



2025
HAZİRAN

VERGİ BÜLTENİ

Haziran 2025

Vergi Dünyasının Kalbinden: Maliye İçin Vergi Gündemi

Sayı: 5



Değerli Okurlar,

Yoğun geçen ilk yarıyılın ardından, Vergi Bülteni'nin Haziran sayısıyla yeniden sizlerle buluşmanın mutluluğunu yaşıyoruz. Yılın ikinci yarısına hazırlanırken hem geride bıraktıklarımızı gözden geçirmek hem de önümüzdeki dönemin hedeflerini netleştirmek için önemli bir eşikteyiz.

Gelir İdaresi teşkilatı olarak, sahada ve masa başında üstlendiğimiz sorumlulukların ağırlığı hepimizin malumu. Özverili çalışmalarımızla kamu hizmetinin adil ve etkin şekilde yürütülmesini sağlıyor, devletimizin mali gücüne doğrudan katkıda bulunuyoruz. Elbette bu yoğun emeğin, gece gündüz demeden gösterilen gayretin karşılığında, tüm personelimizin artık somut adımlarla desteklenmeyi beklediği bir gerçek. Özellikle uzun süredir dile getirilen **ücret iyileştirmesi beklentileri** ve teşkilatımızda kariyer motivasyonunu güçlendirecek **başuzmanlık uygulamasının hayata geçirilmesi**, adalet duygusunu pekiştirecek ve iş barışına katkı sağlayacaktır.

Bu bülten; yalnızca mevzuat ve uygulama gelişmelerini paylaşmak için değil, aynı zamanda büyük bir özveriyle görev yapan tüm gelir uzman yardımcılarının, gelir uzmanlarının, müdür yardımcılarının, müdürlerin ve idaredeki diğer tüm çalışanların ortak sesi olmak için hazırlanıyor. Çünkü biliyoruz ki bu teşkilat; birbirine destek olan, bilgi ve tecrübeyi paylaşarak büyüyen, dayanışmayı iş kültürü haline getirmiş güçlü bir ailedir.

Bu sayının hazırlanmasında emeği geçen tüm yazarlarımıza, görüş ve önerileriyle katkı sunan meslektaşlarımıza ve bültenimizi takip ederek güç veren sizlere gönülden teşekkür ediyorum. Düşüncelerinizi, sahada karşılaştığınız uygulama örneklerini ve önerilerinizi bizimle paylaşmaya devam etmeniz, yayınımızı daha da zenginleştirecektir.

Sağlık, esenlik ve başarı dolu günler dilerim.

Hakan GÜREL

Sahibi

Yeterliğe Tabi Gelir Uzmanları Derneği

Genel Yayın Yönetmeni

Hakan GÜREL

Yayın Kurulu

Berhan Özgür GÜLCAN

Birol COŞKUN

Rahman DEMİREL

Zeynep TAT

Didem GERMİ

Duygu ÜLKÜ

Elmas BAŞKAN

Mustafa Hüseyin YERLİ

Abdullah KARAİSMAİL

Telif ve Sorumluluk Hükümleri

Vergi Bülteni Dergisi'nde yer alan tüm yazı, tablo, şekil ve görsellerin telif hakkı Yeterliğe Tabi Gelir Uzmanları Derneği'ne aittir. Bu içeriklerin tamamı veya bir bölümü, Dernek Yönetim Kurulu'nun yazılı izni olmaksızın çoğaltılamaz, yayımlanamaz veya basılamaz. Alıntı yapılması halinde mutlaka kaynak gösterilmesi gerekmektedir.

Dergide yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu tamamen yazarlarına aittir. Bu yazılar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmî görüşü olarak değerlendirilemez.

“MALİYE GÜÇLÜ ELLERDE”



İÇİNDEKİLER

01

MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ

02

KDV İADE SİSTEMİNDE YAPISAL DEĞİŞİM:
40. YILDA YENİ BİR BAŞLANGIÇ

Didem GERMİ
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı

03

TESPİT EDİLEMEYEN TİCARİ KAZANÇLARDA
EMSAL KAR VE KARŞILAŞTIRMALI MATRAH
YÖNTEMLERİ

Hakan GÜREL
Gelir Uzmanı

04

VUK 153/A MADDESİ:
TEMİNAT UYGULAMASI

Rahman DEMİREL
Gelir Uzmanı

05

TÜRK İSLAM COĞRAFYASINDA
SERVET VE GELİR VERGİSİNİN
TARİHSEL REFERANSLARI VE
SERÜVENİ

Duygu ÜLKÜ
Gelir Uzmanı

06

YAYGIN YOĞUN VERGİ
DENETİMİNDE ÖDEME
KAYDEDİCİ CİHAZ KULLANIMI

Murat ERGÜN
Gelir Uzmanı



İÇİNDEKİLER

07

**HACİZDEN TAHSİLE: GAYRİMENKUL
SATIŞINDA İCRA HUKUKU İLE KAMU
ALAĞAĞI TAHSİL USULÜ
ARASINDAKİ FARKLILIKLAR**

Cüneyt SAĞLIK
Gelir Uzmanı

08

**MÜKERRER 121. MADDE
KAPSAMINDA VERGİYE UYUMLU
MÜKELLEFLERE TANINAN VERGİ
İNDİRİMİ UYGULAMASI**

Zeynep TAT
Gelir Uzmanı

09

**HAKSIZ, FAZLA VE YERSİZ
VERGİ KESİLMESİ/
ÖDENMESİ / İADESİ**

Berhan Özgür GÜLCAN
Gelir Uzmanı

10

**İDARE HUKUKUNDA İCRAİLİK VE
HUKUKA UYGUNLUK KARİNESİ**

Deniz ÇEVİK
Gelir Uzmanı

11

**10 SORU
ÇERÇEVESİNDE YURT
İÇİ AŞGARI KURUMLAR
VERGİSİ (YİAKV)
UYGULAMASININ MEVZUAT
TEMELLİ ANALİZİ**

Gökhan GÖK
Gelir Uzmanı



İÇİNDEKİLER

1. MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ.....	11
2. KDV İADE SİSTEMİNDE YAPISAL DEĞİŞİM: 40. YILDA YENİ BİR BAŞLANGIÇ.....	21
2.1. Giriş	21
2.2. Mevcut Uygulamada KDV İadesi ve Yeni Düzenlemenin İlk Etkileri	22
2.3. Temel Kavramların Tanımlanması.....	24
2.3.1. Belge Nedir?	24
2.3.2. Olumlu Rapor Nedir?	24
2.3.3. Olumsuz Rapor Nedir?	25
2.3.4. Olumsuz Tespit Nedir?	25
2.3.5. “15 Günlük” Savunma Süresi Nedir?.....	26
2.4. İşlemlerin Gerçekliğini İspat Süreci ve Vergi Dairesi Komisyonlarının Rolü	27
2.6. Yeni Sistemde Alternatif İade Yolları ve Bakanlık Yetkisi.....	28
2.7. Yeni Sistemin Getirdiği Avantajlar, Dezavantajlar ve Beklenen Etkiler	30
2.8. Beklenen Avantajlar	30
2.9. Muhtemel Dezavantajlar ve Zorluklar	31
2.10. Eski Sistem ile Karşılaştırma: Temel Farklar	32
2.11. Öncesi / Sonrası Mahkeme Kararlarıyla Değerlendirme	33
2.12. Yeni Uygulamada Mükellef Kategorizasyonu yorumu Devam Ediyor mu?	34
2.13. Uygulamada, bu yeni sistem mahkemelere de yansımış; ancak kararlar farklı yönde şekillenmiştir:	34
2.14. Sonuç.....	35
3. TESPİT EDİLEMEYEN TİCARİ KAZANÇLARDA EMSAL KAR VE KARŞILAŞTIRMALI MATRAH YÖNTEMLERİ.....	37
3.1. Giriş	37
3.2. Yasal Düzenlemeler ve Mevzuat Dayanakları.....	37
3.2.1. VUK m. 30: Re'sen Tarh Yetkisi	37
3.2.2. Emsal Bedel ve Emsal Kar Yöntemleri.....	38
3.2.3. Uluslararası Uygulamalar ve Karşılaştırmalar.....	38
3.3. Takdir Komisyonunun Rolü	40
3.3.1. Takdir Komisyonlarının Yapısal Sorunları	40
3.3.2. Sektörel Uygulama Örnekleri	40
3.4. Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar	42
Kayıt Dışı Ekonomi ve POS Cihazları Sorunu	42
Veri Dayanağı Olmadan Yapılan Takdirler.....	42

Sektörel Veri Eksikliği	42
3.4.1. Güncel Vergi İdaresi Uygulamaları	42
a) E-Fatura ve E-Defter Uygulamalarının Genişletilmesi	42
b) AI Destekli Vergi Denetimi Projesi	43
3.5. Öneriler	43
3.5.1. Teknolojik Araçların Uygulanabilirliği	43
a) Büyük Veri ve Yapay Zekâ ile Emsal Kar Marjı Tahmini:	43
b) Veri Entegrasyonu ve Standartlaştırma:	43
c) Eğitim ve Kapasite Geliştirme:	43
3.5.2. Diğer Kurumsal ve Hukuki Öneriler	44
a) Takdir Komisyonu Reformu:	44
b) Sektörel Veri Tabanlarının Oluşturulması:	44
c) Danıştay İçtihatlarının Rehberlik Fonksiyonu:	44
3.6. Sonuç	44
4. VUK 153/A MADDESİ: TEMİNAT UYGULAMASI	46
4.1. Giriş	46
4.2. VUK 153/A Maddesinin Amacı	46
4.3. VUK 153/A Maddesinin Uygulaması	48
4.3.1. Mükellefiyet Kayıtları Re’sen Terkin Edilen Gerçek Kişiler İçin Teminat Uygulaması ..	48
4.4. Mevcut Faaliyet Yanında Sahte Belge Düzenlenmesi Halinde Teminat Uygulaması	53
4.5. Gelir Uzmanlarına VUK 153/A Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kısa Notlar	54
4.6. Değerlendirme ve Sonuç	54
5. TÜRK İSLAM COĞRAFYASINDA SERVET VE GELİR VERGİSİNİN TARİHSEL REFERANSLARI VE SERÜVENİ	56
Bölüm 1: Hz. Peygamber ve Dört Halife Döneminde Servet Vergisi Uygulamaları	56
Zekâtın Kurumsallaşması ve Servet Üzerindeki Etkisi	56
Hz. Ömer Dönemi: Mekanizmanın Güçlendirilmesi	57
Sadaka ve Fidyeye Sistemleriyle Servet Akışı	57
Bölüm 2: Emevî ve Abbasîler Döneminde Servet Politikasındaki Dönüşüm	57
Emevîler: Merkezi Büyüme ve Servetin Yukarıya Akışı	58
Abbasîler: Ticaretin Gelişimi ve Vergi Sisteminin Rasyonelleşmesi	58
Kaynaklardan Örnekler	58
Dönüşümün Sosyal Yansımaları	59
Bölüm 3: Osmanlı Döneminde Ahilik Teşkilatı ve Servetin Dolaşımı	59
Ahilikte Servet Anlayışı	59
Servetin Tabana Yayılması: Sandıklar ve Dolaşım	60
Osmanlı Devleti ve Ahilik İlişkisi	60

Kalite ve Üretim Standartları	60
Bölüm 4: Kur'an'da Servet, İhtiyaç, İnfak ve İsraf Anlayışı	61
İnfak: Paylaşımın İlahi Boyutu	61
İsraf: Dolaşıma Sokulmayan Servetin Ahlaki Niteliği	61
İhtiyaç Tanımı ve Toplumsal Etki	62
Dayanışma ve Paylaşım Üzerinden Servetin Dolaşımı	62
Bölüm 5: Anadolu Arifleri, Tasavvuf Geleneği ve Servet Ahlaki	62
Servetin Anlamı: Dünya Malı ile Sorumluluk Arasındaki İnce Çizgi	62
Hacı Bektaş Veli: “Elin açık, sofran açık, kapın açık olsun”	63
Mevlânâ: “Sen ne yiyorsan, çalışanın da onu yesin, onu giysin”	63
Yunus Emre: “Mal sahibi, mülk sahibi; hani bunun ilk sahibi?”	63
Hacı Bayram-ı Veli: “İnsan kâinatın özüdür”	63
Ariflerin Ortak Tavrı: Balık Vermek Değil, Balık Tutmayı Öğretmek.....	64
Tüketim – Üretim Döngüsünde Kolektif Refah.....	64
Bölüm 6: Servetin Dolaşımı, İsrafın Önlenmesi ve Toplumsal Adalet.....	65
Ahilik Modeli: Toplumsal Adaletin Üretim Üzerinden İnşası	65
Üretime Katılım Yoluyla Dikey Adalet	65
Bölüm 7: Günümüzde Servet Vergileri – Sosyal Adalet, Sürdürülebilirlik ve Politik Gündem	65
Güncel Tartışmalar: Servet Vergisinin Yeniden Gündeme Gelmesi.....	65
Sosyal Devlet ve Adil Vergilendirme İlkesi.....	66
Sürdürülebilir Kalkınma ve Servet Dağılımı	66
Toplumsal Psikoloji ve Güven Duygusu	66
Geleceğe Dair Perspektif	66
Bölüm 8: Sonuç – Servetin Üretime ve Topluma Dönüşümü Üzerine Bir Değerlendirme	67
6. YAYGIN YOĞUN VERGİ DENETİMİNDE ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ KULLANIMI	68
6.1. Giriş	68
6.2. Yaygın yoğun vergi denetimi.....	70
6.3. Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar	71
6.4. Ödeme Kaydedici Cihazların Kullanımı	71
6.5. Yaygın ve Yoğun vergi denetimin de en çok kullanılan ödeme kaydedici cihazlar alınan raporlar ve kullanımı:.....	74
6.5.1. X Raporu Nedir?	74
6.5.2. Z Raporu Nedir?	75
6.5.3. Profilo Ödeme Kaydedici Cihaz X ve Z Raporu Alımı	76
6.5.6. Ingenico Ödeme Kaydedici Cihaz X ve Z raporu alımı	77
6.5.7. Verifone Ödeme Kaydedici Cihaz X ve Z raporu alımı.....	78
6.7. Sonuç.....	79

7. HACİZDEN TAHSİLE: GAYRİMENKUL SATIŞINDA İCRA HUKUKU İLE KAMU ALACAĞI TAHSİL USULÜ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR	80
7.1. Giriş	80
7.2. Kamu Borçlarının Takibi ve Tahsili: Cebri İcra Süreci	81
7.3. Özel İcra ve Kamu İcrasında Taşınmaz Satışı Süreci	83
(İİK KAPSAMINDA VE 6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRMALI TABLO)	83
7.4. 6183 Sayılı Kanun:	86
7.4.1. Teferruğ Süreci (6183 Sayılı Kanun)	87
7.4.2. İcra ve İflas Kanunu Madde 124 – İhalenin Şartları ve Duyurulması	88
7.5. Sonuç	90
8. MÜKERRER 121. MADDE KAPSAMINDA VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE TANINAN VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI	92
8.1. Giriş	92
8.2. Yasal Düzenleme ve Genel Çerçeve	92
8.3. İndirimin Üst Sınırı ve Mahsup İmkânı	93
8.4. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları	93
8.5. Uygulamada Özel Durumlar ve İstisnalar	94
8.5.1. ÖZELGE	95
8.6. Sonuç	99
9. HAKSIZ, FAZLA VE YERSİZ VERGİ KESİLMESİ/ ÖDENMESİ / İADESİ	100
9.1. Giriş	100
9.2. Gelir ve Kurumlar Yönünden Fazla veya Yersiz Vergi Kesintisi	101
9.2.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Kesintisinde Sıklıkla Yapılan Hatalar ve İadesi	101
9.3. KDV Yönünden Fazla veya Yersiz Vergi Kesilmesi/ Ödenmesi / İadesi	103
9.3.1. Fazla veya Yersiz Vergi İadesi	103
9.3.2. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen (Kesilen) Verginin İadesi	105
10. İDARE HUKUKUNDA İCRAİLİK VE HUKUKA UYGUNLUK KARİNESİ	107
10.1. Giriş	107
10.2. İdare Hukukunda Kamu Gücü Kavramı	107
10.3. Hukuka Uygunluk Karinesi	108
10.3.1. Karine Kavramı	108
10.3.2. İdare Hukukunda Hukuka Uygunluk Karinesi	109
10.4. Hukuka Uygunluk Karinesi Hukuka Uygun Mu?	111
10.5. Sonuç	112
11. 10 SORU ÇERÇEVESİNDE YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ (YİAKV) UYGULAMASININ MEVZUAT TEMELLİ ANALİZİ	114
11.1. Giriş	114
Soru 1: Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi nedir?	114

Soru 2: Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi hangi mükellefleri kapsamaktadır?	115
Soru 3: Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması ne zaman başladı?	115
Soru 4: Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi nasıl hesaplanır?	115
Soru 5: Yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülecek indirim ve istisnalar nelerdir?	116
Soru 6: Hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden indirilebilecek alınmayan vergiler nelerdir?	118
Soru 7: Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinin hesaplaması nasıl yapılır?	118
Soru 8: Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinin Beyan ve Bildirim Sürecinde Değişiklik Var mı?	119
Soru 9: Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi uygulamasına yönelik getirilen temel eleştiriler nelerdir? ..	120
Soru 10: Türkiye’de uygulamaya konulan yurt içi asgari kurumlar vergisinin, uluslararası düzeyde benzer nitelikte uygulamaları mevcut mudur?	120
11.2. Sonuç	121
ÖZELGELER	123
Yurt dışından satın alınan yeterlilik testleri nedeniyle yapılan ödemelerin damga vergisi.....	123
(23.10.2024 tarih ve 1487876 sayılı özelge)	123
Esas faaliyet konusu inşaat malzemeleri satışı olan şirketin stoklarında bulunan emtiaları yine işletme bünyesinde yapılmakta olan inşaatlarında kullanması halinde belge düzeni hk.....	124
(28.10.2024 tarih ve 621026 sayılı özelge)	124
Konut İçin Kullanılan Kredinin BSMV İstisnası	125
(11.11.2024 tarih ve 1600427 sayılı özelge)	125
Oto alım, satım ve kiralama işlerinde ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinin bulunup bulunmadığı hk.	126
(26.12.2024 tarih ve 760375 sayılı özelge)	126
Mahkeme kararına göre ödenen gecikme faizinin gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı	127
(25.09.2024 tarih ve 1313656 sayılı özelge)	127
Yapı ruhsatında müteahhit olarak adı geçmeyen firma tarafından yapılacak dönüşüm sonrası ilk satış işlemlerinin 6306 sayılı Kanun kapsamında tapu harcından istisna olup olmadığı hk.	127
(24.10.2024 tarih ve 200522 sayılı özelge)	127
İştirak Hisseleri Satışından Doğan Kazançlar	129
(18.02.2025 tarihli özelge)	129
Pos cihazı veya cep telefonu uygulaması üzerinden alınan bahşışların vergilendirilmesi.....	130
(03.02.2025 tarihli özelge)	130
Gelir vergisi mükelleflerince sermaye düzeltmesi olumlu farkları hesabında takip edilen tutarın başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi	132
(07.05.2025 tarih ve 57727 sayılı özelge)	132
Güvence Bedellerinin Parasal Olmayan Kıymet Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği Hakkında	132
(21.02.2025 tarih ve 258916 sayılı özelge)	132

Kira sözleşmesine istinaden düzenlenen ve kira süresini uzatan ek protokolün damga vergisi matrahı nedir?	133
(03.02.2025 tarih ve 168463 sayılı özelge)	133
DANIŞTAY KARARLARI	134
TAKDİR KOMİSYONLARININ FARKLI METREKARE BİRİM DEĞERİ TESPİTİ YETKİSİ	134
ÖZEL ESASLARA (KOD SİSTEMİNE) ALINAN MÜKELLEFLERDE DAVA EHLİYETİ	136
VERGİ MEVZUATINDAN NOTLAR	138
GELİR VERGİSİ	138
TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ	138
BİRİNCİ SINIF TÜCCARLAR	138
Birinci ve İkinci Sınıf Tüccarlarda Sınıf Değiştirme	139
BASİT USULE TABİ OLMANIN ŞARTLARI	139
Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş	139
Basit Usule Tabi Mükelleflerde Gün Sonunda Toplu Belge Düzenleme Uygulaması	140
YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLMEYECEK KAZANÇ VE İRATLAR	140
KURUMLAR VERGİSİ	142
KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ BAZI ORANLAR	142
KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI	142
KATMA DEĞER VERGİSİ	143
KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARI (KDVK, Md. 28)	143
VERGİ USUL KANUNU	151
AATUHK (6183)	154
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	156

1. MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ

- **Bazı Kanunlarda ve 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair 7549 Sayılı Kanun 4 Haziran 2025 Tarih ve 32920 Sayılı Resmî Gazete 'de Yayımlamıştır.**

Türkiye Enerji, Nükleer ve Maden Araştırma Kurumu ile İlgili Muafiyet ve İstisnalar

Yayımlanan 7549 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile 9/7/1982 tarihli ve 2690 sayılı Türkiye Atom Enerjisi Kurumunun Muafiyetleri ve Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanunun adı "Türkiye Enerji, Nükleer ve Maden Araştırma Kurumu ile İlgili Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun" şeklinde değiştirilmiş ve Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen 15'inci maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmiştir.

Yeniden düzenlenen madde ile Türkiye Enerji, Nükleer ve Maden Araştırma Kurumu;

- Münhasıran yolcu taşımak amacıyla kullanılan araçlar ve binek araçları hariç her türlü aracın, Türkiye'ye sokulmasında her çeşit ithalat sınırlamalarından, gümrük vergisi ile özel idare ve belediyelere ait her türlü vergi, harç, fon ve zamlardan, her türlü geçici depolama, antrepo ve ardiye ücretlerinden ve ithal esnasında alınan diğer bütün vergi, harç ve ücretlerden,
- Her türlü tesislerinin yapımı ve işletilmesinden dolayı belediyeye ödenmesi gereken her türlü vergi, harç, harcamalara katılma paylarından ve benzeri yükümlülüklerden,
- Taraf olduğu dava, icra ve benzeri takiplerde 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununda sayılan yargı harçlarından,
- İhaleleri, ilanları, mukaveleleri ve başka evrak ve belgeleri; Devlete ve belediyelere ait her türlü harçtan,
- Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen makine, alet, cihaz, ecza, malzeme, kimyasallar, ürün ve yayınlar ile bağış yoluyla yurt

dışından gelen aynı cins mallar gümrük vergisi ile buna bağlı vergi, resim, fon, pay ve harçlar dâhil olmak üzere her türlü vergi ve harçtan,

e) Kurumun her türlü tesis, bina ve arazisi; bina ve arazi vergilerinden,

f) Kuruma yapılacak her türlü bağışlar, yardımlar ve vasiyetler; vergi, resim, pay ve harçlardan,

g) Kurumun faaliyetleri dolayısıyla yapılan işlemler yönünden 492 sayılı Kanun ile 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınan vergi ve harçlardan ve katılma payından, bu kapsamda düzenlenen kağıtlarla ilgili olarak damga vergisinden muaf tutulmuştur.

Esasında 703 sayılı KHK'nın 119'uncu maddesiyle getirilen söz konusu vergi ve harç istisna ve muafiyetleri, Anayasa Mahkemesinin 7/12/2023 Tarihli ve E: 2021/125, K: 2023/213 Sayılı Kararı ile iptal edilmiş; bu defa aynı hususlar 7549 sayılı Kanun ile yürürlüğe konulmuştur.

Ayrıca kurumun yaptığı faaliyetlerden elde ettiği gelirler dolayısıyla kurumlar vergisi açısından iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı; kuruma makbuz karşılığında yapılan nakdî bağış ve yardımların, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirilebileceği düzenleme altına alınmıştır.

Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı ile İlgili Muafiyet ve İstisnalar

Yayımlanan 7549 sayılı Kanun'un 17'nci maddesi ile 2863 sayılı Kanunun ek 7'nci maddesi değiştirilmiştir. Değişikle Cumhurbaşkanlığına bağlı saray, köşk, kasır, müze ve tarihi fabrikalardan sağlanan her türlü gelir ile bunların bakım ve onarımı için yapılan şartlı bağış ve yardımların Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı adına bir kamu bankasında açılacak hesaba yatırılacağı ve nemalandırılabilmesi; biriken tutardan gerekli görülen miktarın bütçeye özel gelir kaydedileceği; özel gelir kaydedilen bu tutarın Cumhurbaşkanlığına bağlı saray, köşk, kasır, müze ve tarihi fabrikaların bakım, onarım, muhafaza ve işletilmesinde kullanılmak üzere Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı bütçesinin mevcut ya da yeni açılacak tertiplerine özel ödenek kaydedileceği; kaydedilen özel ödeneklerden kullanılmayan kısımların ertesi yıla devren gelir ve özel ödenek kaydedileceği; gelirleri özel ödenek kaydedilen işletmelerin kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü ile İlgili Muafiyet ve İstisnalar

Yayımlanan 7549 sayılı Kanun'un 19'ucu maddesi ile 4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanunu'nun ek 16'ncı maddesi değiştirilmiş; değişiklikle,

*Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünün (MAPEG) ilgili mevzuat kapsamındaki görevleri dolayısıyla yapacağı işlemler yönünden, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi hariç, her türlü vergi, resim, harç ve paydan, tapu ve kadastro işlemlerinden kaynaklanan her türlü döner sermaye ücretinden muaf olduğu ancak, yargı harçlarının MAPEG'in haklılığı nispetinde karşı taraftan tahsiline ilgili merci tarafından karar verileceği;

*MAPEG'e, ilgili mevzuat ile verilen görevlerin ifası için gerekli olup MAPEG tarafından satın alınan veya ithal edilen binek araçları hariç, motorlu vasıtalarla, motorlu, motorsuz makine, cihaz, araç-gereç ile bunların yedek parçaları ve lastiklerin, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna olduğu,

*MAPEG'in gelirlerinin, vergiden müstesna olduğu ve bu istisnanın, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılan kesintileri kapsamadığı hüküm altına alınmıştır.

Tam Metni: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/06/20250604-1.htm>

➤ **Çok Uluslu İşletmeler İçin Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formunun Doldurulması Hakkında Dijital Vergi Dairesi Tarafından Duyuru Yayınlanmıştır.**

11 Haziran 2025 tarihinde yayınlanan duyuruya göre, Çok uluslu işletme grupları tarafından her yıl raporlanacak hesap döneminin bitimini takip eden altıncı ayın sonuna kadar “ÇOK ULUSLU İŞLETMELER İÇİN ÜLKE BAZLI RAPORLAMAYA İLİŞKİN BİLDİRİM FORMU” doldurularak elektronik ortamda Dijital Vergi Dairesi üzerinden verilmektedir. Ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu (bildirim formu), kapsama giren tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır.

Söz konusu duyuruda “Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formunun Doldurulması Konusunda Açıklamalar” yer almaktadır. Bu açıklamalar, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formunun doldurulması konusunda nihai ana işletmesi Türkiye’de bulunsun veya bulunmasın Çok Uluslu İşletmeler (ÇÜİ) grubuna bağlı Türkiye’de bulunan işletmeler için yapılmıştır.

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu (“Bildirim Formu”) ile kapsama giren ÇÜİ grubuna bağlı Türkiye’deki işletmenin; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadığı ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler Dijital Vergi Dairesi üzerinden bildirilecektir. Bildirim

formunun doldurulup doldurulmayacağının tespitinde ÇÜİ grubunun konsolide grup geliri dikkate alınmalıdır.

Raporlanan hesap dönemi olan 1/1/2024- 31/12/2024 hesap döneminden veya 2024 yılı içinde sona eren özel hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin konsolide grup gelirinin 750 milyon avro veya nihai ana işletmenin/vekil işletmenin bulunduğu ülke idaresi tarafından yerel para birimi cinsinden belirlenen eşiğin üzerinde olmasıdır. Dolayısıyla bildirim formu, çok uluslu işletmeler grubunun raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin konsolide grup gelirinin yukarıda belirtilen eşiğin üzerinde bulunması şartıyla her yıl mutlaka doldurulacaktır.

Duyuru için: <https://dijital.gib.gov.tr/duyurular#0/903>

➤ **Vergi Kanunları ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasını Öngören Kanun Teklifi Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunulmuştur.**

16 Haziran 2025 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan Kanun Teklifi ile özellikle indirimli kurumlar vergisi uygulamasında ve Ar-Ge personeline sağlanan teşviklerde öngörülen sınırlandırılmalar ve ÖTV Kanununda yapılan düzenlemeler öne çıkmaktadır.

Bu düzenlemelerden öne çıkan bazılarına özetle aşağıda yer verilmiştir.

Yeni Yatırım Teşvik Belgelerinde Uygulanacak Bazı Sınırlamalar

Bu Kanun Teklifinin 17'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun "İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı 32/A maddesinde yapılması öngörülen düzenlemeyle;

- İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil olmak üzere en fazla 10 hesap dönemi ile sınırlandırılmaktadır.
- İndirim oranı, 2025/9903 Sayılı Karara uygun şekilde %60 olarak belirlenmiştir.
- Kazanç elde edilmesine rağmen yararlanılmayan yatırıma katkı tutarlarının, müteakip dönemlerde dikkate alınamayacağı açıkça hüküm altına alınmaktadır.
- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanarak yatırıma katkı tutarının kullanılmasına yönelik uygulama, ilk hesap dönemi dahil en fazla 4 yıl ile sınırlandırılmaktadır.

Bu madde düzenlemeleri, yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanacaktır.

5746 Sayılı Kanun'da Ar-Ge Personeline Sağlanan Teşviklerin Sınırlandırılması

Bu Kanun Teklifinin 18 inci maddesi ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un "İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *"ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan soma hesaplanan gelir vergisinin;"* ibaresinin *"ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten soma kalan vergi tutarının;"* şeklinde değiştirilmesi ve damga vergisi istisnasına ilişkin dördüncü fıkrasına aşağıdaki cümlelerin eklenmesi öngörülmektedir:

"Şu kadar ki ücretler bakımından istisna uygulanacak tutar brüt asgari ücretin kırk katını aşamaz."

Buna göre, Ar-Ge, tasarım ve destek personeline sağlanan gelir vergisi stopajı teşviki ve damga vergisi istisnasının kapsamı sınırlandırılarak, teşvik yalnızca asgari ücretin kırk katını aşmayan ücret kısmı için uygulanabilecektir.

Taşıtlarda ÖTV Oranı Belirlenmesine İlişkin Yeni Ölçütler Belirlenmesi

Bu Kanunun Teklifinin 14'üncü maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12'nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (c) bendinde yapılması öngörülen değişiklikle, taşıtlarda uygulanacak özel tüketim vergisi oranlarının belirlenmesinde dikkate alınacak unsurlar arasına, mevcut "motor gücü" ibaresinden sonra gelmek üzere "motor silindir hacmi, menzili, batarya kapasitesi" ifadelerinin de eklenmesi öngörülmektedir. Bu düzenleme ile 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan taşıtların, motor silindir hacmi, menzilleri ve batarya kapasiteleri itibarıyla farklı ÖTV oranları belirlenebilecektir.

Taşıtlarda ÖTV Matrah Eşikleri ve Oranlarına İlişkin Değişiklikler

Bu Kanunun Teklifinin 15 inci maddesi ile 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan "- Diğerleri" satırı altındaki bazı binek otomobillerin özel tüketim vergisi oranları ile özel tüketim vergisi oranlarına esas özel tüketim vergisi matrahları aşağıda gösterildiği şekilde değiştirilmesi öngörülmektedir.

G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
87.03	- Diğerleri	
	— Motor silindir hacmi 1600 cm ³ ’ü geçmeyenler	
	— Özel tüketim vergisi matrahı 600.000 TL’yi aşmayanlar	80
	— Özel tüketim vergisi matrahı 600.000 TL’yi aşp, 700.000 TL’yi aşmayanlar	80
	— Özel tüketim vergisi matrahı 700.000 TL’yi aşp, 800.000 TL’yi aşmayanlar	80
	— Özel tüketim vergisi matrahı 800.000 TL’yi aşp, 1.000.000 TL’yi aşmayanlar	80
	— Diğerleri	80
	— Motor silindir hacmi 1600 cm ³ ’ü geçen fakat 2000 cm ³ ’ü geçmeyenler — Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 50 kW’ı geçip motor silindir hacmi 1800 cm ³ ’ü geçmeyenler — Özel tüketim vergisi matrahı 600.000 TL’yi aşmayanlar	80
	— Özel tüketim vergisi matrahı 600.000 TL’yi aşp, 1.000.000 TL’yi aşmayanlar	80
	— Diğerleri	80
	— Diğerleri — Özel tüketim vergisi matrahı 1.000.000 TL’yi aşmayanlar	150
	— Diğerleri	150
	— Motor silindir hacmi 2000 cm ³ ’ü geçenler — Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 100 kW’ı geçip motor silindir hacmi 2500 cm ³ ’ü geçmeyenler — Özel tüketim vergisi matrahı 1.000.000 TL’yi aşmayanlar	150
	— Diğerleri	150
	— Diğerleri	220

Ayrıca, 87.04 G.T.İ.P. numarasında yer alan “- Diğerleri” satırından sonra eklenen yeni satırla, azami yüklü kütlesi 3.500 kilogramı geçmeyen arazi taşıtlarına %50 oranında ÖTV uygulanması öngörülmektedir.

Diğer taraftan, yine bu Kanun Teklifinin 13’üncü maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanununun “Diğer istisnalar” 7’nci maddesinin birinci fıkrasına eklenmesi öngörülen alt bent ile, (II) sayılı listede yer alan ve yerli katkı oranı en az %40 olan taşıtlar ile 87.04 ve 87.11 GTİP numaralarında yer alan taşıtların, Milli Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı tarafından münhasıran milli savunma ve iç güvenlik amacıyla ilk iktisabında ÖTV istisnası uygulanması öngörülmektedir.

Petrol Ürünlerinde ÖTV Teminatının KDV Matrahına Dahil Edilmesi

Bu Kanun Teklifinin 7’nci maddesi ile, Katma Değer Vergisi Kanununun “İthalatta Matrah” başlıklı 21’inci maddesine eklenmesi öngörülen bent uyarınca; özel tüketim vergisi tutarına isabet eden katma değer vergisi tutarının ithalat

aşamasında alınmasını sağlamak amacıyla, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan malların (petrol ürünleri) ithalinde hesaplanıp teminata bağlanan özel tüketim vergisinin, katma değer vergisi matrahına dahil edilmesine ilişkin düzenleme yapılmaktadır.

Serbest Bölgeler Arası Satışlara Vergi İstisnası

Bu Kanunun Teklifinin 8'inci maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde yapılması öngörülen değişiklik; Serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, aynı serbest bölgedeki veya başka bir serbest bölgedeki mükelleflere yaptıkları ürün satışlarından elde ettikleri kazançların, gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi sağlanmaktadır.

Ancak serbest bölgeden yurt içine yapılan satışlar bu istisna kapsamı dışında tutulmaya devam etmektedir.

OSB Kredilerine Yönelik BSMV İstisnasına Açıklık

Bu Kanunun Teklifinin 9'uncu maddesi ile 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun 21'inci maddesinde yapılması öngörülen değişiklik, OSB tüzel kişiliklerinin bankalardan kullandıkları krediler nedeniyle bankalar tarafından lehe alınan paraların, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)'ne tabi olup olmayacağına ilişkin tereddüt giderilmektedir.

Bu kapsamda, OSB'lerin kullandığı kredilere BSMV istisnası uygulanamayacağı açıkça hükme bağlanmaktadır.

Vakıf Taşınmazlarının Satışı KDV'den istisna Edilmektedir

Bu Kanunun Teklifinin 6'ncı maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen düzenlemeyle, Vakıflar Genel Müdürlüğü bünyesindeki vakıflar ve bu kurum tarafından yönetilen mazbut vakıfların mülkiyetinde bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den istisna edilmektedir. Bu düzenlemeyle kamu tüzel kişiliğine sahip vakıf taşınmazlarının ekonomik dönüşümü kolaylaştırılmaktadır.

Elektronik Yoklama Fişlerinde İmza Şartının Kaldırılması

Bu Kanunun Teklifinin 4'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanununun 131 inci maddesine eklenen hükümle, elektronik ortamda düzenlenen ve konum/fotoğraf içeren yoklama fişleri bakımından polis, jandarma, muhtar gibi kişilerin imzası şartı kaldırılmıştır.

Tam Metni:

<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D28/Y3/T2/WebOnergeMetni/de36b8a3-c152-4f23-b1df-14effe265681.pdf>

➤ **2025/1 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Yayımlandı.**

29.05.2025 tarihli ve 9903 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”ın uygulanmasına ilişkin 2025/1 Sayılı Tebliğ, 21 Haziran 2025 tarihli ve 32933 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu Tebliğ ile;

- 20/06/2012 tarihli ve 28329 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanan 2012/1 sayılı Tebliğ,
- 15/03/2018 tarihli ve 30361 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanan 2018/11201 sayılı Cazibe Merkezleri Programı Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

İlgili Tebliğ Kapsamında Önemli Değişiklikler ve Düzenlemeler

Teşvik Belgesi Müracaatında aranacak belgeler genişletilmiş ve detaylandırılmıştır.

- Teşvik mevzuatında daha önce iç genelgelerle talep edilmeye başlanılan işyeri açma ve çalışma ruhsatı, kapsamı Genel Müdürlükçe belirlenecek yatırımlar için zorunlu hale getirilmiştir.
- Daha önceki uygulamalarda genellikle, 250 milyon TL ve üzeri imalat yatırımları için talep edilen fizibilite raporu, yeni düzenleme ile 1 milyar TL ve üzerindeki yatırımlar için zorunlu hale getirilmiştir.

Teşvik Belgesi Başvurularının Değerlendirilmesi

- Eksik belgeler olması halinde, yatırımcıya bildirim yapılır. Bildirim içerisinde süre belirtilmemişse, eksiklerin tamamlanması için süre 30 gündür.

- Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi kapsamında başvurusu devam eden projeler, yatırımcının talebiyle birlikte, başvuru tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Sektörel Teşvik Sistemi kapsamında değerlendirilebilir. Başvurunun olumlu sonuçlanması halinde, önceki destekler revize edilebilecektir.

Bu kapsamda, Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi kapsamındaki projelerin değerlendirilmesini bekleyip, yatırımcının zaman kaybetmesini önleyecek bir adım atılmış bulunmaktadır.

