

2025
EKİM



VERGİ BÜLTENİ

EKİM 2025

Vergi Dünyasının Kalbinden: Maliye İçin Vergi Gündemi

Sayı: 9



Saygıdeğer Meslektaşlarım ve Değerli Okurlar,

Öncelikle, yayın hayatına yeni başlayan Vergi Bülteni Dergisi'ne uzun soluklu ve başarılı bir yayın süreci diliyorum. Vergisel işlemleri yürüten meslektaşlarımız tarafından kaleme alınacak uygulamaya yönelik, zengin içerikli makalelerin hem mükellefler hem de meslek mensupları açısından önemli katkılar sağlayacağına inancım tamdır.

Vergi hukukunun temel kavramlarından biri toplumsal vergi bilinci, diğeri ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumudur. Toplumda vergi bilincinin yüksek olması, bireylerin vergi yükümlülüklerini gönüllü biçimde yerine getirmelerini kolaylaştırmakta; bu durum vergi sisteminin etkinliği açısından kritik bir unsur teşkil etmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı 81 il Defterdarlığında görev yapan gelir uzmanları, mükelleflerle doğrudan iletişim kurarak, onların haklarını gözeten ve tüm vergisel süreçleri yürüten uzmanlaşmış kariyer personel olarak görev yapmaktadır. Bu yönüyle gelir uzmanları, toplumsal vergi bilincinin gelişmesi ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması sürecine önemli katkı sağlamaktadır.

Günümüzde vergi tahakkuk ve tahsilatında başarı sağlayan Gelir İdareleri, bu başarılarını mükellef odaklı yaklaşım ve sürekli gelişim ilkesi sayesinde gerçekleştirmektedir. Son çeyrek yüzyılda hızla gelişen internet ve bilişim teknolojilerinin etkin biçimde kullanılmasıyla birlikte, vergilendirme işlemlerinde e-uygulamaların yaygınlaşması ve iletişim kanallarının hızlanması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmada önemli kolaylıklar sağlamıştır.

Bununla birlikte, modern gelir idarelerinin benimsediği mükellef odaklı anlayışın temel felsefesi, kaliteli hizmet sunumudur. Gelir İdaresi'nin vergisel işlemlerde mükellef odaklı çözümler geliştirmesi ve mükellefi merkeze alan bir yönetim anlayışını benimsemesi, mükelleflerin gönüllü uyum düzeyini kendiliğinden yükseltecektir.

Bu çerçevede, ülke genelinde Gelir İdaresi birimlerinde hizmet sunan gelir uzmanlarının, mükelleflerin genel ve özel haklarını koruyarak sundukları nitelikli hizmetler, yeterli ve sürdürülebilir vergi gelirlerinin toplanmasında idarenin en güçlü teminatı konumundadır.

Saygılarımla.

İmdat TÜRKAY
Gelir İdaresi Grup Başkanı

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”



01

MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ

12-13

02

MÜKELLEFLER İÇİN %5 VERGİ İNDİRİMİNDEN
YARARLANMAK NEDEN ÇOK ÖNEMLİ?

İmdat TÜRKAY
Gelir İdaresi Grup Başkanı

15-21

03

ZAMANAŞIMI GÖRMEZDEN GELİNEMEZ: OTOMASYON
SİSTEMLERİNDE UYARI EKSİKLİĞİ VE 6183'ÜN SESSİZ
ALARMİ

Cüneyt SAĞLIK
Gelir Uzmanı

22-29

04

ELEKTRONİK HACİZ UYGULAMALARINA
GENEL BİR BAKIŞ VE E-HACİZ UYGULAMALARININ
TAHSİL ZAMANAŞIMININ KESİLMESİNE ETKİLERİ

Ali VEYİSOĞLU
Gelir Uzmanı

30-37

05

TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK İŞLEMLERİNİN
ZAMANAŞIMI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Rahman DEMİREL
Gelir Uzmanı

38-41

06

VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ

Nevzat UĞUR
Gelir Uzmanı

42-47

07

ZAMANAŞIMI DÖNEMİNDE VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

Didem GERMİ
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı
Hakan GÜREL
Gelir Uzmanı

48-64

08

VERGİ ALACAĞINDA ZAMANAŞIMI, SORUMLULUK VE
KURUMSAL ÖNLEME MODELİ

Şeydanur MUTLU YILDIRIM
Gelir Uzmanı

65-69

09

DÜNYADAKİ GÜNCEL VERGİ ORANLARI

Suna Simgе KORKMAZ
Gelir Uzmanı

70-76

10

DİJİTAL VERGİ DENETİMİNDE KURULUŞ GÖZETİMLİ ANALİZ SİSTEMİ (KURGAN) VE GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İLE KURUMSAL ETKİLEŞİMİNİN ANALİZİ

77-85

Hüseyin Gökhan ARPA
Gelir Uzmanı

11

7440 STOK BEYANI VE KDV İADE KONUSUNDA UYGULAMAYA FARKI BİR BAKIŞ

86-92

Mete RENÇBER
Gelir Uzmanı

12

KRİPTO VARLIK RAPORLAMA ÇERÇEVESİ (CARF): KÜRESEL VERGİ ŞEFFAFLIĞINDA YENİ BİR DÖNEM

93-96

Erhan ÖZCAN
Gelir Uzmanı

13

VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE ORGANİZE SUÇLARLA MÜCADELE MÜDÜRLÜĞÜ MODELİ

97-102

Hüseyin Gökhan ARPA
Gelir Uzmanı

14

TÜRKİYE'DE KURGAN SİSTEMİ VE DİJİTAL VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDE BİR DEĞERLENDİRME

103-108

Nursena COŞKUN ALAN
Gelir Uzmanı

15

YOLUN YOLCUSU İDİLER, ŞAHİDİM EY AŞK

111-113

Duygu ÜLKÜ
Gelir Uzmanı

İÇİNDEKİLER

1. MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ	12
2. MÜKELLEFLER İÇİN %5 VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK NEDEN ÇOK ÖNEMLİ?	15
İmdat TÜRKAY / Gelir İdaresi Grup Başkanı	15
GİRİŞ.....	15
2.1. Mükelleflerin %5 Vergi İndiriminden Yararlanmasının Önemi	15
2.2. Vergi İndiriminden Yararlanan Mükellef Sayısı	16
2.3. Vergi İndirimine İlişkin Yasal Düzenlemeye göre Yararlanma Şartları	17
2.4. %5 Vergi İndirimi Konusunda Yapılan İdari Düzenlemeler	18
2.5. %5 Vergi İndiriminden Yararlanacak Mükellefler ve Vergiler	18
2.6. %5 Vergi İndiriminden Yararlanamayacak Mükellefler.....	19
2.7. Dar Mükellef Gerçek Kişiler ve Dar Mükellef Kurumlar %5 Vergi İndiriminden Yararlanabilir	19
2.8. İndirilecek Tutarın Ödenmesi Gereken Vergiden Fazla Olması Durumunda Diğer Vergilere Mahsup İmkânı	19
2.9. Vergi İndiriminden Yararlandıktan Sonra Şartları Taşımadığının Anlaşılması Durumunda Yapılacak İşlemler	20
SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME	20
3. ZAMANAŞIMI GÖRMEZDEN GELİNEMEZ: OTOMASYON SİSTEMLERİNDE UYARI EKSİKLİĞİ VE 6183'ÜN SESSİZ ALARMI	22
Cüneyt SAĞLIK / Gelir Uzmanı.....	22
GİRİŞ.....	22
3.1. TAHSİL ZAMANAŞIMI KESEN VE DURDURAN NEDENLER.....	23
3.1.1. Kesen Nedenler	23
3.1.2. Durduran Nedenler	24
3.2. OTOMASYON SİSTEMLERİNDE ZAMANAŞIMI UYARISI EKSİKLİĞİ	24
3.2.1. Sayıştay Raporlarında Zamanaşımı ve Otomasyon Eksikliği:	24
3.2.2. Sorunlar ve Önerilebilecek Çözüm Başlıkları	25
3.3. ZAMANAŞIMI UYARISI OLMAMASININ SONUÇLARI	26
3.3.1. Zamanaşımına Uğramış Borçlara Tebliğ Yapılması – Hukuki Geçersizlik;	26
3.3.2. Tebligat Masrafı (Örneğin 210₺) → Kamu Zararı	26
3.3.3. Terkin İşlemlerinin Gecikmesi → Bütçe ve Performans Analizlerinde Sapma	27
3.3.4. İdari Sorumluluk: İşlem Yapan Personelin ve Yöneticinin Denetim Riski	27
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	28
4. ELEKTRONİK HACİZ UYGULAMALARINA GENEL BİR BAKIŞ VE E-HACİZ UYGULAMALARININ TAHSİL ZAMANAŞIMININ KESİLMESİNE ETKİLERİ	30
Ali VEYİSOĞLU / Gelir Uzmanı	30
4.1. E-HACİZ BANKA UYGULAMASI.....	30
4.1.1. E Haciz Banka Uygulamasında Kanuni Dayanak ve İş Akışı	30
4.1.2. E-Haciz Banka Uygulamalarında Tahsil Zamanaşımının Kesilmesiyle İlgili Özellikli Durumlar	31

4.2. E-HACİZ ARAÇ UYGULAMASI	33
4.2.1. E-Haciz Araç Uygulamasında Kanuni Dayanak.....	33
4.2.2. Takyidatın Tanımı ve Türleri.....	33
4.2.3. E-Haciz Araç Uygulamasında Yapılan İşlemler.....	34
4.2.4 E-Haciz Araç Uygulamalarında Tahsil Zamanaşımının Kesilmesiyle İlgili Özellikli Durumlar.....	34
4.3. E- HACİZ TAPU UYGULAMASI	35
4.3.1. E-Haciz Tapu Uygulamasında Kanuni Dayanak	35
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	36
5. TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK İŞLEMLERİNİN ZAMANAŞIMI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ	38
Rahman DEMİREL / Gelir Uzmanı	38
GİRİŞ.....	38
5.1. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARI	38
5.2. TAKDİRE SEVK İŞLEMLERİNDE ZAMANAŞIMI	38
5.2.1. Takdir Komisyonuna Sevkte Zamanaşımının Durma Süresi: Sevk Tarihi Dahil midir? .	38
5.3.2. Zamanaşımının İşlemeye Başlama Zamanı	39
5.2.3. Takdir Komisyonunda Bir Yıldan Daha Fazla Süre Geçmesi.....	40
5.2.4. Normal Zamanaşımı Süresinden Sonra Tevdi Olunan Takdir Komisyonu Kararları	40
SONUÇ	41
6. VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ	42
Nevzat UĞUR / Gelir Uzmanı	42
6.1. TEBLİĞ YAPILACAK KİMSELER:	42
6.2. TEBLİĞ USULLERİ	43
6.3. TEBLİĞ EVRAKININ TESLİMİ:	44
6.3.1. İlanen Tebliğ Usulü	45
6.4. ELEKTRONİK ADRES KULLANMA ZORUNLULUĞU BULUNAN MÜKELLEFLER: (456 NOLU VUK GENEL TEBLİĞİ)	47
SONUÇ	47
7. ZAMANAŞIMI DÖNEMİNDE VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ	48
Didem GERMİ / Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	48
Hakan GÜREL / Gelir Uzmanı	48
7.1. Zamanaşımı Döneminde Kontrol Edilmesi Gereken Başlıca İşlem Başlıkları	49
7.1.1. Beyanname Vermeyen Mükelleflerin Kontrolleri	49
7.1.2. Pişmanlık, İslah ve Cezalarda İndirim Uygulamalarında Yıl Sonu Kontrolü	50
7.3. VERGİ VE CEZA İHBARNAMELERİNE İLİŞKİN KONTROLLER	52
7.3.1. “Geçici” de Bekleyen İhbarnameler:.....	52
7.3.2. Tebliğ Edilmemiş İhbarnameler:.....	52
7.3.3. Tahakkuku Yapılmamış İhbarnameler:	52
7.4. BİLDİRİM VE ELEKTRONİK SİSTEME İLİŞKİN KONTROLLER.....	53

7.4.1. Ba-Bs Formlarını Süresinde Vermeyenler:	53
7.4.2. Ba-Bs Bildirimi Düzeltmesi Yapanlar:.....	54
7.4.3. Matbaa İşletmelerinin Belge Basım Bildirimleri:	54
7.4.4. Elektronik Tebligat Sistemi Kayıtları:	55
7.5. TERKİN EDİLMESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ	55
7.6. VDK ZAMANAŞIMI RAPORLARI.....	56
7.7. ZAMANAŞIMI KAPSAMINDA DENETİM TUTANAKLARINA İLİŞKİN İŞLEMLER.....	56
7.8. TAKDİRE SEVK, RESEN VERGİ TARHI VE ZAMANAŞIMI SÜRECİ	58
7.8.1. Re'sen Vergi Tarhında Takdir Komisyonu Süreci	58
7.8.2. Uygulamada Dikkat Edilecek Hususlar	58
7.9. İADE MAHSUP TALEPLERİNDE ZAMANAŞIMI (GVK TEBLİĞİ NO. 252-315 KAPSAMINDA)	59
7.9.1. Tevkifat Yoluyla Ödenen Vergilerde İade ve 1 Yıllık Başvuru Süresi.....	60
7.9.2. Geçici Vergi İadesinde Süre Sınırı	60
7.9.3. Genel Zamanaşımı Hükümlerinin Uygulanması (VUK Md. 114 ve 126)	60
7.10. GEÇİCİ OLARAK KALAN DÜZELTME LİSTELERİ	61
7.11. KDV İADE KONTROL RAPORLARINDA ÇIKAN HATA SEGMENTLERİ (GKS 06-GKS 22)	62
7.11.1. GKS 06 – Beyanname ve Liste Uyuşmazlığı.....	62
7.11.2. GKS 22 – Tevkifatlı İşlemlerde Mükellef ve Beyan Uyumsuzluğu	62
7.12. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA KULLANMA TESPİTLERİ	62
SONUÇ	64
8. VERGİ ALACAĞINDA ZAMANAŞIMI, SORUMLULUK VE KURUMSAL ÖNLEME MODELİ.....	65
Şeydanur MUTLU YILDIRIM / Gelir Uzmanı	65
ÖZET	65
GİRİŞ.....	65
8.1. Zamanaşımının Hukuki Niteliği ve Türleri	65
8.1.1. Tarh Zamanaşımı.....	65
8.1.2. Tebliğ Zamanaşımı	65
8.1.3. Tahsil Zamanaşımı	65
8.2. Kamu Zararı Kavramı ve Zamanaşımı İlişkisi.....	65
8.2.1. Kamu Zararının Tanımı	65
8.2.2. Kamu Zararının Unsurları	66
8.2.3. Zamanaşımı = Kamu Zararı.....	66
8.3. Kusur Kavramı ve Türleri	66
8.3.1. Kusurun Hukuki Dayanakları	66
8.3.2. Kusur Türleri	66
8.4. Vergi Dairesi Hiyerarşisinde Sorumluluk	67
8.5. Zamanaşımını Önlemeye Yönelik Öneriler	67
8.5.1. Sistemsel Önlemler.....	67

8.5.2. Organizasyonel Önlemler	67
8.5.3. Eğitimsel Önlemler.....	67
8.5.4. Teknik ve Hukuki Önlemler	68
8.6. Özün Önceliği İlkesi	68
8.7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	68
8.7.1. Temel Tespitler	68
8.7.2. Kritik Sorunlar ve Çözümler	68
8.7.3. Nihai Değerlendirme	68
9. DÜNYADAKİ GÜNCEL VERGİ ORANLARI	70
SUNA SİMGE KORKMAZ / Gelir Uzmanı	70
GİRİŞ.....	70
Tablo 1: Dünyada Uygulanan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV Oranları	71
Tablo 2: Dünyada Uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi	74
SONUÇ	75
10. DİJİTAL VERGİ DENETİMİNDE KURULUŞ GÖZETİMLİ ANALİZ SİSTEMİ (KURGAN) VE GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İLE KURUMSAL ETKİLEŞİMİNİN ANALİZİ	77
Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı	77
BÖLÜM I: KURGAN NEDİR VE YENİ FELSEFESİ NE ANLAMA GELİYOR?	77
BÖLÜM II: KURGAN'IN ÇALIŞMA MEKANİZMASI VE VERİ KAYNAKLARI	79
BÖLÜM III: DENETİMDE YENİ DÖNEM: SİNYALLEME VE GÖZETİM PROGRAMI	80
BÖLÜM IV: MÜCADELEYE YÖNELİK MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLER.....	81
BÖLÜM V: MÜKELLEF VE MESLEK MENSUPLARINA ÇAĞRI VE YAPILMASI GEREKENLER	82
BÖLÜM VI: VERGİ DENETİM KURULU GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İŞBÖLÜMÜ GEREKSİNİMİ.....	83
A. Giriş — KURGAN'ın Hukuki ve Teknik Zemini.....	83
B. İdare Açısından Ana Risk Alanları.....	83
B. Mevcut Sistemler: SARP ve Risk Analiz Genel Müdürlüğü	84
C. GİB-VDK İşbölümü Gerekliliği ve Hukuki Gerekçesi	84
SONUÇ	85
11. 7440 STOK BEYANI VE KDV İADE KONUSUNDA UYGULAMAYA FARKI BİR BAKIŞ	86
Mete RENÇPER / Gelir Uzmanı	86
11.1. Yasal Mevzuat.....	86
11.2. Stok Beyanına ve KDV İndirimine İlişkin Uygulama	87
11.3. Stok Beyanının KDV İadesi Kapsamında Değerlendirilmesine İlişkin Uygulama	88
11.4. Stok Beyanının KDV İadesi Kapsamında Değerlendirilmesine İlişkin Yargı Kararları	89
11.5. Değerlendirme ve Uygulamaya İlişkin Görüş Önerisi	90
12. KRİPTO VARLIK RAPORLAMA ÇERÇEVESİ (CARF): KÜRESEL VERGİ ŞEFFAFLIĞINDA YENİ BİR DÖNEM	93
Erhan ÖZCAN / Gelir Uzmanı.....	93
12.1. CARF'IN DOĞUŞU: CRS'İN SINIRLILIKLARINI AŞMA İHTİYACI	93

12.2. KRİPTO VARLIK RAPORLAMA ÇERÇEVESİ'NİN (CARF) TEMEL BİLEŞENLERİ	94
12.2.1. Kapsam ve Tanımlar	94
12.2.2. Raporlama Yükümlülükleri ve Değişim Mekanizması	94
12.3. CARF'IN GETİRDİĞİ ZORLUKLAR VE FIRSATLAR	95
12.3.1. Uygulama Zorlukları	95
12.3.2. Beklenen Faydalar ve Fırsatlar.....	95
SONUÇ	95
13. VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE ORGANİZE SUÇLARLA MÜCADELE MÜDÜRLÜĞÜ MODELİ	97
Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı	97
I. Kurumsal Yapılanma: VKOSMM'nin Tesisi	98
A. Kuruluşun Hukuki Gerekçesi ve Personel Yetkisi	99
II. Proaktif Mücadele: E-Fatura Tabanlı Anlık Mobil Denetim	100
A. Risk Analiz Mekanizması ve Dijital Tetikleme	100
B. Çift Yönlü ve Yerinde Kontrol (Anlık Denetim/Yoklama)	102
III. Personel Güvenliği ve Caydırıcılık İmtiyazları	102
A. Polis Koruması ve Görev Güvencesi	102
B. Silah Edinme Harç Muafiyeti.....	102
SONUÇ	102
14. TÜRKİYE'DE KURGAN SİSTEMİ VE DİJİTAL VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDE BİR DEĞERLENDİRME	103
Nursena COŞKUN ALAN / Gelir Uzmanı	103
GİRİŞ.....	103
14.1. LİTERATÜR VE ULUSLARARASI ÖRNEKLER	103
14.2. KURGAN SİSTEMİNİN TÜRKİYE'DE GELİŞİMİ: TEKNİK YÖNTEM VE HUKUKİ ÇERÇEVE	104
14.3. UYGULAMA ÖRNEKLERİ VE RİSK SENARYOLARI	106
14.4. ÖLÇME, DEĞERLENDİRME VE POLİTİKA ÖNERİLERİ	107
SONUÇ	108
15. YOLUN YOLCUSU İDİLER, ŞAHİDİM EY AŞK	111
Duygu ÜLKÜ / Gelir Uzmanı.....	111
GİRİŞ.....	111
Niyetin Yönü	111
Çilehaneler ve Pasif Direniş	112
Uzakdoğu Öğretileri ve Yol	112
Durmak ve Bilinç	112
Son Nefes ve Yolun Anlamı	113
ÖZELGELER	114
Finansman gider kısıtlaması hesaplanırken, vergi ve diğer yasal yükümlülükler hesaplanmadan önceki yabancı kaynak/öz kaynak oranı mı yoksa vergi ve diğer yasal yükümlülükler hesaplandıktan sonraki yabancı kaynak/öz kaynak oranı mı dikkate alınır? (25.09.2025 tarih 542301 sayılı özelge).....	114
Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması (09.09.2025 tarih ve 1129645 sayılı özelge).....	114

Kooperatifin KVK ve KDV Mükellefiyeti (10.09.2025 tarih ve 73125 sayılı özelge)	114
VERGİ MEVZUATINDAN NOTLAR	116
GELİR VERGİSİ	116
TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ	116
BİRİNCİ SINIF TÜCCARLAR.....	116
Birinci ve İkinci Sınıf Tüccarlarda Sınıf Değiştirme	116
BASİT USULE TABİ OLMANIN ŞARTLARI	116
Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş	117
Basit Usule Tabi Mükelleflerde Gün Sonunda Toplu Belge Düzenleme Uygulaması	117
YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLMEYECEK KAZANÇ VE İRATLAR	117
KURUMLAR VERGİSİ.....	118
KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ BAZI ORANLAR.....	118
KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI.....	118
KATMA DEĞER VERGİSİ	119
KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARI (KDVK, Md. 28)	119
VERGİ USUL KANUNU	124
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	126

1. MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ

- Vergi oranlarında düzenleme, KDV’de istisnalarının daraltılması, gayrimenkul ve tapu işlemlerinde vergi değişiklikleri, kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve kamu gelirlerinin artırılması ile bütçe dengesinde düzenlemeleri içeren 36 maddelik kanun teklifi Plan ve Bütçe Komisyonu’nda kabul edildi.

Tapuda Beyan Edilen Alım-Satım Bedelinin Denetimi ve Cezanın Artırılması

492 sayılı Kanunun 63’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “%25 nispetinde” ibaresi “bir kat” şeklinde değiştirilmesi öngörülmektedir. Buna göre, tapuda gerçekleştirilen gayrimenkul devir ve iktisaplarına ilişkin olarak Harçlar Kanununun 63’üncü maddesinde ve harca tabi işlemi tanımlayan Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/20-a bendinde düzenleme bulunmakta, her iki hüküm aynı sonucu doğurmakla birlikte maddelerin tedvin tarzı farklılık arz etmektedir. Bu farklılık işlemin taraflarında yanlış bir algıya sebebiyet verebilmekte ve sonucunda taraflar cezalı işleme muhatap olmaktadır.

Bu kapsamda madde ile söz konusu tarife hükmünde de Harçlar Kanununun 63’üncü maddesine paralel olarak ifade değişikliği yapılarak tedvin tarzındaki farklılık giderilmekte, hâlihazırda da uygulana geldiği üzere gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere mükelleflerce beyan edilen alım satım bedeli üzerinden alınacağı hususu pekiştirilmektedir.

Noterde Yapılan Sıfır Araçların İlk Tescili İşlemlerinden ve Tescil Edilmiş Araçların (İkinci El Araçların) Satış ve Devrine İlişkin İşlemlerden 1000 TL’den Az Olmamak Üzere Binde 2 Noter Harcı Uygulanması

Yapılan düzenlemeyle, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu kapsamında noterde yapılan sıfır araçların ilk tescili işlemlerinden ve tescil edilmiş araçların (ikinci el araçların) satış ve devrine ilişkin işlemlerden, satış ve devir bedeli üzerinden, belirlenen asgari maktu harçtan az olmamak üzere nispi noter harcı alınması amaçlanmaktadır.

Buna göre, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu kapsamında araçların ilk tescil işlemleri ile tescil edilmiş araçların satış ve devirlerinde, 1.000 TL’den az olmamak üzere satış ve devir bedeli üzerinden Binde 2 oranında harç alınması planlanmaktadır.

Dördüncü Geçici Vergilendirme Dönemi Uygulaması

193 sayılı Kanunun mükerrer 120’nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “ilk dokuz ayı için belirlenen” ibaresi madde metninden çıkarılması öngörülmüştür.

Bilindiği üzere mevcut durumda, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödemeleri gerekmektedir.

Aynı şekilde kurumlar vergisi mükelleflerince, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenmektedir.

Cari vergilendirme döneminin ilk dokuz ayı, üçer aylık dönemler itibarıyla geçici vergi dönemleri olarak belirlenmiştir.

Söz konusu düzenlemeyle, geçici vergi mükellefiyeti bulunan mükelleflerin kazançlarının 3, 6, 9 ve 12 aylık dönemlerle tespit edilebilmesi, böylelikle dördüncü geçici vergi döneminin sisteme dahil edilerek bu dönem faaliyet sonuçlarını içeren geçici vergi beyannamesi alınması sağlanması planlanmaktadır.

İktisadi İşletme Oluşmuş Sayılmayacak Bazı Kazançlar İçin Uygulama Süresinin Uzatılması

Söz konusu Kanun Taslağı'nın 26.maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 2'nci maddesinde yapılması öngörülen düzenleme ile, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 2'nci maddesinde yer alan 31.12.2025 tarihine kadar dernek veya vakıflarca elde edilen kesinti suretiyle vergilendirilmiş kira gelirleri ile menkul kıymet ve faiz gelirleri; Millî Eğitim Bakanlığına bağlı okullardaki atölye ve uygulama birimleri ile çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin gelirleri nedeniyle iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağına yönelik düzenlemenin uygulama süresinin 31/12/2035 tarihine kadar uzatılması amaçlanmaktadır.

UEFA Organizasyonlarında Türkiye'de Kazanç Elde Eden Yabancı Takımlar ile Organizasyonda Görevli Tüzel Kişilerin Kazançlarının Gelir ve Kurumlar Vergisinden Muafliği Düzenlemesi

Söz konusu Kanun Taslağı'nın 27.maddesi ile yapılması öngörülen düzenleme ile, ülkemizde oynanacak olan 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali müsabakaları ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonası kapsamında Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) ile işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan katılımcı takımlar ve organizasyonda görevli tüzel kişiliklerin, bu müsabakalara ilişkin olarak Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmaları sağlanmaktadır.

Ayrıca, söz konusu muafiyetin bu kapsamda elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden tevkif yoluyla alınması gereken vergileri de kapsadığı düzenlenmektedir. Öte yandan, Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) Türkiye Ofisi'nin bu müsabakalar ve Şampiyona kapsamında elde ettiği gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı hususunda düzenleme yapılmaktadır.

UEFA Organizasyonuna İlişkin Yapılacak Teslim ve Hizmetler ile Bunların Bu Müsabakalar ve Organizasyon Dolayısıyla Yapacağı Teslim ve Hizmetlerin KDV'den İstisna Tutulması

Söz konusu Kanun Taslağı'nın 14.maddesi ile KDV Kanununda yapılması öngörülen düzenleme ile; UEFA ile işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan katılımcı takımlar ve organizasyonda görevli tüzel kişiliklere, ülkemizde oynanacak olan 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali müsabakaları ile ülkemizde gerçekleştirilecek 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonası organizasyonuna ilişkin yapılacak teslim ve hizmetler ile bunların bu müsabakalar ve organizasyon dolayısıyla yapacağı teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna tutulması, istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesine imkan sağlanması amaçlanmaktadır.

Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarının Mülkiyetindeki Taşınmazların Satışı Suretiyle Gerçekleşen Devir ve Teslimlerin KDV'den İstisna Tutulması

Söz konusu Kanun Taslağı'nın 13.maddesi ile KDV Kanununda yapılması öngörülen düzenleme ile belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetinde olan taşınmazlara ilişkin KDV istisnasının kapsamı genişletilerek yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarının mülkiyetindeki taşınmazların da satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna tutulması amaçlanmaktadır.

Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarının Adlarına Kayıt ve Tescilli Taşıtlarda MTV İstisnası

Söz konusu Kanun Taslağı'nın 5.maddesi ile yapılması öngörülen düzenleme ile büyükşehir olan illerde il özel idareleri yerine kurulan yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarının, il özel idarelerinde olduğu gibi adlarına kayıt ve tescilli taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna tutulması sağlanmaktadır.

Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarının Taşınmaz Edinimlerinde ve Satışlarında Tapu Harcı İstisnası

Söz konusu Kanun Taslağı'nın 6.maddesi ile yapılması öngörülen düzenleme ile yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarının, il özel idarelerinde olduğu gibi taşınmaz edinimlerinde ve satışlarında tapu harçlarından istisna tutulması sağlanmaktadır.

Tescil Edilmiş İkinci El Araçların Satış ve Devir İşlemlerine İlişkin Harç İstisnasının Kaldırılması

Söz konusu Kanun Taslağı'nın 12.maddesi ile 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununda yapılması öngörülen düzenleme ile, noterler tarafından gerçekleştirilen tescil edilmiş araçların (ikinci el araçların) satış ve devir işlemlerine ilişkin harç istisnası kaldırılması planlanmaktadır.

Mesken Kira Gelirlerinde Gelir Vergisi İstisnası Uygulamasının Kapsamının Daraltılması

Söz konusu Kanun Taslağı'nın 1'inci maddesi ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Binaların" ibaresinin "Kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı alanların Türkiye sınırları içerisinde sahibi oldukları binaların" şeklinde değiştirilmesi öngörülmüştür.

Planlanan değişiklik ile, sahip oldukları binaları mesken olarak kiraya verenlerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri mesken kira gelirlerine ilişkin istisna, kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı alanlara yönelik olarak yeniden düzenlenmektedir.

Kiraya Verilen Konutlar Dolayısıyla Yapılan ve Bunlara Sarf Olunan Borçların Faizlerinin Gayrisafi Hasıllardan İndiriminin Kaldırılması

Kanun teklifinin 2.maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan "Kiraya verilen mal ve haklar" ibaresinin "Konutlar hariç olmak üzere kiraya verilen mal ve haklar" şeklinde değiştirilmesi öngörülmüştür.

Söz konusu değişiklik ile, kredi kullanarak satın aldıkları gayrimenkulleri kiraya verenlerin, bu krediler için ödedikleri faizleri kira gelirlerini beyan ederken gider olarak indirme imkanına sahip oldukları için, kiraya verilen gayrimenkulü kredili veya kredisiz alan kişiler arasında vergi yükü açısından oluşan farklılığın ortadan kaldırılması planlanmaktadır.

2. MÜKELLEFLER İÇİN %5 VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK NEDEN ÇOK ÖNEMLİ?

İmdat TÜRKAY / Gelir İdaresi Grup Başkanı

imdat.turkay@gelirler.gov.tr

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121 inci maddesine göre, vergiye uyumlu mükelleflere getirilen vergi indirimi uygulamasından; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri ile finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinden belirtilen şartları taşıyanlar yararlanabilmektedir.

Vergi indirimi, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesine imkan sağlayan mükellef lehine çok özel bir uygulamadır. Mükellefler tarafından %5 vergi indiriminden yararlanmak, beyannamelerini süresinde beyan edip ödeyen bir mükellef kategorisinde olduklarının göstergesi kabul edildiğinden, artık her ortamda övünülecek bir konu olarak son sekiz yıldır gündemdeki yerini korumaktadır.

2.1. Mükelleflerin %5 Vergi İndiriminden Yararlanmasının Önemi

Mükellefler için faaliyette bulundukları illerde gelir ve kurumlar vergisi beyanlarına göre ilk 100'e girip vergi rekortmeni olmak ne kadar önemliyse, üç yıllık süreç sonunda %5 vergi indiriminden yararlanmaları da bir o kadar önemli bir konu olarak görülmektedir.

Mükelleflerin %5 vergi indiriminden yararlanma hakkı özel bir haktır ve mükellefin isteğine bağlıdır. Vergiye gönüllü uyumu yüksek olan ve şartları sağlayan mükellefler açısından %5 vergi indiriminden yıllık beyanname üzerinden beyan dönemlerinde yararlanmak çok önemli bir vergisel işlemdir. Bir taraftan Devlet vergi alacağından vazgeçmekte ve bir şekilde vergi harcaması yapmaktadır. Ancak, bu alacağından vazgeçtiği mükelleflerin beyan ve ödemeleri o kadar düzenli ki belirlenen şartları sağlayan bu mükelleflerin yıllık beyanname %5 vergi indirimi uygulanması mükellefler açısından övünç sebebi olmakta ve her ortamda bu indirimden yararlanan mükellef olduklarını gururla söylemektedirler.

Birinci olarak yasal düzenleme kapsamında vergiye uyumlu mükellef kapsamına girilmesi, mükelleflere %5 vergi indiriminden yararlanma imkanı sağlamakta olup ödeyecekleri gelir ve kurumlar vergisini az da olsa azaltmaktadır. Örneğin 2024 yılı hesap dönemi için Nisan/2025 ayında verilen kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisi 20 milyon lira olan bir şirketin,

Vergi indirim tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi X indirim oranı

= 20.000.000 TL X %5= 1.000.000 TL olarak hesaplanmış olsun.

Buna göre, mükellef vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanmaktadır.

Hesaplanan kurumlar vergisi	20.000.000 TL
Hesaplanan vergi indirim tutarı (20.000.000X%5=)	1.000.000 TL
Mahsup edilecek vergiler toplamı	
-Ödenen geçici vergi= 6.000.000 TL	11.000.000 TL
-Tevkif yoluyla kesilen vergi=5.000.000 TL	
Ödenmesi gereken kurumlar vergisi (20.000.000-11.000.000=)	9.000.000 TL
Mahsup edilen %5 vergi indirim tutarı	1.000.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi (9.000.000-1.000.000=)	8.000.000 TL

Vergi indirim tutarının üst limiti, 2025 yılı için belirlenen 9.900.000 TL'yi geçmemektedir.

2.2. Vergi İndiriminden Yararlanan Mükellef Sayısı

Öncelikle belirtmek gerekir ki mevcut gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi veren mükellefler içerisinde %5 vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısı son derece azdır. 2024 yılı verilerine göre, vergi indiriminden yararlanan toplam mükellef sayısının, toplam gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısına oranı ancak %2'ler seviyesinde kalmaktadır. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için %5 vergi indiriminden yararlanmak için gerekli şartları sağlama konusunda hem mükelleflerde hem de meslek mensuplarında öylesine bir hassasiyet söz konusu ki bu indirimden yararlanan mükellef sayısı her geçen yıl artmakta ve gönüllü uyumu yüksek mükellef grubunun kapsamı genişlemektedir.

Şubat/2025 tarihinde yayımlanan 2024 Yılı GİB Faaliyet Raporunda yer aşağıdaki tablodaki verilere göre, 2019-2023 döneminde vergi indirimden yararlanan gelir vergisi mükellef sayısı sürekli olarak artış göstermiş ve en son 2023 yılına ilişkin olarak Mart/2024 tarihinde verilen gelir vergisi beyannamelerinde indirimden yararlanan mükellef sayısı 51.160 olmuş, yıllık beyannamede hesaplanan indirim tutarı ise 732.653.348 TL olmuştur. Vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanan gelir vergisi mükelleflerinin sayısına ve yararlanılan indirim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi-Gelir Vergisi		
Takvim Yılı*	Mükellef Sayısı	Hesaplanan Vergi İndirimi
2019	25.628	104.707.107
2020	29.377	141.538.465
2021	35.235	205.906.136
2022	49.888	399.431.637
2023	51.160	732.653.348

Benzer şekilde, 2024 Yılı GİB Faaliyet Raporunda bulunan aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere, son beş yılda %5 vergi indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükellef sayısı da sürekli olarak artış göstermiş ve en son 2023 yılına ilişkin olarak Nisan/2024 tarihinde verilen kurumlar vergisi beyannamelerinde indirimden yararlanan mükellef sayısı 80.638 olmuş, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan indirim tutarı ise 13.174.153.454 TL olmuştur. Vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısına ve yararlanılan indirim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi-Kurumlar Vergisi		
Hesap Dönemi*	Mükellef Sayısı	Hesaplanan Vergi İndirimi
2019	29.560	1.043.898.784
2020	35.128	1.611.936.576
2021	45.243	3.395.375.979
2022	76.388	7.521.180.982
2023	80.638	13.174.153.454

2.3. Vergi İndirimine İlişkin Yasal Düzenlemeye göre Yararlanma Şartları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 121. Maddesinde düzenlenen "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" konusunda yasal düzenleme şöyledir.

Vergi indiriminden; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri aşağıda belirtilen şartları sağlamak koşuluyla yararlanabilirler.

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Vergi beyannameleri; yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini ifade eder.

Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.

- Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamalıdır.

Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, yıllık indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz. Dolayısıyla, 2025 yılı için (9.900.000X%1=) 99.000 TL'yi aşmayan kesinleşmiş tarhiyatlar bu şartı ihlal etmeyecektir.

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, kapsam dahilindeki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler ödenmiş olmalıdır.

Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.

Ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dahil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcu bulunmamalıdır. Vergi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki

dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde (Kaçakçılık suçları ve cezalar) sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin %5 vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması,
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,
- Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,
- Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması, gerekmektedir.

2.4. %5 Vergi İndirimi Konusunda Yapılan İdari Düzenlemeler

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklama ve örnekler, Gelir İdaresi tarafından yayımlanan 301 ve 312 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almaktadır. Vergi indirimi uygulaması hakkında detaylı açıklama ve örnekler ilk olarak Gelir İdaresi tarafından hazırlanan ve 23/12/2017 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış bulunmaktadır. Daha sonra, 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler hakkında 27.05.2020 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 312 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 301)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği ile 301 seri no.lu GVGT’nin ilgili bölümlerinde değişiklikler yapılmıştır. 7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında konuya ilişkin olarak bir genel tebliğde bir açıklama yapılmamıştır.

Mükelleflerin %5 vergi indirimi konusunda detaylı bilgi için Gelir İdaresinin internet sayfasında (gib.gov.tr/Rehber ve Broşürler) yer alan Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Broşürüne bakmasında fayda vardır. Ayrıca konu hakkında Gelir İdaresinin internet sayfasında yayınlanan infografik de özet bilgiler içermektedir.

2.5. %5 Vergi İndiriminden Yararlanacak Mükellefler ve Vergiler

Kanunda belirtilen şartları taşımaları kaydıyla aşağıda belirtilen mükellefler vergi indiriminden yararlanabilmektedir.

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri ile
- Kurumlar vergisi mükellefleri (Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç).

Bu nedenle, gelir vergisi mükelleflerinden ticari, zirai veya mesleki kazançlar dışındaki gelirler dolayısıyla beyanname verenler uygulamanın kapsamı dışında bulunmaktadır. Bu durumda, ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlarını süresinde beyan edip ödeyen gelir vergisi mükellefleri %5 vergi indiriminden yararlanamaz.

Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121 inci maddesine göre, belirlenen şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’ini, ödenmesi gereken vergiden indirme imkânı bulunmaktadır. %5 vergi indirimi uygulaması, sadece yıllık gelir ve kurumlar vergisi

beyannamelerine göre hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi için geçerli bulunmakta olup bunlar dışında kalan KDV, damga vergisi, MTV, ÖTV, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, değerli konut vergisi vb. vergilerde indirim uygulaması söz konusu değildir.

2.6. %5 Vergi İndiriminden Yararlanamayacak Mükellefler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 121'inci Maddesinde yer alan hükme göre; vergi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçları ve cezaları işlediği tespit edilen mükellefler %5 vergi indiriminden yararlanamazlar. Yani mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmesi için; vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması gerekmektedir.

2.7. Dar Mükellef Gerçek Kişiler ve Dar Mükellef Kurumlar %5 Vergi İndiriminden Yararlanabilir

193 sayılı GVK'nın mükerrer 121'inci Maddesinde yer alan yasal hükümlerde ve konuya ilişkin olarak yayımlanan 301 ve 312 seri No.lu GVGT'de yapılan açıklamalarda, dar mükelleflerin vergi indiriminden yararlanamayacakları konusunda bir düzenleme yoktur. Esasen madde metnine bakıldığında indirimden yararlanmak için tam veya dar mükellef ayrımı yapılmamış ve belirlenen şartları sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin indirimden yararlanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle gerek dar mükellef gerçek kişi gelir vergisi mükellefleri, gerekse dar mükellef kurumlar yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi veriyorsa ve şartları sağlıyorsa %5 vergi indiriminden yararlanabileceklerdir.

2.8. İndirilecek Tutarın Ödenmesi Gereken Vergiden Fazla Olması Durumunda Diğer Vergilere Mahsup İmkânı

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde yer alan hükme göre; indirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Mahsup edilemeyen tutarın, mükellefin adi ortaklıktan doğan borçlarına veya üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu mümkün değildir.

Gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergi indirimi tutarının, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, kalan tutarın, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örneğin 2024 yılına ilişkin olarak Nisan/2025 ayında verilen kurumlar vergisi beyannamesinde, 500.000 TL ödenmesi gereken kurumlar vergisinden, ödevli kurumun 600.000 TL vergi indirim hakkı olması durumunda, geriye kalan 100.000 TL'lik vergi indiriminden yararlanamayacaktır. Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilemeyen 100.000 TL'lik vergi indirimi tutarı, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde (30/04/2026 tarihine kadar), mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Ödevli kurum tarafından bu süre içerisinde mahsup edilemeyen vergi indirimi tutarları ise red ve iade olunmayacaktır.

2.9. Vergi İndiriminden Yararlandıktan Sonra Şartları Taşımadığının Anlaşılması Durumunda Yapılacak İşlemler

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilerek mükelleften geri alınmaktadır.

7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesindeki uygulamaya göre; indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi halinde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilmektedir.

Dolayısıyla, geçmiş uygulamada, indirimin hesaplandığı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, vergi indiriminden yararlanıldıktan sonra tespit edilmesi nedeniyle beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, resen veya idarece tarhiyat yapılması ve bu tarhiyatların kesinleşmesi durumunda, indirim nedeniyle ödenmeyen vergiler vergi ziyai uygulanmaksızın tarh edilerek geri alınmaktaydı.

7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda; indirimden yararlanmak için ilk aşamada ilgili yıllar itibarıyla kesinleşmiş tarhiyat olmaması kuralı getirildiği için, yapılan tarhiyatın indirimden yararlanıldıktan sonra kesinleşmesi durumunda yararlanılan indirimin mükelleften geri alınmasına ilişkin hüküm madde metninden çıkarılmıştır. Böylece, indirimden yararlanmak için kesinleşmiş tarhiyat olmaması kuralı getirildiği için, yapılan tarhiyatın indirimden yararlanıldıktan sonra kesinleşmesi halinde, yararlanılan indirim tutarı mükelleften geri alınmayacaktır.

SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Vergi indirimini uygulamasının başladığı tarihten bu yana sekiz yıllık süreçte gerek meslek mensupları gerekse vergi hukukçuları tarafından sürekli olarak uygulamadaki gri alanlar ön plana çıkarılmış ve bu yeni düzenleme sık sık eleştiri konusu yapılmıştır. Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanmasının şartlarının çok ağır olduğu ileri sürülmek suretiyle uygulama sürekli olarak eleştiri konusu yapılmıştır. Oysa Vergi İdaresi ve yasa koyucu uygulamanın yürürlüğe girdiği andan itibaren gri alanlara ilişkin olarak önce 7194 sayılı Kanunla sonra da 7338 sayılı Kanunla düzenlemeler yaparak, uygulamadan yararlanacak mükelleflerin kapsamını genişletmiş ve indirimden yararlanma şartlarını sürekli olarak kolaylaştırmıştır.

Gelir İdaresinin yayınlamış olduğu 2024 Yılı GİB Faaliyet Raporunda yer alan verilere göre, 2023 yılı için 2024 yılında verilen gelir vergisi beyannamelerinde 51.160 mükellef %5 vergi indiriminden yararlanmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri içinde vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısı ise 80.638 olmuştur. Toplamda 2023 yılı için 2024 yılında verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi içinde %5 vergi indiriminden yararlan mükellef sayısı sadece 131.798 olmuştur.

