

**2025
KASIM**



VERGİ BÜLTENİ

Kasım 2025

Vergi Dünyasının Kalbinden: Maliye İçin Vergi Gündemi

Sayı: 10



ÖNSÖZ

Geçtiğimiz günlerde belirli meslek gruplarına yönelik iyileştirmeler içeren düzenlemelerin yeniden gündeme gelmesi, vergi idaresinin insan kaynağı yapısı ve kurumsal dengeleri üzerine önemli tartışmaları beraberinde getirmiştir. Tek yapılı bir kurumda benzer nitelikte sorumluluklar üstlenen kadroların farklı biçimlerde değerlendirilmesi; motivasyon, aidiyet ve adalet algısı üzerinde kaçınılmaz etkiler yaratmaktadır. Bu durum, vergi idaresinin bütüncül bir yapılanmaya duyduğu ihtiyacı daha görünür hâle getirmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, ekonomik istikrarın, mali disiplinin ve kamu hizmetlerinin sürekliliğinin temel taşıdır. Vergi uyumunun sağlanması, gelirlerin sürdürülebilir biçimde toplanması ve dijital dönüşüm süreçlerinin başarıya ulaşması; kurumun her kademesinde görev yapan personelin ortak emeğine dayanır. Bu geniş yapının önemli bir bölümünü oluşturan **Gelir Uzmanları**, vergi süreçlerinin teknik yükünü taşıyan ve geniş bir görev alanında kuruma değer katan kritik bir kadrodur.

Bununla birlikte, son yıllarda kamuoyuna yansıyan iyileştirme adımlarında **Gelir Uzmanlarının sistemli biçimde kapsam dışında kalması**, kurum içi ücret dengesi kadar çalışma barışını da etkileyen bir sorun alanına dönüşmüştür. Belirli kadrolara yönelik düzenleme girişimlerinin her seferinde aynı personel gruplarını dışarıda bırakması; hem kurumun teknik kapasitesi hem de kurumsal aidiyet açısından üzerinde durulması gereken bir çelişki yaratmaktadır. Bu tablo, vergi idaresinin başarısında rol alan tüm personelin bütüncül biçimde değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Bu çerçevede yapılacak düzenlemelerin, Gelir Uzmanları ile birlikte vergi idaresinin sorumluluğunu taşıyan tüm kademeleri kapsayan; adil, öngörülebilir ve bütüncül bir çerçevede ele alınması gerektiğine dair beklenti, teşkilat genelinde olgunlaşmış bir farkındalığa dönüşmüştür. Kurumun uzun vadeli verimliliğinin, ancak insan kaynağı yapısının tutarlı biçimde güçlendirilmesiyle sürdürülebileceği açıktır. Bu nedenle, önümüzdeki süreçte Gelir İdaresi Başkanlığımızın daha kapsayıcı bir değerlendirme yapacağına dair inancımızı koruyoruz.

Vergi Bülteni, bugüne kadar olduğu gibi bu sayıda da gündemi yapıcı bir çerçevede ele almakta; mevzuat gelişmeleri, uygulama değerlendirmeleri ve sahadan gelen birikimi harmanlayarak kurumsal hafızaya katkı sunmayı sürdürmektedir. Amacımız tartışmaları keskinleştirmek değil; ortak aklı güçlendirmek, kuruma ve mesleğe değer katan bir yayın çizgisini istikrarlı biçimde devam ettirmektir.

Keyifli okumalar dilerim.

Hakan GÜREL
YGUDER Genel Koordinatörü

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

11-12

02

ATATÜRK'ÜN VERGİ ANLAYIŞI: MİLLİ EGEMENLİK VE
KALKINMA EKSENİNDE BİR İNCELEME

Erhan ÖZCAN
Gelir Uzmanı

13-17

03

DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARININ ULUSLARARASI
KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE STANDARTLARINA YAKINSAMASI
VE UYGULAMA DÜZEYİNİN İNCELENMESİ

Dr. Ali Ulaş DURU
Muhasebe Uzmanı

18-26

04

VERGİ POLİTİKALARI İLE KARA PARA AKLAMA VE TERÖRÜN
FİNANSMANIYLA MÜCADELE ARASINDAKİ ETKİLEŞİM:
AKADEMİK İNCELEME

Suna Simge SOLMAZ
Gelir Uzmanı

27-29

05

HURDAYA AYRILAN VE PERT OLAN ARAÇLARIN HUKUKİ,
VERGİSEL VE MUHASEBE SÜREÇLERİ AÇISINDAN
İNCELENMESİ

Hüseyin Gökhan ARPA
Gelir Uzmanı

30-34

06

GEÇİCİ VERGİDE %10 YANILMA PAYI UYGULAMASI

Mustafa Hüseyin YERLİ
Gelir Uzmanı
Doç. Dr. Ulvi SANDALCI
Öğretim Üyesi

35-39

07

İHALENİN FESHİ KURUMUNUN KAMU ALAÇAKLARI
BAKIMINDAN DÜZENLENMESİ GEREKLİLİĞİ

Cüneyt SAĞLIK
Gelir Uzmanı

40-44

08

RE'SEN TERK UYGULAMASI: MEVZUAT, USUL VE UYGULAMA
AÇISINDAN KAPSAMLI BİR İNCELEME

Hakan GÜREL
Gelir Uzmanı

46-51

09

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HAZİNE VE MALİYE AKADEMİSİ
MODEL ÖNERİSİ

