

2025
AĞUSTOS



VERGİ BÜLTENİ

Ağustos 2025

Vergi Dünyasının Kalbinden: Maliye İçin Vergi Gündemi

Sayı: 7



Değerli Okurlar,

Vergi Bülteni'nin yedinci sayısı ile sizlerle buluşmanın onurunu yaşıyoruz. Her sayımızda yalnızca mevzuatın teknik yönlerini değil; aynı zamanda sahada karşılaşılan sorunları, uygulamadan doğan tecrübeleri ve meslektaşlarımızın kaleminden çıkan özgün katkıları sizlerle paylaşmayı görev biliyoruz.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Devletimizin en seçkin ve en nitelikli insan kaynağına sahip kurumlarının başında gelmektedir. Böylesine değerli bir kadronun emeğiyle hazırlanan Vergi Bülteni, artık yalnızca bir dergi değil; kurumsal vizyonu besleyen, mesleki dayanışmayı güçlendiren ve ortak aklı geleceğe taşıyan bir platform kimliği kazanmıştır. Sayın Gelir İdaresi Başkanı Bekir BAYRAKDAR başta olmak üzere tüm idarecilerimizin ve meslektaşlarımızın takdirleri, bizlere yol göstermekte ve bu emeğin anlamını daha da yükseltmektedir.

Her geçen gün genişleyen ve güçlenen yazar kadromuz, bu bülteni daha da zenginleştirmekte; içerikleriyle yalnızca meslek mensuplarımızın değil, vergiyle ilgilenen herkesin başvurduğu bir kaynak haline getirmektedir. Bugün Vergi Bülteni, her ay heyecanla beklenen ve her sayısında çitasını daha da yükselten bir yayın olmuştur.

Diliyorum ki bu kıymetli yayın, yıllar boyunca sürsün; her yeni sayısında daha da güçlenerek, daha da olgunlaşarak yoluna devam etsin. Çünkü unutmayalım ki: **Maliye güçlü ellerde.**

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 KARAİSMAIL

Hüseyin Gökhan ARPA

Suna Simge KORKMAZ

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”



AĞUSTOS BÜLTENİ

01

MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ

02

ADI ANILMAYANLAR DEFTERİ; ÇAY KOKULU
KALDIRIMLARIN IŞIKTAN HEYKELLERİ,
TAŞRANIN SAKLI ÇEVHERLERİ

Duygu ÜLKÜ
Gelir Uzmanı

03

5018 SAYILI KANUN İLE TÜRKİYE KAMU MALİ
YÖNETİMİNDE YENİ BİR DÖNEM

Evren USLU
Muhasebe Uzmanı

04

İFLAS VE KONKORDATO SÜREÇLERİNİN
CEBREN TAHSİLAT ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
6183 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE BİR
İNCELEME

Cüneyt Sağlık
Gelir Uzmanı

05

CRYPTOCURRENCY TAXATION IN 205
COUNTRIES: REGULATIONS AND TRENDS

Suna Simge KORKMAZ
Gelir Uzmanı

06

OTOMATİK SATIŞ MAKİNELERİ İŞLETMECİLİĞİNİN
VERGİ HUKUKU BAĞLAMINDA ANALİZİ

Hüseyin Gökhan ARPA
Gelir Uzmanı

07

GELİR VERGİSİ MÜKELLEFİNİN AKTİFİNE KAYITLI OFİS SATIŞININ VERGİLENDİRİLMESİ

Özlem GÜLER
Gelir Uzmanı

08

ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRME SÜRECİ VE ÖZELLİKLİ DURUMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çağdaş ALTINER
Gelir Uzmanı

09

KAYIT DIŞI TURİST REHBERLİĞİ FAALİYETİNE YÖNELİK BİR DEĞERLENDİRME

Emre KURHAN
Gelir Uzmanı

10

VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE ÖRNEKLERLE TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİ

Rahman DEMİREL
Gelir Uzmanı

11

KDV İADE UYGULAMALARINDA YENİ DÖNEM: İNDİRİMLİ ORANLI İŞLEMLER, KONUT TEŞLİMLERİ VE 54 SERİ NO.LU TEBLİĞ DEĞİŞİKLİKLERİ

Adem ALTINKAYNAK
Gelir Uzmanı



İÇİNDEKİLER

1. MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ	16
2. ADI ANILMAYANLAR DEFTERİ; ÇAY KOKULU KALDIRIMLARIN IŞIKTAN HEYKELLERİ, TAŞRANIN SAKLI CEVHERLERİ	25
Duygu ÜLKÜ / Gelir Uzmanı.....	25
YABAN(CI).....	25
Elmas BAŞKAN: ‘Danışabilirsiniz’	26
Reşat Nuri Güntekin – Taşrayı Gezen Müfettişin Kaleminden Anadolu’nun Romanı... ..	26
Sabahattin Ali – Kuyucaklı Yusuf’un Memuriyet Günlüğü	27
Gaffar’ın Tribünü	27
Ali Asgar – Taşranın ve Şehirlerin Şair Müdürü	28
Bir Şiir Memuru : Behçet Necatigil.....	28
Safiye Ali.....	29
Ece Ayhan	30
Rıfat Ilgaz – Gülüşün İçinde Sevgi ve Saygı Taşıyan Öğretmen	30
Ahmet Hamdi Tanpınar – Zamanın Nabzını Ölçen Müfettiş	30
Çağlar Özdemir – Kanat Açı Bir Dans.....	31
3. 5018 SAYILI KANUN İLE TÜRKİYE KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİ BİR DÖNEM	33
Evren USLU / Muhasebe Uzmanı	33
3.1. Giriş.....	33
3.2. 5018 Sayılı Kanun’un Yapısı, Temel İlkeleri ve Uygulama Detayları	34
3.3. Sonuç ve Değerlendirme	36
4. İFLAS VE KONKORDATO SÜREÇLERİNİN CEBREN TAHSİLAT ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: 6183 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE BİR İNCELEME	37
Cüneyt SAĞLIK / Gelir Uzmanı.....	37
4.1. Giriş.....	37
4.2. Ekonomik Krizler, İflas ve Konkordato Süreçlerinin Artışının Cebren Tahsilata Etkisi Ne Olabilir?	38
4.2.1. Tahsilatın Zorlaşması	39
4.2.2 İflas ve Konkordato Başvurularının Artışı.....	39
4.2.3 Yasal Süreçlerin Uzaması	39
4.2.4 Kamu Alacaklarının Önceliğinin Azalması	39
4.3. İflas Sürecinin Cebren Tahsilata Etkisi	40
4.3.1 Borçlunun iflası.....	41
4.3.2. Borçlunun iflası hâlinde,	42
4.4. Konkordato Sürecinin Cebren Tahsilata Etkisi	42
4.4.1. Konkordato nedir?.....	42
4.4.2. Konkordato İlan Eden Borçluya Karşı Cebren Tahsilatın Durdurulması	43
4.4.3 Vergi Dairesi Açısından Konkordato Sürecinin Uygulanması	43

4.4.4. Konkordato Sürecinde Vergi Dairesinin Hakları	44
4.5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	45
5. CRYPTOCURRENCY TAXATION IN 205 COUNTRIES: REGULATIONS AND TRENDS	47
Suna Simge KORKMAZ / Gelir Uzmanı	47
5.1. Abstract	47
5.2. Introduction	47
1. Afghanistan	47
2. Abkhazia	47
3. Germany	47
4. United States.....	48
5. Andorra	48
6. Angola.....	48
7. Antigua and Barbuda.....	48
8. Argentina.....	48
9. Albania.....	48
10. Australia.....	49
11. Austria.....	49
12. Azerbaijan	49
13. Bahamas	49
14. Bahrain.....	49
15. Bangladesh.....	49
16. Barbados	49
17. Belgium.....	49
18. Belize	49
19. Benin.....	50
20. Belarus.....	50
21. Bhutan	50
22. United Arab Emirates	50
23. United Kingdom	50
24. Bolivia	50
25. Bosnia and Herzegovina	50
26. Botswana	50
27. Brazil.....	50
28. Brunei	50
29. Bulgaria.....	50
30. Burkina Faso.....	51
31. Burundi	51
32. Algeria.....	51
33. Djibouti	51
34. Chad	51
35. Czech Republic.....	51
36. China	51
37. Denmark	51
38. East Timor	51
39. Dominican Republic.....	51

40. Dominica	51
41. Ecuador	51
42. Equatorial Guinea	51
43. El Salvador	51
44. Indonesia	51
45. Eritrea	52
46. Armenia.....	52
47. Estonia	52
48. Ethiopia	52
49. Eswatini.....	52
50. Morocco	52
51. Fiji	52
52. Ivory Coast	52
53. Philippines	52
54. Palestine	52
55. Finland	52
56. France.....	53
57. Gabon	53
58. Gambia.....	53
59. Ghana	53
60. Guinea.....	53
61. Guinea-Bissau	53
62. Grenada	53
63. Guyana	53
64. Guatemala.....	53
65. Republic of South Africa	53
66. South Korea	53
67. South Ossetia	53
68. South Sudan	53
69. Georgia.....	54
70. Haiti	54
71. Croatia	54
72. India.....	54
73. Netherlands	54
74. Hong Kong	54
75. Honduras	54
76. Iraq	54
77. Iran.....	54
78. Ireland.....	54
79. Spain.....	54
80. Israel.....	55
81. Sweden	55
82. Switzerland	55
83. Italy.....	55
84. Iceland	55
85. Jamaica	55
86. Japan.....	55

87. Cambodia.....	55
88. Cameroon	55
89. Canada.....	55
90. Montenegro	56
91. Qatar	56
92. Kazakhstan.....	56
93. Kenya	56
94. Cyprus.....	56
95. Kyrgyzstan	56
96. Kiribati	56
97. Colombia.....	56
98. Comoros	56
99. Republic of Congo.....	56
100. DR Congo.....	57
101. Kosovo	57
102. Costa Rica	57
103. Kuwait	57
104. Turkish Republic of Northern Cyprus.....	57
105. North Korea	57
106. North Macedonia	57
107. Cuba.....	57
108. Laos	57
109. Lesotho	57
110. Latvia	57
111. Liberia	58
112. Libya.....	58
113. Liechtenstein.....	58
114. Lithuania	58
115. Lebanon	58
116. Luxembourg.....	58
117. Hungary.....	58
118. Madagascar	58
119. Malawi.....	58
120. Maldives	58
121. Malaysia	59
122. Republic of Mali	59
123. Malta	59
124. Marshall Islands.....	59
125. Mauritius	59
126. Mexico.....	59
127. Egypt	59
128. Federated States of Micronesia	59
129. Mongolia.....	59
130. Moldova.....	59
131. Monaco	59
132. Mauritania	59
133. Mozambique	59

134. Myanmar	60
135. Namibia	60
136. Nauru	60
137. Nepal.....	60
138. Nicaragua	60
139. Niger.....	60
140. Nigeria	60
141. Norway	60
142. Central African Republic	60
143. Uzbekistan.....	60
144. Pakistan	60
145. Palau	61
146. Panama	61
147. Papua New Guinea	61
148. Paraguay.....	61
149. Peru.....	61
150. Poland	61
151. Puerto Rico	61
152. Portugal.....	61
153. Romania	61
154. Rwanda	61
155. Russia	61
156. Sahrawi Arab Democratic Republic	62
157. Saint Kitts and Nevis	62
158. Saint Lucia	62
159. Saint Vincent and the Grenadines	62
160. Somalia	62
161. San Marino.....	62
162. São Tomé and Príncipe	62
163. Senegal	62
164. Seychelles	62
165. Serbia.....	62
166. Sierra Leone.....	62
167. Singapore	62
168. Slovakia	62
169. Slovenia	63
170. Solomon Islands	63
171. Somalia	63
172. Somaliland	63
173. Sri Lanka.....	63
174. Sudan	63
175. Suriname	63
176. Syria	63
177. Saudi Arabia	63
178. Chile.....	63
179. Tajikistan	63
180. Tanzania	63

181. Thailand.....	63
182. Taiwan.....	63
183. Togo.....	64
184. Tonga.....	64
185. Trinidad and Tobago.....	64
186. Transnistria.....	64
187. Tunisia.....	64
188. Tuvalu.....	64
189. Turkey.....	64
190. Turkmenistan.....	64
191. Uganda.....	64
192. Ukraine.....	64
193. Oman.....	64
194. Uruguay.....	64
195. Jordan.....	64
196. Vanuatu.....	65
197. Vatican.....	65
198. Venezuela.....	65
199. Vietnam.....	65
200. Yemen.....	65
201. New Zealand.....	65
202. Cape Verde.....	65
203. Greece.....	65
204. Zambia.....	65
205. Zimbabwe.....	65

5.3. Conclusion.....	65
----------------------	----

6. OTOMATİK SATIŞ MAKİNELERİ İŞLETMECİLİĞİNİN VERGİ HUKUKU BAĞLAMINDA ANALİZİ . 72

Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı.....	72
Özet.....	72
Abstract.....	72
6.1. Giriş.....	73
6.2. Otomatik Satış Makinelerinin Hukuki Niteliği: VUK'un 156. Maddesi Bağlamında "İşyeri" ve "Şube" Statüsü.....	73
6.3. Otomatik Satış Makinelerinde Belge Düzeni: VUK'un 229, 231, 232. Maddeleri ve 385 Sıra No.lu Genel Tebliğ Uygulaması.....	73
6.4. "Muhtelif Müşteriler" İbaresinin Hukuki Geçerliliği ve Güncel E-Arşiv Düzenlemeleri.....	74
6.5. Ödeme Kaydedici Cihaz (ÖKC) Muafiyeti ve Sevk İrsaliyesi Yükümlülüğü.....	74
6.6. Sonuç ve Değerlendirme.....	75

7. GELİR VERGİSİ MÜKELLEFİNİN AKTİFİNE KAYITLI OFİS SATIŞININ VERGİLENDİRİLMESİ 76

Özlem Güler / Gelir Uzmanı.....	76
7.1. Giriş.....	76
7.2. Gelir Vergisi Mükellefiyeti.....	76
7.2.1. Kurumlara Özel Tanınan İstisna.....	76
7.2.2. Ticari Kazanç ve Değer Artış Kazancı Ayırımı.....	77

7.2.3. Vergiye Tabi Ticari Kazancın Hesaplanması ve Beyanı	77
7.3. Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti	78
7.3.1. KDV Kanunu Madde 17/4-r İstisnasının Kapsamı.....	78
7.3.2. 7456 Sayılı Kanun ile Getirilen Değişiklikler	78
7.3.3. Şahıs İşletmesi İçin Uygulanacak KDV Oranı ve Matrahı	79
7.4. Fatura, Muhasebe İşlemleri	79
7.4.1. Satış Faturasının Düzenlenmesi	79
7.4.2. Muhasebe Kayıtları ve Defter Beyan Sistemi.....	79
7.4.3. Tapu Masrafları	79
7.5. Sonuç ve Değerlendirme	80
8. ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRME SÜRECİ VE ÖZELLİKLİ DURUMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	81
Çağdaş ALTINER / Gelir Uzmanı	81
8.1. GİRİŞ	81
8.2. KAVRAMSAL OLARAK ÜCRET	81
8.2.1. Ücretin Tanımı, Tarihsel Gelişimi, Nitelikleri ve Kapsamı	81
8.3. Ücretin Tespiti ve Vergilendirilmesi.....	84
8.3.1. Ücretlerin Vergilendirilmesi.....	84
8.3.2. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilme Esasları	84
8.4. Vergide Eşitlik, Ücret Gelirinde Adalet ve Asgari Ücret	86
8.4.1. Vergide Eşitliğin Tanımı ve Anayasal Düzeyi	86
8.6. Sonuç	87
9. KAYIT DIŞI TURİST REHBERLİĞİ FAALİYETİNE YÖNELİK BİR DEĞERLENDİRME	89
Emre KURHAN / Gelir Uzmanı	89
9.1. Giriş.....	89
9.2.Turist Rehberliği Faaliyetiyle İlgili Yasal Düzenlemeler	89
9.3.Turist Rehberliği Faaliyetinin Tespitine İlişkin Yaklaşımlar	90
9.4.Turist Rehberliği Denetimleri Üzerine Bir Değerlendirme.....	91
9.4.1. Veri ve Risk Analizi	91
9.4.2. Saha Denetimleri	92
9.4.3. Bilgilendirme ve Bilinçlendirme.....	92
9.4.4. Kurumlar Arası Bilgi Transferi	92
9.5.Turist Rehberliği Faaliyetinin Vergilendirilmesi	93
9.5.1. Emsal Bedel.....	93
9.5.2. Örtülü Kazanç	93
9.5.3. Gerçek Kazancın Tespiti	94
9.5.4. Diğer Hususlar	94
9.5.5. Vergi İncelemesi ve Cezai Müeyyide	94

9.6. Sonuç ve Öneri	95
10. VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE ÖRNEKLERLE TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİ	96
Rahman DEMİREL / Gelir Uzmanı	96
10.1. Giriş	96
10.2. Tarh Zamanaşımının Mahiyeti	96
10.3. Tarh Zamanaşımını ile İlgili Özellikli Durumlar	96
10.3.1. Takdir Komisyonuna Sevkte Zamanaşımı	96
10.3.2. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı	98
10.3.4. Tasfiye Halinde Zamanaşımı	99
10.3.5. Düzeltme zamanaşımı süresi	99
10.4. Mücbir Sebep Hali	99
10.4.1. Mücbir Sebep Halinde Beyanname Verme Süreleri	100
10.4.2. Mücbir Sebep Halinde Tarh Zamanaşımı	100
10.5. Mücbir Sebep Halinde Bazı Özellikli Durumlar	100
10.5.1. Meslek Mensubunun Ağır Hastalık Hali:	101
10.5.2. Meslek Mensubunun Doğum Yapması.....	102
10.6. Mücbir Sebep ile Karıştırılan Bir Durum: Zor Durum Halinde Mühlet Verme	103
10.7. Sonuç	104
11. KDV İADE UYGULAMALARINDA YENİ DÖNEM: İNDİRİMLİ ORANLI İŞLEMLER, KONUT TESLİMLERİ VE 54 SERİ NO.LU TEBLİĞ DEĞİŞİKLİKLERİ	105
Adem ALTINKAYNAK / Gelir Uzmanı	105
11.1. KDV İndirimi ve Devreden KDV	105
11.2. İstisna: İndirimli Oranlı İşlemler	105
11.3. İndirimli oranlı işlemlere konu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Oran;	106
11.3.1. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar.....	106
11.3.2. Konut Teslimlerinde KDV İadesi Ne Zaman ve Nasıl Talep Edilir?.....	107
11.4. İndirimli oran yönelik Yıl İçi Nakit KDV İadesi ile ilgili Değişiklik;	108
11.5. Sıkça Sorulan Sorular (SSS)	109
BİLGİ NOTU	111
e-Defter ve e-Beratlarıdaki Gecikmelerin Cezai Sonuçları.....	111
Hakan GÜREL / Gelir Uzmanı	111
e-Defter ve Beratin Tanımı	111
▪ e-Defter:	111
▪ e-Berat:	111
Notlar:.....	111
Ceza Hükümlerinin Dayanağı	111
Re'sen Tarh (VUK m.30) ve İki Kat Ceza	112
VUK m.337 – Tekerrür Halinde Usulsüzlük Cezalarının Uygulanması	112
SSS – Sıkça Sorulan Sorular	112

1- Beratı yükleyip defteri unuttum. Ne olur?	112
2- Defteri süresinde yükledim, beratı geç yükledim. İki ayrı ceza mı olur?	112
3- Mali mühürüm dolmuştu, berat geçerli mi?	112
4- Aralık kapanış beratını unuttum. Sonuç ne olur?	112
5- Geç yüklenen defter KDV indirimi reddine yol açar mı?	112
6- Aynı dönem için hem usulsüzlük hem özel usulsüzlük cezası kesilir mi?	112
7- Sistem hatası nedeniyle yükleme yapamadım. Ceza uygulanır mı?	112
8- Mücbir sebep dilekçemi geç verdim. Ne olur?	112
9- Entegratör hatası var, arşivimde yok. Sorun olur mu?	112
10- Defter yüklenmedi ama kâğıt çıktı var. Geçerli midir?	113
11- 1 gün geç yükleyene de 29 gün geç yükleyene de aynı ceza mı?	113
12- Şirket birleşmesi/tasfiyesi halinde süre nasıl hesaplanır?	113
13- Defteri 3 ay geç yükledim. Ceza artar mı?	113
Sonuç	113

ÖZELGELER 114

Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasında teşvik belgesi alınma tarihi nedir? (28.05.2025 tarihli özelge)	114
Şirkete ait olmayan arsa üzerine yapılan bina inşaatı harcamaları indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırım harcaması olarak kabul edilebilir mi? (28.04.2025 tarih ve 57172 sayılı özelge)	114
Teknoparkta geliştirilen program kullanılarak verilen eğitim hizmetinden elde edilen kazanç kurumlar vergisinden istisna mıdır? (11.06.2025 tarihli özelge)	114
Teknokentte oluşan kur farkı zararı istisna dışı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilir mi? (30.07.2025 tarihli özelge)	114
AFAD'a bağışlanan konutlar için yapılan harcamalar kurum kazancından ne zaman indirim konusu yapılır? (17.06.2025 tarihli özelge)	115
Önce yanlışlıkla verilen avanslar hesabına kaydedilen, sonra iştirakler hesabına alınan kooperatif payının bölünmesinde dikkate alınması gereken iktisap tarihi nedir? (24.06.2025 tarihli özelge)	115
7440 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan ve ödemesi devam eden vadesi geçmiş borçlar vergiye uyumlu mükellef indirimine engel midir? (25.06.2025 tarihli özelge)	115
KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesi kapsamında yapılan satış dolayısıyla kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli olarak uygulanması mümkün müdür? (28.07.2025 tarihli özelge)	115
Tamamlayıcı sağlık sigortası ödemesinin işverene sonradan bildirilmesi halinde indirim nasıl yapılabilir? (03.02.2025 tarih ve 15584 sayılı özelge)	116
Sanal ofis kirası serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir mi? (11.06.2025 tarih ve 327010 sayılı özelge)	116
Sermaye piyasası lisanslama sınav ve eğitim ücretleri gelir vergisi matrahından indirilebilir mi? (16.06.2025 tarih ve 742565 sayılı özelge)	116
Adi ortaklık sözleşmesindeki hisse oranından ayrı olarak kâr payı oranı belirlenip kazanç bu oranda ortaklara dağıtılabilir mi? (27.06.2025 tarihli özelge)	116
Kamu görevinden geçici olarak uzaklaştırıldıktan sonra, yeniden görevine iade edilen personele yapılan toplu ödemeler nasıl vergilendirilir? (25.06.2025 tarih ve 178014 sayılı özelge)	116
Kordon kanı alma ve saklama işlemlerine ilişkin giderler yıllık gelir vergisi beyannamesinde matrahtan indirilebilir mi? (20.06.2025 tarih ve 48431 sayılı özelge)	117

VERGİ MEVZUATINDAN NOTLAR 118

GELİR VERGİSİ	118
TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ	118
BİRİNCİ SINIF TÜCCARLAR.....	118
Birinci ve İkinci Sınıf Tüccarlarda Sınıf Değişirme	118
BASİT USULE TABİ OLMANIN ŞARTLARI	119
Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş	119
Basit Usule Tabi Mükelleflerde Gün Sonunda Toplu Belge Düzenleme Uygulaması	119
YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLMEMEYECİK KAZANÇ VE İRATLAR	119
KURUMLAR VERGİSİ.....	120
KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ BAZI ORANLAR.....	120
KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI.....	120
KATMA DEĞER VERGİSİ	121
KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARI (KDVK, Md. 28).....	121
VERGİ USUL KANUNU	126
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	127

1. MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ

- 4691 Sayılı Kanun ile 6550 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopaj Teşviki ve Damga Vergisi İstisnası ile İlgili Açıklamaların Yer Aldığı 331 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Yayınlandı.

4 Eylül 2025 tarihli ve 33007 Resmi Gazete ‘de yayımlanan 331 Seri No’lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile;

7555 sayılı Kanunla teknoloji geliştirme bölgeleri ile araştırma alt yapılarında 4691 ve 6550 sayılı Kanunlar kapsamında istihdam edilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri için öngörülen gelir vergisi teşviki ile gelir ve damga vergisi istisnası, aylık brüt asgari ücret tutarının 40 katı ile sınırlandırılmış olup 331 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle söz konusu personele 1/8/2025 tarihinden itibaren yapılacak ücret ödemelerinde gelir vergisi teşviki ile gelir ve damga vergi istisnası uygulanmasına ilişkin hususlar açıklanmıştır.

4691 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopaj Teşviki ve Damga Vergisi İstisnası

Teşvik uygulaması (Madde 3)

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

2- Bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücret gelirin ilgili aydaki brüt asgari ücretin 40 katından fazla olması halinde, terkin konu edilecek teşvik tutarı asgari ücretin brüt tutarının 40 katına isabet eden vergiden ilgili aydaki asgari ücrete isabet gelir vergisi tutarı düşüldükten sonraki kısmıyla sınırlı olacaktır.

Ancak personele ödenen ücretin brüt asgari ücretin kırk katından düşük olması halinde ise bu ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari ücret istisnası düşüldükten sonraki kısmının tamamı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.

Bildirim ve beyan (Madde 4)

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

6550 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir ve Damga Vergisi İstisnası

İstisna uygulaması (Madde 5)

6550 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kamu personeli hariç olmak üzere, araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu

görevleriyle ilgili ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak istisnaya konu edilecek ücret tutarı brüt asgari ücretin kırk katını aşamayacaktır.

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

Bildirim ve beyan (Madde 6)

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

Tam Metni: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/09/20250904-6.htm>

- **5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğlerinde Değişiklik Yapılmasına Dair 10 ve 11 Seri No'lu Tebliğler Resmi Gazete 'de Yayımlandı.**

4 Eylül 2025 tarih ve 33007 sayılı Resmi Gazete 'de;

- 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 4)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:10) ile,
- 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 5)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) Yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğler ile 20/7/2025 tarihli ve 7555 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5746 sayılı Kanun'da yapılan düzenlemelere uygun olarak açıklamalar yapılmıştır.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 4)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:10)

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer alan gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 4 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği'nde yapılan değişiklikler ve açıklamalar aşağıdaki gibidir;

Söz konusu Tebliğ'in 3.maddesinin 16.bendinde yer alan açıklamalar "Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücretlerinin, brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının, doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri

için yüzde sekseni, her bir personel bazında muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.” Şeklinde değiştirilmiştir.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 5)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)

Söz konusu Tebliğ'in 1.maddesi ile;

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği (Seri No: 5)'nin 2.maddesinde yer alan “(4) Damga vergisi istisnası: Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.” ibaresi “(4) Damga vergisi istisnası: Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz. Şu kadar ki ücretler bakımından istisna uygulanacak tutar brüt asgari ücretin kırk katını aşamaz.” şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu Tebliğ'in 2.maddesi ile;

Aynı Tebliğin 3'üncü maddesinin dördüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(4) 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların, brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmına damga vergisi istisnası uygulanacak, aşan kısmı ise genel hükümler çerçevesinde damga vergisine tabi tutulacaktır. 5746 sayılı Kanun kapsamına giren sigortalılar için düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgelerinden damga vergisi alınmayacaktır.”

Tam Metni: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/09/20250904-4.htm> ve <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/09/20250904-5.htm>

➤ **Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 55 Seri No'lu Tebliğ Resmi Gazete 'de Yayımlandı.**

4 Eylül 2025 tarihli ve 33007 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 55) ile;

- KDV Kanunu'nun 13/c maddesi kapsamındaki petrol arama faaliyetlerine ilişkin KDV istisnasının uygulanmasına yönelik açıklama yapılmıştır.
- KDV Kanunu'nun 13/f maddesinde yer alan istisna düzenlemesine yönelik açıklama yapılmıştır.
- KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesine eklenen (o) bendi ile milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılmak üzere taşıt teslimleri istisna kapsamına alınmış olup buna ilişkin açıklamalar yapılmıştır.
- 31/12/2025 tarihinde sona eren KDV Kanununun geçici 37 nci maddesindeki imalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifalarında uygulanan istisnanın uygulanma süresinin aynı maddede Cumhurbaşkanına verilen yetki çerçevesinde 1/5/2025 tarih ve 32887 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 9770 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31/12/2028 tarihine kadar uzatılmasının Tebliğe işlenmesi sağlanmıştır.

- KDV Kanunu'nun 17/4-p maddesine eklenen vakıfların taşınmaz teslimleri ile Kentsel Dönüşüm Başkanlığının arsa ve arazi teslimlerine yönelik istisna hükmü ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.
- KDV Kanunu'nun 21 inci maddesinde yapılan değişiklik ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16 ncı maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca teminat karşılığı ithal edilen malın teminatının hesaplanmasına esas özel tüketim vergisi tutarı, ithalatta KDV matrahına eklenmiş olup buna ilişkin açıklamalar yapılmıştır.
- İade hakkı doğuran işlemlerde ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi işlemlerine yönelik açıklamalar yapılmıştır.
- 2.000 TL olarak uygulanmakta olan katma değer vergisi iade talebinde bulunulabilecek asgari tutar 15/3/2025 tarihli ve 32842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 14/3/2025 tarihli ve 9582 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 10.000 TL olarak belirlendiğinden, Tebliğin ilgili bölümü güncellenmiştir.

Tam Metni: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/09/20250904-7.htm>

➤ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:15) Resmi Gazete'de Yayımlandı.

4 Eylül 2025 tarihli ve 33007 Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:15) ile;

- 7555 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle, ÖTV Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine (ç) alt bent olarak eklenen, ulusal güvenlik kuruluşlarınca, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan ve yerli katkı oranı en az %40 olan mallar ile hafif ticari araçlar, eşya taşımaya mahsus araçlar ve motosikletlerin münhasıran milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ilk iktisabında tanınan ÖTV istisnasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.
- 7555 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle, Cumhurbaşkanına tanınan, ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan binek otomobillerin “motor silindir hacmi, menzil ve batarya kapasitesi” ne göre farklı oranlar belirleme yetkisine ilişkin açıklamalar eklenmiştir.
- 7555 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle düzenlenen arazi taşıtları tanımlanmıştır.
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı tarafından satılan taşıtların ÖTV'sinin, beyannamenin verildiği günü takip eden 15 inci günün akşamına kadar ödenmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.

Tam Metni: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/09/20250904-9.htm>

➤ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:24) Resmi Gazete'de Yayımlandı.

04/09/2025 tarihli ve 33007 Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:24) ile;

- İndirimli kurumlar vergisinin, indirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap döneminden itibaren en fazla on hesap dönemi boyunca uygulanabileceğine ve indirimli vergi oranının %60 olarak uygulanabileceği,
- Cumhurbaşkanının yetkisi kapsamında, yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve hak edilen yatırıma katkı tutarını geçmemek üzere, yatırım dönemi ve işletme dönemi ayrımı yapılmaksızın, indirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına dört hesap dönemi boyunca indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği,

hususlarında açıklamalar yapılmış ve örnek uygulamalara yer verilmiştir.

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

1. Söz konusu Tebliğ'in "32.2. İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı bölümü, Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikliklere paralel olarak aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

32.2. İndirimli kurumlar vergisi

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

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

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

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

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

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

2.Söz konusu Tebliğ'in "32.2.1. Kapsam" başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

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

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

İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.”

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

“Öte yandan Cumhurbaşkanı, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup bu yetki çerçevesinde çıkarılan 29/5/2025 tarihli ve 9903 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (Karar) uyarınca, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.”

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

4. Tebliğ'in “32.2.4. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki” başlıklı bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“32.2.4. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Cumhurbaşkanına verilen yetki

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

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

- (b) bendi ile (a) bendinde belirtilen yatırımlar için yatırıma katkı oranını %50'yi geçmemek üzere belirlemeye,
 - (c) bendi ile yatırım teşvik belgesi kapsamında bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve hak edilen yatırıma katkı tutarını geçmemek üzere; indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı sifıra kadar indirmeye,
 - (ç) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,
 - (d) bendi ile 6745 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımlar için, birinci fıkra ile (c) bendindeki süreleri bir katına kadar, (c) bendindeki oranı %100'e kadar artırmaya,
- yetkilidir.

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

5.Tebliğ'in “32.2.5. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması” başlıklı bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

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

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

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

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

- a) Toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve
- b) Hak edilen yatırıma katkı tutarını aşmamak

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

Buna göre, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarda indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı,

en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir. İndirim hakkının kullanılabilmesi ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar, yatırım teşvik belgesi kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, hak edilen yatırıma katkı tutarını aşamayacaktır.

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

6. Tebliğ'in "32.2.6. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı ve indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası" başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

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

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

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

7. Tebliğ'in "32.2.7. Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması" başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan "2009/15199 sayılı veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

8. Tebliğ'in "32.2.8. Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması" başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

32.2.8. Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

...

24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde ise, on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır. Bu yatırım teşvik belgeleri kapsamında diğer faaliyetlerden elde edilen

kazançlara da dört hesap dönemiyle sınırlı şekilde indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

9. Tebliğ'in "32.2.9. Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler" başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan "ikinci" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve üçüncü" ibaresi eklenmiş, ikinci paragrafındaki "ikinci" ibareleri "üçüncü" şeklinde, "Bakanlar Kurulu" ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir.

10. Tebliğ'in "32.2.10.2. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumu" başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

32.2.10.2. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumu

...

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

11. Tebliğ'in "32.2.13. Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması" başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

32.2.13. Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması

...

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

Tam Metni: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/09/20250904-8.htm>

2. ADI ANILMAYANLAR DEFTERİ; ÇAY KOKULU KALDIRIMLARIN IŞIKTAN HEYKELLERİ, TAŞRANIN SAKLI CEVHERLERİ

Duygu ÜLKÜ / Gelir Uzmanı

duygu.ulku@gelirler.gov.tr

"Ben bir bordrodan çıktım, ayın on beşinde değil, bir köy okulunun kapısında yatırdım
kalbimi."

— Adsız bir öğretmenin defterinden

"Maveraünnehir nereye dökülür?" diye sormuştu bir şair.

Belki Diyarbakır'ın kasketli çocuklarının gözlerine,

Belki Kandıra Vergi Dairesi'nin küçük penceresinden süzülen sabah ışığına...

Devletin kıyısından içeri sızan insan sesine dökülüyordu.

Bürokrasi çoğu zaman soğuktur: form tutar, zimmet tutar, kayıt tutar. Ama yazılmamış
çizilmemiş öyle anlar vardır ki kolektif hafızamızda... Öyle zamanlar gelir ki, tutulan
evrak değil, bir halkın hafızası olur. Kalemleriyle sayfa değil, kader çizerler.

Öyle insanlar vardır ki, atandıkları şehir onlarla soluklanır; mahalleye yalnızca mühür
değil, merhamet de taşır.

Çünkü taşra, devletin yalnızca idari değil; aynı zamanda vicdani yüzünün de
göründüğü yerdir.

Ankara'da alınan bir karar, köy okulunun kara tahtasına tebessümle yazıldığında
hayata geçer.

Taşrada görev yapan her memur, bulunduğu yeri dönüştürürken kendisi de değişir.

Bu yazı, işte o "adı anılmayanlar defteri" içinden seçilmiştir.

Görev yeri, sicil numarası, kurum kodu değil...

Şehirlerin çehresini, insanların içini değiştiren kahramanlardır söz konusu olan.

Ve onlardan geriye bazen bir tabela, bazen bir satır, bazen de bir şiir kalır.

YABAN(CI)

Savaştan çıkmıştı.

Hem bir kolunu hem de inancını kaybetmişti. İstanbul'un kalem tutan subayıydı Ahmet
Celal.

Yakup Kadri onun hikâyesini yazdı; ama o aslında, Anadolu'ya tayin edilmiş binlerce
aydının kalbindeki çatlağı anlattı.

O, köye öğretmen olarak değil; bir 'aydın' olarak gitmişti.

Ama yalnızdı.

Yanında kitapları vardı, ama köyde ne kitap ne hikâye dinleyecek kulak vardı.

Onun gözünde halk cehalet içinde; halkın gözünde o, fazlalıktı.

“Köylü, o çok şey bilen adamın gözlerine değil, suskunluğuna bakıyordu.” Ahmet Celal, o evde bir sandalye değil, bir yük gibi durdu.

Yaban sadece Ahmet Celal’in hikâyesi değildi.

Devletin o vakitler ulaşmadığı her köyün içten içe attığı çığlıktı.

Elmas BAŞKAN: ‘Danışabilirsiniz’

Vergi Dairesi’nde bir masa...

Diğerlerinden farksız görünür ilk bakışta.

Ama o masanın arkasında oturan biri vardı ki, memur değil de adeta bir halk yazıcısıdır.

Adı Elmas...

Masasına bir tabela: “Danışabilirsiniz” Bu, sıradan bir kelime değildi.

Elmas, yaşlı kadınlar, evrak arasında kaybolmuş köylüler, hangi formu nereye vereceğini bilemeyen mütevazı yurttaşlar için bir “köprü” olmuştu.

Kurumun diliyle vatandaşın dili arasında bir çevirmen, bir çilingir gibiydi.

“Bilmiyorum” demedi. “Git şuraya sor” demedi. Dinledi.

Bürokrasi genellikle yüzsüzdür; o ise herkesin adını bir deftere yazmış gibi hatırlardı.

Elmas Başkan’ın hikâyesi ne gazete manşetlerinde yer aldı ne de resmi bültenlerde.

O masa bir süre sonra adeta edebiyatın sahnesine dönüştü.

Orhan Kemal’in fabrikalarında, Reşat Nuri’nin okullarında, Mahmut Makal’ın köylerinde yaşamış insanların sahnesine...