Ayrıca, mükelleflerin vergi indiriminden yararlanması şayet akaryakıt sektöründe faaliyet göstermeleri halinde indirimli teminat imkanından faydalanabilmesi için de büyük önem taşımaktadır. Kim bilir belki de gelecek yıllarda vergi indiriminden yararlanan mükelleflere daha başka ayrıcalıklarda sağlanır ve bu uygulama daha cazip hale gelir ve daha çok mükellef bu imkandan yararlanır.

Ancak, %5 vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının Gelir İdaresi tarafından sonradan tespiti hâlinde, ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması

dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilerek mükelleften gecikme faizi ile birlikte geri alındığı unutulmamalıdır.

Önümüzdeki süreçte, uygulama hakkında yapılacak yeni değişikliklerle daha fazla mükellefin bu sistemden yararlanması sağlanabilir. Örneğin, yeni işe başlayan mükelleflerde, üç yıllık beyanname verme süresini beklemeden bir yıllık beyannameyi verdikleri anda şartları taşıyorsa %5'lik vergi indiriminden yararlanmaları onları teşvik edecek ve sonraki yıllardaki gönüllü uyumları daha da artacaktır. Yeni işe başlayan her gelir ve kurumlar vergisi mükellefi daha ilk yıldan vergi indiriminden yararlanabilmesi ve potansiyel olarak gönüllü uyumu var olan mükellef olarak kabul edilmesi onları teşvik edecektir.

Mevcut gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi veren mükellef sayısına, %5 vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısını oranladığımızda son derece küçük bir mükellef grubunun vergi indiriminden yararlandığı görülmektedir. Vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısı arttıkça vergiye uyum piramidindeki uyumlu mükellef sayısı artacak ve Gelir İdaresinin vergi toplama maliyeti düşecektir. Buna paralel olarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu da artacaktır.

Bu konuda uygulamada birçok gri alan mevcut bulunmakta olup bu konuların gelecek dönemde yapılacak yasal ve idari düzenlemeler ile uygulamanın mükellefler lehine daha da iyileştirilmesi, vergi indiriminden yararlanan mükellef sayısını artıracak ve böylece mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu daha da artacaktır.

**Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.*

İmdat TÜRKAY

Gelir İdaresi Grup Başkanı

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 121'inci Maddesi

301, 312 ve 324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

531 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

GİB 2024 Faaliyet Raporu, Yayın No: 560, Şubat 2025 (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>)

İmdat Türkay, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndirimi Uygulama Kitapçığı, Eylül 2025-Ankara (<https://tr.nazali.com/vergiye-uyumlu-mukelleflere-saglanan-5-vergi-indirimi-uygulama-kitapcigi/>)

İmdat Türkay, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndiriminin Esasları, 9.3.2025 (<https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/vergiye-uyumlu-mukelleflere-saglanan-5-vergi-indiriminin-esaslari?onlyTm=&tm=>)

Rehber ve Broşürler, Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi Broşürü, Şubat / 2025, Yayın No: 544 <https://www.gib.gov.tr/yarim-kaynaklar/infografikler>

3. ZAMANAŞIMI GÖRMEZDEN GELİNEMEZ: OTOMASYON SİSTEMLERİNDE UYARI EKSİKLİĞİ VE 6183'ÜN SESSİZ ALARMI

Cüneyt SAĞLIK / Gelir Uzmanı

cuneytsaglik123@gmail.com

GİRİŞ

ZAMANAŞIMI, belirli bir sürenin geçmesiyle birlikte kanunların öngördüğü koşullar altında bir hakkın kazanılması ya da bir yükümlülüğün kurtulma sonucunu doğuran hukuki bir kurumdur. Hukuk sisteminde, hakların kullanımı ve hak düşürücü etkileri bakımından zamanaşımı kavramı önemli bir yer tutar. Yüzyıllardır hukuk düzeninin içinde yer alan bu kavram, özellikle vergi hukuku gibi kamu alacaklarının takibini düzenleyen alanlarda ayrıcalıklı bir öneme sahiptir.

ZAMANAŞIMI, vergi hukukunda hem devletin hem vatandaşın yararını gözetten bir uygulamadır. Her ne kadar vergisini zamanında ödeyenler için adaletsizlik gibi görünse de bu sistem devletin alacaklarını zamanında takip etmesini sağlar. Süresi dolan borçlar için işlem yapılmaması hem yargı yükünü azaltır hem de ekonomik düzenin istikrarını korur. Bu nedenle zamanaşımı, vergi hukukunun vazgeçilmez bir parçasıdır.

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI hem devletin tahsil yetkisini sınırlayan hem de mükellefin belirsizlikten korunmasını sağlayan bir denge unsurudur. Bu dengeyi koruyabilmek için dijital altyapıların, yani otomasyon sistemlerinin zamanaşımı sürecini doğru ve zamanında takip edebilmesi gerekir.

OTOMASYON SİSTEMLERİ, kamu alacaklarının tahsilatında yalnızca veri işleme değil, aynı zamanda hukuki sürelerin gözetilmesi açısından da sorumluluk taşır. Zamanaşımı süresi dolmuş borçların hâlâ “aktif” görünmesi, hem hukuken geçersiz işlemlere yol açabilir hem de kamu zararı riskini artırır. Bu nedenle sistemlerin;

- Zamanaşımı uyarısı vermesi,
- Kesici işlemleri (ödeme, haciz, tebliğ vb.) tarih bazında izleyebilmesi,
- Terkin gerektiren borçları ayıklayarak işlem dışı bırakması,
- Kullanıcıya “bu borç zamanaşımına uğramıştır” gibi açık uyarılar sunması,

gerekli hale gelmiştir.

Bu tür DİJİTAL KONTROLLER, hem yargı yükünü azaltır hem de ekonomik düzenin istikrarını korur. Böylece zamanaşımı, sadece hukuki bir kurum değil, aynı zamanda otomasyon destekli kamu yönetiminin vazgeçilmez bir parçası haline gelir.

Temel amacımız, otomasyon sistemlerinde zamanaşımı kontrolüne dair mevcut eksiklikleri ortaya koymak, bu eksikliklerin doğurduğu hukuki ve mali sonuçları tartışmak ve kamu tahsilat süreçlerinde daha güvenli, şeffaf ve sürdürülebilir bir dijital altyapı için çözüm önerileri sunmaktır.

3.1. TAHSİL ZAMANAŞIMI KESEN VE DURDURAN NEDENLER

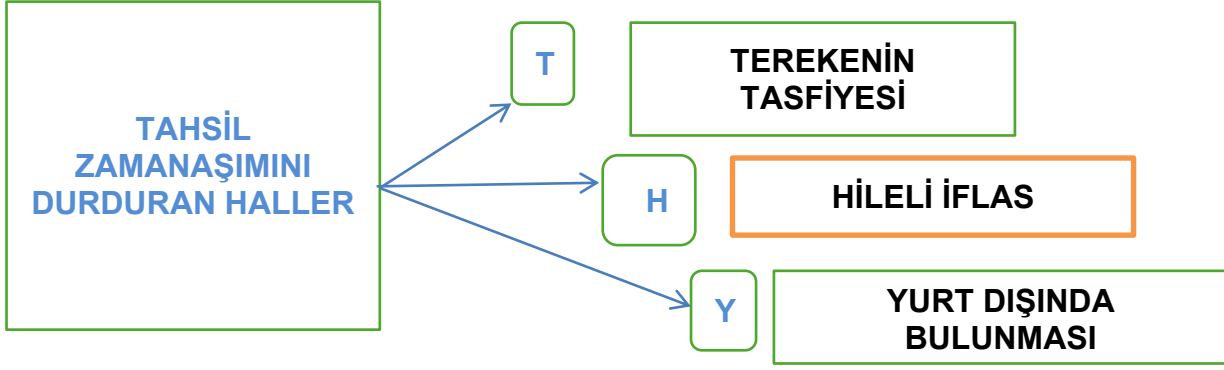
3.1.1. Kesen Nedenler

Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir:

- Ödeme,
- Haciz tatbiki, (haciz muamelelerinin haciz varakasına dayanılarak ve menkul mallarında haciz tutanağı ile tespit edilerek haczedildiği, gayrimenkul mallar ve gemilerin ise haciz bildirisinin ilgili birimlere tebliğ edilmesi suretiyle haciz tatbik edildiği göz önüne alınırsa haciz varakasının düzenlenmesi haczin tatbik edildiği anlaşılmaktadır. Bunun yanında ihtiyati haciz, kati hacze dönüştürülmedikçe zamanaşımının kesilmeyeceği açıktır.)
- Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilât. (Takipli alacaklar kapsamında tahsil edilen tüm alacaklar yani ödeme emri tebliğ edilen tutarların tahsil edilmesi, yapılan araç ve gayrimenkul satışları kapsamında tahsil edilen tutarlar)
- Ödeme emri tebliği,
- Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
- İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi, (Temyiz incelemesi neticesinde Danıştay, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi usul hükümlerine uyulmamış olması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar ve Danıştay’ca kararı veren mahkemeye gönderir.)
- Amme alacağının teminata bağlanması, (6183/48 madde kapsamında alınan zorunlu teminat alınması, 6183/92 gayrimenkul satış şartnamesinde %7,5 oranında teminat alınması, 6183/56 teminata bağlanacak alacaklar)
- Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi, (yürütmenin durdurulması)
- İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi. (Örnek; İade alacağının borçlu bulunduğu vergi dairesine aktarılması; KDV iadesinden kaynaklı alacağı bulunan mükellefin (B) vergi dairesine bağlı olup bu alacağı emanetler hesabında tutulmaktadır. Mükellefin (A) vergi dairesine ise borcu bulunmaktadır. Emanetler hesabındaki paranın alacaklarına mahsup edilmesini istemesi üzerine ilgili vergi dairesine başvuru yapması)
- Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması. (6183/48 maddesine başvurulmuş olması, zamanaşımını kesmez, 4811 sayılı Varlık Barışı Kanunu, 5811 ve 6111, 6736, 7143, 7256 gibi özel yasalarla çıkan aflar bu kapsamda değerlendirilebilir.)

Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi hâlinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.

3.1.2. Durduran Nedenler



Zamanaşımının işlememesi kanunda sayılan yukardaki nedenlerin varlığı hâlinde, zamanaşımı süresinin başlamaması veya başlamışsa bu sebep ortadan kalkıncaya kadar devam etmemesidir. Bu sebeplerin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder.

Zamanaşımının kesilmesi ile zamanaşımının durması arasındaki en bariz fark kesilmeye tüm süreler silinirken, zamanaşımının durması halinde tüm süreler silinmez bu halin kalkmasından sonra süre kaldığı yerden işlemeye devam eder.

Bu nedenle **zamanaşımı süreci teknik değil, hukuki ve mali bir sorumluluktur.**

Vergi hukukunda zamanaşımı, yalnızca takvimsel bir süreyi izlemekten ibaret değildir. 6183 sayılı Kanun’un ilgili hükümleri doğrultusunda zamanaşımını kesen veya durduran işlemlerin doğru yorumlanması ve zamanında uygulanması, kamu idaresi açısından hem hukuki geçerlilik hem de mali disiplin gerektirir.

Zamanaşımının kesilmesiyle tüm süreler sıfırlanırken, durması halinde süre kaldığı yerden devam eder. Bu ayrımın doğru anlaşılması; geçersiz tahsilat girişimlerine, kamu zararına, Sayıştay denetimlerinde eleştirilere ve idari sorumluluk doğuran işlem hatalarına yol açabilir.

Bu nedenle zamanaşımı süreci, teknik bir detay değil; hukuki geçerliliği olan, mali sonuçlar doğuran ve kamu yönetiminin hesap verebilirliğini doğrudan etkileyen bir sorumluluk alanıdır. Otomasyon sistemlerinden personel eğitimine kadar tüm süreçlerde bu sorumluluğun farkında olunmalı, zamanaşımı kontrolleri etkin biçimde yürütülmelidir.

3.2. OTOMASYON SİSTEMLERİNDE ZAMANAŞIMI UYARISI EKSİKLİĞİ

3.2.1. Sayıştay Raporlarında Zamanaşımı ve Otomasyon Eksikliği:

Maliye Bakanlığı’na bağlı bazı tahsilat ve takip sistemlerinde (örneğin **EVDB, TAKKOM, KEYS**) zamanaşımı sürelerinin sistem tarafından otomatik izlenmediği belirtilmiştir. Bu eksiklik nedeniyle borçlar zamanaşımına uğramış olsa bile sistemde “aktif” görünmeye devam etmektedir. Ayrıca personelin zamanaşımı süresi dolmuş borçları manuel olarak kontrol etmek zorunda kaldığı, bu durumun iş yükünü artırdığı ve hata riskini yükselttiği vurgulanmıştır. Bu tür eksiklikler Sayıştay tarafından “sistemsel eksiklik” olarak tanımlanmakta ve denetim bulgusu olarak raporlara yansıtılmaktadır. Özellikle vergi daireleri, SGK tahsilat birimleri ve kamu alacaklarının takibiyle ilgili modüller bu kapsamda değerlendirilmiştir.

EVDB, TAKKOM, KEYS gibi kamu otomasyon sistemlerinde zamanaşımı kontrolünün eksikliği hem işlem güvenliği hem de Sayıştay denetimi açısından ciddi bir risk oluşturuyor.

3.2.2. Sorunlar ve Önerilebilecek Çözüm Başlıkları

Sorunlar,

- EVDB, EVDB RAPOR, GİBİNTRANET vs. gibi sistemlerde zamanaşımı kontrol ekranı bulunmamakta,
- Borçların zamanaşımı süresi dolmuş olsa bile sistemde “aktif” göstermekte,
- Kullanıcıya “bu borç zamanaşımına uğramıştır” uyarısı verilmemekte,
- Personelin manuel kontrol yapmak zorunda kalmakta,
- Sayıştay denetimlerinde “sistemsel eksiklik” olarak raporlanmaktadır.

Çözüm Önerileri,

Bu konuda önerilecek çözüm başlıklarını tablo halinde listeleyebiliriz.

ÇÖZÜM STRATEJİLERİ	AMAÇ / ODAK NOKTASI
Zamanaşımı Süreçlerinin Dijitalleştirilmesi ve Otomatik Takip Modülü	Manuel kontrol ihtiyacını ortadan kaldırmak, sistemsel doğruluk sağlamak
Borç Takip Ekranlarına Zamanaşımı Uyarı Mekanizması Entegrasyonu	Kullanıcıya doğrudan uyarı vererek işlem hatalarını önlemek
Zamanaşımı Süresi Dolan Borçların Otomatik Pasifleştirilmesi	Aktif görünümün önüne geçmek, işlem güvenliğini artırmak
Sayıştay Denetimlerine Uyumlu Zamanaşımı İzleme Raporlama Modülü	Denetimlerde sistemsel kontrolün varlığını göstermek
EVDB, TAKKOM, KEYS Sistemlerine Entegre Zamanaşımı Kontrol Paneli	Tüm sistemlerde ortak ve standart bir zamanaşımı izleme ekranı oluşturmak
Zamanaşımı Risk Haritası ve Önleyici Uyarı Algoritması Tasarımı	Riskli borçları önceden tespit ederek erken uyarı sağlamak
Kullanıcıya Yönelik Zamanaşımı Bilgilendirme ve Eğitim Modülü	Personelin farkındalığını artırmak, manuel hata riskini azaltmak

Zamanaşımı kontrolü, yalnızca teknik bir detay değil, kamu kaynaklarının etkin ve hukuka uygun yönetimi açısından kritik bir gerekliliktir. Dijital sistemler, sadece veri saklayan platformlar değil; kullanıcıyı yönlendiren, riskleri önceden bildiren karar destek mekanizmaları olmalıdır. Zamanaşımı uyarısı içermeyen otomasyon sistemleri hem işlem güvenliğini zedeler hem de kamu zararına yol açabilecek işlemlerin önünü açar.

Bu nedenle, önerilen çözüm stratejileri yalnızca yazılım iyileştirmesi değil; aynı zamanda kamu zararını önleyici, denetim uyumunu artırıcı ve kullanıcıyı yönlendirici bir dijital dönüşüm adımıdır.

3.3. ZAMANAŞIMI UYARISI OLMAMASININ SONUÇLARI

3.3.1. Zamanaşımına Uğramış Borçlara Tebliğ Yapılması – Hukuki Geçersizlik;

Zamanaşımına uğramış borçlara yapılan tebligatlar, vergi mahkemesi kararlarında da sıklıkla hukuken geçersiz sayılmakta ve ödeme emirleri iptal edilmektedir. Bu tür işlemler, kamu zararına ve idari sorumluluğa yol açabilir.

Alınan örnek kararlarda,

- Borcun tahakkuk tarihi üzerinden 5 yıldan fazla süre geçtiği,
- Bu süre içinde zamanaşımını kesen herhangi bir işlem yapılmadığı,
- Buna rağmen ödeme emri düzenlenerek tebligat yapıldığı,
- Bu işlemin zamanaşımı nedeniyle hukuken geçersiz olduğu,
- Tebligat masrafının kamu zararına yol açtığı,
- İşlem yapan personelin idari sorumluluğu doğabileceği belirtilmiştir.

Bu durumun mevzuat dayanağını tablo ile gösterecek olursak,

Mevzuat	Madde	Açıklama
6183 sayılı Kanun	Madde 102	Tahsil zamanaşımı süresi 5 yıldır. Süre dolduğunda borç tahsil edilemez.
Vergi Usul Kanunu	Madde 114	Vergi alacağının zamanaşımı süresi 5 yıldır. Süre dolduktan sonra işlem yapılamaz.
Danıştay 9. Daire	2021/133 E., 2021/6986 K.	Zamanaşımı dolmuş borç için yapılan tebligat geçersizdir, ödeme emri iptal edilmelidir.

Uygulama Riski ve Denetim Açısından Sonuçlarına bakacak olursak,

- **Kamu zararı:** Zamanaşımı sonrası yapılan tebligatlar için ödenen masraflar (örneğin 210₺) kamu zararına neden olacaktır.
- **Yanılıcı mali tablo:** Tahsil edilemeyecek borçların sistemde “aktif” görünmesi, bütçe ve performans analizlerini saptırabilecektir.
- **İdari sorumluluk:** İşlem yapan personel ve yöneticiler, Sayıştay denetimlerinde sorumlu tutulabilecektir.
- **Sayıştay bulgusu:** Bu tür işlemler, “sistemsel eksiklik” olarak raporlanabilecektir.

3.3.2. Tebligat Masrafı (Örneğin 210₺) → Kamu Zararı

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 03.04.1987 tarihli ve E:1986/3, K:1987/1 sayılı kararında açıkça belirtildiği üzere, zamanaşımı süresi dolmuş borçlara ilişkin ödeme emri tebliğleri hukuken geçersizdir ve yargı mercilerince re’sen iptal edilebilir. Bu durum, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun E:2019/882, K:2020/1233 ve E:2021/595, K:2021/1120 sayılı kararlarında da teyit edilmiştir.

Zamanaşımına uğramış borçlar için yapılan tebligatlar yalnızca hukuki geçersizlik doğurmakla kalmaz; aynı zamanda kamu kaynaklarının israfına neden olur. Örneğin, her bir tebligat için

yapılan 210 TL tutarındaki posta, işlem ve personel gideri, hukuken geçersiz bir işlemin mali yükünü kamuya yükler. Bu tür harcamalar:

- Kamu zararı olarak değerlendirilir,
- Muhasebe kayıtlarına alınmalı,
- Sayıştay denetimlerinde “sistemsel eksiklik” olarak raporlanabilir.

Tebliğat masrafının TL cinsinden net olarak belirtilmesi (örneğin 210 TL), kamu zararının somutlaştırılması açısından kritik önemdedir. Bu tutar, işlem başına küçük görünse de toplu tebliğatlarda binlerce liralık kamu zararına dönüşebilir. Bu nedenle:

- Her işlem öncesi zamanaşımı kontrolü sistemsel olarak yapılmalı,
- Otomasyon sistemlerine uyarı mekanizması entegre edilmeli,
- Tebliğat öncesi hukuki geçerlilik denetimi sağlanmalıdır.

3.3.3. Terkin İşlemlerinin Gecikmesi → Bütçe ve Performans Analizlerinde Sapma

2024 Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporunda, tahsilat süreçlerinin zamanında ve doğru şekilde muhasebeleştirilmesinin bütçe performansı açısından kritik önemde olduğu, terkin işlemlerinin gecikmesi durumunda, tahsil edilemeyecek alacakların sistemde görünmeye devam etmesi nedeniyle yanıltıcı gelir tahminleri olduğu belirtilmiştir. Bu durum, performans göstergelerinde sapma ve kaynak planlamasında hata riskini artırmaktadır.

2020 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda, diğer idarelere ait gelir ve alacakların GİB kurum kodu ile hatalı muhasebeleştirilmesi sonucu mali tabloların yanlış yansıtıldığı tespit edilmiştir. Özellikle terkin edilmesi gereken alacakların zamanında pasifleştirilmemesi, gelir gerçekleşme oranlarını yapay olarak yüksek göstermekte ve bütçe analizlerinde sapma yaratmaktadır.

Terkin işlemlerinin gecikmesi, tahsil kabiliyeti olmayan borçların sistemde “aktif” görünmesine neden olur. Bu durum,

- Bütçe gerçekleşme oranlarını bozar,
- Performans analizlerinde sapma yaratır,
- Kaynak tahsisinde hatalı kararlar alınmasına yol açar,
- Sayıştay denetimlerinde sistemsel eksiklik olarak raporlanır.

3.3.4. İdari Sorumluluk: İşlem Yapan Personelin ve Yöneticinin Denetim Riski

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın iç denetim yönergesi ve Sayıştay denetim raporlarında, işlem yapan personelin ve yöneticilerin idari sorumluluğu ile denetim riskine dair örnekler ve düzenlemeler yer almaktadır. Özellikle zamanaşımı sonrası yapılan işlemler, usulsüz tebliğatlar ve terkin gecikmeleri bu kapsamda değerlendirilmektedir.

GİB İç Denetim Yönergesinde, (Madde 5-6) iç denetim faaliyetleri, Başkanlık birimlerinin mali işlemlerinin mevzuata uygunluğunu denetlemek üzere yürütülür. İç Denetçilerin Yetkisi, işlem yapan personelin ve yöneticilerin faaliyetleri, iç denetim kapsamında incelenebilir. Sorumluluk, mevzuata aykırı işlem yapan personel hakkında disiplin süreci başlatılabilir.

2022 Sayıştay Denetim Raporunda, Denetim Bulgusu, zamanaşımı süresi dolmuş borçlara yapılan tebliğatlar nedeniyle oluşan kamu zararları, işlem yapan personelin sorumluluğuna bağlanmıştır. Yöneticilerin Denetim Riski, sistemsel eksikliklerin giderilmemesi sonucu üst yöneticilerin denetim sorumluluğunu doğurur.

Zamanaşımı sonrası yapılan tebligatlar, usulsüz işlemler ve terkin gecikmeleri mevzuata aykırı sayılır. Bu işlemler, işlem yapan personelin bireysel sorumluluğu kapsamında değerlendirilir. GİB İç Denetim Yönergesine göre, bu tür işlemler hakkında disiplin süreci başlatılabilir.

Sayıştay denetimlerinde, zamanaşımı kontrolü ve terkin süreçlerinin eksikliği sistemselsel eksiklik olarak tanımlanır. Bu eksikliklerin giderilmemesi, üst yöneticilerin denetim sorumluluğunu doğurur. Yöneticiler, önleyici kontrol mekanizmalarını kurmakla yükümlüdür.

Yukarıda detaylandırılan mevzuat hükümleri, yargı kararları ve denetim bulguları göstermektedir ki; **zamanaşımı uyarısı bulunmaması**, yalnızca hukuki geçersizlik doğurmakla kalmamakta, aynı zamanda **kamu zararına, yanıltıcı mali raporlamaya, performans analizlerinde sapmaya ve idari sorumluluk riskine** yol açmaktadır. Özellikle zamanaşımına uğramış borçlara yapılan tebligatlar ve terkin işlemlerinin gecikmesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mali disiplin, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleriyle çelişmektedir.

Bu nedenle;

- Zamanaşımı kontrolü, tüm tahsilat ve tebligat süreçlerinde sistemselsel olarak sağlanmalı,
- Otomasyon sistemlerine uyarı ve engelleme mekanizmaları entegre edilmeli,
- Terkin işlemleri zamanında ve düzenli olarak yapılmalı,
- İç denetim birimleri, bu tür işlemleri öncelikli denetim alanı olarak ele almalı,
- Personel ve yöneticilere yönelik farkındalık eğitimleri düzenlenmeli,
- Sayıştay denetimlerinde tekrar eden bulguların giderilmesi için eylem planları oluşturulmalıdır.

Bu önlemler, hem hukuki geçerliliği güvence altına alacak hem de kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlayarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurumsal itibarını güçlendirecektir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi tahsil süreçlerinde zamanaşımı, yalnızca hukuki bir süre sınırlaması değil; aynı zamanda kamu kaynaklarının etkin kullanımı, mali şeffaflık ve idari sorumluluk açısından kritik bir kontrol noktasıdır. 6183 sayılı Kanun'un 103. maddesi açık biçimde tahsil zamanaşımını tanımlasa da, bu hükmün uygulamada etkili olabilmesi için dijital sistemlerin destekleyici rol üstlenmesi zorunludur.

Zamanaşımına uğramış borçlara yapılan tebligatlar, yargı kararlarıyla hukuken geçersiz sayılmakta; bu işlemler nedeniyle oluşan tebligat masrafları kamu zararı olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, terkin işlemlerinin gecikmesi ve tahsil kabiliyeti olmayan borçların sistemde “aktif” görünmesi, bütçe ve performans analizlerinde sapmaya yol açmakta; işlem yapan personel ve yöneticiler açısından denetim riski doğurmaktadır.

Bu çerçevede;

- Zamanaşımı uyarı mekanizmalarının dijital sistemlere entegre edilmesi,
- Tebligat öncesi hukuki geçerlilik kontrollerinin otomatikleştirilmesi,
- Terkin işlemlerinin zamanında yapılmasını sağlayacak iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi,
- Dijital altyapının yalnızca işlem değil, karar destek ve risk önleme aracı olarak yapılandırılması,

- İç denetim ve Sayıştay bulgularının sistemsel iyileştirme fırsatına dönüştürülmesi önerilmelidir.

Bu önlemler hem hukuki güvenliği hem de kamu kaynaklarının etkinliğini artıracak; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurumsal kapasitesini güçlendirecektir.

ZAMANAŞIMI GÖRMEZDEN GELİNEMEZ. DİJİTAL SİSTEMLER SADECE İŞLEM DEĞİL, KARAR DESTEK VE RİSK ÖNLEME ARACI OLMALIDIR. YOKSA 6183'ÜN SESSİZ ALARMI, BİR SABAH SAYIŞTAY RAPORUNDA ÇALAR.

Cüneyt SAĞLIK

Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

Kovancı, Y. (2017). *Vergi hukukunda zamanaşımı* (Yüksek lisans tezi, Danışman: Prof. Dr. Dilek Yılmazcan). Denetim Akademisi. <https://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/08/VERG%C4%B0-HUKUKUNDA-ZAMANA%C5%9EIMI.pdf>

Mali Mevzuat. (t.y.). *Kamu idareleri mevzuatı tasnifli veri tabanı – Sayıştay bulguları*. <https://malimevzuat.com.tr/ictihat-kaynak/sayistay-bulgulari>

Koçarlan Hukuk. (t.y.). *Tebliğatin usulüne uygunluğu ve zamanaşımının işleyişi hakkında Danıştay kararı*. <https://www.kocarslanhukuk.com/tebligatin-usulune-uygunlugu-ve-zamanasiminin-isleyisi-hakkinda-danistay-karari>

Liman Hukuk Bürosu. (t.y.). *Danıştay kararları ışığında vergi hukukunda zamanaşımı ve tebliğ süreçleri*. <https://ihsanaktas.av.tr/danistay-kararlari-isiginda-vergi-hukukunda-zamanasimi-ve-teblig-surecleri>

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

Sayıştay Başkanlığı. (2020). *2020 Yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim Raporu*. <https://sayistay.gov.tr/reports/download/3583-gelir-idaresi-baskanligi>

Gelir İdaresi Başkanlığı. (t.y.). *İç Denetim Yönergesi*. https://cdn.gib.gov.tr/api/gibportal-file/file/getFileResources?objectKey=arsiv/kurumsal/pdfs/gib_ic_denetim_yonergesi.pdf

Sayıştay Başkanlığı. (2022). *2022 Yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim Raporu*. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/5pokWGvoDW-gelir-idaresi-baskanligi>

Özdemir, M. (2017, Eylül 21). *Tahsil zamanaşımı*. Alomaliye. <https://www.alomaliye.com/2017/09/21/tahsil-zamanasimi>

4. ELEKTRONİK HACİZ UYGULAMALARINA GENEL BİR BAKIŞ VE E-HACİZ UYGULAMALARININ TAHSİL ZAMANAŞIMININ KESİLMESİNE ETKİLERİ

Ali VEYİSOĞLU / Gelir Uzmanı
veyisoglu86@gmail.com

GİRİŞ

Kamu alacaklarının tahsilinde süreklilik ve etkinlik, kamu maliyesinin temel taşlarından biridir. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 103. maddesi, tahsil zamanaşımını kesen halleri açıkça belirleyerek idareye bu süreyi uzatma imkânı tanımaktadır. Bu kapsamda, dijitalleşen kamu hizmetleri içinde elektronik haciz uygulamaları (e-banka, e-aracı, e-tapu), hem tahsilat sürecini hızlandırmakta hem de tahsil zamanaşımının kesilmesinde kritik rol oynamaktadır.

Özellikle e-banka hacizleri, borçlunun banka hesaplarında varlık bulunması halinde doğrudan tahsilatla sonuçlanarak zamanaşımını kesen etkili bir yöntem olarak öne çıkmaktadır. E-aracı ve e-tapu uygulamalarında ise taşınır ve taşınmaz malların tescil kayıtlarına elektronik ortamda takyidat şerhi konulması yoluyla haciz tatbik edilmekte olup bu malların satılmasıyla amme alacaklarının tahsilatı gerçekleştirilmektedir.

Bu çalışmada, elektronik haciz uygulamalarının hukuki dayanakları ve işleyiş süreçleri incelenerek, tahsil zamanaşımının kesilmesine etkileri örnek olaylar üzerinden değerlendirilecektir. Çalışmanın amacı uygulamada karşılaşılan özellikli durumları açıklığa kavuşturmak ve kamu alacaklarının tahsilinde dijital araçların sağladığı avantajları tahsil zamanaşımı perspektifinden ortaya koymaktır.

4.1. E-HACİZ BANKA UYGULAMASI

4.1.1. E Haciz Banka Uygulamasında Kanuni Dayanak ve İş Akışı

E-haciz banka uygulamaları 2008 yılında başlamıştır. Vergi Dairesi Müdürlüğü/Mal Müdürlüklerince, tahakkuk eden amme alacağını vadesinde ödemeyenler adına 6183 Sayılı Kanun'un 55. maddesine istinaden ödeme emri düzenlenir ve tebliğ edilir. Ödeme emri tebliğ edilen ve borcunu ödemeyen amme borçlusu adına 6183 Sayılı Kanun'un 64. Madde hükmü gereği haciz işlemi için haciz varakası düzenlenir. 6183 sayılı Kanunun 13 ve 62'nci maddelerine istinaden alınan ihtiyati haciz ve Kat'i haciz kararları üzerine 79 uncu maddeye göre haciz bildirisi düzenlenir. Düzenlenen haciz bildirisi müdür tarafından onaylanır. Onaylanan haciz bildirileri Gelir İdaresi başkanlığı Bilgi İşlem Merkezinde gün bazında toplanır.

Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığımız tarafından belirlenen kotalar (50.000) dahilinde her gün sınırlı sayıda haciz bildirisi vergi daireleri/mal müdürlükleri tarafından düzenlendikten ve

müdür tarafından onaylandıktan sonra haciz bildirimleri bankalara tebliğ edilmek üzere GİB-BİM’de bekletilir.

Resmî tatiller hariç haftanın 5 iş günü saat 00:01 ila 08:00 arasında olmak kaydıyla haciz istek paketi GİB-BİM tarafından BANKA-BİM’e elektronik ortamda gönderilmektedir. Ancak önem arz eden durumlarda günde en fazla 100 adet mükellef bilgisi içeren haciz bildirimleri hafta içi saat 11:00 ve 15:00’de olmak üzere iki kere gönderilebilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem tarafından oluşturulan haciz istek paketinin içinde; vergi dairesi kodu, haciz bildirisi numarası, borç tutarı, tüzel kişiler için VKN ve unvanı, yabancı gerçek kişilerde VKN/YKN ve adı-soyadı, Türk vatandaşlarında T.C. kimlik numarası ve adı-soyadı bilgileri yer alır.

Bankalar, 6183 Sayılı Kanun’un 79. madde hükmü gereği taraflarına tebliğ edilen elektronik haciz bildirimlerine sistem üzerinden 7 günlük sürede cevap vermek zorundadır. Verilen cevapta banka hesaplarında varlık bulunması durumunda 6183 sayılı Kanunun 79 uncu maddesi kapsamında haczedilen varlıkların vergi dairesi hesaplarına aktarılmasını sağlamaya yönelik Tahsilat İç Genelgesi (Seri no: 2024/1) ekinde yer alan yazı (para isteme yazısı) ilgisine tebliğ edilerek 15 gün içinde paraların vergi dairesi hesaplarına aktarılması istenir.

Bu süre içinde aktarmanın yapılmaması halinde, sürenin son günü vade kabul edilerek 6183 sayılı Kanunun 55.maddesine istinaden ödeme emri tebliği suretiyle bu tutarlar ilgililerinden takip edilir. İlgiliye “6183 79.md” türünde borcun tahsili için 6183 Sayılı Kanun’un 37. maddesi hükmü gereği bir aylık ödeme süresi verilir ve bu borç için gecikme zammı hesaplanmaz.

4.1.2. E-Haciz Banka Uygulamalarında Tahsil Zamanaşımının Kesilmesiyle İlgili Özellikli Durumlar

6183 Sayılı Kanun’un 103.maddesi 3.bendinde: “Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat” ile tahsil zamanaşımının kesileceği hüküm altına alınmıştır. Elektronik banka hacizlerinden gelen tahsilatlar da bu bent kapsamında değerlendirilebilir. E-banka hacizlerinin tahsil zamanaşımını kesmesiyle ilgili özellikli durumlarına ayrıntılarıyla bakalım;

Elektronik ortamda banka hesaplarına haciz tatbik edilmesi halinde hesapta varlık bulunması durumunda haciz işlemi gerçekleşmiş olur. Hesapta varlık bulunmadığı durumda haciz bildirisinin tebliğ edilmiş olması tahsil zamanaşımını kesmeyecektir.

Örnek-1: Mükellef (B)’nin Seğmenler Vergi Dairesi Müdürlüğüne 31.07.2020 vadeli 5.000 TL GMSİ vergi borcu bulunmaktadır. 05/12/2024 tarihinde mükellefin elektronik ortamda banka hesaplarına haciz tatbik edilmiş olup Mükellef (B)’nin banka hesaplarında varlık bulunamadığı Gibintranet sisteminde tespit edilmiştir. Mükellef (B)’nin banka hesaplarında varlık bulunmadığı için tebliğ edilen haciz bildirimleri ile tahsil zamanaşımı kesilmemiştir.

Aynı amme alacakları için banka hesabında bulunan aynı varlığa farklı tarihlerde haciz tatbik edilmiş olması halinde bu hacizlerden yalnızca ilk tatbik edilen haciz işlemi tahsil zamanaşımını kesen bir durum olarak dikkate alınmalıdır. Söz konusu amme alacağına tatbik edilen gecikme zammı alacağın bu niteliğini değiştirmemektedir.

Örnek-2: Mükellef (M)’nin, Muğla Vergi Dairesi Müdürlüğüne 2019/2 taksitli gelir vergisi borcu bulunmaktadır. Bu vergi borcu için farklı tarihlerde e-banka haczi uygulanmıştır. Aşağıdaki tabloda detayları verilmiştir.

Borç Türü	Tahakkuk fiş no	Banka adı	Hesap türü	Hesapta bulunan tutar	E-Haciz tarihi
Gelir Vergisi(2019/2)	2019...a	A	vadesiz x hesabı	1.08 TL	1.03.2020
	2019...a	A	vadesiz x hesabı	1.08 TL	4.05.2022

Yukarıdaki tabloda aynı amme alacağı için farklı tarihlerde aynı varlık aynı tutara elektronik ortamda haciz tatbik edildiği anlaşılmıştır. Bu örnekte ilk tatbik edilen haciz işlemi anılan borç için tahsil zamanaşımını kesecektir. 01.03.2020 tarihinde tahsil zamanaşımı kesilmiştir. Takip eden takvim yılının başından itibaren beşinci yılın sonuna kadar tahsil zamanaşımı süresi uzamıştır. Örnek olayda tahsil zamanaşımı süresinin son günü 31.12.2025 tarihidir.

Örnek-3: Mükellef (G)'nin, Giresun Vergi Dairesi Müdürlüğüne 2019/2 taksitli gelir vergisi borcu bulunmaktadır. Bu vergi borcu için farklı tarihlerde e-banka haczi uygulanmıştır. Aynı hesapta bulunan tutarda artış gerçekleşmiştir. Bu borç için tahsil zamanaşımının en son günü ne zamandır?

Borç Türü	Tahakkuk fiş no	Banka adı	Hesap türü	Hesapta bulunan tutar	E-Haciz tarihi
Gelir Vergisi(2019/2)	2019...a	A	vadesiz x hesabı	1.08 TL	1.03.2020
	2019...a	A	vadesiz x hesabı	11.08 TL	4.05.2022

Yukarıdaki tabloda aynı amme alacağı için farklı tarihlerde aynı varlığa elektronik ortamda haciz tatbik edildiği anlaşılmıştır. Hesapta bulunan varlıktaki tutarda artış gerçekleşmiştir. Hesaptaki varlıkta artış gerçekleşmesi durumunda artışın gerçekleştiği yılda tahsil zamanaşımı kesilmiştir. Örnek olay için tahsil zamanaşımının son günü 31.12.2027 tarihidir.

Örnek-4: Mükellef (D)'nin, Ankara Seğmenler Vergi Dairesi Müdürlüğüne 2019 yılında tahakkuk etmiş yargı harcı ve yüksek öğrenim harç kredisi borcu bulunmaktadır. Anılan amme alacakları için bankadaki aynı varlıkta bulunan tutara haciz tatbik edilmiştir.

Borç Türü	Tahakkuk fiş no	Banka adı	Hesap türü	Hesapta bulunan tutar	E-Haciz tarihi
Yargı Harcı	2019...a	A	vadesiz x hesabı	0,80 TL	1.03.2020
Yüksek Öğrenim Harç kredisi	2020...b	A	vadesiz x hesabı	0,80 TL	4.05.2022

Yukarıdaki tabloda farklı amme alacakları için farklı tarihlerde e-banka haczi tatbik edilmiştir. Farklı amme alacakları için aynı varlıktaki tutara haciz tatbik edilmesi durumunda her amme alacağı için ayrı ayrı tahsil zamanaşımı kesilir. Örnek olayda yargı harcı için tahsil zamanaşımının son günü 31.12.2025 tarihi iken yüksek öğrenim harç kredisi için tahsil zamanaşımının son günü 31.12.2027 tarihidir.

Örnek-5: Mükellef (Z)'nin, Ankara Yeğenbey Vergi Dairesi Müdürlüğüne 2020/1 taksitli MTV borcu bulunmaktadır. Bu vergi borcu için farklı tarihlerde farklı varlıklara e-banka haczi uygulanmıştır. Aşağıdaki tabloda detayları verilmiştir.

Borç Türü	Tahakkuk fiş no	Banka adı	Hesap türü	Hesapta bulunan tutar	E-Haciz tarihi
MTV(2020/1)	2020...bcx	A	vadesiz x hesabı	100 TL	01.03.2020
	2020...bcx	A	Altın hesabı	200 TL	04.05.2021

Yukarıdaki tabloda aynı amme alacağı için farklı tarihlerde farklı varlıklara e-banka haczi tatbik edilmiştir. Aynı amme alacağı için farklı tarihlerde farklı varlıklara haciz tatbik edilmesi her biri için tahsil zamanaşımı kesilecektir. Örnek olayda ilk haciz tatbik tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren tahsil zamanaşımı süresinin son günü 31.12.2025 tarihidir.

Bir yıl sonra farklı varlığa haciz tatbik edilmiş olup son tahlilde bu amme alacağı için tahsil zamanaşımının son günü 31.12.2026 tarihidir.

Örnek-6: Mükellef (A) Ltd. Şti'nin, Ankara Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğüne 2023/4 dönemine ait 150.000 TL KDV borcu bulunmaktadır. Gibintranet üzerinden mal varlığı araştırması yapılmış olup tüzel kişiliğe ait mal varlığı bulunamamıştır. Şirketin Kanuni temsilcisi Bay (T)'ye ortak takip işlemlerine başlanılmıştır.

Borç Türü	Tahakkuk fiş no	Banka adı	Hesap türü	Hesapta bulunan tutar	E-Haciz tarihi
KDV	2023...a	A	vadesiz x hesabı	10.000 TL	01.01.2023
*(A) LTD ŞTİ, borcundan dolayı Kanuni temsilcinin Bay(T)'nin bankadaki varlığına haciz tatbik edilmiştir.					

Yukarıdaki tabloya göre tüzel kişiliğin borcundan dolayı (her bir alacağın dönemi ve türü dikkate alınarak tahakkuk bazında) ortak ve/veya kanuni temsilcilerden herhangi biri adına tahsil zamanaşımını kesen bir işlemin gerçekleşmesi halinde, bu işlem aynı borç için diğer ortak ve/veya kanuni temsilciler nezdinde takibin devamına imkan sağlamaktadır.

4.2. E-HACİZ ARAÇ UYGULAMASI

4.2.1. E-Haciz Araç Uygulamasında Kanuni Dayanak

E-haciz araç uygulaması ile araç tescil kayıtlarına elektronik ortamda takyidat şerhi eklenilmesi, kaldırılması veya muvafakat verilmesi amaçlanmıştır. 2918 sayılı Trafik Kanununun 5, 20 ve 121 inci maddeleri ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 77 inci maddesine dayanılarak Gelir İdaresi başkanlığı ile Türkiye Noterler Birliği arasında protokol imzalanmıştır. 10.03.2020 tarihinden itibaren Türkiye Noterler Birliği Araç Sicil ve Tescil Sistemi (ARTES) üzerinden e-haciz(arac) uygulanmaya başlanmıştır.

4.2.2. Takyidatın Tanımı ve Türleri

Takyidat, araçların satış ve devrini engellemek ya da sınırlandırmak amacıyla tescil kayıtlarına konulan şerhlerdir.

Takyidat türleri;

Kesin Satış: Satışı yapılan tescilli araçların kayıtlarına, satış işlemi gerçekleştirildikten sonra konulan şerhtir. Bu şerh eklenirken daha önce aynı birim tarafından 'Satışa Arz Şerhi' eklenmiş olması gerekir. 'Kesin Satış Şerhi' bulunan araçlara diğer hiçbir şerh türü eklenip kaldırılamaz.

Satışa Arz: İlgilisi tarafından hacizli aracın satışının talep edildiği ve satış işlemlerine başlanıldığı konusunda diğer birimleri bilgilendirmek amacıyla konulan şerhtir. Bu şerh eklenirken daha önce aynı kurum tarafından 'Haciz Şerhi' eklenmiş olması gerekir.

Yakalama: Tahsil daireleri tarafından belirli bir alacak kapsamında, araçların tescil kaydına konulan ve aracın yakalanması halinde şerhi ekleyen birime teslim edilmesini gerektiren el koyma şerhidir.

Haciz: Belirli bir para alacağının ödenmesini sağlamak için alacaklı lehine borçlu adına veya borçlu lehine teminat gösteren adına tescilli herhangi bir aracın tescil kaydına yetkili tahsil dairesi tarafından konulan şerhtir.