Teşvik Belgesi Kapsamında Değerlendirilmeyen Harcamalar

Tebliğin 9. maddesi uyarınca:

- Müracaat tarihinden önce yapılmış yatırım harcamaları teşvik kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- Turizm ve sağlık yatırımlarında, belirli demirbaş ve ekipmanlar, yangın söndürme sistemleri, soğutma sistemleri vb. hariç makine ve teçhizatlara listelerde yer verilmeyecektir.
- Aynı kısıtlama eğitim, kreş ve gündüz bakım evi yatırımlarında da geçerlidir.
- Kur farkı ve faiz giderleri, yalnızca sabit kıymetin aktifleştirme tarihine kadar maliyete intikal eden kısmı yatırım harcaması olarak kabul edilecektir. Bunun dışında kalan kısmı yatırım harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Bazı Yatırımlarda Aranılan Özel Nitelikler (Madde 10)

- **GES yatırımlarında**, güneş panellerinin üretim süreci ingot dilimleme aşamasından veya bir öncesindeki bir aşamadan başlayarak yurtiçinde üretilmiş bir hücreden üretilmiş olması ve güneş paneli taşıyıcı konstrüksiyon sistemlerinin yurt içinde üretilmiş olması gerekmektedir.
- **RES yatırımlarında**, kanat ve kulelerin yurt içinde üretilmiş olması, 1/1/2026 tarihinden itibaren yapılacak teşvik belgesi müracaatlarında ise kanat, kule, jeneratörün veya naselin jeneratörünün yurt içinde üretilmiş olması gerekmektedir. Fakat tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce YEKA ihaleleri sonucu sözleşme hakkı kazanan ve bu tarihten önce ön lisans ve lisans almış RES yatırımlarında bu şartlar aranmayacaktır.
- **Veri Merkezi yatırımlarında**, TS EN 50600 standardı kapsamında Kullanılabilirlik Sınıfı 3 (AC:3), minimum Koruma Sınıfı 4 (PC:4), minimum Enerji Ayrıntı Seviyesi 3 (GL:3) olan TSE Veri Merkezi Tasarım Belgesinin sunulması gerekmektedir. Teşvik belgesine konu veri merkezinde kısmi hesaplama yapılmayan tam doluluk oranında “Güç Kullanım Etkinliği (PUE)” değerinin azami 1,65 olması ve en az 2 telekom operatörüne ait fiber optik kablonun sonlanması gerekmektedir. (Yürürlükten kaldırılan 2012/1 sayılı

Tebliğde minimum AC:3, PC:3 ve GL:2 olan TSE veri merkezi tasarım belgesi şartı aranmaktaydı.)

- **Bulut Hizmeti Sağlayıcılarının yapacağı asgari 200 milyon TL yatırımlarda**, bilgi teknolojisi ekipman ve yazılım yatırımlarının kurulacağı veri merkezlerinin TSE Veri Merkezi Operasyon Belgesi bulunması ve bu veri merkezlerinde en az 2 telekom operatörüne ait fiber optik kablonun sonlanması zorunludur. Bu yatırımlar ile kurulacak altyapı birden fazla veri merkezinde yer alabilecektir.
- **Elektrikli araçlar ve elektronik cihazlar için şarj istasyonlarının işletilmesine yönelik yatırımlara**, teşvik belgesi düzenlenebilmesi için her bir ünitenin asgari 120 kW hızlı şarj kapasitesine sahip olması gerekmekte olup, 1/1/2026 tarihi itibarıyla teşvik belgesi kapsamında temin edilecek ünitelerin yurt içinde üretilmiş olması gerekmektedir.

Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi Ödemeleri

Tebliğin 25. maddesinde, mücbir sebep ve fevkalade hâl durumları düzenlenmiş, bu durumlarda gerçekleştirilemeyen yatırımlara sağlanan desteklerin geri alınmayacağı ancak durdurulacağı belirtilmiştir.

Tamamlama Vizesi

- Teşvik belgesi süresi bittikten sonra en geç 3 ay içinde, ETUYS sistemi üzerinden başvuru yapılmalı, Tebliğin 4 No'lu ekinde belirtilen belgeler sisteme yüklenmelidir.
- Elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırımlar hariç bütün yatırım konularında geçerli olmak ve daha önce Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden düzenlenen teşvik belgelerine de uygulanmak üzere,
- 50–100 milyon TL arası yatırımlarda serbest muhasebeci mali müşavir,
- 100 milyon TL ve üzerindeki yatırımlarda yeminli mali müşavir tasdikli Tebliğin Ek-5'inde belirtilen formatta hazırlanmış rapor talep edilmektedir.

Tam Metni: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/06/20250621-14.htm>

2. KDV İADE SİSTEMİNDE YAPISAL DEĞİŞİM: 40. YILDA YENİ BİR BAŞLANGIÇ

Didem GERMi

Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı

didemkayaca14@gmail.com

2.1. Giriş

Bütçe gelirleri içinde önemli bir paya sahip olan Katma Değer Vergisi (KDV), 1984 yılında yürürlüğe giren 3065 sayılı Kanun ile Türk vergi sistemine dâhil edilmiştir. Zaman içinde KDV ile ilgili pek çok düzenleme yapılmış, çeşitli tebliğler yayımlanmıştır. 2014'te yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile tek bir metinde birleştirilerek uygulama bütüncül bir yapıya kavuşmuştur. KDV, kamu gelirleri açısından stratejik bir kaynak olmasının yanı sıra, mükellefler için iade hakkı nedeniyle önemli bir nakit yönetimi aracı haline gelmiştir. Ancak KDV iade sisteminin bu hayati fonksiyonu, zaman içerisinde suistimallere açık hale gelmiştir; özellikle sahte belge düzenleme veya kullanma gibi uygulamalar vergi güvenliğini ciddi şekilde zedelemiştir. Bu nedenle 2000'lerin başlarında İstanbul'da uygulanmaya başlayan özel esaslar sistemi, zamanla faydalı olduğu düşünülerek tüm Türkiye'de yaygınlaştırılmıştır. Özellikle KDV Genel Uygulama Tebliği'nden önce yürürlükte olan 84 Seri No.lu KDV Tebliği ile bu sistem yasal zemine oturtulmuş ve iade taleplerinin değerlendirilmesinde önemli bir dayanak haline gelmiştir.

Ne var ki, yıllar içinde özel esaslar uygulamasının verimsizleştiği, şeffaflığının sorgulanmaya başladığı ve iade sürecini yavaşlatarak sistemin işleyişine zarar verdiği eleştirileri artmıştır. Bu eleştiriler ışığında, KDV Kanun'unun yürürlüğe girmesinden tam 40 yıl sonra, 2 Ağustos 2024 tarihli 7524 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 36. maddesinde köklü bir değişikliğe gidilmiştir. Yapılan değişiklikle maddeye eklenen hüküm uyarınca, KDV iadesi taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esas yöntem olarak belirlenmiştir. Bu değişiklik, KDV Kanunu'nun 40. yılında gerçekleştirilen en kapsamlı yapısal reformlardan biri olarak değerlendirilebilir. Hemen ardından 31 Ekim 2024 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan 52 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümü tamamen değiştirilmiş; özel esaslar sistemi Tebliğden çıkarılmış ve

yerine vergi incelemesi sonucuna göre yapılacak iadelere ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir.

7524 sayılı Kanun'daki değişiklik ilk bakışta akıllara şu soruyu getirmiştir: Artık tüm KDV iade talepleri incelemeye mi sevk edilecek, YMM raporu devri tamamen kapandı mı? Aslında bu soruya verilecek cevap hem “evet” hem “hayır”dır. Evet, çünkü Kanun artık vergi inceleme raporunu iade sisteminin temel prensibi haline getirmiştir. Hayır, çünkü aynı düzenleme Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki vererek uyumlu mükelleflerin mevcut yöntemlerle iade almaya devam edebilmelerinin de önünü açık bırakmıştır. Kısacası Kanun, iade taleplerinde önceliğin vergi incelemesinde olduğunu vurgulamakla beraber, mevcut alternatif yöntemlerin (YMM raporu, teminat karşılığı iade, mahsup yoluyla iade) devamını da Bakanlık yetkisine bırakmıştır.

2.2. Mevcut Uygulamada KDV İadesi ve Yeni Düzenlemenin İlk Etkileri

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın meslek odalarıyla paylaştığı verilere göre, KDV iade sisteminde halihazırda iade taleplerinin büyük çoğunluğu inceleme olmaksızın sonuçlanmaktadır. Örneğin:

-2017 yılında KDV iade tutarlarının yaklaşık %46'sı YMM tasdik raporuyla, %51'i ise mahsuben (başka vergi borçlarına sayılarak) gerçekleştirilmiştir.

-2023 yılına gelindiğinde bu oranlar %37 YMM raporu, %62 mahsup şeklinde değişmiştir.

-Vergi incelemesiyle yapılan iade oranı ise her iki dönemde yalnızca %1 ila %2,5 aralığında kalmıştır.

Bu istatistikler, uygulamada halen YMM raporu ve mahsup yolu ile iadenin KDV iade sürecinde baskın yöntemler olduğunu, “her iade talebi incelemeye gidiyor” endişesinin çok da doğru olmadığını ortaya koymaktadır. Nitekim 7524 sayılı Kanun sonrası dönemde de vergi incelemesiyle yapılan iade oranlarında artış olsa da beklenildiği gibi bir artış görülmemiştir. Bunun önemli bir nedeni, alternatif iade yöntemlerinin var olması ve mükelleflerin mahsuben iade yöntemini daha çok tercih etmeleridir.

Ayrıca ATU, Ön Kontrol Raporu, Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS) ve İTUS gibi uygulamaların zaten mükellefin sahte belge kullanımı/düzenlemesi bulunmaması şartına dayalı olmasıdır. Dolayısıyla, değişiklik sonrasında da iade mekanizmasında süreler ile ilgili biraz gecikme olsa da tıkanma yaşanmamış; bilakis risk odaklı ayırıştırma uygulamaları devam ettirilerek sadece riskli görülen işlemler incelemeye yönlendirilmeye başlanmıştır. Böylece Vergi idaresinin,

“herkes incelemeye gitsin” değil, “riskli olan incelensin” anlayışıyla hareket ettiğini söyleyebiliriz.

Ancak, KDV Genel Tebliği’nde 52 Seri No.lu Tebliğ ile yapılan değişiklikler, bazı durumlarda kaçınılmaz olarak vergi incelemesi yoluna başvurulacağını açıkça hükme bağlamıştır. Yani belirli risk kriterlerini taşıyan iade taleplerinde, mükellef ne kadar ısrar etse de YMM raporu ile iade alınması mümkün olmayacak, doğrudan vergi inceleme birimine sevk edilecektir. Ancak aşağıda yer alan kriterlere sahip mükelleflerin teminat ile iade talep edilmesi durumunda tebliğde belirtilen teminat tutarları verilmesi halinde iade alınabilecek, teminatın çözümü vergi inceleme raporu ile gerçekleştirilecektir.

Aşağıda, Tebliğ’de sayılan ve iade taleplerinin doğrudan vergi inceleme raporu sonucuna bağlandığı durumlar özetlenmiştir:

-Vergi Usul Kanunu (VUK) md.153/A kapsamına giren mükellefler – (Örneğin, hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunan ve bu nedenle mükellefiyeti re’sen terk edilen mükellefler)

-Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlediği ya da kullandığı konusunda haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler – (Yani, vergi inceleme raporuyla veya farklı tespitlerle sahte fatura düzenlediği/kullandığı belirlenenler)

-Yukarıdaki rapor veya tespitlerde adı geçen kişi veya firmalarla ilişkili olanlar – (Bu mükelleflerin ortakları, kanunî temsilcileri ile bu kişilerin kurduğu veya ortak olduğu mükellefler)

-Temel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler – (Beyanname vermeyen, defter veya belge ibraz etmeyen ya da iş adresinde bulunamayan mükellefler)

-Haklarında olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal veya hizmet satın alan mükellefler – (Yani tespitli bir mükelleften doğrudan alım yaptığı belirlenenler; ancak kamu kurumları, belediyeler, köyler gibi kamu tüzel kişileri ve bunların ortak olduğu şirketler bu kapsam dışında tutulmuştur)

Yukarıdaki başlıklar ilk bakışta eski özel esaslar listesini andırmakla birlikte, getirilen düzenlemeler ve vergi dairesi bilgi-sistem ekranlarının güncellenmesi sayesinde daha net, somut ve denetlenebilir kriterlerin tanımlandığı görülmektedir. Önceden idarenin şeffaf olmayan listeleriyle çalıştığı iddiası ile eleştirilen sistem, artık mevzuata açıkça yazılmış ölçütlere bağlanmıştır. Bu hem idare hem mükellefler açısından hukuki öngörülebilirliği artıran önemli bir yeniliktir.

2.3. Temel Kavramların Tanımlanması

Yeni iade sisteminin sağlıklı işlemesi için Gelir İdaresi, uygulamaya esas teşkil eden bazı kavramları Tebliğ’de ayrıntılı şekilde tanımlamıştır. Özellikle belge, olumlu rapor, olumsuz rapor ve olumsuz tespit gibi terimlerin anlamlarının netleştirilmesi, mükelleflerin kendi durumlarını değerlendirebilmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. Aşağıda bu kavramların Tebliğ’e göre ana hatlarıyla açıklaması yapılmıştır:

2.3.1. Belge Nedir?

Genel uygulamada belge denilince akla ilk gelen fatura ve benzeri evrak olsa da Tebliğ’de “belge” kavramı çok daha geniş şekilde tanımlanmıştır. İade hakkı doğuran işlemin niteliğine göre ibraz edilmesi gereken fatura, gümrük beyannamesi, istisna belgesi, yatırım teşvik belgesi, kıymetli maden arama ruhsatı gibi her türlü evrak belge kapsamında kabul edilmektedir. Yani iadeye esas teşkil eden ve Tebliğ’de sayılan türdeki tüm evraklar bu kapsamda değerlendirilir.

Öte yandan, bazı evraklar vardır ki bunlar sahte veya yanıltıcı şekilde düzenlenmiş olsa bile tek başına mükellef aleyhine olumsuz tespit olarak değerlendirilmeyecektir. Örneğin sipariş mektupları, proforma faturalar, sigorta poliçeleri, müstahsil makbuzları veya sevk irsaliyeleri gerçeğe aykırı düzenlenmiş olsa bile, nihai faturalar veya gümrük beyannamelerinin gerçek dışı olduğu ispatlanmadıkça sadece bu evraklara dayanarak mükellef hakkında sahte belge kullanımı işlemi yapılmayacaktır. Bu tür evraklar Vergi Usul Kanunu’na göre düzenlenme ve saklanma zorunluluğu bulunan belgeler kapsamında olsa dahi, tek başlarına KDV iade sistemi açısından “belge sahteciliği” kapsamında sorun teşkil etmeyeceği açıklanmıştır. Kısacası, belge tanımı geniş tutulurken, bazı ikincil nitelikteki evrakın hatalı veya gerçeğe aykırı olması durumunda mükellefin iade hakkının hemen olumsuz etkilenmemesi için bir esneklik tanınmıştır.

2.3.2. Olumlu Rapor Nedir?

Olumlu rapor, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler (vergi müfettişleri, il defterdarı, vergi dairesi müdürleri vb.) tarafından düzenlenen ve mükellefin incelenen döneme ait tüm KDV beyannameleri ile beyan ettiği işlemleri kapsayan inceleme sonucunun olumlu olduğunu gösteren raporlara denir. Bir raporun olumlu rapor sayılabilmesi için özellikle iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili yüklenilen KDV listeleri ile indirilecek KDV listelerinde sahte veya yanıltıcı belgeye dayalı herhangi bir indirim olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Şu noktaya dikkat etmek gerekir: Sırf bazı eksikleri tamamlatmak veya hataları düzeltmek amacıyla düzenlenen inceleme raporları olumlu rapor sayılmaz; aynı

şekilde YMM'ler tarafından yazılan tasdik raporları da hiçbir durumda olumlu rapor statüsünde değildir. Ayrıca rapor eğer sahte belge düzenlendiğine dair herhangi bir tespit içeriyorsa, diğer kısımları (İndirilecek KDV listesi) temiz olsa bile olumlu rapor olarak değerlendirilmez. Özetle, olumlu rapor kavramı, mükellefin KDV indirim ve iade (Yüklenilen) listelerinin tamamen temiz olduğunu onaylayan kapsamlı bir inceleme raporunu ifade eder.

2.3.3. Olumsuz Rapor Nedir?

Vergi inceleme yetkisine sahip kişiler tarafından düzenlenen ve mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği ya da kullandığı yönünde tespitler içeren tüm raporlar olumsuz rapor olarak adlandırılır. Yani mükellefin vergi incelemesi sonucunda sahte fatura düzenlediği veya kullandığı ortaya konulmuşsa, bu incelemenin türüne (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, vb.) bakılmaksızın sonuç olumsuz rapordur.

Burada altını çizmek gereken nokta: YMM raporları hiçbir durumda olumsuz rapor sayılmaz. Bir YMM tasdik raporu sırasında sahte belge tespiti yapılsa bile, bu durum olumsuz rapor statüsüne girmemekte; ancak bu tespit vergi dairesince öğrenildiğinde iade talebi artık YMM raporu ile sonuçlandırılmayıp incelemeye sevk edilmesi gerekmektedir.

2.3.4. Olumsuz Tespit Nedir?

Olumsuz tespit, bir mükellef hakkında doğrudan bir vergi inceleme raporu olmasa bile, dolaylı yollarla mükellefin sahte belge düzenleyicisi veya kullanıcısı olduğuna dair idarenin bilgi sahibi olması durumunu ifade eder. Bu tespitler çoğu zaman başka mükellefler hakkında yapılan incelemeler sırasında ortaya çıkar. Örneğin, farklı bir mükellefin vergi incelemesi sırasında düzenlenen sahte faturaların izini sürerken, henüz hakkında rapor yazılmamış bir mükellefin bu sahte belge zincirinde yer aldığı tespit edilebilir. Bu durumda ikinci mükellef hakkında henüz resmi olumsuz rapor düzenlenmemiş olsa da idare nezdinde bir olumsuz tespit oluşur.

Elbette olumsuz tespitin hukuki sonuç doğurabilmesi için bazı şartlar aranır. Öncelikle, ortada somut delillerle desteklenen bir sahte belge olayı olmalıdır. Ayrıca tespit edilen sahte belgelerin mükellefin kayıtlarına alınmış ve KDV indirimine konu edilmiş olması gerekir. Bu koşullar bir araya geldiğinde, mükellef hakkında olumsuz rapor yazılmasını beklemeksizin idare, ilgili mükellefi riskli kabul ederek iade taleplerini yakından inceleme kararı alabilir. Özetle, olumsuz tespit kavramı idareye proaktif bir risk yönetimi imkânı tanımakta; sahtecilik emaresi görülür görülmez müdahale etmesine olanak sağlamaktadır.

Yukarıda belirtilen kavramların yanı sıra Tebliğ’de sahte belge düzenleyicisinin kim olduğu, sahte belge düzenleme raporunun ve sahte belge kullanma raporunun nasıl düzenleneceği gibi konular da detaylı şekilde açıklanmıştır. Bu tanımlar, eski sistemdeki belirsizliklerin giderilmesi ve her aşamanın mevzuata dayalı hale gelmesi açısından önem taşımaktadır.

2.3.5. “15 Günlük” Savunma Süresi Nedir?

Yeni düzenlemede en çok dikkat çeken ve mükellefler nezdinde endişe yaratan değişikliklerden biri de “15 günlük savunma süresi” kuralıdır. KDV Genel Tebliği’ne eklenen hükme göre, eğer YMM raporuyla ya da teminat gösterilerek yapılan bir iade talebinde idare bir eksiklik veya riskli bir durum tespit ederse, mükellefe durumu düzeltmesi için 15 günlük bir süre tanır. Bu süre içinde söz konusu eksiklik giderilmez veya riskli görülen durum açıklığa kavuşturulmazsa, iade dosyası vergi incelemesine sevk edilir ve bundan sonra süreç vergi müfettişlerinin raporu sonucuna göre yürütülür ifadesi KDV iadesi ortak hususlar genel açıklama bölümünde yer alan katı ve genel bir kural olduğunu söylemek yanlış olmaz.

15 günlük savunma süresine dönecek olursak, Tebliğin 11. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar bölümünde kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmadığı halde doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflere 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir. Özellikle sahte belge kullanma tespiti şüphesi bulunan durumlarda, mükellefe “ilgili faturayı beyannameden çıkar, belgenin gerçekliğini ispat et” şeklinde savunma hakkı sunmaktadır. Hatta Tebliğ’de, iade talebinin sadece sorunlu kısmının blokeye alınması, geri kalan kısmının ise gecikmeden yapılması gibi orantılı çözümler de öngörülmüştür. Bu sayede, mükelleflerin, bir şüphe nedeniyle bütün iade tutarının inceleme sonuna kadar beklemesine gerek kalmayacaktır.

Özetle, 15 günlük savunma süresi, mükellefe kendi durumunu açıklayarak olası bir incelemeyi önleme fırsatı veren bir savunma mekanizmasıdır. Bu süre içinde mükellef idarenin tespit ettiği olumsuzluğu giderirse (örn. Sahte olduğu iddia edilen faturayı KDV indiriminden çıkarır veya gerçek mal/hizmet alımını ispatlar), dosya incelemeye sevk edilmeksizin normal iade süreci devam edebilecektir. Aksi halde, idare riskin devam ettiğine kanaat getirirse dosya müfettişe iletilecek ve sorunlu olan kısmın iadesi ancak inceleme raporu sonucuna göre yapılacaktır.

2.4. İşlemlerin Gerçekliğini İspat Süreci ve Vergi Dairesi Komisyonlarının Rolü

Peki, Ne demek isteniyor “İşlemlerin gerçekliğini ispat” derken?

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinde yer alan “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması” hükmüyle doğrudan bağlantılıdır. Söz konusu düzenleme gereği, işlemlerin gerçekliğinin yemin hariç her türlü delille ispatı mümkündür.

Vergi güvenliğini önceleyen sistemde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı şüphesi bulunan durumlarda mükelleflere bu belgelerin gerçekliğini ortaya koyma hakkı tanınmaktadır. Özellikle VUK’un 370. maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen ön tespit ve izaha davet süreci, mükelleflere hem beyanda bulunma hem de karşı delil sunma imkânı vermektedir. Bu sürecin işleyişi, 519 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile ayrıntılı şekilde belirlenmiştir.

Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Aynı şekilde kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere de bu imkân sağlanır.

Bu kapsamda, vergi idaresinin ön tespitte bulunduğu ve henüz vergi incelemesine geçilmediği durumlarda, mükelleflerin işlemin gerçekliğine dair delil sunma hakkı vardır. Söz konusu delillerin değerlendirilmesi amacıyla vergi dairelerinde üç kişilik komisyonlar kurulması öngörülmüştür. Bu komisyon, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi nezdinde oluşturulmakta olup aşağıdaki kişilerden oluşur:

- 1.Vergi Dairesi Müdürü
- 2.Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı
- 3.Konuya ilişkin uzman personel

Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili komisyona sunulur. Komisyonun görevi, mükellef tarafından sunulan yazılı delillerin olayın gerçek mahiyetini yansıtıp yansıtmadığını objektif ölçütlere göre değerlendirmektir.

Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıltıcı olduğu yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun 3’üncü maddesindeki delil serbestisi

kapsamında iddia ve ispat olunabilir. İleri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi halinde olumsuz tespit kapsamında işlem yapılmaz.

İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazı ile ileri sürebilir. Bu şekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya komisyon tarafından karşı delillerle çürütülmek suretiyle belgenin sahte veya yanıltıcı olduğu ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen delillerin ele alınıp raporda veya dayanak bir yazı ile çürütüldüğü karşı delillerle açıklanarak mükellef veya ilgili hakkında olumsuz tespit kapsamında işlem yapılır ve mükerrer incelemeye meydan vermeksizin konuyla ilgili incelemeye sevk edilir.

Uygulamada bu komisyonlar, özellikle doğrudan mal veya hizmet temin ettiği kişiler hakkında olumsuz rapor ya da tespit bulunan ancak kendisi hakkında doğrudan bir olumsuzluk bulunmayan mükelleflerin durumlarını değerlendirme açısından büyük önem taşımaktadır. Bu gibi durumlarda, mükellefe 15 günlük savunma süresi tanınarak, işlemin gerçekliğini gösteren belgeleri sunma imkânı sağlanmakta; komisyon bu belgeleri değerlendirerek idareye yol haritası çizmektedir.

Bu deliller;

***Ödeme belgeleri (banka dekontları, çekler, kredi kartı ekstresi vb.),*

***Taşımaya konu taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler işlemin gerçekliğinin tevsikinde delil olarak kullanılabilir.*

Komisyon değerlendirmesinin temel amacı, mükellefin beyan ettiği işlemin gerçekte yapıp yapılmadığını ortaya koymak ve varsa olumsuz tespiti bertaraf etmektir. Bu sebeple, komisyon yukarıda yer alan belgelerle sınırlı kalmaksızın yeterli görmediği durumlarda ek belge talebinde bulunabilir.

KDV iade sisteminin yeni yapısında üç kişilik komisyonlar, mükellef haklarını güvence altına alan birer denge unsuru olarak görev yapmaktadır. Risk temelli ayırtıştırmanın adaletli yürütülebilmesi, ön tespitlerin somut verilerle test edilmesi ve mükelleflerin yanlış tespitlerle mağdur edilmemesi için bu komisyonların fonksiyonu uygulamada giderek daha kritik bir hâl almaktadır.

2.6. Yeni Sistemde Alternatif İade Yolları ve Bakanlık Yetkisi

Kanun ve Tebliğ değişiklikleri, KDV iade taleplerinde vergi incelemesini esas usul haline getirirse de Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki çerçevesinde mevcut alternatif iade mekanizmaları da sürdürülmektedir. Özellikle uyumlu mükellefler açısından, geçmişte olduğu gibi YMM tasdik raporu ile iade alma

imkânı önemli bir kolaylıktır. Nitekim Tebliğde, Kanun'un çizdiği çerçeveye uygun olarak, Bakanlıkça belirlenecek usuller çerçevesinde YMM raporu, teminat mektubu veya mahsuben iade gibi yollarla da sürecin işletilebileceği açıkça belirtilmiştir. Bu, vergi idaresinin elindeki risk değerlendirme araçlarını kullanarak güvenilir olduğu düşünülen mükelleflere hızlı iade olanağı tanımaya devam edeceği anlamına gelir.

Öte yandan, yukarıda listelenen riskli durumlar söz konusuysa, yani mükellef ya da ilişkili olduğu kişiler hakkında sahte belge düzenleme/kullanma rapor veya tespiti varsa, ya da mükellef temel yükümlülüklerini yerine getirmiyorsa, bu mükelleflerin iade taleplerinin ancak vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceği vurgulanmıştır. Bu durumlarda, vergi incelemesinin tamamlanması beklenene ya da mükellef iade tutarı kadar (bazı durumlarda bunun belirli katları oranında) teminat göstererek iadesini alabilecektir.

Nitekim Tebliğde bu tür durumlar için ayrıntılı işlem şartları da belirlenmiştir. Örneğin;

-Sahte belge düzenleme raporu bulunan bir mükellef, iade talebinde bulunurken teminat ile almak isterse iade tutarının 5 katı tutarında teminat göstermesi durumunda iadesi yerine getirilebilecek. Ayrıca kendisi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun olumlu olması (ya da eğer bir tarhiyat yapılmışsa bunun ödenmesi veya terkinin) durumunda iadesi tebliğde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

-Sahte belge kullanma raporu bulunan bir mükellefin ise iade alabilmesi için 4 kat teminat yatırması durumunda iadesi yerine getirilebilecek. Öte yandan haksız yere indirim konusu yaptığı KDV'yi düzelterek olası tarhiyatı ödemesi veya terkinin durumunda iadesi tebliğde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

-Olumsuz tespit durumlarında ise teminat miktarları bir nebze daha düşük (3 kat gibi) belirlenmiş ve bazen de mükellefin ispat vasıtası ile iadesi mümkün olabilecektir.

Bu şekilde Bakanlık, riskli görülen mükelleflerden alacağı yüksek tutarda teminat ve/veya olumlu rapor koşuluyla kamu alacağını korumayı amaçlarken, diğer yandan da süreci tamamen kitlemeden bir çıkış yolu sunmayı hedeflemiştir.

Görüldüğü üzere, yeni sistemde uyumlu mükellefler açısından mevcut iade mekanizmaları büyük ölçüde devam etmekte; ancak vergi güvenliğini tehlikeye atabilecek durumlar için ekstra güvenceler getirilerek iade süreci daha emniyetli hale getirilmektedir. Aşağıda tablo halinde bu durumlar özetlenmiştir.

Tabloda, olumsuz rapor ve tespitlerin mevcut olduğu durumlarda vergi incelemesi ile iade işlemlere devam olunacağı ancak illa vergi incelemesi durumu söz konusu olmadığını ve inceleme dışında gerekli işlem ve şartlar özetlenmektedir:

Durum	Gerekli İşlemler / Şartlar	Süre
SMİYB Düzenleme Raporu	Teminat (5 kat / 4 kat), Ödeme + Olumlu Rapor, Raporla tarhiyatın terkin	5 / 4
SMİYB Kullanma Raporu	Teminat (4 kat / 3 kat), İndirimlerin düzeltilmesi, Tarhiyatın ödenmesi, Tarhiyatın terkin	4 / 3
SMİYB Düzenleme Tespiti	Teminat (4 kat / 3 kat), Olumlu Rapor, Tespitin iptali	4 / 3
SMİYB Kullanma Tespiti	Teminat (3 kat / 2 kat), İspat, İndirimlerin düzeltilmesi, Olumlu Rapor, Tespitin iptali	3 / 2
Diğer Olumsuz Tespitler	Teminat, İspat / Düzeltme	-

2.7. Yeni Sistemin Getirdiği Avantajlar, Dezavantajlar ve Beklenen Etkiler

KDV iade sistemindeki bu yapısal değişimin muhtemel etkileri hem mükellef hem kamu idaresi bakımından çok yönlü değerlendirilebilir. Aşağıda, ön görülen başlıca avantajlar ve dezavantajlar ile uyumlu mükellefler ve vergi idaresi açısından olası sonuçlar analiz edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, eski özel esaslar sistemiyle temel farklar karşılaştırmalı olarak ele alınarak bir değerlendirme yapılmıştır.

2.8. Beklenen Avantajlar

•**Yasal Dayanak ve Şeffaflık:** Öncelikle, KDV iade sisteminin artık doğrudan Kanun hükmüne dayalı bir risk yönetimi yaklaşımına kavuşmuş olması, hukuki öngörülebilirliği artıran önemli bir avantajdır. Önceki özel esaslar sistemi, her ne kadar tebliğlerle çerçevesi çizilmiş olsa da uygulamada “listeler” üzerinden işlediği ve kriterlerin şeffaf olmadığı yönünde eleştirilmekteydi. Yeni sistemde ise hangi durumların riskli kabul edileceği ve hangi mükelleflerin iade taleplerinin incelemeye yönleneceği açık şekilde mevzuata yazılmıştır. Bu sayede uyumlu mükellefler, hangi hallerde problem yaşamayacaklarını, hangi hallerde ise temkinli olmaları gerektiğini daha iyi bileceklerdir. Sistemin öngörülebilir ve denetlenebilir olması, uzun vadede hem mükelleflerin hak arama yollarını güçlendirecek hem de idarenin işlemlerine duyulan güveni artıracaktır.

•**Haksız İadelerin Önlenmesi:** Yapısal değişimin temel motivasyonlarından biri, sistemdeki haksız iade almaya çalışanları ayıklamak tespit ederek engellemektir. Yeni düzenleme, sahte fatura veya organize KDV iadesi dolandırıcılığı yapan grupların daha erken safhada yakalanabilmesini sağlayacaktır. Özellikle olumsuz tespit mekanizması sayesinde, henüz resmi rapor aşamasına gelmemiş riskli durumlar bile sistemde işaretlenip incelemeye alınabilecektir. Bu da vergi kaybını önleyerek kamu maliyesini koruyucu bir etki yaratacaktır.

•**Uyumlu Mükelleflerin Desteklenmesi:** Sistemin tasarımında, vergiye uyumlu davranan, kayıtlarını düzgün tutan ve sahte belge işlerine karışmayan mükelleflerin mağdur olmaması temel ilke olarak benimsenmiştir. Nitekim getirilen düzenlemeler, “herkes incelemeye gitsin” yerine “riskli olan incelensin” anlayışını vurgulamaktadır. Bu durum uyumlu mükelleflerin büyük çoğunluğunun iade sürecini eskiden olduğu gibi YMM raporu veya mahsuben iade yöntemiyle hızlı bir şekilde tamamlayabileceği anlamına gelir. Ayrıca 15 günlük savunma hakkı ve tebliğde belirtilen kriterlere göre verilebilecek teminatın sağlanması durumunda iadenin gerçekleşmesi gibi esneklikler sayesinde, ufak tefek pürüzler yüzünden komple iadenin kilitlenmesi önlenerek nakit akışının devamlılığı güvence altına alınmıştır.

•**Uluslararası Uyum ve Modernizasyon:** KDV iade sistemindeki bu değişim, uluslararası alanda benimsenen risk odaklı vergi denetimi trendiyle de uyumludur. Birçok ülkede vergi idareleri, sınırlı kaynaklarını daha verimli kullanmak amacıyla vergi incelemelerinde risk analizine dayalı seçme yöntemleri uygulamaktadır. Türkiye’nin de benzer şekilde KDV iadesinde riskli mükellefleri belirleyip hedefe yönelik denetim yapması, sistemi modernize eden bir adım olarak değerlendirilebilir.

2.9. Muhtemel Dezavantajlar ve Zorluklar

•**Denetim Yükünün Artması Riski:** Kanunda incelemenin esas yöntem haline getirilmesi, her ne kadar pratikte her dosyanın incelemeye gitmesi anlamına gelmese de vergi inceleme birimleri üzerindeki iş yükünün artma potansiyelini beraberinde getirir. Eğer risk analizleri doğru yapılamaz veya çok geniş kitleler incelemeye sevk edilirse, müfettiş sayısı ve inceleme kapasitesi yetersiz kalabilir. Bu durumda gerçekten haksız iade almaya çalışanları yakalama hedefi sekteye uğrayabileceği gibi, uyumlu mükelleflerin de iade bekleme süreleri uzayabilir. Dolayısıyla, idarenin risk kriterlerini isabetli kurgulaması ve inceleme süreçlerini hızlandıracak tedbirleri (dijital denetim araçları, yapay zekâ destekli analizler vb.) uygulaması kritik önem taşımaktadır.

•**Geçiş Döneminde Yaşanan/yaşanabilecek Tereddütler:** Uzun yıllardır özel esaslar sistemiyle şekillenmiş uygulamanın değişmesi, ilk etapta hem

mükelleflerde hem de idare personelinde bazı alışma sorunlarına yol açtığını söyleyebiliriz. Mükellefler yeni kavramları (olumsuz tespit, olumlu rapor vs.) anlamakta zorlanmakla birlikte uygulama en çok zorlanılan konu 15 günlük sürenin yanlış yorumlanmasıdır. Benzer şekilde vergi dairelerinde çalışan personelin yeni Tebliğ hükümlerini içselleştirene kadar farklı uygulamalar veya iletişim kazaları yaşandığı anlaşılmaktadır. Bu süreçte yoğun bilgilendirme, eğitim ile tarafların yeni sisteme uyumunun desteklenmesi gerektiğini düşünüyorum.

•**Tedarikçi Zinciri Riskleri ve Mükellef Davranışı:** Yeni sistemde olumsuz rapor veya tespiti bulunanlardan mal/hizmet alan mükelleflerin de riskli sayılması, işletmelerin tedarikçi seçiminde daha da dikkatli olmasını zorunlu kılıyor. Bu durum, kayıt dışı ekonomiyle mücadele açısından olumlu olsa da bazı sektörlerde sık iş ilişkisi nedeniyle istemeden riskli mükelleflerle çalışmış firmaları da etkileyebilir. Uyumlu bir mükellef, eğer farkında olmadan sahte belge düzenleyicisi bir şirketten alım yapmışsa, iade sürecinde problem yaşayabilecektir. Bu da firmaları tedarikçi risk puanlaması yapmaya zorlayacaktır.

2.10. Eski Sistem ile Karşılaştırma: Temel Farklar

•**Liste Bazlı Yaklaşım yerine Kriter Bazlı Yaklaşım:** Eski özel esaslar sistemi, vergi idaresinin belirlediği listelere dayanıyordu. Mükellefler, özel esaslara tabi olup olmadıklarını genellikle geçmişteki durumlarına göre belirlenen listelerden öğreniyordu. Yeni sistemde ise belirli somut olaylar ve durumlar (sahte belge raporu, tespit, VUK 153/A kapsamı gibi) kriter alınarak otomatik olarak riskli mükellef statüsü oluşuyor. Bu, daha nesnel ve denetlenebilir bir yaklaşım olarak öne çıkıyor.

•**Yasal Zeminin Güçlendirilmesi:** Özel esaslar sistemi, KDV Kanunu'nda açık bir karşılık bulmuyor; daha çok ikincil düzenlemelere dayanan bir uygulama idi. Yeni sistem ise doğrudan KDV Kanunu madde 36'ya eklenen hükme dayanıyor. Bu değişiklik, iade sisteminin hukuki meşruiyetini güçlendirmiş ve yasal dayanaktan yoksun olmadığını gösteriyor.

•**Savunma Hakkı ve Esneklik:** Eski sistemde mükellefler özel esaslara listelerinde yer aldıklarında çoğu zaman uzun süre inceleme beklemek veya yüksek tutarda teminat yatırmak zorundaydı; sürecin nasıl ilerleyeceği belirsiz olabiliyordu. Yeni sistemde ise 15 gün içinde eksiklerini giderme veya tespitleri çürütme imkânı getirilerek mükellefe proaktif bir savunma hakkı tanınmıştır. Ayrıca iade talebinin sadece sorunlu kısmının bekletilip kalan kısmının ödenmesi gibi uygulamalar, eski sistemde görülmeyen bir uygulamadır.

•**Olumlu Rapor Mekanizması:** Önceki sistemde, özel esaslardan çıkmak için mükelleflerin genelde kendilerini denetlettirip olumlu rapor alma yoluna

başvurdukları bilinir. Ancak olumlu rapor kavramı bu kadar tanımlı değildi. Yeni düzenlemede olumlu rapor açıkça tanımlanmış ve olumsuz rapor/tespit sonrası mükellefin tekrar iade hakkı kazanması için olumlu rapor almasının önemi vurgulanmıştır.

•**Bilişim Sistemleri ve İzleme:** Özel esaslar daha manuel ve listelere dayalı bir takip sistemi iken, yeni sistemin arka planında geliştirilen bilgi teknolojisi altyapıları vardır. Gelir İdaresi, e-defter, e-fatura, çapraz kontrol gibi dijital araçlarla risk analizini sürekli yapabildiğini ve bu da eskiye göre daha dinamik ve gerçek zamanlı bir risk izleme olanağı sağlamaktadır.

2.11. Öncesi / Sonrası Mahkeme Kararlarıyla Değerlendirme

Yargının Tutumu: Vergi yargısı baştan itibaren, yasal dayanağı idare içi düzenleme (genel tebliğ) olan bu özel esaslar rejimine eleştirel yaklaşmıştır. Mükellefler listelenme işlemini sıklıkla dava etmiş ve neredeyse tüm davalarda yargı, bu sınıflandırmayı hukuka aykırı bularak iptal etmiştir. Danıştay ve bölge idare mahkemesi kararlarında yinelenen gerekçe, “idarenin mükellefleri özel esaslara alma suretiyle kategorize etmesine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi Anayasa’da da buna izin veren bir hüküm olmadığı” şeklindedir. Bu tür yasal dayanak olmaksızın yapılan sınıflandırmanın verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu, vergi barışını bozucu etki yarattığı ve temel hakları ihlal ettiği vurgulanmıştır.