Hüseyin Gökhan ARPA
Gelir Uzmanı

52-60

10

KDV İADELERİNDE ATİK UYGULAMASI (55 SERİ NO.LU TEBLİĞ
VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ ÇERÇEVESİNDE)

Şeydanur MUTLU YILDIRIM
Gelir Uzmanı

61-65

11

YN ÖKC - SAHAYA YÖNELİK DENETİM VE
UYGULAMA KILAVUZU

Hakan GÜREL
Gelir Uzmanı

66-73



İÇİNDEKİLER TABLOSU

1. MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ	11
2. ATATÜRK'ÜN VERGİ ANLAYIŞI: MİLLİ EGEMENLİK VE KALKINMA EKSENİNDE BİR İNCELEME	13
Erhan ÖZCAN / Gelir Uzmanı.....	13
GİRİŞ.....	13
2.1. TARİHSEL ARKA PLAN: OSMANLI'DAN CUMHURİYET'E VERGİ SİSTEMİNİN DÖNÜŞÜMÜ	13
2.2. İZMİR İKTİSAT KONGRESİ: MİLLİ EKONOMİ VE VERGİ POLİTİKASININ ÇERÇEVESİNİN ÇİZİLMESİ	13
2.3. ATATÜRK DÖNEMİ VERGİ REFORMLARI VE TEMEL İLKELER	14
2.3.1. Milli Egemenlik ve Tam Bağımsızlık İlkesi	14
2.3.2. Vergi Adaleti ve Sosyal Devlet Anlayışı	15
2.3.3. Kalkınma ve Sanayileşme Aracı Olarak Vergi.....	15
2.3.4. Vergi Bilinci ve Vatandaşlık Sorumluluğu	15
2.4. VERGİ SİSTEMİNİN KURUMSAL ALTYAPISININ GÜÇLENDİRİLMESİ	15
2.4.1. Tarihsel Gelişim Süreci:	16
2.4.2. Kurumsal Dönüşüm ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na Geçiş:	16
2.4.3. Kurumsal Süreklilik ve Modernizasyon:	16
2.4.4. Atatürk'ün Maliye Vizyonundan Günümüze:.....	16
2.5. SONUÇ: 10 KASIM'DA ATATÜRK'ÜN MALİ MİRASINI DÜŞÜNMEK.....	16
3. DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARININ ULUSLARARASI KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE STANDARTLARINA YAKINSAMASI VE UYGULAMA DÜZEYİNİN İNCELENMESİ	18
Dr. Ali Ulaş DURU / Muhasebe Uzmanı	18
GİRİŞ.....	18
3.1. ULUSLARARASI KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE STANDARTLARI.....	18
3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç	18
3.1.2. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Faydaları.....	19
3.1.3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Benimsenmesine İlişkin Hususlar .	20
3.1.4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları	20
3.2. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI	21
3.2.1. Türkiye'de Devlet Muhasebesi Standartlarının Tarihi ve Gelişimi.....	21
3.2.2. Devlet Muhasebesi Standartlarının Oluşturulma Süreci	23
3.2.4. Ülkemizde DMS'lerin uygulanma düzeyi	23
SONUÇ	24
1. Eğitim ve Bilgi Düzeyinin Artırılması	24
2. Kurumlararası İş Birliklerinin Güçlendirilmesi	24
3. Rehberlik ve Yönlendirme	24
4. Müfredat Geliştirme ve Akademik Entegrasyon.....	24
4. VERGİ POLİTİKALARI İLE KARA PARA AKLAMA VE TERÖRÜN FİNANSMANIYLA MÜCADELE ARASINDAKİ ETKİLEŞİM: AKADEMİK İNCELEME	27
Suna Simge KORKMAZ / Gelir Uzmanı.....	27