İhtiyati Haciz: Belirli bir para alacağının zamanında ödenmesini garanti altına almak için alacaklı lehine, borçlu adına tescilli herhangi bir aracın tescil kaydına tahsil dairesi tarafından ihtiyaten haczedilmesi için işlenen şerhtir.

Kayıtlarında takyidat şerhi bulunan araçlardan yakalanarak parka çekilenler, tescil kayıtları kapatılanlar veya sahiplik durumu değişenler de Türkiye Noterler Birliği tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

4.2.3. E-Haciz Araç Uygulamasında Yapılan İşlemler

Haciz bildirisi, EVDB/E-Haciz Araç (Noter) ile ilgili E-Haciz Bildirisi Düzenleme menüsünden düzenlenir. E- araç(noter) haciz bildirileri ilgili menüden müdür tarafından onaylanır. EVDB /E-Haciz Araç (Noter)/Noter Haciz/Haciz-Yakalama Ekleme” menüsünden takyidat ekleme işlemi yapılır.

E-haciz bildirisi günleme menüsünden haciz şerhi hariç memur veya müdür tarafından takyidat şerhleri eklenip kaldırılır. E-Haciz Araç (Noter) Bildirisi Kaldırma menüsünden haciz şerhini müdür kaldırır. Aynı borç için aynı gün sadece bir defa haciz bildirisi düzenlenebilir.

4.2.4 E-Haciz Araç Uygulamalarında Tahsil Zamanaşımının Kesilmesiyle İlgili Özellikli Durumlar

6183 Sayılı Kanun’un 103.maddesi 2. bendinde; “haciz tatbiki” ile tahsil zamanaşımının kesileceği belirtilmiştir. Aynı araca, aynı amme alacağı için farklı tarihlerde haciz tatbik etmekle tahsil zamanaşımı kesilmez. İlk haciz tatbik edilen tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren beşinci yılın sonunda tahsil zamanaşımı süresi son bulur. Konuyla ilgili örneklerle bakalım;

Örnek-7: Mükellef (Y)’nin Kavaklıdere Vergi Dairesi Müdürlüğüne 2022/1 taksitli Gelir vergisi borcu bulunmaktadır. 06XXX06 plakalı araca tablodaki borç için farklı tarihlerde haciz tatbik edilmiştir. Aşağıdaki tabloya göre anılan borç için tahsil zamanaşımının son günü ne zamandır?

Borç Türü	Tahakkuk fiş no	Takyidat Ekleyen Birim	Takyidat Türü	Ekleme Zamanı
Gelir Vergisi/1.taksit	2022...bcx	Kavaklıdere VDM	Haciz	10.02.2022
		Kavaklıdere VDM	Haciz	14.05.2023
		Kavaklıdere VDM	Yakalamalı	20.06.2024

Yukarıdaki tabloya göre aynı plakalı araca aynı amme alacağı için farklı tarihlerde haciz tatbik edilmiştir. Örnekten de anlaşılacağı üzere anılan borç için ilk tatbik edilen haciz tarihi 10.02.2022 tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren tahsil zamanaşımı süresi beş yıl uzamıştır. Anılan borç için tahsil zamanaşımının son günü 31.12.2027 tarihidir.

Aynı plakalı araca, 2024 yılında yakalama şerhinin eklenmesi tahsil zamanaşımını kesmemektedir.

Örnek-8: Mükellef (S)’nin malını kaçırma ihtimalinin yüksek olmasından dolayı Sinop Defterdarlığından gelen yazı ile 57XXX57 plakalı araca önce ihtiyati haciz şerhi, daha sonra kat’i haciz tatbik edilmiştir.

Borç Türü	Tahakkuk fiş no	Takyidat Ekleyen Birim	Takyidat Türü	Ekleme Zamanı
Gelir Vergisi/2.taksit	2022...bcx	Sinop VDM	İhtiyati Haciz	10.12.2022
		Sinop VDM	Haciz	14.05.2023

Yukarıdaki tabloya göre tahsil zamanaşımı 10.12.2022 tarihinde kesilmiştir. 10.12.2022 tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren tahsil zamanaşımı süresi beş yıl uzamıştır. Tahsil zamanaşımının son günü 31.12.2027 tarihidir.

14.05.2023 tarihinde ihtiyati haciz, kat'i hacze dönüşmüştür. Kat'i(kesin) haciz şerhi ile tahsil zamanaşımı kesilmemiştir.

Not: İhtiyati haciz ve teminat haciz varakalarına istinaden sistem üzerinden e-haciz bildirisi düzenlenmektedir.

4.3. E- HACİZ TAPU UYGULAMASI

4.3.1. E-Haciz Tapu Uygulamasında Kanuni Dayanak

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 88 inci maddesi hükümlerine göre Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile imzalanan protokole istinaden, taşınmazın tescil kayıtlarına elektronik ortamda “Takyidat şerhi” eklenilmesi ve kaldırılması işlemleri ile kamu alacaklarının süratle tahsil edilmesi, takip masraflarının azaltılması ve idarenin iş yükünün azaltılması amaçlanmıştır.

4.3.2. E-Haciz Tapu Uygulamasında Yapılan İşlemler

Vergi Dairesi Müdürlüğü/Mal Müdürlüklerince, tahakkuk eden amme alacağını vadesinde ödemeyenler adına 6183 Sayılı Kanun'un 55. maddesine istinaden ödeme emri düzenlenir ve tebliğ edilir. Ödeme emri tebliğ edilen ve borcunu ödemeyen amme borçlusu adına 6183 Sayılı Kanun'un 64. Madde hükmü gereği haciz işlemi için haciz varakası düzenlenir. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü sisteminden mükellef bazında gayrimenkul bilgisi sorgulanır. 6183 sayılı Kanunun 13 ve 62.nci maddelerine istinaden alınan ihtiyati haciz ve haciz kararları üzerine 88 inci maddeye göre haciz bildirisi(e-haciz) düzenlenir.

Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sisteminde (KEYS) haciz tatbik ve haciz kaldırma yazısı otomatik olarak oluşturulur. Yazı, müdür tarafından imzalandıktan sonra Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne elektronik ortamda tebliğ edilir. Yapılan bu işlemlerle gayrimenkulün tescil kayıtlarına haciz şerhi eklenir veya kaldırılır. Bahsi geçen tüm bu işlemler EVDB/E-Haciz Tapu menüsünden yapılmaktadır.

E-Haciz tapu uygulamasında;

- Taşınmazın Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü (TKGM) sisteminden mükellef bazında sorgulanması,
- Kat'i, İhtiyati ve teminat haciz bildirisinin düzenlenmesi,
- 531 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında alınan gayrimenkul teminatlarına haciz tatbik işlemi,
- Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sisteminde (KEYS) haciz tatbik ve haciz kaldırma yazısının oluşması,
- Yazıların Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne elektronik ortamda tebliğ edilmesi,
- Taşınmazın tescil kayıtlarına haciz şerhinin eklenilmesi/kaldırılması,
- Yapılan işlemlere ait raporların alınması işlemleri;
- “EVDB/Haciz Bildirisi İşlemleri/E-Haciz Tapu/Tapu-Gayrimenkul Sorgulama/Kati-İhtiyati-Teminat HB Düzenleme/Haciz Tatbik İşlemi”,

- “EVDB/Haciz Bildirisi İşlemleri/E-Haciz Tapu/Tapu-Gayrimenkul Sorgulama / VUKGT - 531 Teminat HB Düzenleme/Haciz Tatbik İşlemi”
- “EVDB/ Haciz Bildirisi İşlemleri/E-Haciz Tapu/Tapu Haciz Görüntüleme”,
- “EVDB/ Haciz Bildirisi İşlemleri/E-Haciz Tapu/Tapu Haciz Kaldırma”,
- “EVDB Rapor/Takip İşlemleri/E-Haciz Tapu Listeleri” menülerinden yapılmaktadır.

4.3.3. E-Haciz Tapu Uygulamalarında Tahsil Zamanaşımının Kesilmesiyle İlgili Özellikli Durumlar

6183 Sayılı Kanun’un 103.maddesi 2. bendinde; “haciz tatbiki” ile tahsil zamanaşımının kesileceği belirtilmiştir. Aynı gayrimenkule, aynı amme alacağı için farklı tarihlerde haciz tatbik etmekle tahsil zamanaşımı kesilmez. İlk haciz tatbik edilen tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren beşinci yılın sonunda tahsil zamanaşımı süresi son bulur. Konuyla ilgili örneğe bakalım;

Örnek-9: Mükellef (T)’nin Tirebolu Vergi Dairesi Müdürlüğüne vadesi geçmiş (2022/2. Taksit) 150.000 TL gelir vergisi borcu bulunmaktadır. Borcundan dolayı gayrimenkulüne (çay bahçesi) farklı tarihlerde elektronik haciz tatbik edilmiştir.

Giresun, Tirebolu ilçesinde bulunan gayrimenkul(çay bahçesi)				
Borç Türü	Tahakkuk fiş no	Takyidat Ekleyen Birim	Takyidat Türü	Ekleme Zamanı
Gelir Vergisi	2022...bcx	Tirebolu VDM	Haciz	10.12.2022
		Tirebolu VDM	Haciz	14.05.2023
		Tirebolu VDM	Haciz	04.09.2024

Yukarıdaki tabloya göre tahsil zamanaşımı 10.12.2022 tarihinde kesilmiştir. 10.12.2022 tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren tahsil zamanaşımı süresi beş yıl uzamıştır.

Bu borç için 31.12.2027 tarihi tahsil zamanaşımının son günüdür. 2023 ve 2024 tarihlerinde aynı amme alacağı için aynı gayrimenkule haciz tatbik edilmiş olması tahsil zamanaşımını kesmez. İlk haciz tatbik edilen tarihte yani 10.12.2022 tarihinde tahsil zamanaşımı kesilmiştir.

Diğer mal, hak ve alacak hacizlerinde de tahsil zamanaşımının kesilmesi hususu da örneklerle aynı şekilde düşünülmelidir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gelir İdaresi Başkanlığının elektronik haciz (E-banka, E-araç, E-tapu) uygulamaları, dijital kamu yönetiminin tahsilat süreçlerine kazandırdığı en önemli araçlarından biri haline gelmiştir. Tahsil zamanaşımını kesen haller arasında yer alan cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, e-haciz uygulamaları ile daha etkin ve hızlı bir şekilde yapılmaktadır.

E-haciz banka uygulamaları, borçlunun hesaplarında varlık bulunması halinde doğrudan tahsilatla sonuçlanarak tahsil zamanaşımını kesen en hızlı ve etkili yöntem olarak öne çıkmaktadır. Araç ve tapu hacizlerinde ise yalnızca ilk haciz tatbiki zamanaşımını kesmekte, sonraki işlemler süreyi etkilememektedir. Bu durum, uygulayıcıların işlem tarihlerini ve borç türlerini dikkatle takip etmesini zorunlu kılmaktadır.

Makaledeki örnek olaylar göstermektedir ki, aynı borç için farklı tarihlerde yapılan haciz işlemleri yalnızca ilk işlemle zamanaşımını kesmekte; farklı varlıklar, farklı borç türleri veya tutar artışları ise yeni zamanaşımı sürelerini başlatabilmektedir. Bu ayrımların doğru yapılmaması, kamu alacağının tahsil edilememesiyle sonuçlanabilir.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 71. maddesi uyarınca, tahsil zamanaşımının doğru şekilde kesilmemesi kamu zararı doğurmakta ve ilgili kamu görevlileri hakkında hukuki ve cezai sorumluluk gündeme gelmektedir. Bu nedenle, elektronik haciz

işlemlerinin yalnızca teknik değil, aynı zamanda hukuki ve idari sorumluluk taşıyan işlemler olduğu unutulmamalıdır.

Sonuç olarak, e-haciz uygulamaları kamu alacaklarının zamanında tahsili, idarenin iş yükünün azaltılması ve tahsil zamanaşımının kesilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu sistemlerin daha da geliştirilmesi, otomatik tahsilatın (e-tahsilat) yaygınlaştırılması ve uygulayıcı personelin mevzuat konusunda sürekli eğitilmesi, kamu zararının önlenmesi ve tahsilat süreçlerinin etkinliği açısından stratejik bir gerekliliktir.

Ali VEYİSOĞLU

Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Gelir İdaresi Başkanlığı EVDB (Elektronik Vergi Dairesi Bilgi Sistemi) Uygulama Kılavuzları

Gelir İdaresi Başkanlığı Tahsilat İç Genelgesi (Seri No: 2024/1)

Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi (KEYS) İşlem Rehberi

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü – Gelir İdaresi Başkanlığı E-Haciz Protokolü

Türkiye Noterler Birliği – Gelir İdaresi Başkanlığı ARTES Protokolü

5. TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK İŞLEMLERİNİN ZAMANAŞIMI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Rahman DEMİREL / Gelir Uzmanı

rahman.demirel1@gmail.com

GİRİŞ

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunun 113. maddesinde zamanaşımı sürenin geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması şeklinde tanımlanmış olup, müteakip 14. maddede ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Ancak ilgili maddenin devamında bu durumun bazı istisnaları sayılmış olup bu istisnalar arasında vergi dairelerince yapılan takdire sevk işlemlerinin zamanaşımını durduracağı belirtilmiştir.

İlgili madde şu şekilde devam etmektedir: “...vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.”

Bu makalemizde yukarıda yer alan maddede belirtilen takdir komisyonuna sevk işleminin zamanaşımı üzerine etkisi detaylıca incelenecek olup durum örneklerle pekiştirilecektir.

5.1. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARI

Vergi dairelerince takdir komisyonuna sevk işlemleri genellikle Vergi Usul Kanunu 30. maddede yer re’sen tarh nedenlerine istinaden yapılmakla birlikte VUK’un 74. maddesinde “etkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak” denilerek geniş bir tanıma yer verilmiştir.

Vergi daireleri genel olarak daha çok VUK 30/1 maddesi gereği beyannamelerin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi ve VUK 30/6 maddesi gereği tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halinde takdir komisyonuna başvurmaktadır. Takdir komisyonunca takdir edilen tutar bir karara bağlanarak imza karşılığında vergi dairesine tevdi olunur.

Takdir komisyonu kararına istinaden idarece re’sen vergi tarhiyatı yapılacağı durumda ilgili takdir komisyonunun bir nüshası VUK’un 35. maddesinde belirtildiği üzere ihbarnameye eklenmesi mecburidir.

5.2. TAKDİRE SEVK İŞLEMLERİNDE ZAMANAŞIMI

5.2.1. Takdir Komisyonuna Sevkte Zamanaşımının Durma Süresi: Sevk Tarihi Dahil midir?

VUK’un 114. maddesinde yalnızca takdir komisyonuna sevk işleminin zamanaşımını durduracağı duran zamanaşımının ise bir yıldan fazla olamayacağı belirtilmiştir. Ancak ilgili maddeden doğrudan doğruya zamanaşımının ne zamana duracağına ilişkin kesin bir çıkarım yapılamamaktadır.

Yine VUK'un Sürelerin Hesaplanması başlıklı 18. maddesinde ise sürenin gün olarak belli edilmişse başladığı günün hesaba katılmayacağı belirtilmiştir.

400 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan örnek incelendiğinde ise takdir komisyonuna sevk tarihinin de duran süreye dahil edildiği görülmektedir.

İlgili tebliğde yer alan örnek ise aynen şöyledir:

“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.”

İlgili örnekte yer alan bilgileri ve çözüm yolunu tablo halinde gösterecek olursak durum şöyle olacaktır.

İşlem Adımı	Tarih	Açıklama
Normal Zamanaşımı Bitişi	31/12/2011	VUK 114'e göre normal süre sonu.
Takdire Sevk Tarihi	20/09/2011	Duran sürenin ilk günü (Örnekte çözüme ulaşmak için sevk gününü dahil etmek gerekir.)
Komisyon Kararı Tevdi Tarihi	10/04/2012	Duran sürenin son günü (Dahil)
Duran (İşlemeyen) Süre		103 gün (20/09/2011 – 31/12/2011)
Yeni Zamanaşımı Bitişi	22/07/2012	31/12/2011 + 103 gün

Görüldüğü üzere ilgili tebliğde doğru sonuca ulaşabilmek için takdire sevk gününün de süreye dahil edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte VUK'un 18. maddesinde yer alan süre hesabı usul kanununda belirtilen süreler ve idarenin verdiği belirli sürelerde dikkate alınması gerektiği düşüncesindeyiz. Yani VUK'ta sürelerin hesaplanmasına ilişkin genel kural (VUK madde 18), gün olarak belirlenmiş sürelerde başlangıç gününün hesaba katılmamasını öngörse de madde 114'teki durum sürenin başlaması değil, işlemekte olan sürenin durması durumu olarak görülmektedir.

Dolayısıyla hesaplama yapılırken sevk gününün dahil edilmesi görüşü öne çıkmakla birlikte süre takdir komisyonu kararının tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye başlayacağı için tevdi gününün de süreye dahil edilmesi gerekmektedir.

Ancak bazı kaynaklarda sevk gününün süreye dahil edilmediği de görülmektedir.

5.3.2. Zamanaşımının İşlemeye Başlama Zamanı

VUK'un 114. Maddesinde zamanaşımının verginin doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılından itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle bir takvim yılına ait bir vergi için takdire sevk işlemi yapıldığında zamanaşımının takdire sevk işlemi yapılan yıldan değil takip eden yıldan itibaren başlayacağı unutulmamalıdır.

Örnek 1: 2020 ağustos dönemi KDV beyannamesini vermeyen bir mükellef 01/11/2020 tarihinde takdire sevk edilip, takdir komisyonu kararı 15/12/2020 tarihinde vergi dairesine tevdi olması halinde zamanaşımı açısından bir değişiklik olmayacaktır. Çünkü zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayacaktır. 2020 ağustos dönemi için zamanaşımı 01/01/2021 tarihinden itibaren işlemeye başlayacak olup takdir komisyonunda geçen 01/11/2020 – 15/12/2020 tarihleri bu tarih aralığını kapsamamaktadır. Dolayısıyla ilgili dönem takdire sevk edilmiş olsa da zamanaşımı yönünden herhangi bir duran

süre söz konusu olmadığından 2020 ağustos dönemi için zamanaşımı, normal zamanaşımı süresi olan 31/12/2025 olacaktır.

Örnek 2: Mükellef 2020 şubat dönemi KDV beyannamesinin verilmemesi nedeniyle 12/09/2020 tarihinde takdire sevk edilmiştir. Takdir komisyonu kararı vergi dairesine 15/01/2021 tarihinde tevdi edilmiştir. Bu örnekte 12/09/2020 – 31/12/2020 tarihleri arasında geçen sürede henüz zamanaşımı işlemeye başlamadığından dolayı hesaba dahil edilmeyecektir. Zamanaşımı bu sebeple 01/01/2021 – 15/01/2021 tarihleri arasında 15 gün durmuş sayılacaktır. Bu durumda takdir komisyonu kararı sonucu düzenlenecek olan ihbarname 15/01/2026 tarihine kadar mükellefe tebliğ edilmesi gerekecektir.

Özetlemek gerekirse;

İşlem Adımı	Tarih	Açıklama
Normal Zamanaşımı Bitişi	31/12/2025	VUK 114'e göre normal süre sonu.
Takdire Sevk Tarihi	12/09/2020	Duran sürenin ilk günü (Dahil)
Komisyon Kararı Tevdi Tarihi	15/01/2021	Duran sürenin son günü (Dahil)
Duran (İşlemeyen) Süre		15 gün (01/01/2021 – 15/01/2021)
Yeni Zamanaşımı Bitişi	15/01/2026	31/12/2025 + 15 gün

5.2.3. Takdir Komisyonunda Bir Yıldan Daha Fazla Süre Geçmesi

VUK'un 114. maddesinde belirtildiği üzere zamanaşımı yönünden işlemeyen süre her hal ve takdirde 1 yıldan uzun olamayacaktır. Yani takdir komisyonunda bir yıldan daha fazla bekleyen kararlar için her hal ve takdirde zamanaşımı normal zamanaşımına 1 yıl eklenmesi suretiyle bulunacaktır.

Örnek 1: 2020 mayıs dönemi KDV beyannamesinin verilmemesi sebebiyle mükellef 05/10/2022 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyonu kararı ise 05/11/2023 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir. Karar takdir komisyonunda 05/10/2022 – 05/11/2023 tarihleri arası bir yıldan fazla beklediğinden dolayı zamanaşımı normal zamanaşımı süresi olan 31/12/2025 tarihine 1 yıl eklenmesi suretiyle bulunan 31/12/2026 tarihi olacaktır.

Ayrıca burada da duran zamanaşımının ne zaman durmaya başladığı da önem arz etmektedir. Yukarıda da değindiğimiz gibi zamanaşımı verginin doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılı işlemeye başlayacaktır. Dolayısıyla bir yıllık zamanın hesaplanmasında buna da dikkat edilmesi gerekecektir.

Örnek 2: 2020 şubat ayı KDV beyannamesinin verilmemesi nedeniyle mükellef 01/12/2020 tarihinde takdire sevk edilmiş olup takdir komisyonu kararı vergi dairesine 05/12/2021 tarihinde tevdi edilmiştir. Bu durumda her ne kadar 01/12/2020 – 05/12/2021 tarihleri arası karar takdir komisyonunda bir yıldan fazla kalmış gibi görünmesine karşın zamanaşımı 2020 takvim yılı için normal şartlar altında 01/01/2021 tarihinden itibaren başladığından süre takdir komisyonuna sevk ile bu tarihte durmuş sayılacak ve 01/01/2021 – 05/12/2021 tarihleri hesaplamada esas alınacaktır. Bu durumda 01/01/2021 – 05/12/2021 tarihleri arası geçen süre 339 gün olduğundan yeni zamanaşımı süresi 31/12/2025 + 339 gün= 05/12/2026 olacaktır.

5.2.4. Normal Zamanaşımı Süresinden Sonra Tevdi Olunan Takdir Komisyonu Kararları

Takdir komisyonu kararları her zaman yalnızca normal zamanaşımı süresi içinde tevdi olmamaktadır. Takdir komisyonuna sevk işlemi zamanaşımını durdurduğundan dolayı normal zamanaşımı süresi dolduktan sonra da tevdi işlemi gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumdan duran süreyi hesaplamak için takdire sevk edilen tarih ile normal zamanaşımının dolduğu tarih arasındaki günler hesaba katılması gerekmektedir. Çünkü normal zamanaşımı dolmasıyla birlikte ortada duracak bir süre kalmayacaktır.

Örnek: Mükellef 2020 şubat KDV beyannamesinin verilmemesi nedeniyle 15/11/2025 tarihinde takdire sevk edilmiş olup takdir komisyonu kararı vergi dairesine 01/05/2026 tarihinde tevdi edilmiştir.

Bu durumda duran süre 15/11/2025 – 31/12/2025 tarihleri arası olacaktır. Çünkü 2020 vergilendirme dönemi için zamanaşımı süresi normal şartlarda 31/12/2025 tarihidir. Bu durumda takdirde geçen süre 15/11/2025 ile 31/12/2025 tarihleri arası 47 gündür. Dolayısıyla 31/12/2025 tarihine 47 gün eklediğimizde yeni zamanaşımı 17/06/2026 tarihi olacaktır.

Özetlemek gerekirse;

İşlem Adımı	Tarih	Açıklama
Normal Zamanaşımı Bitişi	31/12/2025	VUK 114'e göre normal süre sonu.
Takdire Sevk Tarihi	15/11/2025	Duran sürenin ilk günü (Dahil)
Komisyon Kararı Tevdi Tarihi	01/05/2026	Duran sürenin son günü (Dahil)
Duran (İşlemeyen) Süre		47 gün (15/11/2025 – 31/12/2025)
Yeni Zamanaşımı Bitişi	17/06/2026	31/12/2025 + 47 gün

SONUÇ

Bu çalışmamızda matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımı üzerindeki etkilerine değinilmeye çalışılmıştır.

Değinilen noktalar şu şekilde özetlenebilir;

Duran Süre Hesabı: 400 Seri No'lu VUK Genel Tebliğindeki örnekle paralel olarak, duran sürenin hesaplanmasında takdire sevk gününün de hesaba dahil edilmesi gerektiği görüşü ön plana çıkmaktadır.

Zamanaşımının Başlangıcı: Zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başladığından takdire sevk işleminin gerçekleştiği tarihin zamanaşımı süresinin henüz başlamadığı bir yıla (örneğin 2020 yılı vergisinin 2020'de sevk edilmesi) denk gelmesi halinde, duran sürenin yalnızca zamanaşımının işlemeye başladığı (örneğin 2020 yılı için 01/01/2021) tarihten itibaren hesaplanması gerekmektedir. Bu durum, zamanaşımı süresini uzatma etkisini göstermesi açısından kritik bir ayrıntıdır.

Bir Yıllık Üst Sınır: Takdir Komisyonunda geçen sürenin bir yılı aşması durumunda, zamanaşımı süresinin uzaması en fazla bir yıl ile sınırlı olacaktır. Bu kuralın uygulanmasında dahi, duran sürenin başlangıç anının, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başı olduğu unutulmamalıdır.

Normal Süreden Sonra Tevdi: Takdir komisyonu kararının normal zamanaşımı süresi dolduktan sonra tevdi edilmesi durumunda, duran sürenin hesabında, sevk tarihi ile normal zamanaşımı süresinin bittiği tarih arasındaki sürenin dikkate alınması gerekmektedir.

Sonuç olarak, idaresinin re'sen tarh yetkisini kullanması sürecinde kritik bir aşama olan takdir komisyonuna sevk işlemleri, vergi alacağının tahakkuk ve tebliğ edilme süresini doğrudan etkilemektedir. Ayrıca zamanaşımı hazineye karşı sorumluluğu bulunan Gelir Uzmanları için son derece önem arz etmektedir. Zamanaşımı süreci Gelir Uzmanları açısından devlete karşı hem maddi hem de manevi bir sorumluluk oluşturmakta olup takdire sevk ve kararların tebliğ işlemleri Gelir Uzmanlarınca ivedilikle takip edilmelidir.

Rahman DEMİREL
Gelir Uzmanı

6. VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ

Nevzat UĞUR / Gelir Uzmanı

nevzat.ugur@gelirler.gov.tr

“Tebliğ” kelimesinin sözlük anlamı, bildirme, duyurma, anlatma, haber vermedir.

Vergi hukukunda tebliğ ise; VUK’nun 21’inci maddesine göre tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümmü vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.

6.1. TEBLİĞ YAPILACAK KİMSELER:

Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.

Veli, vasi ve kayımlara tebliğ: Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ: Tüzel kişilere yapılacak tebliğ bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya kanuni temsilci varsa tebliğin bunlardan birisine yapılabilir.

Tasfiye ve iflas halinde bulunan tüzel kişilere ait tebliğ işlemleri tasfiye ve iflas halinin sonuçlanıp sonuçlanmadığı hususları göz önüne alınarak tasfiye memurlarına, kanuni temsilcilerine veya iflas masasına (iflas idaresi) yapılır.

Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müsdahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.)

Adi Ortaklıklara Yapılacak tebliğ: Adi ortaklık adına yapılacak, ortaklardan herhangi birine yapılabilir.

Mirasçılar Adına Yapılacak Tebliğ: 213 salıy Vuk (Madde 12) Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar hükmü gereğince mirasçılar adına tebliğ miras hisseleri nispetinde ayrı ayrı yapılır.

Kamu idare ve müesseselerine tebliğ: Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.

Cezaevinde bulunan mükelleflere yapılacak tebliğ: borçlunun cezaevinde bulunması nedeniyle ceza infaz kurumuna müzekkere yazılarak borçlunun hukuki durumunun (hükümlü/tutuklu) ve varsa vasisinin tespitini, vasi varsa ödeme emrinin vasisine tebliğine, aksi

halde cezaevi müdürlüğü aracı ile hükümlü/tutuklu kişiye tebliğ yapılması

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ: Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdandır.

Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir.

Bu halde bildiri Türkiye elçiliği veya konsolosluğu veya bunların görevlendireceği bir memur yapar.

Tebliğ konusu ile hangi merci tarafından çıkarıldığı bilgilerinin yer aldığı ve otuz gün içinde başvurulmadığı takdirde tebliğin yapılmış sayılacağı ihtarını içeren bildirim, muhataba o ülkenin mevzuatının izin verdiği yöntemle gönderilir.

Bildirimin o ülkenin mevzuatına göre muhataba tebliğ edildiği belgelendirildiğinde, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Türkiye elçiliği veya konsolosluğuna başvurulmadığı takdirde tebligat otuzuncu günün bitiminde yapılmış sayılır.

Muhatap, Türkiye elçiliği veya konsolosluğuna başvurduğu takdirde tebliğ evrakını almaktan kaçınırsa bu hususta düzenlenecek tutanak tarihinde tebliğ yapılmış sayılır. Evrak bekletilmeksizin mercine iade edilir.

Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilir.

Şu kadar ki, vergi dairelerinin yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrakları, vergi dairesi başkanlıkları; vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise defterdarlıklar tarafından doğrudan Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır.

6.2. TEBLİĞ USULLERİ

Posta ile Tebliğ Usulü:

Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Posta ile yapılacak tebliğler VUK'un 101. maddesinde belirtilen bilinen adreslere yapılır.

Bilinen adresler:

1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,
2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
3. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

Örnek: Gelir vergisi mükellefi Bay (A) hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2/5/2020 tarihinde cezalı tarhiyatlar yapılmıştır. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kayıtlarında 10/8/2018 tarihinde işe başlama bildiriminde bildirdiği işyeri adresi ve 23/3/2019 tarihinde verdiği gelir vergisi beyannamesinde yer alan işyeri adresi mevcuttur. Vergi dairesi, ihbarname ve ekinde yer alan raporları öncelikle işe başlama bildiriminde bildirilen işyeri adresine tebliğe çıkaracaktır. Mükellefin söz konusu adreste bulunamaması durumunda, tebligat yapılacak tarihte mükellefin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde tebligat yapılacaktır.

Mükellefin 23/2/2019 tarihinde verdiği gelir vergisi beyannamesinde yer alan işyeri adresi bilinen adres olarak kabul edilmeyecektir.

6.3. TEBLİĞ EVRAKININ TESLİMİ:

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.

Muhatabın işyeri adresinde tebliğe çıkılması

Bilinen işyeri adreslerinden tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır.

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Zarfın, posta memuru tarafından muhatabına verildiği tarihte tebliğ yapılmış sayılır

213 sayılı Kanunun 94. maddesi kapsamında tebliğ yapılacak olanların adreste bulunamaması (geçici ayrılmalar dâhil) halinde durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir. Bu durumda kapiya pusula yapıştırılmaz ve tebliğ evrakı derhal gönderildiği idareye iade edilir. Bu takdirde tebliğ;

- Gerçek kişilerde kendisinin,
- Tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin,
- Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

Muhatap tebellüğden imtina etmesi

Tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapiya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

213 sayılı Kanunun 101. maddesinin (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda 213 sayılı Kanunun 101. maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılır.

Muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde tebliğe çıkılması

213 sayılı Kanunun 94. maddesi kapsamında tebliğ yapılacak kişinin bilinen işyeri adresinde bulunamaması (geçici ayrılmalar dâhil) ya da muhatabın bilinen işyeri adresinin olmaması durumlarında, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebligata çıkılır ve tebliğ bu adreste yapılır.

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Zarfın, posta memuru tarafından muhatabına verildiği tarihte tebliğ yapılmış sayılır. 213 sayılı Kanunun 94. maddesi kapsamında tebliğ yapılacak olanların yerleşim yeri adresinde bulunamaması (geçici ayrılmalar dâhil) halinde durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir. Bu durumda kapiya pusula yapıştırılmaz ve tebliğ evrakı derhal gönderildiği idareye iade edilir.

Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından olayın özelliğine göre (zamanaşımı vs.) tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakına, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine ikinci defa çıkıldığına ilişkin ibare konulur. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren ve bu tebliğ ekinde yer alan tebligat pusulası kapağına yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulasının yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise pusulasının kapağına yapıştırıldığı tarihi izleyen on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

Muhatabın adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresi ile bilinen işyeri adresinin aynı olması durumunda (home-office) bu adrese yapılacak tebligatta tebliğ evrakının üzerinde yer alan "İş Yeri Adresi" ve "İkametgah Adresi" kısımları aynı adres olacak şekilde birlikte doldurulur ve bu adreste tebligata çıkılır. Muhatabın bu adreste bulunamaması durumunda kapağına pusula yapıştırılmaz. Bulunamama durumu tebliğe çıkan memur tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrakı derhal gönderildiği vergi dairesine iade edilir. Bu durumda muhatabın işyerinde ve yerleşim yerinde aynı anda ilk defa tebliğe çıkılmış ve tebligat işlemi sonuçlandırılmamış olduğundan, bu aşamadan sonra yerleşim yeri adresinde ikinci defa tebliğe çıkılan durumda gerçekleştirilen işlemler uygulanır.

Not:213 sayılı Vergi Usul Kanununun 102'inci maddesinde bahsi geçen münasip sürenin kaç gün olduğu hususunda herhangi bir belirleme yapılmadığı, münasip sürenin ne kadarlık bir süreyi ifade ettiğinin Vergi Usul Kanununun tamamı için geçerli olan "Genel Esaslar" kısmının "Süreler" başlıklı "Üçüncü Bölümü"nde yer alan "Kanuni ve İdari Süreler" başlıklı 14. maddesi ile ortaya konulabileceği, bu maddenin, Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde tebliğ yapacak idarelerce belirlenecek sürenin 15 günden aşağı olamayacağı hükmünü içerdiği, dolayısıyla Vergi Usul Kanununun 102. maddesinde yer alan münasip sürenin genel hüküm gereğince 15 günden aşağı olamayacağı, kaldı ki, Vergi Usul Kanununun 14. maddesi ile kanunda özel olarak belirtilmeyen süreleri belirgin hale getirildiğinin yanında, tebliğ yapacak idarelerce 15 günden az bir sürenin de belirlenemeyeceğine vurgu yapılarak tebligata ilişkin bir düzenleme de içerdiği, bu sebeplerle, Vergi Usul Kanununun 102. maddesinde geçen iki tebligat işlemi arasında geçmesi gereken münasip sürenin en az 15 gün olması gerektiği hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir. (Yargı kararları da 15 günlük süre dikkate alınarak verilmektedir.)

6.3.1. İlanen Tebliğ Usulü

Tebliğin ilanla yapılacağı haller:

1. Muhatabın VUK'nun 101'inci maddesi kapsamında bilinen adresi yoksa
2. VUK'nun 101'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,
3. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa,
4. Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa.

İlanın şekli:

1) Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere 24.000 TL vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde:

- İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır

- Gazete ilanı yapılmaz
- İlan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.
- İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.
- İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

2) Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere 24.000 – 2.400,000 TL arası vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde:

- İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır
- İlgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede ve bir internet haber sitesinde yayımlanır
- İlan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir
- İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.
- İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

3) Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere 2.400,000 TL'yi aşan miktarda vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde:

- İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır
- İlgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır
- Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ve bir internet haber sitesinde ayrıca yayım yapılır
- İlan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir
- İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.
- İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

İlanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle adları (Tüzel kişilerde unvanları) yazılı muhataplara;

1. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bilvekele müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri;
2. Kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı; hususları ihtar olunur:

Memur vasıtasıyla tebliğ:

Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir.

Elektronik ortamda tebliğ:

213 Sayılı VUK hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 213 Sayılı VUK'nun 93. VUK hükümlerine usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır

6.4. ELEKTRONİK ADRES KULLANMA ZORUNLULUĞU BULUNAN MÜKELLEFLER: (456 NOLU VUK GENEL TEBLİĞİ)

- Kurumlar vergisi mükellefleri
- Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)
- İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında adına kayıt ve tescil yapılan gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller (**568 Nolu VUK Genel Tebliği**)
- Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, Tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır.
- Kurumlar vergisi mükellefleri işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadır.
- Gelir Vergisi mükellefleri mükellefiyet tesisi sırasında bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadır.

Hatalı tebliğler:

Tebliğ olunan vesikalar, esasa tesir etmeyen şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda;

- Mükellefin adının
- Verginin nevi
- Verginin miktarı
- Vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması
- Bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.

SONUÇ

Vergi alacağının vergi hukukuna uygun bir şekilde tahsilinin sağlanabilmesi için tebliğ işleminin eksiksiz ve usule uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler çerçevesinde elektronik tebliğ sisteminin yaygınlaştırılması ile hem vergi alacağının tahsil süresinin kısaltılması hem de tebliğat masraflarının en aza indirilmesi sağlanabilir.

Nevzat UĞUR

Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

213 Vergi Usul Kanunu.

568 VUK Genel Tebliği

456 Sayılı VUK Genel Tebliği

485 Sayılı VUK Genel Tebliği

7. ZAMANAŞIMI DÖNEMİNDE VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

Didem GERMİ / Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı
didemkayaca14@gmail.com

Hakan GÜREL / Gelir Uzmanı
hakan.gurel@gelirler.gov.tr

Vergi sisteminin en kritik unsurlarından biri, zamanında işlem ilkesidir. Vergileendirme sürecinin her aşaması beyan, tahakkuk, tahsil, düzeltme, iade ve terkin işlemleri belirli yasal süreler içinde tamamlanmak zorundadır. Bu sürelerin dolması, yalnızca idarenin işlem yetkisini değil, aynı zamanda mükellefin hak ve yükümlülüklerini de doğrudan etkiler. Zamanaşımı, bu yönüyle hem vergi alacağının güvence altına alınması hem de idari işlem disiplini bakımından temel bir hukuki kurumdur.

Vergi dairelerinde yıl sonu çalışmaları, vergi alacağının zamanaşımı süreleri dolmadan gerekli tarhiyat ve işlemlerin tamamlanmasını sağlamayı amaçlar. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) md.114'e göre, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen takvim yılı başından başlayarak 5 yıl içinde tarh edilip mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde hem vergilerin tarh (tespit/hesaplama) edilmesi hem de vergi/ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Aksi halde, süre dolduktan sonra idare o vergiyi tarh edemez ve tahakkuk ettiremez. Bu nedenle her yıl 31 Aralık tarihi, önceki beş yıla ait vergileendirme işlemlerinin zamanaşımına girmeden sonuçlandırılması için kritik bir eşiktir. Yıl sonunda yapılan kontroller, hem kamu alacağının tahsil kabiliyetini korumakta hem de idarenin görev süresi içinde sorumluluklarını eksiksiz yerine getirmesini sağlamaktadır.

Bu kapsamda yer alan kontrol başlıklarına geçmeden önce, Eylül ayı Vergi Bülteni serisinde Sayın Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı Mahmut Çağlayan tarafından kaleme alınan **“Tarh ve Tahsil Zamanaşımı”** konulu makaleyi okumanızı tavsiye ederiz. Söz konusu çalışma, yapılacak kontrollerin arka planını daha iyi kavramanızı sağlayacak ve uygulamada karşılaşılabilecek durumları daha anlamlı kılacaktır.

Vergi Usul Kanunu madde 114 ayrıca, vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurmasının zamanaşımını durduracağını hükme bağlamıştır. Bu durumda duran zamanaşımı, komisyon kararının vergi dairesine verildiği günü takip eden günden itibaren kaldığı yerden devam eder, ancak durma süresi en fazla bir yıl uzayabilir. Dolayısıyla, yıl sonu yaklaşırken takdire sevk gereken durumlar tamamlanarak ek süre avantajı sağlanır. Öte yandan, mücbir sebepler gibi özel haller dışında tahakkuk zamanaşımı uzamaz ve süresi dolan vergi alacağı düşer. Vergi daireleri bu nedenle yıl sonunda kapsamlı kontrol listeleriyle zamanaşımı riski taşıyan işlemleri tek tek gözden geçirmelidir.

Aşağıda Vergi Usul Kanunu 114.madde çerçevesinde zamanaşımı yönünden kontrol edilmesi gereken başlıca liste kalemleri ve ilgili mevzuat dayanakları açıklanmaktadır. Bu kontroller, vergi dairesi çalışanlarının yıl sonu itibarıyla yapması gereken önemli işlemleri özetlemekte ve hem mükellefleri hem meslek mensuplarını bilgilendirmeyi amaçlamaktadır.

7.1. Zamanaşımı Döneminde Kontrol Edilmesi Gereken Başlıca İşlem Başlıkları

Sıra No	Kontrol Başlığı	İçerik / Kapsam Özeti
1	Beyanname Vermeyen Mükellefler	Beyanname vermeyen veya eksik beyan eden mükelleflerin tespiti, takdire sevk işlemleri ve cezai sonuçların kontrolü.
2	Pişmanlık, İslah ve Cezalarda İndirim (VUK 371-376)	Pişmanlıkla verilen beyannamelerin ödeme durumları, cezada indirim talebi sonrası ödeme kontrolü, otomatik sistem düzeltmeleri.
3	Vergi ve Ceza İhbarnameleri	Geçici statüde kalan, tebliğ edilmemiş veya tahakkuku yapılmamış ihbarnamelerin tamamlanması ve tebliğ işlemlerinin kontrolü.
4	Bildirim ve Elektronik Sistem İşlemleri	Ba-Bs formları, belge basım bildirimleri, e-tebligat kayıtları ve elektronik yükümlülüklerin zamanında yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü.
5	Terkin Edilmesi Gereken Geçici Vergiler	Mahsup edilmemiş, ödenmemiş veya zamanaşımına uğramış geçici vergilerin terkin işlemleri.
6	VDK Raporları ve Zamanaşımı Riski Taşıyan İncelemeler	Vergi inceleme raporlarının işleme alınma süresi, düzeltme işlemleri, iade yetki tabloları (153/A, Ek:1) ve uzlaşma kapsamı değişiklikleri.
7	Denetim Tutanakları ve Usulsüzlük Cezaları	Yoklama ve denetim tutanaklarının zamanaşımı süreleri (2 yıl / 5 yıl), önerilen cezalara ilişkin ihbarnamelerin tebliğ durumlarını.
8	Takdire Sevk ve Resen Tarh İşlemleri	Takdir komisyonuna sevk edilen dosyaların bir yıllık durma süresi takibi, karar sonrası ihbarname düzenlenmesi ve tebligatların zamanında tamamlanması.
9	İade ve Mahsup Talepleri (GVK 252-315 Tebliği)	Tevkifat ve geçici vergi iadelerinde 1 yıllık başvuru süresi, yazılı taleplerin zamanında yapılıp yapılmadığının kontrolü ve Düzeltme Zamanaşımı
10	Zamanaşımı Döneminde Kullanma Tespiti Kontrolleri	Kullanma tespiti bulunan mükelleflerin matrah artırımı, izaha davet ve cezai süreçlerinin kontrol edilerek işlemlerin zamanında tamamlanması.

7.1.1. Beyanname Vermeyen Mükelleflerin Kontrolleri

Yıl içinde veya geçmiş yıllarda verilmemiş veya eksik beyan edilmiş beyannameler, zamanaşımı öncesi tespit edilerek gerekli işlemler yapılmalıdır. Beyanname vermeyen mükellefler, vergi sistemimizde hem idare hem mükellef açısından riskler barındırır. Mükellefler açısından; zamanında verilmeyen her beyan, ileride katlanacakları vergi, faiz ve ceza yükünü büyütür. Vergi idaresi açısından ise, beyanname alınmayan her dönem, tahakkuk etmeyen bir vergi alacağı ve yıl sonuna kadar çözülmezse zamanaşımı nedeniyle Hazine kaybı demektir.

Gelir vergisi mükellefleri bir takvim yılına ait beyannameyi izleyen yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Ayrıca takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün içinde, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde vefat eden kişi adına varis tarafından verilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri ise, özellikli durumlar hariç olmak üzere beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilmesi gerekmektedir. Yukarıda yer alan ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda mükellefler usulsüzlük, vergi ziyai ve gecikme faizi gibi durumlarla karşı karşıya kalabilmektedir.

