/41)	13.12.2025 33106
Kredi Kartı İşlemlerinde Uygulanacak Azami Faiz Oranları Hakkında Tebliğ (Sayı: 2020/16)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2025/28)	13.12.2025 33106
2025 Yılı Kasım Ayına Ait Dahilde İşleme İzin Belgelerinin (D1) Listesi	14.12.2025 33107
2025 Yılı Kasım Ayına Ait Yurt İçi Satış ve Teslim Belgelerinin (D3) Listesi	14.12.2025 33107
2025 Yılı Kasım Ayına Ait Hariçte İşleme İzin Belgelerinin (H1) Listesi	14.12.2025 33107
2025 Yılı Kasım Ayına Ait Firma Talebine İstinaden İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	14.12.2025 33107
2025 Yılı Kasım Ayına Ait Resen İptal Edilen Dahilde İşleme İzin Belgeleri Listesi	14.12.2025 33107
Ulusal Meslek Standartlarına Dair Tebliğ (No: 2025/10)	14.12.2025 33107
Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Tablolarının Sunumu Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	15.12.2025 33108
Sigortacılık Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	15.12.2025 33108
2026 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi	17.12.2025 33110
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 46)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 48)	17.12.2025 33110
5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununun 34 üncü Maddesine Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ	17.12.2025 33110

5957 Sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 10 uncu Maddesinde Yer Alan Parasal Sınırların Artırılmasına İlişkin Tebliğ	17.12.2025 33110
6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ	17.12.2025 33110
Antepfıstığı Lisanslı Depo Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	17.12.2025 33110
Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 217)	17.12.2025 33110
Hububat, Baklagiller ve Yağlı Tohumlar Lisanslı Depo Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	17.12.2025 33110
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/39)	17.12.2025 33110
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/42)	17.12.2025 33110
2026 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi	17.12.2025 33110
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 46)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 48)	17.12.2025 33110
5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununun 34 üncü Maddesine Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ	17.12.2025 33110
5957 Sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 10 uncu Maddesinde Yer Alan Parasal Sınırların Artırılmasına İlişkin Tebliğ	17.12.2025 33110
6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ	17.12.2025 33110
Antepfıstığı Lisanslı Depo Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	17.12.2025 33110
Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 217)	17.12.2025 33110
Hububat, Baklagiller ve Yağlı Tohumlar Lisanslı Depo Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	17.12.2025 33110
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/39)	17.12.2025 33110
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/42)	17.12.2025 33110
Su, Elektrik ve Gaz Sayaçları Tamir ve Ayar Ücret Tarifesi Hakkında Tebliğ (No: MSÜGGM – 2025/1)	18.12.2025 33111
İyzi Ödeme ve Elektronik Para Hizmetleri A.Ş.'nin Faaliyet İzni Kapsamının Genişletilmesine İlişkin Karar	18.12.2025 33111
Ödeal Ödeme Kuruluşu A.Ş.'nin Faaliyet İzni Kapsamının Genişletilmesine İlişkin Karar	18.12.2025 33111

Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğ (İhracat: 2025/7)	19.12.2025 33112
Sektörel Dış Ticaret Şirketleri Statüsüne İlişkin Tebliğ (İhracat: 2025/8)	19.12.2025 33112
İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat: 2017/4)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2025/9)	19.12.2025 33112
Katılım Esaslarına Uyum Tebliği	19.12.2025 33112
İflas İdaresi Ücreti, Yazı ve Tebliğ Masrafı Tarifesi Hakkında Tebliğ	20.12.2025 33113
Lisanslı Yediemin Depoları Yönetmeliği Ücret Tarifesi	20.12.2025 33113
Satış Giderleri Tarifesi	20.12.2025 33113
6585 Sayılı Perakende Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 18 inci Maddesine Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ	20.12.2025 33113
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/40)	20.12.2025 33113
Perakende Satış Tarifesinin Düzenlenmesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	20.12.2025 33113
Reeskont ve Avans İşlemlerinde Uygulanacak Faiz Oranlarının Tespiti	20.12.2025 33113
6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 68 inci ve Tüketici Hakem Heyetleri Yönetmeliğinin 6 ncı Maddelerinde Yer Alan Parasal Sınırların Artırılmasına İlişkin Tebliğ	23.12.2025 33116
6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 77 nci Maddesine Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ	23.12.2025 33116
İş Yeri Dışında Kurulan Sözleşmeler Yönetmeliğinin 2 nci Maddesinde Yer Alan Parasal Sınırın Artırılmasına İlişkin Tebliğ	23.12.2025 33116
Özelleştirme İdaresi Başkanlığının 22/12/2025 Tarihli ve 2025/ÖİB-K-19 Sayılı Kararı	23.12.2025 33116
Yurt Dışı Tebligat ve İstinabe Taleplerinde Uyulması Gereken Usul ve Esaslara Dair Tebliğ	24.12.2025 33117
Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 97) Değerli Kağıtlar	24.12.2025 33117
Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarına Eklenen Karşıt İnceleme Tutanaklarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Tebliğ (Sıra No: 1)	24.12.2025 33117
Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 587)	24.12.2025 33117
Katılım Esaslarına Uyum Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	24.12.2025 33117