GİRİŞ.....	27
4.1. VERGİ SİSTEMLERİ VE SUÇ EKONOMİLERİ	28
4.1.1. Vergi Cennetleri ve Şeffaflık Sorunu	28
4.2. KARA PARA AKLAMA SÜRECİNDE VERGİ MANİPÜLASYONU	28
4.2.1. Dijitalleşme ve Denetimde Yeni Araçlar	28
4.3. TERÖRÜN FİNANSMANI VE VERGİSEL RİSKLER	28
4.4. ULUSLARARASI DÜZENLEMELER VE TÜRKİYE’NİN UYUM SÜRECİ	29
4.5. TÜRKİYE’DE DÜZENLEMELER VE KURUMSAL İŞBİRLİĞİ.....	29
SONUÇ	29
5. HURDAYA AYRILAN VE PERT OLAN ARAÇLARIN HUKUKİ, VERGİSEL VE MUHASEBE SÜREÇLERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ	30
Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı.....	30
5.1. HURDAYA AYRILMA SÜRECİ	30
5.1.1. Hukuki ve İdari Çerçeve	30
5.1.2. Katma Değer Vergisi (KDV) Uygulaması	31
5.1.3. Muhasebe Kayıtları ve Belge Düzeni	31
5.2. PERT OLMA SÜRECİ	32
5.2.1. Sigorta ve Satış Süreci	32
5.2.2. Katma Değer Vergisi (KDV) Uygulaması	32
5.2.3. Muhasebe Kayıtları	33
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ.....	34
SONUÇ VE ÖNERİLER	34
6. GEÇİCİ VERGİDE %10 YANILMA PAYI UYGULAMASI.....	35
Mustafa Hüseyin YERLİ / Gelir Uzmanı	35
Doç. Dr. Ulvi SANDALCI/ Öğretim Üyesi	35
GİRİŞ.....	35
6.1. GEÇİCİ VERGİNİN HUKUKİ DAYANAĞI.....	36
6.2. %10 YANILMA PAYI UYGULAMASININ AMACI	36
6.3. HUKUKİ DAYANAK VE İDARİ GÖRÜŞLER	36
6.4. HESAPLAMA ÖRNEĞİ.....	37
6.5. YARGI KARARLARI İLE GELİR İDARESİNİN GÖRÜŞÜ ARASINDAKİ ÇELİŞKİ	37
6.6. %10 YANILMA PAYINDAN KİMLER YARARLANABİLİR?	39
6.7. YANILMA PAYININ KÖTÜYE KULLANIMI	39
6.8. SONUÇ VE POLİTİKA ÖNERİLERİ	39
Mustafa Hüseyin YERLİ.....	39
Doç. Dr. Ulvi SANDALCI/	39
7. İHALENİN FESHİ KURUMUNUN KAMU ALACAKLARI BAKIMINDAN DÜZENLENMESİ GEREKLİLİĞİ	40
Cüneyt SAĞLIK / Gelir Uzmanı.....	40
GİRİŞ.....	40
7.1. İİK’DA USULSÜZ İHALE SAYILAN DURUMLAR VE ŞİKAYET ŞARTLARI	40

7.1.1. Usulsüz İhale Sayılan Durumlar	41
7.1.2. İhalenin Feshi Davası / Şikayet Şartları (İİK M.134)	41
7.1.3. 6183 Sayılı Kanun'da Satış Usulü	42
7.2. KAMU VE ÖZEL ALACAKLARDA İHALENİN FESHİ: İİK – 6183 MUKAYESESİ	43
7.2.1. Hukuki Güvence Açısından	43
7.2.2. Borçlunun Korunması.....	44
7.2.3. Kamu Yararı Dengesi	44
7.3. DEĞERLENDİRMELER VE ÖNERİLER.....	44
8. RE'SEN TERK UYGULAMASI: MEVZUAT, USUL VE UYGULAMA AÇISINDAN KAPSAMLI BİR İNCELEME	46
Hakan GÜREL / Gelir Uzmanı	46
ÖZET	46
GİRİŞ.....	46
8.1. KAVRAMSAL VE TARİHSEL ÇERÇEVE.....	46
8.2. MEVZUAT ÇERÇEVESİ	47
8.2.1. VUK m.160 – Adreste Bulunamama ve Faaliyetin Sona Ermesi	47
8.2.2. VUK m.160/A – Riskli Mükelleflerin Re'sen Terki.....	47
8.2.3. VUK m.153/A – Teminat Şartı.....	47
8.2.4. Elektronik Deliller ve Yoklamada Yeni Dönem	48
8.2.5. Özelgeler ve İdari Görüşler.....	48
8.3. RE'SEN TERK USULÜ.....	48
8.4. KDV İADESİ VE TEMİNAT DÜZENLEMELERİ	49
8.4.1. KDV İadesine Etkisi.....	49
8.4.2. 153/A Maddesi ve Teminat Yükümlülüğü	50
8.4.3. Teminatın Çözülmesi.....	50
8.5. SAHADAN UYGULAMA ÖRNEKLERİ.....	50
SONUÇ	51
9. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HAZİNE VE MALİYE AKADEMİSİ MODEL ÖNERİSİ	52
Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı	52
ÖZET	52
9.1. GİRİŞ VE PROBLEM TANIMI.....	52
9.2. MEVCUT DURUM ANALİZİ VE SORUN ALANLARI	52
9.2.1. Mevzuat Enflasyonu ve Uzmanlaşma Eksikliği	52
9.2.2. Merkez ve Taşra Teşkilatı Arasındaki Yetkinlik Asimetrisi	53
9.2.3. Dijital Dönüşüm ve Beşeri Sermaye Uyumsuzluğu	53
9.2.4. Kurumsal Hafızanın Erozyonu	53
9.3. HUKUKİ DAYANAKLAR VE MEVZUAT ALTYAPISI.....	53
9.3.1. 1.Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi	53
9.3.2. 3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun	53