Beyanname vermeyen mükelleflerle ilgili olarak vergi dairelerince liste alınmalı ve mükellefiyet durumuna göre beyanname verilmemesini haklı gösterecek bir durum olup olmadığı araştırılır. Burada araştırma yapılırken mükellefin gelen evrakından beyanname verilmemesini gerektiren

bir dilekçe, adres değişikliği talebi gibi hususların olup olmadığı, adres değişikliği durumunda ilgili vergi dairesine beyan verilip verilmediği ya da resen mükellefiyet açılma durumunun olup olmadığının tetkik edilmesi gerekmektedir.

Bütün bu araştırmalar sonucunda beyanname vermesi gerektiği halde vermeyen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır. (İlerleyen bölümlerde takdire sevk ile ilgili detaylı bilgi verilmiştir.)

Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle elektronik ortamda verilmesi gereken yıllık beyannamenin kanuni süresinde verilmemesi durumunda, mükelleflere özel usulsüzlük cezası ile süresinde tahakkuk ettirilmeyen vergi için ayrıca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanır. Takdir komisyonuna sevk sonrası tarh edilecek vergi çıkmaması durumunda ise özel usulsüzlük cezası uygulanır. Öte yandan, mükellefin 213 sayılı kanunun mükerrer 355 maddesinde yer alan otuzar günlük sürelerde beyannamesini vermiş olduğunun tespit edilmesi durumunda önerilen oranlarda özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Beyan edilmesi gereken ancak elektronik ortamda verilme zorunluluğu olmayan gelir unsuruna (Ücret, Kira, MSİ, DKİ) ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemesi halinde, VUK'nun 352/İ. maddesine göre mükellef adına iki kat 1. derece usulsüzlük cezası kesilir ve gelir takdir komisyonunca takdir edilir. Takdir edilen gelir üzerinden, gelir vergisi ile vergi ziyai cezası hesaplanır. Vergi ziyai cezası, iki kat olarak kesilen usulsüzlük cezası ile kıyaslanıp, miktar itibarıyla en ağır uygulanır.

Özetleyecek olursak;

1. Elektronik Ortamda Verilmesi Gereken Beyannameler

- Beyannamelerini kanuni süresi içerisinde elektronik ortamda göndermeyip kanunî süresinin sonundan başlayarak birinci 30 günlük süre içerisinde ve elektronik ortamda vermeleri halinde durumlarına uyan (Mükellefiyet durumu) özel usulsüzlük cezası 1/10 oranında; bunu takip eden ikinci 30 günlük süre içerisinde vermeleri halinde ise bu ceza 1/5 oranında uygulanması gerekmektedir.
- Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilen mükelleflerin, elektronik ortamda göndermek zorunda oldukları beyannamelerini kanunî süresi ve bunu takip eden birinci ve ikinci 30 günlük süreler geçtikten sonra vermeleri veya bu beyannameleri vermediklerinin idarece tespit edilmesi halinde ise adlarına Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddede yazılı özel usulsüzlük cezası **tam** olarak kesilecektir.

2. Kağıt ortamında Verilebilen Beyannamelerde

- Beyannamenin kanuni süresinde verilmemesinden dolayı, Vergi Usul Kanunu 352'ye göre 2 kat 1. derece usulsüzlük cezası ve %50 oranında vergi ziyai cezası Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesi gereğince kıyaslama yapılarak miktar itibarıyla en ağır olanının kesilmesi,
- Kanuni süresinden sonra verilmesi ve beyannamede ödenecek verginin çıkmaması veya matrahsız olması halinde; kanuni süresinden sonra verilen söz konusu beyanname için **sadece** 2 kat 1. derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

7.1.2. Pişmanlık, İslah ve Cezalarda İndirim Uygulamalarında Yıl Sonu Kontrolü

Yıl sonu itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nun **371. maddesinde** düzenlenen *pişmanlık ve ıslah hükümleri* ile **376. maddesindeki cezada indirim müessesesi** kapsamında yapılan işlemlerin de gözden geçirilmesi gerekmektedir.

7.1.2.1. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulama Kontrolleri

Pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk ettirilen vergi ile pişmanlık zammının süresi içinde ödenmemesi veya kısmen ödenmesi hâlinde, pişmanlık hükümleri ihlal edilmiş sayılır. Bu durumda söz konusu beyannameler, **kanuni süresinden sonra verilen beyanname** olarak kabul edilir.

Ödeme yönünden pişmanlık hükümlerinin ihlali halinde;

- Pişmanlık zammı (1030) terkin edilir,
- Bunun yerine gecikme faizi (1084) tahakkuk ettirilir,
- Tahakkuk fişindeki vade 15 günden 1 aya tamamlanır.

Elektronik ortamda verilen beyannamelerde

Kanuni süresinden sonra pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde, beyanname tarihindeki yürürlükte olan ceza tutarları dikkate alınarak VUK mükerrer 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanmalıdır. Ancak ödeme yönünden pişmanlık hükümleri ihlal edilmişse, VUK 336. madde dikkate alınmaksızın (**kıyas yapılmaksızın**) **doğrudan** vergi ziyai cezası kesilmelidir.

Elektronik ortamda verilmeyen beyannamelerde

Pişmanlık hükümlerinin ödeme yönünden ihlali halinde;

- **Birinci derece iki kat usulsüzlük cezası** ile **vergi ziyai cezasının %50'si** kıyaslanır,
- Tutar itibarıyla ağır olan ceza uygulanır.

Kıyaslama sonucunda usulsüzlük cezası kesilmesi gerekiyorsa, daha önce kesilmiş usulsüzlük cezasına **ilave olarak bir kat** daha ceza kesilir. Vergi ziyai cezası uygulanacaksa, önceki usulsüzlük cezası düzeltilerek işlem yapılmalıdır.

7.1.2.2. Cezalarda İndirim (VUK md. 376) Kontrolleri

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi, mükelleflere tarhiyat sonrası vergi ve ceza için indirim hakkı tanımaktadır. Bu hükme göre, mükellef;

- Vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde başvuruda bulunmalı,
- Vergi ve cezayı vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'a göre teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödemeyi taahhüt etmelidir.

İndirim talebinde bulunmasına rağmen belirtilen sürelerde ödeme yapılmaz veya ceza dava konusu edilirse, 376. madde hükmünden yararlanılamaz. Dolayısıyla, yıl sonu kontrollerinde cezada indirim hakkı talep eden ancak vadesinde ödeme yapmayan mükellefler tespit edilerek bu mükellefler için **asıl cezanın tahakkuku** sağlanmalıdır.

7.1.2.3. Yıl Sonu İçin Uygulayıcıya Notlar

Yıl sonu; bu tür ihlallerin tespit edilmesi açısından **son fırsat** niteliğindedir. Aksi hâlde, cezalar zamanaşımına uğrayarak uygulanamama riski doğar. Bu kapsamda kontrol edilmesi gereken başlıca hususlar şunlardır:

- **Pişmanlık talebiyle verilen beyannamelere ait tahakkukların vadesinde ödenip ödenmediği,**
- **Mahsup talebi veya emanet tutarları olup olmadığı,**

- **Cezalarda indirim talep edilmesine rağmen süresinde ödeme yapılmayan dosyaların asıl ceza ihbarnamesine dönüştürülüp dönüştürülmediği.**

NOT: Günümüzde artık **VUK'un 371 ve 376. maddelerine ilişkin ihlaller**, çoğunlukla elektronik ortamda sistem tarafından otomatik olarak düzeltilebilmektedir. Bununla birlikte, sistem tarafından düzeltme yapılamayan durumlar da hâlâ mevcuttur ve bu durumlar genellikle belirli teknik veya mevzuata dayalı gerekçelere dayanır.

Bazı durumlarda sistem, cezasını da otomatik olarak kesmekte, ancak bu işlemin doğruluğunun vergi dairesi personeli tarafından kontrol edilmesini istemektedir. Bu tür durumlarda, ceza ihbarnamesinin sistem üzerinde geçici şekilde kalabileceği, dolayısıyla onaylama işleminin mutlaka tamamlanması gerektiği unutulmamalıdır. Süreç, yalnızca elektronik sistemin yürütmesiyle sınırlı olmayıp, personelin kontrol ve onay mekanizmasıyla birlikte işletilmektedir.

İlerleyen süreçte, elektronik ortamda yapılan düzeltme işlemlerinin hem teknik aksaklıkların hem personelin onay mekanizmasına ihtiyaç duyulmayacak hale gelmesi beklenmektedir. Bu gelişmeyle birlikte, manuel olarak yapılan düzeltme işlemlerinin azalacağı; **dolayısıyla zamanaşımı yönünden personelin yürüttüğü kontrol listelerinden birinde kontrol edilmesi gereken işlem sayısının azalacağını** düşünmekteyiz.

7.3. VERGİ VE CEZA İHBARNAMELERİNE İLİŞKİN KONTROLLER

Vergi dairelerince tarh edilen vergiler ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnamelerin tebliği ve tahakkuku zamanaşımı açısından kritik önemdedir. Vergi Usul Kanunu Md.114 ve Md. 374 ceza kesmede zamanaşımı hükümleri gereği, bir verginin yalnız tarh edilmesi yetmez; ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi de şarttır. Bu nedenle yıl sonunda, sistemde bekleyen veya süreçleri tamamlanmamış ihbarnameler gözden geçirilmelidir:

7.3.1. “Geçici” de Bekleyen İhbarnameler:

Vergi dairesi sistemlerinde, hazırlanan ancak çeşitli nedenlerle işlem görmeyip “geçici” statüsünde kalan tarhiyat ve ceza ihbarnameleri bulunabilir. Bu ihbarnamelerin yasal süreçleri tamamlanmamış demektir.

Yıl bitmeden bu ihbarnamelerin durumu kontrol edilerek gerekiyorsa onaylanıp tebliğe çıkarılması sağlanmalıdır. Aksi halde, ihbarnamenin hiç tebliğ edilmemesi tarh zamanaşımı dolduğunda ilgili vergi/ceza alacağını hükümsüz kılar.

7.3.2. Tebliğ Edilmemiş İhbarnameler:

Düzenlenmiş ancak mükellefe henüz tebliğ edilmemiş vergi veya ceza ihbarnameleri yıl sonu itibarıyla listesinden kontrol edilmelidir. Özellikle zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh edilen vergilerde ihbarnamenin aynı süre içinde tebliği zorunludur. Örneğin, 2020 yılına ilişkin bir tarhiyat 2025 içinde yapılmış ancak posta/iade problemleri vb. nedenlerle mükellefe tebliğ edilememişse, 31.12.2025'e kadar mutlaka usulüne uygun olarak tebliğ tamamlanmalıdır.

Aksi takdirde, tarhiyat yapılmış olsa bile tebligat gerçekleşmediğinden vergi zamanaşımına uğrayacaktır. Bu nedenle, tebliğ edilmemiş ihbarnameler listesi taranarak yıl bitmeden yeniden tebligat çıkarılması (gerekirse ilanen veya alternatif yöntemlerle) sağlanmalıdır.

7.3.3. Tahakkuku Yapılmamış İhbarnameler:

Bazı durumlarda vergi/ceza ihbarnamesi mükellefe tebliğ edildiği halde, sistemde tahakkuk fişi oluşturulmamış veya tahakkuk kaydı eksik kalmış olabilir. Tahakkuk ettirilmeyen vergi, hukuken ödenebilir hale gelmez.

Zamanaşımı yönünden, verginin tarh ve tebliğ edilmiş olması yeterli olsa da tahakkuk işleminin yapılmamış olması idarenin sonraki aşamalarda (örneğin tahsil aşamasında) sorun yaşamasına neden olabilir. Bu nedenle, yıl sonu itibarıyla tahakkuku verilmemiş ihbarnameler listesi kontrol edilerek gerekli tahakkuk kayıtları oluşturulmalıdır. Böylece hem idarenin kayıtları tam hale gelir hem de mükellefin borç hesabı doğru şekilde görülür.

NOT: Yıl sonu zamanaşımı kontrolleri sırasında, sistemde geçici durumda kalan, tebliği yapılmamış veya tahakkuku tamamlanmamış ihbarnameler incelenirken, **Vergi Usul Kanunu’nda belirlenen en az ceza haddi ile tahakkuktan vazgeçme tutarları** göz önünde bulundurulmalıdır. Bu uygulama hem gereksiz işlemlerin önüne geçilmesini hem de zamanaşımı süresinin doğru yönetilmesini sağlar.

7.4. BİLDİRİM VE ELEKTRONİK SİSTEME İLİŞKİN KONTROLLER

Vergi mevzuatı, mükelleflere beyannameler dışında da çeşitli bildirim ve elektronik sistem yükümlülükleri getirmektedir. Yıl sonunda, bu yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen mükelleflere ilişkin listeler kontrol edilmeli ve gerekli yaptırımlar uygulanmalıdır:

7.4.1. Ba-Bs Formlarını Süresinde Vermeyenler:

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257’nci maddesine dayanılarak yayımlanan 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca; bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alım ve satışlarını, alıcı ve satıcı bazında düzenlenen Form Ba (Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu) ve Form Bs (Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu) aracılığıyla aylık dönemler itibarıyla vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Bildirimlerin elektronik ortamda e-Beyanname sistemi üzerinden gönderilmesi zorunludur.

543 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeyle birlikte, bildirim konu had KDV hariç 5.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre, aynı kişi veya kurumdan yapılan alım ya da satışların KDV hariç tutarı 5.000 TL’yi aşmadığı hallerde bu işlemler bildirimde dahil edilmeyecektir. Ancak had hesabında, mükellefin aynı kişiyle aynı dönemde yaptığı işlemlerin toplamı esas alınacak, had aşıldığı takdirde tamamı bildirimde dahil edilecektir.

Söz konusu Tebliğ ile ayrıca, tüm belgeleri elektronik belge (e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye) olan mükelleflerin bu belgeler için Ba-Bs formu düzenlemeleri zorunluluğu kaldırılmış, sadece kağıt ortamında düzenlenen belgeler için bildirim yapılması öngörülmüştür. Ancak 565 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile **2024 yılı Eylül** döneminden itibaren önemli bir değişikliğe gidilmiş, Form Ba ve Form Bs bildirimlerinin verilmesi uygulamasına tamamen son verilmiştir. Tebliğin 1 Ekim 2024 tarihinde yürürlüğe giren hükümleri uyarınca, Ağustos/2024 ve önceki dönemler için 396 ve 543 Sıra No.lu Tebliğler kapsamında bildirim yükümlülüğü devam edecek; ancak Eylül/2024 ve sonraki dönemlere ait Ba-Bs bildirimleri verilmeyecektir.

Yıl sonu itibarıyla, özellikle 2024/Ağustos ve öncesi dönemlere ait Ba-Bs bildirimlerini vermemiş, eksik veya hatalı veren mükelleflerin listesi sistem üzerinden alınmalı; gerekli hallerde Vergi Usul Kanunun mükerrer 355’inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanmalıdır.

Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, takip eden günlerde verilmesi halinde tam ceza uygulanır.

NOT: Mükellefler, bir ay içerisinde gerçekleştirdikleri mal ve hizmet alımlarına ilişkin Form Ba-Bs bildirimlerini elektronik ortamda sisteme yüklemekle yükümlüdürler. Ancak bu yükümlülük, yukarıda bahsedildiği üzere Eylül/2024 dönemi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna karşın, önceki dönemlere ilişkin bildirim yükümlülüğü devam etmekte olup, bu dönemlerde bildirimde bulunmayan mükellefler hakkında özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

Bu kapsamda, bildirim zorunluluğu bulunan mükelleflerin

- **Tespiti ve tarhiyatın doğru muhatabına yöneltilmesi** büyük önem taşır.
- Söz konusu cezai işlemin uygulanmasında, Ba ve Bs bildirim formlarının **tek bir form olarak değerlendirilerek tek özel usulsüzlük cezası** kesileceği,
- Ba-Bs bildirim formlarını kanunî süresinde elektronik ortamda vermedikleri tespit edilen mükellefler adına Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanmasında tespit tarihi yerine, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren **fiilinin işlendiği tarihte** geçerli olan, diğer bir ifadeyle beyannamelerin veya formların kanunen verilmesi gereken tarihte yürürlükte bulunan ceza miktarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

7.4.2. Ba-Bs Bildirimi Düzeltmesi Yapanlar:

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesine istinaden yayımlanan 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından verilmiş olan Ba ve Bs formlarında sonradan fark edilen hata, eksiklik veya tutarsızlıkların, düzeltme bildirimi yoluyla elektronik ortamda yeniden gönderilmesi mümkündür.

Mükerrer 355'inci maddeye göre, verilmesi gereken bildirim formlarının süresinde verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası uygulanır. Ancak, bildirimin süresinden sonra, belirli süreler içinde verilmesi halinde cezada indirim imkânı bulunmaktadır:

- Kanuni süresinden itibaren ilk on gün içinde (örneğin, BA–BS'nin verilmesi gereken ayın sonundan itibaren 10 gün içinde) verilmesi halinde ceza kesilmez.
- Takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

Ba-Bs Bildirim Formlarına her zaman düzeltme verme imkanı olduğu için zamanaşımı çalışmaları kapsamında mutlaka gözden geçirilmelidir.

NOT: Bildirimlerin verme süresi içerisinde yapılan düzeltmelerde herhangi bir ceza uygulanmayacağı, bu süre geçtikten sonra yapılan düzeltmelerde ise, **düzeltilen her bir form için ayrı ayrı** olmak üzere aynı Kanunun mükerrer 355'inci maddesi hükmü uyarınca işlem yapılacağı belirtilmiştir.

7.4.3. Matbaa İşletmelerinin Belge Basım Bildirimleri:

Vergi Usul Kanunu'nun 231 ve 232'nci maddeleri uyarınca, mükelleflerin kullanmak zorunda oldukları fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış fişi, gider pusulası gibi belgelerin bastırılması ve kullanılmadan önce tasdik ettirilmesi zorunludur.

Bu belgelerin basımını yapan matbaa işletmeleri, bastıkları belgeleri en geç düzenlendiği günü izleyen on beşinci günün sonuna kadar elektronik ortamda vergi dairesine bildirmekle yükümlüdür. Bildirimin süresinde gönderilmemesi veya eksik bildirim yapılması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanır.

7.4.4. Elektronik Tebligat Sistemi Kayıtları:

Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca, vergiye tabi mükelleflerin ve belirli kurumların elektronik ortamda tebligat yapılmasına imkân tanınmıştır. Bu düzenleme ile, mükelleflerin idareyle olan yazışma ve bildirim süreçlerinin hızlandırılması, tebligatın güvenilir ve izlenebilir şekilde yapılması amaçlanmıştır.

456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik tebligat sisteminin usul ve esasları belirlenmiştir. Tebliğe göre;

- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)
- 1/1/2025 tarihinden itibaren ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında adına kayıt ve tescil yapılan gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller e-Tebligat sistemine dahil olmak zorundadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri; işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvurmalıdır. Gerçek kişiler ise; mükellefiyet tesisi sırasında gelir vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine elden veya Dijital Vergi Dairesi sistemi üzerinden elektronik ortamda başvurmalıdır.

e-Tebligat sistemi ile gönderilen belgeler, mükellefin elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır. Bu hüküm, mükellefin e-tebligatı o tarihte açıp okumamış olmasına rağmen hukuken tebliğ gerçekleşmiş sayılmasına yol açar. Bu nedenle, yıl sonu kontrollerinde özellikle zamanaşımı süresi dolmak üzere olan evraklar açısından e-tebligat sistemindeki kayıtların titizlikle incelenmesi gerekir. Zamanaşımı döneminde mükellefiyet tesis ettirdiği halde kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 355'te belirtilen tutarlarda özel usulsüzlük cezası düzenlenmelidir.

7.5. TERKİN EDİLMESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ

Geçici vergi, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi uyarınca, cari döneme ait kazanç üzerinden üçer aylık dönemler hâlinde tahakkuk ettirilir ve ödenir.

Bu vergi, yıllık beyanname ile mahsup edilmek şartıyla nihai verginin peşin ödemesi niteliğindedir. Ancak, mahsup dönemine kadar ödenmemiş geçici vergiler, yıl sonu beyanıyla birlikte anlamını yitirir ve bu durumda tahakkuk fiili olarak hükümsüz hale gelir.

Bu tür alacaklar, kanunen terkin edilmesi gereken borçlar kapsamına girer. Mahsup dönemine kadar ödenmeyen geçici vergi tahakkukları, yıllık beyannamenin verilmesiyle birlikte, kanuni varlığını kaybeder. Çünkü bu aşamadan sonra tahsil edilmesi gereken herhangi bir "geçici vergi" kalmamıştır. Bu durumda geçici verginin terkinin gerekmektedir. Tarh veya tahsil zamanaşımı dolan geçici vergiler, terkin edilir.

Ödenmemiş olması nedeniyle, mahsup hakkı bulunmayan bu geçici vergi tutarları, terkin edilir. Terkin işlemi sırasında, geçici verginin vade tarihinden, yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar olan dönem için gecikme zammı uygulanır.

Geçici vergi, ödenmediği halde yıllık beyannameye mahsup edilmiş ise, bu durumda mahsup işlemi hukuken geçerli değildir. Bu nedenle, mahsup edilmemesi gereken tutar kadar kurumlar vergisi eksik tahakkuk etmiş sayılır.

Eksik tahakkuk eden bu tutar, bir kat vergi ziyaı cezası ile birlikte mükelleften aranır. Başka bir ifadeyle, ödenmemiş geçici vergi tutarını mahsup eden mükellefler hakkında, eksik tahakkuk eden kurumlar vergisi kadar vergi ziyaı doğar ve bu fark, cezasıyla birlikte tahsil edilir.

Uygulamada Dikkat: Geçici vergiye ilişkin terkin kararı verilmeden önce, mükellefin diğer vergi türleri yönünden mahsup veya iade talebine konu edilip edilmediği mutlaka kontrol edilmelidir.

7.6. VDK ZAMANAŞIMI RAPORLARI

Vergi inceleme raporları, incelemeye yetkili olanlar tarafından düzenlenip ilgili vergi dairelerine işlem yapılmak üzere gönderilir. “İnceleme Raporları Üzerine İşlem Yönergesinin 79. maddesinde, raporların işlem süresiyle ilgili olarak mevzuatta bir süre belirtilmişse bu süre içinde, belirtilmemiş ise en geç yedi gün içerisinde işlem yapılması; zamanaşımı riski bulunan raporlarda ise aynı gün içinde tarhiyat işlemlerinin tamamlanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Raporların sonuç kısmında belirtilen devreden KDV düzeltmeleri veya geçmiş yıl zararlarının düzeltilmesi gibi işlemlerin de vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi talep edilebilir. Devreden KDV düzeltmeleriyle ilgili işlemler, devreden KDV tablosu hazırlandıktan sonra vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından sisteme işlenir. Düzeltme sonucunda ödenecek vergi çıkması halinde, ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir.

Raporun içeriğine göre düzenlenecek ihbarnamede, eğer raporda özellikle kaçakçılık fiiline yer verilmiş ise, üç kat vergi ziyaı cezası uygulanarak ihbarname mükellefe gönderilir. Özellikle zamanaşımı riski bulunan raporlarda, düzeltme işlemleri zamanaşımına tekabül eden bir döneme ilişkin ise, ihbarnamenin bekletilmeksizin hazırlanarak tebliğe çıkarılması gerekmektedir.

Ayrıca, vergi inceleme raporlarının ekinde 153/A veya Ek:1 (İadesi Yetki kapsamına Girmeyen Mükellef) tabloları bulunuyorsa, sahte belge düzenleme veya kullanmaya ilişkin bilgi girişlerinin de yapılması gerekir. Bilgi girişi yapıldıktan sonra, bölüm müdür yardımcısı tarafından 153/A girişleri onaylanırken, Ek:1 girişlerinin onaylama işlemi ise vergi dairesi müdürü tarafından gerçekleştirilir.

Diğer taraftan, raporda tarhiyat öncesi uzlaşma yer alıyorsa, 2 Ağustos 2024 tarihinden itibaren vergi asıllarının uzlaşma kapsamı dışına çıkarıldığı unutulmamalıdır. Bu nedenle, tutanakta yer alan vergi ziyaı cezaları tahakkuk ettirilirken; vergi asıllarının ise ihbarname yöntemiyle alınması gerekmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, inceleme başlama bildiriminin 2 Ağustos 2024 tarihinden önce düzenlenmiş olması hâlinde, vergi asıllarının uzlaşma kapsamında olduğu ve bu durumda kanun değişikmeden önceki hükümlerin uygulanması gerektiğidir.

Ayrıca, vergi dairesine intikal eden raporlarla ilgili olarak yetkili vergi dairesi siz değilseniz, rapor gelen evrak kaydına girdiği için açıklama kısmına “Rapor bilgi amaçlı kaydedilmiştir, yetkili vergi dairesine gönderilmiştir.” şeklinde not düşülerek kaydedilmesi uygun olacaktır.

Özellikle zamanaşımı kapsamında yapılan taramalarda bu bilgi girişlerinin yapılması, kullanıcılar açısından büyük kolaylık sağlar. Bunun yanında, sistemde (KEYS) gelen evraklar üzerinden not veya yorum kısmına yapılan işlemlerle ilgili kısa açıklamaların eklenmesi de sonraki kontrollerde işlemlerin takibini kolaylaştıracaktır.

7.7. ZAMANAŞIMI KAPSAMINDA DENETİM TUTANAKLARINA İLİŞKİN İŞLEMLER

Zamanaşımı kapsamında kontrol edilmesi gereken hususlardan biri de denetim tutanaklarıyla ilgili işlemlerdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinde yoklama kavramının amacı ve yetki çerçevesi açıkça belirtilmiştir. Buna göre yoklamadan kasıt; mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve durumları araştırmak, incelemek ve tespit etmektir. Yoklama, yetkili memurlar tarafından gerçekleştirilir ve vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak, söz konusu maddede belirtilen hususların tespiti sonucunda gerekli görülmesi halinde usulsüzlük cezalarının önerilmesi yoluna gidilir.

Peki, yoklamayla neler tespit edilir?

Özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılat tespiti yapılabilir. 3100 sayılı Kanun kapsamında ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olan mükelleflerin bu zorunluluğa uyup uymadıkları, cihazları belirlenen esaslara göre kullanıp kullanmadıkları ve günlük hasılatın tespiti mümkündür. Ayrıca, günlük kayıt yapılması zorunlu defterlerin işyerinde bulundurulup bulundurulmadığı, bu defterlerin tasdikli olup olmadığı; vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği; faturasız mal bulundurulup bulundurulmadığı, vergi levhasının işyerinde bulunup bulunmadığı gibi hususlar da yoklama sırasında tespit edilebilir.

Bunun yanı sıra, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ancak vergi kaybına işaret eden delillerin bulunması halinde, defter, belge veya deliller alınabilir. Nakil vasıtalarını Maliye Bakanlığınca belirlenen özel işaretle durdurmak, taşıtta bulundurulması gereken taşıt, yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi, yolcu bileti, taşıma irsaliyesi gibi belgelerin mevcut olup olmadığının kontrolü ile bu belgelerin taşıtta bulunmaması halinde, ibraz edilinceye kadar aracın trafikten alıkonulması da mümkündür.

Yoklama yetkililerin bu tespitler sonucunda düzenledikleri denetim tutanaklarına dayanılarak, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ceza hükümleri çerçevesinde;

- 352'nci madde kapsamında usulsüzlük,
- 353'üncü madde kapsamında özel usulsüzlük ve
- Mükerrer 355'inci madde kapsamında özel usulsüzlük cezaları önerilebilir.

Düzenlenen denetim tutanakları vergi dairesine intikal ettirildiğinde, vergi dairesi tarafından bu tutanaklarda yer alan usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarına ilişkin işlemleri yerine getirirler.

Burada zamanaşımı açısından önemli bir nokta, usulsüzlük cezalarında iki yıllık zamanaşımı süresinin dikkate alınması gerekliliğidir. Nitekim **Sayıştay raporlarında** da vergi dairelerince kesilen **usulsüzlük cezalarının zamanaşımı süresine riayet edilmemesi**, en çok eleştiri konusu yapılan hususlardan biri olarak öne çıkmaktadır.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesinde ceza kesmede zamanaşımı hükümleri düzenlenmiş olup, vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezalarında beş yıl, usulsüzlük cezalarında ise iki yıl olarak belirlenmiştir. Ancak 336'ncı madde hükmü gereğince, vergi ziyai ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde, kesilecek cezada vergi ziyai cezası için öngörülen zamanaşımı süresi uygulanır. Bu nedenle, denetim tutanaklarında önerilen cezalar arasında usulsüzlük bulunuyorsa, iki yıllık süre, ihbarnamenin düzenlenip tebliğ edilmesi için son derece önemlidir. Aksi takdirde cezanın zamanaşımına uğrama ihtimali doğacaktır.

Bunun dışında, denetim tutanaklarında özel usulsüzlük veya usulsüzlük cezalarının yanı sıra vergi tarhını gerektiren tespitler de bulunabilir. Bu gibi durumlarda, takdire sevk işlemlerinin yapılması ve denetim tutanaklarının bu süreçte dayanak belge olarak kullanılması gerekir.

7.8. TAKDİRE SEVK, RESEN VERGİ TARHI VE ZAMANAŞIMI SÜRECİ

Takdir işlemleriyle ilgili olarak, re'sen vergi tarhını gerektiren durumların varlığı halinde, dönem matrahının belirlenebilmesi amacıyla sistem üzerinden 'takdire sevk fişi' düzenlenir.

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde; re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde, takdir komisyonlarınca takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah ya da matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması olarak açıklanmıştır.

Konuyu daha sistematik hale getirmek için durum ve uygulama örneği açıklamalarıyla VUK 30. madde re'sen vergi tarhını sizler için topladık.

Durum	Uygulama Örneği
1. Beyanname kanuni süresinde verilmemesi	Örneğin, 2023 kurumlar vergisi beyannamesi 1-30 Nisan 2024 döneminde verilmemiş ise.
2. Beyanname verilmiş, ancak matrah kısmı boş bırakılması	Beyanname gönderilmiş fakat gelir/kurum kazancı veya matrah satırında bilgi yoksa.
3. Tutulması zorunlu defterlerin hiçbirisi veya bir kısmı tutulmamış, tasdik ettirilmemiş ya da ibraz edilmemesi	Defter tasdikinin unutulması, defterlerin tutulmaması, inceleme sırasında ibraz edilmemesi gibi durumlar.
4. Defter ve belgelerin karışık, usulsüz, eksik olması nedeniyle matrahın doğru tespit edilememesi	Kayıtların birbirini tutmaması, belgelerin eksik veya sahte olması.
5. Defter veya beyanın gerçeği yansıtmadığına dair delil bulunması	Karşıt incelemelerde tutarsızlık, sahte belge kullanımı vb.
6. Meslek mensubu (SMMM/YMM) imzasına tabi beyanların imzalatılmaması	Kurumlar vergisi beyannamesi SMMM imzası olmadan gönderilmesi. (Şirket bünyesinde SMMM çalışanlar hariç)
7. YMM tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi	Örneğin KDV iadesine ilişkin tasdik raporunun süresinde verilmemesi, Taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulanma koşulu YMM raporu ibrazına bağlanması gibi.

7.8.1. Re'sen Vergi Tarhında Takdir Komisyonu Süreci

Aşama	İşlem / Açıklama
1. Tespit	Yukarıdaki hallerden biri mevcut ise, vergi dairesi personeline ya da incelemeye yetkililerce durum tespit edilir.
2. Takdire Sevk Fişi Düzenlenmesi	Resen vergi tarhı gereği dönem matrahının belirlenebilmesi için sistem üzerinden "takdire sevk fişi" oluşturulur.
3. Belgelerin Eklenmesi	Takdir komisyonuna done oluşturması için Beyanname (varsa), yoklama fişi, rapor, tutanak, diğer delil ve belgeler eklenir.
4. İmza Süreci	Takdire sevk fişi, vergi dairesi müdürü ve müdür yardımcısının onayına sunulur.
5. Komisyona Sevk (Protokol)	Takdire sevk fişi, komisyon protokolü alınmadan önce iptal edilebilir.
6. Komisyondan Geri Çekme	Protokol alınmışsa, iptal ancak "komisyondan geri çekilme" işlemiyle yapılabilir.

7.8.2. Uygulamada Dikkat Edilecek Hususlar

** "Protokol alınmadan önce iptal edilebilir" ifadesi, sistem üzerinden sevk edilmiş ancak henüz komisyona gönderilmemiş (protokol numarası verilmemiş) fişlerin iptal edilebileceği anlamına gelir.

** Zamanaşımı açısından, özellikle 2020 yılı gibi sınır dönemlerinde bu protokol işlemlerinin geciktirilmemesi gerekir.

** Takdire sevk edilen ancak iptali unutulmuş fişlerin sistemde açık kalması, sonraki dönemlerde hata veya çakışma doğurabilir.

Öte yandan, takdire sevk işlemleriyle ilgili olarak, vergi dairesinin matrah takdiri için Takdir Komisyonu'na başvurmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının ise söz konusu komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, ancak işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı daha önce belirtilmişti.

Bu nedenle, Takdir Komisyonu'nda bekleyen dosyalar açısından bir yıllık sürenin dikkate alınması büyük önem taşımaktadır. Özellikle 2020 yılının zamanaşımı dönemi içinde bulunmamız sebebiyle, 2019 takvim yılına ait olup, takdire sevk edilmiş ancak henüz komisyon kararına bağlanmamış dosyalar bakımından, zamanaşımı süresinin 2025 yılı içerisinde sona ereceği unutulmamalıdır.

Dolayısıyla, 2019 dönemine ilişkin takdire sevk edilmiş evrakların komisyon kararlarının zamanaşımı süreleri göz önünde bulundurularak, matrahlı çıkan kararlara ilişkin ceza ihbarnamelerinin düzenlendikten sonra tebliğ işlemlerinin tamamlanması, aksi hâlde zamanaşımına uğrayacağı unutulmamalıdır. Bu çerçevede, ilgili servislerce Takdir Komisyonu'nda bulunan ve henüz karara bağlanmamış evrakların listesi alınarak, bir yıllık bekleme süresi dolmadan işlem sonuçlarının takip edilmesi gerekmektedir.

Bu önemli noktaya değindikten sonra, 2019 yılına ilişkin takdir komisyonu kararlarının alınması üzerine yapılacak işlemler büyük önem arz etmektedir. Özellikle, Vergi Dairesine Tevdi tarihinden itibaren sürenin yeniden işlemeye başladığı dikkate alındığında, komisyon kararlarının alınır alınmaz gecikmeksizin aşağıdaki işlemlerin tamamlanması gerekmektedir:

- Komisyon kararına ilişkin ihbarnamelerin düzenlenmesi,
- İhbarnamelere dayanak teşkil eden belgelerin (takdir komisyonu kararı, rapor, tutanak, yoklama fişi vb.) ihbarname ekine eklenmesi,
- Tebligat işlemlerinin zamanaşımı süresi dolmadan eksiksiz biçimde tamamlanması.

Zamanaşımı riski nedeniyle, tebligat yöntemi seçimi de önem taşımaktadır.

** Eğer mükellefin e-tebligat adresi mevcut ise, tebligatın mükellefin elektronik adresine ulaştığı tarihten itibaren 5. günün sonunda tebliğ yapılmış sayılacağı unutulmamalıdır.

** Zamanaşımına 5 günden daha kısa bir süre kalmışsa, tebligatın gecikmemesi için memur eliyle tebligat yapılması uygun olacaktır.

** Daha uzun bir süre mevcut ise ve mükellef e-tebligat sistemine kayıtlı ise, işlemler e-tebligat yoluyla tamamlanabilir.

** Mükellefin e-tebligat adresi yoksa, ilgili vergi dairesiyle yazışma yapılarak mükellefin adresine fiziksel tebligat yapılmalı ve bu şekilde zamanaşımı süresi içinde işlem sonuçlandırılmalıdır.

7.9. İADE MAHSUP TALEPLERİNDE ZAMANAŞIMI (GVK TEBLİĞİ NO. 252-315 KAPSAMINDA)

Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No: 252, kesinti (tevkifat) yoluyla ödenen vergilerin yıllık beyanname üzerinden mahsup edilmesi ve artan kısmın iadesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Bu Tebliğ, iade/mahsuben talepler açısından özel süre kurallarını ortaya koyarken, aynı zamanda genel zamanaşımı hükümlerinin de göz önünde bulundurulacağını vurgular. Aşağıda, Tebliğ kapsamında iade mahsup taleplerine dair zamanaşımı hususları ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

7.9.1. Tevkifat Yoluyla Ödenen Vergilerde İade ve 1 Yıllık Başvuru Süresi

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Md. 121 ve Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 44 uyarınca, yıl içinde tevkifat (kesinti) yoluyla ödenen vergiler, yıllık beyannamede hesaplanan nihai gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilir. Eğer tevkifat yoluyla kesilen vergi, beyannamede hesaplanan vergiden fazla ise aradaki fark mükellefe bildirilir. Mükellefin bu bildirimi aldıktan sonra bir yıl içinde vergi dairesine başvurması halinde söz konusu fark kendisine red ve iade olunur. Bu bir yıllık süre, mükellefin iade talebini zamanında yapmasını şart koşan özel bir süredir. Tebliğ No. 252, bu hükmü tekrar ederek “mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde müracaat edilmesi gerekir” vurgusunu yapmıştır

Süreyi Kaçırmanın Sonucu: Mükellef, vergi dairesinin bildiriminden itibaren bir yıl içinde iade talebinde bulunmazsa, fazladan ödenen verginin iadesini alma hakkını kaybedebilir. Bu bir yıllık hak düşürücü süre, iade alacağının zayi olmaması için getirilmiştir. Dolayısıyla, yıllık beyannameden doğan vergi iade alacağı bulunan mükelleflerin, tebligatı takip eden bir yıl içinde mutlaka nakden iade talebi veya mahsup talebiyle vergi dairesine başvurmaları gerekir.

7.9.2. Geçici Vergi İadesinde Süre Sınırı

Tebliğ 252, sadece tevkifat yoluyla kesilen vergileri değil, geçici vergi uygulamasından kaynaklanan iade/mahsup taleplerini de düzenlemektedir. Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 120. maddesi uyarınca, üçer aylık dönemlerde ödenen geçici verginin, yıllık beyannamede hesaplanan kesin vergiden mahsup edileceği belirtilir. Mahsup edildikten sonra kalan geçici vergi tutarı varsa, diğer vergi borçlarından mahsup edilebilir ve kalan miktarın olması halinde bunun o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği hükme bağlanmıştır. Bu esas, kurumlar vergisi mükellefleri için de aynen geçerlidir.

Beyannamede İade Talebi: Yıllık beyannamede, geçici verginin mahsup sonrası iadesi gereken bir tutar olarak gösterilmesi, yazılı iade talebi yerine geçmektedir. Ancak mükellef, iade edilmesi gereken geçici vergi tutarını beyannamede belirtmemişse, iadenin mahsuben veya nakden yapılabilmesi için ilgili yılın sonuna kadar yazılı başvuru yapması şarttır. Bu süre şartı, geçici vergi iade alacağının o yıl içinde talep edilmesini güvence altına alır.

Süre Aşımı Halinde: Beyannamede gösterilmeyen geçici verginin iadesini talep etme süresi, ilgili yılın 31 Aralık tarihinde dolmaktadır. Eğer mükellef bu tarihe kadar talepte bulunmazsa, kanunda öngörülen süre geçtiği için iade hakkı zamanaşımına uğrar; başka bir deyişle, yıl sonunda talep edilmeyen geçici vergi alacağı için sonraki yıllarda iade talebinde bulunulması hukuken mümkün olmayacaktır.

7.9.3. Genel Zamanaşımı Hükümlerinin Uygulanması (VUK Md. 114 ve 126)

Vergi Usul Kanunu, vergilerde zamanaşımını genel olarak düzenler. VUK Md. 114'e göre vergi alacağı, ilgili olduğu takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmezse zamanaşımına uğrar. Bu 5 yıllık süre, aynı zamanda mükelleflerin geçmiş dönemlere ilişkin düzeltme ve iade talepleri için de önemli bir sınırı ifade eder.

252 Nolu Tebliğ iade/mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde bu genel zamanaşımı hükümlerine uyulacağını açıkça belirtmektedir. Tebliğ'de, **“Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur”** denilerek, iade işlemlerinde zamanaşımı süresine riayet edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

7.9.3.1. VUK 126 madde Düzeltme Zamanaşımı: VUK Md. 126'ya göre, 5 yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Yani, bir verginin hatalı tahakkuk ettiği veya fazladan ödendiği, ancak genel zamanaşımı süresi geçtikten sonra tespit edilirse,

mükellef artık bu hata için düzeltme (ve dolayısıyla iade) talep edemez. Kanun, sadece bazı istisnai hallerde –örneğin zamanaşımının son yılında yapılan tarhiyatlarda veya ilan tebliğ durumlarında– düzeltme zamanaşımı süresinin en az bir yıl olacağını belirtmektedir. Bu istisnalar dışında, 5 yıllık süre kesin bir hak düşürücü süre olarak uygulanır.

7.9.3.2. Uygulamada 5 Yıllık Süre (Düzeltilme Zamanaşımı): İade alacaklarının mutlaka ilgili oldukları vergi yılına ilişkin zamanaşımı süresi içinde talep edilmesi gerekir. Örneğin, 2020 takvim yılına ait bir tevkifat kaynaklı vergi iadesi en geç 31 Aralık 2025 tarihine kadar talep edilmelidir. Bu sürenin geçmesi halinde, vergi idaresi zamanaşımı nedeniyle iade talebini reddedecektir. Nitekim Danıştay kararlarında da 5 yıllık süre geçtikten sonra yapılan vergi iadesi/düzeltilme başvurularının zamanaşımı gerekçesiyle reddinin hukuka uygun olduğu vurgulanmaktadır.

Sonuç olarak, 252 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, vergi kesintilerinden doğan iade ve mahsup taleplerinde hem özel süre koşullarını hem de genel zamanaşımı kurallarını dikkate almaktadır. **Mükelleflerin, bildirim tarihinden itibaren 1 yıl içinde iade taleplerini yapmaları ve 5 yıllık zamanaşımı süresi dolmadan haklarını aramaları gerekir. Geçici vergi iadelerinde ise ilgili yıl sonuna kadar talepte bulunma şartı vardır.** Bu süreler geçtikten sonra yapılan iade başvuruları, süre engeline takılacak ve mükellef açısından iade hakkının kaybına yol açacaktır. Dolayısıyla, iade/mahsup işlemlerinde zamanaşımı süresine azami dikkat gösterilmeli, yasal süreler içinde gerekli başvurular yapılmalıdır.

Vergi daireleri çalışanları tarafından yukarıda belirtilen sürelerle dikkat edilmeli, iade dosyaları standart iade talep dilekçeleri bölümünden sorgulanmalı ve gelen evrak sorgusu yapılarak iade talebine ilişkin herhangi bir izahatın olup olmadığı, mükelleflerin taleplerinin belirtilen sürelerde olup olmadığını kontrolleri sonucunda iadeleri süresinde yapmayan mükelleflerle ilgili iade dosyalarının reddedilmesi. Herhangi bir işlem yapılmamış ama süresi içerisinde başvuruları alınmış iade dosyaları ile ilgili yazışma olarak gerekli eksikliklerin bildirilmesi ve sonra iade işlemlerin tamamlanması gerekmektedir.

7.10. GEÇİCİ OLARAK KALAN DÜZELTME LİSTELERİ

Vergi dairelerinde düzeltme işlemleri, beyan ve tahakkuk aşamalarında tespit edilen maddi veya hesap hatalarının giderilmesi amacıyla yapılır. Ancak, sistem üzerinde başlatılıp tamamlanmamış veya onay süreci bekleyen fişlerin “geçici” statüsünde kalması hem idari hem mali açıdan zamanaşımı riski doğurur. Bu durum, idarenin düzeltme yetkisini fiilen ortadan kaldırılabileceği gibi, mükellef lehine haksız borç ya da alacak doğurabilir.

Düzeltilme zamanaşımı süresi, tarh zamanaşımı süresi ile aynıdır (5 yıl). Ancak, mükellefin başvurusu üzerine yapılan düzeltme taleplerinde süre, başvurunun yapıldığı tarihe göre belirlenir. 2020 yılına ait hatalar, 31.12.2025 tarihinde düzeltme yetkisini kaybeder.