Nitekim Danıştay, özel esaslara alınma işleminin mükellefin menfaatini etkileyen kesin ve yürütülebilir bir idari işlem olduğunu, mükellefiyet terk etmiş olsa bile kişinin bu işleme karşı dava açabileceğini belirtmiştir. Yargı mercilerinin bu kararlı tutumu nedeniyle Gelir İdaresi, 2018 yılında kanuna eklediği hükümle özel esaslara yasal dayanak kazandırmaya çalışmıştır.

2018 Sonrası Yorum Farklılıkları: 7104 sayılı Kanun’la getirilen ve Bakanlığa risk kriterlerine göre farklı iade yöntemleri belirleme yetkisi veren düzenleme, pratikte özel esaslar listesine hukuki temellendirmesi olarak sunuldu. Ancak Danıştay ve vergi mahkemeleri, bu düzenlemeyi özel esasların meşru dayanağı olarak görmediğini anlıyoruz. Zira kanun metni Bakanlığa bazı kriterlere göre usul belirleme yetkisi verse de “mükellefi kategorize ederek iade hakkını kısıtlama” şeklindeki uygulamanın halen açık ve somut bir kanuni dayanağı olmadığı değerlendirilmiştir. Özel esaslar listesine alınan pek çok mükellef, 2018 sonrasında da davalarını kazanarak listeden çıkarılmıştır. Bu süreçte Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ve bölge idare mahkemeleri, Bakanlığın alternatif iade yöntemleri belirleme yetkisinin, idareye keyfi bir “liste” oluşturma yetkisi vermediğini kararlarında ima etmiştir.

Örneğin Danıştay VDDK'nın Ekim 2024 tarihli bir kararında, davacı şirketin geçmiş dönem iade taleplerinin Tebliğdeki özel esaslar bölümüne dayanılarak inceleme sonuçlanıncaya kadar yerine getirilmemesi işlemi incelenmiştir. Danıştay, idarenin Tebliğ hükümlerine dayanarak iade talebini özel esaslar kapsamında bekletmesini hukuka aykırı bulup işlemi iptal etmiştir. Bu karar, kanun değişikliğinden hemen önce dahi Danıştay'ın eski özel esaslar rejimine olan tutumu değişmemiştir.

2.12. Yeni Uygulamada Mükellef Kategorizasyonu yorumu Devam Ediyor mu?

31/10/2024 tarihli Tebliğ değişikliğiyle “özel esaslar” ibaresi tüm mevzuattan çıkarılıp yerine “vergi incelemesine dayalı iade” sistemi getirilmiştir. Resmî olarak özel esaslar kaldırılmış olsa da eleştiriler yeni düzenlemenin sadece şekilsel olduğunu, pek çok uzman “adı yeni, kendi eski” diyerek “İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar” uygulamasının, öteden beri var olan liste uygulamasının devamı olduğunu vurgulamıştır. Nitekim Tebliğ ile özel esaslara ilişkin tüm atıflar kaldırılırken, yerine “iade taleplerinin inceleme sonucuna göre yerine getirileceği” yönünde ibareler konulmuştur. Değerlendirmelerde, yapısal değişikliğe rağmen “uygulamada önceki sistemin sürdürüldüğü ve sadece metinlerdeki başlıkların değiştiği” belirtilmekte; vergi dairelerindeki işlemlerde büyük bir fark olmadığı, mantığın birebir korunduğu vurgulanarak eleştiriler devam etmiştir.

2 Ağustos 2024'te yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nun 36. maddesine eklenen düzenleme, iade taleplerinin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılmasını esas hale getirilmesi idarenin haksız iade taleplerini önleme ve kamu zararını engelleme yönündeki meşru amacına yasal zemin kazandırması amaçlanmış olsa da yargı genel anlamda aynı fikirde değildir.

2.13. Uygulamada, bu yeni sistem mahkemelere de yansımış; ancak kararlar farklı yönde şekillenmiştir:

İlk derece vergi mahkemelerinde, örneğin Gaziantep Vergi Mahkemesi (10.12.2024, E:2024/1083 K:2024/1044), iade talebine “vergi incelemesi yapılacaktır” cevabını idari kesin işlem değil, hazırlık işlemi saymış ve davayı usulden reddederek idare lehine karar vermiştir.

Konu hakkında benzer yönde İstanbul 13. Vergi Mahkemesi'nin 28/11/2024 tarihli kararında Mahkeme, KDV İade Talepleri Vergi İncelemesine Göre Sonuçlandırılacak Listesine alma işleminin iptali talepli bir davada, idarenin mükellefleri belirli kriterlere göre sınıflandırma yetkisine sahip olduğunu ve bu düzenlemenin haksız iade taleplerini önlemeye yönelik meşru bir amaç taşıdığını

vurgulamıştır. Mahkeme, dava konusu işlemin, kesin ve yürütülebilir bir idari işlem niteliğinde olmadığına, sadece hazırlayıcı (ön) işlem mahiyetinde bulunduğu dikkat çekerek, mükelleflerin ancak nihai işlem tesis edildikten sonra (örneğin, iade taleplerinin reddedilmesi durumunda) dava açabileceğini belirtmiştir. Bu çerçevede, işlemin iptaline ilişkin açılan davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir.

Buna karşılık İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. VDDK (27.05.2025, K:2025/1167), idarenin mükellefi “vergi incelemesine tabi iade grubu”na dâhil etmesini, eski özel esaslar sistemiyle benzerlik taşıdığı ve mükellef haklarını sınırlandırdığı gerekçesiyle hukuka aykırı bulmuştur.

Bu alandaki 2024 sonu ve 2025 başında gelen bölge mahkemeleri genelde mükellef lehine kararlar vermiş olsa da bazı ilk derece mahkemeleri Kanun değişikliğini gerekçe göstererek davaları reddetmiştir. İdare lehine sayılabilecek bu kararlar, “özel esaslar bölümü kaldırıldığından artık ortada iptali istenecek bir işlem yoktur” veya “yeni sistem idarenin takdir yetkisidir” şeklinde zımni gerekçelere dayanmaktadır. Ancak üst merciler (İstinaf) genellikle bu yorumlara katılmamış ve idarenin yeni ad altında devam ettiği belirtilen sınıflandırma işlemlerini iptal etmiştir. Yine de ilk derece bazında bakıldığında idare lehine çıkmış kararlar bulunduğu, bunların da “Kanun’un 36. maddesindeki değişiklik ile idarenin işleminin yasal dayanağa kavuştuğu” düşüncesine dayandığı anlaşılmaktadır.

Öte yandan, bu kararlar, yeni sistemin uygulanmasında hem yargısal yorum farklarının hem de mükellef haklarını etkileyen idari tasarrufların halen tartışmalı olduğunu göstermektedir. Yine de düzenlemenin özü itibarıyla kamu zararını önleme amacı taşıdığı ve Bakanlığın iade sürecini daha denetimli ve sistematik hale getirme iradesi taşıdığı unutulmamalıdır.

Mevcut farklı kararlara rağmen, iade sisteminin gelecekte daha öngörülebilir, şeffaf ve mükellef haklarını gözeten bir yapıya kavuşacağına dair beklentisi korunması gerektiği ve bu geçiş sürecinin dikkatle yönetilmesi hem idarenin hem de yargının ortak sorumluluğudur.

2.14. Sonuç

Özel esaslar rejiminin tasfiye edilmesiyle KDV iade sistemi, risk odaklı ve vergi incelemesine dayalı bir yapıya dönüştürülmüştür. Bu değişiklik, mükellefleri listelere göre değil, somut kriterlere göre değerlendiren daha şeffaf ve öngörülebilir bir iade süreci getirmiştir. Vergi incelemesi temel yol olmakla birlikte, bazı durumlarda YMM raporu, teminat ya da mahsup da kabul edilmektedir.

Yeni sistemin amacı, kamu zararını önlerken uyumlu mükelleflerin iadesini hızlandırmaktır. Başlangıçta bazı adaptasyon sorunları yaşansa da bu yapının

uzun vadede vergi uyumunu ve güvenilirliğini artıracakı öngörülmektedir. Artık amaç, herkesi değil riskli olanı ayıklamaktır.

KAYNAKÇA

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (KDV Kanunu)

7524 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nda Yapılan Değişiklik. (RG: 2 Ağustos 2024)

52 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (RG: 31 Ekim 2024)

Ak. B. (2024). Vergi İncelemesiyle Yapılacak KDV İadeleri Rehberi. (Konsey Denetim Vergi Bülteni)

Yargı Kararları (2024-2025)

Didem GERMi
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı

3. TESPİT EDİLEMİYEN TİCARİ KAZANÇLARDA EMSAL KAR VE KARŞILAŞTIRMALI MATRAH YÖNTEMLERİ

Hakan GÜREL
Gelir Uzmanı

hakan.gurel@gelirler.gov.tr

3.1. Giriş

Vergi sistemlerinde gelir unsurlarının doğru beyan edilmesi ve denetlenebilir bir şekilde kayıt altına alınması hem kamu gelirlerinin güvenliği hem de mükellefler arası adaletin tesisi açısından kritik öneme sahiptir. Türkiye’de ticari kazançların vergilendirilmesinde esas alınan yasal defter, belge ve beyannameler, zaman zaman kayıt dışı işlemler, sahte belge kullanımı veya eksik kayıtlar nedeniyle yetersiz kalabilmektedir. Bu tür durumlarda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesi çerçevesinde vergi idaresi, re’sen tarh yetkisini kullanarak matrahı kendisi takdir etmektedir.

Ancak bu süreç, yalnızca yasal dayanağa değil; aynı zamanda mükellef haklarını, şeffaflığı ve öngörülebilirliği esas alan yöntemsel bir yaklaşımı da gerektirir. Bu bağlamda, çalışmanın temel amacı; emsal kar ve karşılaştırmalı matrah yöntemlerinin hukuki, pratik ve teknolojik boyutlarını bütüncül bir yaklaşımla analiz ederek, mükellef ile idare arasında adil ve sürdürülebilir bir denge önerisinde bulunmaktır.

3.2. Yasal Düzenlemeler ve Mevzuat Dayanakları

3.2.1. VUK m. 30: Re'sen Tarh Yetkisi

Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesi uyarınca, mükelleflerin defter ve belgeleri hiç tutmaması, ibraz etmemesi ya da içeriğinin gerçeği yansıtmaması durumlarında, verginin matrahı vergi idaresince re’sen takdir edilir. Bu hüküm, vergi idaresine olağan dışı durumlarda müdahale imkânı tanısa da yetkinin kullanımı denetlenebilir, ölçülü ve veri temelli olmak zorundadır.

Re'sen tarh uygulamasında, idarenin matrahı kendiliğinden belirlemesi; matrah tespitinde yasal belgeler yerine piyasa verileri, emsal kazanç oranları ve benzer işletmelere ilişkin kıyaslamalı analizleri dikkate almasını gerektirir. Bu noktada, takdir komisyonları hem mükellef haklarının korunması hem de işlemin nesnelliği açısından temel denetim aracı işlevi görmektedir.

Ancak uygulamada, bu komisyonların kararlarının veri dayanağının yetersiz olması, yargısal denetimlerde ciddi iptal riskleri doğurmaktadır. Dolayısıyla, re'sen tarh yetkisi; yalnızca idarenin gücünü değil, mükellefin hukuki güvencelerini de dikkate alan bir çerçevede değerlendirilmelidir.

3.2.2. Emsal Bedel ve Emsal Kar Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesi, emsal bedel veya emsal ücretin tespitinde üç temel yöntem öngörmektedir:

1. Emsal satış bedeli,
2. Maliyet bedeline makul kâr eklenmesi,
3. Takdir komisyonu kararı.

Uygulamada sıklıkla kullanılan yöntem, maliyet esasına belirli bir kâr marjı eklenmesidir. Bu oran, sektörlerle göre değişiklik gösterse de genellikle %5 ila %15 aralığındadır. Ancak her sektörün maliyet yapısı ve piyasa dinamikleri farklılık arz ettiğinden, bu oranların standart şekilde uygulanması eleştirilere konu olmaktadır.

Örneğin, inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir mükellefin re'sen tarh edilen matrahına ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi, %20 oranında safi kâr marjını kabul edilebilir bulmuş ve bu oranın emsal belirleme ölçüsü bakımından makul olduğu yönünde hüküm tesis etmiştir.

Bu yöntemlerin uygulanmasında, mükellefin faaliyet gösterdiği sektörün yapısı, işletme ölçeği ve piyasa koşulları dikkate alınmalı; aksi hâlde mükellef hakları zedelenebilir. Emsal kâr tespiti, yalnızca teknik hesaplamalardan ibaret olmayıp, sektörel analiz ve karşılaştırmalı veri kullanımını da zorunlu kılar.

3.2.3. Uluslararası Uygulamalar ve Karşılaştırmalar

Emsal kar belirleme süreçleri, OECD ülkelerinde genellikle transfer fiyatlandırması ilkeleri çerçevesinde yürütülmekte ve bu süreçlerde istatistik temelli veri tabanları kullanılmaktadır. Türkiye'de ise emsal kar yöntemi, Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümleri doğrultusunda uygulanmakta; ancak

karşılaştırmalı piyasa verilerinin sınırlılığı nedeniyle uygulamada takdir komisyonlarına bağımlılık artmaktadır.

Almanya: Federal Maliye Bakanlığı (BMF), sektörel kar marjlarının tespitinde ticaret odaları ve özel veri tabanlarını kullanmakta ve bu verileri mükelleflerle paylaşmaktadır. Bu yaklaşım, şeffaflık ve denetlenebilirlik açısından güçlüdür.

Fransa: DGFİP, sektörel benchmark kar marjlarını istatistiksel yöntemlerle belirlemekte ve bu verileri dijital platformlar aracılığıyla mükelleflerle paylaşmaktadır. Türkiye’de benzer bir platform bulunmadığı için komisyon kararlarının veri dayanağı mükellefler tarafından sorgulanamamaktadır.

İngiltere: HM Revenue & Customs (HMRC), “Comparable Uncontrolled Price” (CUP) yöntemini öncelikli olarak uygular. Analizlerde Orbis, Amadeus gibi özel veri tabanları kullanılmakta; böylece benzer işletmeler arasındaki kâr oranları karşılaştırılabilmektedir. Türkiye’de bu tür ticari veri tabanlarının erişimi sınırlı olup, bu durum metodolojik karşılaştırmayı zorlaştırmaktadır.

ABD: Internal Revenue Service (IRS), “Section 482” düzenlemeleri kapsamında “Best Method Rule” ilkesini benimsemekte ve her olayda en uygun yöntemin seçilmesini zorunlu kılmaktadır. Sektörel farklara göre farklı kâr marjı toleransları tanınır.

Brezilya: Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Brezilya’da sabit kâr marjı uygulaması öne çıkmakta; örneğin bazı sektörlerde %20 ila %30 arasında sabit oranlar belirlenmektedir. Bu uygulama, öngörülebilirliği sağlarken mükellef bazlı esnekliğin sınırlandırılmasına neden olmaktadır.

Hindistan: Bilgi teknolojileri ve yazılım sektörlerinde %40’a varan kâr marjları kabul edilmekte; uyuşmazlıkların azaltılması amacıyla “Advance Pricing Agremansa (APA)” mekanizmaları kullanılmaktadır.

Meksika: Vergi idaresi, sektörel veri tabanlarının güçlendirilmesi için özel sektörle iş birliği yapmış ve bu iş birliği sayesinde emsal kar yöntemlerinde şeffaflık artmıştır. Türkiye’nin, Meksika modeli gibi sektör bazlı veri paylaşımını güçlendirmesi önerilmektedir.

Türkiye açısından, bu ülkelerde uygulanan sistemler; özellikle şeffaf veri tabanı kullanımı, sektörel benchmark oluşturulması ve APA benzeri mekanizmaların geliştirilmesi açısından örnek teşkil etmektedir. Bu yaklaşımlar hem mükellef

haklarının korunmasını sağlayacak hem de re'sen tarh işlemlerinin öngörülebilirliğini artıracaktır.

3.3. Takdir Komisyonunun Rolü

Re'sen tarh ve emsal kar uygulamalarında takdir komisyonları, matrahın belirlenmesinde son karar mercii olarak görev yapmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30 ve 267. maddeleri uyarınca, mükellef kayıtlarının yetersiz olduğu durumlarda takdir yetkisi devreye girer. Ancak, bu yetkinin uygulanması sırasında komisyonların şeffaflığı, veri temelli karar alma yeterliliği ve yargı denetimine açıklığı sıklıkla eleştiri konusu olmaktadır.

3.3.1. Takdir Komisyonlarının Yapısal Sorunları

Komisyonlar genellikle vergi dairesi müdürü, gelir uzmanı, ticaret odası ve mali müşavir temsilcilerinden oluşur. Ancak, bazı sektörlerde (örneğin yazılım, organik tarım) yeterli sektörel bilgiye sahip üyelerin bulunmaması, kararların piyasa gerçeklerinden uzaklaşmasına neden olmaktadır.

Örneğin, yazılım sektöründe yüksek fikrî sermaye ve değişken iş modelleri dikkate alınmaksızın sabit kar marjları uygulandığında, bu durum mükellefler açısından matrah belirlemede hakkaniyet sorunlarına yol açmaktadır.

Takdir komisyonlarının daha objektif, şeffaf ve veri temelli çalışabilmesi için aşağıdaki reform önerileri gündeme alınabilir:

- Sektörel uzmanlık temelli alt komisyonlar kurulmalı,
- Üyeler için sürekli eğitim ve etik denetim mekanizmaları uygulanmalı,
- Karar süreçlerinde veri analitiği ve karar destek sistemleri kullanılmalı.

3.3.2. Sektörel Uygulama Örnekleri

Emsal kâr yönteminin uygulanması, sektörlerin ekonomik yapısına, maliyet unsurlarına ve piyasa koşullarına göre değişkenlik göstermektedir. Bu nedenle, tek tip bir marj uygulaması adil sonuçlar doğurmayabilir. Aşağıda, çeşitli sektörlerde karşılaşılan uygulama örnekleri sunulmaktadır:

Perakende Sektörü: Küçük ölçekli perakende işletmelerinde, özellikle POS cihazlarının iptali veya fiş/fatura düzenlenmemesi durumlarında, mükelleflerin satış belgelerini ibraz edememesi sıkça karşılaşılan bir sorundur. Bu gibi durumlarda vergi idaresi, benzer bölgede faaliyet gösteren işletmelerin maliyet ve

kar oranlarını dikkate alarak emsal tespitinde bulunur. Ancak, bu yöntem mükellefin işletme dinamiklerini tam olarak yansıtmayabilir.

Teknoloji Sektörü: Yazılım ve bilişim sektöründe faaliyet gösteren firmaların maliyet yapısı, geleneksel sektörlerden farklıdır. Sabit varlıklar yerine insan kaynağı ve proje bazlı değişken maliyetler öne çıkar. Bu firmalarda %15 gibi sabit kar marjı belirlemek, kârlılığı düşük gösterebilir. Ayrıca, yenilikçi ürünlerin pazarlanmasında yüksek kâr marjları doğaldır. Bu durum, emsal tespiti sırasında geleneksel yöntemlerin yetersizliğini ortaya koymaktadır.

İnşaat Sektörü: İnşaat projelerinde maliyet kalemleri detaylı belgelenbilse de kar marjı projenin büyüklüğüne, lokasyonuna ve konjonktürel faktörlere bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Lüks konut projeleriyle, kentsel dönüşüm projelerinin kârlılık yapısı aynı değildir. Buna rağmen sabit oranlı kar marjı tespiti, sektörel gerçeklikten uzak sonuçlara neden olabilir.

Sağlık Sektörü: Özel hastanelerde sunulan sağlık hizmetlerinin fiyatlandırması karmaşıktır. Maliyet + kar yöntemi sık tercih edilse de SGK ödemeleri, özel sigorta indirimleri ve mevsimsel hizmet talepleri bu yöntemin doğruluğunu zorlaştırmaktadır. Emsal tespiti yapılırken bu değişkenlerin dikkate alınması gerekir.

Turizm Sektörü: Otelcilik ve turizm işletmeleri, yüksek sezonsallık etkisi altında faaliyet gösterir. Bu nedenle kârlılık dönemsel olarak ciddi dalgalanmalar gösterebilir. Tek bir yılın verilerine dayanarak emsal kar belirlemek yanıltıcı olabilir. Sezon dışında düşük kâr eden bir işletmeye, ortalama üzeri kar marjı uygulanması, ciddi matrah farklarına yol açabilir.

Organik Tarım Sektörü: Organik tarım yapan küçük işletmelerde, üretim maliyetleri yüksek, ürün fiyatları değişkendir. Bu tür işletmelere konvansiyonel tarım sektöründen alınan kar marjlarının uygulanması, hatalı sonuçlar doğurabilir. Takdir komisyonları, sektörel farklılıkları dikkate almadığında, mükellefler açısından ağır mali yükler oluşmaktadır.

Bu örnekler, emsal kar tespiti yapılırken sektörel uzmanlık ve veri temelli yaklaşımın ne denli önemli olduğunu göstermektedir. Sabit kar marjı uygulamasından ziyade, sektöre özel veri kümeleri ile desteklenen yöntemlerin tercih edilmesi hem vergi adaleti hem de yargı güvenliği açısından önem arz etmektedir.

3.4. Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

Kayıt Dışı Ekonomi ve POS Cihazları Sorunu

Özellikle perakende ve hizmet sektörlerinde, sahte POS cihazları kullanımı veya POS iptali gibi yollarla satışların beyan dışı bırakılması hâlen ciddi bir sorun olarak varlığını sürdürmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, e-fatura ve e-defter sistemleriyle uyumsuzlukları analiz ederek bu durumu tespit etmeye çalışsa da özellikle küçük işletmelerin teknik yetersizlikleri, denetimlerin etkinliğini azaltmaktadır.

Veri Dayanağı Olmadan Yapılan Takdirler

Takdir komisyonları tarafından yapılan matrah tespitlerinde, çoğu zaman somut piyasa verilerine değil, genel piyasa eğilimlerine ve varsayımsal kar marjlarına dayalı değerlendirmeler yapılmaktadır. Bu durum, komisyon kararlarının yargıda iptal riskini artırmaktadır.

Sektörel Veri Eksikliği

Türkiye’de emsal kâr belirleme sürecinde en önemli sınırlılıklardan biri, sektörel kar marjlarını gösteren güncel, şeffaf ve erişilebilir veri tabanlarının olmayışıdır. Ticaret odaları, meslek birlikleri ve TÜİK gibi kurumlardan temin edilebilecek sektörel kâr analizlerinin sınırlı düzeyde olması, takdir işlemlerinin standardizasyondan uzaklaşmasına neden olmaktadır.

3.4.1. Güncel Vergi İdaresi Uygulamaları

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), son yıllarda dijitalleşme stratejisi çerçevesinde emsal kar ve re’sen tarh uygulamalarının daha etkin, veri temelli ve hızlı yürütülmesini amaçlayan önemli adımlar atmıştır. Bu adımlar hem kayıt dışı ekonomiyle mücadelede hem de mükellef işlemlerinde şeffaflık ve etkinlik sağlama açısından dikkate değerdir.

a) E-Fatura ve E-Defter Uygulamalarının Genişletilmesi

2024 yılında çıkarılan tebliğlerle birlikte e-fatura ve e-defter uygulamaları, 5 milyon TL ciro sınırı altındaki küçük işletmeleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu gelişme, kayıt dışı işlemlerin izlenmesini kolaylaştırmakla birlikte, dijital altyapısı zayıf mükellefler açısından uyum sorunlarını da beraberinde getirmiştir.

b) AI Destekli Vergi Denetimi Projesi

2025 yılı itibarıyla GİB, yapay zekâ (AI) destekli denetim modellerini pilot uygulamalarla hayata geçirmiştir. Bu sistem, POS cihazı verileri ile e-fatura ve e-defter verilerini çapraz analiz ederek anomali tespit etmektedir.

İlk uygulamalarda, AI destekli analizlerin perakende sektöründe yaklaşık %15 daha fazla kayıt dışı işlem tespit edilmesine olanak sağladığı açıklanmıştır. Bu sistemin yaygınlaştırılmasıyla manuel takdir süreçlerinin daha veri temelli hale gelmesi ve takdir komisyonlarının yükünün azalması hedeflenmektedir. (Kaynak: GİB 2025 Dijitalleşme Raporu)

3.5. Öneriler

Re'sen tarh ve emsal kâr yöntemlerinin daha adil, şeffaf ve veri temelli hale getirilmesi için hem teknolojik hem de kurumsal düzeyde yapısal iyileştirmelere ihtiyaç bulunmaktadır. Aşağıda bu kapsamda iki temel öneri paketi sunulmuştur:

3.5.1. Teknolojik Araçların Uygulanabilirliği

a) Büyük Veri ve Yapay Zekâ ile Emsal Kar Marjı Tahmini:

GİB'in mevcut dijital altyapısı geniş veri setlerine erişim sağlamakta, ancak bu verilerin sistematik analizinde yapay zekâ desteği sınırlı kalmaktadır. Bu nedenle, makine öğrenmesi algoritmalarıyla desteklenmiş “Sektörel Kar Marjı Tahmin Sistemleri” geliştirilmeli; bu sistemler takdir komisyonlarının karar alma süreçlerini desteklemelidir.

b) Veri Entegrasyonu ve Standartlaştırma:

TÜİK, ticaret odaları, sektörel birlikler ve SGK gibi kurumlardan gelen mali veriler, standart bir yapı içinde GİB veri tabanlarına entegre edilmelidir. Bu sayede, her sektöre özgü dinamikler dikkate alınarak daha doğru matrah hesaplamaları yapılabilir.

c) Eğitim ve Kapasite Geliştirme:

GİB personeli ve takdir komisyonu üyeleri, yeni teknolojik sistemleri kullanabilmek için sürekli mesleki eğitimlerden geçirilmelidir. 2025 yılında hayata geçirilen “Vergi Teknolojileri Akademisi” bu süreçte stratejik bir rol oynayabilir.

3.5.2. Diğer Kurumsal ve Hukuki Öneriler

a) Takdir Komisyonu Reformu:

Komisyonlara sektör uzmanlarının katılımı zorunlu hale getirilmeli; kararların dayandığı veriler gerekçeli biçimde kararlara eklenmeli ve anonimleştirilmiş özet kararlar kamuya açık dijital platformlarda yayımlanmalıdır.

b) Sektörel Veri Tabanlarının Oluşturulması:

GİB öncülüğünde, sektörel kar marjı verileri oluşturan dinamik bir veri sistemi kurulmalı; bu sistem düzenli olarak güncellenmelidir. Bu yaklaşım, özellikle niş sektörlerde yapılan matrah tahminlerinin doğruluğunu artıracaktır.

c) Danıştay İçtihatlarının Rehberlik Fonksiyonu:

Danıştay'ın emsal kar oranlarına ilişkin kararları sistematik olarak analiz edilerek, benzer olaylarda referans olarak kullanılacak “yargısal içtihat indeksleri” hazırlanmalı ve takdir komisyonlarına rehber olarak sunulmalıdır.

3.6. Sonuç

Ticari kazancın tespitinde yasal defter ve belgelerin yetersiz kaldığı durumlarda, emsal kâr ve karşılaştırmalı matrah yöntemleri, vergi idaresi için hayati araçlardır. Ancak bu yöntemlerin uygulanmasında yaşanan veri eksikliği, sektörel farklılıklar ve teknolojik kapasite sınırlılıkları, sistemin hem verimliliğini hem de mükellef güvenini zedelemektedir.

Özellikle takdir komisyonlarının karar alma süreçleri, somut ve sektörel verilere dayandırılmadığında yargı denetimi karşısında zayıf kalmakta, bu da vergi adaletinin tesisi açısından ciddi bir sorun doğurmaktadır. Teknolojik gelişmeler, bu zorlukları aşmak için önemli fırsatlar sunmaktadır. Büyük veri, yapay zekâ ve sektörel veri entegrasyonu gibi araçlar sayesinde, emsal kar marjları daha objektif ve izlenebilir biçimde hesaplanabilir. Ancak bu teknolojik dönüşüm, altyapı yatırımları, mevzuat uyumu ve personel eğitimi gibi eşzamanlı reform adımlarını zorunlu kılmaktadır.

Sonuç olarak, vergi idaresinin re'sen tarh ve emsal kar uygulamalarını hem mükellef haklarını gözeten hem de idari kapasiteyi güçlendiren bir çerçevede yeniden yapılandırması; sistemin hem gelir artırıcı hem de hak temelli bir yapıya kavuşmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), m.30, m.267.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK).

Danıştay 3. Dairesi, E.2019/1578, K.2021/913 (İnşaat sektöründe emsal kâr oranına ilişkin karar).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas No: 2023/10, Karar No: 2024/5.

OECD (2022). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing, Paris.

OECD (2021). *Revenue Statistics in Asian Countries*.

GİB (2025). *Dijitalleşme ve Yapay Zekâ Destekli Vergi Denetimi Projesi Raporu*. Gelir İdaresi Başkanlığı.

TÜİK (2024). *Kayıt Dışı Ekonomi İstatistikleri*. Türkiye İstatistik Kurumu.

TCMB (2024). *Ödeme Sistemleri ve POS Kullanımı Raporu*. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası.

TÜRMOB (2024). *Sektörel Kâr Marjı Analizleri ve Muhasebe Standartları Raporu*.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB). *Sektör Meclisleri Yıllık Raporları*.

GİB (2025). *Vergi Teknolojileri Akademisi Eğitim Müfredatı*.

Hakan GÜREL
Gelir Uzmanı

4. VUK 153/A MADDESİ: TEMİNAT UYGULAMASI

Rahman DEMİREL

Gelir Uzmanı

rahman.demirel1@gmail.com

4.1. Giriş

Vergi Usul Kanunu 153/A maddesi, devletin en önemli gelirlerinden olan vergi gelirini bir nevi güvence altına almak ve riskleri en başından en aza indirmek amacıyla uygulamaya konmuştur. Uygulama bakımından VUK 153/A maddesinde vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlardan hareketle sahte belge düzenledikleri raporla tespit edilen ve ayrıca sahte belge düzenleme riskleri çok yüksek olan ortak ve yöneticiler hakkında bir daha sahte belge düzenlenmesinin önüne geçmek ve vergi gelirinde kayıp ve kaçağı önceden önlemek amaçlanmıştır.

Bu çalışmamızda VUK 153/A maddesinin uygulamasının nasıl yapıldığı ve uygulamaya genel ilişkin bilgiler ve değerlendirmelere değinmeye çalışacağız.

4.2. VUK 153/A Maddesinin Amacı

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunun 153/A maddesinde başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden;

- serbest meslek erbabının,
- şahıs işletmelerinde işletme sahibinin,
- adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin,
- şirketin kanuni temsilcisinin,
- şirketin yönetim kurulu üyelerinin,

- şirket sermayesinin asgari %10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari %10 ortağı olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüslerin,
- tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin,
- düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilenlerin, işe başlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için;

1- İşe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş,

2- 2025 yılı için 990.000-TL'den az ve 14 milyon TL'den fazla olmamak üzere düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u tutarında teminat verilmiş olması şartı getirilmiştir.

İlgili maddeyi daha akıcı bir şekilde açıklamaya çalışırsak mükellefin sadece sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilesi sonucu mükellefiyetin yine raporla re'sen terk edilenlerin ve bu mükelleflerin ilişkili olduğu kişilerin yeniden mükellefiyet tesis ettirebilmesinin bazı şartlara bağlandığı görülecektir.

Yukarıda yer alan cümlede kullanılan ilişkili kişi tabiri her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde yer alan ilişkili kişi tabirine yakın olsa da tam olarak aynı sayılmamaktadır. Burada yer alan tabir yukarıda da açıkladığımız üzere sahte belge düzenleyen mükellefin kanuni temsilcisi, yönetiminde bulunan veya en az %10 hissesine sahip kişiler anlatılmaktadır.

Vergi inceleme raporu sonucu sahte belge düzenleme nedeniyle mükellefiyeti re'sen terk edilen mükellefler ile yukarıda ilişkili kişi olarak belirttiğimiz mükelleflerin yeniden mükellefiyet tesis ettirmeleri sırasında kendi vergi borçlarının yanı sıra sahte belge düzenleyen mükellefin vergi borçlarını ödemeli ve sahte belge tutarının %10'u kadar (2025 yılı için 990.000-TL'den az 14 milyon TL'den fazla olamaz) teminat göstermeleri şarttır.

Bununla birlikte yine ilgili maddede mevcut faaliyetinin yanında sahte belge düzenleyen yani rapora istinaden re'sen terki gerektirmeyen mükellefler için de işe başlama bildiriminde bazı şartların yerine getirilmesi istenilmiştir.

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere kanun koyucunun amacı VUK 153/A maddesi ile sahte belge düzenleyen ve sahte belge düzenleme riski yüksek olan

mükelleflerin yeniden mükellefiyet tesisi sırasında belirli bir teminat vermesini ve belirli şartların yerine getirilmesini sağlayarak tekrar bir vergi kaybına neden olmadan vergi alacağını garanti altına almak olduğu anlaşılmaktadır.

4.3. VUK 153/A Maddesinin Uygulaması

VUK 153/A maddesine ilişkin 11/02/2017 tarihinde 478 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmış olup ilgili tebliğ 28/09/2024 tarihinde yayınlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 478) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 570) ile son güncel halini almıştır.

4.3.1. Mükellefiyet Kayıtları Re’sen Terkin Edilen Gerçek Kişiler İçin Teminat Uygulaması

İlgili madde uyarınca vergi inceleme raporuna istinaden mükellefiyet kaydı re’sen terk edilen mükellefin yeniden işe başlama bildiriminde bulunması halinde mükellefiyetinin açılabilmesi için tüm vergi borçlarını ödemesi ve ilgili maddede yer alan sınırlar çerçevesinde sahte belge düzenlediği tutarın %10’u kadar teminat vermesi şarttır. Bu kapsama serbest meslek erbapları, şahıs işletme sahipleri ve adi ortaklıkların gerçek kişi ortakları dahil edilmiştir.

4.3.2. Mükellefiyet Kayıtları Re’sen Terkin Edilen Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekkül İdarecileri İçin Teminat Uygulaması

478 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecilerinin de VUK 153/A hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir.

Buna göre ayrı bir tüzel kişiliği olmayan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin sahte belge düzenleme nedeniyle mükellefiyet kaydı vergi inceleme raporuna göre re’sen terkin edilmesi durumunda bunların idarecisi olan kişilerin yeniden işe başlama bildiriminde bulunması halinde kendinin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülün tüm vergi borçlarını ödemesi ve sınırlar dahilinde sahte belge tutarının %10’u kadar teminat göstermesi gerekmektedir. Aksi halde vergi dairesi mükellefiyet tesisini yerine getirmeyecektir.

Bununla birlikte burada dikkat edilmesi gereken konu idarecinin tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idaresinin yanı sıra aynı zamanda kendine ait bir mükellefiyetinin de olması durumudur. Bu durumda 153/A hükümleri mevcut mükellefiyet için uygulanmayacaktır. Örneğin, idareci mevcut mükellefiyetini başka vergi dairesine taşıdığı anda maddede sayılan tüm vergi borçlarını ödemesi ve teminat göstermesi gerekmemektedir. Ancak mevcut mükellefiyet herhangi bir

nedenden dolayı terk edilmesi durumunda idarecinin yeniden işe başlama bildiriminde bulunması halinde mükellefiyet tesisinin yapılabilmesi için teşekkülün ve kendinin tüm vergi borçlarını ödemesi ve gerekli teminatı vermesi gerekmektedir.

4.3.3. Mükellefiyet Kayıtları Re’sen Terkin Edilen Tüzel Kişiler ile Bunlarla İlişkili Sayılanlar İçin Teminat Uygulaması

478 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre mükellefiyet kaydı re’sen terkin edilenlerin tüzel kişi olması durumunda bu mükelleflerin;

- Kanuni temsilcilerinin
- Yönetim kurulu üyelerinin
- Kurumun asgari %10 hissesine sahip gerçek veya tüzel kişilerin ya da bu kişilerin %10 ve üzeri hisseye sahip olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüslerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde mükellefiyet açılmadan önce maddede yer alan şartları yerine getirilmesi istenilecektir.

Ancak yine tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri gibi mükellefiyetin terkin tarihi itibarıyla ilişkili kişilerin mevcut mükellefiyeti olması durumunda bu mükellefiyet (başka vergi dairesine nakil dahil) ilgili durumdan etkilenmeyecek ve teminat ve vergi borçlarının ödenmesi istenilmeyecektir. Ancak mükellefiyet herhangi bir nedenle terk olması ve yeniden işe başlama bildiriminde bulunulması halinde maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi işe başlama bildiri veren mükelleften talep edilecektir.

Örneğin:

Mükellefiyet kaydı re’sen terk edilen	Terk Tarihi	Ortak Bay (C)	Ortak Bay (D)	Ortak Bay (E)
(A) Ltd. Şti	24/06/2024	Ortaklık Payı %90	Ortaklık Payı %4	Ortaklık Payı %6 (Kanuni Temsilci)

Yeni Kurulacak	Ortak Bay (D)	Ortak Bay (E)
(B) A.Ş.	Ortaklık Payı %15	Ortaklık Payı %5

Yukarıda yer alan durum değerlendirildiğinde (B) A.Ş.'nin kurulabilmesi için herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Çünkü Bay (D)'nin (A) Ltd. Şti 'de yer alan ortaklık payı %4'tür. Bununla birlikte Bay (E) re'sen terk edilen mükellefin kanuni temsilcisi olmasına rağmen yeni kurulacak şirkette %5 ortaklık payına sahiptir.

Ayrıca eğer Bay (E)'nin yeni şirkete yönetim kurulu üyesi, kanuni temsilci veya asgari %10 payla ortak olması halinde maddede yer alan şartlar yerine getirilmeden mükellefiyet tesis edilmeyecektir. Aynı şart Bay (C) için de geçerlidir.

Bununla birlikte teminat uygulamasına ilişkin olarak mükellefin belirli bir tarihten sonra münhasıran sahte belge düzenlediğinin tespit olunması halinde belirtilen tarihten önceki dönemlere ilişkin ilişkili kişilerden madde hükümlerinin uygulanması istenilmez. Bu durum, genellikle vergi inceleme veya vergi tekniği raporlarında ".../.../... tarihinden itibaren mükellefin düzenlemiş olduğu tüm belgelerin sahte belge olarak değerlendirilmesi gerektiği" ibaresi gibi ibarelerle belirtilmektedir.

4.3.4. Münhasıran Sahte Belge Düzenleme Fiilinin İşlenmesinde Bilfiil Bulundukları Tespit Edilenler İçin Teminat Uygulaması

İdare, ileride doğabilecek vergi kayıp ve kaçacağını önlemek adına vergi inceleme raporuna istinaden sahte belge düzenleme nedeniyle mükellefiyet kaydı re'sen terk edilen mükellefe ilişkin olarak ilgili mükellefle herhangi bir hukuki bağlantısı olmayan ancak raporda belirtilmesi şartıyla sahte belge düzenleme fiilinin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilenlere ilişkin de maddede yer alan şartların yerine getirilmesini istemektedir.