6563 Sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 12 nci Maddesine Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ	25.12.2025 33118
4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun (Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ve Doğal Gaz Piyasası Hakkında Kanun) 9 uncu Maddesi Uyarınca 2026 Yılında Uygulanacak İdari Para Cezaları Hakkında Tebliğ	25.12.2025 33118
5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanununun 19 uncu Maddesi Uyarınca 2026 Yılında Uygulanacak İdari Para Cezaları Hakkında Tebliğ	25.12.2025 33118
5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 16 ncı Maddesi Uyarınca 2026 Yılında Uygulanacak İdari Para Cezaları Hakkında Tebliğ	25.12.2025 33118
6446 Sayılı Elektrik Piyasası Kanununun 16 ncı Maddesi Uyarınca 2026 Yılında Uygulanacak İdari Para Cezaları Hakkında Tebliğ	25.12.2025 33118
2026 Yılı Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesi	26.12.2025 33119
2026 Yılı Bilirkişilik Asgari Ücret Tarifesi	26.12.2025 33119
2026 Yılı Tanıklık Ücret Tarifesi	26.12.2025 33119
Asgari Ücret Tespit Komisyonu Kararı	26.12.2025 33119
Meslekî Yeterlilik Kurumu Meslekî Yeterlilik Belgesi Zorunluluğu Getirilen Mesleklere İlişkin Tebliğ (Sıra No: 2019/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/1)	26.12.2025 33119
Meslekî Yeterlilik Kurumu Meslekî Yeterlilik Belgesi Zorunluluğu Getirilen Mesleklere İlişkin Tebliğ (Sıra No: 2019/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/1)	26.12.2025 33119
Meslekî Yeterlilik Kurumu Meslekî Yeterlilik Belgesi Zorunluluğu Getirilen Mesleklere İlişkin Tebliğ (Sıra No: 2021/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/2)	26.12.2025 33119
Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği	26.12.2025 33119
7552 Sayılı İklim Kanunu Uyarınca Verilecek İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ (2026/1)	27.12.2025 33120
2872 Sayılı Çevre Kanununun 20 nci Maddesinin Birinci Fıkrasının (K) Bendi Uyarınca Verilecek İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ (No: 2025/41)	27.12.2025 33120
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/44)	27.12.2025 33120
Uluslararası Gözetim Şirketinin Faaliyetinin Süreli Durdurulması Hakkında Tebliğ (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2025/36)	27.12.2025 33120
2920 Sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu Uyarınca Verilecek İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ (2026/1)	29.12.2025 33122

Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Tarafından Verilecek İdari Para Cezaları Hakkında Yönetmelikte Yer Alan İdari Para Cezalarının Yeniden Değerlendirilmesine İlişkin Tebliğ (2026/2)	29.12.2025 33122
Filistin Devleti Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanmasına İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	29.12.2025 33122 1. Mük.
2872 Sayılı Çevre Kanunu Uyarınca Alınacak Geri Kazanım Katılım Payı Tutarlarına İlişkin Tebliğ (2026/1)	30.12.2025 33123
2872 Sayılı Çevre Kanunu Uyarınca Verilecek İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ (2026/1)	30.12.2025 33123
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 49)	30.12.2025 33123
2025-2027 Yıllarında Yapılacak Bitkisel Üretime Yönelik Desteklemeler ile Diğer Bazı Tarımsal Desteklemelere Ödeme Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2024/39)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2025/42)	30.12.2025 33123
Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerin Satışına ve Sunumuna İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 15 inci Maddesinin Uygulanması ile İlgili Tebliğ (No: 2025/35)	30.12.2025 33123
Tütün Üretimi, İşlenmesi, İç ve Dış Ticareti ile İlgili Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin Ek 2 nci Maddesinin Uygulanması ile İlgili Tebliğ (No: 2025/36)	30.12.2025 33123
Tütün Mamullerinin Üretim ve Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23 üncü Maddesinin, Puro ve Sigarillo İthalatı, Fiyatının Belirlenmesi ve Yurt İçinde Pazarlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Kararın 6 ncı Maddesinin, Makaron Üretimi ve Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23 üncü Maddesinin, Yaprak Sigara Kağıdı Üretimi ve Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23 üncü Maddesinin, Sigara Filtresi Üretimi ve Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 24 üncü Maddesinin Uygulanması ile İlgili Tebliğ (No: 2025/37)	30.12.2025 33123
Alkol ve Alkollü İçki Tesislerinin Haiz Olmaları Gereken Teknik Şartlar, Kurulumları, İşletilmeleri ve Denetlenmelerine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 21 inci Maddesinin Uygulanmasına Dair Tebliğ (No: 2025/38)	30.12.2025 33123
Alkol ve Alkollü İçkilerin İç ve Dış Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 14 üncü ve Geçici 5 inci Maddelerinin Uygulanmasına Dair Tebliğ (No: 2025/39)	30.12.2025 33123
Etil Alkol ve Metanolün Üretimi ile İç ve Dış Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 25 inci ve 26 ncı Maddelerinin Uygulanmasına Dair Tebliğ (No: 2025/40)	30.12.2025 33123
Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 97)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Gümrük İşlemleri) (Seri No: 218)	30.12.2025 33123
Gümrük Müşavirliği ve Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesine İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	30.12.2025 33123