Onaylanmamış düzeltme fişleri “düzeltme fişi taslağı” niteliğindedir. Bu fişlerin sistemde açık bırakılması hem yanlış tahakkuka hem de çift kayıt oluşumuna sebebiyet verebilir. Onay verilmeden sistemde kalan fişler yıl sonu listelerinde “geçici düzeltme” olarak görünür. Bu fişler, zamanaşımı süresi dolmadan ya onaylanmalı ya da iptal edilmelidir.

Yıl Sonu Kontrollerinde Dikkat Edilecek Hususlar

- ✓ “Geçici” statüsünde kalan fişler, iptal veya onaylı statüye dönüştürülmelidir.
- ✓ Onaylı fişlerde tebliğ tarihi kontrol edilmelidir; 31 Aralık’tan sonraya sarkan tebliğler geçersizdir.
- ✓ Düzeltme fişleriyle bağlantılı terkin işlemleri, aynı dönemde kapatılmalıdır.

Geçici düzeltme fişi yıl sonuna sarkarsa, düzeltme yetkisi zamanaşımına uğrar; onay fişi olmayan işlem, idare açısından yok hükmündedir.

7.11. KDV İADE KONTROL RAPORLARINDA ÇIKAN HATA SEGMENTLERİ (GKS 06-GKS 22)

7.11.1. GKS 06 – Beyanname ve Liste Uyuşmazlığı

İade talep eden mükelleflerin ilgili dönem KDV İadesi Kontrol Raporunun GKS06 segmentinde, indirim ve yüklenim listelerinde yer alan 1. alt mükelleflerin ilgili dönem beyannamesi matrahları ile gerek iade talep eden mükellefin listesinde söz konusu alt mükelleften yapmış olduğu alım tutarı gerekse de ilgili dönemde ilgili dönemde söz konusu alt mükelleften alım yapan diğer iade talep eden mükelleflerin alım tutarlarının toplamının karşılaştırılması sonucu uyumsuzluk bulunanlar başarısız olarak tespit edilmekte ve listelenmektedir.

Yani, alıcı mükellefin indirim listesinde yer alan tutardan eksik tutarda matrahın satıcı firma tarafından beyan edilmiş olması durumudur.

Alt mükelleflerin bağlı olduğu Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, bildirilen hata kaydına istinaden gerekli incelemeleri yapılarak mükellefe uyumsuzluğun giderilmesi için yazı yazılır. Satışların dönem beyannamesine dahil edilip edilmediği, edilmemiş olması halinde gerekçeli olarak belgeleriyle izah edilmesi, belirtilen döneme ilişkin olarak yapılan satışların dönem beyannamesine dahil edilmemiş olması halinde derhal beyannameye dahil edilerek düzeltilmiş beyannamenin verilmesi istenir.

Verilen süre içerisinde beyanname veya bununla ilgili izahat verilmezse 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 355 inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilerek aynı Kanunun 30. maddesi uyarınca takdir komisyonuna sevk edilir.

Sürekli vergilendirme servisi açısından buradaki amaç, iade alan ve satış yapan mükellefler tarafından eksik beyan edilen matrahın beyanı ile hazineye intikal etmemiş bir verginin iadesinin önüne geçilmesi ve vergi kaybının önüne geçilmesidir.

7.11.2. GKS 22 – Tevkifatlı İşlemlerde Mükellef ve Beyan Uyumsuzluğu

GKS 22, mükellef veya tevkifat beyanı kaynaklı hataları ifade eder. Satıcının 1 No.lu beyannamesinde yer alan ve tevkifatlı satış faturası listesinde bildirilen tevkifatlı işlem ile alıcının 2 No.lu beyanname ile beyan ettiği faturalar arasında fark bulunması hâlinde sistem bu segmenti “başarısız” olarak döndürür.

Mükellefe uyumsuzluğun giderilmesi için yazı yazılır. Belirtilen dönemlere ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesinin verilmesi ya da verilmemesi sebeplerinin gerekçeli olarak belgeleriyle ibraz edilmesi istenir. Verilen süre içerisinde beyanname veya bununla ilgili izahat verilmezse 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 355 inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilerek aynı Kanunun 30. maddesi uyarınca takdir komisyonuna sevk edilir.

7.12. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA KULLANMA TESPİTLERİ

Kullanma tespiti, bir mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının idarece saptanarak iş emri olarak düşürülmesidir. Bu tespit, Maliye idaresinin yaptığı araştırma, inceleme veya risk analizi çalışmaları sonucunda ya da başka mükellefler hakkında yapılan denetimler sırasında ortaya çıkabilir. Örneğin bir vergi incelemesi sırasında tespit edilen sahte fatura düzenleyicileriyle alım-satım ilişkisi bulunan mükelleflerin durumu, olumsuz tespit olarak vergi dairesinin bilgisine girebilir.

İşleme başlanmadan önce vergi dairesince tespitin bağlı olduğu düzenleyici ve alım dönemine ilişkin aynı tespitle ilgili daha önce takdire sevk, yazışma veya mükellefin konu ile ilgili izahatının

bulunup bulunmadığı kontrol edilmelidir. Herhangi bir işlem bulunmaması durumunda mükelleften 15 gün süreli yazı ile açıklama talebinde bulunulur.

02.08.2024 tarihi itibarıyla KDV Kanunu'nun 36. maddesi değiştirilmiş, "Özel Esaslar" bölümü yürürlükten kaldırılmış ve yerine "İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olan Mükellefler" bölümü getirilmiştir. Bu yeni sistemde, mükellefin izahatının hangi durumlarda kabul edileceği, gerçekliğin ispatına yarayan belge türleri (irsaliye, taşıma belgesi, banka dekontu, üretim ve stok kayıtları vb.) ile komisyon değerlendirme usulü ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir.

Önceki aylarda Vergi Bülteninde Nisan sayısında yayımlanan "*KDV İade Sisteminde Yapısal Değişim: 40. Yılda Yeni Bir Başlangıç*" başlıklı makalede de açıklandığı üzere, kullanma tespitlerinde izahat süreci artık sistemin merkezinde yer almaktadır. Olumsuzluğun giderilmesine davet yazısı, vergi dairesi bünyesinde kurulan komisyon tarafından incelenir. Komisyon genellikle vergi dairesi müdür yardımcısı, ilgili servis şefi ve yetkili memurdan oluşur. Mükellef tarafından sunulan açıklamalar ve belgeler komisyonca değerlendirilir; izahat kabul edilirse tespit sistemden düşülür, kabul edilmezse mükellefin kullanım sebebiyle sisteme bilgi girişleri yapılır.

Kullanma tespiti bulunan mükellefler yönünden, **matrah artırımı, indirim ve ceza kontrollerinin** dikkatle yapılması gerekir.

Bu kapsamda;

- Mükellefin matrah artırımı yapıp yapmadığı,
- Artırılan matraha ilişkin vergilerin süresinde ve tam olarak ödenip ödenmediği,
- İndirilen KDV'nin düzeltmeler sonrasında vergi kaybına yol açıp açmadığı ayrıntılı biçimde incelenmelidir.

Bazı durumlarda mükellefin yaptığı açıklamalar, Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde düzenlenen izaha davet kapsamında değerlendirmeyi gerektirebilir. Bu madde uyarınca, mükellefin izaha davet edilmesi halinde %20 oranında vergi ziyai cezası uygulanırken, tespitin izaha davet dışında tutulması halinde %50 oranında vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Dolayısıyla, mükellef lehine olan bu fark gözetilerek, **izaha davet süreci her zaman öncelikli işlem olarak** değerlendirilmelidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesi uyarınca tarh zamanaşımı, vergiyi doğuran olayı izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıldır. Bu kapsamda dönem ve süre tespitinin doğru yapılması, tespit dayandığı alım dönemi için zamanaşımı tarihinin hesaplanması gerekir. İzahat süresi olan 15 gün, zamanaşımını durdurmaz veya uzatmaz. Bu nedenle yıl sonuna yakın dosyalarda izahat talebi, tespit geç intikal ettiği durumlarda süre fiilen daralacağından işlemler öncelikli yapılmalı, mükellefin cevabı beklenmeden paralel işlem planlaması gerçekleştirilerek işlem takvimi sıkılaştırılmalıdır.

Matrah artırımı yapılmış yıllarda kural olarak tarhiyat yapılamaz; ancak mükelleften beyan düzeltmesi istenir. Sahte belge kullanımı nedeniyle faydalanılan indirim devreden KDV oluşturuyorsa ve düzeltme, matrah artırımı bulunmayan dönemlere sirayet ettiği takdirde sonraki dönem üzerinden değerlendirilir. (Düzeltilme/tarhiyat)

ÖNEMLİ NOT: Zamanaşımı Durumu

- **Eski adıyla "özel esaslar"da zamanaşımı durumu bulunmadığından,** vergi dairesi ekranına düşen ve **zamanaşımına uğramış dönemlere** ilişkin sahte belge kullanma tespitleri için **izahat isteme yazısı** düzenlenebilir.

- **Yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde** mükellef düzeltme beyannamesi verirse, **zamanaşımına uğramamış ilk döneme** düzeltme yapılır.
- **15 gün içinde izahat verilmez** veya gerekli belgelerle **işlemin gerçekliği ispat edilmezse**, sisteme bilgi girişi yapılır.

52 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı tespitlerinde uygulanacak usuller yeniden düzenlenmiştir. Bu nedenle, bununla ilgili belirtilen hususlara dikkat edilerek zamanaşımı taramaları yapılmalıdır.

SONUÇ

Zamanaşımı, vergi idaresi açısından yalnızca bir süre değil; aynı zamanda kamu alacağının korunması, mükellef haklarının güvence altına alınması ve idarenin dikkat yükümlülüğünün sınındığı kritik bir süreçtir. Vergi Usul Kanunu'nun 113 ve devamı maddelerinde açıkça belirtildiği üzere, tarh ve tebliğ işlemleri süresi içinde tamamlanmadığında vergi alacağı ortadan kalkar. Bu nedenle yıl sonu çalışmaları, vergi daireleri için büyük önem taşımaktadır.

2020 vergilendirme dönemi için zamanaşımı süresinin sonuna yaklaşıırken; takdire sevk edilen dosyalar, tebliği yapılmamış ihbarnameler, pişmanlık ve 376. madde ihlalleri, düzeltme işlemleri, iade ve mahsup dosyaları gibi her biri kendi içinde zamanaşımı riski barındıran işlemlerin eksiksiz ve özenle sonuçlandırılması gerekmektedir.

Zamanaşımı sürecinde, tebligatın zamanında yapılması, e-tebligat, ilan tebliğ veya memur eliyle tebligat yöntemlerinin doğru şekilde uygulanması, işlemlerin geçerliliğini ve kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlar. Özellikle yıl sonu kontrollerinde bu hususların gözden kaçırılmaması gerekir.

Sonuç olarak; bu çalışma kapsamında özetlenen başlıklar, vergi dairelerinde yürütülen yıl sonu zamanaşımı kontrollerinde dikkat edilmesi gereken temel adımları ortaya koymaktadır. Vergi uygulayıcılarının bu süreci mevzuat hükümlerine uygun, dikkatli ve özenli bir şekilde yürütmeleri; hem kamu alacağının zamanında tahakkuku sağlayacak, hem de teşkilatın görevini eksiksiz yerine getirdiğinin en somut göstergesi olacaktır.

Didem GERMİ

Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı

Hakan GÜREL

Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı VUK 113-114- 336- 371-376-30-370-352-355-353

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Muharrem Özdemir (2020) İade alacağınızı süresinde talep etmeyi unutmayın!

Nazalı Gündem-Makaleler- İmdat Turkey

Tarh ve Tahsil Zamanaşımı- Vergi Bülteni -Mahmut Çağlayan

Tebliğ VUK 456-400-396-543-529

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi

Didem Germi- Vergi Bülteni Vergilendirme İade İşlemleri Kılavuzu

8. VERGİ ALACAĞINDA ZAMANAŞIMI, SORUMLULUK VE KURUMSAL ÖNLEME MODELİ

Şeydanur MUTLU YILDIRIM / Gelir Uzmanı
seydanur.yildirim@gelirler.gov.tr

ÖZET

Vergi alacağı, tarh, tebliğ ve tahsil aşamalarından oluşan süreye bağlı bir mali süreçle varlık kazanır. Bu süreçte yapılması gereken işlemlerin gecikmesi veya eksik yürütülmesi, vergi alacağının zamanaşımına uğramasıyla sonuçlanarak kamu kaynağının fiilen kaybedilmesine yol açmaktadır. Zamanaşımı, yalnızca teknik bir süre meselesi değil; aynı zamanda kamu yönetiminde sorumluluk, iç kontrol ve süreç tasarımı konuları ile doğrudan bağlantılı bir yapısal meseledir. 5018 sayılı Kanunun 71. maddesi uyarınca zamanaşımına uğrayan vergi alacağı kamu zararı olarak değerlendirilir ve bu durum kusur derecesine göre sorumluluk doğurur. Ancak uygulamada zamanaşımı çoğunlukla bireysel ihmalin değil; iş akışındaki belirsizliklerin, tebliğ süreçlerindeki usul eksikliklerinin ve iç kontrol mekanizmalarının yetersizliğinin sonucudur.

GİRİŞ

Vergi gelirleri, kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği ve devletin mali bağımsızlığı açısından hayati öneme sahiptir. Vergi alacaklarının tahsilinde karşılaşılan en önemli risklerden biri zamanaşımıdır. Zamanaşımı, vergi alacağının hukuken sona ermesine yol açarak kamu zararına ve idari/mali sorumluluğa neden olabilmektedir. Bu nedenle, vergi idaresinde zamanaşımı süreçlerinin etkin yönetimi hem kamu kaynaklarının korunması hem de mali sorumluluğun adil şekilde dağıtılması açısından kritik önemdedir.

8.1. Zamanaşımının Hukuki Niteliği ve Türleri

8.1.1. Tarh Zamanaşımı

Tarh zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılbaşından başlayarak, belirli bir süre sonunda verginin tarh edilememesi halinde alacağın ortadan kalkmasını ifade eder. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre bu süre genel olarak beş yıldır.

8.1.2. Tebliğ Zamanaşımı

Tebliğ zamanaşımı, tarh edilen verginin mükellefe bildirilmesi sürecine ilişkindir. Tebliğde gecikmeler, alacağın tahsilini riske atar ve kamu zararına yol açabilir.

8.1.3. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı ise, tarh ve tebliğ edilen verginin tahsil edilebilmesi için öngörülen zamanaşımıdır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bu süre genel olarak beş yıl olarak belirlenmiştir.

8.2. Kamu Zararı Kavramı ve Zamanaşımı İlişkisi

8.2.1. Kamu Zararının Tanımı

5018 sayılı Kanun m.71/1:

“Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.”

8.2.2. Kamu Zararının Unsurları

Kamu Görevlisi: Fail, kamu görevlisi statüsünde olmalıdır.

Mevzuata Aykırılık: Karar, işlem veya eylem mevzuata aykırı olmalıdır.

Kamu Kaynağında Değişim: Artışa engel veya eksilme meydana gelmelidir.

İllyet Bağı: Eylem ile zarar arasında neden-sonuç ilişkisi olmalıdır.

Kusur: Kasıt, kusur veya ihmal bulunmalıdır.

8.2.3. Zamanaşımı = Kamu Zararı

Vergi alacağının zamanaşımına uğraması durumunda:

- Kamu kaynağında artışa engel olunmuştur (tahsil edilmesi gereken gelir elde edilememiştir)
- Mevzuata aykırılık vardır (süre takibi yükümlülüğüne uyulmamıştır)
- İllyet bağı mevcuttur (ihmal ile zarar arasında doğrudan bağ vardır)

Zamanaşımı nedeniyle tahsil edilemeyen vergi alacağı, 5018 sayılı Kanun m.71 kapsamında kamu zararıdır.

Kamu zararı, kamu idaresinin gelir veya mal varlığında azalmaya neden olan, mevzuata aykırı fiil ve işlemler sonucu ortaya çıkan kayıptır. Zamanaşımına uğrayan vergi alacakları, kamu zararı kapsamında değerlendirilir. Özellikle idarenin kusur veya ihmaliyle zamanaşımına uğrayan alacaklar için ilgili personelin mali sorumluluğu gündeme gelir.

Örneğin, zamanında takip edilmeyen vergi borçlarının tahsil edilememesi, kamu zararının doğmasına neden olmaktadır.

8.3. Kusur Kavramı ve Türleri

8.3.1. Kusurun Hukuki Dayanakları

657 sayılı Kanun m.12:

“Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır.”

8.3.2. Kusur Türleri

8.3.2.1. Kasıt

- Bilerek ve isteyerek zarara yol açma
- Kamu zararının doğacağını bilerek hareket etme

8.3.2.2. Kusur

- Görevinin gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı hareket
- Kişinin bilgi ve görgüsüyle açıkça görebileceği hususları görmemesi
- Basit bir dikkat ve özenle zararlı sonucun önlenebileceği durumlarda gerekli özeni göstermeme

8.3.2.3. İhmal

- Normal bir kamu görevlisinden beklenen dikkat ve özeni göstermeme

- Görevinin gerektirdiği normal dikkat ve özeni ihmal etme

Örnekler:

- Zamanaşımı süresini takip etmemek
- Dosya kontrolü yapmamak
- Tebligat süresini hesaplamamak

“Mevzuatı bilmemek ihmal kapsamında değerlendirilebilir mi? Evet, kesinlikle değerlendirilir. Kamu görevlisi mevzuatı bilmekle yükümlüdür.”

Mevzuat Eleştirisi: Kusur türlerinin tanımları ve uygulama kriterleri mevzuatta açıkça düzenlenmemiştir. Ayrıca, zamanaşımına ilişkin sürelerin karmaşık yapısı ve sık değişen mevzuat, uygulamada idari hatalara sebebiyet verebilmektedir. Bu durum, kamu zararının tespitinde ve sorumluluğun belirlenmesinde güçlükler doğurmaktadır.

8.4. Vergi Dairesi Hiyerarşisinde Sorumluluk

Vergi dairesinde sorumluluk, görev dağılımı ve hiyerarşi esasına dayanır. Gelir uzmanı, müdür yardımcısı ve müdürün görev ve yetkileri mevzuatla belirlenmiştir. Gelir uzmanı işlemleri doğrudan yürütürken, müdür yardımcısı kontrol ve denetim mekanizmasında rol oynar. Müdür ise idarenin genel işleyişinden ve nihai karar süreçlerinden sorumludur. Sorumluluk, görevlerin ifası sırasında yapılan hata veya ihmallerin derecesine göre belirlenir.

Görevli	Görev Alanı	Kusur Türü
Gelir Uzmanı	Dosya takibi, işlemlerin yapılması	Doğrudan işlem ihmali
Müdür Yardımcısı	Servisler arası koordinasyon	Organizasyonel kusur
Müdür	İç kontrol sisteminin kurulması	Yönetimsel kusur

Nihai sorumluluk sadece işlemi yapan gelir uzmanına değil, hiyerarşik zincirdeki tüm görevlilere kusur oranlarına göre paylaştırılmaktadır.

8.5. Zamanaşımını Önlemeye Yönelik Öneriler

8.5.1. Sistemsel Önlemler

- Vergi takip, tebliğ ve tahsil süreçlerinin tamamen dijitalleştirilmesi ve otomatik uyarı sistemlerinin kurulması
- Zamanaşımı sürelerinin sistem üzerinden sürekli izlenmesi ve kritik eşiklerde ilgili personele bildirim yapılması

8.5.2. Organizasyonel Önlemler

- Görev, yetki ve sorumlulukların açıkça tanımlanması ve iç denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi
- Zamanaşımı riski yüksek alacaklar için özel çalışma ekiplerinin kurulması
- Personel sayısının iş yüküne göre dağıtılması

8.5.3. Eğitimsel Önlemler

- Personelin zamanaşımı mevzuatı ve uygulama esasları konusunda düzenli hizmet içi eğitime tabi tutulması
- Mevzuat değişikliklerinin personele hızlı ve etkin şekilde duyurulması

8.5.4. Teknik ve Hukuki Önlemler

- Elektronik belge ve arşiv sistemlerinin yaygınlaştırılması
- Zamanaşımını etkileyen işlemler için kontrol listesi ve kontrol mekanizmalarının oluşturulması
- Mevzuatta zamanaşımını kesen ve durduran hallerin sadeleştirilmesi ve netleştirilmesi

8.6. Özün Önceliği İlkesi

Vergi hukukunda özün önceliği ilkesi, şekli işlemlerin değil, fiilî durumun esas alınmasını öngörür. Zamanaşımına uğrayan alacaklarda, idarenin usul eksikliklerinden ziyade, alacağın tahsil kabiliyeti ve kamu zararı potansiyeli değerlendirilmelidir. Bu yaklaşım, mali sorumluluğun adil ve objektif şekilde tespitine katkı sağlar.

8.7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

8.7.1. Temel Tespitler

8.7.1.1. Zamanaşımı Kamu Zararıdır

5018 sayılı Kanun m.71 çerçevesinde zamanaşımı nedeniyle tahsil edilemeyen vergi alacağı kamu kaynağında artışa engel olma niteliğindedir ve dolayısıyla kamu zararındır.

8.7.1.2. Sorumluluk Kusura Dayalıdır

Objektif sorumluluk yerine kusur sorumluluğu benimsenmiştir:

Kusur yoksa sorumluluk yoktur. Kasıt, ağır ihmal veya hafif ihmal ayrımı yapılmalıdır. İyi niyet ve özün önceliği ilkesi gözetilmelidir.

8.7.1.3. Sorumluluk Hiyerarşiktir

Yargı içtihatları göstermektedir ki sorumluluk:

Sadece işlemi yapan gelir uzmanına değil, süreci yöneten ve denetleyen tüm kademe yöneticilerine kusur oranlarına göre paylaştırılmaktadır.

8.7.2. Kritik Sorunlar ve Çözümler

Sorun 1: Mevzuat Belirsizliği

5018 sayılı Kanun m.71'deki "kasıt, kusur veya ihmal" ifadesi hukuk tekniği açısından hatalıdır.

Çözüm: "Kasıtlı davranarak veya ağır ihmallerinden" şeklinde değiştirilmeli.

Sorun 2: Uygulama Kültürü

"Kamu zararı vardır, mutlaka bulacağım" anlayışı devam etmektedir.

Çözüm: "Paydaş gözüyle bakma, rehberlik ve öğreticilik" kültürü yerleştirilmeli.

Sorun 3: Sistemsel Eksiklikler

Otomatik uyarı sistemleri yeterince işletilmemekte, iç kontrol zayıftır.

Çözüm: Dijital sistemler kurulmalı, iç kontrol güçlendirilmeli, eğitim verilmeli.

8.7.3. Nihai Değerlendirme

Zamanaşımının önlenmesi sadece bireysel bir sorumluluk değil, kurumsal bir kültür ve disiplin meselesidir. Tüm teşkilat personelinin bu konuda ortak bir bilinç ve sorumluluk duygusuyla hareket etmesi, kamu kaynaklarının korunması açısından elzemdir.

Bununla birlikte, özellikle zamanaşımı risklerinin doğrudan takibi, uygulaması ve sonuçlarının sorumluluğu büyük ölçüde gelir uzmanları üzerinde bulunmaktadır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilat yapısında, karar alma ve yetki mekanizmalarının sınırlı, sorumluluk yükünün ise oldukça yüksek olması; sürecin fiilen yükünü taşıyan gelir uzmanlarının emek ve katkılarının çoğu zaman görünmez kalmasına ve aynı ölçüde değer görmemesine neden olmaktadır. Bu durum, teşkilat içinde motivasyonun ve kurumsal bağlılığın sürdürülebilirliği açısından yeniden değerlendirilmesi gereken yapısal bir sorun niteliğindedir.

ŞEYDANUR MUTLU YILDIRIM

GELİR UZMANI

KAYNAKÇA

Mevzuat

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, E:1986/3, K:1987 (3.4.1987)

Vergi Dairesi Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (24.12.1994)

Yargı Kararları

Kaynaklar

DEMİREL, Salim / KELEŞ, Cengiz: “5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu Zararı”, Dış Denetim, 2010

KIZILKAYA, Eyüp: “Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi”, Dış Denetim, 2010

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI: “Kamu Zararı Paneli”, 24 Mayıs 2012, Ankara

9. DÜNYADAKİ GÜNCEL VERGİ ORANLARI

SUNA SİMGE KORKMAZ / Gelir Uzmanı¹

sunasimge86@gmail.com

ÖZ

Bu çalışma, dünya genelinde uygulanan güncel gelir, kurumlar, katma değer (KDV) ve veraset-intikal vergisi oranlarını karşılaştırmalı olarak incelemektedir. Farklı ülkelerdeki vergi sistemleri, ekonomik gelişmişlik düzeyine, mali politika tercihlerine ve kamu finansman ihtiyaçlarına göre önemli farklılıklar göstermektedir. Çalışmada, artan oranlı vergilerde yalnızca en yüksek oranlar dikkate alınmıştır. Bu karşılaştırma, ülkelerin mali sistemleri arasındaki yapısal farkları ve vergi politikalarının kamu gelirleri üzerindeki etkilerini analiz etmeye yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İnikal Vergisi.

JEL Sınıflandırması: H20, H21, H24.

ABSTRACT

This study provides a comparative analysis of current income, corporate, value-added (VAT), and inheritance/transfer tax rates applied worldwide. Tax systems in different countries vary significantly depending on their level of economic development, fiscal policy preferences, and public financing needs. This study only considers the highest rates of progressive taxes. This comparison aims to help analyze the structural differences between countries' fiscal systems and the impact of tax policies on public revenues.

Keywords: Taxation, Income Tax, Corporate Tax, Value Added Tax, Inheritance and Transfer Tax.

JEL Classification: H20, H21, H24.

GİRİŞ

Vergiler, devletlerin kamu hizmetlerini finanse edebilmesi için temel gelir kaynağıdır. Ancak ülkeler arasında uygulanan vergi oranları, ekonomik gelişmişlik, gelir dağılımı politikası ve mali disiplin anlayışına göre değişkenlik göstermektedir. Bu çalışmada, dünya genelinde geçerli gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi (KDV) ve veraset-intikal vergisi oranları derlenmiş ve karşılaştırmalı biçimde sunulmuştur. Artan oranlı vergilerde yalnızca maksimum oranlar esas alınmıştır. Böylece, yüksek gelir gruplarına uygulanan en üst düzey vergi yükü dikkate alınarak daha nesnel bir değerlendirme yapılmıştır. Elde edilen veriler, ülkelerin vergi yükü düzeylerini ve vergi sistemlerinin çeşitliliğini ortaya koymaktadır. Örneğin gelir vergisinde %57,65 ile Finlandiya ve %55,9 ile Danimarka en yüksek oranları uygularken; bazı Körfez ülkelerinde gelir vergisi oranı sıfırdır. KDV oranları çoğu ülkede %15-25 aralığında yoğunlaşmış, kurumlar vergisi oranları ise genellikle %20-30 bandında seyretmektedir.

¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı, Uzman, Polis Akademisi İstihbarat Araştırmaları Yüksek Lisans mezunu, Polis Akademisi Suç Araştırmaları doktora öğrencisi, <https://orcid.org/0000-0002-2420-2753>.

Veraset-intikal vergilerinde ise Fransa (%60), Japonya (%55) ve Güney Kore (%50) en yüksek oranları uygulayan ülkeler arasında yer almaktadır (PWC, 2025).

Tablo 1: Dünyada Uygulanan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV Oranları

ÜLKE	GELİR VERGİSİ ORANI %	KURUMLAR VERGİSİ ORANI %	KDV%
AFGANİSTAN	20	20	10
ARNAVUTLUK	23	15	20
CEZAYİR	35	26	19
ANGOLA	25	25	4,5
ARJANTİN	35	35	21
ERMENİSTAN	20	18	20
ARUBA	52	22	4
AVUSTRALYA	45	30	10
AVUSTURYA	55	23	20
AZERBAYCAN	25	20	18
BAHAMA ADALARI	0	0	12
BAHREYN	0	0	10
BANGLADEŞ	25	27,5	15
BARBADOS	28,5	5,5	17,5
BELARUS	13	25	20
BELÇİKA	50	25	21
BERMUDA	0	0	0
BOLİVYA	13	25	13
BOSNA HERSEK	10	10	17
BOTSWANA	25	22	14
BREZİLYA	27,5	34	17
BRUNEİ	0	18,5	yok
BULGARİSTAN	10	10	20
KAMBOÇYA	20	20	10
KAMERUN	38,5	33	19,25
KANADA	33	26,5	5
CAYMAN ADALARI	0	0	yok
ÇAD	30	35	18
ŞİLİ	40	27	19
ÇİN	45	25	13
KOLOMBİYA	39	35	19
KONGO	40	30	16
KOSTA RİKA	25	30	13
HIRVATİSTAN	30	18	25
KIBRIS	35	12,5	19
ÇEK CUMHURİYETİ	23	21	21
DANİMARKA	55,9	22	25
DOMİNİK CUMHURİYETİ	25	27	18
EKVATOR	37	25	15
MISIR	27,5	22,5	14
EL SALVADOR	30	30	13
EKVATOR GİNESİ	35	35	15
ESTONYA	20	20	22
ETOPYA	35	30	15
EURO AREA	41,8	23	20,8
AVRUPA BİRLİĞİ	37,9	21,2	21,5
FİJİ CUMHURİYETİ	20	25	15
FİNLANDİYA	57,65	20	25,5
FRANSA	45	25	20
GABON	35	30	18
GAMBİYA	25	27	15

GÜRCİSTAN	20	15	18
ALMANYA	45	30	19
GAN	35	25	15
YUNANİSTAN	44	22	24
GUATEMALA	7	25	12
GİNE	20	30	18
HONDURAS	25	25	15
HONG KONG	15	16,5	yok
MACARİSTAN	15	9	27
İZLANDA	46.28	21	24
HİNDİSTAN	39	34.94	18
ENDONEZYA	35	22	12
IRAK	15	15	yok
İRLANDA	40	12,5	23
MAN ADASI	22	0	20
İSRAİL	50	23	17
İTALYA	43	24	22
JAMAİKA	30	25	15
JAPONYA	55.95	30.62	10
ÜRDÜN	30	20	16
KAZAKİSTAN	10	20	12
KENYA	35	30	16
KOSOVA	10	10	18
KUVEYT	0	15	yok
LAOS	25	20	10
LETONYA	33	20	21
LÜBNAN	25	17	11
LESOTO	30	25	15
LİBYA	10	24	yok
LİHTEŞTAYN	22.4	12,5	17
LİTVANYA	32	16	21
LÜKSEMBURG	42	23.87	17
MAKAO	12	12	yok
MAKEDONYA	10	10	18
MADAGASKAR	20	20	20
MALAVİ	35	30	16,5
MALEZYA	30	24	10
MALTA	35	35	18
MORİTANYA	40	25	Genel 16
MAURITIES	20	15	15
MEKSİKA	35	30	16
MOLDOVA	12	12	20
MOĞOLİSTAN	20	25	10
KARADAĞ	15	33	21
FAS	38	33	20
MOZAMBİK	32	32	16
MYANMAR	25	22	5
NAMİBYA	37	32	15
HOLLANDA	49.5	25,8	21
YENİ ZELANDA	39	28	15
NİKARAGUA	30	30	15
NİJERYA	24	30	7,5
NORVEÇ	47.4	22	25
OMAN	0	15	5
PAKİSTAN	35	29	18
PANAMA	25	25	7

PAPUA YENİ GİNE	42	30	10
PERU	30	29,5	18
FİLİPİNLER	35	25	12
POLONYA	32	19	23
PORTEKİZ	48	21	23
PORTO RİKO	33	37.5	11,5-4
KATAR	0	10	5
KONGO CUMHURİYETİ	40	28	16
ROMANYA	10	16	19
RUSYA	13	20	20
RUANDA	30	28	18
SOMA	27	27	15
SUUDİ ARABİSTAN	0	20	15
SENEGAL	43	30	18
SİRBİSTAN	10	15	20
SEYŞELLER	15	33	15
SIERRE LEONE	15	25	15
SİNGAPUR	24	17	9
SLOVAKYA	25	21	20
SLOVENYA	50	22	22
GÜNEY AFRIKA	45	27	15
GÜNEY KORE	45	24	10
İSPANYA	47	25	21
SRI LANKA	18	30	18
SUDAN	15	35	17
SURINAM	38	36	10
SVAZİLİND	33	27,5	15
İSVEÇ	52	20,6	25
İSVİÇRE	40	14,6	8,1
SURİYE	22	28	----yok
TAYVAN	40	20	5
TAJİKİSTAN	12	18	14
TANZANYA	30	30	18
TAYLAND	35	20	7
TRINIDAD AND TOBAGO	25	30	12,5
TUNUS	35	15	19
TÜRKİYE	40	25	20
UGANDA	40	30	18
UKRAYNA	18	18	20
BİRLEŞİK ARAP EMİRLİKLERİ	0	9	5
BİRLEŞİK KRALLIK	45	25	0
ABD	37	21	0
URUGUAY	36	25	22
ÖZBEKİSTAN	12	15	12
VENEZUELA	34	34	16
VİETNAM	35	20	10
ZAMBİYA	37	30	16
ZİMBABVE	41.2	24.72	15

Kaynak: (Trading Economics, 2025).

Tablo 2: Dünyada Uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi

ÜLKE	VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ
ABD	İntikal Vergisi:40
ALMANYA	50
ANGOLA	Eşler, altsoy, üstsoy 0.5 -1 Diğerleri: 1 -2%
ARNAVUTLUK	15
AZERBAYCAN	Yakın aile bireylerine ödeniyorsa muafiyet, aksi takdirde %25.
BELÇİKA	Miras vergisi oranı, bölgeye, miras kalan varlıkların değerine ve ölen kişi ile mirasçı arasındaki ilişkiye göre değişiklik göstermektedir. İntikal vergisi %3 ile %7 arasında değişmektedir.
BİRLEŞİK KRALLIK	Standart veraset vergisi oranı %40'tır. Birleşik Krallık'ta belirli bir intikal (gift tax) vergisi yoktur.
BOLİVYA	1 / 10 / 20
BOTSWANA	12.5
BREZİLYA	8
BULGARİSTAN	Mirasçının kategorisine ve miras miktarına göre değişir. Yerel belediyelere ödenecek bağış vergisi %3,3 ile %6,6 aralığındadır.
CEZAYİR	5
DANİMARKA	15 / 36.25 / gelir vergisi (belirli koşullara bağlı olarak)
DOMİNİK CUMHURİYETİ	3-27
EKVATOR	35
EKVATOR GİNESİ	0.5
FİLİPİNLER	Filipinler'de veraset vergisi yoktur. Ancak, vefat eden mükellefin varlıkları üzerinden %6 oranında miras vergisi alınmaktadır.
FİNLANDİYA	Vergi oranı mirasın değerine ve mirasçı ile ölen kişi arasındaki ilişkiye göre değişmektedir. Vergi oranı bağışın değerine ve bağışçı ile bağış alan arasındaki ilişkiye göre değişmektedir.
FRANSA	60
GANNA	Miras vergisi, Gana vergi kanunlarında açıkça ve ayrı olarak düzenlenmemiştir. Hediye, bireyin gelirine dahil edilir ve yerleşik olmayanlar için %25, yerleşik olanlar için marjinal oran (en yüksek %35) üzerinden vergilendirilir; veya %25 (seçimle ve hediye iş veya istihdamla ilgili değilse).
GÜNEY AFRIKA	25
HIRVATİSTAN	4
HOLLANDA	40
IRAK	Veraset: 6 (90 milyon IQD'nin üzerinde). İntikal vergisi net değil.
İRLANDA	33
İSPANYA	34%
İSVİÇRE	Genel olarak vergiden muaf olmasına rağmen kantonda kantona değişmektedir.
İTALYA	8
İZLANDA	10
JAMAİKA	Veraset vergisi yoktur. Ancak, 10 milyon JMD'yi aşan değerdeki miraslar için ölüm halinde %1,5 oranında intikal vergisi uygulanır.
JAPONYA	55
KAMERUN CUMHURİYETİ	5-20
KOLOMBİYA	15
KORE	50

ÜLKE	VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ
KUZEY MAKEDONYA	0% - 5%,
LAO	İntikal Vergisi:5
LETONYA	İntikal Vergisi; Muafiyet olmadığı sürece normal gelir olarak vergilendirilir.
LİTVANYA	10 İntikal Vergisi-0
LÜBNAN	45
MACARİSTAN	18% (Ancak konut mülkleri için %9'luk bir ayrıcalıklı oran uygulanır). Çocuklar, kardeşler ve eşler mirası vergisiz alabilirler.
MALTA	Vergi yok ancak miras yoluyla intikal eden bazı varlıklar için damga vergisi ödenmesi gerekebilir.
MEKSİKA	Miraslar, gelir vergisi kanunu kapsamında gelir olarak değerlendirilir ve beyan edilmesi zorunludur, ancak genellikle vergi mükellefleri için vergiden muaftır. Alıcıya, muafiyet olmadığı sürece normal gelir olarak vergilendirilir.
MONTENEGRO	6 -6
MOZAMBİK	10
NİKARAGUA	15
PORTEKİZ	Kişilerin bedelsiz mal edinimleri (miras ve hibe) %10 oranında damga vergisine tabi tutulur. Gayrimenkul bağışları %0,8 oranında damga vergisine tabidir; Bireylerin bedelsiz mal edinimi (miras ve bağış) %10 oranında damga vergisine tabidir.
SİRBİSTAN	0 - 2.5 (Veraset sırasına bağlıdır)
SLOVENYA	Vergi oranı miras miktarına ve miras sırasına göre değişmekte olup 0 ile 40 arasında değişebilmektedir.
ŞİLİ	25
TAYLAND	10-5
TAYVAN	20
TUNUS	Veraset: 2.5
TÜRKİYE	10-30
UKRAYNA	Normal gelir olarak vergilendirilebilir (koşullar dahilinde vergiden muafiyet uygulanabilir).
VENEZUELA	Akrabalık derecesine göre değişir.
VİETNAM	10
YENİ KALEDONYA	%50'si akraba olmayan taraflar veya doğrudan bakmakla yükümlü olunan kişiler (kardeşler) arasında.
YUNANİSTAN	Kategorilere Göre Değişir. 10-20-40

Kaynak: (PWC, 2025).

SONUÇ

Küresel ölçekte vergi oranlarındaki farklılıklar, ülkelerin ekonomik stratejilerini ve kamu gelir politikalarını açıkça yansıtmaktadır. Yüksek oranlı vergilendirme, sosyal refah devletinin sürdürülebilirliği açısından önem taşıırken, düşük oranlı vergi sistemleri yatırım ve sermaye çekme politikalarıyla ilişkilidir. Elde edilen bulgular, gelişmiş ülkelerde vergi sistemlerinin daha progresif bir yapıya sahip olduğunu; gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilere daha fazla ağırlık verildiğini göstermektedir. Vergi oranlarının karşılaştırılması, sadece mali politikaların değil, aynı zamanda ekonomik adaletin ve gelir dağılımı politikalarının da değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır.

Suna Simge KORKMAZ

Gelir Uzmanı

Kaynakça

PWC, (2025), “Inheritance and gift tax rate”, 13 Eylül 2025 tarihinde <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/inheritance-and-gift-tax-rates> adresinden erişildi.

Trading Economics, (2025), “List of Countries by Corporate Tax Rate”, 23 Eylül 2025 tarihinde <https://tradingeconomics.com/country-list/corporate-tax-rate> adresinden erişildi.

Trading Economics, (2025), “List of Countries by Personal Income Tax Rate”, 25 Eylül 2025 tarihinde <https://tradingeconomics.com/country-list/personal-income-tax-rate> adresinden erişildi.

Trading Economics, (2025), “List of Countries by Sales Tax Rate”, 27 Eylül 2025 tarihinde <https://tradingeconomics.com/country-list/sales-tax-rate> adresinden erişildi.

10. DİJİTAL VERGİ DENETİMİNDE KURULUŞ GÖZETİMLİ ANALİZ SİSTEMİ (KURGAN) VE GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İLE KURUMSAL ETKİLEŞİMİNİN ANALİZİ

Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı

harpa@gmail.com

Kamu mali yönetiminde hız kazanan dijital dönüşüm süreci, vergi denetimi süreçlerini büyük veri ve yapay zekâ tabanlı analiz sistemlerinin merkezine taşımıştır. Bu bağlamda, Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla geliştirilen ve e-belge, beyanname, SGK, tapu, gümrük gibi çok katmanlı veri setlerini işleyerek anlık risk analizi yapan Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi (KURGAN), geleneksel denetim paradigmasını kökten değiştiren teknolojik bir atılımdır. Sistem, mükelleflerin ticari faaliyetlerini neredeyse anlık izleme ve özellikle sahte belge kullanımında **kasıt unsurunu** tespit etme yeteneğini önemli ölçüde artırmaktadır. Ne var ki, sistemin teknik olarak VDK bünyesinde yürütülmesine rağmen, çıktılarının uygulanmasında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) sahip olduğu 81 il ve 922 ilçedeki yaygın saha teşkilatı, bilgi-işlem altyapısı ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan (VUK) kaynaklanan tarh, tahakkuk, tahsil, yoklama gibi temel hukuki yetkilerine olan kritik bağımlılığı, idari etkinlik ve operasyonel çeviklik açısından ciddi kurumsal riskler yaratmaktadır.

Bu çalışma, VDK'nın merkezi ve inceleme ağırlıklı yapısı ile GİB'in saha ve hukuki yetkinlikleri arasındaki bu organizasyonel farkı temel alarak, KURGAN sisteminin idari yapıda yarattığı görev çakışması ve operasyonel riskleri (taşra kapasitesi uyumsuzluğu, teknolojik bağımlılık vb.) analiz etmeyi ve söz konusu iki kurum arasında veri ve yetki temelli, rasyonel bir iş bölümü modelini önermeyi amaçlamaktadır.

BÖLÜM I: KURGAN NEDİR VE YENİ FELSEFESİ NE ANLAMA GELİYOR?

Hazine ve Maliye Bakanlığı, sahte fatura ile mücadelede yöntem ve strateji değişikliğine giderek, yapay zeka destekli **KURGAN** sistemini 1 Ekim 2025 tarihinden itibaren devreye aldı. **KURGAN, Hazine ve Maliye Bakanlığı** tarafından geliştirilen ve çok katmanlı veri setleri üzerinde çalışan, mükellefleri riskli işlemler hakkında bilgilendiren analiz sistemidir.

KURGAN sistemi, vergi inceleme süreçlerini dijitalleştirerek ve risk odaklı denetim metodolojisini güçlendirerek, vergi güvenliğini artırmayı hedeflemektedir. Bu sistem, geleneksel denetim anlayışından uzaklaşarak, mükelleflerin ticari faaliyetlerini anlık (near-time) izleme ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanımında kasıt unsurunu tespit etme yeteneğini önemli ölçüde artırmaktadır.

KURGAN tam olarak ne yapacak?

1. Dijitalleşme ve Risk Temelli Denetim Mimarisi

KURGAN, vergi denetimini tamamen dijital ortama taşımakta ve süreçleri hızlı ve risk temelli hale getirmektedir. Sistem tam olarak devreye alındığında, kayıt dışı faaliyetlerin sürdürülmesi

teknik olarak neredeyse imkânsız hale gelecek; bu durum, şeffaf ve düzenli çalışan mükellefler için önemli bir rekabet avantajı yaratacaktır.

2. İşlem Gerçekliğinin Risk Skorlaması ile Analizi

Sistem, mükelleflerin gerçekleştirdiği mal veya hizmet alım-satım işlemlerinin fiziki ve hukuki gerçekliğini analiz etmek üzere bir risk skorlaması metodolojisi kullanacaktır. Bu skorlama, şüpheli veya tutarsız işlemleri otomatik olarak tanımlayarak inceleme havuzunu daraltmaktadır.