Reşat Nuri Güntekin – Taşrayı Gezen Müfettişin Kaleminden Anadolu’nun Romanı

Reşat Nuri Güntekin, “Çalıkuşu”nu sadece yazmadı.

Onu, Anadolu’nun her bir bucacığında görev yaptığı yılların gözlemleriyle, memur bir müfettişin staj defteriyle ete kemiğe bürüdü.

Onun masası, bir öğretmen odasında durmazdı hep.

Kimi zaman Torosların yamacında bir köy okulunda, Kimi zaman Ege’de bir nahiye binasında kuruluydu.

Bir defter, bir elde cetvel; ama yüreğinde Feride’nin yalnızlığı, Kâmrân’ın ikiyüzlülüğü, Anadolu’nun çığlığı vardı.

“Yalnızca yazmakla değil, görmekle olur edebiyat,” der gibiydi. Gözlemi çok, yüreği tarif edemez.

Gittiği yerlerde sadece okulları denetlemedi Reşat Nuri; İnsanları dinledi, çocukların gözlerine baktı.

İlk notlarını ellerini not aldı; sonra onları Yaprak Dökümü'ne,

Dudaktan Kalbe'ye, Eski Hastalık'a dönüştürdü.

Bir edebiyat müfettişiydi belki de o.

Ama atandığı görev, Cumhuriyet'in taşradaki nabzını roman sayfalarına çevirmekti.

Sabahattin Ali – Kuyucaklı Yusuf'un Memuriyet Günlüğü

Sabahattin Ali'yi sadece bir yazar, sadece bir şair olarak anlatmak eksik olurdu. O, evrak arasında değil, vicdan arasında çalışan bir memurdu.

Ayvalık'ta, Konya'da, Aydın'da...

Görevlendirildiği her taşra, onun edebiyatına yeni bir renk, yeni bir acı kattı.

“Benim meskenim dağlardır dağlar”

diyen sesi, dağlarda değil, bakanlık koridorlarında boğulmuş bir ruhun çığlığıydı belki de.

Çünkü Sabahattin Ali, memuriyet yıllarında Anadolu'yu gezdiğinde yalnız köyleri değil,

bir ülkenin kalp atışlarını dinledi.

Bir çocuğun sararmış yüzü, bir kadının utanacak selamı,

bir öğretmenin özverisi onun defterine not düştüğü gerçeklerdi.

Kuyucaklı Yusuf, belki de bir makam odasında susup duran mahcubiyetin,

Zulme direnen köylünün hikâyesini yazıya dönüştürdü.

Edebiyata, halk için geçmiş değil, geçmişti.

Gaffar'ın Tribünü

Diyarbakır'da sokaklar temkinliydi.

Göz teması az, selamlaşma kısa, sessizlik uzun sürerdi.

Ama bir gün bir adam geldi. Ceketli, yakışıklı, kararlı.

Emniyet Müdürü'ydü. Adı Gaffar'dı. Ama onu halk müdür olarak tanımadı.

Gaffar Okkan, Diyarbakırspor formasını giydiği gün devlet ilk kez forma giydi bu şehirde.

Protokolde değil, tribünlerdeydi. Yanında çocuklar vardı.

Birlikte “Haydi bastır Diyar” diye bağırdılar.

Sokaklara kadın polisler çıktı. Kayıp çocuklar evine döndü.

Sokaklarda artık siren değil; kardeşlik sesi vardı.

“Okkan, bir şehirle devlet arasında köprü olmadı.

O, halkla birlikte orada yürüyen biri oldu.”

Gaffar Okkan bir kamu görevlisiydi ama ondan çok daha fazlasıydı. Sadece asayiş değil, halkın kalbini sağlama almıştı.

Öldüğünde şehir sustu. Sirenler değil, insanlar ağladı.

Arkasından yazılanlar arasında “emniyet müdürüydü” cümlesi pek geçmedi. Çünkü o bir unvan değil, bir duyguydu.

“Korku varsa, görev eksiktir” demişti bir gün.

Ve bu cümle, Diyarbakır’ın duvarlarına yazıldı, yüreklerine kazındı.

Dönüştürdüğü şehir onu da dönüştürdü. Gaffar Okkan, artık sadece bir kamu görevlisi değil, bir kamusal şefkatti.

Edebiyatçılar roman kahramanı yaratır... Gaffar Okkan, kendisi bir romandı.

Ali Asgar – Taşranın ve Şehirlerin Şair Müdürü

Bir vergi dairesinde sabah, daktilo sesleri ya da klavyelerin tıktırtısıyla başladır; ama Ali Asgar için o sesler, şiirin ölçüsüydü.

Taşraya görev yaptığı yıllarda, çocukların gözlerindeki utangaç ışıltıyı, dağın ardındaki köyün sessizliğini, halkın kendine özgü dilini kalemine taşıdı.

Onun için görev yeri, sadece hesapların tutulduğu bir masa değil; aynı zamanda şiirin beslendiği bir topraktı.

Sonra Anadolu’nun başka şehirlerinde de görev aldı: kimi zaman Karadeniz’in yağmurlu bir ilçesinde, kimi zaman İç Anadolu’nun sarı bozkırında, kimi zaman da büyükşehrin telaşında.

Her il, onun dizelerinde ayrı bir ses oldu. Bir yerde mükellefin “kolay gelsin” sözü, başka bir yerde çocuğun defterindeki eksik harf onun şiirine karıştı.

Ali Asgar’ın memuriyeti, yalnızca vergi toplamak ya da dosya imzalamak değildi. O, memuriyetin soğuk duvarlarından sızarak şiirle insanın gönlüne seslenen bir köprü kurdu.

Şiirlerinde açıkça söyler:

“Kaygısına düşmedim okunur mu diye. Ustaları okudum, satırlarını sevdim.

Baktım ki dilim onları demekte.

Yüreğim onlarla çarpmakta...”

Bu dizeler onun yol haritası gibiydi. Nereye görevle gittiyse; orada insanı anlamaya, kelimelerle anlatmaya çalıştı.

Şiiri, görev yerinin adını aşan bir “memuriyet” oldu; kalpleri kayda geçirmek.

Bir Şiir Memuru : Behçet Necatigil

Behçet Necatigil, Türk edebiyatında “ev içi şiir” denince ilk akla gelen isimdir.

Ama o evlerin duvarlarını sıvayan, sıvasını döken ya da perdelerini uçuran sadece bir şair de değil — aynı zamanda bir kamu görevlisiydi.

30 yıl boyunca edebiyat öğretmeni olarak görev yaptı.

O, müfredatın harflerini tahtaya yazarken bir yandan da gündelik hayatın gölgelerini şiirine yazıyordu.

Kapı aralıklarından sızan iş geçimcileri, cam kenarındaki unutulmuş saksı çiçeklerini, devlet dairesi koridorlarındaki düşünülme-yen insanları...

“Kimi zaman masamda otururken Gözüm duvarda, kulağım saatte İçimden geçenleri sordum kendime:

Beni nereye koyacaklar?”

Memuriyetin getirdiği düzen, onun dizelerinde bir boğuntu değil, bir gözlem alanı oldu.

Çünkü Necatigil bilirdi:

Bir öğretmeninin sabah giydiği ceket,

bir memurun öğle tatilinde okuduğu gazete, bir öğrencinin defter kenarına çizdiği çiçek — hepsi şiirin konusudur.

O, resmi dairelerin resmiyetini, taşradaki görevi yalnızlığını,

çocukların konuşmayan yanlarını kaleme aldı.

“Kapalıçarşı bir yorgunluk gibi Omzuma çökerken akşama doğru Günün yorgunluğunda ben de

Bir kamu görevlisiyim, şiir memuru.”

— Kapalıçarşı

Ve belki de en çok o bu unvanı hak etti:

“Şiir memuru.”

Resmiyetin arasından sivil duyguyu geçiren, gündelik hayatı not eden,

bir sınıfın ya da bir evin içinden edebiyatı kamu hizmeti gibi işleyen bir figür.

Necatigil’in memuriyeti, bir maaş bordrosundan çok daha fazlasıydı. Onunki, kelimeyle kurulmuş bir toplumsal hizmetti.

Sahne: 1920’lerin Ankara’sı, Küçük Bir Muayenehane

Safiye Ali

Bir kadın, Çihçalıoğlu’nda signboard’un altında duruyor:

“Dr Safiye Ali” yazıyor

Ama önünde uzayan kuyruk, sadece hastaların değil, hayallerin kuyruğuydu.

Kadınlar, çocuklar; sessiz çaresizlik... Hepsi orada.

Bir kadının muayenehanesi,

bir kamu muayenehanesinden farklıdır.

Orada dosya değil, dert dinlenirdi.

Bir tablo prismaya dönüştüğünde grafik değil, hikâye olurdu.

Safiye Ali bunu bilirdi.

“Çöpün içinden ekmek yiyebilirim. Ama asıl acı, o zaman tıp fakültesine değil. Türkiye’ye büyük bir doktor olamadığımı düşünmekti.”

— Safiye Ali (günlüğü)

Ece Ayhan

Ece Ayhan,

Maliye Bakanlığı’nda müfettiş yardımcısıydı.

Dosyaları darmadağın ama gözleri çok derin bir memur...

Ama o memuriyet masasının başına oturunca “nereden tutsam da düzene sokayım” diye değil,

“bu düzen kimi dışarıda bırakıyor” diye düşünüyordu.

“Bakın, beyaz kağıda her kelimeyi Her harfi ayrı renkle yazıyorum...”

Çünkü o artık tek renk fikre, tek renk hayatlara
şiirle direniyordu.

Memuriyetten istifa ettiğinde arkasında sadece bir görev kartı değil, şiir külliyatı bıraktı.

Rıfat Ilgaz – Gülüşün İçinde Sevgi ve Saygı Taşıyan Öğretmen

Kara tahtanın tebeşir tozu gibi çocuğun gülüşü de sınıfın her köşesine yayılırdı Rıfat Ilgaz’ın gözünde.

Hababam Sınıfı, mizah ve neşeyle beslenen bir dünya kadar, yüreklere merhamet, dayanışma ve dostluk yeşerten bir edebi odaydı aynı zamanda.

Olmasa olmazdı o küçük sahneler: okulun tuğlalarını akşam üstü sırtlarında taşıyan öğrenciler, birlikte kahkaha atan ama arkadaşını düşünen de olmamak için kollayan gençler.

Rıfat Ilgaz, mizahı sadece hafifleticidir diye yazmadı. O, gençlere dedi ki: “Gülmeyi öğretmedik ama sevmeyi, saygıyı başlıyoruz.”

Çünkü Hababam Sınıfı yalnızca bir derslik değil; bir birey bir karakter olan tavırlarıyla bir toplum portresiydi — merhametin, saygının ve birlikte olmanın kütüphanesi.

Onu en iyi tanımlayan satırlardan biri de şu olsa gerek:

“Demek seksen dört ekmeğe öğretmenlik yapıyoruz.”

Ahmet Hamdi Tanpınar – Zamanın Nabzını Ölçen Müfettiş

Ahmet Hamdi Tanpınar...

Sadece bir edebiyat öğretmeni değil, bir zaman mühendisiydi. İstanbul’da, Erzurum’da, Konya’da dolaştı.

Okulları denetledi, müfredatları inceledi,
ama asıl gözetlediği şey; memleketin ruh atlasıydı.

“Ne içindeyim zamanın,

Ne de büsbütün dışında.”

Bu iki satır,

onun bir kamu görevlisi olarak gündelik işlerin, evrakların,

raporların, müfettişlik yazışmalarının arasında nasıl bir ruh iklimi yaşadığını anlatır.

Devletin çizdiği sınırlar içinde,

ruhun kıvrımlarını, şehirlerin hayaletini, bireyin yalnızlığını yazdı.

“Mahur Beste”deki kahraman, “Beş Şehir”deki İstanbul, Zamanın bir dairesine sıkışmıştı.

Tanpınar, devletin kurumları içinde

kendine bir köşe bulup edebiyatı oradan büyüten nadir isimlerdendir.

O, “saatleri ayarlamakla görevli” değil,

o saatlerin tıkırtısında insanın kalp atışını duyabilen bir memurdu.

Çağlar Özdemir – Kanat Açan Bir Dans

23 Nisan sabahı okulun bahçesi çocuk kahkahalarıyla doluydu. Bayraklar rüzgarda dalgalanırken, gözler sahneye çevrildi.

İşte tam o anda Çağlar Hoca, tekerlekli sandalyedeki küçük kız öğrencisinin elini tuttu. Birlikte sahneye çıktılar.

Müzik başladığında, sanki sandalye birdenbire kanatlı bir Pegasus’a dönüşmüş gibiydi.

Çocuğun gözlerinde ilk defa göğe yükselmenin sevinci, öğretmenin bakışlarında tarifsiz bir gurur vardı.

Kalabalık, yalnızca bir gösteri izlemiyordu; bir mucizeye tanıklık ediyordu.

Dans ilerledikçe, herkes fark etti: O sahnede yalnızca bir çocuk ve bir öğretmen yoktu.

Orada sevginin, inancın ve insanı kanatlandıran merhametin kendisi dans ediyordu. Çocuk bir anlığına gökyüzüyü; gözüm maviliğinde süzülen bir yıldız gibi hissetti.

Çağlar Hoca, kitaplarda yazmayan bir ders verdi o gün.

“Farklılık” kelimesini eksiklik değil, göğe yükselmenin başka bir biçimi olarak gösterdi.

Bahçede yankılanan alkışlar, aslında bir milletin vicdanının ayakta alkışlanmasıydı. Sosyal medyada binlerce paylaşıldı.

Çağlar Hoca artık umudun, aşkın adıydı.

Taşra yalnızca coğrafyanın adı değildir; bazen unutulmuş bir köy, bazen sınırda sessizce akan bir dere, bazen de bir okulun sobasız sınıfıdır. İşte tam orada, bir memurun eli değdiğinde hayat yeniden yeşerir.

Öğretmen sınıfa girdiğinde yalnızca harfleri değil, birlikte yaşamayı öğretir.

Doktor beyaz önlüğünü giydiğinde yalnızca nabız tutmaz; bir toplumun kalbine güven verir.

Vergi dairesindeki memur, vatandaşın dosyasını işlerken aslında onun emeğini tanır, değerini korur.

Kaymakam kapısını açtığında yalnızca protokolü değil; halkın derdini dinler.

Bugün OECD verileri bize şunu gösteriyor: Türkiye’de öğretmen ve doktor sayısı hâlâ ortalamanın altında.

Bu fark, taşraya daha çok öğretmen, daha çok doktor, daha çok memur göndermenin yalnızca niceliksel değil, toplumsal adalet için de vazgeçilmez olduğunu ortaya koyuyor.

Öğrenci başına düşen öğretmen sayısının artması, hasta başına düşen doktorun azalması demek;

yani bir çocuğun daha çok ilgi görmesi, bir hastanın daha erken şifa bulması demektir.

Memur, taşrada hem alıcıdır hem verici. Alıcıdır, çünkü halktan öğrenir; halkın sabrını, dayanışmasını, misafirperverliğini içine çeker. Vericidir, çünkü bilgi, kültür, devletin güvenliğini o topraklara taşır.

Bu çift yönlü akış, yalnızca hizmet değil; kültürel entegrasyonun kendisidir.

Sınır köylerinde memurun varlığı, yalnızca bir dosyanın imzalanması değil; nüfusun korunması, hayatın canlanması demektir. Öğretmen, köydeki çocuğun gözüne ışık düşürürken aynı zamanda o toprağın vatana bağlılığını güçlendirir. Doktor, küçük bir klinikte ateşi düşürdüğünde yalnızca hastayı iyileştirmez; toplumun güvenliğini de pekiştirir.

Bu yüzden memuriyet, taşranın kaderini değiştiren sessiz bir seferberliktir. Her imza, her muayene, her tebessüm; bir ülkenin bütün topraklarında dayanışma, sevgi ve güvenin köprüsünü kurar.

“Maveraünnehir nereye dökülür?” diye soran bir şiir, aslında bize şunu çağırıyordu: Biz birbirimizin neresine dökülürüz?

Taşraya giden memur, çoğu zaman bir çocuğun göz bebeğine, bir yaşlının eline dökülür.

Ve devlet, bir protokol cümlesi olmaktan çıkar; insana uzanan bir ışıltıya dönüşür.

Duygu ÜLKÜ

Gelir Uzmanı

3. 5018 SAYILI KANUN İLE TÜRKİYE KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİ BİR DÖNEM

Evren USLU / Muhasebe Uzmanı

euslu2@muhasibat.gov.tr

3.1. Giriş

1990'lı yılların başlarından itibaren küresel ölçekte yaşanan büyük değişimlerden devletlerin kamu mali yönetimlerinin ve onların yasal dayanaklarını oluşturan kanuni düzenlemelerin etkilenmemesi düşünülemezdi. Ülkemiz özelinde yaşanan 1994 ve 2001 krizleri ise hesap verebilirlik, mali saydamlık ve stratejik planlama gibi kavramların kamu mali yönetimindeki önem ve etkisini geniş kitlelere ne yazık ki bazı acı reçetelerle öğretti. Gerek yaşanan krizler gerekse ülkemiz siyasal iktidarlarının verili koşullarda verdiği kararlar, Avrupa Birliği'ne tam üyelik hedefi doğrultusunda kamu mali yönetimini kökten değiştirecek, adeta ülkemizin mali anayasasını oluşturacak temel bir kanuni düzenlemenin yapılma zamanının geldiğine işaret ediyordu. Yine yapılacak kanuni düzenlemelerin Avrupa Birliği'nin yürütme organı durumundaki Avrupa Birliği Komisyonu'nun Mali Kontrol faslına uyumlu olması da önem arz ediyordu. Gelen kanunun ayak seslerini 2000'li yılların başı itibarıyla ülkemiz yönetim sisteminde önemli yeri olan 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda, AB'ye üyelik kapsamında hazırlanan ulusal programlarda, Uluslararası Para Fonu'na (IMF) verilen niyet mektuplarında, hükümet programlarında, acil eylem planlarında işitebiliyorduk.

Bütün bunların sonucunda ülkemiz kamu mali yönetimini kökten değiştiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış ve bazı hükümleri yürürlüğe girmiştir. Sadece bazı hükümlerinin ilk aşamada yürürlüğe girmesinin ve 31.12.2007 tarihine kadar bir geçiş süreci öngörülmesinin sebebi, yaşanacak değişime kamunun hazırlanma kapasitesini artırmak ve yapısal reformları bu geçiş sürecinde gerçekleştirmek hedefi olarak düşünülebilir. Fakat daha sonra kanun yapma tekniği olarak pek alışık olmadığımız şekilde ve belki de daha yürürlüğe girmeden üzerinde en fazla değişiklik yapılan kanun olma unvanını alacak şekilde, kanunda 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kanun'la kapsamlı değişiklikler yapılarak kanun 01.01.2006 tarihi itibarıyla bütünüyle uygulamaya konulmuştur. Yine kanundaki amir hükümleri detaylandırıp uygulama konusuna yön veren ikincil mevzuat düzenlemeleri (yönetmelikler vb.) çıkarılmıştır.

Peki 5018 sayılı Kanun'dan önce onun yerine hangi kanun ikame ediyordu? Çalışma süresi fazla olan Hazine ve Maliye Bakanlığı çalışanlarının hep övgüyle bahsettiği, o zamanlar maliyeyi herkes çok önemsiyordu, çok daha saygındık. İtibarımız yüksek, yetkimiz fazlaydı. İhale ve komisyonlarda bizim onaylamadığımız hiçbir işlem ve karar gerçekleşmiyordu serzenişlerini duyar gibiyiz. Tabi aslında yine makro düzeyde yaşanan değişimin bir parçası olan fakat tam olarak burada bahsettiğimiz değişimden ayrı 4734 ve 4735 sayılı Kamu İhale ve Sözleşme Kanunları gündeme gelirdi, getirirlerdi fakat bu kanunlar ve etkileri ayrı bir yazının konusu fikrimce.

Bahse konu kanun, kıta Avrupa kökenli 1050 sayılı 1927 yılında çıkarılan Muhasebe-i Umumiye Kanunu (Genel Muhasebe Kanunu) idi. Daha önce de belirttiğim gibi yaklaşık 80 yıl kamu mali yönetimine ve devlet muhasebesine yön veren bu kanun ve ikincil mevzuatın günümüz mali yönetimindeki değişime karşılık vermesi beklenemezdi.

3.2. 5018 Sayılı Kanun'un Yapısı, Temel İlkeleri ve Uygulama Detayları

Bu uzun giriş ve genel bilgiden sonra 5018 sayılı Kanun maddeleri hakkında açıklamalara geçmek istiyorum. Kanun 80 maddeden ve çeşitli sayıda ek ve geçici maddeden oluşmaktadır. Geçen zaman zarfında kaldırılan ve eklenen hükümler olmuştur, olacaktır. Bana kanuna dair akılda kalacak üç anahtar kelime söyler misiniz deseydiniz “etkili, ekonomik ve verimli” kelimelerini sayardım.

Genel kanun yapma tekniğine uygun bir şekilde kanunun ilk üç maddesinde amaç, kapsam (eski dilde şümul) ve kanunda geçen tanımların açıklamalarını görüyoruz. Özellikle 2. maddede oluşturulan yeni bütçe tiplerine ve uygulamasına son verilen katma bütçe uygulamasına dikkat çekmek isterim. 4, 5 ve 6. maddelerde kamu maliyesi ve temel ilkelerini (bütçe hakkı gibi) ve mali yönetimde dağınkılığı giderme ve uygulama kolaylığını sağlama amacı güden hazine birliği kavramını görmekteyiz. 7. maddede kanunun hesap verme sorumluluğu ile birlikte en önemli kavramları arasında yer alan mali saydamlığı görmekteyiz. 8. maddede 7. maddenin tamamlayıcısı, kamu harcamalarının disiplin altına alınmasının temel koşullarından biri olan hesap verme sorumluluğunu görmekteyiz. 9. maddede öngörülebilirliği, ölçümlemeyi kolaylaştırmayı hedefleyen, orta vadeli harcama sisteminin gerekliliği, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme kavramlarını okumaktayız. 10 ve 11. maddede kimlerin hesap verme sorumluluğu taşıdığına giriş yapılarak bakanlar ve yeni bir kavram olarak üst yöneticilerden bahsedilmektedir. 12 ve 13. maddede ise 2. maddede kurumlar bazında tasniflenen bütçe türleri ve bu bütçeleri oluştururken hangi ilkelere riayet etmemiz gerektiğini belirten bütçe ilkelerini görmekteyiz. Yeri gelmişken bir hususu belirtmekte fayda var: Hangi kurumun hangi bütçe tipine dâhil olduğunu kanuna ekli cetvellerden takip edebiliriz. Çünkü dönem dönem yapılan kanuni düzenlemelerle kurumlar örneğin genel bütçeden özel bütçeye ya da tam tersi olarak yer değiştirebiliyor. 15. maddeden 20. maddeye kadar kanunun temel amaçlarından biri olan parlamentonun yani vekiller vasıtasıyla milletin bütçe üzerindeki denetiminin artırılmasını sağlayan sürecin teknik boyutu açıklanmakta, tanımlamalar yapılmaktadır. Burada merkezi yönetim bütçe kanununun kapsam ve düzenini, yine medyatik de bir program olan orta vadeli program, bütçe hazırlama rehberi, merkezi yönetim bütçe kanun teklifinin hazırlanması, sunulması, görüşülmesi ve geçici ve ek bütçe kavramlarını da görmekteyiz. Peki kabul edilen bütçeyi nasıl uygulayacağız? Kamu mali yönetimini oluşturan unsurlar nelere dikkat edecek? İşte bu soruların yanıtlarını 20. maddeden 31. maddeye kadar bulabiliriz. Ödenek kavramı, nasıl kullanılacağı, ödenek aktarmaları, merkez dışı birimlere ödenek gönderme, yedek ödenek, bir diğer medyatik kavram olan örtülü ödenek, kamu yatırım projeleri, yüklenmeye girişilmesi, ertesi yıla geçen yüklenme, gelecek yıllara yaygın yüklenmeleri burada görebiliriz. Bütçelerden yapılan yardımlar ve bütçe politikası ve bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesi 29 ve 30. maddede karşımıza çıkıyor. 31. madde itibarıyla harcama yapmaya geçiyoruz. Tabi bunun için harcama yetkisi ve harcama yetkilisini tanımalıyız. Makalenin başında bakanlığımız çalışanlarının kanun öncesi yılları özlemle andığından bahsetmiştim, işte o özlemin sebebi harcama yapma yetkisinin burada da tanımlanan kurum ve kişilere verilmesi ve onların bu hususta yetki ve sorumluluğa sahip olmasıdır. Kanunun temel amaçlarından biri olan kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol alanında görev, yetki ve sorumluluklarının artırılması hedefi unutulmamalıdır. Artık her harcama birimi tabiri caizse kendi göbeğini kendi kesecektir. İlerleyen maddelerde harcama

talimatı ve sorumluluk, giderin gerçekleştirilme süreci ve onun harcama yetkilisi gibi bir aktörü olan gerçekleştirme görevlisini görmekteyiz. Bu görevlileri sizlere şöyle hatırlatabilirim: Kamuda harcama yapıldıktan sonra hazırlanan ödeme emri belgesinin sol alt kısmında yer alan, sağ alt kısımdaki harcama yetkilisi gibi henüz e-imzası olmayan çalışanlardır (bkz.: Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği). Gerçekleştirilen giderin belgelendirilmesi ve bazı durumlarda ödenemeyen giderler ile bunun sonucu olarak bütçeleştirilmiş borçları diğer maddelerde görmekteyiz. 35. maddede uygulamada sıkça karşılaştığımız, özellikle kurum mutemetlerinin mutlaka bilmesi gereken ön ödeme kavramı anlatılmaktadır. Ön ödemeye dair detay ve uygulamada neler yapılacağını ilgili yönetmelikte de (bkz.: Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik) görebiliriz. Kanunumuzun 36. maddesinden 41. maddesine kadar olan kısımda gelirlerin politika ve ilkeleri, dayanakları, toplanma sorumluluğu ve farklı bir gelir çeşidi olan özel gelirleri görmekteyiz. Makalemizin başında hatırlarsanız kanunumuza mali anayasa yakıştırmaları yapmıştık; işte bunun sebeplerinden biri de kanunun sadece harcama işlemiyle sınırlı kalmayıp kamu gelirleri konusuna da yer vermesidir. Yine 40. maddede önemli bir konu olan bağış ve yardımları görmekteyiz. Kanunun temel amaçlarından 7. ve 8. maddede mali saydamlık ve hesap verebilirlik olarak bahsetmiştim; işte hazırlanan bütçelerin ve faaliyetlerin uygulama sonuçlarını görmek için çeşitli raporlara ihtiyaç duyuyoruz. Bu faaliyet raporları bizlere kamu idarelerinin stratejik planlama vasıtasıyla ulaşılabilir amaç ve hedefler belirlemesini, bu amaç ve hedeflere ulaşmak için yıllık bazda performans programı hazırlamasını, yine bu amaç ve hedefler için bütçe oluşturmasını ne ölçüde yerine getirdiğini kontrol edebilme şansı da sağlayacaktır (bkz.: Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik). Özetle 41. maddede faaliyet raporlarını, 42. maddede ise bütçe kanunu ile birlikte en önemli kanun olan kesin hesap kanununa dair açıklamaları görmekteyiz. Kanunun hedeflerinden biri de mali yargı organımız olan Sayıştay'ın denetim alanının genişletilmesi olduğundan hareketle, onun TBMM'ye sunduğu genel uygunluk bildirimini 43. maddede görmekteyiz. 44. maddeden 49. maddeye kadar kamu taşınır ve taşınmaz işlemlerine dair edinme, satış, tahsis ve buna mukabil mal yönetiminde etkililik ve sorumluluğu görmekteyiz (bkz.: Taşınır Mal Yönetmeliği). Kanunu temel kanunlardan biri olarak kabul etmemizde harcama, gelir gibi taşınmaz ve taşınır gibi konulara da yer vermesi etkilidir. Karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışması, mali raporların üretilmesi ve kesin hesap kanununa temel teşkil edecek bir sistem etkin bir muhasebe sistemiyle gerçekleşebilir. 49. maddeden itibaren kamu hesaplarının işleyişini, kayıt zamanını, kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemini 52. maddeye kadar görmekteyiz. Hesap verebilirliği sağlamada muhasebe kayıtlarındaki veriler ve bu verilerden istatistiksel yöntemler kullanılarak oluşturulan mali istatistiklerinin rolü yadsınamaz. 54. maddeye kadar bu istatistiklerin hazırlanma, açıklanma ve değerlendirilmesini bulabiliriz. Bakanlığımız Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün aylık, üç ve altı aylık istatistiklerine ilgili genel müdürlük web sitesinden kolaylıkla erişebilirsiniz. Kanunun getirdiği en önemli yeniliklerden biri olarak kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini kurmaları, uygulamaları, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeleri sayılabilir (yine hesap verebilirlik). 55. maddeden itibaren iç kontrolün tanımı, amacı, yapısı, işleyişi, buna mukabil ön mali kontrol ve mali hizmetler biriminden bahsedilmektedir (bkz.: Kamu İç Kontrol Yönetmeliği). 61. maddede ise muhasebe hizmeti ve kadro unvanından bağımsız muhasebe yetkilisi kavramları ve yetkilinin yetki ve sorumlulukları anlatılmaktadır. Belirli bir sertifikasyon sürecine tabi muhasebe yetkilisinin nitelik ve atanması 62. maddede aktarılmaktadır (bkz.: Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik). İç kontrolün tamamlayıcısı iç denetimdir; uygulayıcıları iç denetçiler, yine belirli bir sertifikasyon sürecine tabi olarak atanmaktadır. Denetçinin nitelik ve atanması, iç denetimin sağlıklı ve etkin bir

şekilde işleyişi için kurulan ve aynı zamanda merkezi uyumlaştırma birimi olarak da tasarlanan İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve görevleri ilerleyen maddelerde aktarılmaktadır. Hesap verebilirliğin iç denetimle birlikte bir diğer parçası olan dış denetim ve onun uygulayıcısı konumundaki Sayıştay ve denetlenmesi 68 ve 69. maddede anlatılmaktadır. Kanun yapım tekniğinde kanun hükümleri açıklandıktan sonra peki bunlar yapılmazsa neler olacak şeklinde bir işleyiş hakimdir. Bu da akla yaptırım kavramını getirir. Ki burada yaptırımlar ve bu yaptırımları uygulamakla yetkili merciler belirtilmektedir. Kanunumuzda ödenecek üstü harcama, oluşacak kamu zararı, yetkisiz tahsil ve ödeme üzerinde özel olarak durulmaktadır. Bir yaptırım çeşidi olan para cezaları ve bunları uygulamakla yetkili merciler 73. maddede yazmaktadır. Cezalarda zaman aşımının aktarıldığı 74. madde de önemli bir maddedir (bkz.: Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik). Diğer hükümler olarak ifade edebileceğimiz mali yönetim ve kontrol sisteminin denetimi, bunda kamu idarelerinin sorumluluğu, merkezi yönetim dışında konumlanan sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler, kurumlardan alınacak hasılat payları ve kamu alacaklarının silinmesi hususu ilerleyen maddelerde işlenmektedir. İlgili kanun hükümlerinin uygulanması ve gerekli düzenlemelerin yapılmasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nı yetkilendiren 80. maddeyle kanunumuzun maddeleri son bulmaktadır.

3.3. Sonuç ve Değerlendirme

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na dair bir makaleye sığabilecek ölçüde genel bilgiler vermeye çalıştım. Bitirmeden bir hususu eklemenin önemli olduğunu düşünüyorum. Kanunun hazırlanmasında gelişmiş ülkelerin kamu mali yönetim sistemleri esas alınmıştır. Örnek alınan ülkelerin toplumsal yapısı ve kültürel birikimlerinin farklı olmasından hareketle ilgili kanunda daha önce yürürlükte olan kanunlarda olmayan kavram ve tanımların kullanılması, özellikle ilk yıllarda uygulayıcıların uyum düzeyini zorlaştırmıştır. Bununla birlikte kanunun yürürlüğe girmesinin üzerinden yaklaşık 20 yıl geçmesine rağmen kanunda ve ikincil mevzuatta hedeflenen bütün işlem ve eylemlere henüz ulaşamamıştır. Kanun ruhu itibarıyla progresiftir ve BKMYBS (Bütünleşik Kamu Mali Yönetim ve Bilişim Sistemi) gibi uygulama örnekleriyle gelişimini uygulamada da faz faz devam ettirmektedir.

Kanunun içselleştirilmesinde kanunun, ikincil mevzuatın ve BKMYBS gibi interaktif uygulamaların birlikte değerlendirilmesinin etkili olacağı unutulmamalıdır.

Evren USLU
Muhasebe Uzmanı

4. İFLAS VE KONKORDATO SÜREÇLERİNİN CEBREN TAHSİLAT ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: 6183 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE BİR İNCELEME

Cüneyt SAĞLIK / Gelir Uzmanı
cuneytsaglik123@gmail.com

4.1. Giriş

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un genel amacı, kamu alacaklarının etkin, hızlı ve hukuka uygun şekilde tahsil edilmesini sağlamaktır. Bu kapsamda Kanun, devletin ve diğer kamu idarelerinin alacaklarını tahsil ederken kullanacağı yöntemleri, yetkileri ve prosedürleri düzenler.

O zaman, 6183 Sayılı Kanun'un Genel Amacını şu şekilde bölümlere ayırabiliriz.

- **Kapsamlı Tahsilat Mekanizması Oluşturmak:** Devlete, belediyelere ve özel idarelere ait vergi, resim, harç, ceza, faiz gibi asli ve fer'i kamu alacaklarının tahsilini sağlamak. Ayrıca, kamu hizmetlerinden doğan ve özel hukuk ilişkisine dayanmayan alacaklar da bu kapsama girer.
- **Cebren Tahsilatın Hukuki Çerçevesini Belirlemek:** borçlunun rızası dışında yapılan tahsilat işlemleri (haciz, iflas, teminatın paraya çevrilmesi v.s) için usul ve esasları ortaya koyar. Tahsil dairelerinin yetkilerini ve borçlunun haklarını gözetir.
- **Kamu Alacaklarının Önceliğini Sağlamak:** kamu alacakları, özel alacaklara göre öncelikli tahsil edilir. Bu öncelik, iflas ve konkordato gibi durumlarda da korunur. (İcra ve İflas Kanunun 207.maddesinde, her sıranın alacaklıları aralarında eşit hakka sahiptirler. Bir sıra evvelki alacaklılar alacaklarını almadıkları takdirde sonraki sırada gelenler bir şey alamazlar. Buna göre 2004 sayılı Kanunun 206.maddesine göre (6183/21.maddesinin son fıkrası) 3.sırada yer alan alacaklar arasında önceliğe sahip bir alacağın bulunmaması halinde amme alacağı ile bu sırada yer alan alacaklar birlikte işleme tâbi tutularak garameten taksim yoluyla paylarını alacaklardır. Amme alacakları, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyesi hallerinde 3.sırada imtiyazlı alacaklar arasında işleme tâbi tutulacaktır.)
- **Takip Sürecini Hızlandırmak ve Belgelendirmek:** ödeme emri gibi cebren takibin başlangıcı aşaması, haciz varakası aynı zamanda haczin dayanağı, haciz tutanağı ve haciz bildirisi gibi belgelerle süreci resmileştirip, hızlandırarak borçlunun malvarlığına erişim için doğrudan ve etkili yollar sunar.

Bir kamu alacağının ödeme emri düzenlenmek suretiyle cebri tahsil sürecinin başlatılabilmesi için öncelikle kamu alacağının kesinleşmiş olması gerekir. Ödeme emri öncesinde tesis edilen idari işlemin yargı yerlerinde dava konusu edilmiş olması halinde kesinleşmeden bahsedilemez. Kesinleşmemiş kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenerek cebren takip yollarına başvurulması da yasal değildir.

Cebren takip ve tahsil şekillerinin kullanılabilmesi için;

- Tahakkuk etmiş amme alacağının bulunması,
- Ödeme vadesinin geçmiş olması,

- Dava konusu yapılan amme alacağının karara bağlanması gerekir.

Bu kapsamda 6183 Sayılı Kanun kapsamında cebren tahsil şekillerini şu şekilde tasnifleyebiliriz.

- Teminatın paraya çevrilmesi.
- Kefilin takibi.
- Borca yetecek malların haczedilerek paraya çevrilmesi.
- Borçlunun iflasının istenmesi.

Teminatın Paraya Çevrilmesi; 6183 sayılı Kanunun 56'ncı maddesi, teminata bağlanmış olan alacağın takip usulünü düzenlemektedir. Bu madde hükmüne göre, karşılığında teminat gösterilmiş amme alacağının vadesinde ödenmemesi hâlinde borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi hâlde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı hususlarının borçluya bir yazıyla bildirilmesi gerekir. **Teminatlı alacaklar için bu madde hükmüne göre işlem yapılacağından ayrıca ödeme emri tebliğ edilmeyecektir.**

Borçlu tarafından, amme alacağının 15 gün içinde ödenmemesi hâlinde, borca karşılık alınmış olan teminat, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilecektir.

Kefilin Takibi;

Bu takibe, 6183 sayılı Kanunun 56. maddesine dayanılarak hazırlanan bir yazının kefile, alma haberli tebliği ile başlanacak, yazı ile verilen 15 gün içinde ödeme yapılmaması hâlinde, Kanunun 62. ve devam eden maddelerine göre işlem yapılacaktır.

Borca Yetecek Malların Haczedilerek Paraya Çevrilmesi;

Haciz işleminin uygulanabilmesi için, vadesinde ödenmeyen kamu alacağının ödenmesi için borçluya ödeme emri tebliğ edilmesi ve tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açılmaması veya dava açılmışsa, mahkemece davanın reddine karar verilmesi ve bunun sonucunda ödeme emrinin kesinleşmiş olması gerekmektedir. Kesinleşen ödeme emri üzerine, borçlunun mallarına gidilerek haciz uygulanabilir.