9.3.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	53
9.4. ULUSAL UYGULAMA ÖRNEKLERİ VE KIYASLAMA (BENCHMARKING)	53
9.4.1. Türkiye Adalet Akademisi Örneği	53
9.4.2. Dışişleri Bakanlığı Diploması Akademisi Örneği	54
9.4.3. Milli Eğitim Akademisi Örneği	54
9.4.4. İçişleri Bakanlığı (Polis ve Jandarma Akademileri)	54
9.5.5. Karşılaştırmalı Tablo	54
9.5. GEREKLİLİK ANALİZİ (STRATEJİK ZORUNLULUK HALİ)	55
9.5.1. Uzmanlık Derinliğinin Artması Gerekliliği: "Generalist Değil, Spesifik Uzmanlık"	55
9.5.2. Uygulama Birliği ve Standartizasyon Sorunu: "Tek Devlet, Tek Yorum"	55
9.5.3. Dijital Dönüşüm ve Veri Okuryazarlığı: "Teknolojiyi Yöneten İnsan Kaynağı"	55
9.5.4. Kurumsal Hafızanın Korunması ve Aktarımı	56
9.6. AKADEMİNİN KURULMASIYLA ELDE EDİLECEK KATMA DEĞERLER (ETKİ ANALİZİ)	56
9.6.1. Operasyonel Verimlilik ve Hata Maliyetlerinin Minimizasyonu	56
9.7.2. Mükellef Hakları ve Gönüllü Uyumun Artırılması	56
9.6.3. Liyakat Temelli Kariyer Mimarisi	56
9.6.4. Uluslararası Entegrasyon	56
9.7. ÖNERİLEN KURUMSAL MİMARİ VE MODEL	56
9.7.1. Teşkilat Yapısı	56
9.7.2. Akademik Birimler (Kürsüler)	57
9.7.3. Eğitim Metodolojisi: "Teoriden Pratiğe"	57
9.7.4. Eğitim Süreçleri	57
9.8. İDARENİN BÜTÜNLÜĞÜ VE HİZMETTE KALİTE STANDARDI: "TEK MÜFREDAT, ORTAK AKIL" MODELİ	57
9.8.1. Mevzuatın Tatbikinde ve Yorumunda "Yeknesaklık" (Ortak Dil)	58
9.8.2. Süreç Bütünlüğü ve Denetim Nosyonunun Tabana Yayılması	58
9.8.3. Kaynakların Merkezileştirilmesi ve Eğitimde Fırsat Eşitliği	58
9.9. AKADEMİ EKSENLİ KARIYER MİMARİSİ VE AKADEMİK AKREDİTASYON (GELİR UZMANI MODELİ)	58
9.9.1. Mesleğe Giriş ve Formasyon Eğitimi (Adaylık Süreci):	58
9.9.2. Yeterlik Süreçlerinin Standardizasyonu:	59
9.9.3. Kariyer Geçişkenliği ve Üst Görevlere Hazırlık:	59
9.9.4. Üniversite İş Birliği ve Akademik Denklik (Yüksek Lisans Statüsü):	59
SONUÇ	60
10. KDV İADELERİNDE ATİK UYGULAMASI (55 SERİ NO.LU TEBLİĞ VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ ÇERÇEVESİNDE)	61
Şeydanur MUTLU YILDIRIM / Gelir Uzmanı	61
GİRİŞ	61
10.1. HUKUKİ ÇERÇEVE VE DÜZENLEME GEREKÇESİ	61
10.1.1. Mevcut Durum ve Sorun	61

10.1.2. 55 Seri No.lu Tebliğ ile Getirilen Çözüm	61
10.1.3. GİB'in 19 Kasım 2025 Tarihli Yazısı: Uygulamanın Başlangıç Tarihi	62
10.1.4. Sonuç	62
10.2. ATİK UYGULAMASININ TEMEL İLKELERİ	62
10.2.1. Fiili Kullanım Şartı	62
10.2.2. Kümülatif Oranlama Yöntemi	62
10.2.3. İndirim Yoluyla Giderilemeyen KDV Hesabı	62
10.2.4. Menfi Fark Kuralı	63
10.2.5. Kullanılmayan Pay Kuralı	63
10.2.6. Her ATİK İçin Ayrı Hesaplama	63
10.2.7. KDV'siz Temin Edilen ATİK'ler	64
10.2. ULUSLARARASI TAŞIMACILIK FAALİYETİNDEN DOĞAN KDV İADESİNDE ATİK KULLANIMINA ÖRNEK TABLO VE DEĞERLENDİRME	64
10.4. SIK SORULAN SORULAR (SSS)	65
11. YN ÖKC – SAHAYA YÖNELİK DENETİM VE UYGULAMA KILAVUZU	66
Hakan GÜREL / Gelir Uzmanı	66
11.1. YN ÖKC EKOSİSTEMİNE GİRİŞ VE UYGULAMA ÇERÇEVESİ	66
11.2. YASAL DAYANAKLAR, TEMEL KURALLAR VE CİHAZ SINIFLANDIRMASI	66
11.2.1. Cihaz Türleri ve Teknik Yapı	67
11.3. ÖKC KULLANIM ZORUNLULUĞU, MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR	67
11.3.1. Kimler ÖKC Kullanmak Zorundadır?	67
11.3.2. Muafiyetler	67
11.3.3. Yükümlülüğün Başlama Tarihleri	68
11.4. ENTEGRASYON (POS – YN ÖKC – YAZILIM SİSTEMİ)	68
11.4.1. POS – YN ÖKC Entegrasyonu	68
11.4.2. Restoran – Kafe – Market – E-ticaret Entegrasyonları	68
11.4.3. Yazılım Entegrasyonu – Teknik Doğrulamalar	69
11.5. BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜKLERİ (GÜNLÜK – AYLIK – TEKNİK VERİLER)	69
11.5.1. Günlük Raporlar (Aylık Mali Veriler Hariç)	69
11.5.2. Bildirim Aksamasının Cezası	69
11.5.3. Denetim Açısından Kritik Hususlar	69
11.6. E-Belge Sistemi ile YN ÖKC'nin Kesişimi	69
11.6.1. ÖKC Fişi – E-Arşiv Fatura Sınırı	69
11.6.2. E-Fatura – ÖKC Fişi Bir Arada Kullanılabilir mi?	70
11.7. DENETİMLERDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR	70
11.7.1. Denetimin İlk 3 Dakikası	70
11.7.2. İşyerinde Fiziksel Kontroller	70
11.7.3. Cezai Çerçeve	71