3. Fiziksel Teyit Mekanizmalarının Tetiklenmesi

Risk skorlaması sonucunda yüksek riskli görülen mükellefler hakkında saha denetimi başlatılacaktır. Denetim ekipleri, riskli belgelere konu olan ticari işlemlerin fiziksel varlığını teyit etmek zorundadır. Bu bağlamda mükelleften;

Belgeye konu malların depo mevcudiyetini göstermesi,

Satılan mallara ilişkin fiili sevk ve satış belgelerini ibraz etmesi,

Üretimde kullanılan girdilere ilişkin kayıt ve üretim süreçlerini açıklaması istenecektir.

4. Anlık İşlem İzleme ve Tutarsızlık Tespiti

KURGAN, mükelleflerin ticari işlemlerini sürekli ve anlık olarak izleme kapasitesine sahiptir. Bu özellik sayesinde, SMİYB kullanımı, kayıt dışı işlemler ve beyanlar arasındaki tutarsızlıklar çok daha hızlı ve dinamik bir şekilde tespit edilebilecektir.

5. Erken Uyarı ve İzaha Davet Prosedürü

Sistem, tespit ettiği riskli işlemler hakkında mükellefleri anında bilgilendirerek bir erken uyarı mekanizması işlevi görecektir. Mükelleflere, tespit edilen tutarsızlıkları izaha davet yoluyla açıklama imkânı tanınacak, böylece olası hataların idari yaptırıma dönüşmeden düzeltilmesi amaçlanacaktır.

6. Cari Dönem Odaklı Denetim Prosedürleri

Vergi denetimleri, geçmiş dönemler yerine ağırlıklı olarak cari dönem işlemleri üzerinden yürütülecektir. Bu durum, sorunların kronikleşmesini engelleyerek vergi incelemesi sonuçlarını daha güncel ve etkili kılacaktır.

7. Sürekli Güncellenen İnceleme Havuzu

Geleneksel inceleme havuzlarının aksine, KURGAN sistemi inceleme havuzunu anlık veri akışına bağlı olarak sürekli güncel tutacaktır. Bu dinamizm, denetim kaynaklarının en yüksek riskli alanlara yönlendirilmesini maksimize edecektir.

8. Anlık Raporlama Kapasitesi

Sistem, denetim ekiplerine ve karar vericilere ticari faaliyet ve risk skorları hakkında anlık raporlamalar yapma yeteneği sunmaktadır. Bu özellik, Vergi Denetim Kurulunun risklere karşı hızlı reaksiyon gösterme ve politika geliştirme çevikliğini artıracaktır.

KURGAN sistemi, vergi denetimi paradigmasını kökten değiştiren, teknoloji destekli ve veri odalı bir dönüşümü temsil etmektedir. Sistemin başarısı, sadece SMİYB kullanımını tespit etmekle kalmayacak, aynı zamanda tüm mükellefiyet bilincini artırarak mali şeffaflığı ve adil rekabet ortamını destekleyecektir. Vergi uyumunu artırma ve kayıt dışılığı minimize etme hedefinde, KURGAN kritik bir rol üstlenmektedir.

KURGAN, klasik anlamda bir risk analiz sistemi değil, mükellefleri risklerden haberdar ederek kendi tedbirlerini almalarını sağlayan bir "Erken Uyarı Sistemi"dir.

A. Sistemin Temel Prensipleri

Prensip	Açıklama	Geleneksel Farkı
"Sıfıncı Gün" Mantığı	Mükellefin cari işlemleri odak noktasıdır. Riskli işlemlerin, mükellef tarafından deftere kaydedilmesinden (veya kayda alınmasından hemen önce) tespitini hedefler.	Beyanname dönemini beklemek yerine, risk anında tespit edilir.
İşlem Riski Odaklılık	Analiz, doğrudan mükellefin profil riskinden ziyade, tekil alım/satım işlemlerinin gerçekliğine ve emsaline uygunluğuna odaklanır.	Mükellefin geçmiş değil, anlık eylemi önemlidir.
Cari Veri Kullanımı	Sistem, e-belge verileri başta olmak üzere, Bakanlığın erişimindeki olabilecek en cari veriler üzerinde çalışmak üzere tasarlanmıştır.	Eski veriler yerine, anlık/günlük veriler kullanılır.

BÖLÜM II: KURGAN'IN ÇALIŞMA MEKANİZMASI VE VERİ KAYNAKLARI

KURGAN, gücünü modern veri analizi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı diğer istihbarat sistemleriyle entegrasyonundan alır.

A. Veri Kaynakları ve Entegrasyon

Kaynak	Rolü	Teknik Bağlantı
Cari E-Belge Verileri	Risk skorlamasının temel girdisidir. E-Fatura, E-Arşiv gibi anlık raporlanan verileri içerir.	Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Veri Platformu entegrasyonu.
Vergi İstihbarat Sistemi (VİS)	Sahtecilik fiilleriyle temas etmiş kişi, olay ve eylemlerin örüntü ağını çıkarır.	KURGAN'a girdi sağlar; yani VİS'in istihbarat çıktıları risk analizine dahil edilir.
Geriye Dönük Skorlama	Geçmiş dönem verileri üzerinde çalışarak makine öğrenmesi teknikleriyle çıkarımlarda bulunma yeteneğine sahiptir.	Yapay Zekâ ile Sistemin kendini eğitmesi ve geliştirmesi için kritik öneme sahiptir.

B. Ölçülen Başlıca İşlem Riskleri

KURGAN sistemi, bir işlemi riskli kabul etmek için birden fazla kritere bakar:

1. **İşlemin Gerçeklikten Uzak Olması:** Mal veya hizmet alım/satımının fiilen gerçekleşmemesi.
2. **Miktar veya Mahiyet Uyumsuzluğu:** İşlemin, ticari hayatın olağan akışına aykırı, emsalsiz veya fahiş miktarda olması.
3. **İlişkili Mükelleflerle Emsal Farkı:** Mükelleflerin ilişkili mükelleflerle emsaline aykırı düşecek şekilde mal veya hizmet alım/satımında bulunması.

BÖLÜM III: DENETİMDE YENİ DÖNEM: SİNYALLEME VE GÖZETİM PROGRAMI

KURGAN, denetim iş akışını değiştiren en önemli unsur "Sinyalleme" mekanizmasıdır.

A. Sinyalleme Mekanizması ve Amacı

Kavram	Uygulama Şekli	Amaç
Sinyalleme	Yüksek risk skoru alan mükelleflere Bilgi İsteme Yazıları düzenlenmesi veya işyerinde fiili yoklama yapılması.	Mükellefe riskin farkında olduğunu göstermek ve düzeltme beyannamesi verme ya da ilgili belgeyi kayda almama tercihi sunmaktır.
Gözetim Programı	KURGAN referanslı bilgi isteme yazılarının sahaya indirilmesi. (Örn: 1 Ekim 2025'ten önceki işlemlerin skorlanıp gönderilmesi.)	Mükellefin hak ve hukuku gözetilerek denetim dışı kalmasına olanak sağlamak ve Hazine ve Maliye Bakanlığının iş yükünü azaltmaktır.
Çevik Denetim	Riskli işlemin tespitini takiben kısa sürede işyerine gidilerek, sahte belgenin dayandığı dinamikleri sarsmaya yönelik ani denetim.	Sahte belge kullanımına yönelik riski en hızlı şekilde bertaraf etmek.

B. Denetim İş Akışındaki Kök Değişim

Geleneksel sahte belge incelemelerinde iş akışı (Düzenleyiciden Kullanıcıya) değişiyor:

KURGAN ÖNCESİ: Düzenleyici (Satıcı) tespiti yapılır, sonra Kullanıcılara (Alıcılar) gidilirdi. (Geriye Dönük)

KURGAN SONRASI: Öncelikle Cari Kullanıcılardan (Alıcılar) başlanır, ardından Cari Düzenleyiciye (Satıcı) doğru ilerlenir. (Cari ve Çevik)

C. İnceleme Süreçlerindeki Değişiklikler

Sürelerin Kısaltılması ve Kalitenin Artırılması:

- Rapor otomasyonu ve cari denetimler gibi tedbirlerle inceleme evresi düzenleyiciler (Vergi Denetim Kurulu) açısından kısalacak.
- Mükelleflerin adil değerlendirmeye tabi olması için, sadece sinyalleme ile incelemeye alınan mükelleflerin incelemesi (kullanma incelemeleri) nitelikli hale getirilecek ve kendilerine uygun süreler tanınacak.

Sahte Belge İnceleme Akışının Değişimi:

- Sahte belge incelemelerinde iş akışı, düzenleyiciden kullanıcıya (tedarikçiye) olmak yerine, KURGAN ve cari denetimlerin katkısıyla öncelikle cari kullanıcılardan (alıcılardan) başlamak üzere cari düzenleyiciye (tedarikçiye) doğru yeniden kurgulanacak.

- Rapor Otomasyon Sistemi ile sahte belge kullanmanın denetim zamanının uzunluğundan kaynaklanan avantajı ortadan kaldırılacak.

Teminat İsteme Yetkisi:

- Vergi Denetim Kurulu, VUK 359. maddede (kaçakçılık suçları) sayılan hallerde temas eden fiilleri tespit eder ve vergi alacağının güvende olmadığına kanaat getirirse mükelleflerden teminat isteyebilecek.
- Teminat istenmesi, mükellefin geçmiş denetimleri, sahte belge kullanımı, sektör gibi birçok risk kriterine dayalı olacak ve Teminat Değerlendirme Sisteminin skorlamasıyla belirlenecek.
- Sistem devreye girene kadar teminatsız denetim süreçleri devam edecek.

D. Raporlama Süreçlerindeki Değişiklikler**Mevcut Sorunlar ve Gerekçe:**

- Suç örgütlerinin raporlama süreçlerinin uzunluğundan faydalandığı.
- Defter ve belge ibraz etmeme yoluyla Vergi Denetim Kurulunun araştırmasının engellenmeye çalışıldığı.
- Denetimde muhatap bulunmasının zorlaşması ve bunun Vergi Denetim Kurulu açısından emek israfına neden olduğu belirtiliyor.

Rapor Otomasyon Projesi:

- Rapor Otomasyon Projesi ile raporların önemli bir kısmı yapay zekaya/makineye yazdırılarak Vergi Denetim Kuruluna karar desteği sağlanacak.
- Bu sayede raporlama evresi kılacak ve kullanıcılara hızlı erişimin önü açılacak.
- Sistem, onlarca veri kaynağından beslenerek analizleri kısa sürede gerçekleştirecek ve Vergi Denetim Kuruluna hazır bir rapor formatı sunacak.

BÖLÜM IV: MÜCADELEYE YÖNELİK MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLER

Vergi suçlarıyla etkin mücadele için mevzuat değişiklikleri büyük önem taşımaktadır. Özellikle sahte belge (SB) düzenleyen ve kamu ekonomisini büyük zarara uğratan işletmelerin gerçek faillerine ulaşmakta mevcut yöntemler yetersiz kalmakta ve arka plandaki organize suç örgütlerinin faaliyetleri sonlandırılmamaktadır. Bu duruma çözüm olarak, uluslararası uygulamalara paralel şekilde, vergi denetimi ve vergi soruşturmasının birbirinden ayrılması hedeflenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki fiillerin bir suç organizasyonu dahilinde işlendiğine dair makul şüphe oluşması durumunda, yürütülen denetim faaliyetinin Vergi Suçu Soruşturmasına evrilmesi ve olağan inceleme süreçlerinden ayrılması gerekmektedir. Bu ayrımı sağlamak amacıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na Vergi Kaçakçılığı Soruşturması başlığı altında 140/A maddesi eklenmesi için mevzuat taslağı hazırlanmış ve ilgili taraflarla görüşmeler başlatılmıştır. Vergi Kaçakçılığı Soruşturması ile birlikte, Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer alan iletişimin tespiti, dinlenmesi, gizli soruşturmacı görevlendirilmesi, teknik araçlarla izleme gibi tedbirlerin kullanılabilmesi, gerçek faillere ulaşmanın yolunu açacaktır. Ayrıca, sahte belgenin suç geliri boyutu da ele alınmalıdır; bu gelirlerin başka suçların finansmanında kullanılıp kullanılmadığı belirsizliğini korumaktadır.

Sahte belge, basit bir ekonomik suçtan ziyade diğer suçlar için katalizör vazifesi gördüğünden, OECD İlkeleri'ne paralel olarak öncül suç olarak ele alınması, müsadere, el koyma, dondurma gibi tedbirlerle ekonomik boyutuna darbe indirilmesi ve örgütlerin finansman kaynağının

kesilmesi amaçlanmaktadır. Mücadelenin diğer bir ayağı ise talebin baskılanmasıdır, bu da bilerek kullanmanın esas, bilmeden kullanmanın ise istisna olduğu bir yaklaşımla sağlanacaktır. Bu yaklaşım, 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği hükümlerini ortadan kaldıran bir değişiklik olmayıp, aksine incelemelerde kanun ve tebliğ hiyerarşisine uygun, masum mükellefler ile suçluların ayrılmasını esas alan bir değerlendirme sürecini vurgulamaktadır.

Kast unsurunun belirlenmesinde daha katı ve objektif temellere dayanan, net kriterlerin ortaya konulması amacıyla 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge yayımlanmıştır. Vergi Denetim Kurulunun kanaatleri, bu kriterlere yönelik yürütülen çalışmalar ve elde edilen veriler ışığında şekillenecek, böylece mahkemelerin eleştirilerinin önüne geçilerek raporların niteliği artırılacaktır. Mücadele stratejisinin her aşamasında mükellef hak ve hukukunun korunması öncelikli hedef olarak ele alınmaktadır.

BÖLÜM V: MÜKELLEF VE MESLEK MENSUPLARINA ÇAĞRI VE YAPILMASI GEREKENLER

KURGAN sistemi, temel olarak mutabakat risklerinin daha çok alıcı tarafta bulunması nedeniyle, riskli işlemlere taraf olan alıcı mükelleflere gönderilmektedir. Bu yazılarla Vergi İdaresi, mükellefleri potansiyel risk durumlarından haberdar etmeyi amaçlar. Bu bilgilendirme, mükelleflerin, sonuçları ağır olabilecek bir vergi incelemesi başlamadan önce kendi kayıt ve beyanlarını gözden geçirip, gerektiğinde düzeltme beyanı vererek pozisyon almasını sağlar. Bu yönüyle KURGAN, mükelleflerin hak ve hukukunu koruyan bir güvenlik katmanı işlevi görmektedir. Alıcı mükellefin bu yazıyı alması durumunda yapması gereken, riskli işlemleri gözden geçirerek kendi risk değerlendirmesini yapmaktır. Eğer risk algısı İdare ile aynıysa, hukuk düzleminde kayıtlarını düzeltmeli ve İdare'ye yazıyla bilgi vermelidir. Risk algısı farklı ise, muhtemel bir denetimde işlemlerin gerçekliğini ispata yönelik delilleri toplamaya yoğunlaşmalıdır. Bu yazılar cebri nitelikte değildir ve mükellefi düzeltme yapmaya zorlamaz; ancak bilgi isteme mahiyetinde olduğu için istenen bilgilere süresi içinde cevap verilmemesi VUK 355 özel usulsüzlük cezası ile sonuçlanabilir.

Satıcı tarafı ise mutabakat riski taşımadığı için doğrudan KURGAN yazısı almaz. Satıcıdaki işlem riskleri, alıcının aksine, doğrudan denetime dönüşebilecek durumdadır. Satıcı için KURGAN yazıları, alıcılardan toplanan bilgilerin ve KURGAN sisteminin tespitlerinin dikkate alınacağı bir denetim sürecinin habercisi anlamına gelir. KURGAN yazıları, Vergi Usul Kanunu'nun 148. Maddesine dayanarak yazılan karşıt inceleme mahiyetindeki yazılardır. Bu karşıt incelemelerden alıcılardan alınan cevaplar, satıcılar nezdinde yürütülen incelemelerde düzenlenecek raporlara delil olarak eklenecek ve vergi müfettişlerinin kanaat oluşturmada kullanılacaktır. Böylece alıcılar nezdinde yapılan karşıt incelemeler, dolaylı olarak satıcı mükelleflerin de halk ve hukukunu gözetten bir uygulama olarak ortaya çıkar.

Önemli bir hukuki nokta ise, 1 Ekim 2025 sonrası için kamuoyuna yansıyan "bilerek kullanmanın esas olduğu" söylemine rağmen, KURGAN yazısı alan alıcıların otomatik olarak sahte belge kullanıcısı addedilmeyeceği ve haklarında otomatik suç duyurusu yapılmayacağıdır. Vergi müfettişleri, incelemelerde kast değerlendirmesi yapmaya devam edeceklerdir. Bu süreçte, 306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği yürürlükte kalırken, yeni yayınlanan Genelge (18.04.2025) ile vergi müfettişlerinin kast unsurunu değerlendirmesi için 13 net ve objektif kriter belirlenmiştir. Bu kriterlere tek tek bakılarak mükellefle ilgili kanaat oluşturulacaktır. Alıcılar, satıcılar nezdinde yürütülecek işlemlere yönelik bir eylemde bulunmak yerine, kendi riskli görülen işlemlerine yönelik araştırmalarını yoğunlaştırmalıdır, zira KURGAN sadece işlemin riskliliğine dikkat çekmektedir.

KURGAN yazıları meslek mensuplarına (muhasebeci, mali müşavir vb.) doğrudan herhangi bir sorumluluk yüklememektedir ve kendilerinden bilgi istenmemektedir; yazının asıl muhatabı alış işlemini gerçekleştiren mükelleftir. Meslek mensuplarından beklenen, bu süreçten

haberdar olmaları ve mükelleflerine risk durumları ile ilgili rehberlik etmeleridir. Bu, onların kayıtlara işledikleri işlemlerin gerçekliğini araştırma yükümlülüğü anlamına gelmemektedir.

BÖLÜM VI: VERGİ DENETİM KURULU GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İŞBÖLÜMÜ GEREKSİNİMİ

KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi), Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından yürütülmektedir. Ancak sistemin işleyişinde Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin sahip olduğu teşkilat yapısı, bilgi-işlem altyapısı, arşiv yetkinliği, elektronik tebligat sistemi ve mükellefe doğrudan ulaşabilme kabiliyeti dikkate alınmaksızın hareket edilmesi, idari etkinlik bakımından ciddi riskler yaratmaktadır.

A. Giriş — KURGAN'ın Hukuki ve Teknik Zemini

Kamu mali yönetiminde dijital dönüşümün hızlanmasıyla birlikte, vergi denetim süreçlerinde büyük veri ve yapay zekâ tabanlı analiz sistemleri ön plana çıkmıştır. KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi), Vergi Denetim Kurulu tarafından geliştirilen, e-belge (e-Fatura, e-Arşiv, e-Defter), beyannameler, SGK, tapu, gümrük, POS ve banka verileri gibi çok katmanlı veri setlerini işleyerek anlık risk analizi yapan bir yapay zekâ destekli sistemdir. Türkiye'de bu kapsamda geliştirilen KURGAN sistemi, riskli mükellefleri belirleme ve ön analiz yapma amacı taşımaktadır. Sistem, risk tespit ettiği mükellefler hakkında bilgi isteme yazıları (KURGAN yazısı) göndermekte, bu işlemi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesine dayandırmaktadır.

Ne var ki KURGAN, teknik olarak Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yürütülmekte olsa da, sistemin çıktılarının uygulanmasında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) teşkilat kapasitesine bağımlıdır. Çünkü Türkiye'de vergiye ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, yoklama, bilgi toplama yetkileri hukuken GİB'e aittir.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 81 il ve 922 ilçede örgütlenmiş Taşra Teşkilatı, Vergi Dairesi Müdürlükleri, Denetim Ve Yoklama Birimleri ile doğrudan mükellef erişim kapasitesi bulunan bir kurumdur.

Bu iki kurumun organizasyonel farkı, özellikle KURGAN gibi geniş ölçekli veri analizi sistemlerinde görev paylaşımını zorunlu hale getirmektedir.

B. İdare Açısından Ana Risk Alanları

1. Kurumsal ve Operasyonel Riskler

1.1. Taşra kapasitesi uyumsuzluğu:

VDK'nın taşra teşkilatlanması sınırlı olduğu için yalnızca belirli illerde örgütlenmiş bir denetim birimi olup, KURGAN sistemi tarafından oluşturulan uyarıların yerinde doğrulanması ve hızla denetime dönüştürülmesi gecikmektedir. Yerleşik teşkilatı bulunmayan bölgelerde Gelir İdaresi personelinin saha desteğine ihtiyaç duymaktadır.

Buna karşın GİB, ülke genelinde 81 il 922 ilçede mevcut örgüt yapısı ve yerel personeliyle saha erişimine anında sahiptir. Bu sayede;

- Yerinde tespitler,
- Fiili envanter sayımları,
- Belge doğrulamaları,
- Adres kontrolleri
- Sınırlı vergi incelemeleri gibi işlemler doğrudan GİB personeli tarafından yapılabilir.

1.2. İnsan kaynağı ve uzmanlık eksikliği:

GİB, e-Fatura, e-Defter, e-Arşiv, e-Beyanname ve e-Tebliğat sistemlerinin kurucu ve işletici kurumudur. Yılların getirdiği kurumsal hafıza ile veri bilimi, bilişim denetimi ve kişisel veri güvenliği gibi alanlarda nitelikli personel ve sistemler GİB bünyesinde mevcuttur.

Bu sistemler aracılığıyla:

- Mükellef işlemleri anlık izlenebilmekte,
- Önceki dönemlere ait tüm belgeler arşivlenebilmekte,
- Risk analizinde kullanılan veri GİB bünyesinde toplanmaktadır.

Dolayısıyla KURGAN gibi sistemlerin veri kaynağı GİB'dir.

1.3. Altyapı ve lojistik yetersizliği:

VDK'nın taşrada sınırlı sayıda personeli, aracı, seyahat ödeneği ve bilişim altyapısı bulunması, KURGAN yazılarının ve mükellef takibini fiilen zorlaştırmaktadır.

1.4. Teknolojik bağımlılık:

Vergi Denetim Kurulu kendi bağımsız otomasyon altyapısına sahip değildir. Hâlen GİB-İNTRANET üzerinden analiz ve kontrol yapmakta, mükelleflere gönderilen yazılarda GİB E-TEBLİGAT sistemini kullanmaktadır.

B. Mevcut Sistemler: SARP ve Risk Analiz Genel Müdürlüğü

Halihazırda Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilmiş olup, sahte belge (SMİYB) düzenleme riskini sayısal puanlama yöntemiyle analiz eder. Bu program aracılığıyla tüm mükellefleri risk kriterleri çerçevesinde değerlendirilmekte, yüksek riskli mükellefler öncelikli denetime sevk edilmektedir. Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analizi Genel Müdürlüğü, 18.04.2020 tarihli 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kurulmuştur. Bu genel müdürlük;

- Vergi kayıp ve kaçacağını önlemeye yönelik risk analiz ve değerlendirme çalışmaları yapmak,
- Diğer kamu kurumlarıyla veri paylaşımını sağlamak,
- Tanımlanan risk senaryoları, veri modellemeleri ve elektronik analiz araçlarıyla risk ölçümü yapmak,
- Analiz sonuçlarını raporlayarak önlem alınmasını temin etmek

gibi görevlerle donatılmıştır.

Dolayısıyla hâlihazırda hem kurumsal hem teknik olarak risk analizini yürütebilen birim ve altyapılar mevcutken, KURGAN sisteminin ayrı bir kanal olarak devreye alınması, idare içinde görev çakışması, veri tekrarları ve kurumsal bölünme riskleri yaratmaktadır.

C. GİB-VDK İşbölümü Gerekliği ve Hukuki Gerekçesi

1. Kurumsal Gerekçe

GİB, 5345 sayılı Kanun gereğince 81 il 922 ilçede teşkilatlanmış olup, yerinde denetim ve yoklama, tebligat ve veri erişim gibi kabiliyeti en yüksek kamu kurumlarından biridir.

VDK ise 646 sayılı KHK ile merkezi olarak sınırlı yapılandırılmış, inceleme ve raporlama ağırlıklı bir yapıya sahiptir.

Bu nedenle, yerinde tespit, kontrol, doğrulama, veri teyidi ve sınırlı teknik inceleme ve raporlama işlemleri GİB tarafından yürütülmeli, yüksek riskli ve tutarlı teknik inceleme ve raporlama görevleri ise VDK tarafından yapılmalıdır.

2. Önerilen İşbölümü Modeli

Aşama 1 — Tespiti:

GİB ve VDK'nın merkezi sisteminde riskli işlemler otomatik olarak belirlenir ve önceliklendirilir.

Aşama 2 — GİB Ön Doğrulama:

SİSTEM'den gelen uyarı, GİB'in yerel birimi tarafından ivedilikle saha doğrulamasına tabi tutulur.

Sonuç üç kategoriye ayrılır:

- (a) Düşük risk → izleme
- (b) Orta risk → GİB tarafından bilgi isteme, yoklama ve yerinde stok tespiti, sınırlı inceleme
- (c) Yüksek risk → VDK'ya sevk.

Aşama 3 — İnceleme:

- Orta riskli dosyalar GİB tarafından muhasebe ve belge temelli teknik sınırlı incelemeye alınır.
- Yüksek riskli dosyalar, VDK tarafından muhasebe ve belge temelli teknik incelemeye alınır.

Aşama 4 — Sonuçlandırma:

Rapor sonucu, tarhiyatlar veya Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusu olarak sonuçlandırılır.

SONUÇ

KURGAN sisteminin yapay zekâ ve büyük veri teknolojilerini kullanarak vergi kayıp ve kaçığıyla mücadeledeki potansiyeli kritik olsa da sistemin sahadaki nihai başarısı, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin tartışmasız kurumsal üstünlüğüne ve yasal yetkinliklerine sıkı sıkıya bağlıdır. GİB, Türkiye'de vergiye ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, yoklama ve bilgi toplama yetkilerine hukuken sahip olan yegâne kurumdur.

Operasyonel olarak, 81 il ve 922 ilçede örgütlenmiş olması, GİB'i mükellefe doğrudan erişim ve yerinde tespitler, envanter sayımları gibi saha faaliyetlerini anında gerçekleştirme kabiliyetine sahip tek kurum yapmaktadır. En önemlisi, e-Fatura ve e-Tebliğat sistemlerinin kurucusu ve işleticisi olarak KURGAN'ın dayandığı tüm verinin ve teknolojik altyapının kaynağı GİB'dir. VDK'nın sınırlı taşra teşkilatlanması ve teknolojik bağımlılığı göz önüne alındığında, en gelişmiş yapay zekâ analizlerinin bile operasyonel etkinliğe dönüşmesi, GİB'in bu benzersiz kapasitesine ve yasal yetkisine mutlak bir şekilde bağımlıdır. Bu nedenle, GİB'in sistemin ön doğrulama, saha uygulaması ve sonuçlandırma aşamalarında "olmazsa olmaz" temel direk olarak konumlandırılması ve VDK ile GİB arasında rasyonel bir işbölümü protokolü oluşturulması, KURGAN'ın dijital analitik gücünün sahada tam karşılığını bulmasının yegâne şartıdır.

Hüseyin Gökhan ARPA

Gelir Uzmanı

11. 7440 STOK BEYANI VE KDV İADE KONUSUNDA UYGULAMAYA FARKI BİR BAKIŞ

Mete RENÇPER / Gelir Uzmanı

mete.rencper@gelirler.gov.tr

7440 sayılı Yapılandırma Kanununun 6. Madde gerekçesinde mükellefin elinde bulunan belgesiz malların kayıt altına alınması, kayıt dışı ekonominin daraltılması ve bundan böyle yaratılacak katma değer vergisinin kavranması amacıyla, bildirim konusu mallar için katma değer vergisi hesaplatılmış ve bu verginin, sorumlu sıfatıyla beyanı sağlanması amaçlanarak işletme kayıtları mükelleflerce 2023 yılında beyanname verilerek düzeltilmiştir.

7440 sayılı Kanunu önceki yapılandırma kanunlarından ayıran ve uygulamada çeşitli yorum farklılıklarına yol açan temel özellik, beyan edilen emtiaya ilişkin olarak hesaplanıp ödenen Katma Değer Vergisinin genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilmesine karşın iade kapsamında değerlendirilememesidir.

11.1. Yasal Mevzuat

“7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

İşletme kayıtlarının düzeltilmesi

MADDE 6-(1) İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

c) Bu fıkranın (a) bendi uyarınca beyan edilen; makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir, ancak iadeye konu edilmez. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.”

“Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)

VI- İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesine İlişkin Hükümler

A-İşletmede Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Emtia, Makine, Teçhizat ve Demirbaşların Kayda Alınması

2-Beyan

Bu madde hükmüne göre bildirilecek emtia;

- Alım satım işletmelerinde satışa hazır malları,*
- İmalatçı işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamul ve mamul malları ifade etmektedir.*

Aynı şekilde inşaat işletmelerinin (yıllara sari inşaat ve onarım işi, kat karşılığı veya kendi adlarına inşaat yapıp satanlar) varsa inşa edilen ve emtia niteliğindeki taşınmazları (daire, dükkan vb.) ile üretimde kullandıkları demir, çimento, tuğla gibi ilk madde ve malzemelerini veya yarı mamullerini de bildirmeleri mümkündür.

4-Vergisel Yükümlülükler

c) Teslimleri KDV'den müstesna olan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarla ilgili olarak bu uygulamadan yararlanılması mümkün değildir.

Ç) Beyan edilen emtiaya ait hesaplanarak ödenen KDV, 1 No.lu KDV Beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecek ancak iade konusu yapılamayacaktır.”

11.2. Stok Beyanına ve KDV İndirimine İlişkin Uygulama

Kanunda mükelleflerin, 31 Mayıs 2023 tarihine (bu tarih dâhil) kadar stok beyanına ilişkin beyanname ve ekinde verecekleri envanter listesi ile katma değer vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine başvurmaları ve beyanname verme süresi içinde ödemesi gerektiği bildirilmiştir.

Daha sonra “7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Yer Alan Başvuru ve İlk Taksit Ödeme Sürelerinin Uzatılması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 7300)” gereği başvuru, bildirim ve beyan süreleri 30/06/2023 tarihine kadar (bu tarih resmi tatile denk geldiğinden, son başvuru tarihi 03/07/2023 olmaktadır); bu başvuru, bildirim ve beyana ilişkin ilk taksit ödeme süreleri ise 31/07/2023 tarihine (bu tarih dahil) uzatılmıştır.

Kanuna göre stok beyannamesi ile mükelleflerin ellerinde bulunan belgesiz emtianın tabi olduğu vergi oranına %50 indirim uygulanarak beyan edilen KDV ödendiği ayda indirim konusu yapılmalıdır. Uygulamada birçok mükellefin Kanunun ilk yayım tarihindeki süre kapsamında (31/05/2023) 05/2023 döneminde beyan ettiği fakat süre uzatımı ile 06/2023 döneminde ödeme yaptığı görülmüştür. Bu şekilde ödenen KDV'yi indirimlerine eklediği tespit edilen mükellefler hakkında ilgili vergi dairesi müdürlüklerince gerekli işlemler yapılarak 05/2023 indirim hesaplarından çıkarılıp 06/2023 dönem indirim hesaplarına aktarılması sağlanmıştır.

Kanun maddesine göre ödendiği ayda indirim konusu yapılmasında noktasında;

- X Stok beyanına ilişkin KDV'yi vadesinden sonra gecikme zammıyla ödeyen,
- X Kısım kısım ödeme yapan,
- X Ödediği gecikme zammını da indirim konusu yapan,
- X İadeci mükelleflerce KDV iadesi alacağından stok beyanına ait KDV'ye mahsup talep eden fakat iade tutarının azalması (tenzil edilmesi, mahsuba esas tarihinin değişmesi vb.) nedeniyle eksik ödendiği (mahsubu gerçekleştirdiği) tespit edilen mükelleflere de ilgili vergi dairesi müdürlüklerince gerekli kontroller yapılarak ödemenin yapıldığı ay beyannamelerinde KDV'nin indirim konusu yapılması ve gecikme zammının indirim konusu yapılmaması kapsamında işlemler yapılmıştır.

Kanunun genel esaslar çerçevesinde indirime izin verdiği stok beyannamelerinde bildirilen emtia (alım satım işletmelerinde satışa hazır mallar, imalatçı işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamul ve mamul mallar) ilgili vergi dairelerince kontrol edilmiş, bu kapsamda olmayan, KDV'den istisna edilen, makine, teçhizat ve demirbaşlarla ilgili stok beyannamelerine ait ödenen KDV'nin indirimi kabul edilmemiştir.

11.3. Stok Beyanının KDV İadesi Kapsamında Değerlendirilmesine İlişkin Uygulama

7440 sayılı Kanununun stok beyanı şartlarından en önemlisi beyan edilen emtiaya ait hesaplanarak ödenen KDV'nin iade konusu yapılamamasıdır.

Bu konuda idarenin hem kendi içinde hem de yargının farkı görüş ve kararları ile uygulamada birlik sağlanamadığı görülmektedir.

Konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığının 09.08.2023 tarihli ve 67243, 29.08.2023 tarihli ve 72357 sayılı yazıları ile emtia stok beyanı kaynaklı KDV iadesiyle ilgili görüşü şu şekildedir;

“7440 sayılı Kanun kapsamında işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtiaya ilişkin hesaplanarak ödenen KDV, 1 No.lu KDV Beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecek, ancak KDV mevzuatı kapsamında KDV iadesi doğan bir işlem nedeniyle doğrudan yüklenim olarak iade hesabında dikkate alınmayacaktır. Bu itibarla, 7440 sayılı Kanunun 6/1-a maddesi kapsamında beyan edilen emtiaya ilişkin hesaplanarak ödenen ve indirim hesaplarına alınan KDV'nin, yüklenilen KDV'nin iadesinin yapılmadığı ihraç kayıtlı teslimlerden dolayı iade edilecek tutardan düşülmesi söz konusu olmayacaktır.”

“Emtia stok beyanı nedeniyle ödenen KDV'ler, doğrudan yüklenim olarak iade hesabında dikkate alınamaz. Örneğin, ihracat istisnası, indirimli KDV oranına tabi teslimler gibi doğrudan yüklenim KDV'lerin iade edildiği iade işlemlerinde, emtia stok beyanı nedeniyle ödenen KDV'ler iade edilecek KDV'nin hesabında dikkate alınamaz ve iadesi talep edilemez. Ancak, doğrudan yüklenim KDV'lerin iadesinin yapılmadığı ihraç kayıtlı teslimler, kısmi tevkiyat kapsamındaki işlemler ve imalatçı-ihracatçılara tanınan yüzde 10 götürü KDV iadesinde ise, iade hesabı yapılırken emtia stok beyanı nedeniyle ödenen KDV'ler indirilecek KDV tutarından düşülemez.”

Yine Başkanlığın 07.07.2023 tarihli ve 63226 sayılı yazısında;

“7440 sayılı Kanunun 6/1-a maddesi kapsamında beyan edilen emtiaya ilişkin hesaplanarak ödenen ve indirim hesaplarına alınan KDV'nin, yüklenilen KDV'nin iadesinin yapılmadığı kısmi tevkiyat kapsamındaki işlemlere ilişkin iade edilecek tutardan düşülmesi söz konusu olmayacaktır.” Şeklinde görüş bildirilmiştir.

GİB'in görüşünde iade konusu yapılamama hususunu yüklenime bağlı iadelerde ele aldığı, doğrudan yüklenim KDV'lerin iadesinin yapılmadığı ihraç kayıtlı teslimler, kısmi tevkiyat kapsamındaki işlemler ve imalatçı-ihracatçılara tanınan yüzde 10 götürü KDV iadelerinde ise değerlendirilmediği görülmektedir.

Vergi Denetim Kurulu'nun 7440 sayılı Kanun kapsamında yapılan stok beyanlarına ilişkin KDV iadesi konusundaki değerlendirmesinden; beyan edilen emtiaya ait hesaplanarak ödenen Katma Değer Vergisi'nin genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği, ancak hiçbir şekilde iade hesabına dâhil edilemeyeceği anlaşılmaktadır. Kurulun görüşüne göre, 7440 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin lafzında yer alan 'iadeye konu edilmez' ifadesi yalnızca doğrudan yüklenim kaynaklı iadelerle sınırlı olmayıp, ilgili dönemde ödenerek indirilen ve devreden KDV yoluyla sonraki dönemlere aktarılan tutarların da iade hesabında dikkate alınmaması gerekmektedir. Ayrıca, iade edilecek KDV tutarının devreden KDV ile mukayese yoluyla tespit edildiği durumlarda, indirim veya devreden KDV hesaplarında stok beyanına konu edilen emtiaya ilişkin KDV'nin hariç tutulması, başka bir ifadeyle iade edilebilir KDV tutarının stok beyanı kaynaklı indirim tutarı dikkate alınmaksızın hesaplanması gerektiği; bu kapsamda, stok beyanı nedeniyle ödenen KDV'nin yalnızca indirim hakkı tanınan devreden KDV içerisinde yer alması gerektiği belirtilmektedir.

11.4. Stok Beyanının KDV İadesi Kapsamında Değerlendirilmesine İlişkin Yargı Kararları

İdare açısından farklı değerlendirmeler ve VDK'nın yaptığı vergi incelemeleri ile dava konusu edilen dosyalarda yargı mercii konuyu farkı bir ele alış göstermektedir.

İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 30.06.2025 tarihli ve E.2025/507, K.2025/739 sayılı Kararı

“7440 sayılı Kanun’un 6/1-c maddesi hükmü ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları yasal kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle, kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirme imkânı sağlanmıştır. İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtiaların rayiç bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak KDV hesaplanıp sorumlu sıfatıyla beyan edilecek, beyan edilen emtiaya ait hesaplanarak ödenen KDV’nin, 1 no’lu KDV beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecek ancak stok affından yararlanan mükelleflerin bu şekilde indirim konusu yaptıkları KDV’yi ise iade konusu yapamayacağına mevzuatta yer verilmiştir.

Uyuşmazlık konusu olayda ise, davacı tarafından ihraç kayıtlı satışlardan dolayı tecil edilemeyip iade edilecek KDV tutarı içerisinde 7440 sayılı Kanun’un 6/1-c maddesi uyarınca beyan edilen KDV’nin dahil edilerek iadesinin alındığı, bu durumda 7440 sayılı Kanunun 6/1-c maddesinde ifade edildiği üzere “...Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir, ancak iadeye konu edilmez..” hükmü çerçevesince iadenin türü önemli olmaksızın hiçbir iade işleminde iadeye konu edilemeyeceği düzenlemesine yer verildiğinden, davacı adına vergi ziyai cezalı olarak yapılan KDV tarhiyatında hukuka aykırılık görülmemiştir.”

Ordu Vergi Mahkemesinin 10.07.2025 tarihli ve E.2025/66, K.2025/231 sayılı Kararı, İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 18.07.2025 tarihli ve E.2025/698, K.2025/1448 sayılı Kararı Gerekçesi

“İnceleme elemanının, stok affı nedeniyle ödenen KDV’nin, davacı şirketin tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade talebinin hesabında dikkate alınamayacağı yönündeki yorumunda hukuka aykırılık görülmemekle birlikte; maddenin bu şekilde yorumlanması halinde, hükmün nasıl tatbik edileceği özellik göstermektedir. Zira, bu halde, mükellefin toplam indirilecek KDV’si içerisinde, yalnızca indirim konusu edilebilecek stok affı nedeniyle ödenen KDV ve hem indirim hem de iadeye konu edilebilecek stok affı hariç KDV’si olmak üzere ayrıştırılması gereken farklı kurallara tabi iki KDV tutarı bulunmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, mevzuatımızda indirilecek KDV’nin kaynağına göre hangi sırayla indirileceğine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. İnceleme elemanınca, bahse konu problem, yalnızca iade tutarın hesaplanabilmesine esas teşkil etmek üzere, stok affına ilişkin KDV’den arındırılmış indirilecek KDV tutarları dikkate alınarak ayrı bir tablo oluşturulmak suretiyle çözümlenmiştir. İnceleme elemanınca getirilen çözümün, ilk bakışta stok affına ilişkin KDV’nin iadeye konu edilmeyeceğine yönelik kurala uygun olduğu söylenebilirse de; söz konusu çözüm, esas itibarıyla indirilecek KDV’ye kaynağına göre kendi içinde bir öncelik sıralaması getirmekte ve indirim sırasında stok affı hariç KDV’ye öncelik vermektedir. Bu çözümde, stok affına ilişkin KDV’nin indirilebilmesi, stok affı hariç KDV’nin ilgili dönemde tamamen indirim yoluyla giderilerek iade edilmesi gereken bir verginin çıkmaması ve bu indirimler sonrasında arta kalan bir hesaplanan KDV’nin bulunmasına bağlıdır. Belirtilen durum ise, faaliyeti tevkifata tabi işlemlerden ibaret olan mükellefler bakımından sakıncalı sonuçlara yol açabilecek niteliktedir. Zira, tevkifata tabi işlemlerle iştigal eden mükellefler alışları sırasında hesaplanması gereken verginin tamamını öderken, satışları sırasında kısmi vergi tahsilatı yapmakta veya hiç tahsilat yapmamaktadır. Dolayısıyla, tevkifata tabi işlemlerle uğraşan mükellefler, normal faaliyetleri nedeniyle alışları sırasında ödedikleri KDV’leri indirememekte,

her ay iade almak durumunda kalmaktadır. Bu haliyle, inceleme elemanınca getirilen çözüm benimsendiğinde, bu mükellefler her ay iade almak durumunda olduğundan, stok affı nedeniyle ödedikleri KDV'leri uzun yıllar devreden KDV olarak kalacaktır. Bir başka deyişle, 7440 sayılı Kanun'un 6. Maddesinin 1. Fıkrasının (c) bendinde yer alan "emtia üzerinden ödenen verginin genel esaslara göre indirileceği ancak iadeye konu edilmeyeceği" cümlesinin iadeye ilişkin ikinci kısmı tatbik edilmek istenilirken, cümlenin ilk kısmında mükelleflere tanınan indirim hakkı fiili olarak feda edilmiş olacaktır.

Buna göre, hangi KDV'nin öncelikle indirileceğine ilişkin bir düzenlemenin bulunmadığı, stok affına ilişkin düzenlemenin istisnai bir durum olması sebebiyle indirim sırasında yarattığı sonuçların bir an evvel ortadan kaldırılmasının hem vergi idaresi hem de mükellefin lehine olduğu, stok affı nedeniyle ödenen KDV'nin iadeye konu edilmemesi sağlanırken, mükelleflere tanınan indirim imkanını ortadan kaldıracak bir yöntemin benimsenmesine olanak bulunmadığı ve stok affı nedeniyle ödenen KDV'nin yalnızca indirim konusuna edilmemesinin mümkün olduğu dikkate alındığında, mükellefin hesaplanan KDV'sinden öncelikle stok affına ilişkin KDV'nin indirildiğinin varsayılmasının, değinilen endişelerin giderilmesinde ve düzenlemenin amacına daha uygun bir yöntem olduğu sonucuna varılmıştır."

11.5. Değerlendirme ve Uygulamaya İlişkin Görüş Önerisi

Stok beyanına ilişkin olarak ödenen katma değer vergisinin (KDV) iade uygulamalarında, yüklenime bağlı iadelerde (Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a, 13/d ve 29/2. maddeleri vb. kapsamında) mükelleflerin iade talebinde bulunurken, KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca yüklenilen KDV listelerinde ilgili emtianın tespit edilip iade hesaplarından çıkarılması ve 7440 sayılı Kanun'da yer alan "iadeye konu edilemez" hükmünün bu şekilde uygulanması mümkündür.

Örneğin; Mükellef (A), 06/2023 döneminde 100 ton demiri 1.000.000 TL bedelle almış ve %9 (%18/2) oranında 90.000 TL KDV beyan ederek ödemiştir. Bu KDV, genel esaslar çerçevesinde aynı döneme ilişkin indirilecek KDV listesinde yer almakta ve sonraki döneme devreden KDV hesabında kullanılmaktadır.

Durum 1: Mükellef, söz konusu demiri indirimli orana tabi inşaat işlerinde veya ihracat kapsamında gerçekleşen teslimlerde kullansa dahi, bu emtiaya ilişkin KDV'yi yüklenim listesine dahil edemeyeceğinden iade talebinde bulunması mümkün değildir.