Borçlunun İflasının İstenmesi;

Alacaklı tahsil daireleri iflas yoluyla takip taleplerini yetkili birimleri aracılığıyla dava açarak yaparlar. Amme borçlusunun iflasının açılmasına karar verilmesi hâlinde, iflasın açıldığı andan itibaren tahsil dairelerince takip ve tahsilât yapılması mümkün olmamaktadır.

Özellikle teminatlı alacaklarda, borçluya ayrıca ödeme emri gönderilmeden doğrudan tahsilata geçilebilmesi; haciz ve iflas gibi işlemlerde ise yargı sürecinin tamamlanması gerekliliği, cebren tahsilin hem hukuki güvencelere dayalı hem de etkin bir tahsilat aracı olduğunu gösterir. Bu süreç, kamu maliyesinin sürdürülebilirliği ve kamu hizmetlerinin finansmanı açısından hayati öneme sahiptir.

4.2. Ekonomik Krizler, İflas ve Konkordato Süreçlerinin Artışının Cebren Tahsilata Etkisi Ne Olabilir?

Ekonomik krizler, iflas ve konkordato süreçlerinin artışı, **6183 sayılı Kanun kapsamında cebren tahsilat mekanizmalarını doğrudan etkileyen** önemli gelişmelerdir. Bu etkileri birkaç başlık altında özetleyebiliriz:

4.2.1. Tahsilatın Zorlaşması

- Kriz dönemlerinde vergi borçlularının ödeme gücü azalır; bu da kamu alacaklarının tahsili geciktirir.
- Teminatlı alacaklarda paraya çevirme süreci uzayabilir çünkü teminatın değeri düşebilir. Satış süreci de uzayacaktır.

4.2.2 İflas ve Konkordato Başvurularının Artışı

- Borçlular, iflas ya da konkordato ilan ederek cebren tahsil sürecini durdurabilir.
- Konkordato sürecinde borçluya tanınan koruma, tahsil dairelerinin doğrudan işlem yapmasını engeller.

4.2.3 Yasal Süreçlerin Uzaması

- Mahkemelerin iflas ve konkordato dosyalarıyla yoğunlaşması, ödeme emirlerinin kesinleşmesini geciktirebilir. Bu da haciz ve diğer cebri tahsilat işlemlerinin başlamasını erteleyebilir.

4.2.4 Kamu Alacaklarının Önceliğinin Azalması

- Konkordato sürecinde alacaklılar, alacaklarını yapılandırmış olacak ve uzun vadede alacaklar tahsil edebilir duruma gelecektir. Bu durum, kamu alacaklarının önceliğini ve etkinliğini azaltabilir.

6183 sayılı Kanun kapsamında yürütülen cebren tahsil işlemleri, ekonomik dalgalanmalara son derece duyarlıdır. Kriz dönemlerinde borçluların mali yapısındaki zayıflamalar, tahsilat süreçlerini hem hukuki hem de uygulama boyutunda olumsuz etkiler. Bu durumu, kriz öncesi ve sonrası duruma göre değerlendirmek ve çözüm önerilerini bu sürece göre değerlendirmek daha doğru olacaktır.

	KRİZ ÖNCESİ	KRİZ DÖNEMİ	ÇÖZÜM ÖNERİLERİ
TAHSİLAT KOLAYLIĞI	Borçluların ödeme gücü daha yüksek, alacaklar vadesinde tahsil edilebilir.	Gelir kaynakları daralır, ödeme kapasitesi zayıflar, teminatların değeri düşer.	Teminat değerlerini periyodik güncellemek, riskli borçlulara erken takip başlatmak kamu alacağını güvenceye alabilir.
İFLAS VE KONKORDATO	İflas ve konkordato başvuruları düşük düzeyde seyredebilir.	Başvurular artar, konkordato koruması nedeniyle cebren tahsilat yavaşlar.	Erken uyarı sistemi kurarak konkordato dosyalarında kamu alacağı önceliği göz önüne alınmalıdır.
YARGI SÜRELERİ	Ödeme emirleri hızlı kesinleşir, haciz işlemleri zamanında başlar. Mükellefi takip kolaylaşır.	Dosya yoğunluğu artar, kesinleşme ve haciz gecikir.	Yargı süreçlerini hızlandırmak için özel icra mahkemeleri veya hızlı tahsilat birimleri oluşturmak.
ALACAK ÖNCELİĞİ	Kamu alacakları öncelikli tahsil edilir, ödeme planları kısa vadelidir.	Yapılandırmalar ödeme süresini uzatır, kamu alacağı öncelik sırası zayıflar.	Öncelik hakkını yasal olarak güçlendirmek, kısa vadeli ödeme şartlarını korumak.



Ekonomik krizler ile iflas ve konkordato süreçlerindeki artış, 6183 sayılı Kanun kapsamında yürütülen cebren tahsilat mekanizmalarını hem hukuki hem de sahada uygulanması açısından önemli ölçüde etkilemektedir. Kriz dönemlerinde borçluların ödeme gücünün azalması, teminat değerlerindeki düşüş ve yargı mercilerindeki iş yükü artışı, kamu alacaklarının tahsil süresini uzatmakta ve tahsilat etkinliğini zayıflatmaktadır. Konkordato sürecinde borçluya tanınan yasal koruma ise kamu idaresinin doğrudan işlem yapmasını engelleyerek, alacakların tahsil edilebilir olması ihtimalini de zayıflatabilmektedir.

Bu nedenle, kriz öncesi ve kriz dönemi şartlarının karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi, tahsilat stratejilerinin buna göre şekillendirilmesi büyük önem taşır. Teminat değerlerinin periyodik güncellenmesi, riskli borçlulara yönelik erken takip mekanizmalarının devreye alınması, konkordato ve iflas süreçlerinde kamu alacağı önceliğinin korunması, yargı süreçlerinin hızlandırılması ve özel tahsilat birimlerinin oluşturulması; kriz dönemlerinde kamu gelirlerini güvence altına alacak başlıca önlemler olarak öne çıkmaktadır.

Sonuç olarak, cebren tahsil mekanizmalarının ekonomik dalgalanmalara karşı dirençli hale getirilmesi; sadece kamu alacaklarının korunması açısından değil, aynı zamanda kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği ve mali disiplinin sağlanması açısından da stratejik bir gerekliliktir.

4.3. İflas Sürecinin Cebren Tahsilata Etkisi

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a göre iflas doğrudan tanımlanmaz; ancak iflasla bağlantılı olarak “tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı” kavramı ile açıklanabilir. Bu kavram, iflas süreciyle ilgili önemli bir hukuki durumu ifade eder.

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı, şu durumlarda ortaya çıkar:

- Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağını anlaşılmaması.
- Hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmaması.

Bu durumda, tahsil daireleri tarafından yürütülen takip işlemlerinin herhangi bir aşamasında, borcun tahsil edilemeyeceği ortaya çıkarsa bu alacak “tahsil edilemeyeceği anlaşılan” olarak kabul edilir.



4.3.1 Borçlunun iflası

Mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tâbi tutulması hallerinde paylaştırmaya geçmeden önce iflas masası alacakları (iflas masrafları ve iflas idaresinin borçları) ayrılır. Daha sonra paylaştırmaya geçince borçlunun mallarının satış tutarları alacaklılar arasında İcra ve İflas Kanunun 206.maddesinde belirtilen sıra dikkate alınarak şu şekilde dağıtılır.

4.3.1.1. Rehinli Alacaklar; Taşınır ve taşınmaz rehinine bağlanmış alacaklar ile teminat gösterilmiş alacakları ödemesi yapılır.

Rehinli Alacaklar:

- Taşınır ve taşınmaz rehinine bağlanmış alacaklar öncelikle ödenir.
- Rehin teminatı bulunan **bankalar, finans kuruluşları ve ipotek alacaklıları** bu gruba girer.

4.3.1.2. Rehinli Alacaklardan Sonra Gelen Alacaklar; Gümrük Vergisi (ithalde alınan ÖTV, ithalde alınan KDV, eş etkili vergiler, fonlar v.b.) Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlâk Vergisi ve buna bağlı Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı, Veraset ve İntikal Vergisi ile zam ve cezaları gibi malın aynına bağlı vergiler ödenir.

4.3.1.3. İmtiyazlı Alacaklar:

Birinci Sıra:

- İşçilerin, ihbar ve kıdem tazminatları dâhil tüm alacakları,
- İşverenlerin, işçiler için yardım sandıklarına olan borçları,
- Aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları,

İkinci Sıra:

Velayet ve vesayet nedeniyle doğmuş olan tüm alacaklar,

Üçüncü Sıra:

Özel kanunlarda imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar (kamu alacakları)

4.3.1.4. İmtiyazlı Olmayan Alacaklar: Herhangi bir imtiyaz tanınmamış diğer tüm alacaklar.

İcra ve İflas Kanunun 207.maddesinde, her sıranın alacaklıları aralarında eşit hakka sahiptirler. Bir sıra evvelki alacaklılar alacaklarını almadıkları takdirde sonraki sırada gelenler bir şey alamazlar. Buna göre 2004 sayılı Kanunun 206.maddesine göre (6183/21.maddesinin son

fıkrası) 3.sırada yer alan alacaklar arasında önceliğe sahip bir alacağın bulunmaması halinde amme alacağı ile bu sırada yer alan alacaklar birlikte işleme tâbi tutularak garameten taksim yoluyla paylarını alacaklardır. Amme alacakları, **borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyesi hallerinde 3.sırada imtiyazlı alacaklar arasında işleme tâbi tutulacaktır.**

4.3.2. Borçlunun iflası hâlinde,

- Gecikme zammı durur.
- Amme idaresince takip ve tahsilât yapılamaz.
- Hileli iflas hâlinde tahsil zamanaşımı durmaktadır.
- İflas açıldığı zamanda müflisin haczi kabil bütün malları hangi yerde bulunursa bulunsun iflas masasında ele alınır.
- İflasın kapanmasına kadar müflisin tasarrufuna geçen mallar şirketin tasarrufundan alınarak masaya aktarılır.
- Borçlunun iflas açıldıktan sonra masaya ait mallar üzerinde her türlü tasarrufu alacaklılara karşı hükümsüzdür.

Masanın kanunî mümessili (temsilcisi) iflas idaresi olduğundan temsile yetkili tek organdır. Bu nedenle Ticaret Mahkemesinin iflas kararı verdiği tarihten iflas muamelelerinin sona erdiği tarihe kadar vergilemeye ilişkin ödev ve sorumluluklar **iflas idaresi tarafından** yerine getirilir.

İflas hâlindeki şirketler için tasfiye hükümleri uygulanır. Bu nedenle tasfiyeden önceki dönemler için şirketin kanunî temsilcilerinin temsil ve sorumluluğu devam eder.

Kamu İdaresi alacaklı sıfatıyla tahsil edilemeyen kamu alacakları için **iflas yoluyla takip** başlatabilir. Bu durumda, kamu alacağı özel alacaklar gibi borçlunun malvarlığından tahsil edilmeye çalışılır. İflas takibi, borçlunun ticari faaliyetlerini sürdüremeyecek durumda olduğunun tespitiyle başlar. İflas süreci, **İflas Müdürlüğü, İflas Komiseri ve İflas İdaresi** gibi organlar tarafından yürütülür. Kamu idaresi, bu organlarla koordineli çalışarak **alacaklarını iflas masasına bildirir** ve tahsil sürecini takip eder. İflas kararı, **Asliye Ticaret Mahkemesi** tarafından verilir; kamu idaresi bu mahkemeye başvurarak iflas talebinde bulunabilir. İcra dairesi ise iflas takibinin yürütülmesinde teknik işlemleri gerçekleştirir. Özetle Kamu idaresi, iflas sürecinde hem **alacaklı** hem de **düzenleyici** bir aktör olarak yer alır. Alacaklarını korumak için iflas takibi başlatabilir, iflasın ertelenmesi durumunda şirket yöneticilerinin yetkilerini sınırlandırabilir ve iflas organlarıyla iş birliği içinde süreci yönetir.

4.4. Konkordato Sürecinin Cebren Tahsilata Etkisi

4.4.1. Konkordato nedir?

Konkordato, borçlarını ödemekte zorlanan ancak dürüstlük ilkesine bağlı borçluların, alacaklılarıyla **mahkeme denetiminde anlaşarak** borçlarını belirli bir oranda veya vadede yeniden yapılandırmalarına olanak tanıyan hukuki bir süreçtir. Bu mekanizma, borçlunun **iflastan korunmasını** ve ticari faaliyetlerini sürdürebilmesini amaçlarken, alacaklıların da **alacaklarını belirli bir plan çerçevesinde tahsil etmelerini** sağlar.

Konkordato süreci, **İcra ve İflas Kanunu** kapsamında düzenlenmiştir ve üç temel türü bulunmaktadır:

- **Adi Konkordato:** İflas etmemiş borçluların başvurduğu en yaygın konkordato türüdür.

- **İflas Sonrası Konkordato:** İflas etmiş borçluların, iflasın kaldırılması amacıyla talep ettiği konkordatodur.
- **Mal Varlığının Terkiyle Konkordato:** Borçlunun tüm mal varlığını alacaklılara devrederek borçlarını kapatmayı hedeflediği konkordato türüdür.
- Bu süreç, hem borçlunun yeniden yapılandırma yoluyla toparlanmasını hem de alacaklıların haklarının korunmasını sağlayan **dengeleyici bir çözüm yoludur.**

4.4.2. Konkordato İlan Eden Borçluya Karşı Cebren Tahsilatın Durdurulması

Konkordato ilan eden borçluya karşı cebren tahsilatın durdurulması amme alacakları açısından da mümkündür. Bu durum, İcra ve İflas Kanunu'nun 294. maddesi uyarınca düzenlenmiş olup, kamu alacaklarını da kapsar.

İİK Madde 294 – Kesin Mühletin Alacaklılar Bakımından Sonuçları (Değişik madde: 28.02.2018 – 7101 S.K./Madde 22)

- Konkordato mühleti içinde, borçlu aleyhine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz.
- Daha önce başlamış olan takipler durur.
- İhtiyati haciz ve tedbir kararları uygulanmaz.
- Takip işlemiyle kesilebilen zamanaşımı ve hak düşürücü süreler işlemez.
- Rehinle temin edilmemiş alacaklara faiz işletilmez (tasdik edilen konkordato projesi aksini öngörmedikçe).
- Takas işlemleri, İİK'nın 200 ve 201. maddelerine tabidir.
- Hacizli mallar hakkında, niteliğine uygun düştüğü ölçüde İİK m.186 hükmü uygulanır.
- Konkordato mühletinden önce yapılan, ancak mühlet sonrası doğan alacak devirleri hükümsüzdür.
- Konusu para olmayan alacaklar, eşdeğer para alacağına çevrilerek komişere bildirilir.

Konkordato sürecinin vergi dairesi açısından uygulaması, hem **6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun** hem de **2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu** hükümleriyle şekillenir. Bu iki kanun arasında dikkatli bir denge kurulmuştur ve uygulamada bazı önemli sonuçlar doğurur.

4.4.3 Vergi Dairesi Açısından Konkordato Sürecinin Uygulanması

4.4.3.1. Takiplerin Durdurulması (İİK m.289);

- Konkordato mühleti süresince, vergi dairesi dahil hiçbir kamu kurumu borçluya karşı cebir yoluyla tahsilat yapamaz.
- Haciz, satış, tahsil gibi işlemler durur; yeni takip başlatılamaz.
- Zamanaşımı ve hak düşürücü süreler işlemez; ihtiyati haciz kararları uygulanmaz.

4.4.3.2. Tasdik Edilen Konkordatonun Bağlayıcılığı (6183 m.101);

- Konkordato tasdik edilmiş olsa bile, amme alacakları açısından bağlayıcı değildir.
- Yani vergi dairesi, konkordato projesine uymak zorunda değildir; alacağını 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil etme hakkını saklı tutar.
- Bu durum, devlet alacaklarının ayrıcalıklı statüsünü korur.

4.4.3.3. Fiili Durum: Mühlet Süresince Tahsilat Yapılamaz;

- Tasdik edilen konkordato amme alacakları için mecburi olmasa da mühlet süresi boyunca fiilen tahsilat yapılamaz.
- Vergi dairesi bu süre zarfında borçluya karşı işlem yapamaz, ancak konkordato sürecini izleyerek borçlunun ödeme performansını değerlendirir.

4.3.4 Tasdik Sonrası Süreç;

- Mühlet sona erdiğinde veya konkordato reddedildiğinde, vergi dairesi takip işlemlerine kaldığı yerden devam edebilir.
- Eğer konkordato tasdik edilmişse ve borçlu ödeme planına uyuyorsa, vergi dairesi bu süreci izleyerek alacağını tahsil etmeyi tercih edebilir, ancak bu bir zorunluluk değildir.

Vergi dairesi, konkordato sürecinde hukuken konkordato projesine uymak zorunda değildir. Ancak **mühlet süresi boyunca cebren tahsilat yapamaz**, bu da konkordato sürecine fiilen uyum sağladığı anlamına gelir. Süreç sonunda borçlunun ödeme performansına göre yeniden değerlendirme yapılır.

4.4.4. Konkordato Sürecinde Vergi Dairesinin Hakları

4.4.4.1 Teminat Alma Hakkı:

- Vergi dairesi, konkordato sürecinden önce tahakkuk etmiş amme alacakları için teminat talep etme hakkına sahiptir.
- Ancak konkordato mühleti başladıktan sonra, borçluya karşı yeni teminat talebi fiilen uygulanamaz, çünkü takip işlemleri durdurulmuştur.

4.4.4.2. İhtiyati Haciz Kararı:

- Geçici mühlet verilmeden önce vergi dairesi ihtiyati haciz kararı alabilir.
- Ancak geçici veya kesin mühlet süresince ihtiyati haciz kararları uygulanamaz. Mahkemeler bu dönemde borçlunun mal varlığını koruma altına alır
- Yani karar alınabilir olsa da konkordato süresince fiilen icra edilemez.

4.4.4.3 Tecil (Erteleme) Hakkı:

- Vergi dairesi, borçlunun talebi üzerine 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi kapsamında borçları tecil edebilir.
- Konkordato sürecinde bu hak, borçlunun ödeme planına göre yeniden yapılandırma amacıyla kullanılabilir.
- Tecil, konkordato dışında bir idari işlem olup, vergi dairesinin takdir yetkisiyle uygulanır.

İcra ve İflas Kanununun 308/f maddesi ile düzenleme altına alınan konkordatonun tamamen feshinde; her alacaklı, kötü niyetle sakatlanmış konkordatonun feshini tasdik kararını vermiş olan mahkemeden isteyebileceği, konkordatonun tamamen feshi kararı kesinleştiğinde durum 288 inci madde uyarınca ilân edilip ilgili yerlere bildirileceği ve 308 inci madde hükmü kapsamında borçlunun iflasına resen karar verilebileceği düzenleme altına alınmıştır.

Vergi dairesi, konkordato başvurusunun kötü niyetli olduğunu düşünüyorsa, **ticaret mahkemesine itiraz edebilir**. Konkordato projesinin gerçekçi olmadığını, borçlunun ödeme niyeti taşımadığını veya mal kaçırma amacı güttüğünü belgeleyerek mühlet verilmesine karşı çıkabilir. Geçici mühlet kararı verilmeden önce, vergi dairesi **ihtiyati haciz kararı** olarak

borçlunun malvarlığına tedbir koyabilir. Bu, borçlunun konkordato sürecini kötüye kullanarak mal kaçırmayı önlemeye yöneliktir. Vergi dairesi, konkordato dışında 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi kapsamında tecil ve taksitlendirme seçenekleri sunabilir. Bu, konkordato başvurusunun gereksiz veya kötü niyetli olduğunu düşündüğü durumlarda borçluyu alternatif çözümlere yönlendirme imkânı sağlar. Vergi dairesi, konkordato projesini detaylı şekilde inceleyerek alacakların gerçek durumu, ödeme planının uygulanabilirliği ve borçlunun mali yapısı hakkında görüş bildirir. Bu görüş, mahkeme tarafından dikkate alınarak konkordatonun reddine yol açabilir. Sonuçta Vergi Dairesi, konkordato sürecinde kötü niyetli başvurulara karşı hem **hukuki itiraz mekanizmaları** hem de **idari tedbirler** yoluyla kendini koruyabilir. Mühlet öncesi haciz, proje denetimi, tasdik sonrası takip hakkı gibi araçlar, kamu alacaklarının korunmasında kritik rol oynar.

4.5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İflas ve konkordato süreçleri, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında yürütülen cebren tahsil işlemlerini doğrudan etkilemektedir. Vergi dairesi açısından bu süreçlerin etkisi hem hukuki hem de uygulama düzeyinde belirgindir.

Ekonomik kriz dönemlerinde iflas ve konkordato başvurularındaki artış, borçluların ödeme gücünü zayıflatmakta, teminatların değerini düşürmekte ve tahsil sürelerini uzatmaktadır. Bu durum, kamu gelirlerinin zamanında ve tam olarak tahsil edilmesini güçleştirmektedir.

Vergi daireleri, konkordato mühleti süresince 6183 sayılı Kanun'a dayalı hiçbir cebri tahsil işlemine başlayamamakta, mevcut takipler de durmaktadır. Bu durum fiilen alacak tahsilini ertelemekte; mühlet bitiminde veya konkordato reddinde tahsil sürecine kaldığı yerden devam edilebilmektedir. İflas sürecinde ise kamu alacakları, İcra ve İflas Kanunu'nda öngörülen sıra cetveline göre öncelikli olarak üçüncü sırada yer almakta, ancak rehinli alacaklar ve diğer imtiyazlı alacaklardan sonra tahsil edilmektedir.

Bu çerçevede vergi dairelerinin, kamu alacaklarını korumak ve tahsilat etkinliğini artırmak için şu stratejileri benimsemesi önemlidir:

- **Erken Uyarı ve Risk Analizi:** Borçlunun mali durumundaki bozulmayı önceden tespit ederek erken takip başlatmak.
- **Teminat Değerlerinin Güncellenmesi:** Kriz dönemlerinde teminatların piyasa değerini düzenli olarak kontrol etmek ve eksiklik durumunda ek teminat istemek.
- **Mühlet Öncesi Haciz ve Tedbir:** Konkordato veya iflas başvurusu yapılmadan önce ihtiyati haciz gibi tedbirleri devreye almak.
- **Yargı Süreçlerinin Hızlandırılması:** Vergi dairesi alacaklarının tahsilini hızlandırmak için özel tahsilat birimleri oluşturulması yönünde mevzuat önerilerinde bulunmak.
- **Kötü Niyetli Başvurulara İtiraz:** Konkordato sürecinin kötüye kullanılması ihtimaline karşı mahkemeye aktif şekilde itiraz etmek ve delil sunmak.

Vergi dairesinin iflas ve konkordato süreçlerinde stratejik bir aktör olarak konumlanması, kamu alacaklarının tahsilinde sürekliliği ve kamu hizmetlerinin aksamadan yürütülmesini sağlar. Bu süreçte hukuki hakların zamanında kullanılması, etkin takip ve erken müdahale yöntemleriyle desteklendiğinde, cebri tahsilatın hukuki ve ekonomik dalgalanmalardan korunması mümkün hale gelir.

KAYNAKÇA

Türkiye Cumhuriyeti. (1953, 28 Temmuz). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (Sayı: 8469). Resmî Gazete.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (t.y.). Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A Sıra No: 1). Gelir İdaresi Başkanlığı.

Şengül, A. İ. . Konkordato süreci ve hukuki etkileri: Borç yapılandırmasından iflasa. Av. İrfan Şengül Hukuk Bürosu. Erişim Adresi: <https://www.avirfansengul.com/konkordato-sureci-ve-hukuki-etkileri-borc-yapilandirmasindan-iflasa/>

Özderin Avukatlık Bürosu. Borçlunun konkordato ilan etmesi halinde alacaklı tarafların dikkat etmesi gerekenler. Erişim Adresi: <https://ozderin.av.tr/news-and-events/borclunun-konkordato-ilan-etmesi-halinde-alacakli-taraflarin-dikkat-etmesi-gerekenler-1754392356>

Özgün Hukuk Bürosu. İflas dışı konkordatoda kesin mühletin alacaklılar ve borçlular bakımından sonuçları ile konkordatonun müşterek borçlu ve kefillere, rehinli mallar ile finansal kiralama sözleşmesine konu mallara etkileri. Erişim Adresi: <https://www.ozgunlaw.com/makaleler/iflas-disi-konkordatoda-kesin-muhletin-alacakli-ve-borclular-bakimindan-sonuclari-ile-konkordatonun-musterek-borclu-ve-kefillere-rehinli-mallar-ile-finansal-kiralama-sozlesmesine-konu-mallara-etkileri-418>

İncekaş, S. İcra ve İflas Kanunu madde 294. Erişim Adresi: <https://av-saimincekas.com/kanunlar/iik/icra-ve-iflas-kanunu-madde-294/#gsc.tab=0>

Çakmakçı, A. (2018, 17 Ekim). Konkordato süreçleri, ilkeleri ve vergisel sonuçları – 1. Alomaliye. Erişim Adresi: <https://www.alomaliye.com/2018/10/17/konkordato-vergi/>

Erdemir & Özmen Avukatlık Ortaklığı. (2019). Konkordato isteyen şirketlere karşı ihtiyati haciz işlemleri gerçekleştirilebilir mi? Erişim Adresi: <https://www.erdemirozmen.com/hukukta-gundem/makaleler/konkordato-isteyen-sirketlere-karsi-ihiyati-haciz-islemleri-gerceklestirilebilir-mi>

Konsul Hukuk. Konkordato ilan eden firmalara karşı ihtiyati haciz kararı alınabilir. Erişim Adresi: <https://www.konsulhukuk.com/konkordato-ilan-eden-firmalara-karsi-ihiyati-haciz-karari-alinabilir>

Zafer, M. Konkordatoda iyi niyet. Hukuki Haber. Erişim Adresi: <https://www.hukukihaber.net/konkordatoda-iyi-niyet-mustafa-zafer>

Cüneyt SAĞLIK
Gelir Uzmanı

5. CRYPTOCURRENCY TAXATION IN 205 COUNTRIES: REGULATIONS AND TRENDS

Suna Simgе KORKMAZ / Gelir Uzmanı

Polis akademisi başkanlığı İstihbarat Araştırmaları Master mezunu

Polis Akademisi başkanlığı "Suç Araştırmaları" Doktora Öğrencisi

sunasimgе86@gmail.com

5.1. Abstract

Cryptocurrencies, which emerged in 2008, have become an integral part of both national and international financial systems. Their integration has prompted governments worldwide to implement regulatory measures, including taxation policies. Taxation of cryptocurrencies varies significantly depending on each country's financial system and the types of cryptocurrency transactions conducted. This study examines cryptocurrency taxation frameworks across 205 countries, including Afghanistan, Abkhazia, Germany, the United States, and others. By providing a comprehensive overview, this study highlights global differences and regulatory trends in cryptocurrency taxation.

Keywords: Cryptocurrency, Taxation, International Tax Policy, Digital Assets

JEL Classification: F38, G28, H2

5.2. Introduction

All countries have developed specific regulations regarding cryptocurrencies due to differences in financial and legal systems. Understanding these regulations is essential for investors, policymakers, and international trade. This study examines cryptocurrency taxation frameworks in 205 countries, including Afghanistan, Abkhazia, Germany, the United States, Andorra, Angola, and many others. The aim is to provide a comprehensive overview of global cryptocurrency taxation practices, highlighting key differences, trends, and regulatory challenges.

1. Afghanistan

In August 2022, the Taliban government banned all cryptocurrency activities, including Bitcoin transactions (Proelium Law LLP, 2024).

2. Abkhazia

Cryptocurrency mining is legal in Abkhazia. However, there is currently no taxation policy. Additionally, illegal cryptocurrency mining has exacerbated the country's longstanding electricity issues (Crytonews, 2024).

3. Germany

Cryptocurrencies are legal in Germany. The **Federal Financial Supervisory Authority (BaFin)** regulates cryptocurrency activities, while the **German Banking Act (Kreditwesengesetz, KWG)** provides the legal framework for crypto operations. Both individuals and businesses are

permitted to buy, sell, and trade cryptocurrencies under these regulations. Furthermore, short-term cryptocurrency transactions that generate profits exceeding **€600 within a 12-month period** are subject to **income tax** (Statista, 2024a).

4. United States

The sale and exchange of cryptocurrencies are legal in the United States. According to **Chainalysis (2024)**, the U.S. ranks fourth globally in cryptocurrency adoption. The **Federal Reserve** estimates that 18 million American adults used cryptocurrency in 2023. The **Internal Revenue Service (IRS)** treats Bitcoin and other cryptocurrencies as **property**, providing guidelines for proper tax treatment. Tax obligations depend on both the amount earned and the holding period:

- **Short-term capital gains and cryptocurrency income:** up to 37% tax
- **Long-term capital gains:** 0% to 20% tax (CoinLedger, 2024b)

5. Andorra

Cryptocurrency regulation in Andorra came into effect on **20 October 2022**. A **10% tax** applies to cryptocurrency transactions, with an exemption for gains up to **€3,000**.

6. Angola

Crypto transactions in Angola are subject to **income tax** and **capital gains tax**. Profits from cryptocurrency transactions are taxable, while losses may be deducted from other taxable income. Although the legal status of cryptocurrencies in Angola remains debatable, their use is **not illegal**. The **Central Bank of Angola** is currently evaluating regulatory responses, but no official guidelines have been published (Heavnn University, 2024b).

7. Antigua and Barbuda

Cryptocurrency is legal in Antigua and Barbuda, and the government is actively developing regulations on digital assets. Bitcoin and other cryptocurrencies are seen as potential drivers of economic growth. The country is unique in the Caribbean for officially accepting cryptocurrency as a payment method under its **Investment Citizenship Programme**. Additionally, the government is working on a **Digital Eastern Caribbean Dollar**, and cryptocurrencies are currently **not subject to taxation** (Harvey Law Group, 2024).

8. Argentina

On **5 May 2022**, the **Central Bank of Argentina** prohibited financial institutions from offering cryptocurrency products or services. In 2023, payment institutions were also prohibited from providing cryptocurrency transaction services (Heavnn University, 2024s).

9. Albania

Albania adopted a regulatory framework for cryptocurrencies on **21 May 2020**, becoming one of the first European countries to do so. The Albanian government taxes cryptocurrency transactions based on transaction type and taxpayer status:

- **Capital Gains Tax:** Gains from the sale or exchange of cryptocurrencies are taxed at **15%**, calculated as the difference between the sale price and purchase cost.
- **Income Tax:** Cryptocurrency mining is considered a commercial activity, and income is included in the taxpayer's total taxable income, with tax rates ranging from **0% to 20%**.
- **Value-Added Tax (VAT):** Purchases of goods or services using cryptocurrencies may be subject to **20% VAT** (Heavnn University, 2024o).

10. Australia

Australia has one of the largest crypto ATM networks globally, with approximately **20% of the population owning digital assets**. Bitcoin and other cryptocurrencies are legal and considered **property**. Trading, spending, purchasing, and storing cryptocurrencies is permitted. Merchants are not required to accept cryptocurrencies, but they can be used for personal and commercial transactions. Taxation includes:

- **Capital Gains Tax:** Paid when disposing of cryptocurrency or exchanging assets.
- **Ordinary Income Tax:** Applied when earning cryptocurrency (Heavnn University, 2024c).

11. Austria

Cryptocurrencies are **not recognized as official currency** in Austria. They are generally treated as intangible assets. Gains from cryptocurrency exchanges are taxed at **27.5%** when converted to fiat currency (Statista, 2024b).

12. Azerbaijan

There is no specific cryptocurrency regulation; existing tax provisions apply.

- **Capital Gains Tax:** 15% for individuals, 20% for legal entities.
- **Income Tax:** 14% for individuals, 20% for legal entities (Heavnn University, 2024c).

13. Bahamas

The **Digital Assets and Registered Exchanges Act 2024** reforms digital asset and cryptocurrency markets, addressing anti-money laundering, stablecoins, and financial reporting. No cryptocurrency taxation framework has been established (CoinDesk, 2024).

14. Bahrain

Cryptocurrency trading is legal if conducted through a **Central Bank of Bahrain (CBB) licensed exchange**.

- **Individuals:** Income tax on cryptocurrency gains at standard rates (0–25%).
- **Businesses:** Corporate tax at a flat **15%** (Heavnn University, 2024i).

15. Bangladesh

Cryptocurrency use is **prohibited**. Bitcoin is illegal under the **Foreign Exchange Regulation Act** and **Anti-Money Laundering Act** (Statista, 2024d).

16. Barbados

Cryptocurrencies are legal. Taxation depends on transaction type and taxpayer:

- **Capital Gains Tax:** 15%
- **Income Tax:** 10–25%
- **Goods and Services Tax (GST):** 15% (Heavnn University, 2024k)

17. Belgium

Cryptocurrencies are legal:

- **Individuals:** Personal income tax of 33% on cryptocurrency gains
- **Companies:** Corporate tax of 25% (Heavnn University, 2024a)

18. Belize

Cryptocurrencies are legal but unregulated. Tax rates vary:

- **Capital Gains Tax:** 25%
- **Income Tax:** 1–25%
- **Goods and Services Tax (GST):** 12.5% (Heavnn University, 2024j)

19. Benin

Cryptocurrencies are legal. Taxes include:

- **Income Tax (individuals):** 0–35%
- **Corporate Tax:** 25%
- **Capital Gains Tax:** 15% (Heavnn University, 2024ö)

20. Belarus

Cryptocurrency transactions are legal. Decree No. 8 (2017) regulates mining, purchase, sale, and exchange. **Exempt from capital gains, income tax, and VAT until 1 January 2025** (Koinly, 2024d).

21. Bhutan

Cryptocurrency is legal, but no regulatory framework exists (Proelium Law LLP, 2024).

22. United Arab Emirates

Bitcoin is legal. Regulatory framework ensures compliance with **AML/CTF obligations**. No income or capital gains tax is levied on individuals (Statista, 2024c).

23. United Kingdom

Cryptocurrencies are recognized as **personal property**. Capital gains up to £3,000 are tax-exempt; gains above this are taxed at 18% or 24% (Statista, 2024b).

24. Bolivia

Cryptocurrencies have **no legal status**; all crypto activities are prohibited (Proelium Law LLP, 2024).

25. Bosnia and Herzegovina

Cryptocurrencies are not official currency, but trading is permitted. Taxation:

- **Capital Gains Tax:** 10%
- **Income Tax:** 10–30% depending on income (Heavnn University, 2024)

26. Botswana

Cryptocurrencies became legal in 2022; licensing is required for service providers (Proelium Law LLP, 2024).

27. Brazil

Regulated under the **Virtual Assets Law (2022)**. Capital gains below 35,000 reais are exempt. Law taxing gains from foreign exchanges effective 1 January 2024 (Miles, 2024).

28. Brunei

Cryptocurrencies are **illegal**; no regulatory framework exists (Proelium Law LLP, 2024).

29. Bulgaria

Cryptocurrencies are legal but unregulated. Special license required for trading. Planned **10% income tax** on transactions in 2025 (Manimama, 2024).

30. Burkina Faso

Cryptocurrencies are legal; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

31. Burundi

All cryptocurrency trading is prohibited (Proelium Law LLP, 2024).

32. Algeria

Use, purchase, and sale of cryptocurrencies prohibited under 2018 **Financial Law** (Proelium Law LLP, 2024).

33. Djibouti

Cryptocurrencies are not legal; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

34. Chad

Cryptocurrencies are not legal; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

35. Czech Republic

Cryptocurrencies are legal but not considered official currency. Taxation:

- **Corporate Income Tax:** 19%
- **VAT:** 21%
- **Capital Gains Tax:** 0–19% (Cooper, 2024)

36. China

Cryptocurrency transactions are **illegal**; all activities classified as illegal financial activities (Wikipedia, 2024).

37. Denmark

Cryptocurrencies are legal. Treated as personal assets with a **42% tax on gains**. Additional AML and financial regulations may apply (Koinly, 2024a).

38. East Timor

Cryptocurrencies are not legal; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

39. Dominican Republic

Cryptocurrency transactions are not illegal; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

40. Dominica

Cryptocurrencies are not legal; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

41. Ecuador

Purchase and sale of cryptocurrencies not prohibited but not legal. No taxation policy established (Wikipedia, 2024).

42. Equatorial Guinea

Cryptocurrencies have no legal status; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

43. El Salvador

All taxes on cryptocurrencies abolished in 2023; gains exempt (Koinly, 2024d).

44. Indonesia

Regulated by **BAPPEBTI**. Taxation:

- **Income Tax:** on profits from cryptocurrency disposal
- **VAT:** on purchases and sales of crypto assets (Acclime, 2024)

45. Eritrea

Cryptocurrencies are not legal; no regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

46. Armenia

Cryptocurrencies are neither legal nor prohibited; status unclear (Proelium Law LLP, 2024).

47. Estonia

Cryptocurrencies are legal. Businesses must comply with **AML/CTF regulations**, register with the FIU, and report crypto gains on annual income tax returns (Heavnn University, 2024).

48. Ethiopia

All cryptocurrency transactions are illegal; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

49. Eswatini

No cryptocurrency legislation or regulation exists (Proelium Law LLP, 2024).

50. Morocco

Cryptocurrencies are not legal; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

51. Fiji

Cryptocurrencies are not legal; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

52. Ivory Coast

Cryptocurrencies are legal but status unclear. Tax rates:

- **Corporate Tax:** 25%
- **Personal Income Tax:** 20% (Heavnn University, 2024w)

53. Philippines

Cryptocurrencies are regulated. Capital gains tax up to **15%** applies, VAT may apply for short-term trading, and long-term holdings treated as intangible assets with normal income tax (CoinMarketCap, 2024).