2026 Yılı Uzlaştırmacı Asgari Ücret Tarifesi	31.12.2025 33124
5627 Sayılı Enerji Verimliliği Kanununun 10 uncu Maddesine Göre 2026 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ (Sıra Numarası: 2026/1)	31.12.2025 33124
Belgesiz Konaklama İşletmeleri ile İzin Belgesi Olmadan Kısa Süreli Kiralamaya Konu Edilen Konutların Elektronik Ortamda Tanıtım, Pazarlama ve Satışının Yapılmasına Yönelik Yaptırımların Uygulanmasına İlişkin Tebliğ	31.12.2025 33124
Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Tüplerinin Piyasada Takip Edilmesine İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/43)	31.12.2025 33124
İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (No: 2025/45)	31.12.2025 33124
Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124
Yurt İçinde Düzenlenen Uluslararası Fuarlara İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/1)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Harp Silahları ile Bunların Aksam ve Parçalarının İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/2)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Radyoaktif Maddeler ile Bunların Kullanıldığı Cihazların İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/3)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Yüksek Yoğunluklu Tatlandırıcıların İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/4)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Haritalar ve Harita Bilgisi İçeren Eşyanın İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/5)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Genelleştirilmiş Tercihler Sistemine İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/6)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Elektronik Kimlik Bilgisini Haiz Eşyanın İthalatı Hakkında Tebliğ (İthalat: 2026/7)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Sivil Hava Taşıtlarının İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/8)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Kullanılmış veya Yenileştirilmiş Eşya İthalatına İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/9)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Banknot ve Benzeri Kıymetli Evraka Mahsus Kâğıtların İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/10)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Bazı Patlayıcı Maddeler, Ateşli Silahlar, Bıçaklar ve Benzeri Aletlerin İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/11)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Çift Kullanımlı Malzeme ve Teknolojilere Dair Belgelerin Onaylanmasına İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/12)	31.12.2025 33124 3. Mük.
İş Sağlığı ve Güvenliğini Etkileyen Bazı Maddelerin İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/13)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Mushafların İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/14)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Kamu Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yapılacak İthalatta Alınacak İzin Hakkında Tebliğ (İthalat: 2026/15)	31.12.2025 33124 3. Mük.

Gübre İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/16)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Kimyasal Silahlar Sözleşmesi Ekinde Yer Alan Kimyasal Maddelerin İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/17)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Askıya Alma Sistemine İlişkin Tebliğ (İthalat: 2026/18)	31.12.2025 33124 3. Mük.
İthalat İşlemlerinde Elektronik Başvuru İçin Yetkilendirme Tebliği (İthalat: 2026/19)	31.12.2025 33124 3. Mük.
Bazı Elektrikli ve Haricen Şarj Edilebilir Hibrit Araçların İthaline İlişkin Tebliğ (İthalat: 2025/7)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 3. Mük.
İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresine İlişkin Tebliğ (No: 2026/1)	31.12.2025 33124 3. Mük.
İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresine İlişkin Tebliğ (No: 2026/2)	31.12.2025 33124 3. Mük.
İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresine İlişkin Tebliğ (No: 2026/3)	31.12.2025 33124 3. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/1)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/2)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/3)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/4)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/5)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/6)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/7)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/8)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/9)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/10)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/11)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/12)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/13)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/14)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/15)	31.12.2025 33124 4. Mük.

İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/16)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/17)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/18)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/19)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/20)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/21)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/22)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/23)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/24)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/25)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/26)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/27)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/28)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/29)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/30)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/31)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/32)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/33)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/34)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/35)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2026/36)	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2017/9)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2018/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.

İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2018/5)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2018/6)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2019/2)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2019/6)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2020/9)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2022/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2023/7)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/2)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/14)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	31.12.2025 33124 4. Mük.
İthalatta Standartlara Uygunluk Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/1)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Karayolu Dışında Kullanılan Hareketli Makinaların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/2)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Atıkların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/3)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Sağlık Bakanlığının Özel İznine Tabi Maddelerin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/4)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Tarım ve Orman Bakanlığının Kontrolüne Tabi Ürünlerin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/5)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Kimyasalların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/6)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Katı Yakıtların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/7)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Telsiz Ekipmanlarının İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/8)	31.12.2025 33124 4. Mük.
“CE” İşareti Taşıması Gereken Bazı Ürünlerin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/9)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Oyuncakların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/10)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Kişisel Koruyucu Donanımların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/11)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Tüketici Ürünlerinin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/12)	31.12.2025 33124 4. Mük.

7223 Sayılı Ürün Güvenliği ve Teknik Düzenlemeler Kanunu ile Düzenlenmiş Olan İdari Para Cezalarının Yeni Değerlerinin Duyurulmasına İlişkin Tebliğ (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/13)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Yapı Malzemelerinin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/14)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Pil ve Akümülatörlerin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/15)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Tıbbi Cihazların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/16)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Anne ve Bebek Ürünlerinin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/17)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Tekstil ve Deri Ürünlerinin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/18)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Tütün, Tütün Mamulleri, Alkol ve Alkollü İçkilerin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/19)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Sağlık Bakanlığınca Denetlenen Bazı Ürünlerin İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/20)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Bazı Tarım Ürünlerinin İhracatında ve İthalatında Ticari Kalite Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/21)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Metal Hurdaların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/23)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Araç Parçalarının İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/25)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Uluslararası Gözetim Kuruluşu Statüsüne İlişkin Tebliğ (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/30)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Karayolu Taşıt Araçlarının İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/31)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Makinaların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2026/32)	31.12.2025 33124 4. Mük.
Yurt Dışına Çıkış Harcı Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 1)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 5)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 16)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 56)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Özel İletişim Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 24)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 57)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 58)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 59)	31.12.2025 33124 5. Mük.

Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 71)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 88)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 89)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Harçlar Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 98)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Harçlar Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 99)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:332)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 588)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 589)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ (No: 2026-1)	31.12.2025 33124 5. Mük.
İthalatta Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğ (No: 2026/1)	31.12.2025 33124 5. Mük.
İthalatta Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğ (No: 2026/2)	31.12.2025 33124 5. Mük.
İthalatta Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğ (No: 2026/3)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Türk Patent ve Marka Kurumunca 2026 Yılında Uygulanacak Ücret Tarifesine İlişkin Tebliğ (BİK/TÜRKPATENT: 2026/1)	31.12.2025 33124 5. Mük.
Zorunlu Deprem Sigortası Tarife ve Talimat Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ	31.12.2025 33124 5. Mük.
İşkolu Tespit Kararları (No: 2025/101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119)	31.12.2025 33124 6. Mük.