Durum 2: Mükellef, 02/2024 döneminde aynı emtiayı yurt içine 1.000.000 TL + KDV bedelle sattığında, bu işlem KDV Kanunu'nun 9/1. maddesi gereğince (5/10) oranında kısmi tevkifata tabi tutulmuşsa, tahsil edemediği KDV tutarı üzerinden iade hakkı doğmaktadır. Ancak 7440 sayılı Kanun, stok beyanı kapsamında beyan edilip ödenen KDV'nin iade konusu yapılamayacağını açıkça düzenlemektedir.

Durum 3: Aynı şekilde, mükellef söz konusu demiri otoyol yapım işi kapsamında kullanmış ve işlem KDV Kanunu'nun 9/1. maddesi uyarınca (4/10) oranında tevkifata tabi tutulmuşsa, bu durumda da doğan iade hakkı stok affı kapsamındaki emtiaya ait KDV yönünden sınırlandırılmaktadır/sınırlandırılmalıdır.

Durum 4: Mükellef ilgili emtiayı imalat sürecinde kullanmış, örneğin demir masalar üretip ihraç kayıtlı teslimde bulunmuşsa, bu işlem KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi ile imalatçı-ihracatçılara tanınan %10 götürü iade uygulaması kapsamında iade hakkı doğuracaktır. Ancak 7440 sayılı Kanun hükmü uyarınca, stok beyanı kapsamında ödenen bu KDV'nin iadeye konu edilmesi yine mümkün değildir.

Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), stok beyanı nedeniyle ödenen KDV'nin yüklenime bağlı iadeler kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde uygulamayı değerlendirmektedir. Buna karşılık yargı kararlarında, iadenin türüne bakılmaksızın hiçbir iade işleminde bu tutarın iadeye konu edilemeyeceği; Vergi Denetim Kurulu (VDK) ise konuyu “sonraki döneme devreden KDV” analizi çerçevesinde ele almaktadır. Ancak Mahkemeler, hangi KDV'nin öncelikle indirileceğine ilişkin bir mevzuat hükmü bulunmadığını, ayrıca stok affı düzenlemesinin istisnai nitelikte olması nedeniyle bu tür işlemlerde açık bir yöntem bulunmadığını ifade etmektedir.

Dolayısıyla uygulamada, stok affı düzenlemesinden yararlanan mükelleflerin iade talepleri yönünden net ve yeknesak bir çözümün bulunmadığı görülmektedir.

7440 sayılı Kanun'un “Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir, ancak iadeye konu edilmez.” hükmü, yalnızca emtianın iadeye tabi bir işlemin bünyesine girmesi durumunda dikkate alınmalıdır. Bu nedenle, yüklenime bağlı iadelerde emtianın kullanılıp kullanılmadığı kolaylıkla tespit edilerek iade hesaplarından çıkarılabilir. Ancak VDK'nın sonraki döneme devreden KDV yoluyla yaptığı analizlerde, indirim önceliğine dair açık bir düzenleme bulunmadığından, Mahkeme kararlarında eleştirilen bu yöntem uygulamada karşılık bulmamaktadır.

Uzun süre stoklanabilir ürünlerin mükellef tarafından iadeye tabi işlemlerde veya benzer nitelikteki üretim faaliyetlerinde kullanılmamasına rağmen, devreden KDV analizine dayanılarak ya da yüklenime bağlı olmayan iade türlerinde kullanım analizi yapılmadan iade taleplerinin reddedilmesi veya geçmiş dönem iadeleri için tarhiyat yapılması; mevzuata ve uygulamaya uygun değildir.

Ayrıca uygulamada farklılık olan ve yargıya intikal eden konu olan amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin iade hesabına dahil edilmesine yönelik 55 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile özel düzenleme yapılmıştır. Tebliğ uyarınca, mükellefler ATİK'e ait KDV'den iade hesabına pay verirken, Tebliğ ekinde yer alan tabloyu düzenleyerek iade dosyasına eklemek zorundadır. Benzer şekilde, stok beyanına konu emtialar için de “Stok Takip Tablosu” düzenlenmesi, bu malların iadeye tabi işlemlerde veya tevkiyata tabi teslimlerde kullanılıp kullanılmadığının objektif biçimde ortaya konmasını sağlayacaktır.

Konuya paralel olarak idare, yüklenime bağlı KDV iadelerinde, iade döneminden önceki yıllara ait faturaların Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamelerindeki bilançolarla karşılaştırılmasını yapmakta; stoklarda yer almayan faturalara ait KDV'nin iade hesaplarından çıkarılmasını istemektedir. Bu durum, yıllık yüklenim analizinin ve stok takibinin zaten uygulamada kullanılmakta olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak, 7440 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen stokların iadeye tabi işlemlerin bünyesinde yer alıp almadığının, Stok Takip Tablosu aracılığıyla tespit edilmesi; hem mükelleflerin mevcut muhasebe verilerini etkin şekilde kullanmalarına olanak sağlayacak hem de idarenin iade incelemelerinde uygulama birliği ve pratiklik kazandıracaktır.

Mete RENÇPER
Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2023, 12 Mart). Resmî Gazete (Sayı: 32130).

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023, 31 Mayıs). 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1). Resmî Gazete (Sayı: 32206).

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, 7 Temmuz). 7440 Sayılı Kanun Kapsamında KDV İadesine İlişkin Görüş Yazısı (Sayı: 63226). Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, 9 Ağustos). 7440 Sayılı Kanun Kapsamında KDV İadesine İlişkin Görüş Yazısı (Sayı: 67243). Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, 29 Ağustos). 7440 Sayılı Kanun Kapsamında KDV İadesine İlişkin Görüş Yazısı (Sayı: 72357). Ankara.

İzmir 4. Vergi Mahkemesi. (2025, 6 Haziran). E.2025/507, K.2025/739 Sayılı Karar.

Ordu Vergi Mahkemesi. (2025, 10 Temmuz). E.2025/66, K.2025/231 Sayılı Karar.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesi. (2025, 18 Temmuz). E.2025/698, K.2025/1448 Sayılı Karar (Gerekçeli Karar Metni).

12. KRİPTO VARLIK RAPORLAMA ÇERÇEVESİ (CARF): KÜRESEL VERGİ ŞEFFAFLIĞINDA YENİ BİR DÖNEM

Erhan ÖZCAN / Gelir Uzmanı
erhan.ozcan@gelirler.gov.tr

ÖZET

Kripto varlık piyasasının hızla büyümesi ve küresel finans sisteminde giderek daha önemli bir rol oynaması, hükümetler ve vergi idareleri için önemli bir meydan okuma teşkil etmiştir. Geleneksel finansal sistemin dışında işleyen bu varlıklar, vergi kaçacağını ve vergiden kaçınmayı kolaylaştırabilmekteydi. Bu boşluğu kapatmak amacıyla, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Otomatik Bilgi Değişimi (AEOI) standartları kapsamında devrim niteliğinde bir adım atmış ve Kripto Varlık Raporlama Çerçevesi'ni (Crypto-Asset Reporting Framework - CARF) tasarlamıştır. Bu makale, CARF'ın ortaya çıkış nedenlerini, temel bileşenlerini, çalışma mekanizmasını ve olası etkilerini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Makale, CARF'ın, Ortak Raporlama Standardı (Common Reporting Standard – CRS) rejimini tamamlayarak, küresel vergi şeffaflığını dijital varlık çağına taşımak için tasarlandığını savunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: CARF, OECD, Kripto Varlık, Vergi Şeffaflığı, Otomatik Bilgi Değişimi, CRS, Dijital Varlıklar, Regülasyon.

GİRİŞ

21. yüzyılın finansal yapısını şekillendiren en önemli gelişmelerden biri, blokzincir teknolojisi üzerine inşa edilmiş kripto varlıkların ortaya çıkışı olmuştur. Bu varlıklar, merkeziyetsizlik, sınır ötesi kolaylık ve nispeten yüksek anonimlik gibi özellikleriyle, geleneksel finansal sistemde benzeri görülmemiş fırsatlar sunmanın yanı sıra, düzenleyicilik ve vergisel açıdan ciddi zorluklar doğurmuştur. Vergi idareleri, vatandaşlarının offshore finansal hesapları hakkında bilgi edinmek için Ortak Raporlama Standardı (Common Reporting Standard - CRS) gibi mekanizmaları başarıyla uygulamaya koysa da, kripto varlıklar genellikle bu mevzuatın kapsamı dışında kalmıştır.

Bu düzenleyici boşluk, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma için önemli bir kanal haline gelme riski taşımaktaydı. Bireyler ve kurumlar, kripto varlık işlemlerini vergi idarelerinden gizleyerek, elde ettikleri kazançların raporlama dışında kalmasını sağlayabilmekteydi. Bu tehdidi göz önünde bulunduran Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), G20'nin talebi doğrultusunda, kripto varlık işlemlerine ilişkin bilgilerin de otomatik olarak değişimini sağlayacak yeni bir çerçeve geliştirmiştir: Kripto Varlık Raporlama Çerçevesi (CARF). Bu çalışma, CARF'ın küresel vergi uyumundaki rolünü, teknik yapısını ve uygulanmasından beklenen sonuçları detaylandıracaktır.

12.1. CARF'IN DOĞUŞU: CRS'NİN SINIRLILIKLARINI AŞMA İHTİYACI

CARF'ın gerekliliğini anlamak için, öncülü olan CRS'nin kripto varlıklar karşısındaki sınırlılıklarını incelemek gerekir. CRS, esas olarak geleneksel finansal kurumları (bankalar, aracı kurumlar vb.) raporlama yükümlüsü olarak tanımlar. Bu kurumlar, müşterilerinin finansal

hesapları hakkında bilgi toplar ve vergi otoritelerine iletir. Ancak, merkeziyetsiz kripto varlık borsaları (DEX'ler), kripto varlık hizmet sağlayıcıları veya bireysel cüzdanlar genellikle "finansal kurum" tanımına girmediğinden, CRS kapsamında raporlama yapmamaktadır.

Bu durum, CRS'nin kapsadığı geleneksel varlıkların raporlanması zorunluluğunu doğurken, kripto varlıkların raporlanmaması için bir teşvik yaratmıştır. CARF, işte tam da bu boşluğu doldurmak, kripto varlık ekosistemindeki işlemler için CRS ile eşdeğer bir şeffaflık seviyesi sağlamak üzere tasarlanmıştır.

12.2. KRIPTO VARLIK RAPORLAMA ÇERÇEVESİ'NİN (CARF) TEMEL BİLEŞENLERİ

CARF, kapsamlı ve geleceğe dönük bir yaklaşımla oluşturulmuştur. Temel bileşenleri şunlardır:

12.2.1. Kapsam ve Tanımlar

- **Raporlanacak Kripto Varlıklar:** CARF, merkeziyetsiz (dağıtık) dijital defter teknolojisi kullanılarak tutulan ve kriptografik yöntemlerle güvence altına alınan dijital varlıkları kapsar. Bu tanım, Bitcoin, Ethereum gibi büyük kripto paraların yanı sıra, stablecoin'ler ve belirli koşulları sağlayan diğer token'ları da içerir. Ancak, merkez bankası dijital paraları (CBDC'ler) ve tamamen ödeme aracı olarak işlev gören ve yatırım aracı sayılmayan varlıklar genellikle kapsam dışı bırakılmıştır.
- **Raporlama Yükümlülükleri:** CARF'ın en kritik unsurlarından biri, raporlama yükümlüsü olarak tanımlanan "Raporlama Yapan Kripto Varlık Hizmet Sağlayıcıları"dır (Reporting Crypto-Asset Service Provider - RCASP). Bir RCASP, müşterileri adına veya hesabına kripto varlık transferi, değişim (takas) ve/veya teminat işlemleri yapan herhangi bir birey veya kuruluş olarak tanımlanır. Bu tanım, merkezi borsaları (CEX'ler), belirli kripto varlık broker'larını ve hatta geleneksel finansal kurumların kripto varlık hizmeti sunan bölümlerini kapsayacak şekilde genişler.
- **Raporlanacak Mükellefler:** Raporlamaya tabi mükellefler, bir RCASP'nin bulunduğu ülkede vergiye tabi olan bireyler ve kuruluşlardır. Tıpkı CRS kapsamındaki finansal kuruluşların yaptığı gibi, RCASP'ler müşterilerinin vergi ikametgahlarını (mukimliğini) tespit etmek için "Müşteri durum Tespiti Prosedürleri"ni (Due Diligence Procedures - DDP) uygulamak zorundadır.

12.2.2. Raporlama Yükümlülükleri ve Değişim Mekanizması

CARF kapsamında RCASP'ler, her bir raporlanabilir müşteri için aşağıdaki bilgileri toplamak ve yıllık olarak kendi yerel vergi otoritelerine iletmekle yükümlüdür:

- Mükellefin kimlik bilgileri (ad, adres, vergi numarası, doğum tarihi vb.).
- RCASP'nin müşteriyle olan ilişkisi kapsamında gerçekleştirdiği raporlanabilir kripto varlık işlemleri.
- İşlemlerin gerçekleştiği kripto varlığın türü ve miktarı.
- İşlemlerden elde edilen brüt gelir (satış gelirleri, takas işlemlerinin değeri vb.).
- Alıcı ve satıcı RCASP'lerin kimlik bilgileri (transfer işlemlerinde).

Toplanan bu bilgiler, daha sonra CARF için Otomatik Bilgi Değişimine yönelik Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information pursuant to the CARF – CARF MCAA) çerçevesinde, mükelleflerin vergi ikametgahlarının (mukimliğinin) bulunduğu ülkelerdeki vergi idareleriyle otomatik olarak değişime tabi tutulacaktır.

12.3. CARF'IN GETİRDİĞİ ZORLUKLAR VE FIRSATLAR

12.3.1. Uygulama Zorlukları

CARF'ın başarısı, bir dizi karmaşık zorluğun aşılmasına bağlıdır:

Merkeziyetsiz Finans (DeFi): CARF, temel olarak merkezi veya tanımlanabilir hizmet sağlayıcıları (RCASP'ler) üzerinden işlem yapanları hedef almaktadır. Tamamen merkeziyetsiz (DEX'ler) veya kendi kendine yönetilen cüzdanlar (self-custodial wallets) üzerinden yapılan işlemlerin takibi halen büyük bir teknik ve düzenleyici zorluk teşkil etmektedir.

Küresel Uyum: CARF'ın etkinliği, geniş katılıma bağlıdır. Tüm büyük finans merkezlerinin ve kripto varlık piyasasının aktif olduğu ülkelerin çerçeveyi benimsemesi ve uygulaması kritik önem taşımaktadır. Aksi takdirde, yükümlülüklerden kaçınmak için "uyum sağlamayan cennetler" ortaya çıkabilir.

Teknik Altyapı ve Maliyet: RCASP'lerin, gerekli bilgileri toplamak, doğrulamak ve raporlamak için karmaşık ve pahalı bir uyumluluk altyapısı kurmaları gerekecektir. Bu, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için önemli bir yük oluşturabilir.

Mahremiyet Endişeleri: Kapsamlı veri toplama ve paylaşımı, bireylerin finansal mahremiyeti konusunda endişelere yol açmaktadır. Veri güvenliği ve yetkisiz erişim riski, dikkatle ele alınması gereken bir diğer konudur.

12.3.2. Beklenen Faydalar ve Fırsatlar

Zorluklara rağmen, CARF'ın başarılı uygulaması önemli faydalar vaat etmektedir:

Vergi Adaleti ve Gelir Artışı: CARF, kripto varlık kazançlarının vergilendirilmesinde adaleti sağlayacak ve hükümetlere önemli bir vergi geliri kapısı açacaktır. Dürüst mükellefler ile vergi kaçırıcılar arasındaki eşitsizliği azaltacaktır.

Piyasa Meşruiyeti: Artan şeffaflık ve düzenleme, kripto varlık piyasasının kurumsal yatırımcılar ve genel kamuoyu nezdindeki meşruiyetini ve güvenilirliğini artıracaktır.

Risk Yönetimi: Vergi idareleri, daha önce görünmez olan bir varlık sınıfına ilişkin verilere erişerek, risk değerlendirme ve denetim süreçlerini çok daha etkin bir şekilde yürütebilecektir.

Küresel İşbirliği: CARF, küresel vergi işbirliğinde yeni bir aşamayı temsil etmekte ve dijital ekonomi çağında devletlerin birlikte hareket etme kapasitesini göstermektedir.

SONUÇ

Kripto Varlık Raporlama Çerçevesi (CARF), küresel vergi şeffaflığı rejimini dijital çağa taşımak için atılmış iddialı ve gerekli bir adımdır. CRS tarafından bırakılan boşluğu doldurarak, hükümetlere vatandaşlarının kripto varlık faaliyetlerini görünür kılma imkanı tanımaktadır. CARF, kripto varlık ekosistemini düzenli finansal sistemle uyumlu hale getirme yolunda önemli bir dönüm noktasıdır.

Ancak, CARF'ın nihai başarısı, DeFi gibi merkeziyetsiz alanlara yönelik etkin çözümlerin geliştirilmesine, küresel katılımın yaygınlaşmasına ve mahremiyet endişelerini giderecek sağlam veri koruma mekanizmalarının oluşturulmasına bağlı olacaktır. Önümüzdeki yıllarda, ülkelerin CARF'ı kendi iç hukuklarına aktarması ve RCASP'lerin uyum süreçlerini tamamlamasıyla, küresel vergi ağının dijital varlıkları da kapsayacak şekilde nasıl güçlendiği netlik kazanacaktır. CARF, henüz emekleme aşamasında olan bu yeni varlık sınıfının, olgun ve sorumlu bir finansal ekosistemin parçası haline gelme sürecinde kritik bir rol oynamaya adaydır.

Erhan ÖZCAN
Gelir Uzmanı**Kaynakça**

European Commission. (2023). Proposal for a Council Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation (DAC8)*. Brüksel: Avrupa Komisyonu.

Gökmen, H. (2024). Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi ve Otomatik Bilgi Değişimi. Maliye ve Hukuk Dergisi, 15(1), 112-135.

OECD. (2022). Kripto Varlık Raporlama Çerçevesi ve CRS Değişikliklerine İlişkin Konsültasyon Belgesi. Paris: OECD Yayınları.

OECD. (2023). Küresel Vergi Şeffaflığı ve Bilgi Değişimi Raporu. Paris: OECD Yayınları.

Zorlu, A. Y. (2023). Dijital Çağda Vergi Şeffaflığı: OECD'nin Kripto Varlık Raporlama Çerçevesi (CARF) Üzerine Bir Değerlendirme. Vergi Dünyası Dergisi, 500, 45-68.

13. VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE ORGANİZE SUÇLARLA MÜCADELE MÜDÜRLÜĞÜ MODELİ

Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı

hgarpa@gmail.com

Vergi, modern devletin varlığını sürdürebilmesi ve kamu düzenini tesis edebilmesi için vazgeçilmez bir mali araç olup, literatürde sıklıkla “devletin nefes kaynağı” olarak tanımlanmaktadır. Vergilendirme, yalnızca kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamakla sınırlı değildir; aynı zamanda gelir dağılımında adaletin tesis edilmesi, ekonomik istikrarın korunması ve makroekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesi bakımından da stratejik bir politika aracıdır. Vergi gelirleri, kamu güvenliği, sağlık, eğitim, altyapı ve sosyal güvenlik gibi devletin asli fonksiyonlarının sürdürülebilmesinin mali teminatıdır. Dolayısıyla etkin, adil ve sürdürülebilir bir vergi sistemi, devletin toplumsal refahı güvence altına alma ve egemenliğini fiilen sürdürme kapasitesinin en somut göstergesidir.

Bununla birlikte, modern maliye idaresi son yıllarda organize suç faaliyetleri, kara para aklama ve sahte belge ekonomisinin klasik vergi kaçakçılığı pratikleriyle bütünleşmesi nedeniyle ciddi bir dönüşüm ihtiyacıyla karşı karşıyadır. Özellikle sahte belge düzenleme şebekelerinin organize suç örgütleri, uluslararası kaçak kumar ağları ve uyuşturucu kartelleri tarafından finansal araç olarak kullanılması, bu fiilleri basit bir kamu zararı olmaktan çıkarıp doğrudan ulusal güvenliği ve ekonomik istikrarı tehdit eden bir boyuta taşımıştır. Kitleler halinde üretilen sahte faturalarla yasadışı gelirlerin meşrulaştırılması, kayıt dışı ekonomiyi besleyen temel bir mekanizma haline gelmiştir. Bu gelişmeler, Defterdarlık birimlerinin geleneksel reaktif vergi tahsilatından ziyade, proaktif biçimde organize mali suçlarla mücadele misyonuna evrilmesini zorunlu kılmaktadır.

Tarihsel olarak bir dönem “Maliye ve Gümrük Bakanlığı” çatısı altında birleşik şekilde yürütülen dış ticaret ve iç vergi denetimi fonksiyonlarının, daha sonra uzmanlaşma amacıyla iki ayrı yapıya ayrılması sonucunda; dış ticaret ve kaçakçılıkla mücadele görevi Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü ile onun bünyesindeki Kaçakçılık ve İstihbarat Müdürlüklerine, iç vergi yönetimi ise Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’ne bırakılmıştır. Ancak bu idari ayrışma, iç vergi güvenliği alanında yapısal bir zafiyet doğurmuştur. Gümrük teşkilatında görev yapan Kaçakçılık ve İstihbarat personeli, silahlı, yetkili ve teknik donanıma sahip birimler aracılığıyla dış kaçakçılıkla etkin mücadele yürütürken; iç piyasadaki vergi temelli organize mali suçlarla mücadelede Gelir İdaresi bünyesinde benzer düzeyde operasyonel kapasiteye sahip bir yapılanmanın bulunmaması, mali güvenliğin bütüncül korunmasını güçleştirmektedir.

Bu nedenle, Gümrükler Genel Müdürlüğü, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Jandarma Genel Komutanlığı bünyesinde etkin biçimde faaliyet gösteren Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele (KOM) Daire Başkanlıkları modelinden ilham alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın taşra teşkilatında “Defterdarlık Vergi Kaçakçılığı ve Organize Suçlarla Mücadele Müdürlükleri (VKOSMM)” adıyla yeni bir yapının ihdası gerekmektedir.

Bu müdürlüklerde görev yapacak Gelir Uzmanlarının; silahlı, teknik donanımlı, operasyonel yetkiye sahip ve mali istihbarat, dijital veri analitiği, sahte belge tespiti, kara para aklama ve

organize mali suç çözümlemesi konularında özel eğitimden geçmiş bir statüde görev yapmaları, mali güvenlik sistemine yeni bir boyut kazandıracaktır. Böyle bir yapılanma, yalnızca mali disiplinin sağlanmasını değil, aynı zamanda kamu düzeninin korunması, ekonomik egemenliğin güvence altına alınması ve hukukun üstünlüğünün güçlendirilmesini temin edecek; vergi güvenliğini ulusal güvenlik perspektifinde yeniden tanımlayan çağdaş bir mali yönetim paradigmasının temelini oluşturacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçları arasında en yaygın ve kamu zararı en yüksek olan fiil, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen sahte belge (Naylon Fatura) düzenleme ve kullanma suçudur. Bu suç, "Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge" tanımıyla, vergi güvenliğini temelden sarsmaktadır. Söz konusu fiilin cezası, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir.

Ancak, mevcut vergi idaresi uygulamaları büyük ölçüde reaktif denetim modeline dayanmaktadır. Bu modelde;

1. Vergi incelemeleri, genellikle işlemlerin gerçekleşmesinden aylar/yıllar sonra, Ba/Bs bildirimleri veya KDV iade analizleri gibi geriye dönük veriler üzerinden başlatılmaktadır.
2. Organize suç örgütleri tarafından kurulan sahte belge şebekeleri, bu zaman boşluğunu kullanarak hızlı şirket tasfiyeleri ve malvarlığı gizleme işlemleri gerçekleştirmekte, bu da VUK 359/b suçunun faillerinin tespiti ve cezai takibatın etkinliğini düşürmektedir.
3. Geleneksel denetim, suçun maddi unsurunu (gerçek bir muamelenin olmaması) anlık olarak, yerinde ve somut delillerle ispatlama yeteneğinden yoksundur.

I. Kurumsal Yapılanma: VKOSMM'nin Tesisi

Vergi kaçakçılığıyla mücadelenin etkinliğini artırmak amacıyla, Defterdarlıklar bünyesinde Vergi Kaçakçılığı ve Organize Suçlarla Mücadele Müdürlüğü (VKOSMM) adıyla kalıcı, yüksek yetkili ve ihtisaslaşmış bir birimin kurulması önerisi, mali suçlarla daha kararlı ve sistemli bir mücadele ihtiyacından doğmaktadır.

VKOSMM'nin temel amacı, sadece münferit kaçakçılık olaylarını değil, aynı zamanda organize suç şebekelerinin vergi sistemini kullanarak gerçekleştirdiği karmaşık mali suçları da derinlemesine soruşturmak olmalıdır.

Bu yapının kalıcı olması, deneyim ve kurumsal hafızanın korunmasını sağlayacak, personel değişimlerinden kaynaklanan etkinlik kayıplarını en aza indirecektir. Yüksek yetkili olması, birimin, vergi kaçakçılığı ve organize suçların tespiti, önlenmesi ve soruşturulması aşamalarında idari ve hukuki süreçleri hızlandıracak geniş bir hareket alanına sahip olmasını gerektirir. İhtisaslaşmış yapısı ise, mali analiz, adli muhasebe, dijital delil toplama ve siber suçlar gibi alanlarda uzmanlaşmış personelin istihdam edilmesini ve sürekli eğitim almasını zorunlu kılar.

VKOSMM, özellikle büyük ölçekli ve organize mali suçlar (sahte belge düzenleme şebekeleri, naylon fatura kullanımı, uluslararası vergi kaçakçılığı ve kara para aklama faaliyetleri) üzerinde yoğunlaşarak, bu suçların neden olduğu milyarlarca liralık vergi kaybını engelleme potansiyeli taşımaktadır. Böyle bir birimin kurulması, Türkiye'nin vergi adaletini güçlendirme ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede uluslararası standartlara uyum sağlama taahhüdünün önemli bir göstergesi olacaktır. Ayrıca, caydırıcılığı artırarak vergi bilincinin yükselmesine de katkıda bulunacaktır.

A. Kuruluşun Hukuki Gerekçesi ve Personel Yetkisi

VKOSMM, mevcut vergi denetiminin klasik idari bir faaliyet olmanın ötesine geçerek, doğrudan organize bir suçla mücadele faaliyeti olarak konumlanması gerektiği ilkesiyle kurulmalıdır. Bu temel yaklaşım, denetimin odağını, basit muhasebe hatalarını düzeltmekten, bilinçli ve sistemli vergi kaçırma, yolsuzluk ve organize ekonomik suç şebekelerini çöktürmeye kaydıracaktır. VKOSMM, sadece vergi kaybını telafi etmeyi değil, aynı zamanda vergi sistemini organize kötülükten arındırmayı ve devletin ekonomik güvenliğini sağlamayı hedeflemelidir. Bu, hem caydırıcılığı artıracak hem de vergi adaletini maksimize edecektir. Bu müdürlük, sadece vergi incelemesi yapmakla kalmayacak, aynı zamanda Mali İstihbarat (FİNANSAL İSTİHBARAT) birimi gibi çalışarak, yasadışı gelir akışlarını ve kara para aklama süreçlerini de deşifre etme görevini üstlenecektir.

Yetki Kaynağı ve Operasyonel Alanın Genişletilmesi

Müdürlük, operasyonel gücünü ve yasal meşruiyetini doğrudan Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) temel yetki maddelerinden almalıdır:

- VUK Madde 134 ve Devamı (Vergi İncelemesi Yetkisi):** Bu yetki, VKOSMM'ye, defter, kayıt ve belgeleri, elektronik ortamdaki verileri ve ilgili tüm kanıtları derinlemesine analiz etme ve yasal zorunlulukları yerine getirmeyen mükellefler hakkında detaylı inceleme yapma imkânı sunar. Ancak VKOSMM, bu yetkiyi, sadece matrah tespiti için değil, aynı zamanda organize suçun delillerini toplamak için de kullanılmalıdır. Bu, uluslararası bilgi paylaşımı, bankacılık kayıtlarının özel incelemesi ve şüpheli işlem raporlarının (ŞİP) öncelikli değerlendirilmesini içerecektir.
- VUK Madde 127 (Yoklama Yetkisi):** Yoklama yetkisi, müdürlüğe, delil toplama ve yerinde araştırma konusunda geleneksel inceleme birimlerinin ötesinde, geniş bir hareket alanı sunacaktır. Bu, operasyonel denetim ve baskın tarzı araştırmalar için temel teşkil edecektir. Örneğin, şüpheli faaliyet gösteren işyerlerinde ani ve kapsamlı yerinde tespitler yapmak, stok sayımları gerçekleştirmek ve fiili durum ile kaydi durumu anlık olarak karşılaştırmak bu yetkinin etkin kullanımını sağlayacaktır. Bu iki yetkinin entegre kullanımı, VKOSMM'yi hem bir mali denetim hem de bir saha araştırma birimi haline getirecektir.

Personel Yapısı: İhtisaslaşmış Analistlerden Oluşan Kadro

Müdürlüğün ana personel kadrosu, genel vergi memurları yerine, özel olarak finansal suçlarla mücadele odağında yetiştirilmiş, yüksek nitelikli Gelir Uzmanlarından oluşmalıdır. Bu kadro yapısı şu şekilde ihtisaslaşmalıdır:

- Özel Eğitim ve Sertifikasyon:** Personel, sadece vergi mevzuatı değil, aynı zamanda mali analiz (forensic accounting), organize suç teknikleri, kripto varlık takibi, kara para aklama metodolojileri ve büyük veri analizi (Big Data) konularında uluslararası standartlarda eğitimlerden geçirilmelidir.
- Multidisipliner Uzmanlaşma:** Çekirdek Gelir Uzmanı kadrosuna ek olarak, gerektiğinde Bilişim Uzmanları, Hukukçular ve Adli Muhasebeciler gibi farklı disiplinlerden gelen personeller de dahil edilmelidir. Bu, karmaşık ekonomik suç dosyalarının çözümünde gerekli olan entegre yeteneği sağlayacaktır.
- Hız ve Hedef Odaklılık:** Bu ihtisaslaşma, vergi incelemesinin nihai amacına (vergi kayıp ve kaçırma) en hızlı ve isabetli şekilde tespit etmek) çok daha hızlı ve hedef odaklı ulaşılmasını sağlayacaktır. Rutin denetimler yerine, risk analiz sistemlerinden gelen öncelikli ve organize suç şüphesi taşıyan dosyalara yoğunlaşarak, kaynakların etkin

kullanımı garanti altına alınacaktır. Bu uzmanlaşmış ekip, sadece vergi kaybını değil, bu kaybın arkasındaki suç örgütlenmesini de ortaya çıkaracak yetkinlikte olacaktır.

II. Proaktif Mücadele: E-Fatura Tabanlı Anlık Mobil Denetim

VKOSMM'nin temel fonksiyonu, dijitalleşmenin sunduğu imkanları kullanarak suçun oluşum anında müdahale etmektir.

A. Risk Analiz Mekanizması ve Dijital Tetikleme

Modern risk analiz sistemleri, sahte belge düzenleme potansiyeli yüksek olan yüksek risk skoru taşıyan mükellefleri sürekli ve dinamik olarak belirlemelidir.

- Risk Kriterleri: Mükellefin sektör, sermaye, beyan ve mal hareketleri arasındaki uyumsuzluklar, ortaklık yapısındaki şüpheli değişimler gibi yüzlerce kriter, risk skorunu oluşturmaktadır.
- Anlık Tetikleme: Yüksek riskli mükellef tarafından e-faturanın düzenlenip Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) sisteminden geçtiği an, VKOSMM'nin Mobil Denetim Ekipleri coğrafi konuma göre otomatik olarak görevlendirilmelidir. Bu, denetimi, suçun maddi unsurunun henüz icra edildiği aşamaya çekerek etkinliği maksimize eder.

Adım 1: Sürekli Yüksek Risk Analizi (Veri Ambarı)

Bu adımda amaç, sahte belge düzenleyici (SBD) olma potansiyeli yüksek olan firmaları Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) merkezi veri ambarı aracılığıyla 7/24 gözetim altında tutmaktır.

Eylem	Açıklama	Hukuki Dayanak
Profilleme	Mükellefler; sermaye/ciro uyumsuzluğu, sık adres/ortak değiştirme, sektör ortalamasından yüksek sapma, banka hesap hareketleri ve önceki Ba/Bs bildirimlerindeki uyumsuzluk gibi yüzlerce kriterle otomatik olarak puanlanır.	213 Sayılı VUK'un 1. maddesi (Vergilendirme ve vergi güvenliği ilkesi) ve VUK 135. maddesi (İncelemeye yetkililer)
Risk Eşiği	Belirlenen bu puanlama ile "Yüksek Riskli Mükellef Listesi" oluşturulur. Bu listedeki firmaların her dijital hareketi (özellikle e-Belge düzenlemeleri) alarm seviyesinde izlenir.	VUK 140. maddesi (Vergi denetiminde bilgi toplama yetkisi)

Adım 2: E-Fatura Tetikleyici Alarmı (Dijital Kilitlenme)

Riskli firmaların en kritik anı yakalanır: e-fatura düzenleme anı.

Eylem	Açıklama	Hukuki Dayanak
Anlık Sinyal	Yüksek Riskli Listede bulunan bir firma, e-Fatura düzenleyip GİB sistemine yolladığı anda (daha alıcının defterine girmeden), sistem otomatik olarak coğrafi konuma dayalı bir alarm (tetikleyici) üretir.	VUK 232. ve 230. maddeleri (Fatura düzenleme mecburiyeti ve şekil şartları)
VKOSMM Görevlendirme	Alarm, anında o firmanın bulunduğu veya malın teslim edileceği bölgedeki en yakın VKOSMM Mobil Denetim Ekibine (Gelir Uzmanları) iletilir. Ekip, anında polis/güvenlik koruması altında göreve sevk edilir.	VUK 127. maddesi (Yoklama yetkisi ve zamanı)

Adım 3: Anlık Çift Yönlü Mobil Denetim (Proaktif Yoklama)

Bu aşama, VUK 359/b suçunun temel unsuru olan "gerçek bir muamele veya durumun olmadığı" halini anında ispatlamayı amaçlar.

Eylem	Açıklama	Hukuki Dayanak
Eş Zamanlı Müdahale	Mobil Ekip ikiye ayrılarak hem faturayı düzenleyen satıcıya hem de faturayı alan alıcıya anında ulaşır.	VUK 127. maddesi (Yoklama, vergiye müessir olayları ve maddî delilleri yerinde araştırma)
Satıcıda Kontrol	Satıcının depo ve stok kayıtları anlık kontrol edilir. Faturadaki malın sevk irsaliyesinin düzenlenip düzenlenmediği veya malın fiziki olarak depodan çıkıp çıkmadığı tespit edilir.	VUK 230. maddesi (Sevk İrsaliyesi düzenleme zorunluluğu)
Alıcıda Kontrol	Alıcının deposu ve kabul alanı incelenir. Faturadaki malın fiziki olarak teslim alınıp alınmadığı, alıcının sistemine giriş yapıp yapılmadığı kanıtlanır.	VUK 359/b (Maddi unsurun ispatı)

Adım 4: Suç Unsurunun Tespiti ve Delillendirme

Anlık yoklama sonucunda, faturanın sahte olduğu yönündeki kesin bulgular derhal kayıt altına alınır.

Eylem	Açıklama	Hukuki Dayanak
Maddi Unsurun İspatı	Satıcıda malın çıkmaması ve alıcıda malın olmaması durumunda, VUK 359/b'deki "gerçek bir muamele olmadığı" durumu, yani suçun maddi unsuru somut delillerle, anlık tutanaklarla ispatlanır.	VUK 359/b ve Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) delil toplama ilkeleri.
Kastın İspatı	Bu somut durum, faturayı bilerek ve isteyerek (kast) düzenleme veya kullanma fiiline kesin karine teşkil eder. İyi niyet savunması bu noktada geçersiz hale gelir.	TCK 21. Maddesi (Kast) ve Yargıtay içtihatları.
Güvenlik Tedbirleri	Tespit anında, kaçakçılık faaliyetine ilişkin deliller (bilgisayarlar, e-imza cihazları vb.) koruma altına alınır. Silahlı personel, organize suç örgütlerinin müdahalelerini caydırır.	6136 Sayılı Kanun (Silah edinme muafiyeti ile personel güvenliği)

Adım 5: Hukuki Süreç ve Kapatma

Tespit edilen somut deliller, hızla hukuki sürece aktarılır.

Eylem	Açıklama	Hukuki Dayanak
Raporlama	VKOSMM tarafından düzenlenen anlık denetim/yoklama tutanakları, hızla Vergi İnceleme Raporuna dönüştürülür.	VUK 141. maddesi (Vergi İnceleme Raporu düzenleme)
Adli Süreç	VUK 359 kapsamındaki suçlar için hazırlanan rapor, derhal Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusu olarak iletilir.	VUK 367. maddesi (Vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaa mecburiyeti)

B. Çift Yönlü ve Yerinde Kontrol (Anlık Denetim/Yoklama)

Mobil Ekipler, düzenlenen e-faturaya konu olan mal veya hizmet hareketini anında kontrol etmek üzere fatura alıcısı ve satıcısı nezdinde eş zamanlı olarak harekete geçmelidir.

- Kontrolün Amacı: Bu anlık ve çift taraflı yoklama faaliyeti, faturadaki işlemin gerçek bir muamele veya duruma dayanıp dayanmadığını (VUK 359/b'nin maddi unsuru) tespit etmeyi hedefler. Satıcıda sevkiyatın, alıcıda ise malın fiziki varlığının ve ticari kaydının anlık olarak teyidi esastır.
- Kastın İspatı: Yerinde yapılan yoklamada mal veya hizmetin var olmadığının kesinleşmesi, mükellefin "belgenin sahte olduğunu bilerek ve isteyerek" kullandığı, yani kastının varlığına güçlü bir delil teşkil eder. Bu, ceza mahkemelerinde görülen VUK 359 davalarında en kritik ispat yükünü hafifletecek somut bir mekanizmadır.

III. Personel Güvenliği ve Caydırıcılık İmtiyazları

Organize suç örgütlerine karşı mücadele veren VKOSMM personelinin can güvenliği ve görevlerini icra ederken duydukları güven, başarının anahtarıdır.

A. Polis Koruması ve Görev Güvencesi

Bu birimde görev yapan Gelir Uzmanlarına, yüksek riskli mobil denetimler sırasında polis koruması veya silahlı güvenlik desteği sağlanmalıdır. Bu tedbir, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 128. maddesi uyarınca kamu hizmetlerinin güvenli ve etkin şekilde yürütülmesini sağlamayı amaçlar.

B. Silah Edinme Harç Muafiyeti

Mücadelenin risk düzeyi göz önüne alınarak, VKOSMM bünyesindeki Gelir Uzmanlarına, Vergi Müfettişleri veya SGK Müfettişleri gibi diğer yüksek riskli mali denetim personeline tanınan imtiyazlara paralel olarak silah ruhsatı ve edinimi harçlarından muafiyet sağlanmalıdır.

- Hukuki Dayanak: Bu düzenleme, 6136 sayılı Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkında Kanun ve ilgili yönetmeliklerde yapılacak açık bir değişiklikle hayata geçirilmelidir.
- Etkisi: Harç muafiyeti, memurların yüksek maliyetler nedeniyle caydırıcılık unsuru olan silaha erişimini kolaylaştıracak ve görev sırasında meşru müdafaa imkanını güçlendirerek, personelin motivasyonunu ve cesaretini artıracaktır.

SONUÇ

Defterdarlık bünyesinde kurulacak Vergi Kaçakçılığı ve Organize Suçlarla Mücadele Müdürlüğü (VKOSMM), vergi idaresinin yapısını, geleneksel denetimden modern, proaktif ve ihtisaslaşmış bir hukuk uygulama birimine dönüştürecek.

E-fatura tabanlı anlık mobil denetim mekanizması ve personel güvenliğinin en üst düzeyde sağlanması, VUK m. 359 ile korunan vergi güvenliğini sahada, suçun oluşum anında koruma altına alacaktır. Bu yenilikçi ve organize mücadele modeli, hem vergi kayıp ve kaçagını önemli ölçüde azaltacak hem de vergi sistemine olan kamu güvenini yeniden tesis edecektir. Sahte belgenin anlık olarak ve yerinde tespit edilmesi, faillerin "belgenin sahte olduğunu bilmediği" yönündeki yaygın savunmasını (iyi niyet karinesi) çürütecek en güçlü karineyi oluşturacaktır.

14. TÜRKİYE'DE KURGAN SİSTEMİ VE DİJİTAL VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDE BİR DEĞERLENDİRME

Nursena COŞKUN ALAN / Gelir Uzmanı
nursenacskn@gmail.com

GİRİŞ

Son yıllarda dünyada vergi denetimi anlayışı önemli bir değişimden geçmektedir. Artık birçok ülke, klasik yöntemlerle yapılan denetimlerin yerine, dijital verilerden yararlanan ve riskleri önceden belirlemeye çalışan sistemler kurmaktadır. OECD'nin 2024 tarihli *Tax Administration* raporunda da belirtildiği gibi, bu dönüşüm vergi idarelerinin sadece hataları tespit etmesini değil, aynı zamanda olası riskleri daha ortaya çıkmadan fark etmesini amaçlamaktadır (OECD, 2024, s. 45).

Türkiye'de bu yaklaşımın en güncel ve somut örneği, Vergi Denetim Kurulu tarafından geliştirilen KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi) olmuştur. 2025 yılında uygulamaya alınan sistem, sahte belge düzenlenmesi ve kullanımıyla mücadelede yeni bir dönemi başlatmıştır. KURGAN, mükelleflerin e-fatura, e-defter, banka, gümrük ve tapu gibi çok sayıda kaynaktan elde edilen verilerini analiz ederek risk düzeylerini belirlemekte, böylece denetim sürecine veri temelli bir yön kazandırmaktadır.

Sistemin kurulmasındaki temel amaç, sadece vergi kaybını önlemek değildir. Aynı zamanda denetim kaynaklarının daha verimli kullanılmasını sağlamak, dürüst mükelleflerin üzerindeki yükü azaltmak ve piyasada adil rekabeti korumaktır. IMF'nin 2024 tarihli *Data-Driven Risk Assessment* raporunda da vurgulandığı gibi, vergi idarelerinde yapay zekâ ve veri analitiği kullanımı, denetimin etkinliğini artırmanın yanı sıra şeffaflığı ve hesap verebilirliği de güçlendirmektedir (IMF, 2024, s. 19).

KURGAN, bu anlamda Türkiye'nin vergi denetimi alanında attığı en somut dijital adımlardan biridir. Benzer şekilde, İngiltere'de "HMRC Connect", İtalya'da "SDI" ve Polonya'da "STIR" sistemleri de vergi kaçakçılığıyla mücadelede büyük veri analizini kullanmaktadır. Türkiye'de KURGAN ile hedeflenen şey, bu ülkelerdeki gibi risk temelli ve sürekli çalışan bir "erken uyarı sistemi" oluşturmak, böylece hem idarenin hem mükellefin güvenini artıran bir yapı kurmaktır.

Bu makalede, KURGAN sisteminin neden geliştirildiği, hangi ihtiyaçlara yanıt verdiği, nasıl çalıştığı ve SARP sistemiyle ilişkisi ayrıntılı biçimde ele alınacaktır. Ayrıca, OECD ve IMF raporları ışığında diğer ülke örnekleri incelenerek Türkiye'nin sistemine katkı sağlayabilecek öneriler sunulacaktır.

14.1. LİTERATÜR VE ULUSLARARASI ÖRNEKLER

Dünyada vergi idareleri giderek dijitalleşmekte ve klasik denetim anlayışı yerini veri temelli, risk odaklı bir yönetime bırakmaktadır. OECD'nin 2024 tarihli *Designing a National Strategy Against Tax Crime* raporunda, dijital araçların vergi kaçakçılığıyla mücadelede etkinliği vurgulanmış, özellikle "erken uyarı sistemlerinin" riskleri ortaya çıkmadan belirleme gücüne dikkat çekilmiştir (OECD, 2024, s. 44). OECD'nin 2025 tarihli *AI in Tax Administration* raporu da yapay zekâ kullanımının denetim süreçlerinde giderek yaygınlaştığını ve bu teknolojilerin kamu yönetiminde hesap verebilirliği güçlendirdiğini belirtmektedir (OECD, 2025, s. 21).