54. Palestine

Cryptocurrencies banned by the **Palestinian Monetary Authority**; no regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

55. Finland

Cryptocurrency transactions, including the purchase, sale, and use of digital assets, are legal in Finland. Organisations operating in this field are required to comply with clearly defined legal criteria to manage and protect customer assets, ensuring integrity and security.

Taxation on Cryptocurrency Transactions:

- **Capital Gains Tax:** Capital gains from cryptocurrency transactions are taxed at a flat rate of 30%.
- **Income Tax:** Income earned from cryptocurrency mining is subject to progressive income tax rates ranging from 0% to 51.5%.
- **Value Added Tax (VAT):** The standard VAT rate in Finland is 24%, with reduced rates applicable to certain goods and services (Heavnn University, 2024).

56. France

Cryptocurrency exchanges are legal. Participants must comply with registration, AML obligations, and customer identification rules. Cryptocurrencies are classified as **digital assets**. Taxation depends on the activity type:

- **Occasional investors:** 30% flat tax
- **Professional traders:** 0–45% under BIC tax regime
- **Crypto miners:** 0–45% under BNC tax regime (Heavnn University, 2024v)

57. Gabon

Cryptocurrencies are **not legal**; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

58. Gambia

Cryptocurrencies are **not legal**; no taxation regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

59. Ghana

Cryptocurrencies are legal, and the **Bank of Ghana** recognises them. Draft rules regarding crypto were announced in 2024 (Atlantis, 2024i).

60. Guinea

Cryptocurrencies are **not legal**; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024)

61. Guinea-Bissau

Cryptocurrencies are **not legal**; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

62. Grenada

Cryptocurrencies are legal. Grenada participates in the **ECCB pilot program**. Taxation:

- **Capital Gains:** 15% for individuals
- **Income Tax:** 10–30% depending on income (Heavnn University, 2024)

63. Guyana

Cryptocurrencies are **not legal**; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

64. Guatemala

Cryptocurrencies are **not recognized as legal payment**; no tax regulations exist (Upay, 2024a).

65. Republic of South Africa

Cryptocurrencies are legal and treated as **investment assets**. Taxation:

- **Gains:** 18–45% depending on income tax bracket, up to 18% under capital gains tax
- **Mining income:** Subject to income tax (McClure, 2024)

66. South Korea

Cryptocurrency trading is legal. Taxes include:

- **Income Tax:** 22% flat on global virtual asset gains over \$1,872
- **VAT:** 10% if used for goods/services
- Foreign crypto accounts must be reported (Atlantic, 2024l)

67. South Ossetia

No regulations regarding cryptocurrencies exist (Proelium Law LLP, 2024).

68. South Sudan

Cryptocurrencies are **not legal**; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

69. Georgia

Cryptocurrencies are **not recognized as official currency** but supported. Taxation:

- **Individuals:** Exempt from income and capital gains tax
- **Legal entities:** Corporate tax 15% on crypto profits (Atlantis, 2024)

70. Haiti

Cryptocurrencies have **no legal status**; no tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

71. Croatia

Cryptocurrencies are legal. Taxation depends on acquisition:

- **Sales of crypto assets:** 10% income tax plus city tax
- **Mining and referral income:** Income tax applied
- **Exchange of cryptocurrencies:** Not taxed (Atlantis, 2024a)

72. India

Bitcoin is legal and taxable. **Finance Act 2022** imposes:

- **Crypto transaction income tax:** 30%
- **Transaction tax:** 1% on all crypto transactions (Koin, 2024)

73. Netherlands

Cryptocurrency is considered an asset. Taxation:

- **Assumed return on assets:** 36% income/capital gains tax applied annually
- **Reporting:** Investors must report crypto holdings on annual tax returns (Koinly, 2024e)

74. Hong Kong

Cryptocurrencies are legal. Individuals holding crypto as an investment are **exempt from capital gains tax**. Companies and crypto professionals are subject to **income tax** on crypto activities (Immigrant Invest, 2024).

75. Honduras

The **Honduran National Banking and Insurance Commission** has banned cryptocurrency activities (Proelium Law LLP, 2024).

76. Iraq

Cryptocurrencies are illegal, with penalties for use. However, authorities currently lack the technical and legal means to fully enforce this ban (Proelium Law LLP, 2024).

77. Iran

Cryptocurrency possession and trading are banned to prevent money laundering and terrorist financing (Keller, 2024).

78. Ireland

Cryptocurrencies are legal and subject to taxation:

- **Capital Gains Tax:** 33%
- **Income Tax:** 0–40% (Koinly, 2024e)

79. Spain

Cryptocurrency trading is legal. Reporting obligations under **Law No. 11/2021** include disclosure of ownership and transaction details. Profits are subject to **personal income tax**,

corporate tax, and non-resident income tax. Cryptocurrencies are classified as **intangible assets or commercial inventory** depending on usage (Coinledger, 2024b).

80. Israel

Cryptocurrencies are treated as **assets**, not money. Capital gains from crypto transactions are taxed at **25%** (Private Finance International Service, 2024).

81. Sweden

Cryptocurrencies are legal and treated as **tradable assets**.

- **Capital Gains Tax:** 30%
- Losses can be offset up to 70% (Koinly, 2024f)

82. Switzerland

Cryptocurrencies are legal. Private investors are **exempt from tax** on crypto sales. Professional investors must pay **capital gains tax** on sales, exchanges, or spending of crypto/stablecoins (Immigrant Invest, 2024).

83. Italy

- **Companies:** Profits from crypto activities are subject to **corporate income tax**.
- **Non-professional investors:** Capital gains tax of 26% on gains exceeding €2,000, or 14% if assets are declared.
Crypto service providers must be registered with **OAM**; ~150 firms registered as of mid-2024 (McClure, 2024).

84. Iceland

Cryptocurrencies are legal. Citizens can hold and mine crypto, but trading is restricted under the **Icelandic Foreign Exchange Act**. Taxation:

- 40% on gains up to \$7,000
- 46% on gains above \$7,000 (Simpleswap, 2024)

85. Jamaica

Cryptocurrencies are legal. No specific crypto legislation exists. General income tax principles apply to profits from **trading, mining, or other crypto activities** (Koinly, 2024g).

86. Japan

Cryptocurrencies are considered **property**. Taxable transactions (income up to 55%) include selling, trading, spending, and mining. Buying, holding, and transferring crypto are **tax-exempt** (Koinly, 2024e).

87. Cambodia

Cryptocurrencies are not defined under law and are **not taxed**. The government has no plans for crypto regulation or studies (Atlantis, 2024g).

88. Cameroon

No crypto legislation exists. Taxation applies to profits from trades on exchanges or P2P platforms: **Capital Gains Tax: 15%** (Heavnn University, 2024hh).

89. Canada

Cryptocurrencies are legal but not legal tender. **Income tax** applies to half of crypto gains from disposal and other crypto-related income (Koinly, 2024e).

90. Montenegro

Cryptocurrencies are legal. Taxation:

- **Individuals:** Max 15% income tax on crypto income
- **Legal entities:** 9% corporate tax (Heavnn University, 2024ii)

91. Qatar

Cryptocurrencies are legal. Taxation:

- **Individuals:** 10% flat income tax; no separate capital gains tax
- **Companies:** 15% corporate tax (Heavnn University, 2024n)

92. Kazakhstan

Cryptocurrencies are legal and taxed:

- **Corporate Tax:** 20% on crypto-related income
- **VAT:** Exempt, as crypto is not goods or services
- **Individuals:** Taxed according to total income (Heavnn University, 2024ğğ)

93. Kenya

Cryptocurrencies are legal. Under the **Kenya Capital Markets Bill**, crypto exchanges, digital wallets, and transactions are taxed. Crypto assets held less than one year are subject to **income tax**, and capital gains are payable to the **Kenya Revenue Authority** upon sale or use (Joseph, 2024).

94. Cyprus

The **Crypto Asset Markets Regulation** (June 2023) governs crypto activities. Individuals trading crypto are generally taxed at **35%**, while businesses are subject to **12.5% corporate tax** and dividend tax for resident taxpayers (Proelium Law LLP, 2024).

95. Kyrgyzstan

A 2022 law regulates cryptocurrency operations. Companies and individuals engaged in crypto mining pay a **15% mining tax**, and cryptocurrencies are also subject to **profit tax, VAT, and sales tax**. Certification requirements for exchanges are clearly defined (Heavnn University, 2024ii).

96. Kiribati

Cryptocurrencies have **no legal status**, and there are no regulations regarding taxation (Proelium Law LLP, 2024).

97. Colombia

Cryptocurrencies are legal. Trading is permitted, but exchanges must comply with **anti-money laundering** and **counter-terrorism financing regulations**. Crypto assets may be taxed as **income or other asset types** (Atlantic Council, 2024).

98. Comoros

Cryptocurrencies have **no legal status**, and there are no regulations regarding taxation (Proelium Law LLP, 2024).

99. Republic of Congo

Cryptocurrencies are **not legal**, and there are no regulatory or tax frameworks (Proelium Law LLP, 2024).

100. DR Congo

Cryptocurrencies are **illegal**, with no established regulations or taxation mechanisms (Proelium Law LLP, 2024).

101. Kosovo

Cryptocurrencies are legal, but mining has been banned since 2022 due to the energy crisis. Taxation depends on transaction type, including **income tax, capital gains tax, or VAT** (Heavnn University, 2024g).

102. Costa Rica

Cryptocurrencies are **not legal tender**, but are treated as virtual assets for tax purposes. Depending on activity, they may be subject to **corporate income tax or capital gains tax** (Proelium Law LLP, 2024).

103. Kuwait

Cryptocurrencies are **not recognized as legal tender**. Investing in crypto is considered **personal income**, and there is no taxation. Corporate and income tax rules may apply to crypto-related business activities (Proelium Law LLP, 2024).

104. Turkish Republic of Northern Cyprus

There is **no legal framework or regulation** regarding cryptocurrencies (Proelium Law LLP, 2024).

105. North Korea

There is **no publicly available information** on cryptocurrency legislation (Proelium Law LLP, 2024).

106. North Macedonia

Cryptocurrencies are **banned**. The central bank prohibited crypto trading in 2017, treating it similarly to securities and derivatives in foreign markets (Proelium Law LLP, 2024).

107. Cuba

Cryptocurrencies are **legally recognized** and regulated by the central bank. Bitcoin and other cryptocurrencies can be used for **commercial transactions and investments**. Taxation follows general virtual asset rules, as **capital gains or income tax**, depending on the nature of the transaction (Heavnn University, 2024f).

108. Laos

Cryptocurrencies have **no legal status**, and there are no regulations regarding crypto assets (Proelium Law LLP, 2024).

109. Lesotho

Cryptocurrencies have **no legal status**, and there are no regulations regarding crypto assets (Proelium Law LLP, 2024).

110. Latvia

There are no general regulations specific to cryptocurrencies. Cryptocurrencies are considered **non-financial assets** for accounting purposes. Crypto asset companies may operate without a permit from the **Bank of Latvia** until June 30, 2025. Capital gains are subject

to **20% personal income tax**, and cryptocurrencies are treated as capital assets under general tax rules (Heavnn University, 2024gg).

111. Liberia

Cryptocurrencies are **illegal**, and there are no regulations regarding taxation (Proelium Law LLP, 2024).

112. Libya

Cryptocurrency activities are **prohibited**, and the **Central Bank of Libya** has declared virtual currencies illegal (Proelium Law LLP, 2024).

113. Liechtenstein

Cryptocurrencies are **legal**, and the **Blockchain Act** regulates the sector. Companies must register with the **Liechtenstein Financial Market Authority** under the **Token and Trusted Technology Service Provider Law** (effective since January 2020). Crypto transactions, including buying, selling, mining, and receiving cryptocurrency for goods or services, are taxed via **income tax or capital gains tax**, ranging from 0% to 25% depending on the transaction (Heavnn University, 2024e).

114. Lithuania

Businesses using cryptocurrencies are subject to a **15% corporate income tax**. The government approved **Crypto Asset Markets (MiCA)** regulations as of July 2024, with preliminary license evaluations beginning mid-2024 (Heavnn University, 2024ff).

115. Lebanon

Cryptocurrencies are **illegal**. Individuals trading cryptocurrencies as personal investments are subject to **capital gains tax** on profits from sales or exchanges (Heavnn, 2024ee).

116. Luxembourg

Cryptocurrencies are considered **intangible assets**. Tokenized securities are recognized legally as traditional securities. Institutional investors, including crypto holders, are subject to an **Annual Net Wealth Tax (NWT)**, levied at **0.5% on assets up to €500 million** (Heavnn University, 2024z).

117. Hungary

Cryptocurrency trading profits are classified as “**other income**”. Individuals pay **15% personal income tax**, while businesses pay **9% corporate tax** plus a potential **2% local business tax**. Mining is taxable and subject to payroll taxes (Atlantic Council, 2024b).

118. Madagascar

Cryptocurrencies are **illegal**, with no taxation regulations established (Proelium Law LLP, 2024).

119. Malawi

Cryptocurrencies are **not legal**, and no tax regulations have been established, although they are used as a means of payment or investment (Statista, 2024e).

120. Maldives

Cryptocurrencies have **no legal status**, and no tax regulations exist (Heavnn University, 2024).

121. Malaysia

Individuals trading cryptocurrencies are subject to **income tax**. In June 2024, the Malaysian Revenue Authority conducted “**Ops Token**” to reduce crypto tax evasion (Emmanuel, 2024).

122. Republic of Mali

Cryptocurrencies have **no legal status**, and no regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

123. Malta

Cryptocurrencies are **legal**. Under the **Virtual Financial Assets Act (VFA) Tax Guidelines**, transactions are taxed based on **use**, not asset category. Capital gains tax applies for gains realized from crypto transactions (CCN, 2023).

124. Marshall Islands

The country legalized cryptocurrencies in 2018 and adopted a **national digital currency** to enhance global economic integration (Proelium Law LLP, 2024).

125. Mauritius

Cryptocurrency activities are **legal**, but cryptocurrencies are **not legal tender**. No taxes are imposed (Proelium Law LLP, 2024).

126. Mexico

Cryptocurrencies are **not legal tender**, but recognized as a means of payment. VAT applies at **16%** for domestic transactions. Individuals pay **1.92–35%** on crypto gains; companies pay **30%** (Lea, 2023a, p.16).

127. Egypt

Cryptocurrencies are **not recognized as legal tender**. Trading is not prohibited, and no taxes are applied (Atlantis, 2024h).

128. Federated States of Micronesia

Cryptocurrencies have **no legal status**, with no tax regulations (Proelium Law LLP, 2024).

129. Mongolia

Cryptocurrencies are **legal**, governed by the **Mongolian Virtual Property Service Providers Law (VPSP)**. Profits are subject to **10–25% personal income tax** for individuals and **25% corporate tax** for companies (Heavnn University, 2024dd).

130. Moldova

Individuals and legal entities are **prohibited** from trading cryptocurrencies. Any income from crypto investments is subject to **12% income tax** (Statista, 2024f).

131. Monaco

Cryptocurrency transactions operate within existing legislation. There are **no specific tax regulations** for cryptocurrencies (Proelium Law LLP, 2024).

132. Mauritania

Cryptocurrencies have **no legal status** and no regulations (Proelium Law LLP, 2024).

133. Mozambique

Cryptocurrencies are **legal**, but no specific legislation exists. General tax laws apply (Heavnn University, 2024cc).

134. Myanmar

Cryptocurrencies are **not recognized as official currencies**, and no regulations exist (Heavnn University, 2024d).

135. Namibia

Cryptocurrency exchanges are **not permitted**, and crypto cannot be accepted as payment (Proelium Law LLP, 2024).

136. Nauru

Cryptocurrency trading is **legal**, but the country lacks a dedicated regulatory framework (Proelium Law LLP, 2024).

137. Nepal

Cryptocurrency transactions are **prohibited**, with heavy penalties for violations (Proelium Law LLP, 2024).

138. Nicaragua

No taxation regulations for cryptocurrencies exist (Heavnn, 2024cc).

139. Niger

No taxation regulations for cryptocurrencies exist (Proelium Law LLP, 2024).

140. Nigeria

Taxes apply to individuals, businesses, and resident organizations. The crypto ban was lifted in December 2023. A May 2023 law imposes a **10% tax on the disposal of digital assets**, including cryptocurrencies. Guidance for banks handling crypto accounts was issued by the **Central Bank of Nigeria** in 2024 (KPGM, 2023).

141. Norway

Cryptocurrency holders must declare holdings on tax returns. Tax arises from:

- **Capital Gains Tax:** Gains from sale/exchange are taxed as the difference between selling price and acquisition cost.
- **Income Tax:** Cryptocurrency mining is considered taxable income.
- **VAT:** Using cryptocurrencies for goods/services may trigger VAT if their value increased since acquisition (Heavnn University, 2024h).

142. Central African Republic

Cryptocurrencies are **legal**, and the country became the **second in the world to adopt cryptocurrency as legal tender**, despite limited internet access (Proelium Law LLP, 2024).

143. Uzbekistan

Individuals cannot purchase crypto but may sell crypto assets and tokens. Crypto-related activities by legal entities or individuals are **not taxed** (Elliptic, 2024).

144. Pakistan

Cryptocurrencies are **unregulated but not illegal**. The Central Bank of Pakistan has not authorized any entity to trade or invest in virtual currencies (Atlantic Council, 2024j).

145. Palau

A moratorium on cryptocurrency activities exists since 2019. There are **no tax regulations** (Proelium Law LLP, 2024).

146. Panama

Cryptocurrencies are **legal**. The country is a crypto-friendly **tax haven**, imposing **no capital gains taxes**, allowing free engagement in crypto activities (Global Legal Insights, 2024).

147. Papua New Guinea

Cryptocurrencies are **illegal**, with no regulations (PwC, 2024a).

148. Paraguay

In October 2022, a bill established **tax and regulatory frameworks** for crypto businesses, including mining, brokerage, exchanges, and custody (Heavnn University, 2024bb).

149. Peru

The **Crypto Asset Marketing Framework** (2022) legalized crypto in June 2023. Businesses pay **5–30% capital gains tax**; individuals are taxed only if trading regularly. Crypto transfers are exempt from VAT but may incur financial transaction taxes when using banks (ECOVIS International, 2022).

150. Poland

Cryptocurrencies are **legal**. Companies must register with the **Polish Financial Supervisory Authority (KNF)** and comply with AML rules. Tax:

- **Individuals:** Gains taxed progressively 18–32% (property rights) or 19% (commercial activities).
- **Companies:** 19% flat; smaller companies may qualify for 9% or 15% preferential rates (Atlantic Council, 2024c).

151. Puerto Rico

Cryptocurrency trading is **legal**, and cryptocurrencies are **not taxed**. Tax incentives exist for crypto investors (Immigrant Invest, 2024).

152. Portugal

Regulated by **Banco de Portugal**. AML and KYC rules apply. Since January 1, 2023, crypto income is subject to **income tax, capital gains tax, or self-employment income tax** (Koinly, 2024d).

153. Romania

Crypto profits are taxed under existing legislation (**Law No. 30/2019 or National Tax Code**). Anti-money laundering and tax obligations apply. Cryptocurrencies are **not restricted** for purchase, holding, or sale (Global Legal Insights, 2024).

154. Rwanda

Cryptocurrencies were declared **illegal** by the Central Bank in 2018. Plans exist to issue a **central bank digital currency** (Atlantic Council, 2024f).

155. Russia

Cryptocurrency is **legal but not accepted for domestic payments**. Taxed as **property**:

- **Individuals:** 13% (15% for income >5 million rubles)

- **Businesses:** Corporate profit tax applies.
Only for investment and international use (Atlantic Council, 2023d).

156. Sahrawi Arab Democratic Republic

Cryptocurrencies have **no legal status**, and no regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

157. Saint Kitts and Nevis

Crypto is **legal**, governed by the **Virtual Assets Law (2021)**. Cryptocurrency activities are **not taxed** (Proelium Law LLP, 2024).

158. Saint Lucia

No specific legislation; regulatory framework is in development (Proelium Law LLP, 2024).

159. Saint Vincent and the Grenadines

Cryptocurrency is **fully legal**, regulated by the **Virtual Asset Business Act (2022)** (Global Legal Insights, 2024).

160. Somalia

Cryptocurrencies have **no legal status**; financial institutions are not licensed for crypto activities (Central Bank of Somalia, 2024).

161. San Marino

Cryptocurrency is **legal**, regulated since 2019. Individual transactions above **€2,000** incur **8% tax** on realized gains. Smaller transactions are exempt (Heavnn University, 2024).

162. São Tomé and Príncipe

Cryptocurrencies are **not legal**, and no regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

163. Senegal

Cryptocurrency is **legal**, with a government-backed **Ecfa digital currency**. Tax rates: **15% capital gains, 30% income tax, 18% VAT** (Heavnn University, 2024u).

164. Seychelles

No cryptocurrency tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

165. Serbia

The **Digital Assets Law (2021)** legalized crypto trading and mining. Individuals pay **15% capital gains tax**, calculated as sale price minus acquisition cost (Zuniclaw, 2024).

166. Sierra Leone

No cryptocurrency tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

167. Singapore

Crypto profits are **subject to income tax**; no capital gains tax. Mining/trading income is taxed based on activity/profit. As of January 2024, **19 crypto service providers** are licensed (McClure, 2024).

168. Slovakia

Cryptocurrency services are **unregulated**. Tax treatment:

- **Capital gains:** 19%
- **Mining/business income:** 15–25% for individuals, 15% for corporations
- **Goods/services:** Capital gains apply if crypto value increased since purchase (Heavnn University, 2024i).

169. Slovenia

No specific legal framework exists. Tax treatment depends on investor status (individual or entity) and purpose (investment or trading) (Heavnn University, 2024t).

170. Solomon Islands

Cryptocurrencies are **not legal**, and there are **no regulations** (Proelium Law LLP, 2024).

171. Somalia

No cryptocurrency tax regulations exist in the country (Proelium Law LLP, 2024).

172. Somaliland

No cryptocurrency tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

173. Sri Lanka

Cryptocurrencies are **illegal** and lack legal protection. The Central Bank warns of significant risks and customer protection concerns (Heavnn University, 2024r).

174. Sudan

No regulations or legislation governing digital currencies have been enacted (Proelium Law LLP, 2024).

175. Suriname

No cryptocurrency tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

176. Syria

Cryptocurrencies are **illegal**, and there are no regulations (Proelium Law LLP, 2024).

177. Saudi Arabia

Cryptocurrencies have a **semi-legal status**. Banks are restricted from assisting with crypto transactions (2018), and **no taxation** applies (Atlantic, 2024k).

178. Chile

Cryptocurrencies are **legal**. Individuals pay **global supplementary tax** on crypto profits; businesses pay general taxes (first-category tax). Exchanges and service providers must comply with **VAT and reporting obligations** (Lukka, 2024).

179. Tajikistan

Cryptocurrencies are **neither prohibited nor restricted**, and no regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

180. Tanzania

Cryptocurrencies are **not legal tender**. No specific laws exist; the Bank of Tanzania has issued warnings about risks (Atlantic, 2024m).

181. Thailand

Cryptocurrencies are **not legal tender** but are considered **digital assets**. Tax treatment:

- **Capital gains tax:** 15% for residents and non-residents
- **VAT:** 7% removed in Feb 2024; licensed broker transactions are exempt
Double taxation has been eliminated (HKTDC Research, 2024).

182. Taiwan

Cryptocurrencies are considered **speculative digital commodities**, not currency. Income from trading on platforms may be subject to **commercial tax (VAT)** and income tax in certain

circumstances. Security tokens are regulated for professional investors only (Lea, 2023b, p. 13).

183. Togo

Cryptocurrencies are **not legal**, and there are no regulations (Proelium Law LLP, 2024).

184. Tonga

Cryptocurrencies are **not legal**, and there are no regulations (Proelium Law LLP, 2024).

185. Trinidad and Tobago

No regulations or consumer protection laws exist regarding cryptocurrencies (Proelium Law LLP, 2024).

186. Transnistria

No cryptocurrency tax regulations exist (Proelium Law LLP, 2024).

187. Tunisia

Cryptocurrencies are **banned** (Atlantic Council, 2024n).

188. Tuvalu

Cryptocurrencies are **technically legal**, but the National Bank has not issued guidance (Proelium Law LLP, 2024).

189. Turkey

Cryptocurrency trading is **legal**, and new regulations in 2024 aim to formalize the sector and protect investors. No taxation framework has been established (Mondaq, 2024).

190. Turkmenistan

No official statement on crypto legality. Transactions are limited to **foreign currency purchases**, which are difficult to obtain due to government restrictions (Proelium Law LLP, 2024).

191. Uganda

Cryptocurrency is **not legal tender** and is **unregulated**, with no tax law in place (Percy, 2024).

192. Ukraine

Cryptocurrencies were **legalized in March 2022**. Expected taxation: **18% income tax** plus **1.5% military tax** on conversion of crypto to fiat. Crypto accounts and company registrations are permitted (Heavnn University, 2024aa).

193. Oman

Cryptocurrency use is **legal but unregulated**. Holdings and trading are **not guaranteed or protected** by the Central Bank (Studocu, 2024).

194. Uruguay

Cryptocurrencies are classified as **intangible assets**, with potential liability for **capital gains, income, and transaction taxes** depending on the transaction type (Heavnn University, 2024p).

195. Jordan

Cryptocurrencies are **legal**, but trading is **effectively prohibited** (Proelium Law LLP, 2024).

196. Vanuatu

Cryptocurrencies can be used for **citizenship investment and humanitarian aid**. Individuals pay **0% tax** on income, capital gains, and crypto transactions if they reside ≥ 183 days/year (Upay, 2024b).

197. Vatican

No regulations exist regarding crypto assets (Proelium Law LLP, 2024).

198. Venezuela

Bitcoin mining legalized in September 2020. The government launched **Petro**. Tax: **5–25% on goods/services paid with crypto** (PwC, 2024).

199. Vietnam

Cryptocurrencies are **prohibited as payment methods**, but owning or trading crypto is **not illegal** (Kryptos, 2024).

200. Yemen

Cryptocurrencies have **no legal status**, with no regulations (Proelium Law LLP, 2024).

201. New Zealand

Cryptocurrency and blockchain activities are **legal**. Income from mining, staking, trading, or selling is **taxable under marginal income tax rates** (Coinledger, 2024).

202. Cape Verde

Cryptocurrency is **not officially legalized**, but businesses may register, obtain tax numbers, and municipal licenses (Proelium Law LLP, 2024).

203. Greece

Taxation depends on transaction type and taxpayer status:

- **Capital gains:** 15%
- **Income from mining:** 9–44%
- **VAT:** 24% if crypto value increased since purchase (Koinly, 2024c).

204. Zambia

Cryptocurrencies are **not legal tender**. The Bank of Zambia has exclusive rights to issue currency, and no crypto has been issued (Proelium Law LLP, 2024).

205. Zimbabwe

The Supreme Court overturned a crypto banking ban. Government seeks public input on regulation. Taxation: **capital gains tax applies to crypto profits, mining, and holdings**; commercial profits are taxable via ZIMRA (Atlantic Council, 2024e).

5.3. Conclusion

This study investigated the taxation regulations of cryptocurrencies across 205 countries, highlighting the diverse approaches taken by governments worldwide. The findings indicate that cryptocurrency taxation is becoming increasingly prevalent, reflecting the growing significance of digital assets in the global economy. The analysis shows that countries adopt varying strategies for taxing cryptocurrencies, ranging from capital gains taxes on crypto transactions to more comprehensive income and corporate tax frameworks. Economies with advanced financial infrastructures, such as Germany, the United States, and Japan, tend to have detailed

regulatory frameworks, whereas many developing countries apply simpler taxation methods or are still in the process of establishing formal regulations. Table 1 summarizes the countries where cryptocurrencies are currently subject to taxation, illustrating the widespread recognition of digital assets as taxable property. This trend suggests that governments are increasingly seeking to integrate cryptocurrencies into formal economic systems, both to generate revenue and to mitigate risks associated with tax evasion, money laundering, and financial instability.

Table 1: Countries where cryptocurrencies are taxed

Germany, United States, Andorra, Angola, Albania, Australia, Austria, Azerbaijan, Bahrain, Barbados, Belgium, Belize, Benin, Bhutan, United Kingdom, Bosnia and Herzegovina, Botswana, Brazil, Bulgaria, the Czech Republic, Denmark, Indonesia, Estonia, the Philippines, Finland, France, Grenada, South Africa, South Korea, Georgia, Haiti, Croatia, India, the Netherlands, Ireland, Spain, Israel, Sweden, Switzerland, Italy, Iceland, Jamaica, Japan, Cameroon, Canada, Montenegro, Qatar, Kazakhstan, Kenya, Cyprus, Kyrgyzstan, Kosovo, Costa Rica, Kuwait, Cuba, Latvia, Liechtenstein, Lithuania, Lebanon, Luxembourg, Hungary, Malaysia, Malta, Mexico, Mongolia, Moldova, Nigeria, Nicaragua, Norway, Panama, Peru, Poland, Portugal, Romania, Russia, San Marino, Senegal, Serbia, Singapore, Slovakia, Slovenia, Chile, Thailand, Taiwan, Ukraine, Uruguay, Venezuela, New Zealand, Greece, Zimbabwe.

Source: Created by the author.

In conclusion, while there is significant variation in the scope and depth of cryptocurrency taxation worldwide, the overall trend indicates a movement toward regulatory standardization. Policymakers should consider adopting clear, transparent, and consistent tax frameworks to balance the promotion of innovation with the need for fiscal compliance. Future research could focus on the effectiveness of these taxation policies, their impact on cryptocurrency adoption, and the potential for international cooperation in regulating digital assets.

Suna Simge KORKMAZ

Gelir Uzmanı

References

- Acclime (2024), "VAT and income tax on crypto asset transaction in Indonesia" 03 July 2024, Available: <https://indonesia.acclime.com/news/vat-income-tax-crypto-asset-transaction/>
- Atlantic Council (2024a), "Croatia" 29 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.
- Atlantic Council (2024b), "Hungary" 29 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.
- Atlantic Council (2024c), "Poland" 29 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.
- Atlantic Council (2024d), "Russia" 27 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.
- Atlantic Council (2024e), "Zimbabwe" 18 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.
- Atlantic Council (2024f), "Rwanda" 18 June 2024, Available:

<https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024g), “Cambodia” 28 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024ğ), “Colombia” 08 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024h), “Egypt” 13 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024ı), “Georgia” 13 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024i), “Ghana” 13 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024j), “Pakistan” 03 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024k), “Saudi Arabia” 27 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024l), “Singapore” 09 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024m), “Tanzania” 19 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Atlantic Council (2024n), “Tunisia” 23 June 2024, Available: <https://www.atlanticcouncil.org/programs/geoeconomics-center/cryptoregulationtracker/>.

Central Bank of Somalia (2024), “Central Bank of Somalia” 03 June 2024, Available: <https://centralbank.gov.so/wp-content/uploads/2024/07/Public-Notice-Caution-on-Virtual-Assets-.pdf>.

CoinDesk (2024), “The Bahamas 'Dares' Again 1.5 Years After FTX Collapse, Brings in New Crypto Law?” 3 June 2024, Available: <https://www.coindesk.com/policy/2024/07/31/the-bahamas-dares-again-15-years-after-ftx-collapse-brings-in-new-crypto-law>.

CoingGecko (2024), “Countries where cryptocurrency is legal vs illegal” 2 June 2024, Available: <https://www.coingecko.com/research/publications/crypto-legal-countries>.

CoinLedger (2024a), “<https://coinledger.io/guides/crypto-tax>” 2 June 2024, Available: <https://coinledger.io/guides/crypto-tax>.

CoinLedger (2024b), “How is cryptocurrency taxed in Spain?” 2 June 2024, Available: <https://coinledger.io/guides/crypto-tax-spain>.

CoinLedger (2024c), “<https://coinledger.io/guides/crypto-tax-new-zealand>” 12 June 2024, Available: <https://coinledger.io/guides/crypto-tax-spain>.

Coinmarketcap (2024), “How is cryptocurrecrypto status in Spain?” 7 June 2024, Available: <https://coinmarketcap.com/community/articles/6566efe785f6e53dc3df764c/>.

CNN (2023), “Malta Crypto Tax 2023: Everything You Need To Know” 23 June 2024, Available: <https://www.ccn.com/educationmalta-crypto-tax-2023-everything-you-need-tokno w/>.

Cooper, A., (2024), “How Far Is a Crypto Tax in Czech Republic Into Regulation?” 20 July 2024, Available: <https://blog.millionero.com/blog/cryptocurrencies-and-taxes-how-far-is-the-czech-republic-into-regulating-crypto/#:~:text=Personal%20in tax&text=If%20you%20make%20money%20from,profits%20from%20foreign%20money%20trades>.

Cryptonews (2024), “Abkhazia Says It Has Shut Down ‘All Large Crypto Mining Farms ?” 23 December 2024, Available: <https://cryptonews.com/news/abkhazia-says-it-has-shut-down-all-large-crypto-mining-farms/>.

ECOVIS International (2022), “Peru cryptocurrency regulation: Tax treatment of crypto coins” 5 July 2024, Available: <https://www.ecovis.JapanCryptoTaxGuide2024com/global/peru-cryptocurrency-regulation-tax-treatment-of-crypto-coins/>.

Emmanuel, O. O., (2024), “Uzbekistan” 26 July 2024, Available: <https://www.elliptic.co/country-guides/uzbekistan>.

- Emmanuel, O. O., (2024), “Malaysia launches ‘Ops Token’ to tackle crypto tax evasion” 21 July 2024, Available: <https://crypto.news/malaysia-launches-ops-token-to-tackle-crypto-tax-evasion/>.
- Global Legal Insights (2024), “15 Crypto Tax Heaven Countries in 2024” 17 June 2024, Available: <https://www.globalcitizensolutions.com/crypto-tax-haven/>.
- Global Citizen Solutions (2024), “Blockchain & Cryptocurrency Laws and Regulations 2024” 13 June 2024, Available: <https://www.globallegalinsights.com/>.
- Harvey Law Group, (2024), “A Crypto-Friendly Country: Antigua And Barbuda Citizenship Guide” 13 June 2024, Available: <https://harveylawcorporation.com/crypto-friendly-country-antigua/>.
- Heavnn University (2024a), “Cryptocurrency Taxes in Belgium 2024” 11 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-belgium/>.
- Heavnn University (2024b), “Cryptocurrency Taxes in Angola” 14 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-angola/>.
- Heavnn University (2024c), “Cryptocurrency Taxes in Azerbaijan” 14 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-azerbaijan/>.
- Heavnn University (2024ç), “Cryptocurrency Taxes in Australia” 14 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-australia/>.
- Heavnn University (2024d), “Cryptocurrency Taxes in Myanmar” 12 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-myanmar/>.
- Heavnn University (2024e), “Cryptocurrency Taxes in Liechtenstein” 18 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-liechtenstein/>.
- Heavnn University (2024f), “Cryptocurrency Taxes in Cuba” 18 July 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-cuba/>.
- Heavnn University (2024g), “Cryptocurrency Taxes in Kosova” 21 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-kosovo/>.
- Heavnn University (2024ğ), “Cryptocurrency Taxes in Maldives” 21 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-maldives/>.
- Heavnn University (2024h), “Cryptocurrency Taxes in Norway” 23 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-norway/>.
- Heavnn University (2024ı), “Cryptocurrency Taxes in Slovakia” 03 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-slovakia/>.
- Heavnn University (2024i), “Cryptocurrency Taxes in Bahrain” 23 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-bahrain/>.
- Heavnn University (2024j), “Cryptocurrency Taxes in Belize” 04 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-belize/>.
- Heavnn University (2024k), “Cryptocurrency Taxes in Barbados” 23 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-barbados/>.
- Heavnn University (2024l), “Cryptocurrency Taxes in Bosnia and Herzegovina” 17 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-bosnia-and-herzegovina/>.
- Heavnn University (2024m), “Cryptocurrency Taxes in Finland” 23 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-finland/>.
- Heavnn University (2024n), “Cryptocurrency Taxes in Qatar” 29 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-qatar/>.
- Heavnn University (2024o), “Cryptocurrency Taxes in Albania” 29 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-albania/>.
- Heavnn University (2024ö), “Cryptocurrency Taxes in Benin” 29 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-benin/>.
- Heavnn University (2024p), “Cryptocurrency Taxes in Uruguay” 29 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-uruguay/>.