Örneğin; sahte belge düzenleme fiiline bilfiil iştirak ettiği belirtilen bir kişinin işe başlama bildiriminde bulunması halinde sahte belge düzenleyen mükellefin ve kendinin varsa tüm vergi borçlarını ödemesi ve madde hükmünce teminat vermesi şarttır.

4.3.5. Mükellefiyet Tesis Ettirmeksizin Kayıt Dışı Faaliyette Bulunduğu Tespit Edilenlerin Durumu

Mükellefin işe başlama bildiriminde bulunması gerekirken işe başlama bildiriminde bulunmadan faaliyete geçmesi kayıt dışı faaliyet olarak nitelendirilmektedir. Kayıt dışı faaliyetin tespiti halinde idarece teminat istenilmeden derhal işe başlamaya ilişkin gerekli işlemler yerine getirilir.

Ancak mükellefiyet tesisinden sonra vergi dairesince mükellefe yazı yazılarak 60 gün içerisinde teminat verilmesi ve mükellefiyeti re'sen terk edilen mükellefin ve kendisinin varsa tüm borçlarını ödemesi yazılı olarak talep edilir.

Mükellefin yazının tebliğ tarihini izleyen 60 gün içerisinde teminat göstermemesi halinde VUK mükerrer 355. madde gereğince teminat tutarı kadar özel usulsüzlük cezası kesilir ve bu ceza için VUK'un 376. maddesinden yararlanılamaz. Ayrıca mükellefin mükellefiyet kaydı terkin edilir.

4.3.6. Gerçek ve Tüzel Kişiler ile Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerle Bağlantılı Olan Adi Ortaklıkların, Ticaret Şirketlerinin ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin İşe Başlama Bildiriminde Bulunması Halinde Teminat Uygulaması

VUK 153/A maddesinde sayılan kişilerin doğrudan mükellefiyet tesis ettirmeyip de başka bir mükellefin %10'dan fazla hissedarı, yönetim kurulu üyesi veya idarecisi olması durumunda da yine teminat hükümleri devreye girecektir.

Örneğin: Mükellefiyeti vergi inceleme raporuna göre re'sen terk ettirilen Bay (A)'nın yeni kurulacak olan

-Şirketin: %10 ortağı olması veya yönetiminde bulunması ya da kanuni temsilcisi olması durumunda madde hükmünde yer alan teminat ve borçları ödeme şartlarının yerine getirilmeden mükellefiyet tesis edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Daha karmaşık bir örnek verecek olursak:

Hakkında rapor düzenlenen mükellef bilgileri:

Mükellefiyet kaydı re'sen terk edilen	Terk Tarihi	Ortak Bay (B)	Ortak Bay (C)
(A) Ltd. Şti.	15/06/2024	%70	%30

1. Seviye mükellef bilgileri:

Mükellef (Faal)	İlgili kişi bilgisi	Ortaklık Payı
(D) A.Ş.	Ortak Bay (B)	%10

Tablolar incelendiğinde hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle rapor düzenlenip mükellefiyeti 15/06/2024 tarihi itibarıyla re'sen terk edilen (A) Ltd. Şti 'nin iki ortağı bulunmakta olup bunlardan ortak Bay (B) %70 Ortak Bay (C) ise %30'luk paya sahiptir.

Bununla birlikte %70 paya sahip olan Bay (B), re'sen terk tarihi itibarıyla halen faal olan (D) A.Ş.'de %10 ortaklık payına sahiptir.

Yeni kurulacak şirket bilgisi:

Yeni kurulacak şirket	Ortak (D) A.Ş.	Ortak XXX
(E) Ltd. Şti.	%10	%70

Bu örnekte (E) Ltd. Şti. hakkında mükellefiyet tesis edilebilmesi için varsa kendinin ve mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilen (A) Ltd. Şti 'nin tüm borçlarını ödemesi ve şirketin teminat vermesi gerekmektedir.

Görüldüğü üzere yeni kurulacak şirket 2. Seviye mükellef sayılmaktadır. Yani (E) Ltd. Şti 'nin re'sen terk edilen (A) Ltd. Şti. dışarıdan bakıldığında hiçbir bağlantısı yok gibi görünse de Bay (B) %10'un üzerinde olmak üzere hem (A) Ltd. Şti 'nin hem de yeni kurulacak (E) Ltd. Şti 'nin ortağı olan (D) A.Ş.'nin ortağı konumundadır.

Bununla birlikte (D) A.Ş. için de bazı işlemler yapılması gerekmektedir. Bu işlemler şöyle sıralandırılabilir:

- (A) Ltd. Şti 'nin bağlı bulunduğu vergi dairesi ilgili raporun kayıtlarına girmesi itibarıyla Bay (B)'nin ortalığının bulunduğu (D) A.Ş.'nin bağlı olduğu vergi dairesine yazı yazarak durumu bildirir.
- (D) A.Ş.'nin bağlı olduğu vergi dairesi ilgili yazının itilâna girmesine müteakiben (D) A.Ş.'ye bir yazı gönderir.

İlgili yazıda (D) A.Ş.'ye iki seçenek sunularak birini seçmesi talep edilir. Bu seçenekler:

- 1- Yazının tebellüğ tarihinden itibaren 60 gün içinde teminat verilmesi ve (A) Ltd. Şti 'nin tüm vergi borçlarını ödemesi,
- 2- Yine 60 gün içerisinde Bay (B)'nin statüsünü sonlandırmasıdır.

Bu iki seçenekten birinin verilen süre sonunda yerine getirilmemesi durumunda ise (A) Ltd. Şti 'nin teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm borçları (D) A.Ş. ile müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir. Bununla birlikte teminat verilmezse VUK mükerrer 355 inci maddesine istinaden teminat tutarı kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu özel usulsüzlük cezası için VUK'un 376. maddesinden yararlanılamaz.

Bu örnekte (D) A.Ş. için yer alan hususlar devrolma ve devralmalarda da geçerli olacaktır.

4.4. Mevcut Faaliyet Yanında Sahte Belge Düzenlenmesi Halinde Teminat Uygulaması

Yukarıda yer alan açıklamalarda münhasıran sahte belge düzenleyen, sadece bunun için mükellefiyet tesis ettirerek rapor sonucu mükellefiyet kaydı re'sen terk edilen mükelleflere ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Bu başlık altında ise cevaplayacağımız soru mükellefin mevcut faaliyetinin yanında sahte belge de düzenlemesi halinde ne olacaktır. Bu durum VUK 153/A maddesinin dördüncü fıkrası ve 478 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 5. bölümünde açıklanmıştır.

Mükellefin mevcut faaliyetinin yanında sahte belge düzenlemesi durumunda VUK 153/A hükümlerinin uygulanabilmesi için iki temel şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar:

- 1- Sahte belge düzenleme fiilinin işlendiğinin, mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporla tespit edilmiş olması,
- 2- Tarh edilen vergi ile kesilen cezaların kesinleşmiş olması

Bu iki şartın gerçekleşmesi halinde tarh edilen vergi ve cezaların kesinleşmesinden hemen sonra mükellefe bir yazı yazılarak 60 günlük süre içerisinde madde hükmünde geçen teminat tutarı kadar teminat istenir. Teminat yerine getirilmezse VUK mükerrer 355. madde gereğince teminat tutarı kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu özel usulsüzlük cezası için VUK'un 376. maddesinden yararlanılamaz.

Bununla birlikte tarh edilen vergi ve cezalar kesinleşmeden mükellefin faaliyetini sonlandırması durumunda teminat istenmez. Ancak bu mükellefin yeniden işe başlama bildiriminde bulunması halinde de teminat istenileceği unutulmamalıdır.

4.5. Gelir Uzmanlarına VUK 153/A Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kısa Notlar

- 1- İlk olarak raporda VUK 153/A maddesinden bahsedilip edilmediği kontrol edilmelidir.
- 2- İnceleme elemanı tarafından rapor ekine “VUK 153/A Maddesi Kapsamında Takip Edileceklere İlişkin Bilgi Formu”nun eklenip eklenmediği kontrol edilmelidir.
- 3- Vergi güvenliği açısından hangi mükelleflerin VUK 153/A hükümlerine göre işlem tesis edileceği önem arz ettiğinden VUK 153/A Maddesi Kapsamında Takip Edileceklere İlişkin Bilgi Formunda yer alan bilgilerin doğruluğu kontrol edilmelidir. Burada bir hatanın olması durumunda yazı ile inceleme elemana bilgi verilmeli, gerektiğinde düzeltilmelidir.
- 4- Mükellefin rapora istinaden re’sen terk edilip edilmediği kontrol edilmelidir.
- 5- 1. Seviye ve 2. Seviye ortaklık durumları ve faaliyet bilgileri kontrol edilmelidir.
- 6- Mevcut girişler yapılmalıdır.
- 7- Mevcut faaliyetinin yanında sahte belge düzenleyenlere ilişkin olarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaların kesinleşip kesinleşmediği süre bakımından titizlikle takip edilmeli dava konusu yapılmışsa gerekirse aralıklarla ilgili servisten bilgi alınmalıdır.
- 8- Sisteme girilecek bilgiler ile mükellefe yazılacak yazılar vergi güvenliği açısından önem arz ettiğinden işlemler ivedilikle yerine getirilmeli ve yazılarda belirtilen süreler titizlikle takip edilmelidir.

4.6. Değerlendirme ve Sonuç

Görüleceği üzere VUK 153/A maddesi ileride doğacak vergi kayıp kaçığını önleme amaçlı olarak riskli mükelleflerin mükellefiyet tesisinde teminat istenerek olası vergi kaçığının önüne geçmeyi amaçlayan bir vergi güvenlik müessesesi olarak değerlendirilebilir. Bu kapsamda ilgili raporların vergi dairesine intikal ettiğinde gerekli işlemlerin gelir uzmanları tarafından ivedilikle yerine getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca belirtilen sürelerin titizlikle takibi ve süre sonunda işlemlerin hızlı bir şekilde yapılması uygulamanın işlerliği için oldukça önemlidir.

Bununla birlikte işlerin ivedi şekilde yapılabilmesi için VUK 153/A Maddesi Kapsamında Takip Edileceklere İlişkin Bilgi Formunun inceleme elemanları tarafından doğru şekilde gönderilmesi de önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Vergi Usul Kanunu

478 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Rahman DEMİREL
Gelir Uzmanı

5. TÜRK İSLAM COĞRAFYASINDA SERVET VE GELİR VERGİSİNİN TARİHSEL REFERANSLARI VE SERÜVENİ

Duygu ÜLKÜ
Gelir Uzmanı

duygu.ulku@gelirler.gov.tr

Bölüm 1: Hz. Peygamber ve Dört Halife Döneminde Servet Vergisi Uygulamaları

İslam'ın Medine dönemiyle birlikte toplumsal yapı, yalnızca ahlaki ilkelerle değil; ekonomik ve sosyal mekanizmalarla da düzenlenmeye başlamıştır. Bu sürecin merkezinde yer alan unsurlardan biri de servetin dolaşıma sokulmasıydı. Kur'an'da geçen “Sana neyi infak edeceklerini soruyorlar. De ki: ‘İhtiyaçtan fazlasını.’” (Bakara, 2/219) ayeti, hem bireysel tasarruf sınırına hem de toplumsal sorumluluğa dair temel bir çerçeve sunar. Bu ayetin işaret ettiği gibi, bireyin sadece kendi tüketimini değil; fazlasını toplumsal üretime, ihtiyaç sahiplerine veya kolektif refahı artıracak sistemlere yönlendirmesi öngörülmektedir.

Zekâtın Kurumsallaşması ve Servet Üzerindeki Etkisi

Hz. Peygamber döneminde zekât, yalnızca bireysel bir sadaka eylemi değil; aynı zamanda devlet tarafından toplanan ve dağıtımı planlanan organize bir sistem hâlini almıştır. Zekât malları arasında altın, gümüş (nakit), ticaret malları, büyükbaş/küçükbaş hayvanlar ve tarımsal ürünler gibi doğrudan servet göstergeleri yer almaktaydı. Bu kapsamda, bireyler yalnızca gelirlerinden değil, aynı zamanda servetlerinin toplamından da sorumlu tutulmuşlardır.

Kur'an'da bu sistem şu ayetlerle temellendirilir:

“Onların mallarından sadaka al ki, onunla onları arındırıp temizleyesin...” (Tevbe, 9/103)

Bu ayet, sadakanın (zekâtın) malı arındırıcı özelliğine vurgu yaparken, servetin dolaşımdaki rolünü de vurgular. Yani mal, yalnızca sahibinin hakkı değildir; içindeki “topluma ait payın” da çıkarılması gerekir. Bu anlayışa göre, servetin biriktirilmesi değil, toplumsal döngüye katılması esastır.

Hz. Ömer Dönemi: Mekanizmanın Güçlendirilmesi

Dört Halife döneminde özellikle Hz. Ömer döneminde bu sistem daha da kurumsallaşmış; zekât toplayıcıları (âmil), vergi muhasebesi, dağıtım memurları gibi birimler oluşturulmuştur. Kaynaklar, bu dönemde öyle etkin bir zekât mekanizması kurulduğunu belirtir ki, bazı bölgelerde zekât dağıtılacak yoksul dahi bulunamamıştır. (Taberî, Târîhu’r-Rusul ve’l-Mulûk)

Hz. Ömer’in yönetiminde, ganimet gelirleri ve ticaret yollarının gelişimi ile büyük servetlerin oluşmasının önüne geçmek amacıyla, bireylerin gelirleri izlenmiş; aşırı birikim sahiplerine karşı toplumsal hassasiyet gösterilmiştir.

Sadaka ve Fidyeye Sistemleriyle Servet Akışı

Zekât dışında, fidye, kefaret, fıtır sadakası ve adak gibi çeşitli dini yükümlülükler de servetin bireyden topluma akmasını sağlamak için birer mekanizma oluşturmuştur. Bir hatanın telafisi için köle azadı, oruç tutulamayan günler için fidye verilmesi veya bir yemin kefareti olarak sadaka verilmesi gibi uygulamalar; ekonomik kaynakların, yalnızca ibadetle değil aynı zamanda sosyal sorumluluklarla bütünleştirilmesini sağlamıştır.

Bu uygulamaların ortak özelliği, servetin toplumsal faydaya yönelmesi ve bireysel mülkiyetin mutlak görülmemesidir. Bu anlayışın, Medine toplumunda yalnızca yoksulluğun azaltılması değil; aynı zamanda bireylerin üretim sürecine dahil edilmesini de sağladığı gözlemlenmektedir.

Bölüm 2: Emevî ve Abbasîler Döneminde Servet Politikasındaki Dönüşüm

Hz. Peygamber ve Dört Halife döneminde servet, doğrudan dolaşıma sokulması gereken bir kaynak olarak görülmüş; bireyin topluma karşı ekonomik sorumluluğu ahlaki ve hukuki bir çerçevede düzenlenmişti. Ancak bu anlayış, Emevî ve Abbasî dönemlerinde zamanla biçimsel olarak devam etse de işlevsel olarak ciddi dönüşümler geçirmiştir.

Emevîler: Merkezi Büyüme ve Servetin Yukarıya Akışı

661 yılında Hz. Ali'nin şehadetiyle son bulan Dört Halife dönemi sonrası iktidara gelen Emevîler, siyasal istikrarı sağlamak ve yeni fetihlerle genişleyen coğrafyada yönetimi merkezileştirmek adına güçlü bir bürokratik yapı kurdular. Bu yapının temel ihtiyaçlarından biri de mali kaynakların sürekliliği idi.

Zekât, haraç ve cizye gibi vergiler yürürlükte kalsa da servet dağılımındaki hassasiyet yerini merkezi hazinenin güçlendirilmesine bıraktı. Zekât, giderek gönüllü hale geldi; bireylerin verip vermemesi daha az sorgulanır oldu. Devlet, özellikle haraç (toprak vergisi) ve cizye (gayrimüslimlerden alınan vergi) üzerinden gelir sağlamaya yöneldi.

Bu değişim sonucunda, ilk dönemlerde toplumun en alt katmanlarına kadar ulaşan sosyal destek sistemi zayıflamaya başladı. Toplumun refah seviyesinin artırılması amacıyla kullanılan vergi geliri, zamanla devletin merkezi yapılarının ve büyük kampanyaların finansmanına kaydırıldı.

Abbasîler: Ticaretin Gelişimi ve Vergi Sisteminin Rasyonelleşmesi

Abbasîler döneminde (750–1258), özellikle Bağdat'ın başkent yapılması ve İpek Yolu ile Baharat Yolu üzerindeki ticaretin yoğunlaşması, yeni bir ekonomik yapı doğurdu. Servet artık yalnızca toprak değil; ticaret, zanaat ve uluslararası mal dolaşımıyla ölçülür hale geldi.

Zekât müessesesi bu dönemde hukuki açıdan varlığını korusa da toplumsal işlevi büyük ölçüde zayıfladı. Zekât oranlarının bölgesel farklılıklar gösterdiği, bazı bölgelerde %2,5 seviyesinde uygulandığı, ancak bazı kaynaklarda özellikle büyük servet sahiplerinden %10–20 arasında zekât alındığı da kaydedilmiştir. Ancak bu oranlar, ilk yüzyıldaki %40'lara kadar çıkan servet dönüşüm mekanizmalarına göre oldukça düşüktü.

Kaynaklardan Örnekler

Abbasîlerin ileri dönemlerinde, özellikle Vezir Yahya el-Bermekî'nin mali politikalarında zekâtın kurumsal çerçeveden uzaklaştığına ve daha çok bireysel ahlaka dayalı hale geldiğine dair çeşitli kaynaklar bulunur. Bu da devletin sosyal yardımlardan çok vergi gelirlerini üst yapı harcamalarına ve bürokratik yapının sürdürülmesine tahsis ettiğini göstermektedir.

Özellikle Abbasî döneminde vakıfların gelişimiyle birlikte, halkın kendi eliyle kurduğu sosyal dayanışma sistemleri önem kazanmış; ancak bu sistemlerin de zamanla mülk biriktirme aracı hâline dönüşmeye başladığı görülmüştür.

Dönüşümün Sosyal Yansımaları

Bu süreçte servet vergisinin sosyal adalet üzerindeki etkisi giderek azaldı. Kaynaklar, Abbasîlerin son döneminde zenginlik uçurumunun derinleştiğini ve servetin aristokrat ailelerin elinde toplandığını aktarır. Bunun sonucunda hem toplumsal huzursuzluklar artmış hem de İslam'ın ilk dönemlerindeki paylaşımcı ekonomi anlayışından uzaklaşmıştır.

Zekâtın kamusal bir sorumluluk olmaktan çıkıp bireysel bir “fazilet” uygulamasına dönüşmesi, kamu hizmetlerinin finansmanında önemli boşluklar oluşturmuş; bu boşluklar da yeni vergi türlerinin (gümrük vergileri, ticaret rüsumları vb.) türetilmesiyle doldurulmaya başlanmıştır.

Bölüm 3: Osmanlı Döneminde Ahilik Teşkilatı ve Servetin Dolaşımı

Osmanlı Devleti'nin erken dönemlerinden itibaren toplum yapısının ekonomik, ahlaki ve mesleki temellerini şekillendiren Ahilik teşkilatı; yalnızca bir esnaf örgütlenmesi değil, aynı zamanda servetin adil dağılımını gözeten bir ahlaki ve ekonomik denge mekanizmasıydı. Bu sistemin merkezinde, zenginliğin bireyde toplanmasını değil, toplumun tamamına yayılmasını sağlayacak sosyal organizasyonlar yer alıyordu.

Ahilikte Servet Anlayışı

Ahilik anlayışına göre mal, kişinin özel mülkiyeti değil; “emanet” kabul edilmekteydi. Ahi Evran'a atfedilen “Kanaatkâr olan aziz olur, hırslı olan rezil olur” sözü, yalnızca bireysel ahlakı değil, aynı zamanda malın toplum yararına nasıl kullanılacağına dair bir perspektifi yansıtır. Bu doğrultuda, Ahiler hem üretim yapar hem de gelirlerinin belirli bir oranını toplum yararına harcamakla yükümlüydüler.

Ahi fütüvvetnamelerinde ve lonca kayıtlarında, bir esnafın yalnızca “zekât” vermesi yetmezdi. Aynı zamanda, meslek kazandıracak gençlerin eğitimi, sermayesi olmayan kişilere sermaye aktarımı ve esnaf sandıklarına düzenli katkı sağlanması da beklenirdi.

Servetin Tabana Yayılması: Sandıklar ve Dolaşım

Ahilik teşkilatında yer alan her esnaf, kazancının belirli bir oranını “esnaf sandığı”na yatırır. Bu sandıklar, hem üyeler arasında dayanışmayı sağlamak için kullanılır, hem de sermayesi olmayanlara üretim yapabilmeleri için kredi veya malzeme desteği verilirdi.

Ahilik sisteminde, toplam gelir üzerinden alınan bu katkıların oranı kaynaklara göre %10 ile %40 arasında değişebilmekteydi. Zenginleşmiş bir Ahi, yalnızca zekât vermekle yetinmeyip, en az üç gence sermaye sağlamak, onları zanaat sahibi yapmak ve kendi ayakları üzerinde durana kadar desteklemek zorundaydı. Bu, servetin sadece infakla değil; süreçli ve üretken bir şekilde aktarımı anlamına geliyordu.

Osmanlı Devleti ve Ahilik İlişkisi

Osmanlı yönetimi, uzun süre Ahilik teşkilatını özerk ve kendi içinde yeterli bir yapı olarak tanımıştır. Nitekim, Ahilik teşkilatları vergi mükellefi olarak görülmemiş; devlet, Ahilik içinde dönen ekonomik faaliyetin doğrudan içine karışmamıştır. Bu, devletin zenginliği tabana yayma görevini büyük oranda Ahiliğe devrettiğini gösterir.

Fatih Sultan Mehmet dönemine kadar birçok şehirde, yerel yönetimler ile Ahilik teşkilatları arasında yazılı olmayan ama etkin bir iş bölümü vardı. Ahiler, sadece ekonomik değil; aynı zamanda toplumsal denetim ve sosyal yardım görevlerini de üstlenmişlerdi.

Kalite ve Üretim Standartları

Ahilik, yalnızca paylaşımı değil; kaliteli üretimi, dürüst ticareti ve rekabeti engelleyen spekülasyonu da denetlemiştir. Ürün kalitesine uymayan ya da fiyatlarla oynayan esnafa yaptırım uygulanır; bu da hem tüketiciyi korur hem de ekonomik adaleti sağlamaya katkı sunardı.

Bugünkü anlamda bir “standardizasyon” ve “etik üretim” anlayışı, Ahilikte çok daha erken bir dönemde uygulamaya geçirilmişti. Yani Ahilik yalnızca serveti dolaşıma sokmuyor, aynı zamanda o servetin üretim yoluyla sürdürülebilir biçimde büyümesini de garanti altına alıyordu.

Bölüm 4: Kur'an'da Servet, İhtiyaç, İnfak ve İsraf Anlayışı

Kur'an-ı Kerîm, servet birikimi, infak ve sosyal adalet konularına doğrudan temas eden birçok ayet içerir. Bu ayetlerdeki temel vurgu, servetin sadece bireysel zenginlik aracı değil; toplumsal dengeyi sağlayan bir emanet olduğudur. Aynı zamanda, biriktirilip toplumdan tecrit edilen malın israfa dönüşeceği uyarısı yapılır. Bu yönüyle Kur'an, servet üzerindeki tasarrufu bireyin vicdanına değil, toplumsal sorumluluk ilkelerine bağlamıştır.

İnfak: Paylaşımın İlahi Boyutu

Kur'an'da "infak" kavramı, yalnızca zekâtı değil; bireyin sahip olduğu her şeyden, ihtiyaç fazlasını Allah yolunda harcamasını ifade eder. Bakara 219. ayette, sahabenin "Neyi infak edelim?" sorusuna cevap olarak şöyle denir:

"Sana neyi infak edeceklerini soruyorlar. De ki: İhtiyaçtan fazlasını."
(el-Bakara, 2/219)

Bu ayet, infakın sınırını belirlerken, bir standarda bağlamaz, yani "ihtiyaç" kavramını bireyin yaşam koşullarına ve toplumsal bağlamına bırakır. Kur'an'ın bu noktada susması, yani ihtiyaç tanımını sınırlamaması, konunun evrensel ve zamana göre değişebilir bir tarafı olduğunu gösterir. Ancak buna karşılık, ihtiyaç fazlasının biriktirilmesi durumunda israfa dönüşeceği vurgulanır.

İsraf: Dolaşıma Sokulmayan Servetin Ahlaki Niteliği

Kur'an'da israf yalnızca lüks tüketim değil; aynı zamanda servetin dolaşıma sokulmayarak atıl bırakılması anlamında da ele alınır. Enfal Suresi'nde, servetin yalnızca belli ellerde dolaşması eleştirilir:

Haşr 59/7 ayeti, servetin sadece zenginler arasında dolaşmasına karşı çıkar.
(el-Haşr, 59/7)

Bu ifade, malın sınırlı bir çevrede birikmesini toplumsal bir sorun olarak tanımlar. Aynı anlayış, Tevbe 34-35. ayetlerde daha da açık bir şekilde ortaya konur:

Tevbe 9/34-35 ayetleri, birikmiş servetin toplum yararına harcanmamasını eleştirir.
(et-Tevbe, 9/34)

Burada, birikmiş servetin bireysel mülkiyet olarak tutulması değil; toplum yararına harcanmaması temel sorundur. Bu bağlamda israf, sadece lüks değil; sosyal dolaşımı kesintiye uğratan her tür servet kullanım dışı bırakımıdır.

İhtiyaç Tanımı ve Toplumsal Etki

Kur'an'ın ihtiyaç kavramını açıkça tanımlamaması, klasik fakihleri, müfessirleri ve modern sosyologları bu konuda geniş açıklamalar yapmaya yöneltmiştir. Çağdaş iktisatçılar ve sosyal teorisyenler arasında, asgari ihtiyaç, medeni ihtiyaç, beşerî ihtiyaç gibi kavramsal ayrımlar yapılmış; bireyin toplum içindeki fonksiyonu ve onuruyla uyumlu yaşam sürmesi bir “temel ihtiyaç” olarak kabul edilmiştir (Bkz: Amartya Sen, Martha Nussbaum'un Kapasite Yaklaşımı).

Bu bağlamda Kur'an, mutlak bir “asgari yaşam standardı” değil; sürekli toplumsal üretim ve paylaşım ilişkisini gözetten bir dağıtım etiği sunar. İhtiyaç fazlası biriktirme, yalnızca ekonomik israf değil; sosyolojik olarak üretim zincirinin kırılması anlamına da gelir. Çünkü bir kişinin harcamadığı her gelir, aslında başka bir kişinin üretimini satın almamış olur.

Dayanışma ve Paylaşım Üzerinden Servetin Dolaşımı

Kur'an, sadece teorik olarak infak çağrısı yapmaz; aynı zamanda infakın öncelikli alanlarını da belirler: yoksullar, borçlular, yolda kalmışlar, işsiz kalanlar, köleler (özgürlüklerini satın almak isteyenler) gibi gruplar, servet dağılımının doğal alıcıları olarak tanımlanır. (Bkz: Tevbe 9/60)

Bu da servet paylaşımının yalnızca yardım değil, toplumsal fonksiyon kazandırma (örneğin kölenin azat edilmesiyle emek gücünün özgürleşmesi gibi) amacı taşıdığını gösterir. Servetin tüketimi, aslında bir başka insanın üretiminin sürdürülebilmesi anlamına gelir. Bu zincirin kopması, Kur'an'a göre hem ekonomik hem de ahlaki bir sapma olarak değerlendirilir.

Bölüm 5: Anadolu Arifleri, Tasavvuf Geleneği ve Servet Ahlaki

Servetin Anlamı: Dünya Malı ile Sorumluluk Arasındaki İnce Çizgi

Anadolu'da İslam düşüncesinin en önemli kaynaklarından biri olan tasavvuf geleneği, servetle ilişkide zühd (dünyaya karşı mesafeli duruş), infak (paylaşım), ve kanaat (yetinme) ilkeleriyle güçlü bir ahlaki zemin oluşturmuştur. Bu gelenek, serveti yok saymaz; ancak onu kişisel yücelme aracı değil, toplumsal sorumluluk alanı olarak yorumlar.

Tasavvuf düşüncesinde “malın kulu olmak” eleştirilirken, “malı halk için kullanmak” bir erdem olarak yüceltilir. Bu bakış açısı, Anadolu'da sadece bireysel yaşama değil; sosyal yapıya da yön vermiştir.

Hacı Bektaş Veli: “Elin açık, sofran açık, kapın açık olsun”

Hacı Bektaş Veli’nin “eline, beline, diline sahip ol” ilkesiyle başlayan öğretisi, aynı zamanda servetin paylaşımı ve toplumsal sorumluluğun vurgulanması anlamına gelir. Hacı Bektaş, özellikle “eline açık ol” düsturuyula infakı teşvik eder; bunun kişisel bir erdem değil, toplumsal bir zorunluluk olduğuna işaret eder.

Bektaşî geleneğinde servet, ihtiyaç dışı biriktirildiğinde “kul hakkına tecavüz” olarak görülür. Yani toplumda başkalarının yoksulluğu sürerken, bir kişinin israf içinde yaşaması, sadece bireysel bir tercih değil; ahlaki bir sorumluluk ihlali sayılır.

Mevlânâ: “Sen ne yiyorsan, çalışanın da onu yesin, onu giysin”

Mevlana’nın “Sen ne yiyorsan, çalışanın da onu yesin, onu giysin” öğüdü, servetin toplumsal dolaşımını kişisel davranış üzerinden tanımlar. Bu ifade, sadece paylaşımı değil; aynı zamanda sınıfsal mesafeyi azaltan bir ahlakın temelini kurar.

Bu bağlamda, Mevlânâ’nın ahlaki bir sosyal adalet ilkesine dönüşür. Herkesin temel ihtiyaçlara aynı ölçüde erişmesi, servetin tabana yayılmasıyla mümkün görülür. O dönemde “hizmetçiler”, “çıraklar” veya “çalışanlar” olarak adlandırılan bireylerin refahı, mal sahibinin sadece zekâtla değil; günlük hayat pratikleriyle de paylaşımı sayesinde sağlanır.

Yunus Emre: “Mal sahibi, mülk sahibi; hani bunun ilk sahibi?”

Yunus Emre, servetin mutlak sahipliğini sorgular: “Mal sahibi, mülk sahibi; hani bunun ilk sahibi?” Bu ifade, malın geçici olduğuna ve insana sadece emanet verildiğine dair tasavvufi perspektifi yansıtır. Yunus’a göre zenginlik, ancak “paylaştığın ölçüde zenginliktir”.

Bu anlayışta, biriktirme amacıyla tutulan servet övgü değil, sorgulama konusudur. Yunus Emre’nin dilinde infak, yalnızca dini bir sorumluluk değil; aynı zamanda toplumsal huzurun ve “birlik” duygusunun tesis aracıdır.

Hacı Bayram-ı Veli: “İnsan kâinatın özüdür”

Hacı Bayram-ı Veli’nin insanı “kâinatın özü” olarak tanımlaması, aynı zamanda servetin insan merkezli yönetilmesi gerektiğine işaret eder. O’na göre toplumsal yapının merkezinde insan vardır; dolayısıyla ekonomi, üretim, zenginlik gibi kavramlar, insan onurunu ve dayanışmasını esas almalıdır.

Bayramîlik geleneğinde, cemiyetin refahı bireysel refahtan önce gelir. Hacı Bayram, “İçindeki aç yatıyorsa sen tok gezemezsin” anlayışına yakın bir zemin kurar. Bu da servetin sadece paylaşılması değil, toplumun tamamını güçlendirecek şekilde dağıtılması anlamına gelir.

Ariflerin Ortak Tavrı: Balık Vermek Değil, Balık Tutmayı Öğretmek

Tasavvuf geleneğinde infak anlayışı, yalnızca “balık vermek” değil, aynı zamanda “balık tutmayı öğretmek” şeklinde tanımlanır. Sadaka ve zekât gibi doğrudan yardımların yanında; insana meslek kazandırmak, üretim araçlarına erişimini sağlamak ve onu topluma katmak temel hedeftir. Bu yaklaşım, Ahilik’le birleştiğinde güçlü bir ekonomik-sosyal dönüşüm yaratmıştır.

Örneğin Ahilik sandıkları, yalnızca yoksula para vermek için değil; ona sermaye, alet ve eğitim sağlamak için kullanılırdı. Servet, böylece sadece dolaşıma girmekle kalmaz üretime dönüşerek katma değer sağlar.

Nitekim Anadolu Arifan Kültürünün temel referansı olan Kur’an’da israf sadece harcamaların fazlası değil; toplumla paylaşılmayan birikimlerin de israf olarak nitelenmesine zemin hazırlar. İsrâf, üretimi değil; birikimi amaçlayan, toplumsal dolaşımdan çıkmış servetin adıdır.

Kur’an şöyle der:

“Şüphesiz ki Allah, israf edenleri sevmez.” (A’râf, 7/31)

Bu bağlamda servetin bir kenarda tutulması, üretime dönmemesi ve topluma katkı sunmaması, yalnızca iktisadi değil; ahlaki bir sorun olarak da görülmektedir.

Tüketim – Üretim Döngüsünde Kolektif Refah

Kur’an’ın ekonomik yaklaşımı, bireysel tüketimin aynı zamanda başka birinin üretimine katkı olduğunu zımnen kabul eder. Yani, harcanan her mal, bir başkasının emeğini değerlendiren bir fırsata dönüşür. Bu bağlamda servet, yalnızca bir değer birikimi değil; dolaşıma girerek refah üreten bir araçtır.

Kur’an’ın şu ayeti, bu dengeyi işaret eder:

“Bir toplum kendinde olanı değiştirmedikçe, Allah da onlarda olanı değiştirmez.” (Ra’d, 13/11)

Buradaki vurgu, dönüşümün bireyden topluma, toplumdan yapısal düzeylere taşındığını gösterir.

Bölüm 6: Servetin Dolaşımı, İsrafın Önlenmesi ve Toplumsal Adalet

Ahilik Modeli: Toplumsal Adaletin Üretim Üzerinden İnşası

Ahilik sistemi, bu Kur'ânî ve tasavvufî ilkeleri sosyal ve ekonomik yapıya entegre ederek uygulamaya geçirmiştir. Ahi teşkilatlarında, esnaf sadece kâr eden değil; kazancının büyük bir bölümünü esnaf sandıkları aracılığıyla başkalarına meslek kazandırmak için harcayan bir yapının parçasıdır.

Bu sandıklar yalnızca doğrudan yardımları değil; alet, dükkan, hammadde desteği ve zanaat eğitimi gibi alanları kapsar. Böylece servet, üretime dönüşür; toplumda “bağımlı yoksullar” değil, “üreten bireyler” oluşur.

Üretime Katılım Yoluyla Dikey Adalet

Servetin tabana yayılması sadece infakla değil; bireylerin üretim araçlarına ulaşabilmesiyle sağlanır. Ahilikte bu yüzden “balık vermek” yerine “balık tutmayı öğretmek” esastır. Servet yalnızca geçici bir refah aracı değil, toplumsal refah üreticisi olarak değerlendirilir.

Yani bir esnaf yalnızca kendi kârını düşünmez; onun varlığı, birkaç çırak için eğitim, birkaç ailenin geçimi ve birkaç dükkânın daha açılması anlamına gelir. Bu yaklaşım, klasik kapitalist sistemdeki sermaye birikiminin tersine, servetin yatay ve dikey olarak toplumun geneline yayılması hedeflenmiştir.

Bölüm 7: Günümüzde Servet Vergileri – Sosyal Adalet, Sürdürülebilirlik ve Politik Gündem

Güncel Tartışmalar: Servet Vergisinin Yeniden Gündeme Gelmesi

21. yüzyılın başından itibaren servet vergileri hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde yeniden önemli bir tartışma konusu hâline gelmiştir. Artan gelir eşitsizlikleri, orta sınıfın daralması ve kriz dönemlerinde kamu maliyesinin zorlanması, servet vergilerinin yeniden adalet ve sürdürülebilirlik perspektifiyle değerlendirilmesine yol açmıştır.

Ekonomistler Thomas Piketty, Joseph Stiglitz, Mariana Mazzucato gibi isimler, üretime dönmeyen ve yalnızca sermaye kazancı sağlayan servet birikimlerinin, ekonomik verimsizliğe ve sosyal adaletsizliğe yol açtığını ifade etmektedir.

Sosyal Devlet ve Adil Vergilendirme İlkesi

Modern anayasal demokrasilerde “sosyal devlet” ilkesi, sadece bireyin haklarını değil; devletin gelirleri adil biçimde toplama ve yeniden dağıtma sorumluluğunu da içermektedir. Bu kapsamda servet vergileri, bireylerin sahip oldukları pasif kazançlara (miras, gayrimenkul, sermaye getirisi vs.) oranla daha adil vergi sistemleri kurmanın bir aracı olarak görülür.

Servet vergileri, doğrudan gelir değil; varlık üzerinden alınan vergi türleri olduklarından, genellikle lüks tüketim, atıl gayrimenkul birikimi ya da finansal araçlara yönelmiş büyük sermayeleri hedef alır.

Sürdürülebilir Kalkınma ve Servet Dağılımı

Birleşmiş Milletler’in 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri arasında “eşitsizliklerin azaltılması” ve “sürdürülebilir ekonomik büyüme” yer alırken, bu hedeflerin ancak toplumsal refahın yatay olarak yayılmasıyla mümkün olacağı vurgulanmaktadır.

Servet vergileri bu bağlamda, bir yandan kamu gelirlerinin artırılması, diğer yandan üretken olmayan sermayenin ekonomiye tekrar kazandırılması için kritik araçlar olarak ele alınmaktadır.

Toplumsal Psikoloji ve Güven Duygusu

Servet vergilerinin başarısı yalnızca ekonomik değil; toplumsal güven, kurumsal şeffaflık ve eşitlik algısı ile doğrudan bağlantılıdır. Vergi sisteminin adil olduğu duygusu, bireylerin devlete ve topluma olan bağlılıklarını güçlendirirken; aksine, vergi yükünün yalnızca emeğe dayalı gelirleri etkilediği izlenimi, sistemin meşruiyetini zedeleyebilir.

Bu nedenle, servet vergilerinin uygulanabilirliği, yalnızca yasal düzenlemelerle değil; ahlaki, sosyal ve kültürel meşruiyetle de desteklenmelidir.

Geleceğe Dair Perspektif

Modern toplumlarda gelir dağılımı ve zenginliğin yeniden tanımlanması gerektiğine dair görüşler artmaktadır. Servetin sadece sahip olmakla değil, topluma dönme kapasitesiyle anlam kazandığı bir sistem hem ekonomik hem sosyal istikrarın temel taşlarından biridir.