Avrupa Komisyonu'nun *Compliance Risk Management in the Digital Era* (2023) rehberinde, vergi idarelerinin artık yalnızca vergi toplayan değil, aynı zamanda veri yöneten kurumlar haline geldiği ifade edilmiştir. Rehber, üye ülkelerde "uyum risk yönetimi döngüsü" (Compliance Risk

Management Cycle)” kurularak veri analitiği, davranışsal içgörüler ve kurumlar arası bilgi paylaşımının bütünleştirilmesini önermektedir (European Commission, 2023, s. 12–15).

IMF’nin *Tax Administration: Essential Analytics for Compliance Risk Management* (2024) raporunda ise, vergi idarelerinde analitik birimlerin kurulması, veri odaklı risk analizlerinin politika tasarımına dâhil edilmesi ve denetim planlarının bu analizlere göre şekillendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır (IMF, 2024, s. 18–20). Ayrıca IMF’nin Slovenya (2024) ve Çin (2025) teknik yardım raporları, bu ülkelerde oluşturulan analitik risk birimlerinin mükellef davranışlarını tahmine dayalı modellerle izleyerek gelir kaybını azalttığını göstermektedir (IMF, 2024, s. 11; IMF, 2025, s. 7).

Bu küresel eğilimle paralel biçimde, Türkiye’de de kamu yönetiminde yapay zekâ ve büyük veri teknolojilerinin kullanımı stratejik öncelik haline gelmiştir. T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile TÜBİTAK tarafından hazırlanan *Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi (2021–2025)* belgesi, kamu kurumlarında veri temelli karar alma süreçlerinin geliştirilmesini hedeflemekte ve özellikle mali yönetim, denetim ve gelir idaresi alanlarında yapay zekâ kullanımının artırılmasını öngörmektedir (TÜBİTAK, 2021, s. 23–27). Belgede, kamu kurumlarının büyük veri altyapılarını güçlendirmesi, vergi gibi yüksek hacimli veri toplayan idarelerde analitik sistemlerin etkin şekilde kullanılması ve bu süreçlerin etik ilkelerle yönetilmesi gerektiği belirtilmiştir (TÜBİTAK, 2021, s. 31).

Son yıllarda yapılan akademik araştırmalar da, vergi denetiminde yapay zekâ ve veri analitiği temelli uygulamaların etkinliğini destekleyen bulgular ortaya koymaktadır. ALSobeh ve diğerleri (2025), açıklanabilir yapay zekâ modellerinin vergi sahteciliği tespitinde doğruluk ve şeffaflık sağladığını göstermiştir (ALSobeh vd., 2025, s. 263). Belahouaoui (2025) ise yapay zekâ tabanlı sistemlerin küçük işletmelerde bile uygulanabilir hale geldiğini belirtmiştir (Belahouaoui, 2025, s. 4). Erastov ve Balytska (2025), veri kümelerinin bütünleştirilmesinin risk skorlaması açısından temel önemde olduğunu, Choudhary (2025) ise denetim sistemlerinin hibrit makine öğrenmesi modelleriyle geliştirilmesinin yanlış pozitifleri azalttığını ortaya koymuştur.

Bu literatür ve strateji belgeleri birlikte değerlendirildiğinde, dijital dönüşümün yalnızca teknolojik bir yenilik değil, aynı zamanda mali yönetimde köklü bir değişim yarattığı görülmektedir. Türkiye’nin KURGAN sistemi de bu genel yönelimin ulusal düzeydeki bir yansımasıdır. OECD, IMF ve TÜBİTAK belgelerinde ortaya konan veri odaklı denetim yaklaşımıyla uyumlu biçimde KURGAN, yapay zekâ destekli analizlerle riskleri önceden belirleyen, şeffaf ve hesap verebilir bir denetim modeli olarak öne çıkmaktadır.

14.2. KURGAN SİSTEMİNİN TÜRKİYE’DE GELİŞİMİ: TEKNİK YÖNTEM VE HUKUKİ ÇERÇEVE

Türkiye’de vergi denetimi son yıllarda hızlı bir dijital dönüşüm sürecine girmiştir. Bu dönüşümün merkezinde yer alan KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi), Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından sahte belgeyle mücadele amacıyla geliştirilen bütünleşik bir erken uyarı sistemidir. Sistem, yalnızca geçmiş dönem işlemlerini inceleyen klasik denetim yaklaşımından farklı olarak, riskleri oluşmadan önce tespit etmeyi ve yönlendirmeyi hedeflemektedir (VDK, 2025).

KURGAN’ın teknik yapısı, çok kaynaklı verileri bir araya getiren ve bunları analitik modeller aracılığıyla işleyen bir altyapıya dayanmaktadır. Sistemin ilk aşamasında, veri beslemesi gerçekleştirilir. Bu kapsamda e-Fatura, e-Defter, e-İrsaliye, gümrük beyannameleri, banka hareketleri, POS işlemleri, tapu ve SGK kayıtları gibi farklı kurumsal kaynaklardan gelen bilgiler bir veri havuzunda toplanmaktadır (VDK, 2025). OECD’nin *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud* raporunda da benzer sistemlerin, çoklu veri akışını bütünleştirerek

sahte işlem zincirlerini tespit etmekte yüksek başarı gösterdiği ifade edilmektedir (OECD, 2017, s. 36).

İkinci aşamada bu veriler üzerinde analitik ve kural tabanlı değerlendirmeler yapılır. KURGAN, hem sabit kurallarla çalışan senaryoları (örneğin kısa sürede aşırı ciro artışı, birbirine bağlı şirketler arası zincir faturalar) hem de makine öğrenmesi temelli risk skorlamalarını aynı anda kullanır. Bu hibrit yapı sayesinde, sistem olağan dışı davranış kalıplarını tanımlayarak müfettişlere “riskli işlem” uyarısı gönderebilmektedir (OECD, 2025, s. 21). OECD’nin *AI in Tax Administration* raporunda önerildiği gibi, yapay zekâ kararlarının insan gözetiminde değerlendirilmesi KURGAN’da da benimsenmiştir; bu nedenle sistem tarafından üretilen her uyarı, nihai değerlendirme için müfettiş ekranına düşmekte ve insan yorumuyla doğrulanmaktadır.

Üçüncü aşama, mükellef bilgilendirme ve izah sürecidir. KURGAN tarafından tespit edilen yüksek riskli durumlarda mükellef doğrudan cezaya tabi tutulmamakta, önce izaha davet edilerek açıklama yapma imkânı tanınmaktadır. Bu süreç, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 370. maddesinde düzenlenen izaha davet mekanizmasına dayanmaktadır. GİB’in 2024 tarihli rehberine göre, mükellefler bildirim tebliğinden itibaren 30 gün içinde açıklama yapabilir; izah yeterli görülürse işlem kapatılır, aksi durumda incelemeye sevk edilir (GİB, 2024, s. 3). Bu yönüyle KURGAN, “önce rehberlik, sonra yaptırım” anlayışını güçlendirmektedir.

Teknik olarak KURGAN, daha önce Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kullanılan SARP (Sahte Belge Risk Analiz Programı) üzerine inşa edilmiştir. SARP yalnızca belirli vergi türleri (özellikle KDV) için risk puanlaması yaparken, KURGAN bu sistemi genişletmiş ve sürekli çalışan, çok kaynaklı bir erken uyarı mimarisine dönüştürmüştür (GİB, 2023). Bu nedenle KURGAN, SARP’a göre hem kapsam hem zamanlama bakımından daha ileri bir aşamayı temsil etmektedir.

Hukuki açıdan sistemin dayandığı temel mevzuat ise Vergi Usul Kanunu’dur. VUK’un 134. maddesi, vergi incelemesinin amacını “ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek” olarak tanımlar. KURGAN bu amaç doğrultusunda müfettişlere veri temelli seçim aracı sunmaktadır. Ayrıca VUK’un 148. maddesi ve devamı, idareye bilgi toplama ve üçüncü kişilerden veri isteme yetkisi vermekte; bu da KURGAN’ın veri akışını hukuki temele oturtmaktadır. Sistem, özellikle VUK m. 359’da tanımlanan sahte belge fiillerine yönelik erken uyarılar üretmekte; böylece suç unsuru oluşmadan önce müdahale imkânı yaratmaktadır (VUK, 2023).

Bu süreçte kişisel verilerin korunması da önemli bir boyuttur. 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’na göre kamu kurumları da veri işleme faaliyetlerinde hukuka uygunluk ve ölçülülük ilkelerine uymak zorundadır. KURGAN’ın veri işleme süreci, kamu yararı ve vergi güvenliği amacıyla yürütüldüğünden, kanunun 28/1-ç maddesi kapsamında değerlendirilmekte, ancak yine de kişisel verilerin anonimleştirilmesi ve erişim denetimlerinin yapılması gerekmektedir (KVKK, 2024).

Teknik sistemin uluslararası karşılıkları incelendiğinde, KURGAN’ın yaklaşımının OECD ve IMF standartlarıyla uyumlu olduğu görülmektedir. İngiltere’deki HMRC Connect sistemi, 30’dan fazla kamu ve özel veri kaynağını birleştirerek benzer biçimde risk puanlaması yapmaktadır. İtalya’da SDI sistemi elektronik faturalardan elde edilen verileri gerçek zamanlı olarak analiz ederken, Polonya’daki STIR modeli banka işlemlerini izleyerek şüpheli faaliyetleri otomatik olarak işaretlemektedir (OECD, 2024, s. 91). Türkiye’deki KURGAN, bu modellerin ortak özelliklerini kendi yasal ve idari yapısına uyarlayarak uygulamaya koymuştur.

Sonuç olarak KURGAN, Türkiye vergi denetiminde teknik altyapı ile hukuki çerçevenin birleştiği noktayı temsil etmektedir. Sistem, hem Vergi Usul Kanunu’nun amaç ve ilkeleriyle hem de

uluslararası iyi uygulama örnekleriyle uyumlu bir şekilde, veri analitiğine dayalı proaktif denetim dönemini başlatmaktadır.

14.3. UYGULAMA ÖRNEKLERİ VE RİSK SENARYOLARI

KURGAN sisteminin işleyişi yalnızca teorik düzeyde değil, pratik uygulama örnekleri üzerinden de anlaşılabilir. Sistem, çeşitli veri kaynaklarını entegre ederek sahte belge, kayıt dışı işlem veya yanıltıcı beyan gibi riskleri otomatik biçimde analiz edebilmekte; her bir senaryo için özgül algoritmalar çalıştırmaktadır. Bu bölümde, KURGAN'ın sahada karşılaşılabileceği başlıca risk türleri örnek olaylar üzerinden değerlendirilmektedir.

İlk örnek, zincirleme fatura ve KDV iade riskine ilişkindir. Aynı vergilendirme döneminde kısa süre içinde birden fazla tedarikçiden yüksek tutarlı alımlar yapan bir mükellef, bu alımlar üzerinden KDV iadesi talep ettiğinde sistem, tedarikçilerin mali geçmişini ve sermaye yeterliliklerini analiz eder. Tedarikçilerin çoğunun yeni kurulmuş veya ekonomik kapasitesi sınırlı olması halinde, KURGAN bu işlemleri “yüksek iade riski” grubuna dahil eder. Böylece sistem, klasik incelemelerden önce olası sahte fatura zincirlerini veri analiziyle tespit eder. Ancak bu durumda hemen cezai süreç başlatılmaz; mükellef Vergi Usul Kanunu’nun 370. maddesi uyarınca izaha davet edilir ve işlem belgelerini sunması halinde dosya kapanır.

Bir diğer örnek, stok hareketlerindeki tutarsızlıklara ilişkindir. Örneğin, e-İrsaliye kayıtlarında yüksek miktarda satış görülen bir mükellefin aynı dönemde e-Defter’de buna karşılık gelen alış kaydı bulunmuyorsa, sistem “alış-satış dengesizliği” senaryosunu çalıştırır. Bu durum sahte stok devri veya fiktif satış riski olarak değerlendirilir. VUK m.134 çerçevesinde inceleme konusu olabilecek bu tür tespitlerde, mükellef depo devri veya fason üretim belgeleriyle izah yaparsa risk kapanır.

KURGAN’ın tespit ettiği bir başka risk alanı, bir mükellefin kısa sürede çok sayıda yeni tedarikçiyle çalışmaya başlaması, bu tedarikçilerin geçmiş faaliyet izine sahip olmaması ve aynı dönemde yüksek tutarlı iadeler yapılması durumunda, KURGAN bu örüntüyü “hızlı şişen ciro + halka bağlantısı” olarak işaretler. Mükellef, tedarikçi sözleşmeleri ve stok kayıtlarıyla durumu açıklarsa dosya kapanır; açıklama yetersizse incelemeye geçilir. Benzer biçimde, aynı POS cihazı üzerinden farklı mükelleflerin yüksek hacimli işlem yürütmesi halinde sistem bu işlemleri tek merkezli bir ilişki olarak tanımlar ve bankasal açıklama talep eder. Bu tür senaryolar, OECD’nin 2017 tarihli raporunda da sahte belge ve kayıt dışı ticaret tespitinde kullanılan örnek analiz modelleri olarak yer almıştır (OECD, 2017, s. 40).

KURGAN, ayrıca POS verilerindeki uyumsuzlukları da analiz etmektedir. Aynı POS cihazından birden fazla vergi kimlik numarasına ait işlem yapılması veya POS hareketleriyle satış faturaları arasında ciddi fark bulunması, sistemin “ortak POS kullanımı” uyarısını üretmesine yol açar. Bu analiz, bankalardan alınan işlem verilerinin e-Fatura kayıtlarıyla eşleştirilmesi yoluyla yapılır ve kayıt dışı satış ihtimaline karşı erken sinyal sağlar.

Benzer biçimde, gerçek olmayan ihracat beyanı da sistemin tespit ettiği bir diğer risk türüdür. Gümrük beyannamelerinde yüksek tutarlı ihracat işlemleri bildiren bir mükellefin döviz girişleri Merkez Bankası kayıtlarında görünmüyorsa, sistem beyan edilen ihracatla fiili döviz girişi arasındaki farkı analiz eder ve “gerçek olmayan ihracat” senaryosunu aktive eder. Bu durumda da doğrudan cezai işlem değil, izah süreci uygulanır; mükellef banka kayıtlarıyla açıklama yaparsa dosya kapanır.

Bir başka örnek, **faaliyet dışı sektör hareketleri**yle ilgilidir. Örneğin bir yazılım firması, kısa sürede tarım, inşaat veya gıda sektörlerinden çok sayıda alım yaparsa ve tedarikçilerin faaliyet kodları bu sektörlerle uyumlu değilse, sistem “faaliyet dışı tedarik ağı” riskini işaretler. MERSİS

ve SGK verileriyle yapılan çapraz analiz sonucunda bu uyumsuzluklar tespit edilir. KURGAN bu durumu, potansiyel sahte tedarik ağı uyarısı olarak müfettiş ekranına düşürür.

Son olarak, sistem **çalışanı olmayan yeni tedarikçilerle** yapılan işlemleri de analiz etmektedir. Kısa sürede kurulan ve hiç personel istihdam etmeyen bir tedarikçiden yüksek hacimli mal alımı yapıldığında, KURGAN “iz bırakmayan tedarikçi” senaryosunu devreye sokar. Bu analiz, SGK kayıtları, e-Fatura hareketleri ve vergi kimlik verileri arasındaki korelasyon üzerinden yapılır. Böylece sahte tedarik ağlarının en erken aşamada fark edilmesi mümkün hale gelir.

Bu örneklerin tümü, KURGAN’ın yalnızca teknik bir yazılım değil, **hukuki süreçlerle entegre çalışan bir denetim mimarisi** olduğunu göstermektedir. Sistem, tespit ettiği her risk durumunda cezai bir işlem başlatmak yerine, önce mükellefi bilgilendirip savunma hakkı tanımakta; bu yönüyle Vergi Usul Kanunu’nun temel ilkeleriyle uyum içinde işlemektedir. Böylece denetim süreci hem daha adil hem de önleyici bir yapıya kavuşmaktadır.

KURGAN’ın bu şekilde çalışması, aynı zamanda OECD’nin (2024, s. 74) “önleyici denetim” yaklaşımı, IMF’nin (2024, s. 22) “davranışsal uyum” modeli ve TÜBİTAK’ın (2021, s. 31) “etik veri analitiği” ilkeleriyle de tam bir paralellik göstermektedir. Dolayısıyla sistem, Türkiye’de dijital vergi denetiminin hem teknolojik hem de hukuki bütünlüğünü sağlayan öncü bir uygulama olarak değerlendirilebilir.

14.4. ÖLÇME, DEĞERLENDİRME VE POLİTİKA ÖNERİLERİ

KURGAN sisteminin uzun vadeli başarısı yalnızca teknolojik kapasiteye değil, aynı zamanda ölçülebilir performans göstergelerinin, etik yönetişimin ve şeffaf denetim kültürünün yerleşmesine bağlıdır. IMF’nin *Tax Administration: Essential Analytics for Compliance Risk Management* (2024, s. 18) raporunda da vurgulandığı gibi, modern vergi idarelerinin başarısı, yalnız gelir artışıyla değil, aynı zamanda süreçlerin adilliği ve mükellef davranışlarındaki olumlu değişimle değerlendirilmelidir.

Bu çerçevede, KURGAN sisteminde kullanılabilecek temel performans göstergeleri; risk isabet oranı, yanlış pozitif oranı, tahsilata katkı ve izah sonrası kapanan dosya oranı şeklinde sınıflandırılabilir. Dünya Bankası’nın *GovTech Maturity Index 2024* raporu da benzer biçimde, kamu dijital projelerinin etkinliğinin yalnız mali sonuçlarla değil, kurumsal öğrenme ve veri paylaşım düzeyiyle ölçülmesi gerektiğini belirtmektedir (World Bank, 2024, s. 27).

IMF (2025, s. 10) ayrıca, denetimlerin mükellef davranışlarında oluşturduğu etkiyi “davranışsal uyum göstergesi” (behavioral compliance index) olarak tanımlamaktadır. Bu yaklaşım, yalnızca riskli işlemleri yakalamayı değil, mükelleflerin sistem karşısındaki bilinç düzeyini artırmayı da hedefler. Türkiye’de bu göstergelerin yıllık performans raporlarına dönüştürülmesi, KURGAN’ın etkililiğini izlenebilir hale getirecektir.

Sistemin şeffaflık ve açıklanabilirlik yönü, teknik başarı kadar hukuki güven açısından da belirleyicidir. Avrupa Komisyonu’nun *AI Liability Directive Proposal* (2023) belgesine göre, kamu kurumlarının kullandığı yapay zekâ sistemlerinde algoritmik kararların “izlenebilir, gerekçelendirilmiş ve denetlenebilir” olması, vatandaşın hukuki güvencesi bakımından zorunludur. Bu yaklaşım, KURGAN’ın ürettiği risk bildirimlerinin yalnızca sonuçlarıyla değil, dayandığı veri türleriyle birlikte açıklanmasını gerektirir. Böylece mükellefler, hangi işlem nedeniyle risk sınıfına alındıklarını anlayabilir ve izah sürecini bilinçli biçimde yürütebilir.

Ayrıca sistemin düzenli olarak bağımsız teknik denetimden geçmesi önerilmektedir. OECD (2025, s. 39) “model audit” mekanizmasını, yapay zekâ temelli denetimlerin güvenilirliğini korumanın en etkili yolu olarak tanımlar. Benzer şekilde, IMF ve Dünya Bankası da veri analitiği

sistemlerinde model performansının yıllık olarak izlenmesini ve hatalı sınıflandırmaların (false positive/negative) kamuya özet biçimde raporlanmasını önermektedir (IMF, 2024, s. 20; World Bank, 2024, s. 29). Türkiye’de bu uygulama, üniversiteler, meslek odaları ve bilişim uzmanlarından oluşacak bir Model Değerlendirme Kurulu aracılığıyla hayata geçirilebilir.

KURGAN’ın farklı mükellef grupları üzerindeki etkilerinin de dikkatle izlenmesi gerekir. Büyük mükellefler ve işlem hacmi daha sınırlı olan mükellefler, sistemden farklı biçimlerde etkilenmektedir. İşlem hacmi düşük mükelleflerde yanlış pozitif riskini azaltmak için aşamalı bildirim modeli uygulanabilir. Bu modelde, ilk aşamada bilgilendirme yapılır; izah süreci tamamlanmadan resmi inceleme başlatılmaz. Böylece idare hem önleyici hem rehberlik odaklı bir tutum sergiler. Bu yaklaşım, IMF’nin Slovenya ve Çin raporlarında önerdiği “graduated compliance strategy” (kademeli uyum stratejisi) ile örtüşmektedir (IMF, 2025, s. 12).

Etik yönetim açısından ise, TÜBİTAK’ın *Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi (2021–2025)* belgesi ve Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi’nin *Kamu Veri Yönetimi Rehberi* (2023) önemli referanslardır. Her iki belge de kamu kurumlarında yapay zekâ uygulamalarının etik ve hukuki sınırlarının açık biçimde tanımlanmasını, veri güvenliği protokollerinin standartlaştırılmasını ve erişim yetkilerinin düzenli olarak gözden geçirilmesini önermektedir. Bu doğrultuda, KURGAN’ın veri tabanına erişimin yalnızca yetkili denetim birimleriyle sınırlı tutulması; kişisel verilerin anonimleştirilmesi ve erişim loglarının düzenli olarak denetlenmesi zorunludur (KVKK, 2024).

Bunun yanı sıra, algoritmaların belirli sektör, bölge veya mükellef profiline karşı ayrımcı sonuçlar doğurmaması için düzenli “etki analizi” yapılmalıdır. Birleşmiş Milletler’in *UNESCO Recommendation on the Ethics of Artificial Intelligence* (2021) belgesinde de kamu yapay zekâ sistemlerinin “non-discriminatory and accountable” biçimde tasarlanması gerektiği açıkça belirtilmiştir (UNESCO, 2021, s. 14).

Tüm bu değerlendirmeler ışığında, Türkiye için beş öncelikli politika önerisi öne çıkmaktadır. İlk olarak, KURGAN’ın yıllık performans göstergeleri (risk isabet oranı, gelir katkısı, kapanma oranı) kamuya açıklanmalı ve bağımsız denetim raporlarıyla desteklenmelidir. İkinci olarak, algoritmaların doğruluk ve tarafsızlık düzeyini izlemek için bağımsız model denetimi mekanizması kurulmalıdır. Üçüncü olarak, meslek mensuplarına ve denetim elemanlarına yönelik çevrim içi eğitim modülleri hazırlanmalı; sistemin teknik çıktıları nasıl yorumlanacağı öğretilmelidir. Dördüncü olarak, işlem hacmi düşük mükellefler için sadeleştirilmiş bildirim formatları tasarlanmalıdır. Son olarak, TÜBİTAK ve KVKK rehberleri esas alınarak kamu denetimlerinde kullanılacak Etik Veri Yönetişimi Protokolü yürürlüğe konulmalıdır.

Bu bütüncül yaklaşım, KURGAN’ı yalnızca teknolojik bir sistem olmaktan çıkararak, Türkiye’nin vergi idaresinde etik, şeffaf ve ölçülebilir bir dijital yönetim modeli haline getirecektir. OECD, IMF, Avrupa Komisyonu, Dünya Bankası ve TÜBİTAK’ın ortak vurgusu da bu yöndedir: dijital denetim araçları ancak kurumsal etik, açıklanabilirlik ve hesap verebilirlik ilkeleriyle desteklendiklerinde kalıcı başarı sağlayabilirler.

SONUÇ

Vergi denetiminin dijital dönüşümü, yalnızca teknik bir yenilik değil, aynı zamanda kamu yönetiminde paradigmatik bir değişimi ifade etmektedir. Türkiye’nin geliştirdiği KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi), bu dönüşümün en somut örneklerinden biri olarak, vergi denetimini cezalandırıcı olmaktan çıkarıp önleyici ve rehberlik temelli bir yapıya taşımaktadır. Vergi Denetim Kurulu’nun bu girişimi, uluslararası alanda OECD, IMF, Avrupa Komisyonu ve Dünya Bankası gibi kuruluşların önerdiği “veriye dayalı, şeffaf ve risk temelli yönetim” modeline büyük ölçüde paraleldir.

KURGAN sistemi, çoklu veri kaynaklarını bütünleştirerek yapay zekâ ve makine öğrenmesi algoritmalarıyla risk analizi yapabilen bir erken uyarı mekanizmasıdır. Sistem, VUK m.134 ve m.370 hükümleriyle uyumlu biçimde hem veri temelli denetim seçimi hem de izaha davet süreçleriyle mükellefe savunma hakkı tanıyan bir denge kurmaktadır. Bu yönüyle KURGAN, hukuk devleti ilkesine uygun, adil ve ölçülü denetim anlayışını dijital ortamda somutlaştırmaktadır.

Ancak sistemin kalıcı başarısı, teknik kapasitenin ötesinde, ölçme-değerlendirme, etik yönetim ve insan denetimi ilkelerinin kurumsallaşmasına bağlı olduğu söylenebilir. IMF ve Dünya Bankası raporlarında vurgulandığı gibi, dijital denetim araçları ancak doğru tanımlanmış performans göstergeleriyle desteklendiğinde etkili sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle, KURGAN için yıllık performans ölçümleri, model denetimleri ve davranışsal uyum analizleri yapılmalı; sonuçlar kamuoyuyla paylaşılmalıdır.

Etik açıdan ise TÜBİTAK'ın *Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi* ve Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi'nin *Kamu Veri Yönetimi Rehberi*, sistemin gelecekteki gelişimi için sağlam bir yol haritası sunmaktadır. Bu belgelerde öngörülen veri güvenliği, algoritmik şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri, KURGAN'ın uluslararası düzeyde sürdürülebilir bir uygulama haline gelmesini sağlayacaktır.

Sonuç olarak KURGAN, Türkiye vergi idaresinin dijitalleşme sürecinde yalnız teknik bir yenilik değil, aynı zamanda hukuki güvenlik, etik yönetim ve mükellef hakları arasında denge kuran stratejik bir modeldir. Sistem, doğru biçimde yönetildiği takdirde, Türkiye'yi OECD ve AB standartlarıyla uyumlu, açıklanabilir ve etik temelli vergi denetimi ekosistemine taşıyacaktır. Bu bağlamda KURGAN, yalnızca bir denetim aracı değil, kamu yönetiminde veri temelli karar alma kültürünün de öncüsü olmaya adaydır.

Nursena COŞKUN ALAN

Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

- AlSobeh, A. M. R., Alkhateeb, F., & Alrawashdeh, T. (2025). *Proactive Detection of Tax Fraud Using Explainable AI. Proceedings of the International Conference on ICT Applications (IACIS/IIS)*. Erişim adresi: https://iacis.org/iis/2025/3_iis_2025_255-274.pdf
- Belahouaoui, R. (2025). *Tax Fraud Detection Using Artificial Intelligence-Based Systems. MDPI Journal of Risk and Financial Management*, 18(9), 502. Erişim adresi: <https://www.mdpi.com/1911-8074/18/9/502>
- Choudhary, H. (2025). *Hybrid Approach to Tax Fraud Detection Using Machine Learning. SSRN Working Paper*. Erişim adresi: <https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/5366577.pdf?abstractid=5366577>
- Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi (2023). *Kamu Veri Yönetimi Rehberi*. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi, Ankara. Erişim adresi: <https://cbddo.gov.tr/repository/Files/Yayinlar/kamu-veri-yonetimi-rehberi.pdf>
- Erastov, V., & Balytska, M. (2025). *Artificial Intelligence in Tax Fraud Detection and Prevention. Wrocław University Open Access*. Erişim adresi: https://dbc.wroc.pl/Content/136777/Erastov_Balytska_Artificial_Intelligence_in_Tax_Fraud_Detection.pdf
- European Commission (2023). *Compliance Risk Management in the Digital Era*. Directorate-General for Taxation and Customs Union, Brussels. Erişim adresi: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/2023_CRM_Guide.pdf

- European Commission (2023). *AI Liability Directive Proposal*. Brussels. Erişim adresi: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/proposal-ai-liability-directive>
- GİB (2023). *Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) Bilgilendirmesi*. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara. Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr>
- GİB (2024). *İzaha Davet Uygulaması Rehberi*. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara. Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/izaha-davet-uygulamasi-rehberi>
- IMF (2024). *Tax Administration: Essential Analytics for Compliance Risk Management*. International Monetary Fund, Washington D.C. Erişim adresi: <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/TNM/2024/English/TNMEA2024001.ashx>
- IMF (2025). *People's Republic of China: Technical Assistance Report – Advancing Risk Management for Large Taxpayers*. International Monetary Fund, Washington D.C. Erişim adresi: <https://www.imf.org/en/Publications/TAMES/Issues/2025/01>
- KVKK (2024). *Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Rehberleri*. Kişisel Verileri Koruma Kurumu, Ankara. Erişim adresi: <https://www.kvkk.gov.tr>
- OECD (2017). *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*. OECD Publishing, Paris. Erişim adresi: <https://doi.org/10.1787/9789264279400-en>
- OECD (2024). *Designing a National Strategy Against Tax Crime*. OECD Publishing, Paris. Erişim adresi: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/05/designing-a-national-strategy-against-tax-crime_4741d536/0e451c90-en.pdf
- OECD (2024). *Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing, Paris. Erişim adresi: <https://doi.org/10.1787/10a27867-en>
- OECD (2025). *AI in Tax Administration: Governing with Artificial Intelligence*. OECD Publishing, Paris. Erişim adresi: <https://doi.org/10.1787/ai-tax-admin-2025-en>
- TÜBİTAK (2021). *Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi (2021–2025)*. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı & TÜBİTAK BİLGEM, Ankara. Erişim adresi: <https://bilgem.tubitak.gov.tr/wp-content/uploads/sites/8/TR-UlusalYZStratejisi2021-2025-1.pdf>
- UNESCO (2021). *Recommendation on the Ethics of Artificial Intelligence*. UNESCO Publishing, Paris. Erişim adresi: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000381137>
- Vergi Denetim Kurulu (2025). *Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi ve KURGAN Rehberi*. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ankara. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2025/10/Sahte-Belgeyle-Mucadele-Stratejisi-ve-KURGAN-Rehberi-29542a682ab0a437.pdf>
- VUK (2023). *Vergi Usul Kanunu*. Resmî Gazete, güncel metin. Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.html>
- World Bank (2024). *GovTech Maturity Index 2024*. World Bank Group, Washington D.C. Erişim adresi: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099040723102586165/pdf/P1694820e047c901008b7e04cb6ee11fa9f.pdf>

15. YOLUN YOLCUSU İDİLER, ŞAHİDİM EY AŞK

Duygu ÜLKÜ / Gelir Uzmanı

duygu.ulku@gelirler.gov.tr

GİRİŞ

“Yol şer’î, yordam hukukîdir.”

Demiştik bir vakit. Çünkü şer’î, “yola ait olan”, “yolun gösterdiği” demektir.

Şeriat, kelime köküyle “şir’a”dan gelir — suya giden yol, yani diriliğe, hakikate, hayata açılan patika.

Hukuk ise “hak”tan gelir; pay, ölçü, denge anlamına.

Ve meşrû, aynı kökten türemiştir — bir şeyin “yola uygun”, yani “şer’î ölçüye denk düşen” hâlidir.

O hâlde bir şey meşrûysa, yolun ruhuna uygundur; fakat her meşrû olan, her zaman hukuken geçerli olmayabilir.

Tıpkı vicdanla kâğıt arasında doğan o eski çatlak gibi:

Bir şey kalpte doğruysa ama kanunda yer bulamıyorsa, orada bir eksiklik vardır. Yahut kanun haklı görünür de vicdan razı olmazsa, adalet tam değildir.

Yol ve yordam ayrıldığında, insanın içinde bir yarık açılır; ama her yarık, bir doğum kapısıdır.

Yeni bir denge, yeni bir bilinç, yeni bir adalet oradan doğar.

Niyetin Yönü

Kuantum fiziği bize bu doğumların dilini başka bir biçimde anlatır.

Klasik neden-sonuç zincirini kırar, “sebebe”le “sonuç” arasındaki çizgiyi eğer; bilincin maddeye yön verdiğini gösterir.

Artık biliyoruz ki, evren sadece dışarıda değil, bilincin derinlerinde de kurulur.

“Ameller niyetlere göredir” sözü, sadece ahlâkî değil, kozmik bir yasadır.

Çünkü niyet, evrene yön veren en saf enerjidir.

Yunus’un Odunları ve Kuyularda Yusuf

Yunus’un odunları dümdüz kesmesi bu gerçeğin halk dilindeki ifadesidir.

Yunus, Tapduk’un dergâhında yıllarca odun taşırken, hiçbirini eğri bırakmazdı.

Onun derdi sobanın yanışı değil, kendi içinin doğruluğuydu.

Her odun darbesiyle nefsini düzler, kalbini hizalardı.

Eylemin biçimi, bilincin aynasıydı.

İnsan, bir işi nasıl yaparsa, niyetini öyle gösterir.

Ve hayat, bu niyete karşılık verir insana — tıpkı kuantumun gözlemle şekillenen parçacığı gibi. Ama bazen yürümek, adım atmakla değil, beklemekle olur. Yusuf’un kuyudaki bekleyişi bir yürüyüştür mesela — çünkü o, orada hiç hareket etmeden bilincinin katmanlarını yürür. Kuyu karanlıktır ama o karanlıkta kendi iç ışığı yanar. O sessizlikte kaderi değişir, çünkü o kaderin yönünü değiştiren şey, düşüncenin bir katmandan diğerine geçişidir. Yani dışarıda duran beden, içeride yürüyen bir ruha dönüşür.

Çilehaneler ve Pasif Direniş

Çilehaneler de böyledir. Orada dışarıdan hiçbir şey olmaz: bir oda, bir mum, bir nefes. Ama içerde fırtınalar döner, zincirler çözülür, benlik incelir. Çile, aslında insanın kendi içinde attığı en uzun yürüyüştür. Her sabır anı, bir bilinç basamağına denk düşer. Ve o basamaklardan çıkarken, insanın kendisi değişir; yani yürüyen beden değil, dönüşen ruhtur. Gandhi’nin pasif direnişi de aynı yoldandır. Onun yürüyüşü, adımların değil bilincin yürüyüşüdür. Direnişi eylemsizlikte saklıdır; gücü sabırda, kudreti sükûnettedir. Çünkü bazen en büyük devrim, hiçbir şiddet göstermeden, yalnızca doğru yerde, doğru hâlde, doğru niyetle durmayı bilmektir.

Uzakdoğu Öğretileri ve Yol

Bu yürüyüşün kökü sadece Doğu’ya ait değildir. Nietzsche de yürümenin felsefesini böyle anladı: “Düşünce, ancak yürüyen bir bedenin içinde açılır,” der. Yani yürümek, bir yere varmak değil; düşüncenin bedene karıştığı andır. Uzakdoğu öğretisinde ise yol (Tao), zaten varılacak bir yer değildir. Tao, “evrenin akışı” demektir — suyun eğilip bükülmeden ilerleyişi gibi. Bir Zen ustası, “Yol, yürüyenin kendisidir,” der. Yani senin yürüyüşün, evrenin kendini idrak etmesidir. Budha’nın “Orta Yol”u da aynı şeyi söyler: Aşırılıklardan arınmış, dengede duran bilincin yoludur. Bu yüzden “şer’î yol”la “Tao’nun akışı” aynı kaynaktan beslenir — biri Allah’ın adaletini, diğeri evrenin dengesini anlatır.

Durmak ve Bilinç

Yılmaz Erdoğan’ın sözleri o dengeyi hatırlatır:

“Yol bir yere gitmez, o bir durma biçimidir.”

Durmak, edilgenlik değil; bilincin dinginliğidir.

İnsanı insan kılan, gemiyi limana ulaştırmak değil, fırtınada nasıl durduğudur.

Makyavel, “Amaç için her yol mubahtır,” derken gemiyi limana sağ salim getirmeyi kutsadı.

Oysa hayat, geminin varmasıyla değil, yolda insanın kim olduğuyla ilgilenir. Liman sadece bir bahanedir; asıl mesele, yolda merhametini, tevazunu, adaletini yitirmemektir.

Hakikat, gürültüde değil; ayrıntının sessizliğinde saklıdır.

Kara taşın üstündeki kara karıncayı görebilen göz ister.

O gözde merhamet vardır, tevazu vardır, bilgelik vardır.

Ve bilgelik, o karıncayı ezmeden geçebilmektir.

Son Nefes ve Yolun Anlamı

İnsan, yürüdükçe değil, her duruşunda yeniden doğdukça olgunlaşır.

Simülasyon teorisi der ki, evren bilincimizin içinde yeniden yazılır.

Belki de o yüzden biz, dışarıda değil, kendi bilincimizin şehrinde yürürüz.

Her adım bir fark edıştır, her düşünüş bir doğuştur, her durak bir idrak.

Ve sonunda, yürüyüş son nefese varır.

O son nefes, bütün yolun toplamıdır.

Çünkü insan nasıl yaşadıysa, öyle ölür; ve nasıl ölürse, öyle dirilir.

Son nefes, bilincin nihai durak noktasıdır — bir ömrün özeti, bir bilincin tamamlanması, bir “Kemal”dir.

Orada artık hedef yoktur, yarış yoktur, sadece teslimiyet vardır.

Tüm adımların anlamı, o nefeste toplanır.

Tüm niyetlerin gerçeği, o anda görünür.

Ve o an, insanın kendine en yakın olduğu andır.

O yüzden biz, bir şeyi başarmak için değil, bir hâle ermek, bir bilince varmak, bir kemale ulaşmak için yürürüz.

Hedefler, sadece yürüyüşün bahanesidir; asıl olan, yürüyüşün kendisidir.

Hayat, büyük sonuçlarla değil; küçük inceliklerle ilgilenir.

Kara taşın üstündeki kara karıncayı gören gözle ilgilenir.

Dalgalarla nasıl boğuştuğunla, doğru yerde durup durmadığınla ilgilenir.

Ve yarın, Hakk’ın Divanı’nda der ki:

“Yolun yolcusu idiler, şahidim ey aşk.”

Duygu ÜLKÜ
Gelir Uzmanı

ÖZELGELER

Finansman gider kısıtlaması hesaplanırken, vergi ve diğer yasal yükümlülükler hesaplanmadan önceki yabancı kaynak/öz kaynak oranı mı yoksa vergi ve diğer yasal yükümlülükler hesaplandıktan sonraki yabancı kaynak/öz kaynak oranı mı dikkate alınır? (25.09.2025 tarih 542301 sayılı özelge)

Geçici vergilendirme dönemlerinde veya yıllık hesap döneminde, finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre çıkarılan bilanço esas alınmak suretiyle öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yapılarak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olunmayacağı tespit edileceğinden, finansman gider kısıtlaması hesaplaması yapılırken vergi ve diğer yasal yükümlülükler hesaplanmadan önceki yabancı kaynak/öz kaynak mukayesesi sonucu bulunan tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması (09.09.2025 tarih ve 1129645 sayılı özelge)

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergi Genel Tebliğinin "32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması" başlıklı bölümünde, "üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

- Sanayi sicil belgesine sahip olma ve
- Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar bu Kanunun 32'nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin sahip olduğu sanayi sicil belgelerinde yer alan konuların imalat olarak sayılmaması ve fiili üretim şartınızı sağlamamanız sebebiyle söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin, Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Kooperatifin KVK ve KDV Mükellefiyeti (10.09.2025 tarih ve 73125 sayılı özelge)

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

... tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edildiği anlaşılan Kooperatifinize ait gayrimenkullerin, ortaklara, ortak olmayanlara, mükellefiyeti bulunanlara veya bulunmayanlara kiraya verilmesinden elde edilen kazançların tamamı ile ortaklardan genel giderlere katılma payı karşılığında toplanan aidatların, kurum kazancının bir unsuru sayılarak vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, Kooperatifinize yapılacak kira ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Konuya ilişkin olarak 60 No.lu KDV Sirkülerinin "1.3. Aidatlar" başlıklı bölümünde;

"Üyelerden veya katılımcılardan alınan aidatlar, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemek şartıyla KDV'nin konusuna girmemektedir. Örneğin, dernek tüzüğünde belirtilen gelirlerden olan üye aidatları KDV'ye tâbi tutulmayacaktır.

Ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bir kooperatifin ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin karşılığında yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi tutulacaktır. Örneğin, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri gibi kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatiflerin üyeleri tarafından yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kooperatifin ortak giderleri karşılamak (üyelerin güvenlik, bahçıvanlık, havuz ve sosyal tesislerin bakımı, elektrik ve su gibi ihtiyaçlarının giderilmesi) amacıyla tahsil ettiği aidatlar ise ticari mahiyet arz etmediğinden KDV'ye tabi tutulmayacaktır."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, Kooperatifinizin sanayi sitesinin genel giderlerini karşılamak amacıyla üyelerden tahsil ettiği aidatlar ile mülkiyetinizde bulunan iş yerlerinin kiraya verilmesi işleminin KDV'ye tabi olması gerekmektedir.

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 ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz).
2. İşyerleri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde 79.000 TL'yi, diğer yerlerde 48.000 TL'yi aşmamak;
3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak veya olmamış olmak.

BASİT USULE TABİ OLMANIN ÖZEL ŞARTLARI

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

Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

Basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca taşıyan ve arka arkaya son iki yıl alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her biri özel şartlarda yazılı hadlerden (GVK md.48) düşük olan gerçek usule tabi mükellefler, bu şartın gerçekleşmesini izleyen yılın ocak ayı içinde yazılı olarak bağlı bulundukları vergi dairesine başvurmaları halinde basit usule geçebilmektedirler.

Basit Usule Tabi Mükelleflerde Gün Sonunda Toplu Belge Düzenleme Uygulaması

329 Seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 5. maddesinde "Basit usule tabi mükelleflerle ilgili 6/12/1998 tarihli ve 23545 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 215) ile getirilen, belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlenmesine ilişkin uygulamanın, 31/12/2025 tarihine kadar devam etmesi Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden uygun görülmüştür." denilerek ilgili uygulama 31/12/2025 tarihine kadar uzatılmıştır

YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLMEMEYEN 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 ulaşırmaları için hasılatlarının %15'i

- Kara ulaşırmaları için hasılatlarının %12'si

- Hava ulaşırmaları 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, ekmekek, 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 ithalatla 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) Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitle,

b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hılasası, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli

ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı

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

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

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

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

7- Suni dölleme 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 Darülaceze'ye 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- Kütü 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 firfir 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, çıtçı, 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 apelenmiş 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 terkinde 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 terkinde 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 terkinde 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 içeceklerle 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 içeceklerle 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	%10'u
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.	

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	14.000 TL
4. Tespitte- 57.000 TL	
5. Tespitte- 70.000 TL	
6. ve Sonraki Tespitler- 140.000 TL	
Not: Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza 1.400.000 TL'yi ve bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza ise 14.000.000 TL'yi aşamaz.	
Düz tüketiciler tarafından Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi ve Biletleri almaması Not: Bir yıl içinde kesilecek toplam ceza 70.000 TL'yi geçemez.	7.000 TL
Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kaydedilme mecburiyeti getirilen defterlerin, bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	2.400 TL
Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	9.400 TL
Not: Bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası 1.800.000 TL'yi aşamaz.	
Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	21.000 TL
YMM tasdik raporunun süresinde ibraz edilmemesi durumunda, yararlanılması tasdik raporunun ibrazına bağlanan tutarın	
Not: Bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezası 330.000 TL'den az ve 3.300.000 TL'den fazla olamaz.	%5'i
Elektronik tebligat sistemi adresi edinilmemesi halinde ceza;	
1- I. sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında ...	9.900 TL
2- II. sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar hakkında	4.800 TL
3- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	2.500 TL
Bilgi vermekten çekenler, ibraz mecburiyetine uymayanlar ile Bakanlığın getirdiği düzenlemelere uymayanlar için cezalar;	
1- I. sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	28.000 TL
2- II. sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar hakkında	14.000 TL
3- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	7.000 TL

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”