- Heavnn University (2024aa), “Cryptocurrency Taxes in Ukraine” 09 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-ukraine>.
- Heavnn University (2024r), “Cryptocurrency Taxes in Sri Lanka” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-srilanka/>.
- Heavnn University (2024s), “Cryptocurrency Taxes in Argentina” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-argentina/>.
- Heavnn University (2024ş), “Cryptocurrency Taxes in Estonia” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-estonia/>.
- Heavnn University (2024t), “Cryptocurrency Taxes in Slovenia” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-slovenia/>.
- Heavnn University (2024u), “Cryptocurrency Taxes in Senegal” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-tacrypto-status-in-senegal/>.
- Heavnn University (2024ü), “Cryptocurrency Taxes in San Marino” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-sanmarino/>.
- Heavnn University (2024v), “Cryptocurrency Taxes in France” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-france/>.
- Heavnn University (2024w), “Cryptocurrency Taxes in Côte d'Ivoire” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-coted'Ivoire/>.
- Heavnn University (2024y), “Cryptocurrency Taxes in Grenada” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Grenada/>.
- Heavnn University (2024z), “Cryptocurrency Taxes in Luxembourg” 29 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Luxembourg/>.
- Heavnn University (2024bb), “Cryptocurrency Taxes in Paraguay” 19 June 2024 tarihinde <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Paraguay/> adresinden erişildi.
- Heavnn University (2024cc), “Cryptocurrency Taxes in Nicaragua” 10 June 2024 Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Nicaragua/>.
- Heavnn University (2024dd), “Cryptocurrency Taxes in Mongolia” 20 June 2024 , Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Mongolia/>.
- Heavnn University (2024ee), “Cryptocurrency Taxes in Lebanon” 12 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Lebanon/>.
- Heavnn University (2024ff), “Cryptocurrency Taxes in Litvania” 11 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Litvania/>.
- Heavnn University (2024gg), “Cryptocurrency Taxes in Letonia” 22 June 2024 tarihinde Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Letonia/> adresinden erişildi.
- Heavnn University (2024ğğ), “Cryptocurrency Taxes in Kazakhstan” 17 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Kazakhstan/>.
- Heavnn University (2024hh), “Cryptocurrency Taxes in Cameroon” 21 June 2024, tarihinde Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Cameroon/>.
- Heavnn University (2024ıı), “Cryptocurrency Taxes in Montenegro” 21 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Montenegro/>.
- Heavnn University (2024ii), “Cryptocurrency Taxes in Kyrgyzstan ” 21 June 2024, Available: <https://university.heavnn.io/cryptocurrency-taxes-in-Kyrgyzstan/>.
- HKTDC Research (2024), “THAILAND: Crypto Trading Becomes VAT-Free” 28 June 2024, Available: <https://research.hktdc.com/en/article/MTYzMzA0MDY3OQ#:~:text=Income%20from%20digital%20asset%20trading,No%20expiration%20has%20been%20indicated.>
- Immigrant Invest (2024), “Switzerland” 07 July 2024, Available: <https://immigrantinvest.com/blog/crypto-tax-havens-en/>.
- Joseph W., (2024), “How are cryptocurrencies Taxed in Kenya?” 07 July 2024 , Available: <https://www.cleartax.co.ke/crypto-taxation-in-kenya-what-you-need-to-know-about-the-3-percent-digital-asset->

tax.html#:~:text=This%20act%20introduced%20a%20new,charged%20on%20the%20transaction%20amount.

Keller L., (2024), "Iran tax authority pushes to legalize crypto exchanges" 11 July 2024, Available: <https://forkast.news/irans-tax-authority-pushes-legalize-crypto/>.

Koin 2024, "Crypto Tax India – The Ultimate Tax Guide (2024)" 11 July 2024, Available: <https://www.koinx.com/crypto-tax-guides/india#:~:text=India%20considers%20crypto%20to%20be,on%20profits%20from%20trading%20cryptos.>

Koinly (2024a), "Kryptovaluta Skat Danmark: 2024 Guide" 27 July 2024, Available: <https://koinly.io/guides/crypto-tax-denmark/>.

Koinly (2024b), "Japan Crypto Tax Guide 2024" 18 July 2024, Available: <https://koinly.io/guides/crypto-tax-japan/>.

Koinly (2024c), "Greece Crypto Tax Guide 2024" 21 July 2024, Available: <https://koinly.io/guides/crypto-tax-greece/>.

Koinly (2024d), "Crypto Tax Free Countries 2024" 13 July 2024, Available: <https://koinly.io/blog/crypto-tax-free-countries/>.

Koinly (2024e), "How is Crypto Taxed Around The World in 2024?" 23 July 2024, Available: <https://koinly.io/blog/crypto-tax-world/>.

Koinly (2024f), "Sweeden Crypto Tax Guide 2024" 22 July 2024, <https://koinly.io/guides/crypto-tax-sweden/>.

Koinly (2024g), "Jamaica Crypto Tax Guide 2024" 22 July 2024, Available: <https://koinly.io/guides/crypto-tax-jamaica/>.

KPGM (Klynveld Peat Marwick Goerdeler) (2023), "Highlights of Finance Act, 2023" 25 July 2024, Available: <https://kpmg.com/ng/en/home/insights/2023/06/tax-alert.html>.

Kryptos (2024), "Vietnam Crypto Tax Guide 2024" 25 July 2024, Available: <https://kpmg.com/ng/en/home/insights/2023/06/tax-alert.html>.

Lea, J., (2023a), "Crypto Tax Report 2023" 25 June 2024, Available: <https://coincub.com/Crypto-Tax-Report-2023.pdf>.

Lea, J., (2023b), "Crypto Tax Report 2023" 25 July 2024, Available: <https://coincub.com/Crypto-Tax-Report-2023.pdf>.

Lukka (2024), "How Chile Taxes Cryptocurrencies" 13 June 2024, Available: [https://lukka.tech/how-chile-taxes-cryptocurrencies/#:~:text=As%20an%20incorporeal%20\(intangible\)%20good,to%20issue%20invoices%20and%20receipts.](https://lukka.tech/how-chile-taxes-cryptocurrencies/#:~:text=As%20an%20incorporeal%20(intangible)%20good,to%20issue%20invoices%20and%20receipts.)

Manimama (2024), "Cryptocurrency regulation in Bulgaria" 23 June 2024, Available: <https://manimama.eu/cryptocurrency-regulation-in-bulgaria/>.

McClure, Z., (2024), "The Essential Guide to Crypto Tax in Italy for 2024", 25 June 2024, Available: <https://tokentax.co/blog/crypto-tax-italy>.

McClure, Z., (2024), "Guide to Crypto Taxes in South Africa for 2024" 12 June 2024, Available: <https://tokentax.co/blog/crypto-taxes-in-south-africa>.

McClure, Z., (2024), "Guide to Crypto Taxes in Singapore for 2024" 20 June 2024 , Available: <https://tokentax.co/blog/singapore-crypto-tax>.

Miles, A., (2024), "Guide to Crypto Taxes in Brazil for 2024", 13 July 2024 , Available: <https://tokentax.co/blog/crypto-taxes-brazil>.

Percy, G. S., "Crypto Currency In Uganda", 23 July 2024, <https://nabasalaw.com/crypto-currency-in-uganda>.

Private Finance International Service (2024), "Israel Cryptocurrency exchange license ", 22 July 2024, Available: <https://prifinance.com/en/>.

Proelium Law LLP (2024), "Cryptocurrency Regulation Tracker", 20 June 2024 , Available: <https://proeliumlaw.com/cryptocurrency-regulation-tracker/>.

Pwc (2024a), "Papua New Guinea", 11 November 2024, Available: <https://taxsummaries.pwc.com/papua-new-guinea/individual/taxes-on-personal-income>.

Pwc (2024b), "Venezuela", 10 November 2024, Available: <https://proeliumlaw.com/cryptocurrency-regulation-tracker/>.

Simpleswap (2024), "Crypto In Iceland", 25 November 2024, Available: <https://simpleswap.io/blog/crypto-in-iceland>.

Statista (2024a), "Cryptocurrencies – Germany", 20 Kasım 2024, Available:

<https://www.statista.com/outlook/fmo/digital-assets/cryptocurrencies/germany>.

Statista (2024b), “Cryptocurrencies – United Kingdom”, 03 Kasım 2024, Available: <https://www.statista.com/outlook/fmo/digital-assets/cryptocurrencies/united-kingdom>.

Statista (2024c), “Cryptocurrencies – United Arab Emirates”, 13 November 2024, Available: <https://www.statista.com/outlook/fmo/digital-assets/cryptocurrencies/united-arab-emirates>.

Statista (2024ç), “Cryptocurrencies – Austria”, 17 November 2024, Available: <https://www.statista.com/outlook/fmo/digital-assets/cryptocurrencies/austria>.

Statista (2024d), “Cryptocurrencies – Bangladesh”, 27 November 2024, Available: <https://www.statista.com/outlook/fmo/digital-assets/cryptocurrencies/bangladesh>.

Statista (2024e), “Cryptocurrencies – Malawi”, 27 November 2024, Available: <https://www.statista.com/outlook/fmo/digital-assets/cryptocurrencies/malawi>.

Statista (2024f), “Cryptocurrencies – Moldova”, 12 November 2024, Available: <https://www.statista.com/outlook/fmo/digital-assets/cryptocurrencies/malawi>.

Studocu (2024), “Is Cryptocurrency Legal in Oman”, 25 Kasım 2024, Available: <https://www.studocu.com/in/document/op-jindal-global-university/international-relations/is-cryptocurrency-legal-in-oman/32527836>.

Upay (2024a), “Cryptocurrency Adoption in Guatemala” 28 November 2024, Available: <https://blog.upay.best/crypto-adoption/guatemala/>.

Upay (2024b), “Cryptocurrency Adoption in Vanuatu” 18 November 2024, Available: <https://blog.upay.best/crypto-adoption/vanuatu/#:~:text=Adoption%20Status%3A%20Crypto%20adoption%20in,for%20virtual%20asset%20service%20providers>.

Wikipedia (2024), “Legality of cryptocurrency by country or territory” 28 June 2024, Available: https://en.wikipedia.org/wiki/Legality_of_cryptocurrency_by_country_or_territory#Hong_Kong.

Zuniclaw (2024), “Cryptocurrency and Digital Assets Tax in Serbia” 28 June 2024, Available: <https://zuniclaw.com/en/cryptocurrency-and-digital-asset-tax-in-serbia/#:~:text=The%20Law%20on%20Digital%20Assets%20does%20not%20deny%20or%20limit,within%20Serbia%20but%20also%20abroad>.

6. OTOMATİK SATIŞ MAKİNELERİ İŞLETMECİLİĞİNİN VERGİ HUKUKU BAĞLAMINDA ANALİZİ

Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı

hgarpa@gmail.com

Özet

Günümüz perakende sektöründe yaygınlaşan otomatik satış makineleri (vending machines), vergi mevzuatıyla uyum konusunda benzersiz hukuki ve muhasebesel sorunlar yaratmaktadır. Bu çalışma, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), 385 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ve ilgili yasal düzenlemeler çerçevesinde, bu iş modelinin vergisel yükümlülüklerini kapsamlı bir şekilde analiz etmektedir. Makale, otomatik satış makinelerinin hukuki niteliğini, VUK'un 156. maddesi kapsamında bir "işyeri" veya "şube" olarak kabul edilip edilmeyeceğini tartışarak başlamaktadır. Ardından, VUK'un 229, 231 ve 232. maddelerine atıfta bulunarak, "muhtelif müşteriler" ibaresiyle günlük veya yedi günlük toplu fatura düzenleme uygulamasını muhasebe kayıt örnekleriyle somutlaştırmaktadır. Ayrıca, bu makinelerin Ödeme Kaydedici Cihaz (ÖKC) kullanma zorunluluğundan muafiyetini ve ürün nakliyesi sırasında sevk irsaliyesi düzenleme yükümlülüğünü incelemektedir. Çalışma, kanuni atıflar ve pratik muhasebe kayıt örnekleri aracılığıyla, değişen ticari modellere mevcut vergi hukuku çerçevesinde nasıl esnek çözümler üretilebileceğini göstermekte ve sektör için değerli bir kaynak sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Otomatik Satış Makineleri, Vergi Usul Kanunu, VUK, Fatura Düzeni, Ödeme Kaydedici Cihaz.

JEL Kodları: H20 L81 K34

Abstract

The proliferation of vending machines in today's retail sector creates unique legal and accounting challenges regarding compliance with tax legislation. This study comprehensively analyzes the tax liabilities of this business model within the framework of Tax Procedure Law (VUK) No. 213, VUK General Communiqué No. 385, and related legal regulations. The article begins by discussing the legal nature of vending machines and whether they qualify as a "permanent establishment" or "branch" under Article 156 of the VUK. It then cites Articles 229, 231, and 232 of the VUK, demonstrating the practice of issuing daily or seven-day batch invoices, specifying "various customers," with accounting record examples. It also examines the exemption of these machines from the requirement to use a Payment Recording Device (PDR) and the obligation to issue a delivery note during product transportation. Through legal references and practical accounting record examples, the study demonstrates how flexible solutions can be produced for changing commercial models within the framework of existing tax law and provides a valuable resource for the sector.

Keywords: Vending Machines, Tax Procedure Law, VUK, Invoice Issuance, Payment Recording Device.

JEL Codes: H20 L81 K34

6.1. Giriş

Dijitalleşme ve otomasyonun etkisiyle şekillenen modern ticari yaşamda, otomatik satış makineleri giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Bu sistemler, tüketicilere kesintisiz hizmet sunarken, işletmeler için de sabit bir fiziksel mağaza veya personel gereksinimini ortadan kaldırmaktadır. Ancak bu yenilikçi iş modeli, Türkiye vergi mevzuatının klasik tanımları ile örtüşmeyen bazı özellikler taşımaktadır. Özellikle fatura düzeni, ÖKC kullanımı ve işyeri tanımı gibi temel konulardaki belirsizlikler, mükellefler için hukuki riskler oluşturmaktadır. Bu çalışma, söz konusu belirsizlikleri, ilgili yasal metinlere ve idari yorumlar aracılığıyla aydınlatmayı hedeflemektedir.

6.2. Otomatik Satış Makinelerinin Hukuki Niteliği: VUK'un 156. Maddesi Bağlamında "İşyeri" ve "Şube" Statüsü

Vergi hukukunun temel prensiplerinden biri, vergilendirme işlemlerinin, vergiye tabi faaliyetin icra edildiği yer olan "işyeri" üzerinden yürütülmesidir. **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesi**, "işyeri" tanımını geniş bir çerçevede ele almaktadır. Bu maddeye göre işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, şube, depo ve benzeri, ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

Bu tanım, bir personelin sürekli bulunmadığı ve sadece belirli ürünlerin satışına yönelik olan otomatik satış makinelerinin hukuki statüsünü tartışmaya açmaktadır. Söz konusu otomatik satış makinelerinde, sınırlı bazı işlemlerin (kahve ve benzeri ürünlerin satışı) herhangi bir personel kullanımı olmaksızın otomatik olarak müşteriler tarafından yapılıyor olması durumunda, bu makinelerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında iş yeri (şube) olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu tespitin temel dayanağı, bu makinelerin, maddede belirtilen fiziki bir "yerin" insan gücüyle ticari faaliyete tahsis edilmesi şartını tam olarak taşıyamamasıdır. Dolayısıyla, bu hukuki tespitin doğal sonucu olarak, her bir makinenin bulunduğu yere ayrı bir vergi levhası bulundurma zorunluluğu da ortadan kalkmaktadır.

6.3. Otomatik Satış Makinelerinde Belge Düzeni: VUK'un 229, 231, 232. Maddeleri ve 385 Sıra No.lu Genel Tebliğ Uygulaması

Perakende satış işlemlerinde, her bir satışın belgelendirilmesi esastır. **VUK'un 229. maddesi**, faturayı satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı gösteren ticari vesika olarak tanımlar. **VUK'un 232. maddesi** ise birinci ve ikinci sınıf tüccarların, vergiden muaf esnaf dâhil olmak üzere belirli alıcılara fatura vermek zorunda olduğunu hükme bağlar. Ancak otomatik makinelerde her satış için fatura düzenlemek hem pratik hem de teknik olarak imkansızdır.

Bu duruma özel bir çözüm getiren **385 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin "2-Otomatik Satış Makineleri ile Yapılan Satışlarda Belge Düzeni" başlıklı bölümü**, bu sorunları ele almakta ve farklı durumlara göre belgelendirme yöntemlerini belirlemektedir:

- **Günlük Satış Raporuna Dayalı Fatura Düzeni (Tebliğ md. 2/a):** İlgili Tebliğin 2/(a) bendine göre, otomatik satış makineleri; satışlara ilişkin bilgileri makine hafızasından silinemeyecek ve değiştirilemeyecek bir şekilde kaydedebiliyor ve gün sonunda günlük satış raporu verebiliyorsa, satış anında belge düzenlenmesine gerek yoktur. Bu durumda, gün sonunda alınan rapora istinaden, nakit ve kredi kartı ile yapılan tüm satışları kapsayacak şekilde, alıcı kısmına "**muhtelif müşteriler**" ibaresi yazılarak tek bir fatura düzenlenmesi yeterlidir. Bu yöntem, **VUK'un 231/5. maddesinde** belirtilen "faturanın malın teslimi veya hizmetin

yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi" kuralına özel bir istisna getirmektedir.

- **Yedi Günlük Fatura Düzeni (Tebliğ md. 2/b):** Makinelerin yukarıda belirtilen teknolojik özelliklere sahip olmaması ve satışın para atılmak suretiyle yapılması halinde, malın sevk edildiği tarihten itibaren **VUK'un 231/5. maddesi** gereği **azami yedi gün içinde**, satılan malları içerecek şekilde yine **"muhtelif müşteriler"** ibareli bir fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Bu özel düzenleme, anonim olarak gerçekleşen perakende satışların, yasal bir dayanakla toplu olarak belgelendirilmesine imkân tanımaktadır.

6.4. "Muhtelif Müşteriler" İbaresinin Hukuki Geçerliliği ve Güncel E-Arşiv Düzenlemeleri

Vergi İdaresi, son dönemde e-arşiv faturalarında 9.900 TL (veya ilgili tebliğlerde belirtilen diğer tutarlar) altındaki satışlarda "nihai tüketici" gibi genel ibarelerin kullanımına kısıtlama getirmiştir. Ancak, **385 Sıra No.lu Tebliğ** ile otomatik satış makinelerine özel olarak getirilen **"muhtelif müşteriler"** ibaresi, güncel e-arşiv fatura düzenlemelerinden bağımsız olarak geçerliliğini korumaktadır. Bu durum, vergi hukukunda sektörel ihtiyaçlara göre istisnai hükümlerin korunabileceğine dair önemli bir örnektir. Dolayısıyla, bu işletmelerin, fatura düzenleme yükümlülüklerini, her bir müşterinin kimlik bilgilerine sahip olmaksızın, toplu olarak "muhtelif müşteriler" ibaresiyle yerine getirmesi yasal bir zemine oturmaktadır.

Muhasebe Kayıt Örneği:

Günlük Satış Kaydı (Kredi Kartı ve Nakit Tahsilatlar Dahil)

Hesap Adı	Borç	Alacak
Kasa Hesabı	1.000 TL	
Banka Hesabı	2.500 TL	
Satışlar Hesabı (600)		3181,81 TL
Hesaplanan KDV Hesabı (391)		318,18 TL
Açıklama: Otomatik satış makinelerinden elde edilen günlük hasılatın 385 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca tek bir fatura ile belgelendirilmesi.		

6.5. Ödeme Kaydedici Cihaz (ÖKC) Muafiyeti ve Sevk İrsaliyesi Yükümlülüğü

Geleneksel perakende satış faaliyetlerinde, **VUK'un 229. maddesi** ve ilgili tebliğler uyarınca ÖKC kullanımı zorunludur. Ancak otomatik satış makinelerinde bu zorunluluk, yine Tebliğ ile sağlanan özel belgelendirme yöntemi sayesinde ortadan kalkmaktadır. Kredi kartı tahsilatlarının belgelendirilmesi, bireysel fişler yerine, gün sonunda düzenlenen toplu "muhtelif müşteriler" faturası ile gerçekleştirilmektedir. Bu, mükellefin ÖKC ve seyyar POS cihazı kullanma taleplerinin neden reddedildiğini de açıklamaktadır.

Son olarak, her ne kadar makineler işyeri statüsünde olmasa da, ürünlerin merkezi depodan bu makinelere taşınması süreci de belgelendirilmelidir. **385 Sıra No.lu Genel Tebliğ** uyarınca, bu taşıma esnasında **"muhtelif müşteriler"** ibaresi taşıyan bir **sevk irsaliyesi** düzenlenmesi zorunludur. Bu irsaliye, taşınan ürünlerin miktarını ve içeriğini belgeleyerek, daha sonra kesilecek olan fatura ile ilişkilendirilmelidir.

Sevk İrsaliyesi Örneği:

Bölüm	Açıklama
Düzenleyen (Gönderen)	İşletmenin adı ve adresi
Alıcı	"Muhtelif Müşteriler" veya "Otomatik Satış Makinesi Konum X"
Tarih	Ürünlerin sevk tarihi
Malın Cinsi ve Miktarı	100 Adet Kahve Kartuşu, 50 Adet Su Şişesi
Açıklama	Merkez depodan Otomatik Satış Makinesi No: 1'e sevk edilen ürünler. VUK'un 230. maddesi uyarınca düzenlenmiştir.

6.6. Sonuç ve Değerlendirme

Bu makalenin sunduğu kapsamlı analiz, otomatik satış makineleri işletmeciliğinin, vergi hukuku açısından kendine has ve istisnai bir alan olduğunu ortaya koymaktadır. İlgili hukuki yorumlar ve kanuni atıflar, bu alandaki mükellefler için bir yol haritası niteliği taşımaktadır.

Başlıca bulgular:

- İşyeri Statüsü:** Otomatik satış makineleri, **VUK'un 156. maddesi** kapsamında işyeri veya şube olarak kabul edilmemektedir.
- Fatura Düzeni:** **VUK'un 229, 231 ve 232. maddeleri** ve **385 Sıra No.lu Tebliğ** ile belirlenen özel düzenlemeler uyarınca, günlük veya yedi günlük toplu fatura düzenleme hakkı, "muhtelif müşteriler" ibaresiyle yasal bir zemine oturmaktadır.
- ÖKC Muafiyeti:** Bu makinelerin ÖKC kullanma zorunluluğu yoktur; tahsilatlar toplu fatura ile belgelendirilmektedir.
- Sevk İrsaliyesi:** Ürünlerin makineler arası nakliyesinde sevk irsaliyesi düzenlenmesi, yasal bir zorunluluktur.

Bu bulgular, değişen iş modellerinin, mevcut vergi hukuku çerçevesinde esnek ve pratik çözümlerle nasıl uyum sağlayabileceğine dair önemli bir örnek teşkil etmektedir. Bu analiz hem sektör profesyonelleri hem de vergi hukuku alanında çalışan akademisyenler için değerli bir kaynak sunmaktadır.

Hüseyin Gökhan ARPA
Gelir Uzmanı

7. GELİR VERGİSİ MÜKELLEFİNİN AKTİFİNE KAYITLI OFİS SATIŞININ VERGİLENDİRİLMESİ

Özlem Güler / Gelir Uzmanı
ozlemgulergu@hotmail.com

7.1. Giriş

Yazımızda, ticari faaliyette bulunan bir gelir vergisi mükellefinin, işletme aktifine önceki yıllarda kaydettiği ofis niteliğindeki gayrimenkulü satması durumunda karşılaşılabilecek vergisel mükellefiyetleri kapsamlı bir şekilde analiz etmeye çalışacağız. Zira vergi mevzuatının karmaşık yapısı ve mükellef türlerine göre değişen uygulamalar, bu tür işlemlerin dikkatle planlanmasını zorunlu kılmaktadır.

7.2. Gelir Vergisi Mükellefiyeti

Şahıs işletmesinin aktifine kayıtlı bir gayrimenkulün satışından elde edilen kazancın gelir vergisi karşısındaki durumu, iki temel prensip üzerinden değerlendirilmelidir: Birincisi, kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan istisnaların şahıs işletmeleri için neden geçerli olmadığı; ikincisi ise bu kazancın neden "Değer Artış Kazancı" değil, "Ticari Kazanç" olarak sınıflandırıldığıdır.

7.2.1. Kurumlara Özel Tanınan İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendine göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların belirli bir oranı (güncel olarak %25) kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak bu istisnadan yararlanabilmek için kanun koyucu tarafından belirlenmiş şartların tamamının sağlanması gerekmektedir:

- İki Tam Yıl Aktifte Bulunma:** Satışa konu taşınmazın, satış tarihinden geriye doğru en az iki tam yıl (730 gün) boyunca kesintisiz olarak kurumun bilançosunda yer alması gerekmektedir.
- Kazancın Fona Alınması:** Satıştan doğan kazancın istisnadan yararlanan kısmı (%25), satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır. Bu fonun, sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, istisna iptal olur ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, cezasıyla birlikte geri alınır.
- Tahsilat Şartı:** Satış bedelinin tamamının, satış izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi zorunludur.
- Faaliyet Konusu Sınırlaması:** Kurumun ana faaliyet konusunun taşınmaz ticareti veya kiralaması olmaması gerekir. Bu tür faaliyetlerle iştigal eden kurumların, ticari amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar için bu istisna uygulanmaz.

Bu istisnanın temel varlık sebebi, kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere, şirketlerin atıl vaziyette duran varlıklarını satarak elde ettikleri kaynağı, ana faaliyet alanlarında (üretim, istihdam, teknoloji yatırımı vb.) kullanmalarını teşvik etmektir. "Özel fon hesabı" şartı, bu amacın gerçekleşmesi için bir denetim mekanizması görevi görür. Elde edilen kazancın işletme dışına çıkarılmasını engelleyerek, sermayenin işletme içinde kalmasını ve mali yapıyı güçlendirmesini hedefler.

İşte bu noktada, şahıs işletmeleri ile kurumlar arasındaki temel yapısal fark devreye girmektedir. KVK Madde 5/1-e'nin metni, "Kurumların..." ifadesiyle başlamaktadır. Vergi Usul Kanunu Madde 3 gereği lafzi yorum esastır ve bu ifade, istisnanın kapsamını net bir şekilde kurumlar vergisi mükellefleri ile sınırlandırmaktadır. Bir şahıs işletmesi, hukuki ve mali olarak sahibinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip değildir. İşletmenin varlıkları ile sahibinin kişisel varlıkları arasında bir ayırım yoktur ve işletmeden kâr çekişi serbesttir. Bu nedenle, kurumlar için öngörülen "kazancı fona alarak işletmede tutma" şartının ve bu şartın ardındaki ekonomik amacın bir şahıs işletmesinde uygulanması ve denetlenmesi fiilen mümkün değildir. Kanun koyucu bu yapısal farkı gözeterek, söz konusu istisnayı bilinçli olarak sadece kurumlar için düzenlemiştir.

7.2.2. Ticari Kazanç ve Değer Artış Kazancı Ayırımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. maddesi, "Değer Artış Kazançları"nı düzenler. Bu maddeye göre, ivazlı (bedel karşılığı) olarak iktisap edilen gayrimenkullerin, iktisap tarihinden başlayarak beş tam yıl geçtikten sonra elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç, gelir vergisinden istisnadır. Bu kural, bireylerin kişisel servetlerine dahil olan, yani herhangi bir ticari işletmenin envanterine kaydedilmemiş gayrimenkuller için geçerlidir.

Ancak, bir gayrimenkul ticari bir işletmenin aktifine kaydedildiği anda, onun vergisel niteliği değişir. Böylece, varlık kişisel bir yatırım aracı olmaktan çıkıp, işletmenin ticari faaliyetlerinde kullandığı bir "sabit kıymet" veya alım-satım amacıyla edildiği bir "ticari emtia" haline gelmiştir. Bundan sonra, gayrimenkulün ne kadar süreyle elde tutulduğunun (ister 2 yıl, ister 10 yıl) hiçbir önemi kalmaz. Satışından doğan kazanç, her durumda Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi kapsamında "Ticari Kazanç" olarak kabul edilecektir.

Bu durumun en somut kanıtları, şahıs işletmesinin gayrimenkulü aktive kaydederken ve elinde tutarken yaptığı muhasebesel işlemlerdir:

- **KDV İndirimi:** Gayrimenkulü satın alırken ödenen Katma Değer Vergisi, işletmenin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesapladığı KDV'den indirim konusu yapılmıştır. Bu, varlığın ticari faaliyette kullanıldığının açık bir göstergesidir.
- **Amortisman Gideri:** Gayrimenkul için her yıl amortisman ayrılmış ve bu amortisman tutarı, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır. Bir varlık için amortisman ayrılması, o varlığın işletmede kullanılarak yıprandığını ve ticari faaliyetin bir parçası olduğunu kabul etmek demektir.

Dolayısıyla, önceki yıllarda alınıp işletme aktifine kaydedilen ofis de ticari bir varlık niteliği kazanmıştır. Bu nedenle satışı, "Değer Artış Kazancı" hükümlerine değil, "Ticari Kazanç" hükümlerine tabidir ve beş yıllık süreye bağlı istisnadan yararlanması mümkün değildir.

7.2.3. Vergiye Tabi Ticari Kazancın Hesaplanması ve Beyanı

Aktife kayıtlı gayrimenkulün satışından doğan ve vergiye tabi olacak ticari kazancın doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir. Hesaplama şu formüle göre yapılır:

Vergiye Tabi Kazanç = KDV Hariç Satış Bedeli - Gayrimenkulün Maliyet Bedeli - Birikmiş Amortismanlar

- **Satış Bedeli:** KDV hariç tutardır.
- **Maliyet Bedeli:** Gayrimenkulün iktisap edildiği tarihte kayıtlara alınan alış bedeli ve alış sırasında yapılan tapu harcı, komisyon gibi diğer masrafların toplamıdır.
- **Birikmiş Amortismanlar:** Gayrimenkulün aktife alındığı tarihten satış tarihine kadar geçen süre için ayrılan toplam amortisman tutarıdır. Bu tutar, maliyet bedelinden düşülerek gayrimenkulün **net defter değeri** bulunur.

Hesaplanan bu kazanç, şahıs işletmesinin ilgili takvim yılındaki diğer tüm ticari faaliyetlerinden (mal satışı, hizmet sunumu vb.) elde ettiği kâr veya zararlar toplanacak; yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile izleyen yılın Mart ayında beyan edilecektir.

7.3. Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti

Gelir vergisi mükellefiyetinde olduğu gibi, KDV açısından da şahıs işletmeleri ile kurumlar arasındaki temel ayırım, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanabilirliğini doğrudan belirlemektedir.

7.3.1. KDV Kanunu Madde 17/4-r İstisnasının Kapsamı

KDV Kanunu'nun "Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendinde;

"**Kurumların** aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler... (istisnadır)." denilmiştir.

Bu hükmün lafzı, tıpkı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki istisnada olduğu gibi, son derece nettir. İstisnanın uygulanabilmesi için satışı yapan mükellefin Kurumlar Vergisi Kanunun 1. maddesinde sayılan mükelleflerden olması gerekmektedir.

Şahıs işletmeleri, Gelir Vergisi Kanunu'na tabi olup, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tanımlanan "kurum" statüsünde değildir. Dolayısıyla, bir şahıs işletmesinin aktifine kayıtlı gayrimenkulün satışı, diğer tüm şartlar (örneğin iki yıl aktifte kalma) sağlansa bile, KDV Kanunu Madde 17/4-r kapsamında istisnadan yararlanamaz. Bu durum, kanun koyucunun bilinçli bir tercihi olup, kurumların mali yapılarını güçlendirmek ve finansal kaynaklarını ana faaliyetlerine yönlendirmelerini teşvik etmek için getirilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yerleşik görüşü de bu yöndedir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-390 sayı ve 31/01/2012 tarihli Özelge).

7.3.2. 7456 Sayılı Kanun ile Getirilen Değişiklikler

15 Temmuz 2023 tarihinde yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 17/4-r bendinde yapılan düzenleme ile **kurumlar tarafından 15 Temmuz 2023 tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazların satışında KDV istisnası tamamen kaldırılmıştır.**

Bu değişiklik, vergi idaresinin gayrimenkul satışları üzerindeki vergi istisnalarını daraltma ve vergi tabanını genişletme yönündeki iradesini göstermektedir.

Böylece, örneğin 2019 yılında, yani bu değişiklikten önce iktisap edilmiş gayrimenkullerde, eğer satışı yapan bir kurum olsaydı, KDV istisnasından yararlanmaya devam edecekti. Ancak yukarıda da izah ettiğimiz üzere gelir vergisi mükellefiyetlerinde, bu tarihten bağımsız olarak istisna söz konusu değildir.

7.3.3. Şahıs İşletmesi İçin Uygulanacak KDV Oranı ve Matrahı

Şahıs işletmesinin aktifine kayıtlı ofis niteliğindeki gayrimenkulün satışı, KDV Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca verginin konusuna giren ticari bir teslimdir. Herhangi bir istisna hükmünden yararlanılmadığı için, bu teslimin genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

- **Uygulanacak KDV Oranı:** İşyeri (ofis, dükkan, büro vb.) teslimlerinde uygulanması gereken KDV oranı, güncel mevzuat uyarınca genel oran olan **%20**'dir. Konut teslimleri için geçerli olan ve net alanın 150 metrekare olmasına göre değişen indirimli KDV oranları (%1 veya %10 gibi) uygulaması, işyeri teslimlerinde mümkün değildir.
- **KDV Matrahı:** KDV'nin hesaplanacağı tutar (matrah), alıcı ile anlaşılan KDV hariç satış bedelinin tamamıdır.

Bu durumda, satış işlemi için düzenlenecek faturada, satış bedeli üzerinden %20 oranında KDV hesaplanarak alıcıdan tahsil edilen tutarın alıcıdan tahsil edilmesi; hesaplanan KDV olarak beyanı zorunludur.

7.4. Fatura, Muhasebe İşlemleri

Vergisel yükümlülüklerin doğru bir şekilde tespit edilmesinin ardından, satış işleminin faturaya bağlanarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

7.4.1. Satış Faturasının Düzenlenmesi

Ticari işletme aktifine kayıtlı bir varlığın satışı, Vergi Usul Kanunu gereğince fatura ile belgelendirilmek zorundadır.

Ticari kazanç sahibi bir mükellef olarak, bu satış işlemi için alıcının nihai tüketici veya vergi mükellefi olmasına bakılmaksızın, VUK 230. Maddede belirtilen zorunlu bilgilerle **e-Arşiv Fatura** düzenlenmesi gerekmektedir. Faturanın açıklama kısmına, işlemin mahiyetini net bir şekilde belirten, örneğin, *"İşletme aktifinde.../... tapu bilgileri ile kayıtlı bulunan,... adresindeki ofis niteliğindeki gayrimenkulün satış bedelidir"* gibi bir ifade yazılmalıdır.

Aksi durumda, yani fatura düzenlenirken, KDV'den istisna olunduğuna dair herhangi bir ifade veya istisna kodu (örneğin, KDV Kanunu 17/4-r maddesine atıf yapan) kullanımı vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezasını gündeme getirebilecektir.

7.4.2. Muhasebe Kayıtları ve Defter Beyan Sistemi

Satış işleminin muhasebe kayıtlarına doğru bir şekilde intikal ettirilmesi hem dönemsel kazancın doğru tespiti hem de yasal defterlerin usulüne uygun tutulması açısından zorunludur.

Bunun için, 252 Binalar, 257 Birikmiş Amortismanlar, 102 Bankalar (tahsilat yapıldıysa) veya 120 Alıcılar (vadeli satış ise), 391 Hesaplanan KDV, 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar hesaplarına Tek Düzen Hesap Planı hükümlerine uygun şekilde kayıtlar atılmalıdır.

Defter Beyan Sistemini kullanan bir mükellef için ise faturanın KDV hariç tutarı, "Gelir Ekle" bölümünden ticari gelir olarak kaydedilmeli, faturada hesaplanan KDV tutarı, ilgili KDV beyannamesi dönemine ait "Hesaplanan KDV" bölümüne intikal ettirilmelidir.

7.4.3. Tapu Masrafları

Gayrimenkul devir işlemleri, tapu sicil müdürlüklerinde yapılır ve bu işlemler sırasında harç ve diğer masraflar doğar.

- **Tapu Harcı Oranı ve Ödemesi:** 492 sayılı Harçlar Kanunu'na göre, gayrimenkul alım satım işlemlerinde, tapuda beyan edilen (gerçek satış değerinden düşük olmamak kaydıyla) satış bedeli üzerinden hem alıcıdan hem de satıcıdan ayrı ayrı binde 20 (yani %2) oranında tapu harcı tahsil edilir. Toplamda bu oran, satış bedelinin %4'üne tekabül etmektedir.
- **Tapu Harcının Gider Kaydı:** Ödenen %2 oranındaki tapu harcı, ticari faaliyetle ilgili bir masraf niteliğindedir. Bu nedenle, ödenen bu tutar, ticari kazancın tespitinde **gider olarak indirilebilir**.

7.5. Sonuç ve Değerlendirme

Şahıs işletmesi adına kayıtlı bir ofisin satışına ilişkin vergisel yükümlülükler incelendiğinde, Türk vergi sisteminin "şahıs işletmesi" ile "sermaye şirketi" (kurum) arasında yaptığı ayrımın, yalnızca hukuki bir statü farkı olmadığı, vergi yükümlülükleri açısından temel ve belirleyici bir rol oynadığı net bir şekilde görülmektedir. Satıştan doğan kazanç, elde tutma süresine bakılmaksızın "Değer Artışı Kazancı" istisnasından yararlanamaz ve tamamıyla "Ticari Kazanç" olarak artan oranlı gelir vergisine tabidir. Benzer şekilde, KDV Kanunu'nda "kurumlar" için özel olarak tanınan taşınmaz satışı istisnası, kanun metninin lafzı gereği şahıs işletmelerini kapsamadığından, satış bedeli üzerinden %20 oranında KDV hesaplanması yasal bir zorunluluktur.

Bu durum, kanun koyucunun sermaye şirketlerinin mali yapılarını güçlendirmeyi ve atıl varlıkların satışından elde edilen kaynağı tekrar işletme bünyesinde tutarak yatırıma yönlendirmeyi teşvik etme amacının bir yansımasıdır. Kurumlar için getirilen istisnaların "kazancın özel bir fona alınması" gibi şartlara bağlanması bu amacın bir göstergesidir. Şahıs işletmelerinde ise işletme varlıkları ile şahsi varlıklar arasında hukuki bir ayrım olmaması, bu tür bir denetim ve teşvik mekanizmasının uygulanmasını imkansız kılmaktadır. Dolayısıyla, bir gayrimenkulün ticari işletme aktifine kaydedilmesi kararı, gelecekteki bir satış anında ortaya çıkacak vergi yükünü temelden değiştiren stratejik bir adımdır ve mükelleflerin işletme türü seçiminin uzun vadeli finansal sonuçlarını dikkatle değerlendirmeleri gerektiğini ortaya koymaktadır.