11.8. UYGULAMA ÖRNEKLERİ	71
11.8.1. Vaka 1 – Cihaz Var, Kullanım Yok: “IBAN’a gönderin” Yöntemi	71
11.8.2. Vaka 2 – Bağımsız POS Kullanımı (Entegrasyonsuz POS).....	71
11.8.3. Vaka 3 – Gün Sonu (Z Raporu) Gönderilmemesi	72
11.8.4. Pratik Saha Notları.....	72
SONUÇ	72
INFOGRAFİK.....	74
ÖZELGELER.....	79
Ankara Defterdarlığı’nın 11.08.2025 tarihli ve 38418978-125[5746-25/1] 442335 sayılı “ Sipariş Üzerine Gerçekleştirilen Ar-Ge Faaliyetleri” konulu özelgesi	79
İstanbul Defterdarlığı’nın 29.08.2025 tarihli ve 62030549-125-1088559 sayılı “ İş görüşmesi yapmak ve müşteri ağırlamak için çekme karavan (motorsuz) alımının vergilendirilmesi” konulu özelgesi.....	79
İstanbul Defterdarlığı’nın 09.09.2025 tarihli ve 62030549-125-1129688 sayılı “ Serbest Bölge İçinde Yapılan Satış” konulu özelgesi	80
İstanbul Defterdarlığı’nın 09.09.2025 tarihli ve 62030549-125-1129645 sayılı “ Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması” konulu özelgesi	80
Eskişehir Defterdarlığı’nın 10.09.2025 tarihli ve 16432732-130[17-2022-75] 83530 sayılı “ Banka tarafından ipotekli olan şirkete ait arsanın TMSF tarafından satışında kazanç istisnası” konulu özelgesi.....	81
VERGİ MEVZUATINDAN NOTLAR	82
GELİR VERGİSİ	82
TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ	82
BİRİNCİ SINIF TÜCCARLAR	82
Birinci ve İkinci Sınıf Tüccarlarda Sınıf Değiştirme.....	82
BASİT USULE TABİ OLMANIN ŞARTLARI	82
Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş	83
Basit Usule Tabi Mükelleflerde Gün Sonunda Toplu Belge Düzenleme Uygulaması	83
YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLMEMEYECİ KAZANÇ VE İRATLAR	83
KURUMLAR VERGİSİ.....	84
KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ BAZI ORANLAR.....	84
KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI	84
KATMA DEĞER VERGİSİ	85
KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARI (KDVK, Md. 28).....	85
VERGİ USUL KANUNU	90
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	92

1. MEVZUAT GÜNCELLEMELERİ

➤ Gecikme Zammı Oranı Aylık %4,5'ten %3,7'ye İndirilmiştir

13.11.2025 tarihli ve 33076 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci Maddesinin Birinci Fıkrasında Yer Alan Gecikme Zammı Oranının, Her Ay İçin Ayrı Ayrı Uygulanmak Üzere %3,7 Olarak Belirlenmesi Hakkında Karar (Karar Sayısı: 10556) ile gecikme zammı oranı, 13.11.2025 tarihinden itibaren aylık %3,7 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, 13 Kasım 2025 tarihinden itibaren vadesi geldiği halde vadesinde ödenmeyen amme alacaklarına aylık %3,7 oranı esas alınmak suretiyle gecikme zammı uygulanacaktır. Vadesi 13 Kasım 2025 tarihinden önce geldiği halde bu tarihe kadar ödenmemiş olan amme alacakları için ise bu tarihe kadar eski oranlarda, bu tarihten itibaren yeni oranda (yani aylık %3,7) gecikme zammı hesaplanacaktır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 112/3'üncü maddesi gereğince hesaplanan gecikme faizi ile 371/5 inci maddesi gereğince hesaplanan pişmanlık zammının oranı, gecikme zammı oranına bağlanmış olduğundan, gecikme faizi ve pişmanlık zammı oranları da 13 Kasım 2025 tarihinden itibaren kendiliğinden aylık %3,7'ye inmiştir.