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 Pa- rası (Gün- lük)	Çocuk Zammı (Aylık)	Aile Zammı (Ay- lık)
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	2,87
Ekim	0,69	0,98	1,88	1,11	0,76	1,43	1,16	1,97	3,31	2,86
Kasım	0,79	0,98	1,51	0,97	0,76	1,35	1,16	2,85	3,32	2,91
Aralık	0,79	0,98	1,51	0,90	0,76	1,35	1,16	2,85	3,16	2,83

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 İşyerle- ri 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 SİGORTALILARIN PRİM ORANLARI (01.09.2013'den itibaren)	
Sigorta Kolları	Toplam (Sigortalı) (%)
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Primi	20
Genel Sağlık Sigortası Primi	12
Toplam	32

4/a (SSK) KAPSAMINDA ÇALIŞAN EMEKLİLERİN SGDP ORANLARI (01.09.2013'den itibaren)			
Sigorta Kolları	Sigortalı Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Sosyal Güvenlik Destek Primi	7,5	22,5	30
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	-	2	2
Toplam	7,5	24,5	32

4/b (Bağ-Kur) KAPSAMINDA ÇALIŞAN EMEKLİLERİN SGDP ORANLARI (01.10.2008'den itibaren)					
SGDP Kesintisine Tabi Emekli Aylığı	2008 Yılında (%)	2009 Yılında (%)	2010 Yılında (%)	2011'den itibaren (%)	2015 Temmuz 2016 Şubat Dönemi*
4/b (Bağ-Kur) Sigortalılarına ilgili yılı Ocak ayında ödenen en yüksek yaşlılık aylığını geçmemek üzere, emekli aylığı üzerinden	12	13	14	15	10

* Emekli aylıklarından yapılan SGDP kesintisi, 2016 Mart ödeme döneminden itibaren kaldırılmıştır.

TABLO - 9

AYLIK ASGARİ ÜCRET TUTARLARI (TL)	
01.01.2025 - 31.12.2025 Dönemi	22.104,67
01.01.2024 - 31.12.2024 Dönemi	17.002,12
01.07.2023 - 31.12.2023 Dönemi	11.402,32
01.01.2023 - 30.06.2023 Dönemi	8.506,80
01.07.2022 - 31.12.2022 Dönemi	5.500,35
01.01.2022 - 30.06.2022 Dönemi	5.004,00
01.01.2021 - 31.12.2021 Dönemi	3.577,50
01.01.2020 - 31.12.2020 Dönemi	2.943,00
01.01.2019 - 31.12.2019 Dönemi	2.558,40
01.01.2018 - 31.12.2018 Dönemi	2.029,50
01.01.2017 - 31.12.2017 Dönemi	1.777,50
01.01.2016 - 31.12.2016 Dönemi	1.647,00

TABLO - 10

ÇIRAKLAR İÇİN AYLIK ASGARİ ÜCRET TUTARLARI (TL)		
Dönemler	Aday Çırak ve Çıraklar için	Kalfalık Yeterliliği Kazanan 12. Sınıf Öğrencileri İçin
01.01.2025-31.12.2025 Dönemi	6.631,40	11.052,33
01.01.2024-31.12.2024 Dönemi	6.000,75	10.001,25
01.07.2023-31.12.2023 Dönemi	4.024,35	6.707,25
01.01.2023- 30.06.2023 Dönemi	3.002,40	5.004,00
01.01.2022-31.12.2022 Dönemi	1.941,30	3.235,50
01.01.2022-30.06.2022 Dönemi	1.501,20	2.502,00

TABLO - 11

SİGORTA PRİMİNE ESAS AYLIK TABAN VE TAVAN ÜCRET TUTARLARI (TL)		
Dönemler	Aylık Taban Ücret	Aylık Tavan Ücret
01.01.2025 - 31.12.2025 Dönemi	2.005,50	195.041,40
01.01.2024 - 31.12.2024 Dönemi	20.002,50	150.018,90
01.07.2023 - 31.12.2023 Dönemi	13.414,50	100.608,90
01.01.2023 - 30.06.2023 Dönemi	10.008,00	75.060,00
01.07.2022 - 31.12.2022 Dönemi	6.471,00	48.532,50
01.01.2022 - 30.06.2022 Dönemi	5.004,00	37.530,00
01.01.2021 - 31.12.2021 Dönemi	3.577,50	26.831,40
01.01.2020 - 31.12.2020 Dönemi	2.943,00	22.072,50
01.01.2019 - 31.12.2019 Dönemi	2.558,40	19.188,00
01.01.2018 - 31.12.2018 Dönemi	2.029,50	15.221,40
01.01.2017 - 31.12.2017 Dönemi	1.777,50	13.331,40
01.01.2016 - 31.12.2016 Dönemi	1.647,00	10.705,50

TABLO - 12

AYLIK ENGELLİLİK İNDİRİMİ TUTARLARI (TL)			
YILLAR	I. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş olanlar)	II. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 60'ını kaybetmiş olanlar)	III. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 40'ını kaybetmiş olanlar)
2025	9900	5700	2400
2024	6900	4000	1700
2023	4400	2600	1100
2022	2000	1170	500
2021	1500	860	380
2020	1400	790	350
2019	1200	650	290
2018	1000	530	240
2017	900	470	210
2016	900	460	210