Özlem Güler
Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

Gelir Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

7456 Sayılı Kanun

Harçlar Kanunu

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-390 sayı ve 31/01/2012 tarihli Özelge.

8. ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRME SÜRECİ VE ÖZELLİKLİ DURUMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çağdaş ALTINER / Gelir Uzmanı
cagdasaltiner07@gmail.com

8.1. GİRİŞ

Devletlerin kamu gelirlerini karşılamak için kullandığı en önemli kaynak vergilerdir ve ne şekilde olursa olsun toplum üzerinde yarattığı psikolojik etki olumsuz olacaktır. Ülkemize bakıldığında ücretin vergilendirilmesi dolayısıyla elde edilen gelirin kamu gelirleri içerisindeki payının büyük bir kısmını oluşturduğunu görmekteyiz. Tabi bu noktada ücret gelirinin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından önemi büyüktür. Bu adaletin kısmen de olsa sağlanması için getirilen muafiyet, istisna ve indirimlerin aslında zaman içerisinde farklı meslek grupları arasında farklı uygulamalarla adaletsizliği daha da derinleştirdiği açıkça görülmüştür.

Emek ve emek gücünün getirisi olan ücretin vergilendirilmesi tartışmaya açık bir konudur. Ücret ve sermaye gücünün getirisi olan kar arasındaki vergi yükünün adil olması önem arz etmektedir. Eşit gelir elde edenlerin eşit, daha fazla gelir elde edenlerin ise daha fazla oranda vergilendirilmesi vergi adaletini sağlamada önemli bir konudur.

8.2. KAVRAMSAL OLARAK ÜCRET

8.2.1. Ücretin Tanımı, Tarihsel Gelişimi, Nitelikleri ve Kapsamı

8.2.1.1. Ücretin Tanımı

Ücretler, Gelir Vergisi Kanunun 2'nci maddesinde bulunan gelir unsurları arasında yer almakta olup sermaye, emek ve sermaye-emeği oluşturan niteliğe sahip olması nedeniyle emek faktörünün içerisinde olan bir gelir türüdür. (Tosuner ve Arıkan, 2019; 89)

Ücretin emek faktörünün kapsadığı bir gelir türü olması nedeniyle aracılık hizmeti, avukatlık ücreti, nakliye ücreti gibi ticari faaliyetler dolayısıyla oluşan kazançlar ücret olarak nitelendirilmektedir. Fakat emek karşılığında elde edilen ücretler ile ilgisi yoktur.

8.2.1.2. Ücret Vergilendirmesinin Tarihsel Gelişimi

Çağdaş İktisadın, Adam Smith'in Milletlerin Zenginliği isimli çalışması ile başladığı kabul edilmektedir. Smith emek-değer teorisinin yapı taşına emeği koyarak ücreti vergilendirmenin konusu olarak görmüştür.

Smith, gelir elde eden kişilerin kazançlarıyla orantılı olarak vergilendirilmesini savunur. Fakat Smith'in bu düşüncesi, orantılı vergilendirmenin ekonomi üzerinde olumsuzluklar yaratacağı düşünülmektedir. Bunun nedeni ise verginin yansıma yönünde ortaya çıkmaktadır ki bu da vergiyi ödeyenin bağdaştırıldığı emek miktarı kadar satın alma kapasitesini düşürmektedir. Yani emek üzerinden vergilendirilmek gelir dağılımını direkt olarak etkileyecektir. Smith, ücret üzerinden doğrudan vergilendirilme sonucunda zorunlu olarak tüketilen maddelerin fiyatlarının değişmemesi dolayısıyla vergiyi işverenin yüklenmesini doğru

bulmuştur. Fakat vergi oranlarının artmasıyla ücretin maliyeti de artmakta ve bu artış da işverenin sattığı mallarının fiyatlarını yukarı çekerek tüketiciye aktarmasına neden olmaktadır. Smith bu durumun serbest meslek erbabının ödediği vergide de aynı olduğu ve doğrudan fiyatlara yansıtıldığını açıklamıştır. Emeğin talebini doğrudan düşüren nedenlerden birisi de ücret gelirlerinin direkt olarak vergiye tabi tutulmasıdır. (Gök ve Yalçın, 2015; 219-255)

Maliye doktrinine göre klasik anlayışta vergi piyasa fiyatını, kamusal malların fiyatı ise elde edilen faydayı ifade etmektedir. İktidar yaklaşımda ise devletim kamu giderlerini karşılamak için vergi yükünü adil bir biçimde dağıtması ve paylaşımı sağlaması en önemli unsurdur.

Ücret gelirinin Türkiye’de kazanılması için hizmetin Türkiye’de yerine getirilmesi veya hizmetin Türkiye’de kıymetlendirilmiş olması gerekir. Bu iki şarttan birisinin olması dar yükümlülükte hizmetin Türkiye’de kazanılması için yeterlidir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 61’inci maddesine göre ücret “işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Ücret para ve ayınların dışında Gelir Vergisi Kanunu’nun 61’inci maddesinde de ifade edildiği gibi “ücret ödenek, tazminat, kasa tazminatı, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye adı altında ödenmiş olması veya kazancın belli bir yüzdesi şeklinde oluşması alınan karşılığın ücret olması niteliğini değiştirmez. Yani ücret bedensel veya zihinsel bir emek karşılığında elde edilen hasıladır ve para şeklinde de aynı şekilde de elde edilebilir. Ücretin aynı olması ücret niteliğini değiştirmez.” şeklinde de ödenebilir.

8.2.1.3. Ücretin Nitelikleri

Ücretin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

1-İş verene tabi olmak: Gelir Vergisi Kanunu’nun 62’nci maddesinde işveren; “*Hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir*” şeklinde tanımlanmıştır. Yani işçi işverenin talimatlarıyla iş yapar ve ücret alır.

2- Belirli bir işyerine bağlı bulunması: Ücreti elde edenin, bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak ve bir işyerinde çalışması gerekmektedir. (Saraçoğlu vd., 2014; 590.)

3-Ödemenin hizmet karşılığında yapılmış olması: Elde edilen kazancın ücret olarak nitelendirilebilmesi için bir hizmet karşılığı olarak gerçekleşmiş olması gerekir. Hizmet olmadan ücretten söz edilemez. (Pehlivan, 2009; 191.)

4- Ödemenin Para, Ayın veya Para yerine geçebilecek menfaatler ile yapılması: Hizmet karşılığında elde edilen ücret para ile olabileceği gibi mal, yiyecek veya konut tahsis şeklinde de olabilir. Ücretin para dışındaki menfaatler ile sağlanması durumunda perakende fiyatlar üzerinden değerlendirme yapılır. Ücret konut karşılığında ödenmiş ise konutun emsal değeri ücrettir. (Tosuner ve Arıkan, 2019; 91)

Ücretin para dışında aynı şekilde ödenmesi durumunda bu ödemelerin belgelendirilmesi de ücretin bordroya dahil edilecek şekilde yapılması ve yüklenilen KDV’nin indiriminin ise faturaya girmesi gerekmektedir

5- Ödemenin Farklı İsimler Altında Yapılsa Dahi Ücret Niteliklerini Taşımaması: Gelir Vergisi Kanunu’nun 61’nci maddesi; “*Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez*” şeklinde ifade edilmiştir.

Yani özet olarak ücret bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak bir çalışma karşılığında elde edilen bir kazançtır. İktisadi anlamda emeğin fikren veya bedenen üretimden pay almasıdır. Hukuki anlamda bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak işverenden sağlanan kazancı ifade etmektedir.1982 Anayasası'nın 55'inci maddesinde “*Ücret emeğin karşılığıdır*” ifadesi yer almaktadır.

8.2.1.4. Ücret Sayılan Diğer Ödemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler ücret sayılır:

Bir iş yerinde çalışamayacak derecede özürlü bulunanlara, önceden ödenmiş diğer ücretlere, mecliste üyelik göreviyle çalışan kişilere, denetleme kurumlarında görev yapan idari kadrolara ve mahkemelerde anlaşmazlıkları çözüme bağlamak için yetkilendirilen kişilere, maç yönetenlere ödenen menfaatler ücret olarak nitelendirilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret ile ilgili olarak net ifadelere yer verilmesine karşın bazı hallerde elde edilen gelirin ücret geliri olup olmadığı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Örneğin konu ile ilgili olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda tek oranlı olarak kurulan şirketlerin şirket sahibinin ve şirket müdürünün aynı kişi olması halinde elde ettiği gelirin ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği durumunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 62030549-120[61-2012/1222]-1146 sayılı muktezasında tek oranlı olarak kurulan şirketten hizmet karşılığı şirket müdürünün elde ettiği gelirin ücret olarak anlaşılmaması gerektiği yönünde görüş verilmiştir. Yani şirket müdürü ve ücret geliri elde eden kişinin aynı olması ücretin niteliğini değiştirmemektedir.

8.2.1.5. Ücretin Diğer Gelir Unsurlarından Ayrımı

Ücret ve diğer gelir unsurlarına baktığımızda kaynak teorisi dolayısıyla gelir üretim faktörlerinden birinin veya birden fazlasının üretime sokulmasıyla oluşan değerdir. Gelir unsurları ise üretim faktörlerinin farklı bileşimlerinden oluşmaktadır. Ücret unsuru dışındaki kazanç ve iratlarda sermaye müteşebbis ve emek faktörü, ücretlerde ise sadece emek faktörünün gelirden oluşmaktadır. Yani ücrette gelirin tek kaynağını emek faktörü oluşturmaktadır.

8.2.1.5.1. Ücretin Serbest Meslek Kazancından Ayrımı

Uygulamada bazı faaliyetler karşılığında elde edilen gelirin ücret geliri mi yoksa serbest meslek kazancı mı olacağı konusunda tartışmalar mevcuttur. Avukatlık faaliyetiyle uğraşan bir kişinin bir başka avukata bağlı olarak faaliyetini devam ettirmesi ve kendi davalarına da girmesi durumunda elde edilen menfaat ücreti serbest meslek kazancından farklılaştırır. İşverene tabi olarak çalışmak ücretin unsurlarındandır. Serbest meslek erbabı faaliyetini kendi adına yapar.

8.2.1.5.2. Ücret ve Ticari Kazanç Ayrımı

Emeğin ve sermayenin baş unsur olarak kabul edildiği hallerden kazanılan menfaatler ticari kazanç unsurlarına dahil edilmiştir. Emeği ile faaliyetini yerine getiren kişiye Fakat emek sahibine kazanılan faydanın bir bölümü veriliyorsa bu da ücrettir. Emeğini dahil eden kişinin faaliyeti, ücret veya kazanımdan ödenecek paydır. Karın olmadığı hallerde ücrette düşüş de olmayacaktır. Yani kazanımın bir pay olarak verilmesi ücret olarak görülmesini değiştirmez.

8.2.1.5.3. Ücret ve Menkul Sermaye İradı Ayrımı

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret ve menkul sermaye iradının farkı olarak "Yönetim ve denetim göreviyle ilgili faaliyette bulunan görevlilere bu işleri dolayısıyla yapılan ödemelerin ücret olarak tanımlandığına, ödenen kazanımın belli bir pay olarak ödenmesi" de menkul sermaye iradı olduğuna yer verilmiştir.

8.3. Ücretin Tespiti ve Vergilendirilmesi

8.3.1. Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nda beyan usulü asıl uygulama, kesinti usulü ise diğer yöntemdir. Beyannamenin bildirimi ile ücret tutarı belirlenir. Elde edilen gelirin ücret olması için bir işverene bağlı ve bu işverenin işyerinde çalışıyor olması gerekmektedir. Elde edilen gelirin para dışı bir menfaat olması niteliği değiştirmez. İşyerinde çalıştırılan kişilere ödenen ücretleri işyeri sahibi kesinti yoluyla hizmeti yapan hesabına öder. Bildirim halinde ödenecek tutardan indirilecek konular da hesaplanır. İşyerinde çalışıp beyanname verme düzeyinin üstüne çıkan kişilerde birden çok işyerinden ücret kazanımı varsa beyanname yükümlülüğü vardır.

8.3.2. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilme Esasları

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücret gelirleri gerçek usul ve diğer ücretler olarak vergiye tabi tutulurlar. Diğer mükelleflerin vermesi gereken kişisel yöntemler de bulunmaktadır.

8.3.2.1. Ücretlerin Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

Ücret gelirlerinde matrahın tespit edilmesi gerçek usule göre yapılır. Mali güçle safi gelir arasında bir bağlantı vardır ve safi gelire ulaşmak için de bazı indirimlerin konu edilmesi gerekir. Gelir ise ticari işletmenin bilanço tablolarında görülen kar hesaplanarak belirlenir. Hesaplanan bu kar ile beraber vergi matrahı da meydana gelir. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının matrahları hesaplanırken ise giderler matrahtan indirilir ve kalan kısım vergiye tabi kısım olarak değerlendirilir. Vergi kanunlarında vergilendirilecek olan gelire ulaşmak için indirilecek giderler sayılmıştır. Her bir gelir unsurunun indirilecek gideri farklıdır. Örneğin beyan usulüne göre alınan vergilerde indirimin daha kapsamlı, stopaj yönteminde ise dar kapsamlı olduğu görülmektedir. Elde edilen gelirin vergilendirilmesi için safi gelirin belirlenmesi gerekmektedir. Bir diğer deyişle bürüt gelirden Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan indirimlerin düşülmesiyle net gelire ulaşılır. Bu net gelir üzerinden belirlenen oranlarda vergi hesaplanır.

8.3.2.2. Ücretlerin Kesinti Yoluyla Vergilendirilmesi

Gerçek usul ücretlileri stopaj yöntemiyle vergilendirilir ve bu yöntem ücretlilerin esas vergilendirildiği yöntemdir. Çağdaş vergilendirilme sistemlerinde beyan usulünün yanı sıra stopaj usulünün de uygulandığı görülmektedir. Ücretliler vergilerini öderken asıl usul stopaj yani kaynakta kesme yöntemi olsa da beyanname vererek de vergi ödevlerini yerine getirirler.

İşverenler yanında çalıştırdıkları işçilerinin ücretlerini verirken, bu ücrete ait vergiyi ilgili vergi dairesine de öderler (Bay ve İnceci, 2017;196-219). Stopaj usulünde vergi kaynakta kesilip vergi sorumlusu işveren tarafından vergi dairesine yatırıldığı için verginin tahsilindeki zamanı kısaltarak vergi idaresinin de işini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca vergi tahsilindeki zamanın kısalması vergi güvenliğini de olumlu yönde etkilemektedir. Çünkü vergiyi kaynakta kesen işveren kendisi de vergi dairesine yatırmaktadır. Stopaj usulünün bu özelliği nedeniyle ücretten elde edilen vergi tahsilatının diğer gelirlerin vergi tahsilatından daha yüksek olduğu görülmektedir.

Stopaj usulünün bu faydalarının yanında bazı eksikliklerinin olduğu durumlar da bulunmaktadır. Örneğin ücret gelirini beyan usulüne uygun olarak verenlerin yararlandığı birçok indirimden stopaj usulüne tabi olanlar yararlanamamaktadır. Kişinin aldığı eğitimler, seyahat masrafları veya işe gidiş geliş için yaptığı ödemeler indirim konusu haline getirilememektedir. Stopaj usulünün yararlanmadığı ve indirim konusu haline getiremediği bu durumlarla ilgili olarak kanunda düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Çünkü beyanname usulünde indirim konusuyla ilgili verilen hakkın stopaj usulüne verilmemesi vergi adaletine aykırıdır.

Stopaj usulüyle vergilendirilmenin bir diğer olumsuz yönü de vergiyi ödeyen bakımından verginin aylık olarak beyan edilmesi ve ödenmesidir. Beyana tabi vergilere bakıldığında yıllık olarak vergilendirildiği görülmektedir. Özetle ücret gelirinin vergilendirilmesi zaman bakımından diğer vergilere bakıldığında vergi ödeyen için olumsuz bir durum oluşturmaktadır.

8.3.2.3. *Beyan Edilmesi Gereken Ücretler*

Ücret gelirinin vergilendirilme usulü aslen stopaj usulü olup beyanname usulüne göre de vergilendirilme yapılır. Yabancı işverenin yanında çalışıp ücretini ondan alan ve kanunda yazılan istisnalardan yararlanamayan elçiliklerde çalışan memurlar yıllık beyannameye tabi olarak vergilendirilirler (Bay ve İnceci, 2017;196-219).

Beyan usulüyle vergilendirilme Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre,

Ücret gelirini Türkiye dışındaki bir işyerinden elde eden kişiler, istisnai hallerden yararlanamayan temsilciliklerde çalışanlar, bildirim zorunlu tediye kesintiye dahil değildir.

Kesinti dahilinde olan kazanımlar miktarına bakılmaksızın beyan ile bildirilirler. Bu durumda ücreti veren işverenin Türkiye dışında olması nedeniyle stopaj halinin olmadığı görülmektedir. Bu nedenle ücret sadece beyanname vermek suretiyle vergiye tabi tutulur. Vergilendirilen gelire değişik yöntemlerin dahil edilmesi vergide adaleti bozmaktadır.

Çağdaş ve iyi bir vergi sistemi vergide adalet öncelik vermelidir. Vergilendirme mükellefin gelirin göre yapıldığında adalet uygun olur.

8.3.2.4. *Ücretlerin Vergilendirilmesinin İndirilebilecek Giderler Açısından Değerlendirilmesi*

Vergilendirilecek matrah gayrisafi değil safi tutar üzerinden hesaplanarak bulunur. Safi tutarın belirlenmesi ise gelirin sağlanması sırasında oluşabilecek giderlerin düşülmesiyle ilişkili olan objektif safilik ilkesinin bir unsuru olarak değerlendirilir. Ücretlilerin yararlanacağı indirimler ise Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilmiştir. Vergilendirilecek tutarın oluşturulmasında ücretliler ve serbest meslek erbabının yararlandıkları indirim konusunda birbirinden farklılaştığını görmekteyiz. Örneğin serbest meslek erbabı mesleki faaliyetleri sonucunda oluşan giderleri indirim konusu yapabilirken ücretlilere söz konusu giderlerle ilgili indirim hakkı verilmemiştir. Bu durum vergilendirmede adaleti olumsuz yönde etkilerken mükelleflerin mali güçlerinin belirlenmesinde de objektiflikten uzaklaşılmasına neden olmaktadır.

8.3.2.4.1 *Ücret Beyanı Nasıl Yapılır?*

Çalışan kişiler beyannamelerini bir sonraki yılın Mart ayı içinde olacak şekilde ve kişinin oturduğu yer vergi dairesine gönderirler. Kişi öncesinde beyanname göndermemiş ise mükellefiyetin tesisi gerekmektedir. Mükellefiyetin tesisinden sonra verilen şifre ile kişiler beyannamelerini vergi dairesine gelmeden, internet ortamında gönderebilmektedirler.

8.4. Vergide Eşitlik, Ücret Gelirinde Adalet ve Asgari Ücret

8.4.1. Vergide Eşitliğin Tanımı ve Anayasal Düzeyi

8.4.1.1. Vergide Eşitlik İlkesi

1982 Anayasasının 10’uncu maddesinde eşitlik ilkesi “*Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır*” şeklindedir.

Ayırma ilkesine göre sermaye ile oluşan gelir emeğin getirisinden daha fazla vergilendirilmelidir. Bu nedenle de ücretlerin farklı vergi oranlarına tabi tutulması vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu ilkeye göre emeğin getirinin korunarak devamının sağlanması mümkün kılınmalıdır. Uygulamaya bakıldığında ise beyanname usulüyle vergilendirilen mükelleflerin birçok indirimi konu etmesinden kaynaklı olarak stopaj usulüyle vergilendirilen mükelleflere oranla şanslı olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum düşük gelirli kişilerin daha ağır şartlar altında vergilendirildiğini göstermektedir (Bulutoğlu, 2019; 30).

Vergilendirmede eşitliğin baz alındığı bir anlayışta harcama ve servet unsurlarının vergilendirilmesi ile oluşan gelirin farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Özetle elde ettiği geliri menkul ve döviz olarak saklayanlar ile arsa ve araba gibi unsurlara çevirenler arasında bir dengesizlik olacaktır. (Tekbaş, 2010; 123-191)

Ücretin net olarak belirlenmesinde damga vergisi indirim konusunu oluşturmaz.

8.4.1.2. Türkiye’de Asgari Ücrete İlişkin Temel Sorunlar

Ülkemizde asgari ücret anayasal temellere oturtulmuş ve diğer kanunlarla da desteklenmiştir. Asgari ücret birçok tarafın uzlaşmasıyla tespit edilmektedir. Görevlendirilen asgari ücret komisyonun kararları kesindir ve komisyon sonucunda asgari ücret belirlenir. Anayasanın 55’inci maddesi, “*Ücret emeğin karşılığıdır. Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. (Değişik: 3/10/2001-4709/21 md.) Asgarî ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da gözönünde bulundurulur.*” şeklindedir. Asgari ücretin denetimi devlet tarafından yapılmaktadır. Asgari ücret komisyonlarının bu noktada çalışanı tek taraflı olarak düşünmemesi aynı zamanda çalışanın bakmakla yükümlü olduğu kişileri de göz önünde bulundurması gerekmektedir. Ülkemizde kadın çalışan oranının düşük olduğu bilinmekte olup asgari ücretin tespitinde kişinin ihtiyaçlarının da dahil edilerek hesabın yapılması adalet açısından da gereklidir (Korkmaz ve Avsallı, 2012).

Ülkemizde asgari ücret yükselen fiyat düzeyi, işsizlik, gelirin adaletsiz dağılımından etkilenmektedir. Asgari ücretle çalıştırılan insan sayısının yükselmesi, belirlenmesinde bakmakla yükümlü olduğu kişilerin dahil edilmemesi ve vergi yükünün artması, asgari ücretle ilgili eleştirilerin dikkate alınmaması öncelikli problemler olarak görülmektedir. Ülkemizdeki ekonomik durgunluk nedeniyle oluşan işsiz kalma oranı dolayısıyla özellikle çalışanları da asgari ücretle çalışmaya itmiştir. Sonuç olarak asgari ücret çalışanlarının oranı yükselmiştir. Fakat asgari ücretle istihdam edilen kişilerin tespiti kayıt dışılık nedeniyle kolay olmamaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu kayıtlarına bakıldığında kayıt içi olan bildirimler dışındaki kesimin tespitine ulaşılamamaktadır. Asgari ücretten ödenen primler aracılığıyla bildirilen işçiler hesaplanan kesim içerisinde. Asgari ücret elde edenlerin yanısıra asgari ücrete yanaşan ücret elde edenlerin de asgari ücret aldığı değerlendirilmektedir.

8.4.1.3. Ücretleri Memur ile İşçi Ücretleri Bakımından Karşılaştırdığımızda

T.C. Anayasası'nın 128'inci maddesine göre; “Devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. (Ek cümle: 12/9/2010-5982/12 md.) Ancak, malî ve sosyal haklara ilişkin toplu sözleşme hükümleri saklıdır. Üst kademe yöneticilerinin yetiştirilme usul ve esasları, kanunla özel olarak düzenlenir.” şeklindedir. Bu kanun maddesi ile memurların hak ve yerine getirmesi gereken ödevleri kanunlarla oluşturulur. Gelir Vergisi Kanunu ücretin vergilendirilmesini ve tespit edilme yöntemlerini, indirim konularını ve oranlarını düzenlemektedir. İşçiler ve memurlar karşılaştırıldığında işçilerin memurlara oranla daha fazla vergilendirildiği görülmektedir. Yani özel sektör çalışanlarının ödediği vergi kamudaki memurlara oranla yüksektir. Özel sektörün vergi yükünün artması üretimin düşmesine neden olmaktadır. Bütün bu açıklamalar ücret geliri vergilendirilirken stopaj usulünün benimsenmesinin problem yarattığını göstermektedir. Çünkü bu usulle ekonominin kayıt altına alınamayan bir kısmı ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan net geliri hesaplamak için ücretlinin faaliyetlerini sürdürürken oluşan bütün masrafların gelirden mahsup edilmesi fakat düşülecek bu giderlerin stopaj usulüne dahil edilmemesi farklı bir durumdur. Bu giderlerin beyan edilebilmesi için harcamaların belge düzenine göre tutulması giderlerin kayıt altına alınması bakımından önemlidir. Vergi oranlarının ücret geliri elde edenleri adaletli bir şekilde vergilendirmesi ve ayırma ilkesi dolayısıyla da emeğin korunması hedeflenen noktadır. Gelir vergisinde matraha ulaşılmada kullanılacak olan bütün bu yöntemler gelir vergisinin kişiye ait ödeme gücünü esas kabul ettiğini ortaya koymaktadır. Bir vergi sisteminde vergilendirme ödeme gücüne göre yapılıyorsa ve kişisel özellikler de göz önünde bulunduruluyorsa adil vergilemeye geçilmiş demektir. Fakat ülkemizde serbest meslek erbabının ücret geliri elde eden çalışanlardan daha çok kazanmasına rağmen daha az vergi ödemesi vergilemede istenen adalet düzeyine çıkılamadığının bir kanıtıdır.

8.6. Sonuç

Kamu giderlerinin karşılanması bakımından en önemli kaynak vergi gelirleri olmakla beraber ücret gelirlerinin vergilendirilmesinden elde edilen gelir, bu yönüyle önemli bir orana sahiptir. Ücret gelirlerinin vergilendirilme sürecine bakıldığında hem kendi içerisinde hem de ücret gelirleri ile diğer gelir unsurlarıyla karşılaştırıldığında arada bazı adaletsizliklerin olduğu dikkat çekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek kazancı elde edenlerin mesleki giderleri indirim konusu edebilirken ücret geliri elde edenlerin böyle bir indirim hakkının olmaması bu durumun en güzel örneğidir. Aslında vergilemede esas olan mali gücü belirlemekse eşit kurallara göre belirleme yapılmalıdır ki sağlıklı sonuçlar ortaya çıksın.

Beyan esasına göre vergilendirilen ücret geliri ile kaynaktan kesme yöntemiyle vergilendirilen ücret geliri arasında oluşan adaletsizlik ise beyan esasına göre alınan vergilerde indirimlerin daha kapsamlı, kaynaktan kesinti yönteminde ise indirimlerin daha dar olmasından kaynaklanmaktadır. Bu adaletsiz durum beyan usulüne getirilen indirimlerin stopaj yani kesinti yöntemine tabi olanlara da sağlanmasıyla ortadan kalkacaktır. Diğer bir nokta da emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi hususunda sermaye gelirlerinin emek gelirlerinden daha ağır vergilendirilmesini savunan ayırma kuramının esas alınmadığı görülmektedir. Bu bağlamda beyanname veren mükellefler elde ettikleri istisnalar dolayısıyla beyanname vermeyen

ücretliler karşısında korunmaktadır. Duruma kurumlar vergisi açısından bakıldığında da emeğin sermaye karşısında ezildiği açıktır.

Türkiye'deki enflasyon, işsizlik ve büyüme gibi geçmişten gelen ve çözülemeyen sorunlarla birlikte asgari ücret de bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Asgari ücrete yüksek vergi oranlarının uygulaması, kesintilerin yapılması ve asgari ücret tutarının düşük tutulmasına rağmen vergi alınması adalete aykırıdır. Asgari ücret belirlenirken çalışanların yaşam şartları ile ülkenin ekonomik durumu göz önüne alınarak belirlenmesi sosyal devlet ilkesiyle çelişmektedir. Ödediği vergi ile elde ettiği ücret arasında büyük uçurumların olduğu grupların korunduğu bir vergi sistemi değil de emeğin korunarak vergilendirildiği bir vergi sistemi olması gerekmektedir. Vergide genellik ilkesi vergide adalet ilkesi göz önünde bulundurularak uygulamalıdır. Bu şekilde hedeflenen adil ve çağdaş vergi sistemine ulaşılabilir.

Çağdaş ALTINER
Gelir Uzmanı

KAYNAKLAR

AKDOĞAN, A. , Kamu Maliyesi, s.230

BAŞARAN YAVAŞLAR, F. , “Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”. Fasikül Dergisi, (30), 6-12.

BİLİCİ N, Türk Vergi Sistemi, s.176

BİYAN, Ö- YILMAZ, G. “Ücretlilerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, Maliye Dergisi, s.196

BULUTOĞLU, K.(2019), Türk Vergi Sistemi, s.30

GÖK, M- YALÇIN, Z. “Türkiye’de Asgari Ücretliler Üzerinden Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 13(1), 219-255.

İNNECİ,A-BAY,H. “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, International Journal of Public Finance, s. 196-219

KARACAALIOĞLU, Ş. (2019), “Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, SOSYAL, B. V. İ. B. İÇİNDEKİLER

KIZILOĞLU, Ş. , “Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, s.1184

KORKMAZ, A-AVSALLI, H. “Türkiye’de Asgari Ücretin Hukuksal Yönü”, Journal of Alanya Faculty of Business/Alanya İslam Fakültesi Dergisi, 4(2).

ÖNCEL, M- KURUMLU, A-ÇAĞAN, N., Vergi Hukuku

PEHLİVAN, O., Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon, s.191

SARAÇOĞLU, F- ENGİN,İ- EJDER, H. L.(2014) Maliye Ders Notları, Gazi Kitabevi,Ankara,s.590

SEZGİN, B.(2010), “Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Personele Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, s.165-180

TEKBAŞ, A. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12,s 123-191.

TOSUNER, M- ARIKAN, Z.(2019), Türk Vergi Sistemi, s.91

TÜRMOB, Son Düzenlemeler Işığında Ücret Gelirlerinin Beyanında Önemli Noktalar

YENİÇER, H. “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 77-85.

9. KAYIT DIŞI TURİST REHBERLİĞİ FAALİYETİNE YÖNELİK BİR DEĞERLENDİRME

Emre KURHAN / Gelir Uzmanı

e.kurhan@hotmail.com

9.1. Giriş

Türkiye; tarih, kültür, doğa ve deniz turizminde önemli destinasyon alanlarına sahiptir. Bu nedenle çok sayıda turist rehberi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kayıtları göz önünde bulundurulduğunda turist rehberliğinden kayıtlı mükellef sayısı oldukça düşüktür. Bu nedenle rehberlik faaliyeti kayıt dışı ile mücadele açısından önemli bir çalışma alanı durumundadır. Kayıt dışılıkla mücadele için Gelir İdaresi Başkanlığı vergi denetim stratejileri ve turizm sektörü dinamikleri birlikte değerlendirilerek çeşitli yöntemler belirlenebilir.

Bu çalışmanın amacı turist rehberliği faaliyetinde kayıt dışılığı azaltarak vergi kaybını önlemek ve turizm sektöründe adil bir rekabet ortamını teşvik etmektir.

9.2.Turist Rehberliği Faaliyetiyle İlgili Yasal Düzenlemeler

Rehberlik faaliyeti, gelir unsuru bakımından ücret geliri veya serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 61'e göre rehberlik faaliyeti bir işverene tabi veya belli bir işyerine bağlı olarak yapılıyorsa ücret kazancı sayılmaktadır. Aynı kanunda madde 63 ve 65 birlikte değerlendirildiğinde ise rehberlik hizmetinin; işverene tabi olmadan sermayeden ziyade mesleki ve ilmi bilgiye dayanarak kendi nam ve hesabına yapılması ve mutad olarak sürdürülmesi koşuluyla serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 155'e göre ise serbest meslek erbabının işe başlamış sayılabilmesi için aşağıdaki şartları sağlamış olması gerekmektedir:

- 1) Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak.
- 2) Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak.
- 3) Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak.
- 4) Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolanmak.

Söz konusu maddenin uygulamasında ise; bu şartlardan en az ikisini taşıyan rehberin kazancının vergilendirilebileceği belirtilmektedir. Buna karşın şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerdeki rehberlerin gelir vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

9.3.Turist Rehberliği Faaliyetinin Tespitine İlişkin Yaklaşımlar

6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu ile bu mesleğe kabul şartları, mesleğin icrasına ilişkin usul ve esaslar ile Kültür ve Turizm Bakanlığının mesleğe ilişkin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Bu kanuna göre turist rehberliği şartlarını taşıyan kimselere bakanlık tarafından ruhsatname verilmektedir. Yine aynı kanunun uygulamasını göstermek üzere Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği çıkartılmıştır. Bu yönetmeliğe göre aktif turist rehberliği yapacak kişilerin Turist Rehberleri Birliğine (TUREB) üye olmaları ve birlik tarafından basılacak çalışma kartını almaları zorunludur. Çalışma kartı sahibi rehberler fiilen bu işi yapmak üzere eylemli turist rehberi olarak yetkilendirilmektedir.

Bu kapsamda ilgili Bakanlık tarafından ruhsat verilmiş, birlikten çalışma kartı almış eylemli turist rehberlerinin serbest meslek erbabı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve gelir vergisinden muaf olup olmayacağı sorusu karşımıza çıkmaktadır. 289 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre eylemli turist rehberlerinin aşağıdaki şartları sağladığı belirtilmektedir.

- Kültür ve Turizm Bakanlığından alınan ruhsatname.
- Meslek odalarına kayıt yaptırmak.
- Rehberler birliği tarafından verilen çalışma kartı.
- Rehberler birliği internet sitesinden rehberlere ilişkin kimlik bilgisi, bölge ve ülke bilgisi, dil bilgisi, eylemli ve eylemsiz olduğuna ilişkin bilgilerin yayınlanması.
- Mutad şekilde rehberlik faaliyetine ilişkin tanıtma kartı, kartvizit, broşür, internet ilanı, internet sitesi kurulması ve sosyal medya paylaşımları gibi tanıtıcı faaliyetlerde bulunulması.

Bu yoruma göre eylemli turist rehberlerinin serbest meslek erbabı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Günümüzde turist rehberliği faaliyetinin çalışma usulleri ve mesleki zorunlulukları değerlendirildiğinde VUK madde 155 şartlarından en az ikisini sağladığı iddia edilebilir.

Buna karşın, 289 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin iptaline ilişkin açılan davanın temyiz edilmesi sonucu Vergi Dava Dairelerince verilen 11.03.2020 tarih Esas No : 2019/1516 ve Karar No: 2020/451 sayılı karara göre:

".....eylemli olarak turist rehberliği mesleğini fiilen yapanların Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde yer alan; turist rehberlerinin tamamının meslek odasına kaydolmalarının zorunlu olması nedeniyle eylemli turist rehberlerinin de Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesindeki "mesleki teşekküllere kaydolma" şartını taşıdıkları konusunda herhangi bir ihtilaf bulunmamaktadır.

Ancak, herhangi bir iş yeri açmadan mesleklerini icra eden eylemli turist rehberlerinin bulunduğu dikkate alındığında "çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asma" şartını bütün eylemli turist rehberlerinin taşıdığını kabul edebilmek mümkün değildir.

Öte yandan, Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği'nde, turist rehberinin devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren herhangi bir bilginin veya kendisine ulaşılmasını sağlayacak iletişim bilgisinin resmi internet sitesinde yayınlanması öngörülmemiştir. Mevzuat gereği zorunlu olan yayının reklam niteliğinde olduğu da söylenemeyecektir. Ayrıca, bir turist rehberinin eylemli olmasına rağmen fiili olarak çalışmama ihtimali de bulunmaktadır. Açıklanan nedenlerle, Birliğin internet sitesinde Yönetmelikte belirtilen bilgilerin yayınlanması Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde sayılan "her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapma" şartının taşındığı

anlamına gelmeyeceğinden, bütün eylemli turist rehberlerinin anılan şartı taşıdığı kabul edilmesi de mümkün değildir. Kaldı ki, Yönetmeliğe göre Birliğin internet sitesinde eylemsiz turist rehberlerine ilişkin bilgilerin de yayınlanması zorunlu olmasına rağmen dava konusu Tebliğ'de eylemsiz turist rehberlerinin belirtilen şartı taşımadığı kabul edilmiştir. Bu yönüyle Tebliğ'deki düzenlemelerde çelişki bulunmaktadır. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan şartlardan herhangi birini bütün eylemli turist rehberlerinin taşıdığı söylenemeyeceğinden maddede belirtilen en az iki şartın gerçekleşip gerçekleşmediğinin her bir turist rehberi açısından ayrı ayrı tespit edilerek sadece en az iki şartı taşıyan eylemli turist rehberlerinin gelir vergisi muafiyetinden yararlandırılmamaları gerekmektedir. Bu nedenle dava konusu Tebliğ'in eylemli turist rehberlerinin tamamının muafiyet hükümlerinden yararlanamayacağı yolundaki düzenlemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır."

Bu karardan, eylemli turist rehberlerinin ihtilafa yer bırakmayacak şekilde vergilendirilebilmesi için VUK madde 155'te yer alan husulardan en az ikisini sağlaması şartının vergi denetimleri sonucu yapılan fiili tespitler ile ispat edilebileceği ve bu doğrultuda vergilendirilmenin sağlanabileceği sonucuna varılmaktadır. Rehberin iş yeri açması, tabela asması, tanıtım amaçlı ilan vermesi, yaptığı işin süreklilik arz edip etmemesi gibi durumlar araştırma sonucunda netleşebilir.

Buna karşın Turist Rehberleri Birliği (TUREB) internet sitesinde 'Rehber Veritabanı' bölümünde rehberlere ait isim, soyisim, bağlı olduğu oda ve bölge, mail ve telefon bilgisi ile yabancı dil bilgisinin yer aldığı görülmektedir. Bu doğrultuda tanıtım amaçlı reklam ve ilan verildiği şartının sağlandığı söylenebilir.

Yapılan işin süreklilik arz edip etmemesi hususu da rehberin belli bir tarih aralığındaki banka hesap hareketlerinin tetkiki sonucu netlik kazanabilir.