Bölüm 8: Sonuç – Servetin Üretime ve Topluma Dönüşümü Üzerine Bir Değerlendirme

Tarih boyunca servetin üretimle ilişkisi ve toplumsal dolaşıma katılımı, sadece ekonomik değil aynı zamanda ahlaki ve sosyolojik bir mesele olarak ele alınmıştır. İslam'ın ilk dönemlerinden itibaren geliştirilen infak ve zekât sistemleri, bireylerin elindeki fazla servetin toplumun ortak faydasına sunulmasını teşvik etmiş, üretim ilişkilerinin ahlaki temeller üzerine oturtulmasına öncülük etmiştir.

Ahilik teşkilatı gibi tarihsel örnekler, servetin yalnızca yardım şeklinde değil, aynı zamanda üretim becerilerinin yaygınlaştırılması ve mesleki örgütlenmelerin güçlendirilmesi yoluyla da tabana yayılabileceğini ortaya koymuştur. Burada dikkat çeken husus, sermayenin belirli ellerde toplanmasından ziyade, zanaatkârlığın desteklenmesi yoluyla yatay bir refah ağı kurulmasıdır.

Sanayi Devrimi sonrası dönemde ise, servetin dolaşımı farklı bir yapıya bürünmüş; devlet destekli kalkınma planları ve teşviklerin etkisiyle servet birikimi çoğunlukla finansal kurumlar eliyle değerlendirilmiştir. Bu gelişme, servetin üretime dönmesini sağlayan bir sistem kurmak yerine, zaman zaman borç verme ve sermaye birikimini teşvik eden yapılar yaratmıştır. Böylece, finansal kurumlar aracılığıyla yürütülen sermaye dağılımı, Ahilik benzeri ahlaki ve toplumsal hedeflerden uzaklaşmış; dikey büyüme modeliyle, sınırlı sayıda aktörün ekonomik etkisini artıran bir yapıya evrilmiştir.

Sonuç olarak, servet vergileri tarihsel süreçte farklı dönemlerde farklı işlevler üstlenmiş; erken dönem İslam toplumlarında ve Ahilik gibi yapılar içinde toplumun üretim gücünü desteklemişken, günümüzde bu vergilerin ağırlığı azalmış ve yerini dolaylı vergilere bırakmıştır.

Bu değişimin sebepleri arasında sosyo-ekonomik yapıların dönüşümü, küresel finansal sistemin etkisi ve üretim ilişkilerindeki farklılaşmalar sayılabilir. Ancak tarihsel deneyimler, servetin yatay dağılımının ve üretime katkısının, uzun vadeli toplumsal istikrarın temel unsurlarından biri olabileceğini göstermektedir.

Duygu ÜLKÜ
Gelir Uzmanı

6. YAYGIN YOĞUN VERGİ DENETİMİNDE ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ KULLANIMI

Murat ERGÜN
Gelir Uzmanı

ergunmurat42@gmail.com

6.1. Giriş

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunun 3'üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir. Belge düzeni işte bu gerçek mahiyetin tevsiki bakımından bir ispat ve delil vasıtası olarak kullanılmaktadır. Mükellefler düzenledikleri belgeleri vergi kanunlarında belirtilen süreler içerisinde defterlerine kaydederek bir nevi vergiyi doğuran olayların günlüğünü tutmakta ve kayıt altına almaktadır.

Bu genel uygulama mükellefler için gerçek mahiyetin tespiti olmakla birlikte idare içinse vergi denetimlerinin bir aracı olmaktadır. Bu makalemizde mükellef ve bazı mükellef gruplarında belge düzeninin nasıl olması gerektiğinin yanı sıra denetimlerde karşılaşılan problemler, denetimde yeni nesil ödeme kaydedici cihazların durumu ve kullanımı ile bazı dikkat edilmesi gereken konuları örneklerle birlikte açıklamaya çalışacağız.

Kanun koyucu denetim mekanizmasının işlerlik kazandırmak amacıyla VUK 227. maddesinde belirtildiği üzere aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikini mecburi kılmıştır (Özdemir, 2020: 1-13). Bununla birlikte Türk Vergi Sisteminin temelini oluşturan beyan usulünün doğru bir şekilde işlerlik kazanabilmesi için belge düzeninin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir (Biyar, 2010: 28). Bunu sağlamanın yolu ise ancak vergi bilincinin artırılması ve etkin denetimle mümkündür.

Türk Vergi sisteminde esas olan ve belge düzeninin esasını oluşturan belge faturadır. Vergi Usul Kanunun 229. maddesinde faturanın tanımı "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere

emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika” olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunun 232’nci maddesine göre;

-Birinci Sınıf Tüccarlar	Fatura düzenlemek zorundadır	Birinci Sınıf Tüccarlara
-İkinci Sınıf Tüccarlar		İkinci Sınıf Tüccarlara
-Basit Usul Mükellefler		Basit Usul Mükelleflere
-Defter Tutmak Mecburiyetinde Olan Çiftçiler	=====>	Defter Tutmak Mecburiyetinde Olan Çiftçilere

VUK 232’nci maddesinde ise yukarıda kalanlar dışında birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile basit usul mükellefler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedeli 9.900-TL’nin altında (577 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 2025 yılı için belirlenen tutar) kalması durumunda malı satanın veya işi yapanın fatura düzenleme mecburiyeti bulunmadığı ancak talep edilmesi halinde fatura düzenlemenin mecbur olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte **514 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği** ile Kuyumculuk, sarraflık ve mücevheratçılık gibi işlerle uğraşan mükelleflerce gerçekleştirilen işlenmiş kıymetli maden ve kıymetli taşlar ile bunlardan mamul eşya satışları bakımından fatura düzenleme sınırı 9.900-TL’nin üç katı olan 29.700-TL olarak düzenlenmiştir.

Günümüzde teknolojik ilerlemelerle birlikte vergi sistemi de buna ayak uydurmaya çalışmakta ve vergi denetimi dijitalleşme ile daha kolay bir hal almaktadır. Bunun en bariz örneği ise e-fatura, e-arşiv fatura uygulamasıdır. E-fatura, fatura düzenlenen kişinin de e-fatura mükellefi olması durumunda düzenlenen faturadır. E-arşiv fatura ise karşı tarafın e-fatura mükellefi olmadığı zaman düzenlenen elektronik faturadır.

509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinde yapılan son değişiklikler ile 2025 döneminde; E-Fatura ve e-Arşiv Fatura sistemine entegre olmayan mükellefler,

vergiler dahil toplam tutarı 3.000 TL'yi aşan faturaları e-Arşiv Fatura formatında düzenlemek zorundadır. 2026 döneminde ise tutar sınırı olmaksızın tüm faturaların e-arşiv fatura olarak düzenlenmesi zorunlu hale gelecektir.

Vergi Usul Kanunun 233 ve müteakip maddelerinde fatura yerine geçen belgeler şu şekilde sıralanmıştır: -Perakende Satış Vesikaları: Perakende satış fişleri, Makineli kasaların kayıt ruloları, Giriş ve yolcu taşıma biletleri, -Gider Pusulası, -Müstahsil Makbuzu Yine VUK 233'üncü maddesinde belirtildiği perakende satış vesikaları işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarını gösteren belgeler olarak belirtilmiştir. VUK 234'üncü maddesinde ise gider pusulasının tanımı yapılmıştır.

Buna göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler.

Gider pusulasının kullanım alanlarından bazıları şöyledir; -Basit usul mükelleften sabit kıymet alınması, -Satılan malın geri iade edilmesi, -Serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükelleften mal/hizmet alımı, -Vergiden muaf esnaftan mal/hizmet alımı, -Kuyumcular tarafından vergi mükellefi olmayan kişilerce hurda altın alınması.

Müstahsil makbuzu ise VUK 235'inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha müstahsil makbuzu düzenlemeye ve birini imzalayarak çiftçiye vermeye ve diğerini çiftçiye imzalatarak almaya mecburdurlar.

6.2. Yaygın yoğun vergi denetimi

Yaygın yoğun denetim, belirli bir sektörde, bölgede veya mükellef grubunda sistematik olarak kayıt ve belge düzeninin kontrolü, fiili faaliyetle beyanlar arasında tutarlılığın analiz edilmesi ve kayıt dışılığın tespitine yönelik sahada yapılan bir denetim türüdür.

Yaygın yoğun vergi denetimi basit olarak nakit ve kredi kartı satışlarının durumunu tespit için işletmenin ay başından itibaren veya son beş günün "Z" raporlarının

incelenmesi, son düzenlediği fatura, gider pusulası, yazar kasa fişi, sevk irsaliyesi vb. belgelerin incelenmesi, yeni nesil ödeme kaydedici cihaz (YNÖKC) bilgilerinin alınması, günlük hasılat tespiti, nakil vasıtalarının durdurularak taşıma irsaliyesi, yolcu listesi vb. belgelerin kontrolünü yapmak, ticari aracının olup olmadığı, ticaret yaptıkları mükellef bilgileri gibi konuları içermektedir (Yıldız & Duru, 2020: 75).

Denetim hem mükelleflerin mevzuata uyum düzeyleri ölçülmekte hem de kayıt dışı ekonominin tespiti ve önlenmesi hedeflenmektedir. Bununla birlikte vergi denetimleri caydırıcılık özelliği sağlayarak mükelleflerin vergiye uyumlu hale gelmesine, aynı zamanda mükelleflerin idare tarafından bilinçlendirilmesine ve vergi konusunda eğitilmesine de neden olması bakımından oldukça önemlidir.

6.3. Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte vergi denetiminde etkinliği artırmak ve ekonomik olayları kayıt altına almak amacıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar (YN ÖKC) kullanılmaya başlanılmıştır. Bu cihazlar sayesinde işlemler anlık olarak kayıt altına alınabilmektedir. Yeni nesil ÖKC'lerin belge düzenine katkısı; fiş düzenlenmesi, günlük rapor alınması, cihaz hafızalarının korunması ve denetimlerde kolaylık sağlaması açısından büyük önem arz etmektedir.

Bu cihazlar sayesinde belge düzeni konusunda mükellef hatalarının azaltılması ve usulsüzlüklerin tespiti daha kolay hale gelmiştir. 426 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ise perakende mal veya hizmet satışı yapan ve fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin, yeni nesil ÖKC kullanmaları zorunlu hale getirilmiştir.

6.4. Ödeme Kaydedici Cihazların Kullanımı

Makalemizde önemli husus özellikle denetim yapan personelin sayıları çok fazla olan ödeme kaydedici cihazların kullanımlarına yönelik ipuçları ve veri elde etme de yaşanan sorunlara değinmek, ödeme kaydedici cihazların kullanım kılavuzları çerçevesinde denetim gerçekleştiren personele yardımcı olabilmektir.

6.4.1. Yeni nesil ödeme kaydedici cihaz nedir? Kaç tür yeni nesil ÖKC var?

YN ÖKC'ler; teknolojik gelişmeler çerçevesinde teknik özellikleri yeniden belirlenen Ödeme Kaydedici Cihazları ifade etmektedir. Yeni nesil cihazlar internet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na güvenli şekilde veri aktarabilen ve iletişim kurabilen bilgisayar tabanlı cihazlardır. Bünyesinde banka POS'u

barındıran EFT-POS Özellikli ile bünyesinde banka POS'u barındırmayıp haricen POS cihazı bağlanabilen Basit/Bilgisayar Bağlantılı olmak üzere 2 türü var.

6.4.2. Yeni nesil ÖKC modelleri arasındaki temel farklar neler?

EFT-POS özellikli YN ÖKC'ler; bünyesinde banka POS'u da barındıran bütünleşik yazarkasalardır. Basit/bilgisayar bağlantılı YN ÖKC'ler ise; bünyesinde banka POS'u bulunmamakta olup mükelleflerin istemesi halinde haricen banka POS'u kablolu olarak bağlanabilmektedir. Bütün YN ÖKC'lerin ortak noktaları ise bilgisayar tabanlı olması ve internet yoluyla GİB Bilgi Sistemleri ile iletişim kurabilme özelliklerinin bulunmasıdır.

6.4.3. Kartlı satışı olmayanlar EFT-POS özellikli YN ÖKC kullanabilir mi?

Banka / kredi / yemek kartı vb. kartlarla satış yapmayan mükellefler; bünyesinde POS cihazı barındırmayan Basit / Bilgisayar Bağlantılı ÖKC cihazı kullanabilecekleri gibi, EFT-POS özelliği olan cihazlardan temin edip, ÖKC firması aracılığı ile POS özelliği kısmını kullanıma açtırmadan sadece yazarkasa özelliğini kullanabilirler. Mükelleflerin banka / kredi kartı ile tahsilat yapabilmesi için eskiden olduğu gibi YN ÖKC uygulamasında da Bankalar ile Üye İş Yeri Anlaşması yapması gerekmektedir.

6.4.4. Yeni nesil ÖKC nereden ve nasıl alınır?

YN ÖKC'ler kimlik ibraz edilmek suretiyle, yetkili ÖKC firmalarının satış bayilerinden alınır. Bayiler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın www.gib.gov.tr internet adresinden alıcının mükellefiyet sorgulamasını yaptıktan sonra, sorgulama çıktısını müşteriye imzalatarak satış işlemini gerçekleştirir. Vergi mükellefiyeti bulunmayanların YN ÖKC satın alması mümkün değildir. "Mükellefler; YN ÖKC satın alma işlemleri sırasında satış bayilerinden cihazın kullanım şartları ve cihazın kullanımı nedeniyle katlanmak durumunda olacakları maliyetler hakkında kendilerinin bilgilendirilmesini talep etmelidirler.

6.4.5. Yeni nesil ÖKC kullanım esasları neler? Alınan cihaz nasıl kullanıma açılır?

YN ÖKC'lerde satış işleminin cihazda başlatılıp cihazda sonlandırılması, günlük kapanış raporları bilgilerinin otomatik olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Sistemi (GİB BS)'ne iletilmiş olması esastır. Perakende mal ve hizmet satışlarında kullanılan ilgili yazılım ve donanımların ÖKC'ler ile eşleştirilerek birlikte çalışması esastır. Bayiden alınan cihazın kullanıma açılması işlemini yetkili ÖKC firmalarının servisleri gerçekleştirir. Cihazı bayiden satın alan mükellefler, cihaz,

ruhsatname ve fatura ile yetkili servise başvurur. Yetkili servis elemanları, GİB sistemi ile iletişime geçerek cihazın kaydını yapar ve kullanıma açar. Satın alınan cihazların kullanıma açılması, mecburiyetin başlama tarihinden önce olmalıdır.

6.4.6. Kimler yeni nesil ÖKC kullanmak zorunda? Kimlerin yeni nesil ÖKC kullanma zorunluluğu bulunmuyor?

3100 Sayılı Kanun'a göre eski nesil ÖKC kullanan veya kullanması gereken mükellefler aynı zamanda YN ÖKC kullanma mecburiyeti kapsamındadır. 3100 sayılı Kanun mevzuatına göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarların fatura verilme zorunluluğu bulunmayan perakende mal ve hizmet satışlarında ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti bulunmaktadır. Maliye Bakanlığınca Genel Tebliğler ile faaliyetlerinde ÖKC kullanım zorunluluğu bulunmadığı bildirilen mükelleflerin, YN ÖKC kullanma mecburiyeti bulunmamaktadır.

3100 Sayılı Kanun kapsamına girmeyen; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar dışındaki mükellefler (Basit Usulde Vergilendirilen Ticari Kazanç Sahipleri, Serbest Meslek Erbabları, Zirai Kazanç Sahipleri, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İradı Sahipleri, Diğer Kazanç ve İrat Sahipleri, Ücret geliri elde edenler), perakende mal ve hizmet satışı bulunmayan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar (Örneğin, toptancılar) ile Bakanlık'ça mecburiyet dışı bırakılanların YN ÖKC kullanma mecburiyetleri bulunmamaktadır. Basit Usul kapsamında olan mükellefler zorunlu olmamakla birlikte, istemeleri halinde YN ÖKC kullanabilirler.

6.4.7. Yeni nesil ÖKC kullanma mecburiyeti ne zaman başlayacak?

Yol kenarı otopark işletmeleri ile faaliyetlerinde seyyar banka POS'u kullananların EFT-POS özellikli ÖKC kullanma mecburiyetleri 01/10/2013 tarihinde başlamış bulunmakta. Bunlar dışında kalan ve 2014 ve öncesinde faaliyette bulunan mükelleflerin; 2014 yılı cirolarının durumuna göre yukarıda belirtilen tarihler itibarıyla YN ÖKC kullanma mecburiyetleri başladı.

6.4.8. Yeni nesil ÖKC alımı için vergi dairesine gitmek gerekir mi?

YN ÖKC alımı, vergi dairesine kaydı, devri, hurdaya ayrılması vb. işlemler için vergi dairesine gitme zorunluluğu 25.12.2015 tarihinden itibaren kaldırıldı. YN ÖKC satın almak isteyen mükellefler satış bayilerinden cihazlarını satın aldıktan sonra yetkili ÖKC servisleri aracılığı ile cihazlarını kullanıma hazır hale getirebilecekler.

6.4.9. Yeni nesil ÖKC ile düzenlenecek belgeler neler?

Mükellefler YN ÖKC kullanmak suretiyle gerçekleştirdikleri: Nakit satışlarda, YN ÖKC satış fişi, Banka / kredi kartları ile yapılan satışlarda, banka slipini de ihtiva eden bütünleşik YN ÖKC satış fişi, Fatura ile belgelendirilen satışlarda, yemek fişi/yemek kartı karşılığı verilen mal satışı ve hizmet ifalarında, mal teslimi veya hizmet ifasından önce ön tahsilat (avans) mahiyetinde alınan tutarların belgelendirilmesinde, otopark giriş işlemlerinde, Fatura tahsilatı işlemlerinde, YN ÖKC “Bilgi Fişleri Teknik Kılavuzu”nda belirtildiği şekilde YN ÖKC bilgi fişi, düzenleyerek müşterilerine verecekler.

6.4.10. Yeni nesil ÖKC’ler harici sistemlerle birlikte çalışabilir mi?

Mükellefler, perakende mal veya hizmet satışlarının gerçekleştirilmesinde kullandıkları satış uygulama yazılımlarını, banka POS cihazlarını, satış ve ödeme sistemleri ile barkod, karekod, terazi vb. çevre birimlerini YN ÖKC’ler ile eşleştirmek ve uyumlandırmak suretiyle kullanabilecekler. Söz konusu eşleştirme ve uyumlandırma işlemleri yetkili ÖKC servisleri aracılığıyla yapılacak.

6.5. Yaygın ve Yoğun vergi denetimin de en çok kullanılan ödeme kaydedici cihazlar alınan raporlar ve kullanımı:

6.5.1. X Raporu Nedir?

- X raporu, gün sonu işlemi yapılmadan önce (örneğin mesai sırasında) alınabilen **bilgi amaçlı** bir rapordur.
- Herhangi bir mali kayıt içermez, yani **mali hafızaya yazılmaz**.
- Gün içinde yapılan satışların dökümünü içerir.
- Kasadaki toplam satış tutarlarını ve KDV dağılımını gösterir.

Ne Zaman Alınır?

- Gün ortasında kasa kontrolü yapılmak istendiğinde.
- Denetim sırasında, denetim görevlisinin talebiyle.

Amaç:

- Denetim anında cihazın güncel satış durumunu görmek.
- Günlük satışların takibini yapmak (örneğin kasa kapatmadan önce iç kontrol).

6.5.2. Z Raporu Nedir?

- Gün sonu raporudur ve **mali nitelik taşır**.
- Z raporu alındığında gün boyunca yapılan satışlar **mali hafızaya kaydedilir** ve cihazın hafızasındaki günlük bilgiler sıfırlanır.
- Toplam satış tutarı, KDV oranları ve miktarları.
- Satış adedi, nakit ve kredi kartı ile yapılan işlemler.

Ne Zaman Alınır?

- Günün sonunda (zorunludur).
- Otomatik olarak da alınabilir (bazı cihazlarda saat ayarlamasıyla).

Amaç:

- Gelir İdaresi tarafından belirlenen yasal çerçevede **resmî mali kayıt** oluşturmak.
- Denetim sırasında vergiye tabi işlemlerin günü gününe kontrolünü sağlamak.

Denetim Unsuru	X Raporu	Z Raporu
Zamanlama	Anlık, istenilen anda	Gün sonunda (zorunlu)
Mali Kayıt	Hayır	Evet
Denetim Aracı mı?	Evet, anlık durum tespiti	Evet, mali kayıt tespiti
İç Kontrol Aracı	Evet	Kayıt kesinleştirme ve kapatma

Önemli Notlar:

- Z raporu alınmadan yeni güne geçilemez. GİB sisteminde satışlar eksik ya da hatalı görünür.
- Denetim esnasında cihazın **Z raporu geçmişi**, **mali hafıza kayıtları** ve **EKÜ** (Elektronik Kayıt Ünitesi) kontrol edilir.
- Sahtecilik ya da kayıt dışı işlemler X/Z raporlarındaki tutarsızlıklarla ortaya çıkarılabilir.

6.5.3. Profilo Ödeme Kaydedici Cihaz X ve Z Raporu Alımı

4. Z RAPORU ALMA



- 1 Yazarkasa Ana Menü ekranında iken **[Z/X Modu]** seçilir.
- 2 Yazarkasa **[Z/X Modu]**'nda iken yandaki ekrana ulaşılır ve **[Z GÜN SAT. RAP.]** seçilir.

! Z raporları toplam satış bilgilerini detaylı gösteren mali raporlardır. Gün içerisinde manuel olarak maksimum 3 kez Z raporu alınabilir.

16

6.5.7. Verifone Ödeme Kaydedici Cihaz X ve Z raporu alımı

Menü Kullanımları ve Şifreler

- MENÜ KULLANIMI Yazar kasanın konumunu değiştirmek için ANA MENÜ üzerinde istediğiniz menünün üzerine gelerek dokununuz. ANA MENÜ ekranı aşağıdaki gibidir.



ANA MENÜ ekranında kullanmak istediğiniz menüyü tıklayınız.

Bu konumda yapılan her türlü satış işlemi, ilgili hafızaya kaydedilecektir. Satış alanına kasiyer seçimi ve kasiyere ait şifre ile giriş yapılır.

6.6. Yazar Kasa Raporları

- X Raporları- X Günlük Satış Raporları- X PLU Satış Raporları- X PLU Programlama Raporu
- Z Raporları- Z Günlük Satış Raporları- Z PLU Satış Raporu
- Mali Raporlar- Z Özet Raporu- Z Detay Raporu- Satış Raporu- EKÜ- EKÜ Detay Raporu- EKÜ Z Detay Raporu- EKÜ Fiş Detay Raporu- EKÜ Fiş Kopyası

Ödeme kaydedici cihazlardan alınan X-Z raporları denetim sürecinde mükellef hakkında işletmenin mali durumu hakkında bilgiler verir, nakit ödemelerde verilen ödeme belgesi (fiş vb.), kredi kartı ile yapılan satışlar, günlük ortalama müşteri sayısı, satışlarda kullanılan KDV oranı, geçmiş aylarda ve yıllardaki mükellefin durumu gibi. Denetim esnasında bu raporlar alınmadan ve tutanağa geçirilmeden sağlıklı bir denetim yapmak mümkün değildir.

6.7. Sonuç

Sonuç olarak, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde ödeme kaydedici cihazların etkin ve doğru kullanımı, kayıt dışılığın önlenmesi ve mükelleflerin vergi bilincinin artırılması açısından büyük önem taşımaktadır. Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar sayesinde vergi idaresi, işlemleri anlık ve güvenilir şekilde takip edebilmekte; mükellefler ise yasal yükümlülüklerini daha sağlıklı yerine getirebilmektedir. Bu teknolojik gelişmeler, vergi sistemimizin şeffaflığını ve etkinliğini artırmakla kalmayıp, ekonomik hayatın kayıt altına alınmasına da önemli katkılar sağlamaktadır. Denetim süreçlerinde X ve Z raporlarının titizlikle incelenmesi hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin karşılıklı güven ortamında iş birliği yapmasına zemin hazırlamakta ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede caydırıcı bir rol üstlenmektedir. Bu bağlamda, ödeme kaydedici cihazların kullanımı ve denetim süreçlerinin etkinliği, modern vergi yönetiminin temel taşlarından biri olmaya devam edecektir.

Murat ERGÜN
Gelir Uzmanı

7. HACİZDEN TAHSİLE: GAYRİMENKUL SATIŞINDA İCRA HUKUKU İLE KAMU ALACAĞI TAHSİL USULÜ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Cüneyt SAĞLIK

Gelir Uzmanı

cuneytsaglik123@gmail.com

7.1. Giriş

Borçlunun malvarlığına el konularak alacaklının alacağının tahsil edilmesi süreci hem özel hukuk hem de kamu hukuku alanında önemli bir yer tutmaktadır. Bu sürecin en kritik aşamalarından biri, borçlunun taşınmaz malvarlıklarının paraya çevrilmesidir.

Türk hukuk sisteminde, özel hukuk alacakları için İcra ve İflas Kanunu (İİK) hükümleri, kamu alacakları için ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır. Her iki kanun kapsamında gayrimenkul satışına dair ortak amaç, borçların tahsilidir; ancak bu amaca ulaşmak için izlenen yollar, usuller ve yetkili makamlar arasında önemli farklar bulunmaktadır.

Bu çalışmada, İcra ve İflas Kanunu ile 6183 sayılı Kanun'un taşınmaz satışına ilişkin hükümleri karşılaştırmalı olarak ele alınacak; uygulamadaki benzerlikler ve farklılıklar, satış usulleri, teminat mekanizmaları, süreler ve hukuki başvuru yolları çerçevesinde incelenecektir. Böylece özel ve kamu hukuku bakımından borç tahsil süreçlerinin yapısal özellikleri ortaya konularak, vergi daireleri uygulamacıları için pratik bir değerlendirme zemini sunulması amaçlanmaktadır. Ancak bu aşamaya geçmeden kamu alacağının cebri takibat süreci nasıl olmaktadır sorusuna cevap arayalım.

7.2. Kamu Borçlarının Takibi ve Tahsili: Cebri İcra Süreci

Kamu alacaklarının takip ve tahsili süreci, 21 Temmuz 1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında düzenlenmiştir. Bu kanun, devlet, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tahsil edilen vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları, vergi cezaları ve para cezaları gibi asli kamu alacakları ile gecikme zamları ve faiz gibi fer'i alacakların tahsil sürecini belirlemektedir. Kamu borçlularının yükümlülüklerini ve tahsil mekanizmasını şekillendiren bu kanun, devletin gelirlerini güvence altına almak ve kamu finansmanını düzenlemek amacıyla cebri icra yöntemlerini devreye sokmaktadır.

6183 sayılı Kanuna göre cebri takibat süreci, borçlunun **ödeme emrinin düzenlenmesi** ve kendisine tebliğ edilmesi ile başlamaktadır. Kamu borcunu vadesinde ödemeyen kişilere vergi dairelerince düzenlenen ödeme emri, borcun ödenmesi veya borçlu tarafından mal bildiriminde bulunulması yönünde zorunluluk getiren resmî bir belgedir. Ödeme emrinin tebliğ edilmesiyle birlikte, ilgili kamu alacağının tahsil edilmesi süreci resmen başlar. Borçlunun ödeme yapmaması halinde tahsil işlemleri derinleşir ve cebri tahsilat sürecinin diğer aşamaları devreye girer.

Borçlunun ödeme yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda, kamu alacağı yalnızca asıl borçludan değil, aynı zamanda sorumluluğu bulunan kanuni temsilciler, limited şirket ortakları, yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri gibi diğer kişilerden de tahsil edilmeye çalışılır. Bu kapsamda, ödeme emri yalnızca borçluya değil, borçtan doğrudan veya dolaylı şekilde sorumlu olan diğer kişilere de tebliğ edilir. Böylece, kamu alacağı tahsil edilirken sorumluluk genişletilmiş ve tahsilat mekanizması daha etkili hale getirilmiş olur.

Bu kapsamda vergi borcu nedeniyle menkul ve gayrimenkul mallarına haciz konulan borçlunun, bu mallarının satış süreci ve şekli konusunda 6183 sayılı Kanunda yer alan hükümlerde 7316 sayılı Kanunla önemli değişiklikler yapılmıştır.

Hacizli menkul ve gayrimenkul malların satışı konusunda değişiklik yapan 7316 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 22.04.2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Anılan Kanunla, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da çeşitli değişiklikler yapılmış ve kamu alacaklarının tahsil süreci özellikle hacizli malların satışına yönelik hükümler açısından güncellenmiştir.

DEĞİŞİKLİK YAPILAN MADDE	GETİRİLEN DÜZENLEME	AÇIKLAMALAR
85. Madde	Haczedilen ve muhafazası tehlikeli veya masraflı olan menkul malların pazarlık usulü ile satılması mümkün hale getirilmiştir.	Önceki uygulamada bu tür mallar yalnızca açık artırma yöntemiyle satılabiliyordu. Ancak muhafazası yüksek maliyet gerektiren veya hızla değer kaybedebilecek mallar için pazarlık usulü ile satış yapılmasına izin verilmiştir. Bu düzenlemeyle, değer kaybı riski olan malların bekletilmeden elden çıkarılması, satış sürecinin hızlandırılması ve kamu alacağının daha verimli şekilde tahsil edilmesi amaçlanmıştır.
86. Madde	İhalede kendisine mal ihale edilen ancak almaktan vazgeçen kişiler için uygulanan yıllık %5 faiz yerine tecil faizi oranında faiz alınması kararlaştırılmıştır.	Önceki düzenlemede, ihaleye giren ancak sonradan malı teslim almaktan vazgeçen kişilerden yıllık %5 faiz tahsil ediliyordu. Yeni düzenleme ile bu faiz oranı tecil faizi seviyesine düşürülerek daha adil bir mali yük getirilmiştir. Ayrıca, bu değişiklik mükelleflerin finansal yüklerini hafifletmeye yönelik bir adım olarak değerlendirilmiştir.
90. Madde	Gayrimenkuller artık elektronik ortamda açık artırma yöntemiyle satışa çıkarılabilecektir.	Daha önce gayrimenkul satışları yalnızca fiziki ihale ortamında gerçekleşmekteydi. Yapılan değişiklikle, gayrimenkul satışlarının elektronik ortamda yapılması sağlanmıştır. Bu değişiklik sayesinde, satış süreci daha erişilebilir ve şeffaf hale gelmiştir. Katılım oranının bu süreçte yükselmesi hedeflenmiştir.
97. Madde	İhale edilen gayrimenkulün bedelinin ödenmemesi nedeniyle ihalenin feshi durumunda, ihaleyi kazanan kişinin yükümlülükleri netleştirilmiştir.	Önceki mevzuatta ihale edilen gayrimenkulün bedelinin ödenmemesi durumunda uygulanacak yaptırımlar ve yükümlülükler belirsizdi. Yeni düzenleme ile ihale kazanan kişinin borcun ödenmemesi halinde karşılaşılabilecek mali sorumluluklar açık bir şekilde tanımlanmış, böylece ihale süreçlerinde şeffaflık ve hesap verebilirlik artırılmıştır. Bu düzenleme, mükelleflerin ihaleye katılımında daha dikkatli olmalarını teşvik etmektedir.
97/A Maddesi (Yeni Eklenen)	Haczedilen menkul ve gayrimenkul malların elektronik ortamda satışına imkân tanınmıştır.	Dijital satış sistemine geçiş yapılarak, teklif verme yöntemi ile satış yapılmasına olanak sağlanmıştır. Ayrıca, artırma tarihinden önce teklif alma, asgari artırım bedeli belirleme, teklif süresi, alınacak teminat türü gibi hususların düzenlenmesine yönelik yetki Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Böylece, kamu borçlarının tahsilinde dijital çözümler sunulmuş ve sürecin hızlandırılması amaçlanmıştır.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, Türkiye’de kamu alacaklarının tahsilini hızlandırmak ve borçlu ile kamu idareleri arasındaki süreci daha verimli hale

getirmek amacıyla 7316 Sayılı Kanun ile 6183 Sayılı Kanun'da önemli değişiklikler yapılmıştır.

22 Nisan 2021 tarihinde yürürlüğe giren bu düzenlemeler, özellikle haczedilen taşınmaz ve menkul malların satış süreçlerinde önemli yenilikler getirmiştir. Artık elektronik ortamda yapılan ihaleler sayesinde, bu mallar online olarak satışa sunulabilmektedir. Bu durum, hem borçlu açısından satış sürecini daha şeffaf ve erişilebilir hale getirmekte hem de kamu alacaklarının daha hızlı tahsil edilmesini sağlamaktadır. Pazarlık usulüyle satış ve borsada satış imkânı, muhafazası güç ya da maliyetli olan mallar için etkin çözümler sunmakta; özellikle borsası bulunan mallar için piyasa değerine yakın ve hızlı satış olanağı sağlamaktadır.

Ayrıca, eskiden ihaleyi kazandığı halde malı almaktan vazgeçen kişiler %5 oranında yıllık faiz ödemekle yükümlüken, yeni düzenleme ile bu faiz oranı tecil faizi seviyesine çekilmiş, böylece cezai yük daha makul ve adil bir hale getirilmiştir.

7.2.1. Bu Değişiklikler Borçlular ve Kamu Açısından Ne Anlama Geliyor?

- Borçlular açısından: İhale süreçleri daha hızlı olacak, malların piyasa değerinde satılması sağlanacak ve fazla maliyet oluşmasının önüne geçilecek.
- Kamu açısından: Vergi idareleri için tahsilat süreçleri hızlanacak, iş yükü azalacak ve kamu alacaklarının tahsil maliyeti düşecek.
- İhaleye katılanlar açısından: Şeffaf bir platformda rekabetçi teklifler verilebilecek, alıcıların hakları daha net korunabilecektir.

7.3. Özel İcra ve Kamu İcrasında Taşınmaz Satış Süreci

(İİK KAPSAMINDA VE 6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRMALI TABLO)

KRİTER	ÖZEL İCRA SATIŞI (İİK KAPSAMINDA)	KAMU İCRASI SATIŞI (6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA)
1. DAYANAK HUKUK	İİK Md. 114 Haczedilen malların açık artırma ile satılacağını belirtir. Satış ilanında malın özellikleri, tahmini değeri ve artırma şartları yer almalıdır.	6183 Md. 97/A Gayrimenkul mallar bu Kanun hükümlerine göre elektronik ortamda açık artırma ile satılabilir.
2. SATIŞIN AMACI	Özel kişilerin alacaklarının tahsili.	Devletin kamu alacaklarının tahsili. (Md. 1, 3)
3. YETKİLİ MAKAM	İcra müdürlüğü; mahkeme gözetimi vardır.	Vergi dairesi, tahsil dairesi veya ilgili kamu kurumu (Md. 37)

KRİTER	ÖZEL İCRA SATIŞI (İİK KAPSAMINDA)	KAMU İCRASI SATIŞI (6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA)
4. HACİZ KARARI	Alacaklının talebiyle ve icra müdürlüğü kararıyla yapılır. Mahkeme kararına gerek olabilir. (Md. 79-89)	Vergi dairesi doğrudan haciz yapabilir; mahkeme kararına gerek yoktur. (Md. 56, 62)
5. KIYMET TAKDİRİ (DEĞER TESPİTİ)	Bilirkişi marifetiyle yapılır, borçluya bildirilir. (Md. 87)	Satışa çıkarılacak gayrimenkullere bilirkişinin mütalaası alınmak suretiyle satış komisyonu tarafından rayiç değer biçilir. (Md. 91)
6. SATIŞ USULÜ	Açık artırma ile yapılır. Elektronik ihale mümkündür. (Md. 114-126)	Açık artırma veya pazarlık usulü uygulanabilir. (Md. 85-86) 97/A Maddesi (Yeni Eklenen) Haczedilen menkul ve gayrimenkul malların elektronik ortamda satışına imkân tanınmıştır.
7. SATIŞ İLANI VE DUYURU	UYAP, ilan panoları, Resmî Gazete ve Basın İlan Kurumu aracılığıyla yapılır. (Md. 114)	Vergi dairesi ilan panosu, Resmî Gazete, belediye ilan araçları kullanılır. (Md. 84, 86, 90)
8. BORÇLUNUN İTİRAZ HAKKI	Satışa ve ihaleye itiraz edebilir. Satışı durdurabilir. (Md. 106)	Satıştan önce borçlu borcunu öderse haciz kaldırılır. Borçlunun satıştan önce 6183 Sayılı yasanın 48.maddesinden yararlanarak taksitlendirme talebinde bulunması haczi kaldırmaya yeterli değildir, ancak satışı durdurur.
9. SATIŞ BEDELİNİN KULLANIMI	Öncelikle satış masrafları, sonra rehinli alacaklar ve özel alacaklılara ödeme yapılır. (Md. 142)	Öncelikle kamu alacağı tahsil edilir. Artan kısım varsa diğer alacaklılara ödenir. (Md. 86, 90, 99)
10. SATIŞ TALEBİNİN SÜRESİ	Satış talebi alacaklıya aittir. İcra müdürlüğü kendiliğinden (re'sen) satış yapmaz. Haczedilen malın satışı için, alacaklı tarafından hacizden itibaren 1 yıl içinde satış talebinde bulunulması gerekir. 1 yıllık süre hak düşürücü süredir; bu süre geçtikten sonra haciz düşer ve satış yapılamaz. Bu durumda, yeniden haciz işlemi yapılması gerekir. (Md. 106)	İkinci artırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkân bulunmadığı takdirde gayrimenkul alacaklı amme idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyla amme idaresince teferruğ edilebilir. Teferruğ edilen gayrimenkul teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl müddetle satışa çıkarılamaz.

KRİTER	ÖZEL İCRA SATIŞI (İİK KAPSAMINDA)	KAMU İCRASI SATIŞI (6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA)
11. SATIŞ SÜRECİNDE ÖNCELİK	Alacaklının inisiyatifi ve talebi belirleyicidir. (Md. 114)	Kamu alacağının tahsili her şeyin önündedir. (Md. 3, 85)
12. İHALENİN SONUÇLANMASI VE İHALE BEDELİNİN ÖDENMESİ	En yüksek teklif sahibi, bedeli yatırırsa tapu devri yapılır. (Md. 124-126), İhale alıcısı, ihalenin feshi talep edilmiş olsa bile, artırma sonuç tutanağının ilanından itibaren 7 gün içinde satış bedelini nakden ödemek zorundadır.	Kamu alacağı tahsil edilmeden devir gerçekleşmez. Alıcıya yükümlülük doğar. (Md. 86, 90), Menkul malların satışında alıcıya ihale bedelini ödemesi için mühlet verildiği halde gayrimenkul mal satışlarında kanunda mühlet ile ilgili süre belirlenmemiştir.
13. TEMİNAT ORANI VE ŞARTLARI	Genellikle satış bedelinin %20'si teminat olarak alınır. (Md. 124)	Artırmaya iştirak edeceklerden gayrimenkule biçilmiş rayiç değerinin %7,5 u nispetinde 6183 Sayılı Kanun'un 10 uncu maddenin 1 ila 4'üncü bentlerinde yazılı teminat alınır
14. SATIŞ SONRASI ŞİKÂyet	Borçlu, alacaklı veya ihale katılımcısı ihalenin feshi davası açabilir. (Md. 134)	İhalenin feshi gayrimenkulün bulunduğu yerin icra tetkik merciinden şikayet yoluyla istenebilir. İhalenin ilgililere tebliği tarihi şikayet için muayyen olan 7 günlük müddete başlangıç sayılır

Yukarıdaki tablodaki bilgileri daha iyi anlayabilmek için şu konularda açıklama yapma gereksinimi doğmuştur.