➤ Tecil Faizi Oranı Yıllık %48'den %39'a İndirilmiştir

Hazine ve Maliye Bakanlığı 13.11.2025 tarihli ve 33076 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Tahsilat Genel Tebliği (Seri: C Sıra No: 9) (Tebliğ) ile 6183 Sayılı Kanun'un 48 inci maddesinde kendisine tanınan yetkiye istinaden, tecil faizi oranını yıllık %48'den %39'a indirmiş bulunmaktadır.

Tebliğ yayım tarihi olan 13.11.2025 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre;

- Tebliğin yayımı tarihinden itibaren yapılacak müracaatlara dayanılarak tecil edilen amme alacaklarına yıllık %39 oranında tecil faizi uygulanacaktır.
- Tebliğin yayımı tarihinden önce yapılan müracaatlara dayanılarak tecil edilecek olan amme alacakları ile Tebliğin yayımı tarihinden önce tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olan amme alacaklarına tecil şartlarına uygun olarak ödendikleri sürece müracaat tarihlerinden itibaren eski tecil faizi oranının (%48), 13.11.2025 tarihinden sonraki dönemler için se yeni (%39) faiz oranının uygulanması gerekmektedir.
- Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizinin belirli yüzdesi esas alınarak anılan Kanunun 48/A maddesine göre tecil edilen alacaklar için hesaplanan tecil faizi oranı da bu Tebliğle belirlenen oran ve uygulama esasları dikkate alınarak tespit edilecektir.

➤ 2025 Yılı Yeniden Değerleme Oranı %25,49 Olarak Kesinleşmiştir

Yeniden değerlendirme oranı, Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre üretici fiyatları genel endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca Resmî Gazete ile ilan edilmektedir (VUK Mükerrer Md.298/B ve C).

2024 yılında %43,93 olan bu oran 2025 yılı için %25,49 olarak kesinleşmiş ve 585 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan edilmiştir.

➤ 1 Ocak 2026 Tarihinden İtibaren Gerçek Usulde Vergilendirilecek Mükelleflerin Belge Düzenine İlişkin VUK Tebliği Yayınlanmıştır

27.11.2025 tarih ve 33090 sayılı Resmi Gazete 'de 584 seri numaralı VUK Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin bağlı oldukları oda ve birliklerin, tebliğin birinci maddesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kazancı basit usulde tespit edilen ve 8.9.2025 tarihli ve 10380 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı gereğince 1.1.2026 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olan mükelleflerden işletme hesabı esasına göre defter tutacakların VUK'na göre düzenlemek zorunda oldukları belgelerin basılması, dağıtılması ve izlenmesinde 6.12.1998 tarihli ve 23545 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelere göre işlem yapmak üzere yetkilendirilmeleri ile söz konusu mükelleflerin VUK'na göre düzenlemek zorunda oldukları belgeleri, işletme hesabı esasına göre defter tuttukları süre zarfında, bağlı oldukları söz konusu oda veya birliklerden de temin edebilmeleri sağlanmıştır.

Bununla birlikte, bahse konu oda ve birlikler, anılan mükellefler için basım ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin olarak, 2.2.1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmeliğe ekli bilgi formunda yer alan bilgilerden belge teslim edilen mükellefe ve teslim edilen belgeye ilişkin bilgiler ile varsa belgeyi basan matbaaya ilişkin bilgileri söz konusu Yönetmeliğin 14 üncü maddesinde yer alan düzenlemeler uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığına bildireceklerdir.

Öte yandan, bahse konu mükelleflerin, 1.1.2026 tarihinden önce bastırdıkları ve bu tarih itibarıyla kullanmadıkları belgeleri, mesleki teşekküllerde bastırmışlar ise mesleki teşekküle, anlaşmalı matbaalara bastırmış veya noterde tasdik ettirmiş iseler bağlı bulundukları vergi dairesine 2.2.2026 tarihine kadar (bu tarih dâhil) iptal edilmek üzere ibraz etmeleri gerekmektedir.

Mesleki teşekküller tarafından teslim alınan belgeler 30.12.1999 tarihli ve 23922 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 230 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen usullere göre iptal edilerek ilgili vergi dairesine bildirilecektir.