9.4.Turist Rehberliği Denetimleri Üzerine Bir Değerlendirme

Turist Rehber Odaları Birliği (TUREB) 2025 yılı verilerine göre; Türkiye'de toplam 10.625 eylemli turist rehberi bulunmaktadır. Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından 2025 yılı için belirlenen rehber günlük taban ücreti 3,104.00 TL'dir. Ayda 20 gün çalışan bir rehberin yılda 240 gün çalıştığı varsayıldığında 10.625 eylemli turist rehberinin 3.104.00 TL günlük ücretten 2025 yılı kazancı toplam 7.915.200.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu tutar üzerinden 2025 yılı gelir vergisi oranları birinci gelir dilimine göre %15 gelir vergisi hesaplandığında 1.187.280.000 TL gelir vergisinin kayıt dışı bırakıldığı sonucuna ulaşılabilir. Ayrıca genel oranda %20 katma değer vergisi hesaplandığında ise 1.583.040.000 TL katma değer vergisinin de kayıt dışı bırakıldığı söylenebilir. (Bu hesaplamalarda damga vergisi, giderler ve hanutçuluk faaliyeti gelirleri göz ardı edilmiştir). Tüm turist rehberlerinin genelinin çalışılan bölge ve dönemsel yoğunluğa göre taban ücretin üzerinde gelir elde ettikleri de göz önünde bulundurulduğunda kayıt dışılığın boyutlarının önemli düzeyde olduğu anlaşılmaktadır.

Söz konusu faaliyet bazında vergi denetimlerinin etraflıca yapılabilmesi için gerekli olan usul ve esaslara sonraki başlıkta değinilecektir.

9.4.1. Veri ve Risk Analizi

9.4.1.1. Sektör Verilerinin Toplanması

Turizm Seyahat Acentaları Birliği (TURSAB), Turist Rehberleri Odaları Birliği (TUREB) ve Kültür ve Turizm Bakanlığı ile bunların yerel ve bölgesel kuruluşlarından turizm acenta bilgileri, tur

bilgileri, turizm rehberleri listesi gibi veriler toplanabilir. Sosyal medya ve internet sitesi paylaşımları, banka hesap hareketleri, ihbar ve şikayetler ile elde edilen diğer veriler çapraz kontrole tabi tutulmalıdır.

9.4.1.2. Risk Belirleme

Turizm yoğunluğu yaşanan bölgeler ve dönemler belirlenerek denetimlerde öncelik teşkil edecek risk alanları tespit edilmelidir. Ayrıca turizm rehberlerinin gelir ve harcamaları arasında aşırı oransızlık bulunanlar risk derecelendirmesinde üst sıralara alınmalıdır.

9.4.1.3. Sosyal Medya Takibi

Kayıt dışı turizm rehberlerinin tanıtım amaçlı kullandıkları sosyal medya platformları, online grup ve formlar, internet sitesi ve reklamlar ile 'Airbnb, TripAdvisor' benzeri uygulamalar takibe alınarak yorum ve deneyimlerden kayıt dışı rehberlere ilişkin çeşitli veriler toplanmalıdır.

9.4.2. Saha Denetimleri

9.4.2.1. Turizm Destinasyonlarında Fiili Denetimler

Saha ekipleri tarafından tur ve gezi otobüs kalkış yerlerinde, turizm bölgelerinde veya şehir girişlerinde ansızın denetimler yapılarak turist rehberi bulundurulup bulundurulmadığı, çalışma kartı ve vergi mükellefiyeti olup olmadığı, serbest meslek makbuzu düzenleyip düzenlemediği veya acentaya bağlı ve kayıtlı çalışıp çalışmadığı gibi konular hakkında tespitler yapılmalıdır.

9.4.2.2. Turizm Acentesi Denetimleri

Saha denetimlerinde turizm acenteleri ziyaret edilerek düzenlemiş oldukları her bir tur için rehber bulundurma zorunluluğu kapsamında sigortalı turizm rehberi çalıştırıp çalıştırmadıkları, karşılıklı rehberlik sözleşmesi bulunup bulunmadığı, alınan hizmetlere ilişkin kendilerine fatura/serbest meslek makbuzu verilip verilmediği kontrol edilmelidir. Bunun dışında mükellefiyeti olmayan bir rehberden hizmet alınmışsa bunlara ait vergilendirmeye müteallik bilgiler alınmalıdır.

9.4.3. Bilgilendirme ve Bilinçlendirme

Turist rehberlerini gönüllü uyuma yönlendirecek kamu spotu, afiş, bildiri gibi dökümanlar hazırlanarak kayıt dışılığın hukuki sonuçları hatırlatılmalıdır.

9.4.4. Kurumlar Arası Bilgi Transferi

9.4.4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı ile Kültür ve Turizm Bakanlığı İşbirliği

Turizm acentesi ve turizm rehberlerine ait çalışma izni, fiili çalışma dönemleri, ücret tarifeleri gibi durumlar hakkında bilgi akışı sağlanarak ilgili kurumlar ile ortak denetimler yapılmalıdır.

Turizm rehberi yetki belgesi Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilmektedir. Bu meslek, 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu ve Yönetmeliği çerçevesinde görev ve yetkilendirilmiştir. Belli şartları sağlayanlara 'Turist Rehberliği Ruhsatnamesi' verilmektedir. Bu belge için her yıl çalışma kartı (vize) yenileme zorunluluğu bulunmaktadır.

Turizm rehberlerinin ruhsat bilgileri bakanlıkça tutulurken İl Kültür Turizm Müdürlükleri de bölgesel düzeyde bu verilere erişim sağlayarak verileri kullanabilirler. Bu doğrultuda ortak çalışma yapılarak kayıt dışılıkla mücadele edilebilir.

9.4.4.2. Gelir İdaresi Başkanlığı ile Meslek Odaları İşbirliği

Turist rehberliği mesleğinin örgütlenme, mesleki gelişim ve denetimini sağlayan Turist Rehberleri Odaları Birliği (TUREB) kurulmuştur. Rehberlere ilişkin belge ve bilgiler VUK madde 149 kapsamında söz konusu birlik ve bölgesel meslek odalarından talep edilmelidir.

Ayrıca, meslek odalarının üyelerine ait bilgileri, acentelerin düzenledikleri tur ve turizm rehberi bilgilerini, tarih ve yer bazında düzenli olarak bildirmelerini sağlayacak protokoller yapılabilir. Ayrıca belirlemiş oldukları asgari turist rehberliği fiyat tarifelerinin düzenli olarak bildirimlere dahil edilmesi vergi matrahının belirlenmesinde daha doğru sonuçlar elde edilmesine olanak sağlayabilir.

9.4.4.3. Gelir İdaresi Başkanlığı ile Banka ve Ödeme Kuruluşları İşbirliği

Kayıt dışı faaliyette bulunduğu şüphesi olan turist rehberleri hakkında hesabı bulunduğu bankalardan gelen para hareketleri talep edilerek ticari faaliyet karşılığı olup olmadığı tetkik edilmeli, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilmelidir.

9.4.4.4. Elde Edilen Bilgilerin Analiz Edilmesi

Gerek sahada gerekse masada elde edilen tüm veriler gönüllü uyum ve izaha davet müessesesini çalıştıracak şekilde analize tabi tutularak tasniflendirilmelidir.

9.5. Turist Rehberliği Faaliyetinin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre turist rehberliği faaliyeti belli bir acenteye bağlı olarak yapılıyorsa ücret geliri olarak, belli bir acenteye bağlı olmaksızın yapılıyorsa serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir.

Turist rehberinin elde ettiği gelirin hesabında meslek odaları tarafından belirlenen asgari ücret tarifelerinden faydalanılabilir. Tarife fiyatlarının esas alınması zorunluluk ya da kesinlik teşkil etmemektedir. Bu doğrultuda bazı değerlendirme yöntemlerinin kullanılması da tabidir.

9.5.1. Emsal Bedel

VUK madde 267'ye göre emsal bedel tespitinin esasları aşağıda belirtilmektedir:

- Mal ve hizmetin bedeli belli değilse emsal bedel esas alınır.
- Verilen hizmetin rayiç bedeli o işin piyasa fiyatlarının altında sunulması durumunda emsal bedel araştırması yapılabilir.

Rehberlik faaliyetinin vergilendirilmesinde ücret belli edilemiyorsa veya piyasa bedellerinin altında ise emsal bedel değerlemesi üzerinden takdir edilebilir.

9.5.2. Örtülü Kazanç

Serbest meslek erbabının; eşi, çocuğu, kardeşleri ve ortakları kontrolündeki ticari işletmeleri arasında piyasa fiyatlarının altında bir hizmet sunumu varsa örtülü kazanç transferi olabileceği düşünülebilir. Bu durum ayrıca ticari olmayan amaçlarla gelirin aktarılması ve vergi matrahının aşındırılması saikiyle yapılabileceğinden vergi incelemesini gerektirebilir.

Rehberlik hizmeti alan işletme ile rehber arasında gerçek bedeli peçeleyen bir ilişki olabilme ihtimali göz önünde bulundurularak gerekli tedbirler alınabilir.

9.5.3. Gerçek Kazancın Tespiti

Serbest meslek erbabın verdiği tüm hizmetler için fiilen tahsil ettiği gelir ile iskonto ve indirim dahil vergi matrahı serbest meslek makbuzunda gösterilmelidir. İki unsur arasında oransızlık varsa düşük tutarlı belge düzenleme şüphesi değerlendirilebilir.

9.5.4. Diğer Hususlar

Turizm rehberi serbest meslek kazancı nedeniyle ilgili vergi dairesine kayıtlı çalışıyorsa; seyahat acentesi veya tur operatörü hizmet aldığı turist rehberine ücret ödemesi yaparken bu tutar üzerinden %20 gelir vergisi tevkifatı yaparak rehber adına vergi dairesine beyan edip ödemekle yükümlüdür. Rehber ise bu tahsilat karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Makbuzda brüt hizmet bedeli, katma değer vergisi ve kesilen stopaj açıkça belirtilir. Rehber, yıllık gelir vergisi beyannamesinde ödeyeceğini beyan ettiği vergiden yıl içinde tevkifat yoluyla ödenen vergileri mahsup edebilir.

Uygulama Örneği:

Hizmet Bedeli (Brüt): 1.000,00 TL

Hesaplanan KDV (%20): 200,00 TL (rehber tarafından beyan edilip ödenir)

Toplam Tutar: 1.200,00 TL

Stopaj (%20): 200,00 TL (acenta kesinti yaparak rehber adına devlete öder)

Acentanın rehberine ödeyeceği net tutar: 1.000,00 TL (hizmet karşılığı) + 200,00 TL(KDV) - 200,00 TL (stopaj) = 1.000,00 TL

Turist rehberleri şirketleşerek faaliyet gösteriyor ise verilen hizmet sonucu şirket tarafından fatura düzenlenir. Faturada KDV hesaplanarak ödenir. Şirket tarafından yıl boyunca elde ettiği kar üzerinden kurumlar vergisi beyannamesi verilerek ödenir. Stopaj kesintisi yapılmaz.

Turizm rehberi vergi mükellefiyeti tesis ettirmeden faaliyette bulunuyorsa; acentenin bu kimselerden aldıkları hizmet karşılığı yaptığı ödemeler yasal bir belgeye dayanmadığı için gider olarak değerlendirilemez. Ortada turist rehberi tarafından düzenlenmiş bir resmî belge olmadığı için alıcı acente tarafından tevkifat kesintisi yapılamaz ve bu ticaret kayıt dışı bırakılmış olur. Kayıt dışı turist rehberine ve hizmet alan acenteye VUK açısından gerekli değerlendirmeler yapılabilir.

Diğer bir husus ise; turist rehberinin işverene bağlı olarak çalıştırılmasıdır. Bu durumda Gelir Vergisi Kanunu'nun ücret gelirlerine ilişkin hükümleri uygulanır. Rehber acente tarafından ücret bordrosu mukabili ödeme yapılır ve bu kazanç için rehber adına GVK madde 94 kapsamında kesinti yapılarak stopaj beyannamesi ile beyan edilerek ödenebilir.

9.5.5. Vergi İncelemesi ve Cezai Müeyyide

Serbest meslek erbabı tarafından verilen hizmetin tamamen kayıt dışı bırakıldığı veya liste fiyatlarının altında bir fiyattan verildiği tespitleri sonucu vergi kaybına yol açtığına kanaat getirilirse aşağıdaki süreçler işletilebilir:

- Vergi İncelemesi: Emsal bedel ile beyan edilen/edilmeyen bedel arasında matrah ve vergi farkı önerilebilir.
- Vergi Ziyai: Tespit edilen matrah farkı üzerinden ziya uğratılan verginin bir katı vergi ziyai önerilir. Kaçakçılık suçu teşkil ediyorsa üç kat vergi ziyai cezası önerilir.
- Gecikme Faizi: Zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için gecikme faizi tahakkuk ettirilebilir.

9.6. Sonuç ve Öneri

Turizm sektörünün bir parçası olan turist rehberliği faaliyeti üzerine vergi denetimleri gerçekleştirilmesi; kayıt dışı faaliyetin önlenmesi, hizmet kalitesinin artırılması, tüketici haklarının korunması ve rekabetin düzenlenmesi adına önem arz etmektedir.

Bu kapsamda öncelikle, turist rehberliği faaliyetinde vergi mükellefiyetinin dayanağı olan kanun ve tebliğlerin açık, anlaşılır ve tutarlı olması sağlanmalıdır. Vergi oranlarının mükellefin vergilendirmeye uyumunu artıracak düzeyde olması, müeyyidelerin ise caydırıcılığı sağlayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Saha denetimlerinin sayısının artırılmasının yanında masa başı araştırma ve koordinasyon ile bu denetimler daha nitelikli hale getirilmelidir. Günümüz teknolojisinden faydalanılarak yeni denetim planları ve stratejileri oluşturulmalıdır. Turist rehberliği faaliyeti özelinde bilgi verme zorunluluğu kapsamında taraf kuruluşlardan toplanan veriler analiz edilerek yorumlanmalıdır. Analiz sonuçları vergi kanunları kapsamında değerlendirilerek gerek gönüllü uyum gerekse takdir komisyonu ve vergi incelemesi yoluyla vergilendirilmelidir.

EMRE KURHAN
GELİR UZMANI

KAYNAKÇA

- Kültür ve Turizm Bakanlığı (2025). 2025 Yılı Rehber Taban Ücretleri. Erişim Tarihi: 02.09.2025. <https://www.ktb.gov.tr/TR-389150/2025-yili-rehber-taban-ucretleri.html>
- Turist Rehberleri Odaları Birliği. (2025). Rehber İstatistikleri. Erişim Tarihi: 01.09.2025. <https://www.tureb.org.tr/RehberIstatistik>
- Turist Rehberleri Odaları Birliği. (2025). Rehber Veri Tabanı. Erişim Tarihi: 01.09.2025. <https://www.tureb.org.tr/RehberVeritabani>
- Turist Rehberleri Odaları Birliği. (2024). *Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği*, madde 15. Resmi Gazete, Sayı:32715, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/11/20241107-4.htm>
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (1960). *Gelir Vergisi Kanunu*, madde 61. Resmi Gazete, Sayı:10700, <https://gib.gov.tr/mevzuat/vergi-mevzuati>
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (1960). *Gelir Vergisi Kanunu*, madde 63. Resmi Gazete, Sayı:10700, <https://gib.gov.tr/mevzuat/vergi-mevzuati>
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (1960). *Gelir Vergisi Kanunu*, madde 65. Resmi Gazete, Sayı:10700, <https://gib.gov.tr/mevzuat/vergi-mevzuati>
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (1960). *Gelir Vergisi Kanunu*, madde 149. Resmi Gazete, Sayı:10700, <https://gib.gov.tr/mevzuat/vergi-mevzuati>
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (1960). *Gelir Vergisi Kanunu*, madde 267. Resmi Gazete, Sayı:10700, <https://gib.gov.tr/mevzuat/vergi-mevzuati>
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (1960). *Gelir Vergisi Kanunu*, madde 94. Resmi Gazete, Sayı:10700, <https://gib.gov.tr/mevzuat/vergi-mevzuati>
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (2015). 289 Seri Nolu *Gelir Vergisi Genel Tebliği*. Resmi Gazete, Sayı:29537, <https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/teblig/6700>
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (2012). *Turist Rehberliği Meslek Kanunu*, madde 4. Resmi Gazete, Sayı:28331, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6326.pdf>
- Türkiye Büyük Millet Meclisi. (1961). *Vergi Usul Kanunu*, madde 155. Resmi Gazete, Sayı:10703, <https://gib.gov.tr/mevzuat/vergi-mevzuati>
- Vergi Dava Daireleri Kurulu. (2020). Esas No: 2019/1516 ve Karar No: 2020/451. <https://www.ictihatlar.com.tr/ictihatdetay-23427-danistay-Danistay-Vergi-Dava-Daireleri-Kurulu-2019-1516-Esas-2020-451-Karar-Sayili-Ilami.html>

10. VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE ÖRNEKLERLE TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİ

Rahman DEMİREL / Gelir Uzmanı

rahman.demirel1@gmail.com

10.1. Giriş

Tarh zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 113. maddesinde zamanaşımı süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un 114. maddesinde ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Maddenin devamında ise matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımı süresini durduracağı, şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamalarında alınmayan vergiler için zamanaşımı süresinin istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlayacağı ve damga vergisine tabi vergi ve cezalarda zamanaşımı gibi özellikli durumlardan bahsedilmiştir.

Bu makalemizde ilgili madde zamanaşımı ile ilgili olarak bahsi geçen özellikli durumların yanı sıra mücbir sebep, tasfiye hali gibi hususlardan örneklerle birlikte bahsederek tarh zamanaşımını incelemeye çalışacağız.

10.2. Tarh Zamanaşımının Mahiyeti

VUK'un 113. maddesinde zamanaşımının mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Yani vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler mükellefin herhangi bir müracaatına gerek kalmadan zamanaşımına uğramış sayılmaktadır. Ancak her ne kadar zamanaşımına uğramış olsa bile mükellefin ilgili vergi/cezayı ödemek istemesi halinde ödeyebileceği de unutulmamalıdır. Zamanaşımına uğramış vergi ve cezalar için herhangi bir tebliğ yapılamaz ve mükellef incelemeye alınamaz. Bu nedenle vergi dairesinde özellikle vergilendirme servisleri için zamanaşımı hazine zararına sebebiyet verilmemesi açısından oldukça önemli bir husus sayılmaktadır.

10.3. Tarh Zamanaşımını ile İlgili Özellikli Durumlar

10.3.1. Takdir Komisyonuna Sevkte Zamanaşımı

VUK'un 114. maddesinde vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı belirtilerek duran zamanaşımının komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği belirtilmiştir.

Bunu bir örnekle açıklamak gerekirse:

Mükellef 2019 Ekim dönemi KDV beyannamesinin verilmemesi nedeniyle 20/12/2024 tarihinde takdire sek edilmiştir. Komisyon kararı ise vergi dairesine 10/06/2025 tarihinde tevdi edilmiştir.

Özetlemek gerekirse;

Beyanname: 10/2019 KDV Beyannamesi

Normal zamanaşımı süresi: 31/12/2024

Takdir Komisyonuna sevk tarihi: 20/12/2024

Komisyon kararının vergi dairesine tevdi tarihi: 10/06/2025

Bu durumda ilgili madde metni incelendiğinde zamanaşımının takdir komisyonuna başvurulması durumunda duracağı ve kararın vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden devam edeceği belirtilmiştir. Burada “kaldığı yerden” ibaresi önem arz etmektedir. Örnek incelendiğinde 20/12/2024 tarihinde takdire sevk yapıldığı ve normal şartlar altında zamanaşımı süresinin 31/12/2024 tarihinde dolacağı görülmektedir. Yani ilgili beyanname için takdire sek işlemi yapılırken zamanaşımının dolmasına 12 gün vardır. Yani takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine kadar duran süre aslında 12 gündür. Bu durumda işlemeyen süre kaldığı yerden devam edeceğinden takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi tarihine 12 gün eklenilmesi gerekmektedir. Bu durumda yeni zamanaşımı tarihi 10/06/2025 + 12 gün = 22/06/2025 tarihi olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da takdire sevk edilen tarihin kalan sürenin hesabına dahil edilmesi gerektiğidir (Değirmenci, 2024: 42).

Bununla birlikte takdir komisyonuna sevk işleminin her hal ve takdirde işlemeyen süre bakımından 1 yıldan fazla olamayacağı unutulmamalıdır.

Ayrıca, 400 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde takdire sevk işleminin zamanaşımını nasıl etkileyeceğine ilişkin şu örnekler verilmiştir;

Örnek 1

Mükellef, Temmuz 2007 dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesini vermemiştir. Vergi dairesince, 30/10/2009 tarihinde matrah takdiri için ilgili takdir komisyonuna başvurulmuş ve takdir komisyonu kararı vergi dairesine 16/05/2011 tarihinde tevdi edilmiştir.

Temmuz 2007 dönemine ait zamanaşımı süresi normal şartlarda 31/12/2012 tarihinde sona ermektedir. Bu olayda takdir komisyonunda geçen süre 1 yıldan uzundur. Dolayısıyla, yeni hükümlere göre işlemeyen süre her hal ve takdirde 1 yıldan fazla olamayacağından, zamanaşımı süresi 31/12/2013 tarihinde sona erecektir.

Örnek 2

2006 takvim yılı gelir vergisi matrahının takdir edilmesi için 20/9/2011 tarihinde takdir komisyonuna başvurulmuş ve komisyon kararı 10/4/2012 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir.

2006 takvim yılına ait zamanaşımı süresi normal şartlarda 31/12/2011 tarihinde sona ermektedir. Bu olayda takdir komisyonuna sevk dolayısıyla işlemeyen sürenin, komisyon kararının vergi dairesine tevdi edildiği 10/4/2012 tarihine ilave edilmesiyle bulunan 22/7/2012 tarihinde zamanaşımı süresi sona erecektir.

Örnek 3

2006 takvim yılı gelir vergisi matrahının takdir edilmesi için 30/9/2011 tarihinde takdir komisyonuna başvurulmuş ve takdir kararı 30/11/2012 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir.

2006 takvim yılına ait zamanaşımı süresi normal şartlarda 31/12/2011 tarihinde sona ermektedir. Bu olayda takdir komisyonunda geçen süre 1 yıl 2 aydır. Ancak yeni hükümlere göre

işlemeyen süre her hâl ve takdirde 1 yıldan fazla olamayacağından, duran zamanaşımı 30/9/2012 tarihinde işlemeye başlayacak ve 31/12/2012 tarihinde zamanaşımı süresi sona erecektir.”

10.3.2. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı

Ceza kesmede zamanaşımı VUK’un 374. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre;

- Vergi ziyaında: vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl içinde,
- 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl içinde
- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl

Süre geçtikten sonra ceza kesilemeyeceği 336. Maddeye istinaden vergi ziyai ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde ise vergi ziyai için belirlenen 5 yıllık zamanaşımının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Özel Usulsüzlük Hakkında Örnek: Mükellefin 2019 gelir vergisi beyannamesini vermediği 01/11/2025 tarihinde tespit edilmiş olup herhangi bir işlemin yapılmadığı görülmüştür. 2019 yılı geliri için son zamanaşımı tarihi 31/12/2024’tür. Görüleceği üzere tespit zamanaşımı tarihi geçtikten sonra yapılabilmıştır. Bu nedenle mükellef takdir komisyonuna sevk edilemeyecek ve vergi ziyai cezası uygulanamayacaktır. Ancak VUK’un 374. maddesi incelendiğinde 353 ve mükerrer 355. Maddede yer alan özel usulsüzlük cezalarında zamanaşımının “usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden” başlayacağı ibaresinin yer aldığı görülmektedir. 2019 gelir vergisi beyanname 2020 yılı mart ayı içerisinde verilmesi gerektiğinden usulsüzlüğün 2020 yılında işlendiği görülmektedir. Bu nedenle beyanname verilmemesi sebebiyle işlenen usulsüzlük nedeniyle mükerrer 355. madde gereğince özel usulsüzlük cezasının 31/12/2025 tarihine kadar kesilebileceği anlaşılmaktadır.

Damga Vergisi Hakkında Örnek: Damga vergisi beyannamesinin verilmemesi fiilinde ise hem bir usulsüzlük oluşmuş hem de vergi hiç tahakkuk ettirilmediğinden dolayı vergi ziyai oluşmuştur. VUK’un 336. Maddesi gereği tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlüğün birlikte işlenmesi halinde bunlara ait cezalardan miktar itibarıyla en ağırının kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Burada usulsüzlük için beyanname vermeme nedeniyle mükerrer 355. madde değil, VUK 352/1-1 hükmü uygulanmaktadır. Ayrıca beyannamelerin kanuni süresi içinde verilmemesi kanunun 30. maddede yer alan re’sen takdiri gerektiren sebepler arasında sayıldığından ilgili usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanacaktır.

Vergi ziyai açısından ise 344. maddeye istinaden incelemeye başlanılmamış olması ve takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması şartıyla vergi ziyai yarım kat olarak uygulanacaktır.

Bu örnekte tek bir fiil ile hem vergi ziyasına sebebiyet verildiği hem de usulsüzlük yapıldığı görüldüğünden yarım kat vergi ziyai cezası ile iki kat usulsüzlük karşılaştırılacak ve ağır olan kesilecektir. Eğer iki kat usulsüzlüğün ağır olması halinde ise 374. maddede belirtildiği üzere usulsüzlük cezaları için belirlenen 2 yıllık zamanaşımının değil, vergi ziyai için belirlenen 5 yıllık zamanaşımı süresinin dikkate alınması gerekecektir.

10.3.4.Tasfiye Halinde Zamanaşımı

Kurumlar Vergisi Kanunun 17/1-ç maddesinde bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı süresinin tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlayacağı hususu belirtilmiştir.

Örnek: Mükellef 01/05/2022 tarihinde tasfiyeye girmiş olup tasfiye 10/06/2024 tarihinde son bulmuştur. Bu durumda tasfiye dönemleri için tarh zamanaşımı süresi 2024 yılını takip eden 5 yıl olacaktır. Yani 01/05/2022 – 10/06/2024 tarih aralığı için 31/12/2029 tarihine kadar vergi ve cezalar tarh ve tebliğ edilebilecektir. Tasfiyeden önceki dönemlere ilişkin olarak ise zamanaşımının genel hükümleri geçerli olacak olup 01/05/2022 öncesi dönem için tarh zamanaşımı 31/12/2027 tarihinden sonra son bulacaktır.

10.3.5. Düzeltme zamanaşımı süresi

VUK'un 116. maddesinde vergi hatası vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmış olup bu maddeyi takip eden maddelerde ise hesap hataları ve vergilendirme hatalarına değinilmiştir. Hatalar idarece fark edilebileceği gibi mükellef müracaatı ile de fark edilebilmektedir.

VUK'un 126. maddesinde ise bahsedilen hataların 114. maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzeltilemeyeceği belirtilmiş olup ardından bazı istisnalar sıralanmıştır. İlgili maddede;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Maddeden de anlaşılacağı üzere kanun koyucu yapılan işlemler sonucunda mükellefin haberinin geç olması halinde mükellefe talepte bulunabilmesi ve idareye işlem yapabilmesi için en az bir yıllık ek süre tanımıştır.

10.4. Mücbir Sebep Hali

VUK'un 13. maddesinde mücbir sebepler; vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler ve sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller olarak sayılmıştır.

VUK'un 15. maddesinde ise 13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiş ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığının mücbir sebep ilan edebileceği hususuna değinilmiştir.

Mücbir sebep hükmünün uygulanabilmesi için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

Örneğin belirli bir bölgeyi kapsayarak gerçekleşmiş olan deprem, sel, yangın gibi afetlerin bölgede yer alan mükelleflerin başvurusu olmadan idare 15. Madde hükümlerini uygulayarak

sürelerin işlemlerini durdurabilir. Ancak mükellefin şahsi olarak mücbir sebep halinin olduğunu bildirmesi halinde bunu ispat etmesi gerekecektir.

10.4.1. Mücbir Sebep Halinde Beyanname Verme Süreleri

Mücbir sebep halinde öncelikle zamanaşımının yanı sıra beyanname verme sürelerinde de değişiklik olacaktır.

Sürelerin hesaplanmasında esas dikkat edilecek olan nokta “süreler işlemez” ibaresidir.

Mücbir sebep halinde mücbir sebebin gerçekleştiği gün dahil olmak üzere sadece beyanname verme süresi içindeki günler toplanarak mücbir sebebin sona erdiği güne eklenir.

Örnek vermek gerekirse gelir vergisi beyanname verme süreleri Gelir Vergisi Kanunu 92. maddede belirtildiği üzere ilgili yılı izleyen mart ayının başından 25. Gününe kadar verilir. Ancak 115 no’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren beyanname verme sürelerine ilişkin düzenlemeler yapılmış olup Gelir Vergisi Beyannamesi mart ayı sonuna kadar verilebilecektir.

Örneğimizde mükellef hakkında VUK 13. maddede belirtilen mücbir sebep 25/02/2024 tarihinde vukuu bulmuş ve 15/03/2024 tarihinde son bulmuş olsun. Bu durumda mükellefin beyanname verme süresi durumunu inceleyelim.

Normal beyanname verme tarih aralığı:	01/03/2024 – 31/03/2024
Mücbir sebep hali tarih aralığı:	25/02/2024 – 15/03/2024
Mücbir sebep tarih aralığında beyanname verme dönemini kapsayan tarihler:	01/03/2024 – 15/03/2024 = 15 gün

Bu durumda mücbir sebep tarih aralığında beyanname verme dönemini kapsayan günler normal şartlar altında beyanname verilecek son güne eklenecektir. Örneğimizde normal şartlar altında beyanname verme süresinin son günü 31/03/2024 tarihi olduğundan mücbir sebep nedeniyle yeni beyanname verme tarihi 31/03/2024 + 15 gün = 15/04/2024 tarihi olacaktır.

Eğer mücbir sebep hali 05/03/2024 tarihinde başlamış olsaydı 05/03/2024 tarihi ile 15/03/2024 tarihi aralığında geçen 11 günlük süre 31/03/2024 tarihine eklenerek son beyanname verme süresi bulunacaktı.

10.4.2. Mücbir Sebep Halinde Tarh Zamanaşımı

Mücbir sebepte zamanaşımında da dikkat edilmesi gereken husus 15. maddede yer alan “süreler işlemez” ibaresidir. Bir önceki başlıkta açıkladığımız üzere mücbir sebep halinde beyanname verme süreleri işlemediği gibi tarh zamanaşımı süresi de işlemez.

Örnek vermek gerekirse; 25/02/2024 tarihinde mükellef hakkında mücbir sebep hali vukuu bulup 15/03/2024 tarihinde son bulduğu varsayıldığında işlemeyen 20 gün 2024 yılı normal tarh zamanaşımı süresi olan 31/12/2029 tarihine eklenecek ve yeni zamanaşımı süresi 20/01/2030 olacaktır.

10.5. Mücbir Sebep Halinde Bazı Özellikli Durumlar

Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalığı bulunan veya doğum yapan meslek mensuplarının mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılması

Mükelleflerin 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen açıklamalar doğrultusunda, beyannamelerini elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış bulunan gerçek veya tüzel kişiler vasıtasıyla 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel

Tebliğinde yer alan sözleşmelerden durumlarına uyan sözleşmeyi düzenlemek suretiyle elektronik ortamda göndermeleri gerektiği açıklamalarında bulunulmuş olup bu yetki sözleşmesiyle beyanname veren mükelleflerin meslek mensuplarının ağır hastalığının bulunması veya doğum yapmasının da mücbir sebep kapsamında değerlendirileceği 30/11/2021 tarih VUK-137/ 2021-5 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde belirtilmiştir.

Buna göre:

10.5.1. Meslek Mensubunun Ağır Hastalık Hali:

Meslek mensubunun ağır hastalık halinin vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olup olmayacağı hususu meslek mensubunun ilgili sağlık kuruluşlarından alacağı raporu idareye sunması sonucu ilgili idarenin sağlık kuruluşuyla yapacağı yazışmalarla belli olacak olup ağır hastalığın vergi ödevlerini yerine getirmeye engel olacağı belirtilmişse beyanname verme süreleri şöyle değişecektir:

Kendi mükellefiyetiyle ilgili olarak vereceği beyannameler için:

Beyanname verme zamanı ağır hastalığın başlangıç ve bitiş tarihleri arasına denk geliyorsa beyanname verme ve ödeme süresi

Mücbir sebebin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15. günün sonuna kadar uzar.

Mücbir sebebin sona erdiği tarihte bildirim/beyanname verme süresine 15 gün veya 15 günden az kalmışsa bildirim/beyanname verme ve ödeme süresi

- **Mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden** itibaren 15. gündür.
- 15 günden fazla süre kalmışsa kanuni süresinde verilmesi ve ödenmesi gereklidir.

Meslek mensubunun hastalığının vukuu bulduğu tarihte sözleşmesi olan mükellefler için:

- Beyanname/bildirim verme süresine 15 gün veya daha az süre kalmışsa
- Bunların **verilmesi gereken tarihi takip eden 15. günün** sonu olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu sirkülerde yer alan örnek ise şöyledir: **“Örnek 1: Konya Vergi Dairesi Başkanlığı Akşehir Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden meslek mensubu Bay (A) tarafından ilgili vergi dairesine verilen dilekçe ile kendisine ağır hastalık nedeniyle 7/2/2022 ilâ 3/3/2022 tarihleri arasında (bu tarihler dâhil) rapor verildiği belirtilerek 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi uyarınca kendisi ve beyanname/bildirimlerini vermekte olduğu mükellefleri açısından mücbir sebep hali uygulanması talebinde bulunulması üzerine, Konya Vergi Dairesi Başkanlığı ile ilgili resmi sağlık kuruluşu arasında yapılan yazışma neticesinde söz konusu meslek mensubunun hastalığının, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalık olduğu ve bu hastalık halinin 7/2/2022 ilâ 3/3/2022 tarihleri arasında söz konusu olduğu anlaşılmıştır.**

Buna göre, meslek mensubunun 7/2/2022 ilâ 3/3/2022 tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilecek ve meslek mensubunun kendisine ait olan ve mücbir sebep dönemine ilişkin verilmesi gereken beyanname/bildirimlerinin verilme ve bu beyanname/bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, mücbir sebep halinin 3/3/2022 tarihinde sona erdiği dikkate alınarak 18/3/2022 günü sonuna kadar uzayacaktır.

Diğer taraftan, ağır hastalık halinin ortaya çıktığı 7/2/2022 tarihi itibarıyla meslek mensubu ile arasında yapılmış ve geçerli olan “Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” uyarınca beyanname/bildirimleri bu meslek mensubunca verilen mükelleflerin, beyanname/bildirim

verilme süresinin bitimine 15 gün veya daha az süre kalmış beyanname ve bildirimlerinin verilme ve bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerinin ödeme süreleri, bunların verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden itibaren 15 inci güne uzayacaktır.

Bu kapsamda, beyanname ve bildirimleri meslek mensubu Bay (A) tarafından verilen, muhtasar ve katma değer vergisi ile Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı liste nedeniyle özel tüketim vergisinden mükellefiyeti bulunan bir mükellefin 2022/1 dönemine ilişkin “Alkollü İçecekler, Alkolsüz İçecekler, Tütün Mamulleri ve Makaronlara İlişkin” özel tüketim vergisinin 15/2/2022 olan beyan ve ödeme tarihi 2/3/2022 tarihine uzayacak ancak 2022/1 dönemine ilişkin muhtasar ve katma değer vergisi beyan ve ödemeleri için herhangi bir süre uzaması söz konusu olmayacaktır.”

İlgili sirküler incelendiğinde mücbir sebep halinin meslek mensubu adına olduğu açıkça belirtilmiş olsa da aralarında aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan mükellefler açısından sadece sirkülerde yer alan örneklerde mücbir sebep halinden bahsedildiği anlaşılmakta olup zamanaşımı süresi bakımından mükellefler hakkında tereddüt oluşmaktadır.

Ancak yukarıda yer alan örnekten yola çıkarsak meslek mensubunun mücbir sebep halinde olduğu açıkça belirtildiğinden mücbir sebep halinde olduğu 07/02/2022 ve 03/03/2022 tarihleri arasında yer alan günler meslek mensubu açısından normal zamanaşımı süresine eklenerek yeni zamanaşımı süresi bulunabilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus beyanname verme süresi 15 gün uzarken zamanaşımı süresinin mücbir sebep hali olan 07/02/2022 ve 03/03/2022 tarihleri arasında yer alan günler kadar uzayacağıdır.

10.5.2. Meslek Mensubunun Doğum Yapması

İlgili sirküler kapsamında meslek mensubuyla sözleşmesi olan mükelleflerin mücbir sebep olarak sayılacağı dönem tespiti şu şekilde yapılmıştır. Buna göre:

- Doğumun, planlanan doğum tarihi dikkate alınarak tespit edilen çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarih ile planlanan doğum tarihi arasında gerçekleşmesi durumunda, çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarih ile doğum tarihini izleyen 15 inci gün arasında,
- Doğumun, planlanan doğum tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmesi durumunda, planlanan doğum tarihi dikkate alınarak tespit edilen çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarih ile doğum tarihini izleyen 15 inci gün arasında,
- Doğumun, planlanan doğum tarihi dikkate alınarak tespit edilecek çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarihten önceki bir tarihte, erken doğum olarak, gerçekleşmesi durumunda, doğum tarihi ile doğum tarihini izleyen 15 inci gün arasında,

İlgili mükelleflerin mücbir sebep halinde olduğu kabul edilecektir. Bu kapsamda, mücbir sebep dönemi içerisinde verilmesi gereken beyanname/bildirimlerin verilme ve bu beyanname/bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15 inci günün sonuna uzatılmış sayılacaktır.