TABLO 10.MADDE

İcra ve İflas Kanunu Madde 106 – Satış Talebi Süresi

Kanun Metni:

"Alacaklı, haciz tamamlandıktan sonra, 1 yıl içinde satış istemezse, haciz kalkar. Bu süre içerisinde satış istenmez veya satış talebi geri alınırsa haciz hükümden düşer. Ancak, bu süre içinde borçlunun malının muhafazası veya kıymet takdiri gibi işlemler yapılmış olması, satış talebinde bulunma süresini uzatmaz."

Açıklama:

- Haciz işlemi yapıldıktan sonra, alacaklı tarafından 1 yıl içinde satış talebinde bulunulmazsa, haciz otomatik olarak düşer.
- Satış talebi geri alınırsa da haciz geçersiz hale gelir.
- Süreyi kesen veya durduran bir durum yoktur.
- Kıymet takdiri, muhafaza, iade, vb. işlemler süreyi uzatmaz.
- Sürenin sonunda satış yapılabilir ama yeni bir haciz işlemi yapılması gerekir.

Yargıtay Kararından Örnek (Emsal):**Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, 2021/1210 E., 2021/4783 K.**

“Haciz işleminin üzerinden bir yıl geçtikten sonra satış talep edilmesi halinde, 106. madde uyarınca haciz kendiliğinden kalkmış olacağından, bu aşamadan sonra yapılacak satış işlemleri hukuki geçerlilik taşımaz.”

Uygulamada Dikkat Edilmesi Gerekenler:

- Satış talebi yapılmazsa, mal üzerindeki haciz hükümsüz hale gelir.
- 1 yıllık sürenin hesabı, haczin tamamlandığı tarih itibarıyla başlar.
- Alacaklı tarafından yeni satış talebi isteniyorsa, yeniden haciz yapılması gerekir.

7.4. 6183 Sayılı Kanun:

İkinci artırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı hâlde satılmasına imkân bulunmadığı takdirde gayrimenkul alacaklı amme idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyla amme idaresince teferruğ edilebilir. **Teferruğ bedeli**, gayrimenkulün biçilen **rayiç değerinin %50’sidir**. Teferruğ muamelesinin ikmalini müteakip, takip ve teferruğ masrafları düşüldükten sonra artan bedel borca mahsup edilir.

Teferruğ edilen gayrimenkul teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl müddetle satışa çıkarılamaz. Borçlu, satış komisyonunun teferruğ kararı tarihinden başlayarak bir yıl içinde amme alacağını, gecikme zamları ile ödediği takdirde gayrimenkul kendisine geri verilir. Ferağ masrafı borçluya aittir. Teferruğ kararı verilmeden evvel biçilen rayiç bedelin %75’i veya fazlasıyla hariçten talip çıkarsa alacaklı amme idaresi teferruğdan vazgeçer. Böylece satılmasına imkân bulunmayan gayrimenkullerin kamu idarelerince teferruğ edilebileceğini hükme bağlamaktadır.

Teferruğ; gayrimenkul üzerindeki mülkiyet hakkının o gayrimenkul sahibi elinden alınarak, Devletin ya da diğer amme idarelerinin uhdesine intikalini ifade etmektedir.

Teferruğ Kararı öncesi ve sonrasında süreç,

7.4.1. Teferruğ Süreci (6183 Sayılı Kanun)

TARİH	İŞLEM	AÇIKLAMA
10/10/2020	1. Açık Artırma	İlk açık artırma tarihi.
17/10/2020	2. Açık Artırma	İkinci açık artırma. İlk artırmadan en az 7 gün sonra yapılır.
18/10/2020 18/10/2021	1 Yıl İçinde En Az Bir Kez Satışa Çıkarılma Zorunluluğu	6183 sayılı Kanun'un 84. maddesine göre ikinci açık arttırma tarihinden itibaren 1 yıl içinde en az bir satışa çıkarılmalı, satış yapılmazsa teferruğ kararı alınabilir.
19/10/2021	Teferruğ Kararının Alınabileceği En Erken Tarih	19/10/2021 tarihinden sonra alacaklı amme idaresinin teklifi üzerine ve satış komisyonu kararı ile teferruğ edilebilecektir.
08/11/2021	Teferruğ Kararı Alındı	Teferruğ bedeli gayrimenkulün evvelce takdir edilen rayiç değerinin %50 'sidir.
08/11/2021 08/11/2022	Satış Yasağı Süresi	Teferruğ kararından itibaren 1 yıl içinde tekrar satış yapılamaz. Böylece teferruğ edilen taşınmazı geri almak isteyen borçluya bir imkan tanınmış olur. Borçlu 1 yıl içinde teferruğa konu olan amme alacağı ile yapılan tüm masrafları gecikme zamları ve tapu harcını kendisine ait olarak ödediğinde, teferruğ edilen mal kendisine iade edilir.

Teferruğun Hukuki ve Mali Etkileri; Teferruğ süreci, borçlular, kamu idaresi ve potansiyel alıcılar açısından önemli sonuçlar doğurur:

- Borçlular için: Borçları süresinde ödemeyen kişiler için bir yıl içinde geri ödeme imkânı sunulur.
- Kamu için: Vergi alacaklarının tahsil sürecinin hızlanmasını sağlar.
- Gayrimenkul piyasası için: Alıcı çıkmayan taşınmazlar, kamu mülkiyetine geçerek kamu yararına kullanılabilir.

Bu mekanizma, satılamayan taşınmazların kamu tarafından devralınmasını sağlayarak süreçleri hızlandıran bir çözüm sunmaktadır. Kamu alacaklarının etkin tahsili açısından oldukça kritik bir düzenleme olarak görülmektedir.

7.4.2. İcra ve İflas Kanunu Madde 124 – İhalenin Şartları ve Duyurulması Kanun Metni:

"Taşınmaz ve taşınır malların satışı açık artırma suretiyle yapılır. Satış açık artırma yoluyla, elektronik ortamda yapılır. Ancak taşınmazların satışı, satıştan en az on beş gün önce ilan edilir. İlan, satışın yapılacağı yerde, borçlunun yerleşim yerinde, tapuda kayıtlı taşınmazın bulunduğu yerde ve ayrıca UYAP sistemi üzerinden yapılır. İhale şartnamesi ilgililere açık tutulur."

Açıklama:

- İhalenin elektronik ortamda (e-satış) yapılması artık zorunludur.
- Taşınmazın satışı için ihale tarihinden en az 15 gün önce ilan yapılmalıdır.
- İlan yerleri:
 - Satış yeri
 - Borçlunun yerleşim yeri
 - Taşınmazın bulunduğu yer
 - UYAP üzerinden elektronik ilan
- İhale şartnamesi, alıcı adaylarına açık şekilde sunulmak zorundadır.
- Alıcılar, ilan ve şartnameye göre hareket ederek güvenli teklif verebilirler.
- Bu madde, şeffaflık ve aleni ihalenin sağlanması amacını taşır.

Uygulamada Önemli Noktalar:

- Elektronik satış zorunludur (esatis.uyap.gov.tr).
- İlanlar eksik yapılırsa, ihalenin feshi davası açılabilir.
- Aleniyet ilkesine aykırılık, satışın geçerliliğini etkileyebilir.

TABLO 14.MADDE

İcra ve İflas Kanunu (İİK) madde 134, ihalenin feshi konusunu düzenler.

İhalenin feshi, yapılan icra ihalesinin usule aykırı yapıldığı veya hukuka aykırılıklar içerdiği iddiasıyla açılan bir dava türüdür.

İİK Madde 134 – İhalenin Feshi

Özet Hüküm:

Satıştan sonra yedi gün içinde, satışın yapıldığı icra dairesine dilekçeyle başvurularak ihalenin feshi talep edilebilir. Fesih sebepleri, usulsüz tebligat, ilan eksiklikleri, satış işlemlerinde açık hukuka aykırılıklar, alıcı, alacaklı veya üçüncü kişilerin hileli davranışlarıdır. İhalenin feshi şikâyeti, ihalenin yapıldığı icra mahkemesinde görülür. Fesih talebi üzerine mahkeme ihalenin geçici olarak durdurulmasına veya feshedilmesine karar verebilir. Mahkeme, ihale feshedilirse satışın tüm sonuçlarını iptal eder.

Yargıtay Kararından Örnek (Emsal):

Yargıtay 12. HD., 2019/7928 E., 2020/3724 K.

“Satış ilanı İİK m.124'e uygun şekilde yapılmadığı takdirde, ihalenin feshine sebebiyet verecek derecede usulsüzlük oluşur. Borçlunun taşınmazının bulunduğu yerde ilan yapılmaması, ihale aleniyetini zedelediğinden, ihalenin iptaline neden olabilir.”

Uygulama Notu:

- Fesih süresi kesin süredir; yedi günlük süre geçirilirse şikâyet dinlenmez.
- Şikâyet ehliyeti; borçlu, alacaklı, ihaleye katılan veya ilgisi olan üçüncü kişilere tanınmıştır.
- Satış bedelinin düşük olması tek başına fesih nedeni değildir; usulsüzlükle birlikte değerlendirilmelidir.

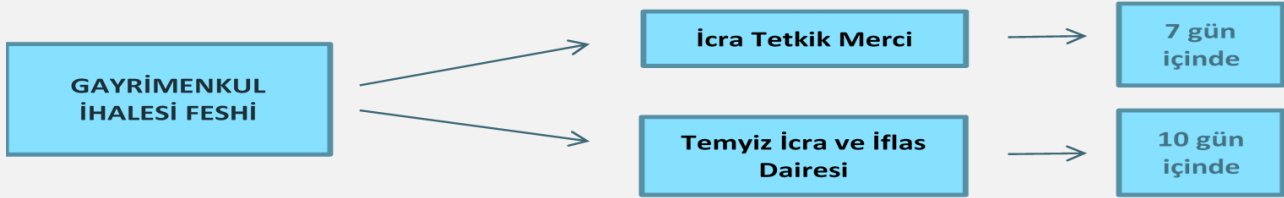
6183 Sayılı Yasa Kapsamında, ihale öncesinde yapılan ve ihaleden ayrılabilir nitelikte olmayan; örneğin,

- Rayiç değer biçilmeksizin,
- Satış şartnamesi düzenlemeksizin,
- Satış ilanı yapılmaksızın ya da usulüne aykırı satış ilanı yapılmak suretiyle, gayrimenkulün ihaleye çıkarılması veya şartnamede ya da ilanda gayrimenkul hakkında yanıltıcı bilgiler verilmesi veya bir kısım bilgilerin gizlenmesi gibi hukuka aykırılıklar, ihalenin feshini gerektiren hukuka aykırılık halleridir.

Satış komisyonu tarafından gayrimenkul kendisine ihale edilen alıcı o gayrimenkulün mülkiyetini iktisap etmiş olur. İhalenin feshi gayrimenkulün

bulunduğu yerin icra tetkik merciinden şikâyet yoluyla istenebilir. İhalenin ilgililere tebliği tarihi şikâyet için muayyen olan 7 günlük müddete başlangıç sayılır.

Tetkik merciinin vereceği karar 10 gün içinde temyiz olunabilir.



7.5. Sonuç

Bu çalışmada, özel hukuk alacaklarının tahsilinde uygulanan İcra ve İflas Kanunu (İİK) ile kamu alacaklarının tahsilinde uygulanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun arasında, özellikle **taşınmaz malların haczi ve satışı süreçleri açısından karşılaştırmalı bir inceleme yapılmıştır**. Her iki sistemin temel amacı borcun tahsili olmakla birlikte, uygulama biçimleri, süreler, usuller, yetkili makamlar ve taraflara tanınan haklar bakımından önemli farklılıklar barındırdığı ortaya konmuştur.

İcra ve İflas Kanunu, alacaklının inisiyatifine dayalı bir sistem sunarken; 6183 sayılı Kanun, kamu yararını esas alan, daha hızlı ve idari otoriteye ağırlık tanıyan bir tahsil yöntemi öngörmektedir. Özellikle haciz ve satış süreleri, teferruğ mekanizması, elektronik satış usulü ve satış sonrası şikâyet yolları, iki rejim arasındaki temel yapısal farkları göstermektedir.

Ayrıca, 2021 yılında yürürlüğe giren 7316 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler, 6183 sayılı Kanun'un hacizli malların satışına ilişkin hükümlerinde önemli modernizasyonlar sağlamış, özellikle elektronik açık artırma, pazarlık usulü, borsada satış, daha makul faiz oranları ve ihale şartlarının netleştirilmesi gibi yeniliklerle süreçler şeffaflaştırılmış ve hızlandırılmıştır. Bu değişiklikler sayesinde, kamu alacaklarının tahsilinde idare lehine daha etkin ve pratik çözümler üretilmiş; borçlular açısından da süreç daha erişilebilir hale getirilmiştir.

Sonuç olarak;

- Özel icrada (İİK) satış daha çok alacaklının talebine bağlı ve yargı denetiminde ilerlerken,
- Kamu icrasında (6183) süreç kamu idaresi tarafından re'sen yürütülmekte, tahsilat önceliği kamu yararına göre düzenlenmektedir.

Bu farklılıkların iyi anlaşılması, özellikle vergi dairesi uygulayıcılarının, satış ve tahsilat süreçlerinde kanuna uygun, etkili ve hızlı kararlar almasını sağlayacaktır. Aynı zamanda, borçluların ve alıcıların da hangi sistem içinde hangi haklara sahip olduklarını bilmeleri, sürecin hukuk devleti ilkelerine uygun şekilde işlemesine katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Türkay, İ. (2022, Ocak 3). Devlet tarafından haczedilen malların ve gayrimenkullerin satışında neler değişti? Vergi Algı. **Erişim adresi:** <https://vergialgi.com/devlet-tarafindan-haczedilen-malların-ve-gayrimenkullerin-satisında-neler-degisti>

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İcra İflas Kanunu İcra Yolu ile Taşınmaz Satışı Nasıl Gerçekleşir? FFK Partner Hukuk. **Erişim adresi:** <https://www.ffiipartnerhukuk.com.tr/icra-yolu-ile-tasinmaz-satisi-nasil-gerceklesir/>

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tahsilat Grup Müdürlüğü (2007). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Uygulama Rehberi.

Özdemir, Muharrem (2021). Vergi Tekniği Kitabı. Defterdar Yeminli Mali Müşavir

Cüneyt SAĞLIK
Gelir Uzmanı

8. MÜKERRER 121. MADDE KAPSAMINDA VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE TANINAN VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI

Zeynep TAT

Gelir Uzmanı

zeynep.tat@gelirler.gov.tr

8.1. Giriş

Vergi sistemlerinin etkinliği, yalnızca tahakkuk eden vergilerin zamanında ve doğru şekilde toplanmasıyla değil, aynı zamanda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılmasıyla da doğrudan ilişkilidir. Bu çerçevede Türk vergi mevzuatında yer alan Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121’inci maddesi, vergiye uyumlu mükelleflerin ödüllendirilmesini amaçlayan bir düzenleme olarak dikkat çekmektedir. İlgili madde, belirlenen şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine %5 oranında vergi indirimi imkânı tanımaktadır.

8.2. Yasal Düzenleme ve Genel Çerçeve

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” başlıklı mükerrer 121’inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca, belirli yükümlülüklerini eksiksiz yerine getiren mükelleflere hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5’ine kadar bir indirim olanağı sağlanmaktadır.

Bu indirim, gelir vergisi mükellefleri açısından ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerden elde edilen kazançlara, kurumlar vergisi mükellefleri açısından ise finans, bankacılık, sigorta, reasürans ve emeklilik sektörleri hariç olmak üzere tüm kurum kazançlarına uygulanabilmektedir.

Öte yandan, 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile uygulamaya ilişkin detaylar açıklanmış; ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan özelgelerle uygulamada tereddüt edilen hususlara açıklık getirilmiştir.

8.3. İndirimin Üst Sınırı ve Mahsup İmkani

2025 yılı itibarıyla indirim tutarının üst sınırı 9.900.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutar her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yeniden değerlendirilme oranına göre güncellenmektedir. İndirilecek tutarın, ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda, bakiye tutar bir yıl içinde tahakkuk eden diğer vergilerden mahsup edilebilmekte; bu süre zarfında mahsup edilmeyen tutarlar ise iade edilmemektedir. Bu husus, nakit iade beklentilerini bertaraf ederek uygulamanın yalnızca borç mahsup mekanizması üzerinden ilerlemesini sağlamaktadır.

8.4. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları

Vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanılabilmesi için kanunda açıkça belirtilen üç temel şart bulunmaktadır:

1. **Beyanname Verme Şartı:** İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait gelir ve kurumlar vergisi, geçici vergi, muhtasar (ve prim hizmet), KDV ve ÖTV beyannamelerinin kanuni süresi içinde verilmiş olması gerekir. Ancak kanuni süresinde verilmiş bir beyannameye ilişkin olarak daha sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlık hükümlerinden yararlanarak verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmamaktadır.
2. **Kesinleşmiş Tarhiyat Şartı:** İlgili dönemlerde ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış ve kesinleşmiş bir tarhiyatın bulunmaması esastır. Bununla birlikte, söz konusu tarhiyatın tutarının, indirimin hesaplanacağı yıl için belirlenen üst sınırın %1'ini aşmaması veya kesinleşmiş yargı kararı yahut uzlaşma sonucunda tamamen ortadan kaldırılması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmamaktadır.
3. **Vergilerin Ödenmiş Olması Şartı:** Beyan edilen vergilerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca beyannameye dayalı vergi, ceza ve fer'i alacaklar bakımından toplamda 1.000 TL'yi aşan vadesi geçmiş borcun bulunmaması şarttır. Dikkat çekici husus, motorlu taşıtlar vergisi gibi beyannameye dayanmayan borçların bu sınırın hesabında dikkate alınmamasıdır.

Örnek: (Z) Ltd. Şti., 2023, 2024 ve 2025 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir. (Z) Ltd. Şti. adına Ağustos 2022 vergilendirme dönemi için

katma değer vergisi yönünden 2024 yılında vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 250.000.- TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır. Ancak, söz konusu tarhiyata karşı mükellef tarafından dava açılmış ve 13/4/2025 tarihi itibarıyla kesinleşen yargı kararıyla tarhiyat tamamen kaldırılmıştır.

(Z) Ltd. Şti. hakkında yapılan ve indirimin hesaplanacağı 2025 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş mahkeme kararıyla tamamen kaldırılan bu tarhiyat, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, anılan şirketin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek: 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 18/4/2025 tarihinde veren (A) Ltd. Şti.'nin bu tarih itibarıyla Kasım 2021 vergilendirme dönemine ait vadesi geçmiş 600.- TL gelir stopaj vergisi borcu ile vadesi geçmiş 4.800.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunmaktadır.

Buna göre, (A) Ltd. Şti.'nin her ne kadar toplamda 5.400.- TL vadesi geçmiş vergi borcu bulursa da vergi indirimi uygulamasında 1.000.- TL'lik sınırın aşılıp aşılmadığının tespitinde sadece Kanun maddesinde sayılan vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağından, 4.800.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak ve 600.- TL'lik gelir stopaj vergisi borcu (A) Ltd. Şti.'nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

8.5. Uygulamada Özel Durumlar ve İstisnalar

Kanun koyucu, uygulamada muhtemel mağduriyetlerin önüne geçebilmek amacıyla bazı özel istisna hükümleri de getirmiştir. Örneğin, iade alacaklarından mahsuben ödeme yapılmış ve bu mahsuben ödeme sonucunda vergilerin eksik ödenmiş hale gelmesi söz konusu ise, bu eksikliğin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla mükellef indirim hakkını kaybetmez.

Ayrıca, vergi kanunları gereği tecil edilip belirlenen şartların gerçekleşmesi durumunda terkin edilmesi öngörülen vergilerin, tecil süresi sonunda belirlenen süre içinde ödenmesi halinde de indirimde engel bir durum oluşmaz.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinin işlendiğinin tespit edilmesi durumunda, ilgili yıl ve önceki dört yıl için bu indirim hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir. Bu durum, vergiye uyum teşvikinin cezai eylemlerle bağdaşmamasını temin eden önemli bir yaptırımdır.

Örnek: (Z) A.Ş.'nin 2024 hesap dönemine ilişkin olarak 30/4/2025 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden 150.000.000.-TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

2023, 2024 ve 2025 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve ödemiş olan (Z) A.Ş. 2/5/2025 tarihinde Aralık 2023 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin pişmanlıkla beyanname vermiş ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içinde ödemiştir. Buna göre, pişmanlıkla beyanname verilmiş olması, vergi indiriminden *yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir*.

Örnek: (Z) A.Ş. 2023, 2024 ve 2025 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir.

Ancak, 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla beyannamesini veren ve bu tarih itibarıyla Şubat 2025 vergilendirme dönemine ilişkin 51.700.-TL vadesi geçmiş katma değer vergisi borcu bulunan (Z) A.Ş., diğer şartları sağlamış olsa da 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

8.5.1. ÖZELGE

Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı: E-30094508-120-18318

Tarih: 11.06.2024

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2023 takvim yılına ilişkin olarak 12/3/2024 tarihinde verdiğiniz ve %5'lik vergi indiriminin hesaplandığı yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ile damga vergisini kanuni süresi içerisinde (25/3/2024) ödediğiniz belirtilerek, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden yararlanmanızın mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı mükerrer 121 inci maddesinde, "*Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden*

(finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından (6.900.000 TL) fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,
2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal

edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması şarttır.

Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder, hükümlerine yer verilmiştir.

Söz konusu indirimin uygulanmasına ilişkin açıklamalar 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun; 92'nci maddesinin birinci fıkrasında, bir takvim yılına ait beyannamenin izleyen yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü (115 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen mart ayının son günü) akşamına kadar verileceği, 117'nci maddesinin birinci fıkrasında da yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun; 14'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, beyannamenin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci (115 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen mart ayının son günü) günü akşamına kadar verileceği, 21'inci maddesinin birinci fıkrasında da kurumlar vergisinin beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulamasıyla, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerine, belirli şartlarla yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesi imkanı sağlanmıştır.

Söz konusu indirimden faydalanılabilmesi için temel iki şart, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla son üç yıla ilişkin vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121 inci maddesinde muhtelif Kanunlarla yapılan değişikliklerle indirimden faydalanmaya yönelik şartların kolaylaştırılması amaçlanmıştır.

Bu madde kapsamında vergiye uyumlu mükellef kapsamına girilmesi, gelir ve kurumlar vergisi indiriminden faydalanmanın yanı sıra, akaryakıt sektöründe indirimli teminat imkanından faydalanabilmesi için de önem arz etmektedir.

Gelir vergisi beyannamesi, 1 Mart ila 31 Mart tarihleri arasında verilmekte ve tahakkuk eden gelir vergisi 31 Mart ve 31 Temmuz tarihlerine kadar iki taksitte ödenmektedir. Kurumlar vergisi beyannamesi ise 1 Nisan ila 30 Nisan tarihleri arasında verilmekte ve tahakkuk eden verginin de vade tarihi olan 30 Nisan itibarıyla ödenmesi gerekmektedir. Beyanname verme ve ödeme süresi bazı yıllarda uzatılabilmektedir. Örneğin 2023 takvim yılına ilişkin beyannamelerde yapılan süre uzatımında beyanname verme ve ödeme süresi gelir vergisi için 5 Nisan 2024 tarihine, kurumlar vergisi için 6 Mayıs 2024 tarihine uzatıldığından, gelir vergisinin ilk taksitinin vadesi 5 Nisan'a, kurumlar vergisinin vadesi de 6 Mayıs'a uzatılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca,12/3/2024 tarihinde verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin 31/3/2024 (süre uzatımı nedeniyle 5/4/2024) tarihine kadar ödenebilmesi,12/4/2024 tarihinde verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin de 30/4/2024 (süre uzatımı nedeniyle 6/5/2024) tarihine kadar ödenebilmesi kanun hükmü gereğidir.

Dolayısıyla, indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini beyanname verme süresinin son gününden daha önceki tarihlerde veren mükelleflerin, bu beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerini vadelerinde ödemeleri durumunda, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121 inci maddesinde öngörülen diğer şartları da sağlamaları kaydıyla, vergiye uyumlu mükelleflerde vergi indiriminden yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda;12/3/2024 tarihinde verilen gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ve damga vergisinin kanuni süresi içerisinde (25/3/2024) tarihinde ödenmiş olması nedeniyle, öngörülen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, vergi indirimden faydalanmanız mümkündür.

8.6. Sonuç

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi kapsamında getirilen %5 oranındaki vergi indirimi, vergiye gönüllü uyumun teşvik edilmesi bakımından oldukça işlevsel bir araçtır. Ancak uygulamada kimi zaman detaylarda yaşanan yanlış anlamalar nedeniyle bu hak kaybedilebilmektedir. Dolayısıyla gerek mükelleflerin gerekse uygulayıcı idarenin, kanunda öngörülen beyanname verme, tarhiyat ve ödeme koşullarını titizlikle takip etmeleri büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Mükerrer Madde 121

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)

301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmî Gazete Tarihi: 23/02/2018, Sayı: 30341.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2024).115 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri, Beyanname Verme ve Ödeme Sürelerinin Uzatılması.

Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı. (11.06.2024), E-30094508-120-18318 Sayılı Özelge.

Zeynep TAT
Gelir Uzmanı

9. HAKSIZ, FAZLA VE YERSİZ VERGİ KESİLMESİ/ ÖDENMESİ / İADESİ

Berhan Özgür GÜLCAN

Gelir Uzmanı

berhan.ozgur.gulcan@gelirler.gov.tr

9.1. Giriş

Vergi, Devletin ve/ya da vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin, kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları parayı temin etmek amacıyla, kişilerden, hukukî cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları ekonomik değerlerdir. Verginin tanımını maddeler halinde belirtmek gerekirse;

1. Devlet ya da yetkili kamu kurumları tarafından
2. Kamu hizmeti sunma amacıyla
3. Kişilerden (Gerçek ve Tüzel)
4. Kanuni dayanak gösterilerek
5. Karşılıksız olarak
6. Parasal değeri olan
7. Zorla alınan
8. İadesi mümkün olmayan kamu alacağıdır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere verginin iade edilmemesi esastır ancak tanımlamadaki kanuni dayanak kısmının eksik olması durumunda alınan vergi iade edilmelidir.

Anayasamızın 73. maddesinde de tanımlandığı üzere vergiler yalnızca kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Başkaca bir idari işlemle vergi konulamaması Verginin Kanuniliği İlkesi olarak tanımlanır. Kanunilik ilkesi gereğince 213 Sayılı

Vergi Usul Kanununun (VUK) 116, 117 ve 118. maddeleri vergi hatalarının neler olduğunu açıklamış ve devam eden maddelerde çıkan hataların ne koşullarda düzeltileceğini açıklamıştır.

Düzeltilme sonucunda da fazla veya yersiz ödenen vergilerin bulunması halinde iade edilmesi gerektiğini bildirmektedir. Konuyu bültenlerimizin birkaç bölümüne yayarak derinlemesine incelemeye çalışacağız. Başlıklarımız Gelir/Kurumlar, Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve diğer vergilerde yapılan haksız, fazla ve yersiz Kesintiler, Ödemeler ve İadeler şeklinde olacaktır.

9.2. Gelir ve Kurumlar Yönünden Fazla veya Yersiz Vergi Kesintisi

Bilindiği üzere VUK'un 8.Maddesi Verginin mükellefinin ve sorumlusunun kim olduğunu tanımlamakta aynı kanunun 11.Maddesi vergi kesenlerin sorumluluklarının neler olduğunu bildirmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun (GVK) 94.maddesi ve Geçici 67.Maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi vergi kesintilerinin kimlerden hangi oranlarda yapılması gerektiğini belirtmektedir.

Yapılan işlemler sonucunda yapılacak kesintilerin, ilgili kanunlarda belirlenen usul ve esaslara uygun olmadan yapılması durumunda ortaya çıkacak olan vergi hataları neticesinde, fazla ya da yersiz olarak vergi kesintisi yapılması halinde GVK 252 Seri Nolu Genel Tebliğinin (315 Seri Nolu Genel Tebliğ ile değiştirilmiştir.) Gelir ve Kurumlar Vergisi ile ilgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri başlıklı 3. bölümü ve GVK 2017/3 sayılı Uygulama İç Genelgesi dikkate alınarak işlemler sonuçlandırılmalıdır.

9.2.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Kesintisinde Sıklıkla Yapılan Hatalar ve İadesi

GVK'nin 94. maddesi ve devam maddelerinde kesintilerin hangi durumlarda kimler tarafından, hangi oranlarda, ne şartlarda yapılacağı ve beyan edileceği açıklanmıştır. Açıklamalar bulunmakla birlikte uygulamada yaygın olarak yapılan hataların en başında, GVK 42. madde kapsamında geçici kabulün idarece onaylandığı tarih ya da işin fiilen bittiği/bırakıldığı tarihten sonra yapılan hak ediş ödemelerinden yapılan kesintiler gelmektedir. Belirtilen tarihlerden sonra yapılacak hak ediş ödemelerinden kesinti yapılmamalı elde edilen hasılat işin bittiği yılın beyannamesine giderleri ile eklenmelidir.

Uygulamada fazla ve yersiz kesintiye ilişkin en çok karşılaşılan durum olan yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde iade işlemleri için mezkur kanunun 252 Seri Nolu Genel Tebliğinden (315 Seri Nolu Genel Tebliğ ile değiştirilmiştir.) ve 2017/3 seri nolu uygulama iç genelgesinden faydalanmaktayız.

252 Seri Nolu Genel Tebliğin 3.2. bölümünde fazla ve yersiz vergi tahakkuk etmesi ve ödenmesi halinde çıkan vergi hatasının düzeltilmesi sonucu reddedilen tutarın mükellefe iadesi gerektiği belirtilmektedir. İadenin VUK'un 429 nolu genel tebliği ekinde yer alan 1C iade talep dilekçesi ile talep edilmesi gerektiği bildirilmektedir. İlgili bölümde yapılan kesintinin ödenmesi gerektiği bildirilmekle birlikte vergi sorumlusunun vergiyi tahakkuk ettirmediği veya ödemediği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda vergi sorumlusunun bağlı bulunduğu vergi dairesi tahakkuk ve tahsil işlemlerini ivedilikle yerine getirir ve iade/mahsup işlemlerine devam eder. Verginin tahakkuk etmesine rağmen tecil, taksitlendirme veya yapılandırma nedenleriyle ödenmemesi durumunda gerekli kontroller yapılarak iade/mahsup işlemlerine devam edileceği bildirilmiştir.

Konuya ilişkin detaylı açıklamalara ise 2017/3 uygulama iç genelgesinde değinilmiştir. Fazla ve yersiz olarak yapılan kesintinin, mükellef tarafından, her dönem için ayrı ayrı, 1C iade talep dilekçesi ile gelir/kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine verilebileceği gibi fazla ve yersiz kesintiyi yapan mükellefin muhtasar beyanname yönünden bağlı vergi dairesine de verilebileceği belirtilmiştir. Aynı şekilde fazla ve yersiz kesintiyi yapan ve muhtasar beyannamesiyle beyan eden mükellef de kendi dairesinden iade talep edebilecektir. Başvuru ne şekilde yapılırsa yapılsın iade/mahsup işlemi, kesintinin ödendiği vergi dairesince gerçekleştirilecektir.

Fazla ve yersiz kesinti olduğuna dair başvuru üzerine,

1. Kesintinin fazla ve yersiz olduğunun tespit edilmesi
2. Adına fazla ve yersiz kesinti yapılan mükellefin ilgili yıl gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yapılan bu kesintilerin mahsup edip etmediğinin teyidi, eğer mahsup yapıldıysa ilgili dönem beyannamesinden bu tutarların düzeltilmesinin sağlanması
3. Kesinti yapan mükellefin muhtasar beyannamesinde ilgili mükellef yer verilip verilmediğinin kontrolü gerekmektedir. Şartların sağlanması halinde kesinti yapan mükellefin muhtasar beyannamesinde düzeltme

aranmaksızın, düzeltme fişi ile gerekli düzeltme yapılır ve iade/mahsup işlemleri gerçekleştirilir.

NOT: GVK 94. ve Geçici 67. maddesine ilişkin yapılacak kesintiler ve oranlarına ilişkin bilgiler için <https://www.gib.gov.tr/node/158666> ve <https://www.gib.gov.tr/gelir-vergisi-kanunu-gecici-67-madde-kapsaminda-kesinti-oranlari-tam-ve-dar-mukellef-gercek> adreslerinden faydalanılabilir.

9.3. KDV Yönünden Fazla veya Yersiz Vergi Kesilmesi/ Ödenmesi / İadesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (8/1) kimlerin mükellefi olduğunu tespit etmiş, (8/2)'de ise “Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler.

Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.” denilmektedir.

Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere KDV'nin konusuna girmemekle birlikte sehven vergi hesaplanması halinde, hesaplanan verginin ödenmesi esastır. Ödenen fazla vergiye muhatap olan alıcı, eski uygulamada ödediği vergiyi mahsup yoluyla giderebilirken şu an yalnızca satıcının düzeltme talebine istinaden işlem yapılmaktadır. Konuya ilişkin yapılması gereken işlemler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliğinin 1.1. bölümünde açıklanmıştır.

9.3.1. Fazla veya Yersiz Vergi İadesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliğinde iade işleminin gerçekleştirilebilmesi için aşağıdaki işlemlerin yapılmasını öngörmektedir.

1. Fazla ve yersiz alınan verginin hazineye intikal etmiş olması

2. İşlemler olması gerektiği haline geri döndürülmesi
3. Fazla ve yersiz alınan verginin satıcı tarafından alıcıya iade edilmesi
4. Alıcının fazla ve yersiz alınan vergiyi beyannamesinde indirim konusu yapma imkanı olması durumunda, alıcının vergi dairesince indirim yapılmadığı ya da indirimlerinden çıkartıldığına dair alınacak yazı bulunması gerekmektedir. Satıcının ilgili dönemde fazla ve yersiz alınan vergi tutarını iade alabilmesi ilgili dönem beyanında hesaplanan KDV olarak beyan etmesi ve beyanname dönemi ile iade talep edilen dönem arasında en az hesaplanan KDV tutarı kadar ödenecek KDV çıkarmalı ve ödemelidir.

Beyan ve iade dönemleri arasındaki ödenecek KDV tutarı fazla ve yersiz alınan vergi tutarından düşükse ödenecek KDV tutarı kadar iade yapılır. Ödenecek KDV yoksa iade yapılmaz sadece düzeltme işlemleri yapılır.

5018 sayılı Kanununa ekli listelerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla fazla ve yersiz uygulanan vergi, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenecek yazıya istinaden vergi dairesi tarafından yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda alıcıya iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelerde söz konusu tutarın tahsil edildiği ve gelir hesaplarına aktarıldığı, diğer idare, kurum ve kuruluşlarda ise beyan edilerek vergi dairesine ödendiğini tevsik etmesi gerekir.

İthalde alınan KDV'nin fazla ve yersiz olarak alınması halinde indirim hakkı bulunması (Beyanname veren) ve bulunmaması (Beyanname vermeyen) durumlarına göre işlemler farklılık gösterir.

İndirim hakkı bulunmayanlara mezkur kanunun 48'inci maddesi gereğince Gümrük Kanunu göre iade işlemi yapılır.

İndirim hakkı bulunanların düzeltme işlemleri için beyanlarını düzelterek ilgili vergi dairesince indirim konusu yapılan tutarlar düzeltilir. Ardından gümrük idaresine başvuru yapılır. Gümrük idaresi başvuru üzerine vergi dairesine doğrudan bilgi verir ve iade işlemi vergi dairesince sonuçlandırılır.

İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığına tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu uygulama yurt dışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir.

8/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının23 1, 2 ve 3'üncü maddelerinde, 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa24 ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatla kullanılmaları halinde, vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklılaştırmalarının alıcılara iade yöntemi ile uygulanması, ÖTV Kanununun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden uygun görülmüş olup, bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları, Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde25 belirlenmiştir.

Bu uygulamada, satıcılar tarafından teslim konu mallar için bağlı oldukları vergi dairelerine ödenmiş olan ÖTV, KDV matrahına dâhil olduğundan, bu ÖTV'nin Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde imalatçılara iade edilen kısmı üzerinden hesaplanan KDV de fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşmektedir. Bu şekilde fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşen vergi, bu bölümde yer alan açıklamalar doğrultusunda iade edilir.

9.3.2. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen (Kesilen) Verginin İadesi

İlk bölümde açıklandığı gibi tevkif suretiyle ödenen fazla veya yersiz vergide de iadeye ilişkin işlemler beyannamelerin ilk hale geri döndürülmesinden sonra gerçekleştirilir.

Öncelikle fazla veya yersiz kesilen vergi alıcı tarafından satıcıya iade edilir. İade edilen tutara ilişkin tevsik edici belge ve satıcının ilgili beyannameyi düzelttiğini teyit eden vergi dairesi yazısıyla birlikte vergi dairesine başvurulur. Fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen vergi tevkifatı yapan alıcıya iade edilir.

Tevkifata tabi olmayan işlemlerde tevkifat yapılmakla birlikte satıcı tarafından beyannamede verginin tamamının beyan edilmesi durumunda vergi dairesi yazısına gerek bulunmamaktadır.

Tevkifata tabi olan bir işlemde satıcının verginin tamamını beyan ettiği durumda alıcıya iade yapılmaz. Satıcının ilgili beyanı düzeltmesi sonucunda tevkifat tutarı kadar iade satıcıya yapılır.

Ödenmeyen vergilerin iadesi mümkün değildir. Yalnızca tahakkuktan terkin edilerek işlemler sonuçlandırılır.

Fazla veya yersiz tevkif edilen verginin;

1. Alıcı tarafından beyan edilip ödenmesi
2. Alıcı ve satıcının yazılı olarak müracaat etmesi
3. Alıcıya, fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen verginin iade edilmemesi
4. Satıcıya tevkifat kaynaklı KDV iadesi yapılmış olması şartlarının birlikte sağlanması durumunda, satıcının iade aldığı dönem beyannamesinde fazla veya yersiz yapılan tevkifata ilişkin düzeltme yapmasına gerek bulunmamaktadır. Şartların birlikte sağlanmadığı durumlarda işlemler ilk haline geri döndürülür.

Faydalı olmasını temenni ederim.