2. ATATÜRK'ÜN VERGİ ANLAYIŞI: MİLLİ EGEMENLİK VE KALKINMA EKSENİNDE BİR İNCELEME

Erhan ÖZCAN / Gelir Uzmanı

erhan.ozcan@gelirler.gov.tr

GİRİŞ

Mustafa Kemal Atatürk, Türkiye Cumhuriyeti'ni sadece askeri ve siyasi zaferlerle değil, aynı zamanda köklü ekonomik ve mali reformlarla inşa etmiştir. Onun liderliğinde, yıkılmış bir imparatorluktan genç bir cumhuriyete geçiş sürecinde, ekonominin temel taşlarından biri olan vergi sisteminde de radikal değişikliklere gidilmiştir. Bu makalenin amacı, Atatürk'ün vergiye bakışını, onun milli egemenlik, adalet ve kalkınma ilkeleri ekseninde kapsamlı bir şekilde analiz etmektir. Atatürk için vergi, sadece devletin gelir kaynağı değil, aynı zamanda tam bağımsızlığın, çağdaşlaşmanın ve sosyal adaletin mali teminatıdır. Bu çalışma, İzmir İktisat Kongresi'nden başlayarak Cumhuriyet'in ilk yıllarındaki vergi politikalarını inceleyecek ve bu politikaların günümüz Türkiye'si için ne anlam ifade ettiğini 10 Kasım bilinciyle değerlendirecektir.

2.1. TARİHSEL ARKA PLAN: OSMANLI'DAN CUMHURİYET'E VERGİ SİSTEMİNİN DÖNÜŞÜMÜ

Cumhuriyet'in kuruluş yıllarındaki vergi politikalarını anlamak için öncelikle Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerindeki mali yapıyı incelemek gerekir. Osmanlı maliyesi, özellikle 19. yüzyılda ciddi sorunlarla karşı karşıya kalmıştı. Düyun-u Umumiye İdaresi'nin kurulması, devletin vergi toplama yetkisinin önemli bir kısmının yabancı alacaklılara devredilmesi anlamına geliyordu.¹ Bu durum, mali bağımsızlığın kaybedilmesinin yanı sıra, vergi sisteminde adaletsizlikleri de beraberinde getirmişti.

Aşar Vergisi (öşür) olarak bilinen ve tarım ürünleri üzerinden alınan %10'luk vergi, köylü üzerinde ağır bir yük oluşturmuyordu. Verginin mültezimler (talep toplayıcıları) aracılığıyla toplanması, yolsuzluk ve adaletsizlikleri artırıyordu.² Kapitülasyonlar ise yabancı tüccarları yerli tüccarlara göre avantajlı konuma getirerek hem gümrük gelirlerinin düşmesine hem de yerli sanayinin gelişmemesine neden oluyordu.

Cumhuriyet'in kurucuları, bu çöküntü içinden yeni bir vergi sistemi inşa etmek zorundaydılar. Atatürk'ün öncülüğünde, modern, adil ve milli bir vergi sisteminin temelleri atılacaktı.

2.2. İZMİR İKTİSAT KONGRESİ: MİLLİ EKONOMİ VE VERGİ POLİTİKASININ ÇERÇEVESİNİN ÇİZİLMESİ

Yeni Türkiye'nin iktisat politikasının, özellikle de vergi anlayışının yol haritası, 17 Şubat- 4 Mart 1923 tarihlerinde toplanan İzmir İktisat Kongresi'nde belirlenmiştir. Lozan görüşmelerinin devam ettiği bu kritik dönemde, "ekonomik bağımsızlık" olmadan "siyasi bağımsızlık" anlamlı

¹ Düyun-u Umumiye'nin Osmanlı maliyesi üzerindeki etkileri için bkz. İnalçık & Quataert (1994). *An economic and social history of the Ottoman Empire*, s. 210-215.

² Aşar Vergisi'nin sosyo-ekonomik etkileri için bkz. Güran, T. (2009). *Türk maliye tarihi*, s. 145-162.

olamayacağı fikriyle toplanan kongre, bir anlamda "milli ekonominin kuruluş belgesi" niteliğindedir.³

Kongreye çiftçi, tüccar, sanayici ve işçi gruplarından oluşan 1135 delege katılmış, bu da yeni ekonomik sistemin toplumsal tabanının genişliğini göstermiştir. Kongrenin en önemli sonuçlarından biri, "Misak-ı İktisadi" (Ekonomi Andı) kabul edilmesi olmuştur. Bu andın maddeleri arasında, vergi politikasına doğrudan etki eden hususlar öne çıkmaktadır.

Özellikle, "Aşar Vergisi'nin kaldırılması" kongre kararları arasında yer almış ve bu talep 17 Şubat 1925'te hayata geçirilmiştir.⁴ Kongrede ayrıca, vergilerin "teknîğe ve adaletle uygun" olması, "yerli sanayiye himayesi", "yabancı tekellerden kaçınılması" ve "vergi sisteminin üretici unsurları zorlayıcı olmaması" ilkeleri benimsenmiş, bu da ilerleyen yıllarda uygulanacak vergi ve gümrük politikalarının temel felsefesini oluşturmuştur.⁵

Atatürk'ün kongreyi açış konuşmasındaki, "Siyasi, askeri zaferler ne kadar büyük olursa olsun, iktisadi zaferlerle taçlandırılmazsa meydana gelen zaferler payidar olamaz." sözü, onun ekonomi ve dolayısıyla maliye politikasına verdiği önemi açıkça ortaya koymaktadır.⁶ Kongre, sadece teknik bir toplantı değil, aynı zamanda yeni devletin ekonomik ideolojisinin deklarasyonuydu.