İlgili sirkülerde yer alan bir örnek ise şöyledir:

Örnek 3: Bolu Defterdarlığı Bolu Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden meslek mensubu Bayan (C) tarafından ilgili vergi dairesine verilen 9/2/2022 tarihli dilekçe ile çalışılmayacak üç haftalık sürenin başlangıç tarihinin 8/2/2022 tarihi ve planlanan doğum tarihinin ise 1/3/2022 tarihi olduğunu belirten belge/rapor ibraz edilerek 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi uyarınca kendisi ve beyanname/bildirimlerini vermekte olduğu mükellefleri açısından mücbir sebep hali uygulanması talebinde bulunulmuştur.

Daha sonra meslek mensubu tarafından verilen 2/3/2022 tarihli dilekçe ile söz konusu doğumun planlanan doğum tarihinden önceki bir tarih olan 28/2/2022 tarihinde gerçekleştiğini belirten belge/rapor ibraz edilmiştir.

Buna göre, meslek mensubunun 8/2/2022 ilâ 15/3/2022 tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilecek ve meslek mensubunun kendisinin ve çalışılmayacak üç haftanın başladığı tarih (8/2/2022) ile doğum tarihi (28/2/2022) itibarıyla geçerli olan “Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” uyarınca beyanname/bildirimleri bu meslek mensubunca verilen mükelleflerin mücbir sebep dönemine ilişkin verilmesi gereken beyanname/bildirimlerinin verilme ve bu beyanname/bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerinin ödeme süreleri, mücbir sebep halinin 15/3/2022 tarihinde sona erdiği dikkate alınarak 30/3/2022 günü sonuna kadar uzayacaktır.”

Bu örnekte de yine meslek mensubu 08/02/2022 ve 15/03/2022 tarihleri arası mücbir halinde yer aldığından bu tarih aralığında yer alan günler kadar zamanaşımı süresi uzayacaktır.

10.6. Mücbir Sebep Karıştırılan Bir Durum: Zor Durum Halinde Mühlet Verme

Mühlet verme VUK’un 17. maddesinde açıklandığı üzere mükelleflerin zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi muamelelerine ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere Hazine ve Maliye Bakanlığınca verilen süredir.

Mühlet verilebilmesi için; mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalı, istemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmeli ve vergi alacağı tehlikeye girmemelidir.

Mühlet vermede mükellefe vergi muamelelerini yerine getirebilmesi için belli bir süre verilmekle birlikte bu sürenin zamanaşımına etkisi bulunmamaktadır.

Özellikle bu hususta karıştırılan durum meslek mensuplarının ağır hastalık ve doğum hali ile kendisinin veya yakınının vefatı halinde sürelerin uzaması hususudur.

Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalığı bulunan veya doğum yapan meslek mensuplarının 30/11/2021 tarih VUK-137/ 2021-5 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde mücbir sebep halinde oldukları belirtilmiş olup 15/10/2019 tarih 118/2019-8 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde ise kendisi veya yakını vefat eden meslek mensuplarının beyanname/bildirimlerini verdiği mükelleflerin zor durum hükümlerinden faydalandırılması hükmü yer almaktadır.

İlgili sirkülerde meslek mensubunun kendisinin ve ya yakınının vefat etmesi ve vefat tarihi itibarıyla beyanname/bildirim verilme süresinin bitimine 7 gün ve ya daha az süre kalmış olması durumunda, yakını ve ya kendisi vefat eden meslek mensubu tarafından beyanname/bildirimleri verilen mükelleflerin mezkûr beyanname/bildirim verilme süreleri ile bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son günü, bunların verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden itibaren 7 gün uzayacağı belirtilmiştir. Yine ilgili sirkülere göre Meslek mensubunun eşi ve çocuğu ile kendisinin veya eşinin ana, baba ve kardeşi meslek mensubunun yakını olarak kabul edilecektir.

Sirkülerde yer alan örnek ise şöyledir:

Örnek 1: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Keçiören Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden SMMM Bay (A) 20.11.2019 tarihinde vefat etmiştir. Bay (A)’nın vefat ettiği tarih itibarıyla,

beyannameleri Bay (A) tarafından verilen mükelleflere ait KDV ve muhtasar beyannamelerin verilme süresinin bitimi olan 26.11.2019 tarihine 7 günden az kalmış olması nedeniyle, 26.11.2019 tarihine 7 gün eklenecek ve söz konusu beyannameler 03.12.2019 tarihine kadar verilecek, tahakkuk eden vergiler yine 03.12.2019 tarihine kadar ödenecektir.”

Yukarıda yer alan örnekte konu bir mücbir sebep hali sayılmamış olup zor durum hali olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle tarh zamanaşımı bakımından VUK’un 114. maddesinde yer alan hükümlerin uygulanacağı tabiidir.

10.7. Sonuç

Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkmasını ifade etmektedir. Bu durum hazineye karşı sorumluluğu bulunan Gelir Uzmanları için önem arz etmektedir. Sonuç itibarıyla zamanaşımını etkileyen birçok özellikli durumun olduğu görülmektedir. Gelir Uzmanlarının zamanaşımı süresi ve özellikli durumları dikkate alarak vergi ve cezaların zamanında tarh ve tebliğ edilmesini sağlaması açısından mevzuat hükümlerine hakim şekilde sorumluluklarını yerine getirmesi gerektiği açıktır. Bu durum, hem yüksek sorumluluğu bulunan Gelir Uzmanları için bir garanti hem de hazine zararının önlenebilmesi açısından bir gereklilik hükmündedir.

Rahman DEMİREL
Gelir Uzmanı

Kaynakça

15/10/2019 tarih 118/2019-8 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri

30/11/2021 tarih VUK-137/ 2021-5 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri

Değirmenci, A. (2024). Türk Vergi Sistemi Konu Anlatımı. Kitap Dostu Yayınları

Kurumlar Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

11. KDV İADE UYGULAMALARINDA YENİ DÖNEM: İNDİRİMLİ ORANLI İŞLEMLER, KONUT TESLİMLERİ VE 54 SERİ NO.LU TEBLİĞ DEĞİŞİKLİKLERİ

Adem ALTINKAYNAK / Gelir Uzmanı

ademaltinkaynk@gmail.com

Katma Değer Vergisi (KDV) uygulamaları, Türkiye vergi sisteminin en dinamik ve en çok tartışılan alanlarından biridir. İndirim mekanizması, devreden KDV, iade talepleri ve indirimli oranlı işlemlerde özel düzenlemeler; mükelleflerin hem nakit akışını hem de finansal planlamasını doğrudan etkilemektedir. Bu yazımızda, KDV Kanunu'nun 29/2. maddesinin uygulaması, konut teslimlerine ilişkin indirimli oranlı KDV düzenlemeleri, KDV iade süreçleri ve son olarak 27 Şubat 2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 54 Seri No.lu Tebliğ değişiklikleri ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Madde 29/2 Vergi İndirimi ile ilgili önemli hususlar

Bir dönemde indirilecek KDV, hesaplanan KDV'den fazla ise fark sonraki döneme devredilir, iade edilmez. Ancak Cumhurbaşkanı tarafından oranı indirilen mal ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirilemeyen KDV, belirlenen sınırı aşarsa mükellefin vergi, SGK ve kamuya olan borçlarına mahsuben ödenir. Mahsup edilemeyen tutar, Maliye Bakanlığı'nın belirlediği sektör ve dönemlerde yılı içinde nakden iade edilebilir. Yıl içinde iade edilmeyen tutar, izleyen yıl talep edilirse nakden veya mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı iade hakkını kaldırmaya veya sınırlandırmaya, Maliye Bakanlığı da uygulama esaslarını belirlemeye yetkilidir.

Temel kural

İndirilecek KDV (alışlardan doğan) > hesaplanan KDV (satışlardan doğan) olursa, aradaki fark sonraki döneme devrolur.

11.1. KDV İndirimi ve Devreden KDV

KDV sisteminde temel prensip, alışlarda ödenen KDV'nin (indirilecek KDV), satışlardan tahsil edilen KDV'den (hesaplanan KDV) düşülmesi esasına dayanır.

Bu uygulamada indirilecek KDV, hesaplanan KDV'den fazla ise aradaki fark iade edilmez, yalnızca sonraki döneme devredilir. Bu uygulama KDV'nin nihai tüketici üzerinde bırakılması gereken bir tüketim vergisi olmasından kaynaklanmaktadır.

Özetle: İşletmeler kendi üzerinde KDV yükü bırakmaz, fazlalık sadece bir sonraki döneme devrolur.

11.2. İstisna: İndirimli Oranlı İşlemler

Cumhurbaşkanı tarafından oranı indirilen mal ve hizmetler (örneğin gıda, sağlık, eğitim, inşaat gibi sektörler) için özel bir uygulama söz konusudur.

Bu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirilemeyen KDV belirli bir tutarı aşarsa, iade hakkı doğar.

Ancak iade, öncelikle mükellefin;

- vergi borçlarına,
- SGK prim borçlarına,
- kamu kurumlarına veya belediyelere olan borçlarına mahsup edilir.

Bu borçlardan artan kısım ise mükellefin talebine göre nakden iade edilebilir.

Bu uygulama, özellikle yüksek KDV'li girdi kullanıp düşük oranlı satış yapan sektörleri (örneğin inşaat ve ihracat) korumayı amaçlamaktadır.

Nakden iade imkânı

Yukarıdaki paragrafta da belirtildiği üzere, mahsup edilecek borç yoksa veya mahsup edilen kısım yetmiyorsa, Maliye Bakanlığı'nın bu belirleyeceği sektör ve mal/hizmet grupları için bu KDV yıl içinde nakden iade edilebilir.

Yorum

Bu uygulama, sürekli düşük oranlı satış yapan ama yüksek KDV'li girdi kullanan firmaları korumak için olduğu ve özellikle ihracatçılar veya sürekli düşük oranlı teslim yapan firmalar için önemli olduğunu belirtmek gerekir. Uygulamanın temel amacı;

- KDV sisteminde denge kurmanın amaçlanması,
- İndirimli oranlı teslim/hizmet yapanlar için kısmi iade hakkının korunması.

11.3. İndirimli oranlı işlemlere konu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Oran;

Şayet bir mal veya hizmette Cumhurbaşkanı tarafından oran indirilmişse (örneğin gıda, eğitim, inşaat, sağlık gibi düşük KDV oranlı işlemler), bu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirilemeyen KDV tutarı belirli bir sınırı aşıyorsa, iade alınabilir.

11.3.1. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar

11.3.1.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri Uygulanacak KDV Oranı

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m2 'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, için KDV oranı (%1) olarak tespit edilmiştir. Ancak bu oranlar yapı ruhsatının alındığı yıla ve Büyükşehir kapsamında olup olmadığına göre yeniden değiştirilerek günümüze kadar ulaşmıştır.

2007/13033 sayılı BKK ile konut teslimleri ve bazı inşaat taahhüt işlerinde indirimli oran uygulamasının çerçevesi çizilmiştir. Zaman içinde büyükşehir statüsü ve arsa birim m² vergi değerine göre farklılaştırmalar yapılmış; ayrıca yapı ruhsatı tarihi kritik bir ayırım hâline gelmiştir.

11.3.1.2. Yıllara göre Konut Teslimlerinde KDV Oranları (Güncel)

Konut teslimlerine ilişkin KDV oranları yıllar içinde değişiklik göstermektedir. Bu oranlar güncel hali aşağıdaki şekliyledir.

01.01.2013 öncesi ruhsatlı konutlar:150 m² ve altı → %1150 m² üzeri → %20**01.01.2013 – 31.12.2016 arası ruhsatlı konutlar:**Büyükşehir dışı → 150 m² altı %1, üzeri %20

Büyükşehir →

Arsa m² vergi değeri 500 TL'ye kadar %1

500–999,99 TL arası %10

1.000 TL ve üzeri %20

01.01.2017 – 31.03.2022 arası ruhsatlı konutlar:Büyükşehir dışı → 150 m² altı %1, üzeri %20Büyükşehir → Arsa m² vergi değeri 1.000 TL'ye kadar %1

1.000–1.999,99 TL arası %10

2.000 TL ve üzeri %20

01.04.2022 sonrası ruhsatlı konutlar:150 m² altı → %10150 m² üzeri → 150 m²'ye kadar %10, üstü %20**6306 sayılı Kanun (kentsel dönüşüm konutları):**150 m² altı → her zaman %1150 m² üzeri → 01.04.2022 öncesi → %2001.04.2022 sonrası → 150 m²'ye kadar %1, üstü %20**Konut Teslimlerinde KDV İadesi**

♦ KDV iadesi için en temel şart, konutun teslim edilmiş olmasıdır.

Teslim, ya tapuda mülkiyet devri ile ya da konutun fiilen kullanıma hazır hale gelmesi ile gerçekleşir.

Konut teslim edilmeden KDV iadesi talebinde bulunmak mümkün değildir.

05.02.2021 tarihli ve 31386 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:34) ile bu konuda önemli bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekleşmiş konutlara ilişkin KDV iade talepleri, artık konutun kullanımına ilişkin ek bir belge aranmaksızın veya yoklama yapılmaksızın doğrudan değerlendirmeye alınmaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda KDV iade talebinde bulunulması için aşağıda belirtilen şartların oluşması ve yerine getirilmesi durumunda KDV iade süreci başlar;

11.3.2. Konut Teslimlerinde KDV İadesi Ne Zaman ve Nasıl Talep Edilir?

Türkiye'de konut satışlarında indirimli KDV oranı uygulanabilmektedir. Ancak bu durum, müteahhitler açısından çoğu zaman yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi sonucunu doğurur. İşte bu noktada KDV iadesi gündeme gelir. Peki KDV iadesi ne zaman doğar

ve nasıl talep edilir?

1-Konut Teslimlerinde KDV İadesi Ne Zaman gerçekleşir?

KDV iadesi için en kritik şart, konutun teslim edilmesidir.

Konut teslim edilmeden iade talebinde bulunmak mümkün değildir.

Teslimin gerçekleşmesi ya tapuda mülkiyet devri ile ya da konutun fiilen kullanıma hazır hale gelmesi ile mümkündür.

2. Yapı Kullanma İzin Belgesi Olan Konutlarda

05.02.2021 tarihli ve 31386 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği (Seri No:34) ile uygulamada kolaylık sağlanmıştır. Buna göre:

-Yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri yapılan konutlarda, KDV iadesi için artık ek belge aranmaz.

-Konutun kullanıma başlandığını ispatlamak için yoklama yapılmasına gerek yoktur.

-Bu düzenleme, iade sürecini hem hızlandırmış hem de belirsizlikleri ortadan kaldırmıştır.

3. Yapı Kullanma İzin Belgesi Henüz Alınmamışsa

Her projede yapı kullanma izin belgesi teslim sırasında hazır olmayabilir. Böyle durumlarda, konutun fiilen kullanıldığını gösteren resmi belgeler iade talebinde kullanılabilir. Bunlar:

- Yapı denetim firmalarının denetim tutanakları
- İkamet belgesi
- Belediye iş bitirme tutanağı
- Konut için açılmış elektrik, su veya doğalgaz abonelikleri
- Bu belgelerden herhangi biriyle, konutun teslim edildiği kanıtlanabilir ve KDV iadesi talep edilebilir.

Bu sayede, konutun gerçekten teslim edildiği ve kullanılmaya başlandığı resmi belgelerle tevsik edilerek, KDV iadesi süreci başlatılabilmektedir.

4. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV İadesinde Talep Süresi

Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için;

Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur.

Şayet iade YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep ediliyorsa, bu raporun, işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren 6 ay içinde ibraz edilmesi gerekir.

Bu süre içinde rapor sunulmazsa, iade talebi doğrudan incelemeye sevk edilir.

11.4. İndirimli oran yönelik Yıl İçi Nakit KDV İadesi ile ilgili Değişiklik;

54 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ Değişikliği (27 Şubat 2025, RG) Yürürlük: 1 Mart 2025

27 Şubat 2025 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 54 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 1 Mart 2025 tarihinden itibaren talep edilecek indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadelerinde dair önemli bir değişikliği hayata geçti.

Eski Uygulama:

İndirimli orana tabi işlemlerden (ör. %1 ve %10 KDV oranlı konut teslimleri) doğan, indirimle telafi edilemeyen KDV tutarları yıl içinde nakden iade olarak talep edilebiliyordu.

Bu, özellikle inşaat sektörü için nakit akışını destekleyen önemli bir mekanizmaydı.

Yeni Uygulama:

Yıl içi nakden iade imkanı kaldırıldı.

Artık bu iadeler sadece takvim yılı sona erdikten sonra nakden talep edilebilecek.

Beklenen Etkiler:

Düzenlemenin gerekçesi, bütçe üzerindeki nakit çıkışını sınırlama ve suiistimal risklerini azaltma olarak değerlendiriliyor.

❖ **Özetle:** 1 Mart 2025’ten itibaren indirimli orana tabi KDV iadeleri artık yıl içinde nakden alınamayacak, sadece yıl bittikten sonra nakden talep edilebilecek.

Sonuç ve Değerlendirme

KDV iade uygulamaları, özellikle indirimli oranlı işlemler yapan sektörler için büyük önem taşımaktadır. Konut teslimleri bu noktada öne çıkarken, 54 Seri No.lu Tebliğ ile getirilen değişiklik, inşaat sektörünün nakit akışı üzerinde doğrudan etki yaratacaktır.

Artık firmalar, KDV iadesini yıl bitmeden nakden alamayacak, yalnızca yılı takip eden dönemde nakden veya mahsuben talep edebilecektir. Bu durum, likidite yönetiminde yeni stratejiler geliştirmeyi zorunlu kılmaktadır.

❖ **Özetle:** 1 Mart 2025’ten itibaren indirimli orana tabi KDV iadeleri artık yıl içinde nakden alınamayacak, sadece yıl bittikten sonra nakden talep edilebilecek.

11.5. Sıkça Sorulan Sorular (SSS)

1. KDV iadesi için konutun mutlaka teslim edilmesi şart mı?

Evet. Konut teslim edilmeden KDV iadesi talep edilemez. Teslim, tapuda mülkiyet devri veya konutun fiilen kullanıma hazır hale gelmesiyle gerçekleşir.

2. Yapı kullanma izin belgesi olmadan KDV iadesi alınabilir mi?

Evet, mümkündür. Yapı kullanma izin belgesi henüz alınmamışsa; belediye iş bitirme tutanağı, yapı denetim tutanakları, ikamet belgesi veya elektrik-su-doğalgaz abonelikleri gibi belgelerle konutun teslim edildiği ispatlanabilir.

3. KDV iadesi ne zamana kadar talep edilebilir?

İade, işlemin gerçekleştiği yılı izleyen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerde talep edilmelidir. Ayrıca standart iade talep dilekçesi ve gerekli belgeler vergi dairesine sunulmalıdır.

4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu için süre nedir?

YMM raporunun, işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren 6 ay içinde vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir. Süresinde sunulmayan raporlarda iade talebi doğrudan

incelemeye sevk edilir.

5. 1 Mart 2025 sonrası KDV iadelerinde ne değişti?

Bu tarihten itibaren indirimli orana tabi işlemlerden doğan yıl içi nakden iade imkânı kaldırılmıştır. Artık iadeler yalnızca takvim yılı sona erdikten sonra nakden talep edilebilecektir.

6. Yeni düzenleme inşaat sektörünü nasıl etkileyecek?

İnşaat sektörü, yüksek sermaye ihtiyacı nedeniyle yıl içi nakit iadelerden ciddi fayda sağlıyordu. Bu düzenleme sonrası nakit akışı zorlaşabilir ve firmaların finansman ihtiyacı artabilir.

7. KDV iadesi nakden mi yoksa mahsuben mi alınır?

Öncelikle mükellefin vergi, SGK ve diğer kamu borçlarına mahsuben yapılır. Borç bulunmaması veya mahsup sonrası bakiye kalması durumunda nakden iade mümkündür.

8. Kentsel dönüşüm projelerinde KDV oranı nedir?

6306 sayılı Kanun kapsamındaki kentsel dönüşüm konutlarında 150 m² altı dairelerde KDV oranı her zaman %1'dir. 150 m² üzerindeki konutlarda ise ruhsat tarihine göre farklı oranlar uygulanır.

Adem ALTINKAYNAK
Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

54 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ Değişikliği

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu – Madde 29/2 ve ilgili hükümler.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği

KDV Genel Uygulama Tebliği ve Seri No: 34 değişikliği (05.02.2021) – Konut teslimlerinde belge ve yoklama kolaylığı.

BİLGİ NOTU

e-Defter ve e-Beratlardaki Gecikmelerin Cezai Sonuçları

Hakan GÜREL / Gelir Uzmanı

hakan.gurel@gelirler.gov.tr

Vergi sisteminde dijital dönüşüm süreci, mükelleflerin yükümlülüklerini daha şeffaf ve denetlenebilir hale getirmiştir. Bu dönüşümün en önemli adımlarından biri, e-Defter ve e-Berat uygulamalarıdır. Elektronik ortamda defter tutma yükümlülüğü, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 175. ve 242. maddelerine dayanmaktadır.

e-Defter uygulaması ilk kez 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği (2011) ile yürürlüğe girmiş, 3 Sıra No.lu Tebliğ (2019) ile kapsam genişletilmiş, 6 Sıra No.lu Tebliğ (31.12.2024) ile defter ve beratların birlikte yüklenmesi zorunlu hale getirilmiştir.

2025 itibarıyla yükümlülükler uyulmaması halinde VUK m.352 ve Mükerrer 355 hükümleri uyarınca cezalar uygulanmaktadır. Bu cezaların yüksekliği ve defterlerin geçerliliği üzerindeki etkisi, konuyu mükellefler ve meslek mensupları açısından kritik hale getirmiştir.

e-Defter ve Beratın Tanımı

- e-Defter:** Yevmiye ve büyük defterin, GİB tarafından belirlenen standartlarda elektronik ortamda oluşturulan halidir.
- e-Berat:** e-Defter dosyalarının bütünlüğünü, doğruluğunu ve zamanında oluşturulduğunu gösteren, GİB tarafından mali mühür veya zaman damgasıyla onaylanan elektronik dosyadır. Fiziki defterlerdeki açılış ve kapanış tasdiklerinin dijital karşılığıdır.

Gecikme Durumu	Ceza Türü	Ceza Kodu	Dayanak
Berat, süresinden itibaren 1 ay içinde yüklenirse	Usulsüzlük (2. derece, 1 kat)	3073	VUK 352/II-6
Berat, süresinden itibaren 1 aydan sonra yüklenirse	Usulsüzlük (1. derece, 2 kat)	3073	VUK 352/I-8
Defter, süresinden itibaren 1 ay içinde yüklenirse	Özel usulsüzlük (1 kat)	3074	VUK Mük.355/1-1
Defter, süresinden itibaren 1 aydan sonra yüklenirse	Özel usulsüzlük (1 kat)	3074	VUK Mük.355/1-1

Notlar:

- Berat gecikmesinde cezanın derecesi süreye bağlıdır: **1 ay içinde** → **II. derece**, **1 aydan sonra** → **I. derece**.
- Defter gecikmelerinde süre farkı aranmaz; ceza aynıdır.
- Berat ve defter yükümlülükleri farklı fiiller olup, her ikisinin gecikmesi halinde iki ceza da uygulanır.

Ceza Hükümlerinin Dayanağı

- VUK m.352:** Defter tasdik yükümlülüğüne aykırılıklarda usulsüzlük cezası uygulanır. Beratın süresinde yüklenmemesi bu kapsamdadır.
- VUK Mük.355:** Elektronik bilgi verme yükümlülüğünün ihlalinde özel usulsüzlük cezası uygulanır. Defterin süresinde yüklenmemesi bu kapsamda değerlendirilir.

Re'sen Tarh (VUK m.30) ve İki Kat Ceza

Berat, defterin açılış ve kapanış tasdiki hükmündedir. Süresinde yüklenmemesi halinde defter tasdiksiz kabul edilir. Tasdiksiz defter, VUK m.30/3 kapsamında re'sen tarh sebebidir. Bu durumda VUK m.352'deki usulsüzlük cezaları iki kat uygulanır.

VUK m.337 – Tekerrür Halinde Usulsüzlük Cezalarının Uygulanması

Vergi Usul Kanunu'nun 337. maddesi, usulsüzlük cezalarının aynı takvim yılı içinde tekrarı halinde uygulanacak usulü düzenlemektedir. Buna göre, aynı neviden usulsüzlük fiillerinin birden fazla işlenmesi halinde; ilk fiil için ceza tam olarak kesilir, sonraki fiiller için ise ilk cezanın dörtte biri oranında ceza uygulanır.

Bu hüküm yalnızca VUK m.352 kapsamındaki genel usulsüzlük fiilleri için geçerlidir. Dolayısıyla, e-Defter beratı yükümlülüğünün ihlali nedeniyle kesilen usulsüzlük cezalarında 337. madde hükmü devreye girer. Örneğin, aynı yıl içinde mükellef birden fazla kez berat yükleme süresini kaçırırsa; ilk ihlal için ceza tam (berat tasdiksizliği nedeniyle re'sen tarh söz konusu ise iki kat), sonraki ihlaller için ise ceza dörtte bir oranında uygulanır.

Buna karşılık, VUK Mükerrer 355 kapsamında özel usulsüzlük cezaları için 337. madde hükmü uygulanmaz; bu cezalar her fiil için ayrı ayrı ve tam olarak kesilir.

SSS – Sıkça Sorulan Sorular

1- Beratı yükleyip defteri unuttum. Ne olur?

→ Defter yükümlülüğü ihlal edilmiş olur. VUK Mük.355 kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulanır.

2- Defteri süresinde yükledim, beratı geç yükledim. İki ayrı ceza mı olur?

→ Hayır; ancak berat yükümlülüğünün ihlali nedeniyle ceza kesilir.

3- Mali mühürüm dolmuştu, berat geçerli mi?

→ Hayır, geçerli berat alınmamış sayılır.

4- Aralık kapanış beratını unuttum. Sonuç ne olur?

→ Defter tasdiki yapılmamış sayılır, ceza uygulanır.

5- Geç yüklenen defter KDV indirimi reddine yol açar mı?

→ Evet, defter geçersiz kabul edilirse indirim reddedilebilir.

6- Aynı dönem için hem usulsüzlük hem özel usulsüzlük cezası kesilir mi?

→ Berat gecikirse usulsüzlük, defter gecikirse özel usulsüzlük uygulanır. İki farklı yükümlülük ihlal edilirse iki ceza da kesilebilir.

7- Sistem hatası nedeniyle yükleme yapamadım. Ceza uygulanır mı?

→ Hata belgelendirilirse mücbir sebep sayılır, aksi halde ceza uygulanır.

8- Mücbir sebep dilekçemi geç verdim. Ne olur?

→ İspat edilmezse ceza kesilir.

9- Entegratör hatası var, arşivimde yok. Sorun olur mu?

→ Evet, ibraz yükümlülüğü mükellefe aittir.

10- Defter yüklenmedi ama kâğıt çıktı var. Geçerli midir?

→ Hayır, kâğıt çıktı e-Defter yerine geçmez.

11- 1 gün geç yükleyene de 29 gün geç yükleyene de aynı ceza mı?

→ Berat için evet; defter için süre farkı yoktur.

12- Şirket birleşmesi/tasfiyesi halinde süre nasıl hesaplanır?

→ Genel süreler, birleşme/tasfiye tarihine kadar geçerlidir.

13- Defteri 3 ay geç yükledim. Ceza artar mı?

→ Hayır, 1 kat özel usulsüzlük cezası uygulanır.

Sonuç

Vergi Usul Kanunu'nun 352. ve Mükerrer 355. maddeleri ile 1, 3 ve 6 No.lu Elektronik Defter Tebliği birlikte değerlendirildiğinde; e-Defter ve e-Berat yükümlülükleri yalnızca teknik bir işlem değil, doğrudan mali sonuçlar doğuran bir uyum alanıdır.

Cezalar açık şekilde belirlenmiş olup, mükellefler ve meslek mensuplarının bu çerçeveye uygun hareket etmesi zorunludur. Zamanında yükleme, sadece para cezasından kaçınmak değil, defterlerin hukuki geçerliliğini ve vergi güvenliğini korumak için de hayati önem taşır.

Hakan GÜREL
Gelir Uzmanı

ÖZELGELER

Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasında teşvik belgesi alınma tarihi nedir? (28.05.2025 tarihli özelge)

Özelge talep formunda yer alan bilgidен; yatırım teşvik belgesine müracaat tarihinin 21.11.2022, belge başlama tarihinin 01.01.2021, teşvik belgesinin düzenlendiği (alındığı) tarihin ise 28.01.2025 olduğu anlaşılmaktadır.

02.08.2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarları asgari kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alındığından, 28.01.2025 tarihinde alınan yatırım teşvik belgesindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle ilgili hesap döneminde alınmayan verginin, hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Şirkete ait olmayan arsa üzerine yapılan bina inşaatı harcamaları indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırım harcaması olarak kabul edilebilir mi? (28.04.2025 tarih ve 57172 sayılı özelge)

Arsa sahibi ortakla yapılan sözleşmeye istinaden, şirket ortağı adına tescilli arsa üzerine yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binanın arsa sahibine ait olduğu, binanın kira bedeli ödenmeksizin ve ödenerek kiralanacağı hususları dikkate alındığında, aktifte yer almayan arsa üzerine arsa sahibi adına yapılan inşaatla ilgili harcamaların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisine konu edilmesi mümkün değildir.

Teknoparkta geliştirilen program kullanılarak verilen eğitim hizmetinden elde edilen kazanç kurumlar vergisinden istisna mıdır? (11.06.2025 tarihli özelge)

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumların bölge içinde gerçekleştirdikleri ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda tanımı yapılan Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknokentte proje kapsamında geliştirilen program kullanılmak suretiyle verilen eğitim hizmetleri sonucu elde edilen gelir, Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu hizmet dolayısıyla oluşan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Teknokentte oluşan kur farkı zararı istisna dışı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilir mi? (30.07.2025 tarihli özelge)

Teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütölen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı gelirleri, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki ticari işlemlerden elde edilen gelir olarak değerlendirildiğinden, söz konusu istisnanın kapsamındadır.

Banka hesaplarındaki döviz mevcutlarına ilişkin ortaya çıkan kur farkı gelirlerinin ise Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesinde yer verilen istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

AFAD’a bağışlanan konutlar için yapılan harcamalar kurum kazancından ne zaman indirim konusu yapılır? (17.06.2025 tarihli özelge)

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların belgelendirilmesi” başlıklı bölümünde; kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.

Tebliğin “10.3.2.2.4” bölümünde yapılan açıklama kamu arazisi üzerine yaptırılan konut inşasını da kapsamakta olup önemli olan husus inşa edilen tesisin kamu arazisi mi yoksa kendi arazisine mi yapıldığıdır. Zira, kendi arazisi üzerine inşa edilen tesisler için yapılan harcamalar, tesisin tamamlanıp ilgili kamu kurumuna teslim edildiği yılın kazancından, kamu arazisi üzerine inşa edilen tesisler için yapılan harcamalar ise harcamanın yapıldığı yılın kazancından indirilebilmektedir.

Tahsis edilen kamu arazisine yapılarak AFAD’a teslim edilen konutlara ilişkin yapılan harcamaların Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca kurum kazancın %5’ini aşmayan kısmının, harcamaların yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Bağışın yapıldığı dönemde faaliyetin zararlı sonuçlanmış olması veya kurum kazancının yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

Önce yanlışlıkla verilen avanslar hesabına kaydedilen, sonra iştirakler hesabına alınan kooperatif payının bölünmesinde dikkate alınması gereken iktisap tarihi nedir? (24.06.2025 tarihli özelge)

14.04.2022 tarihinde muhasebe kayıtlarına alınarak “259-Verilen Avanslar” (259.01.001 ... Toplu İşyeri Yapı Kooperatifi) hesabında takip edilen ve halihazırda “242-İştirakler” hesabında kaydı devam eden kooperatif payının iktisap edildiği tarih olarak, muhasebe kayıtlarına alındığı 14.04.2022 tarihinin dikkate alınması ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19. maddesi birinci fıkrasının (b) bendine göre aktifte bulundurma süresinin de buna göre hesaplanması gerekmektedir.

7440 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan ve ödemesi devam eden vadesi geçmiş borçlar vergiye uyumlu mükellef indirimine engel midir? (25.06.2025 tarihli özelge)

Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121. maddesinde belirtilen vergi beyannamelerine ilişkin 7440 sayılı Kanun’un 2.i maddesi kapsamında yapılandırılmak suretiyle taksitlendirilen ve ödemeleri devam eden vergi borçları nedeniyle, 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla, anılan maddenin (1) numaralı bendi kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması şartı ihlal edilmiş olduğundan, %5’lik vergi indirimi uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

KDV Kanunu’nun 11/1-b maddesi kapsamında yapılan satış dolayısıyla kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli olarak uygulanması mümkün müdür? (28.07.2025 tarihli özelge)

Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara Türkiye dışına çıkarılmak üzere Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-b maddesi kapsamında yapılan satışlar ihracat kapsamında

değerlendirilmekte olup söz konusu satışlar dolayısıyla elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Tamamlayıcı sağlık sigortası ödemesinin işverene sonradan bildirilmesi halinde indirim nasıl yapılabilir? (03.02.2025 tarih ve 15584 sayılı özelge)

Çalışanın küçük çocuğu adına yaptırılan 14.10.2023-14.10.2024 dönemine ait tamamlayıcı sağlık sigortası poliçesine esas prim ödemelerine ilişkin belgelerin Temmuz/2024 tarihinde kuruma ibraz edilmesi halinde, belgelerin ibraz edildiği ay dahil olmak üzere (Temmuz 2024) kalan ay sayısı toplamına bölünmek suretiyle aylık prim tutarının hesaplanması, her aya ilişkin indirilebilecek azami tutarı geçmemek üzere, personelin ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Sanal ofis kirası serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir mi? (11.06.2025 tarih ve 327010 sayılı özelge)

Faaliyeti yürütmek üzere paylaşımlı sanal ofis kullanım hizmeti veren firmadan alınan hizmet için yıllık olarak ödenen bedelin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Sermaye piyasası lisanslama sınav ve eğitim ücretleri gelir vergisi matrahından indirilebilir mi? (16.06.2025 tarih ve 742565 sayılı özelge)

Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş. tarafından verilen lisansları almak için ödenen sınav ve başvuru ücretlerinin beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup lisansları almak için eğitim ücreti olarak yapılan ödemelerin ise beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Adi ortaklık sözleşmesindeki hisse oranından ayrı olarak kâr payı oranı belirlenip kazanç bu oranda ortaklara dağıtılabilir mi? (27.06.2025 tarihli özelge)

Yapılacak olan inşaat işine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmede, ortakların ortaklık payının iki şirket arasında %51 ve %49 olarak belirlenmesi, buna karşılık anılan işe ilişkin ortaklık sözleşmesinin yapıldığı tarih itibarıyla kar veya zarara katılım payının %99 ve %1 esas alınması, bu oranlar esas alınarak belirlenen kâr paylarının da ortakların kendi kazançlarına dahil edilmek suretiyle vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Kamu görevinden geçici olarak uzaklaştırıldıktan sonra, yeniden görevine iade edilen personele yapılan toplu ödemeler nasıl vergilendirilir? (25.06.2025 tarih ve 178014 sayılı özelge)

Valilik Makamının Onayı ile görevinden uzaklaştırılan ve yine Valilik Makamının Oluru ile görevine başlaması uygun görülen personelin, görevinden uzaklaştırıldığı tarih ile görevine iade edildiği tarih arasında geçen süreye ilişkin 1/3'lük maaşın, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı dönemin (ödemenin yapıldığı ayın) ücreti sayılması ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94 ve 103. maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu ödemenin yapıldığı ayı izleyen aylarda ödenen ücretler üzerinden tevkif edilecek vergilerin hesabında, bu ödemenin yapıldığı dönem dahil kümülatif vergi matrahının dikkate alınması gerekir.

7349 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemeyle, 01.01.2022 tarihinden itibaren asgari geçim indirimi uygulaması kaldırıldığından, bu tarihten itibaren yapılan ücret ödemelerinde asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır. Dolayısıyla, 01.01.2022 tarihinden sonra yapılan toplu ücret ödemelerine (ilgili aya 16 ilişkin ücreti dahil) Gelir Vergisi Kanunu’nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan gelir vergisi istisnası ve Damga Vergisi Kanunu’na ekli (2) sayılı tabloda yer alan damga vergisi istisnasının bir kez uygulanması gerekmektedir.

Kordon kanı alma ve saklama işlemlerine ilişkin giderler yıllık gelir vergisi beyannamesinde matrahtan indirilebilir mi? (20.06.2025 tarih ve 48431 sayılı özelge)

Bebeğin doğumu esnasında gerçekleştirilen kordon kanı alma ve saklama işlemlerine ilişkin harcamalar teşhis ve tedavi sürecinde yapılan sağlık harcamaları kapsamında olmadığından, söz konusu harcamaların gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

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 istisgal nevileri 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 ayrılımlar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz).
2. İşyerleri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralınmış 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 Cumhurbaşkanlığı 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 ürünler;
- Şeker ve şeker mamulleri;
- Kakao, çikolata ve bunların mamulleri;
- Makarna, ekmek, pasta, kek, bisküvi, baklava, kadayıf, kurabiye ve diğer tatlılar;
- Turşu ve konserveler, 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 hülasesi, 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 itibarıyla 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 takograf 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, kalemıraş, 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 terkiibinde 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 terkiibinde 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 terkiibinde 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 Bakanlığında 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 nevine 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 Not: Bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası 1.800.000 TL'yi aşamaz.	9.400 TL
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 ... 2- II. sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar hakkında 3- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	9.900 TL 4.800 TL 2.500 TL
Bilgi vermekten çekinenler, ibraz mecburiyetine uymayanlar ile Bakanlığın getirdiği düzenlemelere uymayanlar için cezalar; 1- I. sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 2- II. sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar hakkında 3- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	28.000 TL 14.000 TL 7.000 TL

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”