KAYNAKÇA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

2017/3 Sayılı Uygulama İç Genelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı

KDV Genel Uygulama Tebliği

429 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Berhan Özgür GÜLCAN
Gelir Uzmanı

10. İDARE HUKUKUNDA İCRAİLİK VE HUKUKA UYGUNLUK KARİNESİ

Deniz ÇEVİK

Gelir Uzmanı

denzcvk@gmail.com

10.1. Giriş

İdare hukukunda en genel anlamda idarenin sahip olduğu üstünlük ve ayrıcalıkları ifade etmek için, “kamu gücü” ya da “kamu gücü ayrıcalıkları” kavramları kullanılmaktadır. Kamu gücü ayrıcalıkları, kamu yararını sağlamak amacıyla idari faaliyetin konusu olan kamu hizmetlerini yerine getirmek için idarece başvurulmuş araçlardır. İdarenin kamu gücü kullanarak yaptığı işlemler, mahkeme tarafından iptal edilinceye kadar hukuka uygun kabul edilir; bu durum hukuka uygunluk karinesi olarak adlandırılır. Bu karine idari işlemin açılan bir iptal davası sonucu iptal edilinceye ya da yapılan bir başvuru üzerine veya idare tarafından kendiliğinden geri alınıp kaldırılincaya kadar hukuka uygun kabul edilmektedirler. Bu karinenin ortadan kaldırılması yani aksinin ispat edilmesi ise yargı yolu ile gerçekleşmektedir.

Bu yönüyle yazımızda idarenin ayrıcalıkları lehine bir çeşit meşruiyet zırhı haline de gelen karinenin değeri, niteliği ve doğurduğu hukuki sonuçlar üzerine genel bir değerlendirme yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: *İdare Hukuku, Hukuk Devleti, Kamu Gücü, Hukuka Uygunluk Karinesi, İcrailik.*

10.2. İdare Hukukunda Kamu Gücü Kavramı

Kamu gücü, devlete kararlarını kabul ettirme ve gerektiğinde zorla icra etme yeteneği veren tek yanlı emir verme gücü olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda kamu gücü kavramının kapsamına, yasama, yürütme ve yargının sahip olduğu yetkilerin tamamı girmektedir. Öte yandan, dar anlamda kamu gücü ise

yürütme organının uzantısı olan idarenin sahip olduğu üstünlük ve ayrıcalıkların tamamı anlamına gelmektedir. Bu üstünlük ve ayrıcalıklar, idare hukukunun uygulama alanının belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.

İdare hukukunun uygulama alanını belirleyici teorilerden olan kamu gücü ölçütü, idarenin kamu gücü kullanarak yaptığı eylem ve işlemlerin idare hukukuna tabi olduğunu ve bu işlemlerden doğan uyuşmazlıkların idari yargıda giderileceğini savunmaktadır. İdare hukukunun uygulama alanının belirleyici unsuru olan kamu gücü, idareye belirli ayrıcalık ve yükümlülükler getirmektedir. Bu ayrıcalık ve yükümlülükler kimi zaman iç içe geçebilmekle birlikte, idare hukukunun uygulama alanı bulmasında da önemli rol oynamaktadır. İdareye tanınan bu ayrıcalıkların nedeni ise, kamu yararının tesis edilmesidir.

Bu ayrıcalıklara örnek olarak tek yanlı işlemler yapma yetkisi, resen icra yetkisi, hukuka uygunluk karinesinden faydalanma, kamu malı statüsüne sahip olma, kamu alacaklarının tahsili için özel usullerin belirlenmesi, sözleşmelerin idari sözleşme sayılması, kamu görevlisi sayılma hali, tüzel kişiye vergi muafiyeti tanınması ve uyuşmazlıkların idari yargıda çözümlenmesi, ortaya çıkan zararların tazmininin idari sorumluluk rejimine tabi olması olarak sayılabilir.

Genel itibarıyla, devletin tekeline olan örgütlenmiş zorun, idare tarafından kullanılan biçimi olarak nitelendirilebilecek kamu gücü, devletin kurucu unsurlarından egemenliğin idare hukukundaki yansıması olarak, işlem ve eylemlerinde kamu yararını sağlamayı amaç edinen idarenin, bu amaç doğrultusunda ve asla keyfi olarak kullanılmamak üzere donatıldığı üstünlük ve ayrıcalıklar demetinin toplamı şeklinde tanımlanabilir.

Kamu gücü ayrıcalıklarının yanında, idarenin aynı zamanda yükümlülükleri de söz konusudur. Her şeyden önce idarenin, evrensel bir yükümlülük olan hukuka saygı gösterme zorunluluğu vardır. Bu açıdan idare hukukunda idarenin gücü (ve etkinliği) ile birey hakları (ve bunların etkili teminatı) arasında, idari otoritelerin faaliyet özgürlüğü ile idarenin yargısal denetimi arasında ihtiyaç duyulan dengenin sağlanması gerekir.

10.3. Hukuka Uygunluk Karinesi

10.3.1. Karine Kavramı

Karine, varlığı bilinmeyen bir olgu hakkında sonuç çıkarmamızı sağlayan bir işaret, belirtidir. Kanuni karineler ise varlığı bilinmeyen bir olgu hakkında sonuç çıkarmamızı sağlayan ve kanunda öngörülmüş olan işaretler, belirtilerdir. Kanuni

karineler, karineden hareketle ulaşılan sonucun aksinin ispat edilip edilememesine göre aksi ispat edilebilen ve aksi ispat edilemeyen karineler olarak ikiye ayrılır.

Aksi ispat edilebilen karinelere adi kanuni karineler denir. Adi kanuni karineler, ispat yükü kuralıdır ve ispatsızlığın riskini hangi tarafın taşıyacağını belirlerler. Aksi ispat edilemeyen karineler ise kesin kanuni karinelerdir. Kesin kanuni karinelerin ise tıpkı varsayımlar gibi ispat yükü ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

İdare hukukunda ise karine idarenin sahip olduğu ayrıcalıklar zincirinin önemli bir halkası da tesis ettiği işlem ve gerçekleştirdiği eylemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasıdır.

10.3.2. İdare Hukukunda Hukuka Uygunluk Karinesi

İdarenin kamu gücü kullanarak yaptığı işlemler, mahkeme tarafından iptal edilinceye kadar hukuka uygun kabul edilir; bu durum **hukuka uygunluk karinesi** olarak adlandırılır. Hukuka uygunluk karinesi, idarenin üstünlüğü ve kamu yararı ilkeleriyle sıkı biçimde ilişkilidir. Bu karine, bireylerin hak arama yollarını engellemez ancak, işlem yürürlükte kaldığı sürece bağlayıcı kabul edilir. Fransız idare hukukunda **hukuka uygunluk karinesi (présomption de légalité)**, Türk idare hukukundaki gibi idari işlemlerin mahkeme tarafından iptal edilene kadar hukuka uygun sayılması ilkesine dayanır.

Bu ilke, Fransız kamu hukukunun temel taşlarından biri olarak kabul edilir ve birçok sistemde (örneğin Türkiye) model olarak alınmıştır. Türk idare hukuku bu yapıyı büyük ölçüde benimsemiştir. Karine sayesinde, **bir idari işlem yargı denetimi tamamlanmadan da bağlayıcıdır**. Örneğin bir kamu görevlisinin ataması ya da bir işletmeye verilen ruhsat, yargı sürecine rağmen uygulanır. Bu da karineyle ilişkilidir: İdarenin işlem yapma yetkisi meşru kabul edildiğinden, işlemleri yargı kararı olmadan uygulanabilir.

İdare hukukunda hukuka uygunluk karinesinin yoğunlaştığı alan idari işlemlerdir. İdarenin varlığı ve kamu gücü kullanımının en somut hali idari işlemler aracılığıyla ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla idari işlem, idarenin bireyler karşısındaki en etkili araçtır. İdari işlemin en etkili araç olması, hukuki durumlara müdahale edebilme gücüne sahip olmasından kaynaklanmaktadır.

İdare, sahip olduğu kamu gücü sayesinde, bireyler ile girdiği ilişkilerde, onların iradesinden bağımsız ve hatta karşıt iradelerine rağmen, hukuki etki ve sonuç doğuran işlemler yapabilme yeteneğine sahiptir. Fransız hukukunda da “ön

ayrıcalık” (privilège du préalable) olarak kabul edilen bu ayrıcalığın kullanılması, bu şekilde ortaya çıkan işlemlerin karine olarak hukuka uygun oldukları sonucunu doğurmaktadır. Hukuka uygunluk karinesi, idari işlemin beş temel unsuru (**yetki, şekil, sebep, konu, maksat**) üzerinden denetlenir ve bu unsurlar iptal davasında tartışılabilir.

Hukukuna uygunluk bazı temel ilkelere dayanmaktadır bunlar,

- * **Hukuka Uygunluk Karinesi (Présomption de légalité):** İdari işlemler, iptal davası açılmış olsa bile, iptal edilene kadar yürürlükte kalır ve uygulanabilir niteliktedir. Bu, idarenin işlem yapma yetkisi ve kamu gücü ayrıcalıkları çerçevesinde, vatandaşlar üzerindeki bağlayıcılığını sürdürmesi anlamına gelir.
- * **Yargı Öncesi Etkinlik İlkesi:** Karine sayesinde, bir idari işlem yargı denetimi tamamlanmadan da bağlayıcıdır. Örneğin bir kamu görevlisinin ataması ya da bir işletmeye verilen ruhsat, yargı sürecine rağmen uygulanır.
- * **İcrailik Özelliği:** Mahkeme kararına gerek olmaksızın bazı işlemlerini doğrudan zorla uygulayabilir (örneğin yıkım kararları veya idari para cezaları). Bu da karineyle ilişkilidir: İdarenin işlem yapma yetkisi meşru kabul edildiğinden, işlemleri yargı kararı olmadan uygulanabilir.

Karine, idarenin gerçekleştirdiği işlemleri başlangıçta hukuka uygun kabul ederek, yargılama sürecine bireylerin itiraz etmesine olanak sağlar. Ancak bu karine, işlem beş unsur bakımından incelemeye açıktır. Yani işlem mahkemece bu unsurlar açısından aykırılık tespit edilirse iptal edilir.

İdare, kamu gücü ayrıcalıklarından yararlansa da **hukukun egemenliği altındandır**. İdarenin her şeyden önce hukuka uygun davranma yükümlülüğü vardır. Dolayısıyla idare, öncelikle bir işlemi tesis etmeden önce hukuka uygun olup olmayacağına ilişkin yeterli inceleme ve araştırmayı yapmak zorundadır. **Bu bakımdan hukuka uygunluk karinesi idareyi sorumluluktan kurtarmaz.** Zira hukuka aykırı bulunan idari işlemler hakkında verilen iptal kararları, varlıklarını hukuka uygunluk karinesinden yararlanmak suretiyle sürdüren idari işlemleri tesis edildikleri tarihe kadar geriye yürür şekilde ortadan kaldırır. İdari işlemin iptaliyle birlikte hukuka uygunluk karinesi de geriye yürür şekilde ortadan kalkmaktadır. İdare, idari işlemin iptal kararından önce hukuka uygun kabul edildiği savunmasıyla sorumluluktan kurtulamaz.

10.4. Hukuka Uygunluk Karinesi Hukuka Uygun Mu?

İdari işlemin icrai niteliği idarenin kamu gücü sayesinde bireyler üzerinde ayrıca başka bir işleme ihtiyaç duymadan doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini göstermesidir. İdari işlemin hukuka uygunluk karinesi zırhına sahip olması, icrai olmasından kaynaklanmaktadır. **İcrailik ve hukuka uygunluk karinesi arasındaki bu yakın bağ sebebiyle, icrailiğin getirdiği bazı sonuçlar hukuka uygunluk karinesine bağlanmakta ve bu durum da hukuka uygunluk karinesinin sorgulanmasına yol açmaktadır.** Dolayısıyla bu noktada, bir işlemin hukuka uygun kabul edilmesinin ona tek başına hukuk düzeninde sonuç doğurma gücü vermeyeceğini belirtmek gerekir.

İdari işlem hukuka uygunluk karinesinden yararlandığı için, idari işleme uygun hareket etme, aslında hukuka uygun hareket etme anlamı da taşımaktadır. Anayasanın 2’nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ile 8’inci maddesinde yer alan yürütmenin anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceğine ilişkin hüküm şüphesiz idarenin de hukuka uygun hareket etmesini gerektirmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27’nci maddesinin birinci fıkrasına göre; *“Danıştay’da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.”* İdarenin sahip olduğu önemli ayrıcalıklarından biri de dava açıldığında kural olarak işlemin yürütülmesinin durmamasıdır. Bu durum ise bazı işlemlerde ilgili işlem açıkça hukuka aykırı olsa da karinenin varlığı nedeniyle mağduriyetler yaratacağı açıktır.

Hukuka uygunluk karinesinin idari yargılama usulündeki rolüne ilişkin değinilmesi gereken bir diğer husus ise **ispat yüküdür**. Doktrindeki bazı görüşlere göre hukuka uygunluk karinesinin bir sonucu olarak idari yargı önünde ispat yükü işlemin ilgilisinin (davacının) üzerindedir. Fakat işlemi tesis eden her zaman idare olduğundan, davaya ilişkin bilgi ve belgelerin genellikle idarede olduğu ve ilgili dosyanın mahkemenin talebiyle idarece sunulduğu da düşünüldüğünde, ilgilinin idari işlemin hukuka aykırı olduğunu ispatla yükümlü olduğunu söylemek mümkün görülmemektedir.

İdari işlemin hukuka uygun olup olmadığını denetleyecek olan yargıcın, idari işlemi baştan hukuka uygun kabul edip ona göre yargılama yapması söz konusu olamaz. Ancak idari işlemin yürütülmesinin durdurulmadığı durumlarda, yargılama aşamasında da ilgililer açısından idari işlem yürütülebilir durumda

olmakta ve hukuka uygun kabul edilmeye devam etmektedir. Geçici etkiye sahip olan hukuka uygunluk karinesi, yürütmeyi durdurma kararıyla askıya alınabilir ya da dava sonucunda verilecek iptal kararıyla tümüyle ortadan kalkabilir. Aksi halde, idarece de geri alınmadığında işlem, ilgililer için yargılama aşamasında da hukuka uygun kabul edilmeye devam edecektir.

Hukuka uygunluk karinesi idare hukukun en önemli ilkelerinden olsa da uygulamada idarenin keyfi uygulamalarına da zemin hazırlamaktadır. Bu durum ise hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Özellikle idare idari işlemler ile kişilere yönelik hak ihlalleri oluşturacak işlemler tesis etmektedir. Kişiler iptal davası açıp lehe karar alıncaya kadar ilgili işlemler hukuka uygunluk karinesi ve icrailik ilkeleri gereği geçerliliklerini korumaktadırlar. Çözüm olarak kefilin önüne geçmek adına idari yapı içinde işlem öncesi hukukilik denetimi yapacak mekanizmaların oluşturulması hak ihlallerinin önlenmesine katkı sağlayacaktır.

Fransa idare hukukunda karinenin neden olabileceği hukuksuzlukları gidermek amacıyla bazı mekanizmalar geliştirilmiştir. Bunlardan biri, *Référé-liberté (İhtiyati tedbir)* 'dir. Buna göre bir idari kararın temel bir özgürlüğü ciddi ve açıkça ihlal etmesi halinde, bu kararın yürütülmesinin 48 saat içinde durdurulmasına olanak tanır. Burada kıstas işlemin temel bir özgürlüğü ihlal edecek nitelikte olmasıdır. Bu durumda idari işlem ile temel özgürlüğün ihlali ciddi ve açıkça hukuka aykırı bir ihlali söz konusu olması gerekir.

10.5. Sonuç

Kamu gücü kavramı, idare hukukunun temel taşlarından biri olup idarenin ayrıcalık ve yükümlülüklerinin aydınlatılmasında büyük rol oynamaktadır. İdare sahip olduğu üstünlük ve ayrıcalıklarla ne kadar güçlü olursa olsun, hukukun egemenliği altındadır. Her işlem ve eyleminde kamu yararı amacıyla hareket etmek zorunda olan idare, bunu yaparken hukukun çizdiği sınırları da aşmamak zorundadır.

Hukuka uygunluk karinesi ve icrailik, idarenin tek yanlı işlem yapma ayrıcalığına meşruiyet zırhı teşkil etmektedir. Bu yüzden iç içe geçmiş halde bulunan hukuka uygunluk karinesi ve idari işlemin icrailik özelliğinin bir arada değerlendirmek gerekir. İdare, kamu yararının temsilcisi sıfatıyla, kamu gücü ayrıcalıklarından yararlanmaktadır. Bu yüzden kamu yararı gerektirdiğinde bu ayrıcalıklara başvurmakla yükümlüdür. İdare keyfi olarak kamu yararı gütmekten farklı saiklerle işlem tesis etmesi hukuk devleti gerekleriyle bağdaşmamaktadır.

Her ne kadar ilgili işlemler dava yolu ile iptal edilme imkanı bulsa da bazı işlemlerin telafisi güç zararlar doğuracağı kaçınılmazdır. Bunun engellemenin yollarından biri yukarıda bahsettiğimiz üzere hukuka uygunluğu denetleyecek mekanizmaların geliştirilmesi ile mümkündür.

KAYNAKÇA

GÖZLER, K. (2019). İdare Hukuku Dersleri, 21. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019.

GÜNDAY, M. (2013). İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2013.

HASOĞLU, A. (2019). Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Sebep İkamesi Kavramı, Dergi Park, 2019.

TEKİNSOY, A. (2013). İdari Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması, Savaş Yayınevi, Ankara, 2013.

UÇAR, İ. (2016). İdare Hukukunda Kamu Gücü Ayricalığı Kavramı ve Bir Kamu Gücü Ayricalığı Olarak Hukuka Uygunluk Karinesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XX, Y. 2016.

SEKBAN, A.E. (2018). İdari İşlem: Hukuka Uygunluk Karinesi, İstanbul Barosu Dergisi, Mayıs 2018, C. 92, S. 3 (s. 354–369)

Danıştay Kararları

Deniz ÇEVİK
Gelir Uzmanı

11. 10 SORU ÇERÇEVESİNDE YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ (YİAKV) UYGULAMASININ MEVZUAT TEMELLİ ANALİZİ

Gökhan GÖK
Gelir Uzmanı

gokhan.gok@gelirler.gov.tr

11.1. Giriş

Türkiye’de, kurum kazançlarının düşük efektif vergi oranlarıyla vergilendirilmesini sınırlamak ve vergi tabanını korumak amacıyla Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi (YİAKV) uygulaması hayata geçirilmiştir.

7524 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen 32/C maddesi kapsamında getirilen bu düzenleme, vergi istisna ve indirimlerinden yoğun şekilde faydalanan kurumların, faaliyetleri sonucunda hiç vergi ödememesi veya çok düşük oranlarda vergi ödemesinin önüne geçmeyi hedeflemektedir.

1 Ocak 2025 itibarıyla yürürlüğe girecek olan YİAKV, sadece Türkiye’de değil, aynı zamanda G20 ve OECD ülkelerinde de benzer mekanizmalarla hayata geçirilen asgari vergilendirme eğiliminin ulusal bir yansımasıdır.

Bu çalışmada, YİAKV uygulamasına ilişkin kapsam, hesaplama yöntemi, istisna ve indirimlerle ilişkisi, eleştirilere konu olan tarafları ve uluslararası yönüyle birlikte 10 soru altında ele alınmakta; uygulamanın hem mevzuat altyapısı hem de ekonomik gerekçeleri okuyucunun dikkatine sunulmaktadır.

Soru 1: Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi nedir?

Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi, 7524 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen 32/C maddesi uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin çeşitli istisna ve indirimlerden yararlanarak çok düşük vergi oranlarıyla vergi ödemelerini engellemek amacıyla getirilen vergi uygulamasıdır.

Bu düzenleme ile kurum kazancının indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı üzerinden %10'dan az olmamak üzere asgari bir vergi yükü öngörülmekte; düşük vergilendirilmiş kazançlar nedeniyle vergi güvenliğinin zedelenmesini önlenmeyi amaçlamaktadır.

Soru 2: Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi hangi mükellefleri kapsamaktadır?

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir. Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Ancak kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır. Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket, 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulanmayacaktır.

Ayrıca birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir. Yani mükelleflerin; birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekecektir.

Soru 3: Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması ne zaman başladı?

Yurt içi asgari kurumlar vergisinin uygulanmasına hazırlık sağlayan başka düzenlemeler olmakla birlikte 02/08/2024 tarihli 7524 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler doğrultusunda, 28/9/2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)" ile yürürlüğe giren yurt içi asgari kurumlar vergisi, 1 Ocak 2025 ve sonrası kazançlara uygulanacak şekilde yürürlüğe konulmuştur.

Soru 4: Yurt içi Asgari Kurumlar Vergisi nasıl hesaplanır?

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci ve 32/A. maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan

asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve 32.5.5 bölümünde belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır. **(Danıştay 3. Dairesinin 10/02/2025 tarih ve E:2024/5700 sayılı kararıyla yürütmesinin durdurulmasına karar verilmiştir.)**

213 sayılı Kanunun mükerrer 298'inci maddesi ve geçici 33'üncü maddesi hükmü uyarınca, mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Öte yandan asgari kurumlar vergisi matrahından kurumlar vergisi kanununda sayılan bazı indirim ve istisnalar düşülebilir.

Soru 5: Yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülecek indirim ve istisnalar nelerdir?

Türü	Açıklama	Mevzuat / Kaynak
İştirak Kazançları İstisnası	İştiraklerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisnası	5520 sayılı KVK m.5/1-a
Emisyon Primi Kazancı İstisnası	Emisyon primi kazançlarının kurumlar vergisinden istisnası	5520 sayılı KVK m.5/1-ç
Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazanç İstisnası	Taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç, yatırım fonları ve ortaklık kazançları	5520 sayılı KVK m.5/1-d
Risturn Kazanç İstisnası	Risturn kazançlarının kurumlar vergisinden istisnası	5520 sayılı KVK m.5/1-i
Sat-Kirala-Geri Al İşlem Kazanç	Sat-kirala-geri al işlemlerinden sağlanan kazançların istisnası	5520 sayılı KVK m.5/1-j

İstisnası		
Varlık Kiralama İşlem Kazanç İstisnası	Varlık kiralama faaliyetlerinden elde edilen kazançların istisnası	5520 sayılı KVK m.5/1-k
Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemi Kazancı	Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazançların istisnası	4490 sayılı Kanun m.12
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası	Serbest bölgelerde elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisnası	3218 sayılı Kanun geçici m.3
Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kazanç İstisnası	Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisnası	4691 sayılı Kanun geçici m.2
Girişim Sermayesi Fonu İndirimi	Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim	5520 sayılı KVK m.10/1-g
Korumalı İşyeri İndirimi	Engelliler hakkında kanuna göre korumalı işyeri indirimi	5520 sayılı KVK m.10/1-h, 5378 sayılı Kanun
Ar-Ge ve Tasarım İndirimi	Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri için tanınan vergi indirimi	5746 sayılı Kanun m.3 ve 3/A, 6550 sayılı Kanun geçici m.1/c, 5520 KVK m.10/1-a
Değerleme Farkları ve Kur Farkları	TMS/TFRS ile VUK arasındaki değerlendirme farkları ve kur farkları gibi hesaplama farklılıkları	1 Seri No.lu KVK Tebliği ve ilgili mevzuat
Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA)	Vergilendirme hakkı Türkiye’de olmayan veya Türkiye’nin vergi alma hakkının olmadığı kazançlar	Uluslararası Anlaşmalar
Uluslararası Anlaşmalar	İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar ile kurumlar vergisinden istisna	Uluslararası Anlaşmalar

Uyarınca İstisnalar	edilen kazançlar	
---------------------	------------------	--

Soru 6: Hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden indirilebilecek alınmayan vergiler nelerdir?

Payları Borsa İstanbul'da ilk kez işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, beş hesap dönemi boyunca kurum kazançlarına uygulanan 2 puanlık vergi indirimi nedeniyle ödenmeyen kurumlar vergisi,

İhracat yapan kurumların, münhasıran ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançta uygulanan 5 puanlık vergi indirimi nedeniyle tahakkuk etmeyen tutar,

Sanayi sicil belgesine sahip ve fiilen üretim faaliyeti yürüten kurumların, üretim kazançlarına uygulanan 1 puanlık vergi indirimi,

2 Ağustos 2024 tarihinden önce alınmış yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi çerçevesinde uygulanan indirimli kurumlar vergisi nedeniyle ödenmeyen vergi tutarları, hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisi tutarından indirilebilir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde ödenecek yurt içi asgari kurumlar vergisi şu şekilde hesaplanır:

Ödenecek Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi = [(Ticari Bilanço Kârı + Kkeg) – Düşülecek İstisna ve İndirimler] X %10 – Alınmayan Vergiler

Soru 7: Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinin hesaplaması nasıl yapılır?

Örnek:(C) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 4.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 800.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmüne istinaden; 2.000.000 TL iştirak kazancı istisnasından, 800.000 TL iştirak hissesi satış kazancı istisnasından ve 4691 sayılı Kanun kapsamında 500.000 TL teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasından yararlanmıştır. Adı geçen Kurum ayrıca, 100.000 TL Ar-Ge indirimi ile nakdi sermaye artışı nedeniyle hesapladığı 200.000 TL nakdi sermaye faiz indirimi tutarını beyanname üzerinden indirim konusu yapmıştır. Şirketin beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceği geçmiş yıl zararı ise 400.000 TL'dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	4.000.000	4.000.000
KKEG (b)	800.000	800.000
İstisnalar - İştirak kazancı istisnası 2.000.000 TL (c) - İştirak hissesi satış kazancı istisnası 800.000 TL (ç) - Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası 500.000 TL (d)	3.300.000 (c+ç+d)	250.000.000 (c+d)
Geçmiş yıl zararı (e)	400.000	0
İndirimler - Ar-Ge indirimi 100.000 TL (f) - Nakdi sermaye indirimi 200.000 TL (g)	300.000 (f+g)	100.000 (f)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a+b)- (c+ç+d+e+f+g)] 800.000	[(a+b)-(c+d+f)] 220.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(800.000 x %25) 200.000	(2.200.000 x %10) 220.000
Ödenecek kurumlar vergisi	220.000	

(C) A.Ş.'nin, hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 220.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Soru 8: Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisinin Beyan ve Bildirim Sürecinde Değişiklik Var mı?

Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasıyla birlikte, kurumlar vergisi beyannamesinde beyana ilişkin bazı yapısal değişiklikler getirilmiştir. Ancak ayrı bir beyanname ya da ek bildirim yükümlülüğü ihdas edilmemiştir.

Vergi Usul Kanunu ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde, yurt içi asgari kurumlar vergisi, kurumlar vergisi beyannamesi içinde ayrı bir satırda gösterilmek suretiyle beyan edilecektir. Bu kapsamda, mükelleflerin

hesapladıkları kurumlar vergisi ile yurt içi asgari kurumlar vergisi karşılaştırılır; yüksek olan tutar nihai olarak ödenecek vergi olarak tahakkuk ettirilir.

Soru 9: Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi uygulamasına yönelik getirilen temel eleştiriler nelerdir?

Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi (YİAKV) uygulaması, vergi güvenliğini artırma hedefiyle yürürlüğe girmiş ancak uygulama sürecinde bazı eleştirileri de beraberinde getirmiştir.

Özellikle geçmiş yıl zararlarının YİAKV matrahından indirilememesi uygulaması, Danıştay nezdinde yürütmeyi durdurma kararına konu olmuş ve Danıştay 3. Dairesinin 10/02/2025 tarih ve E:2024/5700 sayılı kararıyla yürütmesinin durdurulmasına karar verilmiştir.

Ayrıca, 02.08.2024 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgelerinde yatırıma katkı tutarının asgari vergi matrahından indirilememesi, aynı sektörde faaliyet gösteren ancak farklı tarihlerde teşvik belgesi alan firmalar arasında eşitsizlik yarattığı düşünülmektedir.

Bu nedenlerle, uygulama adaleti açısından YİAKV'nin değerlendirilmesi gerektiği yönünde eleştiriler bulunmaktadır.

Soru 10: Türkiye’de uygulamaya konulan yurt içi asgari kurumlar vergisinin, uluslararası düzeyde benzer nitelikte uygulamaları mevcut mudur?

OECD/G20 ülkeleri tarafından, vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve agresif vergi planlamalarına karşı geliştirilen vergi tabanı aşınması ve kar kaydırması BEPS (base erosion and profit shifting)’in, ikinci aşaması olan sütun 2 kuralları (Pillar Two) kapsamında, çok uluslu şirketlerin etkin vergi oranlarının %15’in altında kaldığı durumlarda, asgari bir vergi yükü sağlanması hedeflenmiştir. Bu kapsamda uygulanan sütun 2 kuralları, ülke bazlı düşük vergilendirmeyi önlemeyi amaçlamaktadır.

7524 sayılı Kanun’un 37 ila 50. maddelerinde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Türkiye’de uygulamaya konulan YİAKV, gerek yapısı gerekse amacı itibarıyla bu uluslararası uygulamalara benzer şekilde, vergi matrahı üzerinde asgari bir vergi yükü tesis etmektedir. Bu yönüyle YİAKV, ulusal düzeyde uygulanmakla birlikte, küresel vergi politikalarının yurt içine uyarlanmış hali olarak değerlendirilebilir.

Türkiye de gelirlerin en büyük kalemini vergi gelirleri oluşturması nedeniyle ülkemizde de vergiden kaçınma, dibe doğru vergi rekabeti ile kurumlar vergisi kaybı yaşamak istenmemektedir. Türkiye’de küresel ve yurtiçi asgari kurumlar

vergisi için yasal zemin oluşturarak vergi kaybının önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

11.2. Sonuç

Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi, Türk vergi sisteminde önemli bir yapısal reform niteliği taşımaktadır. Kurumlar vergisi sisteminde yer alan çok sayıda istisna ve indirim kalemi nedeniyle ortaya çıkan etkin vergi oranlarının düşüklüğü, hem gelir idaresinin denetim gücünü zayıflatmakta hem de adalet ilkesine zarar verebilmektedir. YİAKV uygulaması, bu durumu dengelemeyi amaçlayan tamamlayıcı bir vergi mekanizması olarak öne çıkmaktadır.

YİAKV, sadece vergi kaybını önlemeyi değil; aynı zamanda, ülke içi yatırım yapısını da düzenlemeyi, mükellef davranışlarını daha şeffaf hale getirmeyi hedeflemektedir. Ayrıca, OECD/G20 BEPS 2.0 kapsamındaki küresel asgari vergi uygulamaları ile paralel şekilde tasarlanmış olması, Türkiye'nin uluslararası vergi normlarına uyumuna da katkı sağlamaktadır. Bu yönüyle YİAKV; sadece vergi tahsilatını artıran değil, aynı zamanda vergi sisteminin bütünlüğünü ve sürdürülebilirliğini güçlendiren stratejik bir araç olarak dikkat çekmektedir.

Sistem, vergi güvenliği ve adil katkı amacına hizmet ederken, bazı teknik zorlukları ve eleştirileri de beraberinde getirmiştir. Özellikle geçmiş yıl zararlarının düşülememesi, teşvik belgeleri arasında yaratılan eşitsizlik ve bazı istisnaların asgari vergiye tabi tutulması gibi hususlar hem hukuki güvenlik hem de vergide eşitlik ilkeleri bağlamında tartışmalara neden olmaktadır. Yine de YİAKV'nin uzun vadede Türkiye'nin mali sürdürülebilirliğine katkı sağlayacak şekilde, uygulamadaki aksaklıkları giderilerek ve anayasal sınırlar gözetilerek geliştirilmesi mümkün ve gerekli görünmektedir.

Çalışmada sunulan 10 temel soru ve cevap üzerinden yapılan bu değerlendirme, okuyucuya, analiz zemini sunmayı amaçlamaktadır.

KAYNAKLAR

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Danıştay 3. Dairesi 10/02/2025 tarihli ve E:2024/5700 sayılı Kararı

Kara, M.C. (2024). Küresel Düzlemde Çok Uluslu Şirketlerin Asgari Oranda Kurumlar Vergisi Ödeme Yükümlülüğü. Maliye Dergisi 143-168. **Erişim adresi:**

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/07/06-186_2-Kuresel-Duzlemde-Cok-Uluslu-Sirketlerin.pdf

Saraç, E., Gürkan N.Z. (2024). Küresel ve Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi ve Türkiye’deki Şirketlerde Beyanname Uygulaması. Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi 1833-1849. **Erişim adresi:** <https://tisej.com/arsiv/2024/59/3/1833-1849.pdf>

Uçar, Ş. (2025). Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Değerlendirmelerimiz. **Erişim adresi:** <https://www.grantthornton.com.tr/en-guncel/makaleler/yurt-ici-asgari-kurumlar-vergisi-uygulamasi-ve-degerlendirmelerimiz/>

Gökhan GÖK
Gelir Uzmanı

ÖZELGELER

Yurt dışından satın alınan yeterlilik testleri nedeniyle yapılan ödemelerin damga vergisi

(23.10.2024 tarih ve 1487876 sayılı özelge)

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği; 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/a fıkrasında, resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 15/7/2018 tarihli ve 30479 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 29 uncu maddesinin birinci fıkrasında, Adli Tıp Kurumunun, hizmetlerini yerine getirmek için döner sermayeli işletmeler kuracağı, döner sermayeli işletmeler için Adli Tıp Kurumuna tahsis edilen sermaye miktarının gerekli görülen hallerde Cumhurbaşkanınca iki katına kadar artırılabilceği, ikinci fıkrasında, döner sermayenin, Adalet Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekler, Hazinece verilecek ayni yardımlar, döner sermaye faaliyetlerinden elde edilecek kârlar, bağış ve yardımlardan teşekkül edeceği hükme bağlanmıştır.

Döner Sermaye İşletmenizin bağlı olduğu Adli Tıp Kurumundan ayrı tüzel kişiliğinin bulunmaması halinde, damga vergisi uygulamasında resmi daire olarak değerlendirilmesi ve yurt dışından satın alınan yeterlilik testlerinin bedelinin

ödenmesi nedeniyle düzenlenen kağıtların 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-a fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması ve verginin istihkaktan kesinti suretiyle ödenmesi gerekmektedir.

**Esas faaliyet konusu inşaat malzemeleri satışı olan şirketin stoklarında bulunan emtiaları yine işletme bünyesinde yapılmakta olan inşaatlarında kullanması halinde belge düzeni hk
(28.10.2024 tarih ve 621026 sayılı özelge)**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 171 inci maddesinde, mükelleflerin bu Kanuna göre tutmaları gereken defterleri vergi uygulaması bakımından bu maddede yazılı maksatları taşıyacak şekilde tutacakları; 175 inci maddesinde ise mükelleflerin, anılan Kanunun 171 inci ve müteakip maddelerinde belirtilen maksat ve esaslara uymaları şartıyla defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbest oldukları belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 227 nci maddesinde de *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkilere dayanılarak kullanılması/düzenlenmesi uygun görülen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, somut durumda bir firmanın stoklarında yer alan ham madde, yarı mamul veya mamullerin firmanın kendi birimleri arasındaki dolaşımı Vergi Usul Kanunu uygulaması bakımından bir satış işlemi olmadığından bu tür firma içi emtia dolaşımları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, söz konusu işlemin firmanın kendi iş süreci içerisinde düzenleyeceği belgelerle kayıt altına alınması ve bu belgelere istinaden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, şirketinizin inşaat malzemeleri satış faaliyetine ilişkin olarak stoklarında yer alan emtianın (demir, beton, kum, çimento, tuğla vb.), yine kendi bünyenizde ikamet amaçlı olan veya olmayan binaların inşaatı faaliyeti kapsamında sarf etmeniz veya kullanmanız halinde, müşteriye satılan bir mal veya yapılan bir iş söz konusu olmadığından kendi adınıza fatura düzenlenmenize gerek bulunmamakta olup, söz konusu işlemin firmanızın kendi iş süreciniz içerisinde düzenleyeceğiniz belgelerle kayıt altına alınmanız ve bu belgelere istinaden muhasebe kayıtlarını yapmanız icap etmektedir.

Konut İçin Kullanılan Kredinin BSMV İstisnası (11.11.2024 tarih ve 1600427 sayılı özelge)

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinde, banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların BSMV'ye tabi olduğu; 30 uncu maddesinde, BSMV'yi banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği; matraha ilişkin 31 inci maddesinde ise BSMV matrahının 28 inci maddede yazılı paraların tutarı olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun, 7491 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 6 ncı maddesinin; (a) bendi ile 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi, "... 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 57 nci maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanı kapsamında kredinin kullanıldığı tarih itibarıyla üzerine kayıtlı konuta sahip olmayan tüketicilere kullandırılan konut kredileri ile bu kredilerin refinansmanı dolayısıyla yapılan sigortalarda sözleşme ve poliçe üzerinden alınan paralar,"; (c) bendi ile de aynı maddenin birinci fıkrasının (y) bendi, "İpotek finansmanı kuruluşlarının ve konut finansmanı fonlarının, 6362 sayılı Kanunun 57 nci maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanı kapsamında yaptıkları tüm işlemler ile konut finansmanı kuruluşları tarafından aynı Kanun kapsamında kredinin kullanıldığı tarih itibarıyla üzerine kayıtlı konuta sahip olmayan tüketicilere kullandırılan konut kredileri ile bu kredilerin refinansmanı dolayısıyla lehe alınan paralar." şeklinde değiştirilmiştir.

Bu itibarla, kredinin kullanıldığı tarih itibarıyla üzerine kayıtlı konuta/konut hissesine sahip olanların doğrudan kullandıkları konut kredileri ve söz konusu kredi işlemlerine ilişkin yapılan sigortalar dolayısıyla lehe alınan paralar istisna kapsamından çıkmıştır.

Buna göre, krediyi kullandığınız 22/2/2024 tarihi itibarıyla üzerinize kayıtlı ahşap ev hissesine sahip olmanız sebebiyle kullanmış olduğunuz konut kredisi dolayısıyla lehe alınan paraların BSMV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Oto alım, satım ve kiralama işlerinde ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinin bulunup bulunmadığı hk. (26.12.2024 tarih ve 760375 sayılı özelge)

Bilindiği üzere, 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun 1 inci maddesinde, "*Satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler.*

3.Ödeme kaydedici cihazların kullanılması mecburiyeti, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilen faaliyetlerle uğraşanlar hakkında uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, 426 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara (perakende teslimde bulunan veya hizmet ifa eden) 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre fatura vermek zorunda olmadıkları mal satışları veya hizmet ifalarının belgelendirilmesinde (6.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanuna göre kullanmak zorunda oldukları ödeme kaydedici cihazların yerine) "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazları"(YN ÖKC) kullanma mecburiyeti getirilmiştir. Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların, esas itibarıyla, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkilere dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, motorlu kara taşıtlarının kendi nam ve hesabına alım ve satım faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin, bütün satışlarında fatura düzenlemek mecburiyetinde olmaları ve YN ÖKC kullanmak suretiyle belgelendirmeleri gereken bir işlemleri bulunmaması durumunda YN ÖKC kullanma mecburiyeti bulunmamaktadır.