TABLO - 13

HİZMET SÖZLEŞMESİ SONA ERDİRİLİRKEN DİKKATE ALINACAK BİLDİRİM SÜRELERİ VE İHBAR TAZMİNATI TUTARLARI (*)		
HİZMET SÜRESİ	BİLDİRİM SÜRESİ	İHBAR TAZMİNATI TUTARI
6 Aydan Az Sürmüş İşçi İçin	2 Hafta	2 Haftalık Ücret
6 Aydan 1, 5 Yıla Kadar Sürmüş İşçi İçin	4 Hafta	4 Haftalık Ücret
1, 5 Yıldan 3 Yıla Kadar Sürmüş İşçi İçin	6 Hafta	6 Haftalık Ücret
3 Yıldan Fazla Sürmüş İşçi İçin	8 Hafta	8 Haftalık Ücret
(*) Tabloda belirtilen süreler asgari süreler olup, sözleşme ile artırılabilir. Bu süreler hem işveren hem de işçi açısından bağlayıcıdır. İşveren, işçinin bildirim süresine bağlı ücretlerini peşin ödemek suretiyle sözleşmesini sona erdirebilir.		

TABLO - 14

SS ve GSS Kanununa Göre Uygulanacak İdari Para Cezaları (TL) (01.01.2025 – 31.12.2025 Döneminde)	
Sigortalı işe giriş bildirgesini ve GSS giriş bildirgesini süresinde ve Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun vermeyenler hakkında, her bir sigortalı için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
1. Sigortalı işe giriş bildirgesinin verilmediğinin, mahkeme kararından veya Kurumun denetim ve kontrol ile görevli memurlarınca ya da diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan tespitlerden veya bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden anlaşılması halinde,	
— İlk tespitte her bir sigortalı için aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
— Bir yıl içinde ikinci kez tespitinde her bir sigortalı için aylık asgari ücretin beş katı tutarında	130.028,00
İşyeri bildirgesini yasal süresinde Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun vermeyenlere:	
— Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin üç katı tutarında(*)	78.017,00
— Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için aylık asgari ücretin iki katı tutarında(*)	52.011,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Aylık prim ve hizmet belgesini süresinde ve Kurumca belirlenen şekil ve usulde vermeyenlere her bir fiil için; aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere,	
— Belgenin asıl olması halinde, belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Belgenin ek olması halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında	3.251,00
— Ek belgenin sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin süresi içinde verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmamasına bağlı olarak Kurumca re'sen düzenlenmesi halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
Belgenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden hizmetleri veya kazançları kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, belgenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığına, işverence düzenlenip düzenlenmediğine bakılmaksızın, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
Kurumun defter ve belge incelemeye yetkili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından veya SMMM ile YMM'lerce düzenlenen raporlara istinaden Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00

İşyeri defter, kayıt ve belgelerinin Kurumun denetim ve kontrol memurlarınca incelenmek üzere Kurumca yapılan yazılı ihtarla rağmen 15 gün içinde mücbir sebep olmaksızın tam olarak ibraz edilmemesi veya defterlerin tasdiksiz olması halinde:	
— Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	312.066,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin altı katı tutarında	156.033,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücretin üç katı tutarında	78.017,00
Defter ve belgelerin tümünü verilen süre içinde ibraz etmekle birlikte, defter kayıtlarının geçersiz sayılması halinde, geçersizlik hallerinin gerçekleştiği her bir takvim ayı için:	
— Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, asgari ücretin oniki katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, asgari ücretin altı katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için, asgari ücretin üç katını aşmamak üzere aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
Bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	312.066,00
Geçersiz sayılan her bir ücret tediye bordosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.002,00
İbraz süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan ve tümünün veya bir bölümünün geçer-siz olduğu tespit edilen defter ve belgeler yönünden geçersizlik fiilleri için ayrıca idari para cezası uygulanmaksızın:	
— Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında	312.066,00
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı tutarında	156.033,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için, aylık asgari ücretin üç katı tutarında	78.017,00
Asgari işçilik uygulaması ile ilgili olarak Kurumca istenilecek bilgileri ve belgeleri yazılı olarak en geç bir ay içinde vermeyen kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalara, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
Kendi mevzuatlarına göre kayıt ve tescilini yaptıkları 4/b (Bağ-Kur) kapsamındaki sigortalı-lar için sigortalı işe giriş bildirgesi düzenleyerek Kuruma vermeyen kurum ve kuruluşlar ile tüzel kişilere aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Faaliyetinin sona erdiğini bildiren 4/b sigortalılarını Kuruma bildirmeyen kuruluşlar ve vergi daireleri ile kendilerine, aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Vazife malûllüğüne sebep olan olayı süresi içinde Kuruma bildirmeyen kamu idarelerine, aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
İhale yolu ile yaptırdıkları her türlü işleri üstlenenleri ve bunların adreslerini süresi içinde Kuruma bildirmeyen kamu idareleri ile döner sermayeli kuruluşlara ve 5411 sayılı Bankacı-lık Kanunu kapsamındaki kuruluşlara, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlara, aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Kurumca belirlenecek işlemlerde, işlem yaptığı kişilerin sigortalılık bakımından tescilli olup olmadığını kontrol edip, sigortasız olduğunu tespit ettiği kişileri Kuruma bildirmeyen kamu idareleri ile bankalara, sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında(*)	2.601,00
Şirket kuruluş aşamasında, çalıştıracağı sigortalı sayısını ve bunların işe başlama tarihini ticaret sicili memurluklarına bildiren işverenlerin, bu bildirimlerini süresinde Kuruma bil-dirmeyen Ticaret sicili memurluklarına, her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50
Yapı ruhsatı ve diğer tüm ruhsat veya ruhsat niteliği taşıyan işlemlerine ilişkin bilgi ve bel-geler ile varsa bunların verilmesine esas olan istihdama ilişkin bilgileri, süresinde Kuruma bildirmeyen valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer kamu ve özel hukuk tüzel kişilerine, her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret tutarında(*)	26.005,50

Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının 5510 sayılı Kanun'dan doğan	130.028,00
--	------------

inceleme ve soruşturma görevlerini yerine getirmeleri sırasında görevlerini yapmasına engel olan işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişilere, aylık asgari ücretin beş katı tutarında	
Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının görevlerini yapmasını engellemek amacıyla cebir ve tehdit kullanan işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişilere, aylık asgari ücretin on katı tutarında	260.055,00
Kamu idareleri, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulmuş kurum ve kuruluşlar ile diğer gerçek ve tüzel kişilerden, 5510 sayılı Kanun'un 100. maddesi kapsamında Kurum tarafından istenen bilgi ve belgeleri;	
— Belirlenen süre içinde mücbir sebep olmaksızın vermeyenler hakkında, aylık asgari ücretin beş katı tutarında	130.028,00
— Geç verenler hakkında, aylık asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
4/a kapsamındaki sigortalılara geçici iş göremezlik ödeneği ödemelerinde 100. maddeye istinaden Kurumca işverenlerden istenilen bildirimlerin;	
— Belirlenen süre içerisinde ve elektronik ortamda yapılmaması halinde sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00
— Hiç yapılmaması halinde sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
4/c kapsamındaki sigortalıların hizmet bilgilerinin 100. madde kapsamında Kurumca oluşturulan yazılım programına bilgi girişinin;	
— Belirlenen süre içinde elektronik ortamda hiç gönderilmemesi halinde, ilgili yılın aralık ayında geçerli olan asgari ücretin yirmi dört katını geçmemek üzere, sigortalı başına aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Geç gönderilmesi halinde, ilgili yılın aralık ayında geçerli olan asgari ücretin yirmi dört katını geçmemek üzere, sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00
4/a kapsamındaki sigortalılığı sona erenlere ilişkin bildirim ile 506 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesinde yer alan sandıklara, sandık iştirakçiliğinin başlama veya sona ermesine ilişkin bildirim, süresi içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun olarak yapmayanlar veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında, bir takvim ayında işlenen bu fiillerden dolayı tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla her bir sigortalı veya sandık iştirakçisi için asgari ücretin onda biri tutarında (*)	2.601,00
5510 sayılı Kanun'un 100. maddesinin altıncı fıkrasına göre genel sağlık sigortalılarının bakmakla yükümlü oldukları kişilere ait bilgi girişlerini süresinde yapmayanlar ile bakmakla yükümlü olunan kişi olmayanlara ait bilgi girişi yapanlara aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
5510 sayılı Kanun'un Ek 6. maddesine göre yapılması gereken bildirim veya kontrol yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, her bir fiil için aylık asgari ücret tutarında	26.005,50
“Ev Hizmetlerinde 10 Gün ve Daha Fazla Çalıştırılacaklara İlişkin Bildirge”nin;	
— Yasal süresinde verilmemesi halinde her bir sigortalı için asgari ücret tutarında	26.005,50
— Yasal süresi dışında verilmesi halinde Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları aracılığı ile gerekli inceleme yapıldıktan sonra işleme alınması gerektiğine karar verilenler hakkında, sigortalı çalıştırılan her ay ve her bir sigortalı için ayrı ayrı olmak ve aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere, ayrıca asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Yasal süresi dışında verilen bildirgenin ilave olarak çalıştırdığı sigortalı/sigortalılar için verildiğinin anlaşılması halinde, her ay ve her bir sigortalı için ayrı ayrı olmak ve aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere, asgari ücretin sekizde biri tutarında	3.250,68
— Ev hizmetlerinde 10 gün ve daha fazla süre ile çalıştırılan sigortalının işten ayrılışına ilişkin Bildirgenin süresinde verilmemesi halinde asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00

— Herhangi bir bildirimde bulunulmaksızın, ev hizmetlerinde ay içinde 10 gün ve daha fazla süreyle sigortalı çalıştırıldığına mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden tespit edilmesi, hizmetlerin veya kazançların Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiğinin anlaşılması halinde asgari ücretin iki katı tutarında	52.011,00
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesindeki sigortalıların, prime esas kazançlarının veya hizmetlerinin bildirilmediği, eksik ya da geç bildirildiği anlaşılan her bir işyeri için; aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere,	
— Beyannamenin asıl olması halinde, beyannamede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin beşte biri tutarında	5.201,00
— Beyannamenin ek olması halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında	3.250,68
— Ek beyannamenin sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin süresi içinde verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmamasına bağlı olarak Kurumca re'sen düzenlenmesi halinde her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden hizmetleri veya kazançları kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği ya da sadece hizmetlerinin Kuruma eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık beyannamedeki her bir işyeri için	
— Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin üç katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücret tutarında	26.005,50
— Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin iki katını geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücretin yarısı tutarında	13.003,00
— Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücreti geçmemek üzere sigortalı başına aylık asgari ücretin üçte biri tutarında	8.668,50
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesindeki her bir işyerinden bildirilen sigortalıların sadece prime esas kazançlarının eksik bildirildiğinin anlaşılması halinde ise beyannamenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin onda birinden az, iki katından fazla olmamak üzere tespit edilen prime esas kazanç tutarında	
Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde, sigortalıların işyerlerinde fiilen yaptıkları işe uygun meslek adı ve kodunu, gerçeğe aykırı bildirilen her bir işyeri için aylık asgari ücreti geçmemek üzere meslek adı ve kodu gerçeğe aykırı bildirilen sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında	2.601,00
(*) Mahkeme kararına, Kurumun denetim ve kontrol ile görevli memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, bildirgenin veya belgenin yasal süresinden sonra ilgililerce kendiliğinden 30 gün içinde verilmesi ve söz konusu cezaların tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde, öngörülen cezalar dörtte bir oranına karşılık gelen tutar üzerinden uygulanır.	