Mahkeme kararına göre ödenen gecikme faizinin gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı (25.09.2024 tarih ve 1313656 sayılı özelge)

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı vergi Usul Kanununun "Özel Ödeme Zamanları" başlıklı 112 nci maddesinin altıncı fıkrasında, *"İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır."* hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin yurt dışı mukimi firmalardan internet ortamında almış olduğu reklam hizmeti ödemeleri için ihtirazi kayıtla beyan ederek ödediği vergilerin dava süreci sonunda gecikme faizi ile vergi dairesine ödenmesinde söz konusu vergiler için Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin altıncı fıkrası gereği hesaplanan faizlerin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Yapı ruhsatında müteahhit olarak adı geçmeyen firma tarafından yapılacak dönüşüm sonrası ilk satış işlemlerinin 6306 sayılı Kanun kapsamında tapu harcından istisna olup olmadığı hk. (24.10.2024 tarih ve 200522 sayılı özelge)

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanunun 7 nci maddesinin dokuzuncu fıkrasında,

"Bu Kanun uyarınca yapılacak olan ve Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve dönüşüme konu yapıların inşası işini yüklenen müteahhit ile malik ve en az bir yıldır kiracı veya sınırlı aynı hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerinden birinin taraf olduğu;

a) Bu Kanun kapsamındaki taşınmazların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri ile bu Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların malik, işi yüklenen müteahhit ve en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerine ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri,

b) Bu Kanun kapsamındaki bir yapıdan dolayı, bu Kanun kapsamındaki parsellerde veya alanlarda veya söz konusu parsel ve alanların dışındaki parsellerde yeni bir yapı yapılması ya da mevcut bir yapının satın alınması veya ipotek tesis edilmesi işlemleri,

c) Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların işi yüklenen müteahhit, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve bunların iştirakleri ile Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları (GYO) tarafından gerçekleştirilecek ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri, ile bu bentlerde belirtilen yapıların dönüşümüne ilişkin olarak Kanun uyarınca yapılacak diğer işlemler noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan ücret ve harçlardan, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden, bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kağıtlar, resmi dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler sebebiyle düzenlenen kağıtlar da dahil olmak üzere damga vergisinden, bu Kanun kapsamındaki yapıların maliklerine ve malik olmasalar bile bu yapılarda kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak en az bir yıldır ikamet ettiği veya bunlarda işyeri bulunduğu tespit edilenlere bu amaçlarla kullandırılan krediler dolayısıyla lehe alınacak paralar, banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisnadır. Bu Kanun kapsamındaki iş, işlem ve uygulamalar, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi ve İdarenin, sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketleri tarafından yürütülüyor ise, bu şirketlerce yapılan iş, işlem ve uygulamalarda da bu fıkra da belirtilen vergi, harç ve ücret muafiyetleri uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Bu itibarla, ili, ilçesi, Mahallesi, ada, 1 parselde yer alan riskli yapı şerhli taşınmazlara ilişkin arsa sahipleri ile şirketiniz arasında kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin imzalanmış olduğu, müteahhitlik sınıfınızın yeterli olmaması sebebiyle A, B, E ve F blokların müteahhitliğini şirketinizin % 100 ortağı olan'ın üstlenmiş olduğu, yapı ruhsatında yapı müteahhidi olarak'ın yer aldığı ve aynı sözleşmeye bağlı kalarak inşaatı bitirmeyi taahhüt ettiği anlaşıldığından, bu bloklarda şirketinizin işi yüklenen müteahhit kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, bu nedenle şirketiniz tarafından A, B, E ve F bloklara ait dairelerin satış işlemlerinin 6306 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında harçtan istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

İştirak Hisseleri Satışından Doğan Kazançlar (18.02.2025 tarihli özelge)

İştirak hisseleri satışı karşılığı bir nakit girişi sağlanması ve satan kurumun mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla elde edilen kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Yine, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların da diğer şartların sağlanmış olması kaydıyla istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Grup şirketlerinden her birinin de şirketin mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla iştirak hissesi satış kazancı istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

İşletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilen satışlardan, ekonomik açıdan şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesini sağlamayan satışlardan, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesinden elde edilen kazançlar ile aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün değildir.

Ayrıca elden çıkarılan iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumunda da anılan istisnadan faydalanılamayacaktır. Ancak, bir sektör veya faaliyet alanından çıkılarak diğer bir sektör veya faaliyet alanına girme, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlayan amaçlarla mevcut iştirak hisselerinin satılarak yeni iştirak hisseleri satın alınması durumunda istisnadan faydalanılabilecektir.

Buna göre, Şirket aktifinde bulunan gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, söz konusu hisselerin Şirketiniz tarafından grup içi şirketlere satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Yine, iştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, sektör veya faaliyet alanı değişikliği, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlamaya yönelik amaçlarla, yeni iştirak hisseleri satın alınması için kullanılması durumunda da istisnadan yararlanılması mümkündür.

Bu bağlamda, satılan iştirak hisselerinin yukarıda belirtildiği şekilde istisnanın amacına uygun bir şekilde satışının yapılmış olması, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesine katkı sağlanmış olması, alacağın temlik karşılığı diğer grup şirketinin ortağından devraldığınız hisse senetlerinin

satışı yapılan hisse senetlerinden bağımsız bir satış işlemi olması kaydıyla, anılan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.

Pos cihazı veya cep telefonu uygulaması üzerinden alınan bahşışlerin vergilendirilmesi (03.02.2025 tarihli özelge)

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN;

Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 inci maddesinin birinci fıkrasında ise, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmış olup bu kapsamda indirilebilecek giderler, işletme ile ilgili olan ve kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerdir.

Buna göre, pos cihazı ve/veya cep telefonu uygulaması üzerinden teslim ve hizmet bedelinden ayrı olarak tahsil edilen bahşışlerin, Şirketinizin kayıtlarında diğer gelir hesaplarında takip edilmesi ve çalışanlara ödenen tutarların da ücret gideri olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN;

Şirketinize ait otellerde çalışan personele müşteriler tarafından bazen bahşış kutusuna bırakılmak suretiyle veya doğrudan verilmek suretiyle bazen de kredi kartına ödeme yapılmak suretiyle verilen bahşışlerin ücret olarak kabul edilerek, çalışanların restorandan aldıkları ücretlerle birleştirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddeleri uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, nakden, pos cihazı veya cep telefonu üzerinden yapılması söz konusu bahşış ödemelerinin ücret niteliğini değiştirmeyecek olup bir ay

içerisinde alınan bahşış gelirleri ve ücret niteliğindeki diğer ödemeler de dahil olmak üzere ücret gelirleri toplamına, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan gelir vergisi istisnasının ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablosunda yer alan damga vergisi istisnasının uygulanması mümkün bulunmaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN;

Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1/1 maddesinde, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
- 4/1 maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,
- 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,
- 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre; teslim ve hizmet bedelinden ayrı olarak, pos cihazı ve/veya cep telefonu uygulaması üzerinden ödemesi yapılan bahşışlar, herhangi bir teslim ya da hizmet bedeli olarak değerlendirilemeyeceğinden KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Bununla birlikte, alınan bahşış tutarının yapılan teslim ya da ifa edilen hizmet bedeline eklenmesi halinde, KDV Kanununun 24/c maddesi gereğinde KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği tabiidir.

Gelir vergisi mükelleflerince sermaye düzeltmesi olumlu farkları hesabında takip edilen tutarın başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi (07.05.2025 tarih ve 57727 sayılı özelge)

Enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesabı ancak, yine düzeltme neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmek suretiyle veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmek suretiyle kapatılabilir. Bunun dışında, anılan hesabın herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, söz konusu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır.

Bu itibarla, 31/12/2023 tarihli bilançonuzu enflasyon düzeltmesine tabi tutmanız sonucunda ortaya çıkan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını (sermaye düzeltmesi olumlu farklarını) herhangi bir suretle başka bir hesaba nakletmeniz veya işletmeden çekmeniz durumunda, nakledilen veya çekilen tutarların, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulması gerekmektedir.

Güvence Bedellerinin Parasal Olmayan Kıymet Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği Hakkında (21.02.2025 tarih ve 258916 sayılı özelge)

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan ve parasal kıymetlerin sayıldığı listede (EK 1), "126 İşletmece üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminatlar", "226 Üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi ve bir akdin karşılığı olarak, geri alınmak üzere verilen, bir yıldan uzun süreli depozito ve teminatlar", "326 Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminatlar", "426 Alınan Depozito ve Teminatlar hesabında alış amaçları belirtilen depozito ve teminatların vadeleri bir yıldan fazla olan kısımları" belirtilmiş, bunlara ilişkin olarak listenin dipnotlarında, geri alınmak üzere verilen/geri verilmek üzere alınan depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu verilen depozito ve teminatlar "parasal olmayan kıymet" addolunacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 176 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin "10.1. Alınan veya verilen depozito ve teminatlar" alt başlıklı kısmında; alınan depozito ve teminatların anılan tebliğ eki listede parasal kıymet olarak sayıldığı, ancak listelere ilişkin

dipnotlarda depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması halinde 'parasal olmayan kıymet' addolunacağı, bu çerçevede alınan ve verilen depozitoların belli bir mal veya hizmet miktarına endekslenmeleri halinde parasal olmayan kıymet kabul edilmesi ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, şirketinizce tahsil edilen güvence bedeli, ilgili mevzuatı kapsamında güncelleştirilmek suretiyle abonelere iade edilse dahi, parasal kıymet mahiyetinde olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Kira sözleşmesine istinaden düzenlenen ve kira süresini uzatan ek protokolün damga vergisi matrahı nedir?

(03.02.2025 tarih ve 168463 sayılı özelge)

Daha önce düzenlenen 1 yıl süreli asıl kira sözleşmesinin, sözleşmede her yıl düzenlenen protokollerle kira süresinin bir yıl uzatılacağı hükmü gereği, kira sözleşmesinin süresinin uzatılmasına ilişkin olarak düzenlenen ek protokolün, uzatılan süre ve belirlenen aylık kira bedeline göre bulunacak tutar üzerinden damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun I/A-2 fıkrasına göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

DANIŞTAY KARARLARI

TAKDİR KOMİSYONLARININ FARKLI METREKARE BİRİM DEĞERİ TESPİTİ YETKİSİ

Tarih: 12 Haziran 2025

Resmî Gazete: 32924 Sayılı RG

Esas No: 2024/6 – **Karar No:** 2025/1

Olay ve Uyuşmazlık

Bu karar, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesi çerçevesinde belediyelerde kurulan takdir komisyonlarının arsa ve arazi asgari metrekare birim değerlerini belirlerken hangi kapsamda yetki kullanabileceklerine ilişkindir. Uyuşmazlık, İstanbul’un çeşitli ilçelerinde aynı ada veya aynı parsel içerisinde farklı kullanım amacına sahip (örneğin hem konut hem ticari alan barındıran karma projeler, AVM+konut siteleri) taşınmazların tek metrekare birim değer üzerinden mi yoksa farklı değer bölgeleri şeklinde mi tespit edileceği noktasında doğmuştur.

Bazı belediyeler karma projeler için tek bir metrekare birim değer tespiti yaparken, bazıları ada/parsel içindeki konut ve ticaret bloklarını ayrı “değer bölgeleri” olarak değerlendirerek farklı birim değerler tespit etmiştir. Bu durum idari davalarda İstanbul’daki Bölge İdare Mahkemeleri arasında çelişkili kararlar doğurmuş, konu Danıştay’a taşınmıştır.

Danıştay’ın Değerlendirmesi

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu şu tespitleri yapmıştır:

- 1319 sayılı Kanun’un 29. maddesi, takdir komisyonlarının arsa ve arazi metrekare birim değerlerini belirleme görev ve yetkisini açıkça düzenlemektedir. Bu madde ile Vergi Usul Kanunu’nun 267 ve devamı maddelerindeki “takdir yetkisi” hükümleri birlikte yorumlanarak,

komisyonların farklı özellik taşıyan taşınmazları farklı değer bölgeleri olarak belirleme hakkı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Aynı ada veya parsel içindeki taşınmazların fiziksel, ekonomik veya kullanım farklılıklarının vergi adaletini sağlamak adına dikkate alınması gerektiği, aksi halde konut nitelikli alanla ticari nitelikli alanın aynı değerden vergilendirilmesinin hakkaniyete aykırı olacağı ifade edilmiştir.
- Bu doğrultuda; takdir komisyonlarının farklı mimari projeler veya karma kullanımın olduğu büyük parsellerde farklı metrekare birim değerleri tespit etme yetkisinin bulunduğu, bunun hem Emlak Vergisi Kanunu’nun eşitlik ve gerçek vergilendirme prensibine hem de Anayasal vergi adaletine uygun olduğu vurgulanmıştır.

Kararın Sonuçları ve Önemi

Bu karar:

- Karma projeler (örneğin AVM+rezidans+otel) bulunan parsellerde takdir komisyonlarına farklı birim değer belirleme esnekliği sağlamıştır.
- Belediyelerin arsa/arazi birim değerlerini tespit ederken “değer bakımından farklı bölgeler” yaratma uygulamasının yasal olduğu netleşmiştir.
- İstanbul 5. ve 7. Bölge İdare Mahkemelerinin çelişkili kararları bu içtihat ile giderilmiş, ülke genelinde uygulama birliği sağlanmıştır.

Bu durum, belediyeler açısından emlak vergisi matrahlarının daha gerçeğe uygun ve objektif belirlenmesini, mükellefler açısından ise emsal taşınmazlarla adil bir vergi yükü paylaşımını mümkün kılacaktır. Ayrıca uzun vadede arsa spekülasyonlarının da önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

ÖZEL ESASLARA (KOD SİSTEMİNE) ALINAN MÜKELLEFLERDE DAVA EHLİYETİ

Tarih: 14 Haziran 2025

Resmî Gazete: 32926 Sayılı RG

Esas No: 2025/1 – **Karar No:** 2025/13

Olay ve Uyuşmazlık

Bu karar, KDV iadeleri ve “özel esaslar kod sistemi” bakımından mükelleflerin dava açma ehliyetine dair önemli bir içtihattır. Olayda, sahte belge risk analizi, iade taleplerindeki çelişkiler gibi gerekçelerle mükellef hakkında GİB tarafından “özel esaslar listesine (kod sistemine)” alınma işlemi tesis edilmiş, ancak bu işlem tesis edilirken mükellefiyet kaydı (vergi dairesinde aktif kayıt) kapanmış durumdadır. Mükellef, “özel esas uygulamasına alınmasının haksız olduğunu, iade süreçlerini engellediğini” belirterek dava açmış, bazı bölge idare mahkemeleri mükellefiyet sona erdiği için dava ehliyeti yoktur diyerek davayı ehliyet yönünden reddetmiş, bazı mahkemeler ise bu durumun mükellefin menfaatini etkilediğini kabul etmiştir.

Danıştay'ın Değerlendirmesi

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, konuya mükellefin hukuki yararı ve menfaat ihlali açısından yaklaşarak şu sonuçlara varmıştır:

- Özel esaslara tabi tutulma işlemi, mükellefin geçmiş faaliyetlerinden kaynaklansa bile gelecekte iade talebi, inceleme ve tahsil süreçlerinde doğrudan etkili olabilecek bir idari işlemdir. Dolayısıyla mükellefiyet kaydı kapanmış dahi olsa menfaatini ihlal eden, hukuki durumunu etkileyen bir tasarruf niteliği taşır.
- Bu sebeple, mükellefiyet kaydı kapansa dahi, hakkında tesis edilen “özel esaslara alınma” işleminin iptali için idari yargıda dava açabilmesi mümkündür.
- Karar, vergi idaresinin risk analiz sistemi kapsamında tesis ettiği işlemlerin “salt idari tasarruf” olmayıp hukuki sonuç doğuran işlem niteliğinde olduğu, dolayısıyla mükellefin yargı yoluna başvurma hakkının Anayasa’dan kaynaklanan bir hak olduğu yönünde güçlü ifadeler içermektedir.

Kararın Sonuçları ve Önemi

Bu karar:

- Adana ve Konya Bölge İdare Mahkemelerinin farklı kararlarının ortadan kalkmasına ve ülke çapında içtihat birliği oluşmasına yol açmıştır.
- Geçmişte vergi mükellefiyet kaydı sona ermiş ancak özel esaslar uygulamasından doğrudan veya dolaylı etkilenen mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmesinin önünü açmıştır.
- Bu sayede, idarenin keyfi risk değerlendirmesi sonucu oluşabilecek mağduriyetlerin önlenmesi, vergi hukukunda yargısal denetimin güçlenmesi sağlanmıştır.

Karar ayrıca, vergi mükelleflerinin “özel esaslar koduna alınma” işlemi sonrasında, iade süreçleri ve potansiyel incelemeler bakımından doğrudan etkilendiklerini teyit ederek, hukuki koruma mekanizmalarının genişlemesine zemin hazırlamıştır.

VERGİ MEVZUATINDAN NOTLAR

GELİR VERGİSİ

TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

Ticari kazanç VUK ve GVK hükümlerine göre gerçek (bilanço ve işletme hesabı esası) veya götürü gelir usule göre tespit edilir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ve giderler arasındaki olumlu farktır.

Ticari kazancı Bilanço Esasına göre tespit edilenlere Birinci sınıf tüccar, İşletme Hesabı Esasına göre tespit edilenlere İkinci sınıf tüccar denir.

BİRİNCİ SINIF TÜCCARLAR

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 2.000.000 TL veya satışlarının tutarı 2.800.000 TL aşanlar;
 2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp, yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 990.000 TL aşanlar;
 3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 2.000.000 TL aşanlar;
 4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştirak neveleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir);
 5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân ve lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutulmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilebilir),
 6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.
- Not: Bu kriterlerin altında kalanlar ile yeni işe başlayan tüccarlar (yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar) İkinci Sınıf Tüccar sayılırlar.

Birinci ve İkinci Sınıf Tüccarlarda Sınıf Değiştirme

II. Sınıftan I. Sınıfa Geçiş

1. Bir hesap döneminin iş hacmi yukarıda belirtilen hadlerden %20'yi aşan oranda fazla olması,
2. Arka arkaya 2 dönemin iş hacmi yukarıda belirtilen hadlere göre %20'ye kadar fazlalık göstermesi, halinde ertesi yıl 1. Sınıfa geçer.

I. Sınıftan II. Sınıfa Geçiş

3. Bir hesap döneminin iş hacmi yukarıda belirtilen hadlerden %20'yi aşan oranda düşük olması.
4. Arka arkaya üç dönemin iş hacmi yukarıda belirtilen hadlere göre %20'ye kadar düşüklük göstermesi halinde ertesi yıl 2. Sınıfa geçebilir.

BASİT USULE TABİ OLMANIN ŞARTLARI

BASİT USULE TABİ OLMANIN GENEL ŞARTLARI

- 1.Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz).
2. İşyerleri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde 79.000 TL'yi, diğer yerlerde 48.000 TL'yi aşmamak;
3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak veya olmamış olmak.

BASİT USULE TABİ OLMANIN ÖZEL ŞARTLARI

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 990.000 TL'yi veya yıllık satışları tutarının 1.580.000 TL'yi aşmaması,
2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 480.000 TL'yi lirayı aşmaması,
3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 990.000 TL'yi aşmaması.

Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

Basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca taşıyan ve arka arkaya son iki yıl alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her biri özel şartlarda yazılı hadlerden (GVK

md.48) düşük olan gerçek usule tabi mükellefler, bu şartın gerçekleşmesini izleyen yılın ocak ayı içinde yazılı olarak bağlı bulundukları vergi dairesine başvurmaları halinde basit usule geçebilmektedirler.

Basit Usule Tabi Mükelleflerde Gün Sonunda Toplu Belge Düzenleme Uygulaması

Basit usule tabi olan yükümlülerin belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemesine ilişkin uygulama, VUK'un mükerrer 257. maddenin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden uygun görülmüştür.

YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLMEMEYECİK KAZANÇ VE İRATLAR

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar ile istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar.

b) Tek işverenden elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 2024 yılı için 4.300.000 TL'ye kadar ücretler. (Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2024 yılı için 230.000 TL, 2025 yılı için 330.000 TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri).

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [yukarıda belirtilenler hariç] 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2024 yılı için 230.000 TL, 2025 yılı için 330.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları.

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı (2024 yılı için 13.000 TL, 2025 yılı için 18.000 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul ve menkul sermaye iratları.

e) Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş menkul sermaye iratlarından, tutarı ne olursa olsun

-Repo gelirleri ve Mevduat faizleri,

-Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları,

-Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları,

-Katılım Bankalarının kar ve zarar katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; Ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.

KURUMLAR VERGİSİ

KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ BAZI ORANLAR

Kurumlar vergisi oranı (Geçici vergi oranı dahil)- %25

Banka ve finans kurumları için KV oranı- %30

Not: 1. İhracat yapan kurumların bu faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için KV oranı 5 puan indirilir.

2. Üretim yapan kurumların bu faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için KV oranı 1 puan indirilir.

Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespitinde kullanılan gelir oranları;

- Deniz ulaştırmaları için hasılatlarının %15'i
- Kara ulaştırmaları için hasılatlarının %12'si
- Hava ulaştırmaları için hasılatlarının %5'i

KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI

Yıllar	Kurumlar Vergisi	Geçici Vergi
2018- 2020	22	22
2021	25	25
2022	23	23
2023- 2024	25	25
2025	25	25

KATMA DEĞER VERGİSİ

KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARI (KDVK, Md. 28)

GENEL ORAN: %20 (Ekli listelerde ismen yer almayan Mal ve Hizmetlerin tesliminde alınacak KDV oranı %20'dir.)

NOT: 13.02.2022 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan "5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı" ile, mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)'da değişiklik yapılarak ÖTV'ye tabi olanlar hariç olmak üzere tüm gıda ürünlerinin KDV oranı %1'e indirilmiştir. Bu ürünlerde toptan ya da perakende satış fark etmeksizin %1 KDV oranı uygulanacaktır.

Yayımlanan Karar ile "Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar" da yapılan değişiklik; et, balık, çay, kahve, peynir, şeker, süt, su, meyve, kuruyemiş gibi temel gıda ürünlerindeki KDV oranı %10'dan, %1'e indirildi.

1) KDV oranlarını düzenleyen (I) ve (II) sayılı oran listelerinde yapılan değişikliklerle, KDV oranları %1'e indirilmiş olan ürünler ana başlıkları ile aşağıdaki gibidir:

- Canlı küçük ve büyükbaş hayvanlar, kümes ve av hayvanları;
- Balıklar ve diğer deniz ürünleri;
- Süt, krema, tereyağı, peynir; kuş ve kümes hayvanlarının yumurtaları, bal;
- Patates, domates, soğan ve diğer sebzeler, baklagiller;
- Meyveler;
- Kahve, çay ve benzerleri;
- Buğday, çavdar, arpa, yulaf, mısır, pirinç ve benzeri hububatlar;
- Buğday ve hububat unları, irmikler, patates unu, malt, nişasta;
- İnsan gıdası olarak kullanılmaya elverişli yağlar;
- Et, sakatat vb. üretilmiş soslar ve bunlardan yapılan ürünleri;
- Şeker ve şeker mamulleri;
- Kakao, çikolata ve bunların mamulleri;
- Makarna, ekmek, pasta, kek, bisküvi, baklava, kadayıf, kurabiye ve diğer tatlılar;
- Turşu ve konserve, reçeller, jöleler, marmelatlar;
- Mayalar, kabartma tozları; soslar, çorbalar, et suları, dondurma vb.;
- Tabi ve mineral sular;

- Sofra tuzu ve diğer tuzlar.

2) Gıda ürünü olarak tanımlanmış olmakla beraber Özel Tüketim Vergisi'ne tabi olan meyve suları, aromalı sular, sade ve meyveli gazozlar, kolalı içecekler, alkolsüz bira ve havyar için KDV oranı %10 olarak uygulanmaya devam edecektir.

3) %1 KDV oranı, kapsama giren ürünlerin hem yurtiçindeki tüm safhalardaki (toptan, perakende, vb.) teslimlerinde ve hem de ithalatta da uygulanacaktır.

4) %1 KDV oranı sadece emtia teslimlerine uygulanacağından, lokanta, restoran, kafeterya, pastane, çay bahçesi, kebabçı ve benzeri yerlerde sunulan hizmetlerde KDV oranı daha önce de olduğu gibi %10 olup, bu yerlerde yapılan hizmet satışlarına %1 oranı uygulanmayacaktır.

(I) SAYILI LİSTE: %1

1- Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği,

2- a) Mazi, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitle,

b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hılasası, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı

3- Buğday, bulgur, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, pirinç, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil), etler ve yenilen sakatatları (kümes hayvanları hariç), tavuk yumurtaları,

4- Buğday unu, yufka, ekmek (buğday unu, kepek, su, tuz, maya, şeker, enzimler, enzim kaynağı olarak malt unu, vitalgluten ve Türk Gıda Kodeksine göre izin verilen katkı maddeleri ile toplamda %5 oranını geçmemek kaydıyla çeşni maddeleri, diğer tahıllar, soya unu, baklagil unları, yağ, süt, süt ürünleri, bitkisel lif ve benzeri maddeler ilave edilmek suretiyle imal edilen ekmekler),

5- Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları,

6- İlgili mevzuata göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara yapılan taze meyve ve sebze (mamulleri hariç) teslimleri, toptancı halleri ve su ürünleri toptan satış yerlerinde faaliyette bulunanlara yapılan balık teslimleri ile bu malların bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine teslimi,

- 7- Suni döllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,
- 8- Gazete ve dergiler (Bu yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik gazete ve dergi okuyucu, tablet ve benzerlerinin teslimi ile 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde, bu Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.)
- 9- Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar, "Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, "kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar", Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen KDV'nin indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1. maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır). İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce bu Kararın birinci maddesinin (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların tesliminde, bu araçların alımında uygulanan katma değer vergisi oranı uygulanır.)
- 10- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,
- 11- Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların %51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m2'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı
- 12- Konut yapı kooperatifleri ile Darülacezeye yapılan inşaat taahhüt işleri,
- 13- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m2'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında yapılacak olan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,
- 14- Cenaze hizmetleri,
- 15- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan

araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti.

16- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizatın, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama şirketleri tarafından kiralanması,

17- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 84.02-85.15 pozisyonlarında yer alan ve amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) finansal kiralamaya konu olmak üzere, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama şirketlerine teslimi ve bu malların finansal kiralama şirketleri tarafından KDV mükellefleri ile işlemleri KDV mükellefiyeti bulunmayan ancak kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine kiralanması ve teslimi

18- Kur'an-ı Kerim (Meal ve tefsir kitapları ile münhasıran Kur'an cüz, sure, ayet ve/veya meallerini içeren kitaplar dâhil) ile Tevrat, Zebur ve İncil kitapları

19- Yatlar, kotralar, tekneler ve gezinti gemileri,

20- İl özel idareleri, belediyeler ile bağlı kuruluşları ve bunların üyesi olduğu mahalli idare birliklerine, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak, birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlası bunlara ait şirketler tarafından doğrudan sunulan Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen personel çalıştırılmasına dayalı hizmetler,

21- "Yenilenmiş Ürünlerin Satışı Hakkında Yönetmelik" kapsamında en az bir yıl öncesine ilişkin data, ses ya da kısa mesaj kullanım trafiği bulunan kullanılmış cep telefonlarının yenilenmek ve sertifikalandırılmak kaydıyla yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar tarafından yenilenmiş ürün garantisi verilerek teslimleri (Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, bu sırada teslim ettikleri mallar nedeniyle yüklendikleri vergiler dahil edilmez.)

(II) SAYILI LİSTE: %10

1- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

2- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların, 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri,

3- İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipekten, sentetikten, suni maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler.),

4- Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,

5- Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, şal, eşarp, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), omuz vatkası, astar, apolet, ilikleme tertibatı, cep, kol, yaka, rozet ve fırfır ile bunların benzerleri, havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç) ile kıymetli taş ve madenler hariç her nevi maddeden mamul fermuar, çıtçıt, düğme, kopça, boncuk ve benzerleri,

6- a) İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),

b) Yalnız sığırların (bufalo dahil) tabaklanmış ve aprelenmiş kürkleri,

7- Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,

8- Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,

9- Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,

10- Fason olarak yapılan tekstil, konfeksiyon, deri ve saya işleri,

11- 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,

12- 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 64'üncü maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takoğraf cihazı teslimleri,

13- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 4801.00 pozisyonunda yer alan gazete kâğıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,

- 14- Kitap ve benzeri yayınlar (21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır), (elektronik kitap (e-kitap) ve benzeri yayınların elektronik ortamda satışı (elektronik kitap okuyucu, tablet ve benzerleri hariç), kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtırış, cetvel, pergel, gönye, iletke,
- 15- Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,
- 16- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,
- 17- İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, kan ve kan komponentleri ile kan ürünleri, aşılar,
- 18- Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşerî tıbbi ürünler, bu ürünlerin terki binde bulunan etkin maddeler ve etkin madde üretiminde kullanılan hammaddeler,
- 19- Biyolojik mücadelede kullanılan parazit ve predatörler ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri bu ürünlerin terki binde bulunan aktif maddeler ve aktif madde üretiminde kullanılan hammaddeler,
- 20- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç), bu ürünlerin terki binde bulunan etkin maddeler ve bu etkin maddelerin üretiminde kullanılan hammaddeler,
- 21- İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri,
- 22- Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" ve "İn Vitro Tanı Amaçlı Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" hükümlerine tabi olan cihazların teslimi ile bunların kiralanması hizmetleri,
- 23- Mülga
- 24- Gazino, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı,

kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç),

25- Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutata olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)

26- Yaşlı, sakat ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler,

27- Belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri

28- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 84.24 – 87.16 GTİP numaralarında yer alan; Tarıma ve bahçeciliğe ait olan, Püskürtme cihazları, Zirai traktörler için hidrolik kaldırıcılar, Pulluklar, Ekim ve dikim makinaları, Diskli tırmıklar, Gübreleme makina ve cihazları, Çayır biçme makinaları, Biçer döverler, diğer harman makina ve cihazları, Hasat makinaları, Zirai aksam ve parçalar, Süt sağma makinaları, diğer zirai makina ve cihazlar, Traktörler.

29- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 84.29 – 84.59 GTİP numaralarında yer alan; Paletli ekskavatörler, Örgü makinaları, dikiş-trikotaj vb. makinaları, Ev tipi dikiş makinaları, diğer dikiş makinaları, Torna tezgâhları, Metal işlemeye mahsus diğer takım tezgâhları.

30- Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan köprülerin ve denizaltı karayolu tünellerin geçiş ücretleri

31- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2711.19.00.00.11 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer alan Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)'nin, motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olanları (otogaz) hariç olmak üzere Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan "LPG Dağıtıcı Lisansını haiz olanlarca teslimi ile bunlardan satın alanların sonraki safhalardaki teslimi,

- 32- Adli yardım kapsamında verilen avukatlık hizmetleri ile aile mahkemeleri, tüketici mahkemeleri ve çocuk mahkemelerinin görev alanına giren davalar ve işler, vesayet davaları ve işleri; bu davalara bağlı kanun yolları, iş uyuşmazlıklarında dava şartı olarak arabuluculuk ile bunlara bağlı ilamlı icra takipleri kapsamında verilen avukatlık hizmetleri,
- 33- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 9401.30 ile 9404.29 arasında belirtilen her türlü mobilya, koltuk ve sandalye teslimleri,
- 34- Mesken ve tarımsal sulama abone gruplarına yapılan elektrik teslimleri,
- 35- Konutların net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı,
- 36- Arsa ve arazi teslimleri,
- 37- Diş fırçası ve macunu, diş iplikleri
- 38- Hijyenik havlular ve tamponlar, bebek bezleri ve benzeri hijyenik eşya (hangi maddeden olursa olsun).

İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADE SINIRI			
Yıllar	İade Sınırı	Yıllar	İade Sınırı
2020	17.300	2023	57.300
2021	18.900	2024	90.800
2022	25.700	2025	130.700

VERGİ USUL KANUNU

Konu		Miktar/Oran
Bilanço hesabı esasına göre defter tutma hadleri		
1. Yıllık alımların tutarı		2.000.000 TL
2. Yıllık satışların tutarı		2.800.000 TL
3. Gayrisafi iş hasılatı		990.000 TL
4. İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarı toplamı		2.000.000 TL
Fatura kullanma mecburiyetinin alt sınırı (KDV Dahil)		9.900 TL
Ödeme kaydedici cihaz ve Perakende satış fişleri düzenleme üst sınırı (KDV Dahil)		9.900 TL
Tarhiyat öncesi ve Tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecek Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük cezaları sınırı		33.000 TL
En az ceza haddi	Damga vergisinde	120 TL
	Diğer vergilerde	240 TL
Gecikme Zammı, GF, PZ ve İZ oranı		Aylık-%4,50
Tecil faizi oranı		Yıllık- %48

GENEL USULSÜZLÜK CEZALARI		
Mükellef Grupları	I. Derecede	II. Derecede
Sermaye Şirketleri	28.000 TL	14.000 TL
I. Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	14.000 TL	7.000 TL
II. Sınıf Tüccarlar	7.000 TL	5.000 TL
Yukarıdakiler dışında Gelir Vergisi beyanında bulunanlar	5.000 TL	3.200 TL
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	3.200 TL	2.100 TL
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	2.100 TL	1.400 TL

ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

Elektronik olarak düzenlenenler dahil Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu verilmemesi, alınmaması veya eksik düzenlenmesi halinde her bir belge için 1. Tespitte- 14.000 TL'den az olmamak üzere, bu belgelerde yazılması gereken meblağ veya meblağ farkının 2. Tespitte- 28.000 TL 3. Tespitte- 43.000 TL 4. Tespitte- 57.000 TL 5. Tespitte- 70.000 TL 6. ve Sonraki Tespitler- 140.000 TL Not: Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin kesilecek cezanın toplamı 14.000.000 TL'yi geçemez.	%10'u
Elektronik olarak düzenlenenler dahil Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti, Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi ile Bakanlıkça düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması veya gerçeğe aykırı düzenlenmesi halinde her bir belge için..... 2. Tespitte- 28.000 TL 3. Tespitte- 43.000 TL 4. Tespitte- 57.000 TL 5. Tespitte- 70.000 TL 6. ve Sonraki Tespitler- 140.000 TL Not: Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza 1.400.000 TL'yi ve bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza ise 14.000.000 TL'yi aşamaz.	14.000 TL
Düz tüketiciler tarafından Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi ve Biletleri almaması Not: Bir yıl içinde kesilecek toplam ceza 70.000 TL'yi geçemez.	7.000 TL
Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kaydedilme mecburiyeti getirilen defterlerin, bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	2.400 TL
Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	9.400 TL

Not: Bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası 1.800.000 TL'yi aşamaz.	
Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	21.000 TL

YMM tasdik raporunun süresinde ibraz edilmemesi durumunda, yararlanılması tasdik raporunun ibrazına bağlanan tutarın Not: Bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezası 330.000 TL'den az ve 3.300.000 TL'den fazla olamaz.	%5'i
Elektronik tebligat sistemi adresi edinilmemesi halinde ceza;	
1- I. sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında ...	9.900 TL
2- II. sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar hakkında	4.800 TL
3- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	2.500 TL
Bilgi vermekten çekenler, ibraz mecburiyetine uymayanlar ile Bakanlığın getirdiği düzenlemelere uymayanlar için cezalar;	
1- I. sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	28.000 TL
2- II. sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar hakkında	14.000 TL
3- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	7.000 TL

AATUHK (6183)

TEMİNAT OLARAK KABUL EDİLEN DEĞERLER

- Para,
- Bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Devlet iç borçlanma senetleri (Hazine bonosu ve Devlet tahvilleri),
- Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilecek milli şirketlerin hisse senetleri ve tahvilleri (İMKB’de işlem gören şirketlerin hisse senetleri)- % 15 noksanıyla değerlendirilir,
- Borçlu veya borçlular lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,
- Şahsi kefalet (Noter tasdikli ve müteselsil kefalet)

İHTİYATİ HACİZ UYGULANMASI GEREKEN HALLER

- Teminat istenmesi gereken haller mevcut ise,
- Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
- Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
- Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
- Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
- İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30’uncu maddelerinin tatbikini icap ettiren haller varsa.

YILLAR İTİBARIYLA TECİL FAİZİ ORANLARI

Uygulama Dönemi	Yıllık Oran (%)
25.10.2019 – 29.12.2019 tarihleri arasında	19
30.12.2019 – 20.07.2022 tarihleri arasında	15
21.07.2022 – 13.11.2023 tarihleri arasında	24
14.11.2023 – 20.05.2024 tarihleri arasında	36
21.05.2024 tarihinden itibaren	48

GELİR İDARESİNİN TECİL VE TAKSİTLENDİRME YETKİSİ

6183 sayılı Kanunun 48. maddesi kapsamında

a) Büyük Mükellefler, Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000.000 TL
b) Diğer Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000.000 TL
c) Defterdarlıklar	2.000.000 TL
d) Bağımsız Vergi Daireleri	600.000 TL
e) Bağlı Vergi Daireleri	150.000 TL
6183 sayılı Kanunun 48/A. maddesi kapsamında	
a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	3.000.000 TL
b) Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	2.250.000 TL
c) Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya ve Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	1.500.000 TL
d) Diğer Vergi Dairesi Başkanlıkları	1.250.000 TL
e) Defterdarlıklar	600.000 TL

TECİL KAPSAMINA GİREN BORÇLAR

Tecil Kapsamına Giren Borçlar: AATUHK kapsamında tahsil edilen vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı borçları tecil kapsamına girmektedir.
Katma Değer Vergisi – 6 aya kadar ve 6 taksitte tecil uygulanır.

TECİLDEN YARARLANMA ŞARTLARI

*Borçlunun çok zor duruma düşecek olması,	50.000 TL altındaki borçlar için
*Borçlunun yazılı talepte bulunması,	teminat aranmaz.
*Borçlunun teminat göstermesi,	50.000 TL üzerindeki borçların
*Tecil faizi uygulanması,	yarısı kadar teminat gösterilmesi
*Borç ödemedede iyi niyet ilkesi	istenir.

Not: 6183 sayılı Kanunun 48/A. maddesi kapsamındaki tecilde 500.000 TL altındaki borçlar için teminat aranmaz. 500.000 TL üzerindeki borçların 1/4'ü kadar teminat gösterilmesi istenir.

“Çok Zor” Durumun Tespitinde Kullanılan Rasyolar

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler (Likidite Oranı):

Dönen Varlıklar – Stoklar	0,5-1	18 ay	<0,5	36 ay
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar				
Diğer mükellefler Likidite Oranı):				
Kasa + Banka + K. Vadeli AL.	0,5-1	18 ay	<0,5	36 ay
Kısa Vadeli Borçlar				

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDEN İSTİSNA HADLERİ				
	2022	2023	2024	2025
Füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hissesinde	455.635 TL	1.015.747 TL	1.609.552 TL	2.316.628 TL
Füruğ yoksa eşe isabet eden miras hissesinde	911.830 TL	2.032.742 TL	3.221.082 TL	4.636.103 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	10.491 TL	23.387 TL	37.059 TL	53.339 TL
Yarışma v.b.'lerde kazanılan ikramiyelerde	10.491 TL	23.387 TL	37.059 TL	53.339 TL

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ ORANLARI		
Matrah	Veraset yoluyla intikallerde	İvazsız intikallerde
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 41.100.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

“Maliye Güçlü Ellerde”