TABLO - 15

2025 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
158.000 TL'ye kadar	% 15
330.000 TL'nin 158.000 TL'si için 23.700 TL, fazlası	% 20
800.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL (ücret gelirlerinde 1.200.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL), fazlası	% 27
4.300.000 TL'nin 800.000 TL'si için 185.000 TL (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL'si için 293.300 TL), fazlası	% 35
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.410.000 TL (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.378.000 TL), fazlası	% 40
2024 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
110.000 TL'ye kadar	% 15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	% 20
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL (ücret gelirlerinde 870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL), fazlası	% 27
3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL), fazlası	% 35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL), fazlası	% 40
2023 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
70.000 TL'na kadar	% 15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	% 20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası	% 27
1.990.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL (ücret gelirlerinde 1.990.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	% 35
1.990.000 TL'den fazlasının 1.990.000 TL'si için 621.400 (ücret gelirlerinde 1.990.000 TL'ndan fazlasının 1.990.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	% 40
2022 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
32.000 TL'na kadar	% 15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	% 20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL (ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL), fazlası	% 27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası	% 35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 (ücret gelirlerinde 880.000 TL'ndan fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL), fazlası	% 40

2021 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ	
24.000 TL'na kadar	% 15
53.000 TL'nın 24.000 TL'sı için 3.600 TL, fazlası	% 20
130.000 TL'nın 53.000 TL'sı için 9.400 TL (ücret gelirlerinde 190.000 TL'nın 53.000 TL'sı için 9.400 TL), fazlası	% 27
650.000 TL'nın 130.000 TL'sı için 30.190 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nın 190.000 TL'sı 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'nın 22.000 TL'sı için 3.300 TL, fazlası	% 20
120.000 TL'nın 49.000 TL'sı için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nın 49.000 TL'sı için 8.700 TL), fazlası	% 27
600.000 TL'nın 120.000 TL'sı için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nın 180.000 TL'sı için 44.070 TL), fazlası	% 35
600.000 TL'nın 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 (%)
2025	585	25,49
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
13.11.2025'ten itibaren	%3,7	10556 s. CK
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
13.11.2025 tarihinden itibaren	% 3,25	% 39	Seri: C Sıra No: 9 Tahsilat Genel Tebliği
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 İSTİKRAR 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

**2025 YILI YÜKSEK
MAHKEME KARARLARI
ARAMA DİZİNİ
*INDEX OF HIGH COURTS'
DECISIONS RELATED YEAR 2025***

* Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini
Index of Related Law Code Articles

KANUN MADDELERİNE GÖRE ARAMA DİZİNİ INDEX OF RELATED LAW CODE ARTICLES

Ceza Muhakemesi Kanunu (5271)	
Madde	Sayfa/Sayı
142	313/242, 511/243, 706/244
160	505/243, 863/245
170	1083/246, 505/243, 863/245
172	1068/246
173	1068/246
174	1074/246, 1088/246, 505/243, 696/244, 859/245
223	703/244
271	870/245
298	313/242, 706/244
304	511/243
308	1267/247
309	1074/246, 505/243, 692/244, 855/245, 863/245, 870/245, 93/241, 101/241, 103/241
359	1087/246
Gç34	1087/246

Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (5275)	
Madde	Sayfa/Sayı
105	855/245

Damga Vergisi Kanunu (488)	
Madde	Sayfa/Sayı
24	111/241

Dernekler Kanunu (5253)	
Madde	Sayfa/Sayı
17	499/243
32	499/243

Emlak Vergisi Kanunu (1319)	
Madde	Sayfa/Sayı
29	1099/246
30	494/243

Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal	
---	--

Sigortalar Kurumu Kanunu (1479)	
Madde	Sayfa/Sayı
Gç10	1905/250
Gelir Vergisi Kanunu (193)	
Madde	Sayfa/Sayı
25	121/241
61	121/241
32	1669/249, 491/243

Gümrük Kanunu (4458)	
Madde	Sayfa/Sayı
21	2093/251
24	2093/251
28	2093/251
61	2093/251
216	2093/251
221	2093/251
242	2093/251, 889/245

Hukuk Muhakemeleri Kanunu (6100)	
Madde	Sayfa/Sayı
2	1471/248
21	1913/250
22	1913/250
61	1914/250
101	1105/246
114	1105/246, 2393/252
115	1105/246, 2393/252
199	2377/252
200	1922/250
222	1681/249
253	1105/246
266	1704/249
279	1704/249
281	1704/249
297	1704/249, 2120/251
323	1105/246
326	1105/246, 317/242
327	1105/246
331	1105/246
333	1686/249, 2349/252
341	1922/250, 1647/249, 2381/252

344	2113/251
352	1484/248, 2115/251
353	1475/248, 1480/248,
	1486/248, 1663/249,
	1669/249, 1681/249,
	2120/251, 1291/247,
	2349/252, 2357/252,
	2360/252, 2377/252,
	2381/252, 2385/252
355	1486/248, 1919/250,
	1663/249, 1669/249,
	1681/249, 2357/252,
	2381/252, 2387/252,
	2390/252, 851/245
357	1919/250
359	1480/248, 2357/252
361	313/242, 706/244
362	1063/246, 1922/250,
	2381/252
369	1922/250
371	1908/250
394	1701/249
470	2366/252

İcra ve İflas Kanunu (2004)

Madde	Sayfa/Sayı
18	1064/246
36	1663/249
97-99	1064/246
257	1677/249, 2117/251
257	2387/252
258	2117/251, 1295/247
366	1064/246
369	1064/246

İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577)

Madde	Sayfa/Sayı
31	1105/246
51	1105/246

İş Kanunu (4857)

Madde	Sayfa/Sayı
20	121/241
21	121/241

Kabahatler Kanunu (5326)

Madde	Sayfa/Sayı
26	889/245

Kamulaştırma Kanunu (2942)

Madde	Sayfa/Sayı
Ek1	1105/246

Karayolları Trafik Kanunu (2918)

Madde	Sayfa/Sayı
90	1292/247

Kooperatifler Kanunu (1163)

Madde	Sayfa/Sayı
81	317/242
82	317/242

Kültür ve Tabiat Varlıklarını

Koruma Kanunu (2863)

Madde	Sayfa/Sayı
21	1461/248

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (4760)

Madde	Sayfa/Sayı
1	2104/251

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (5510)

Madde	Sayfa/Sayı
107	1292/247

Türk Borçlar Kanunu (6098)

Madde	Sayfa/Sayı
54	1292/247
227	1914/250
647	1686/249

Türk Borçlar Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun (6101)

Madde	Sayfa/Sayı
5	1686/249

Türk Ceza Kanunu (5237)

Madde	Sayfa/Sayı
7	1078/246, 1087/246,
	2087/251

43	700/244, 1267/247, 293/242, 308/242, 509/243, 866/245, 93/241, 96/241, 101/241, 1071/246, 1092/246
53	293/242, 509/243
61	1267/247
62	700/244, 1267/247, 293/242, 509/243, 874/245, 101/241, 1071/246
66	703/244, 311/242, 498/243, 885/245, 99/241, 103/241, 105/241, 106/241
67	703/244, 498/243, 103/241
204	696/244, 1074/246, 1083/246
241	1066/246
309	878/245, 881/245

Türk Medeni Kanunu (4721)

Madde	Sayfa/Sayı
2	1681/249
6	1681/249

Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun (1567)

Madde	Sayfa/Sayı
3	502/243

Türk Ticaret Kanunu (6102)

Madde	Sayfa/Sayı
4	1698/249, 1471/248
5	1471/248
11	1471/248
12	1289/247
24	1698/249
82	1674/249, 1919/250
547	317/242, 1486/248
553	2387/252, 2390/252
1283	1298/247

Türk Ticaret Kanunu'nun Mer'iyet ve Tatbik Şekli Hakkında Kanun (6763)

Madde	Sayfa/Sayı
44	487/243

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (2709)

Madde	Sayfa/Sayı
18	2400/252

Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş Ve İşleyişi Hakkında Kanun (2247)

Madde	Sayfa/Sayı
19	1105/246

Vergi Usul Kanunu (213)

Madde	Sayfa/Sayı
Mük49	1099/246
Gç34	308/24
Mük298	2115/251, 487/243, 1922/250
2	889/245
3	2104/251
4	691/244
34	93/241
35	696/244
107	889/245
112	2104/251
116	1281/247, 2104/251
117	2104/251
118	2104/251
122	1281/247, 2104/251
124	1281/247, 2104/251
139	1068/246, 870/245
177	1698/249
230	1704/249
298	1647/249
353	1067/246, 307/242
355	704/244
359	1267/247, 1066/246, 1067/246, 1071/246, 1074/246, 1078/246, 1083/246, 1092/246, 866/245, 874/245, 878/245, 885/245, 93/241, 96/241, 99/241, 101/241, 103/241, 105/241, 106/241, 293/242, 307/242, 308/242, 311/242, 312/242, 691/244, 692/244, 700/244, 704/244, 498/243, 509/243

367 1080/246, 1088/246,
859/245, 881/245, 99/241,
505/243
371 1067/246, 878/245,
307/242, 691/244, 704/244

**Yıpranan Tarihi ve Kültürel
Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek
Korunması ve Yaşatılarak
Kullanılması Hakkında Kanun
(5366)**

Madde	Sayfa/Sayı
1	1461/248
3	1461/248

"2012 yılından beri Uluslararası Ticaret ve Tahkim Hukuku alanında, aralıksız yayın hayatını sürdürmekte olan 6 aylık, hakemli, TR Dizin Hukuk Veri Tabanı'nda dizinlenen, hukuk dergimizdir."



ULUSLARARASI TİCARET VE TAHKİM HUKUKU DERGİSİ

JOURNAL OF INTERNATIONAL TRADE AND ARBITRATION LAW

Detaylı Bilgi için

<https://legal.com.tr/kategori/legal-dergileri-uluslararasi-ticaret-ve-tahkim-hukuku-dergisi/1098>



"2012 yılından beri Tıp Hukuku alanında,
aralıksız yayın hayatını sürdürmekte olan
6 aylık, hakemli, TR Dizin Hukuk Veri
Tabanı'nda dizinlenen, hukuk dergimizdir."



TIP HUKUK DERGİSİ

LEGAL JOURNAL OF MEDICAL LAW

Detaylı Bilgi için

<https://legal.com.tr/kategori/legal-dergileri-tip-hukuku-dergisi/1097>