2.3. ATATÜRK DÖNEMİ VERGİ REFORMLARI VE TEMEL İLKELER

İzmir İktisat Kongresi'nde çizilen çerçeve doğrultusunda, Cumhuriyet'in ilk on beş yılında vergi sisteminde köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu reformlar, birbiriyle bağlantılı bir dizi ilke üzerine inşa edilmiştir.

2.3.1. Milli Egemenlik ve Tam Bağımsızlık İlkesi

Osmanlı'nın son dönemlerinde yabancılara tanınan kapitülasyonlar, ülkenin mali bağımsızlığını derinden yaralamıştı. Atatürk'ün öncelikli hedeflerinden biri, Lozan Antlaşması (1923) ile bu ayrıcalıkları kaldırmak ve vergi salma yetkisini tamamen Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin eline vermektir.⁷ Bu, "Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir" ilkesinin maliye alanındaki en somut yansımasıydı.

1926 yılında kabul edilen Kabotaj Kanunu, Türk karasularında taşımacılık hakkının Türk gemilerine verilmesini sağlamış, bu da gümrük gelirleri üzerindeki milli kontrolü artırmıştır. Ayrıca, 1929'da kabul edilen Gümrük Tarife Kanunu, yerli sanayiye korumaya yönelik önemli bir adım olmuştur.⁸

³ İzmir İktisat Kongresi'nin milli ekonomi politikasının belirlenmesindeki merkezi rolü için bkz. Korkmaz, T. (2015). *İzmir İktisat Kongresi: Tam bağımsızlığa giden yol*, s. 75-90.

⁴ Aşar Vergisi'nin kaldırılmasının kongre kararı ve sonrası için bkz. Tezel, Y. S. (2010). *Cumhuriyet döneminin iktisadi tarihi*, s. 145-150.

⁵ Kongrede benimsenen vergi ve ekonomi ilkelerinin ayrıntılı analizi için bkz. Aysan, M. (2007). *Cumhuriyet dönemi maliye politikaları*, s. 55-70.

⁶ Atatürk'ün İzmir İktisat Kongresi'ndeki açılış konuşmasının tam metni için bkz. Atatürk Araştırma Merkezi. (2021). *Atatürk'ün söylev ve demeçleri, Cilt II*, s. 102-110.

⁷ Lozan Antlaşması'nın mali bağımsızlık boyutu için bkz. Boratav, K. (2017). *Türkiye iktisat tarihi*, s. 45-48.

⁸ 1929 Gümrük Kanunu'nun yerli sanayi üzerindeki etkileri için bkz. Pamuk, Ş. (2018). *Türkiye'nin 200 yıllık iktisadi tarihi*, s. 198-202.

2.3.2. Vergi Adaleti ve Sosyal Devlet Anlayışı

Atatürk, adaletsiz bir vergi sisteminin toplumsal barışı ve ekonomik gelişmeyi zedeleyeceğinin bilincindeydi. İzmir İktisat Kongresi'nde de gündeme gelen "Aşar Vergisi" 1925'te kaldırıldı. Bu hamle, hem köylünün üzerindeki mali yükü hafifletmiş hem de tarımsal üretimi teşvik etmiştir.

Aşar'ın kaldırılmasının yanı sıra, gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermeye yönelik olarak, 1926'da "Kazanç Vergisi Kanunu" çıkarılmıştır. Bu kanun, dönemin koşullarına göre modern bir gelir vergisi niteliği taşımaktaydı.⁹ Vergi oranlarının mükelleflerin ödeme gücüne göre belirlenmesi, sosyal devlet anlayışının vergi sistemine yansımaları olarak değerlendirilebilir.

2.3.3. Kalkınma ve Sanayileşme Aracı Olarak Vergi

Cumhuriyetin ilk yıllarında, İzmir İktisat Kongresi'nde vurgulanan "yerli malı" ve "sanayileşme" hedefleri doğrultusunda, devlet eliyle sanayileşme politikası (Devletçilik) benimsendi. Bu süreçte, devlet yatırımlarını finanse etmek için vergi gelirleri hayati bir rol oynamıştır.¹⁰

Özellikle 1930'larda başlayan ve Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı ile somutlaşan sanayileşme hamlesi, büyük ölçüde vergi gelirleriyle finanse edilmiştir. Yerli sanayiye korumak ve teşvik etmek amacıyla gümrük tarifeleri düzenlenmiş, yerli üretimi destekleyici dolaylı ve dolaysız vergi politikaları izlenmiştir. Vergi, sadece bütçe dengesini sağlayan bir araç değil, aynı zamanda ekonomik dönüşümün itici gücü olarak görülmüştür.

2.3.4. Vergi Bilinci ve Vatandaşlık Sorumluluğu

Atatürk, vergi vermeyi yurttaşlık görevinin önemli bir parçası olarak vurgulamıştır. Onun döneminde, "Vergi, vatandaşın devlete olan güveninin ve sadakatinin bir ifadesidir" anlayışını yerleştirmeye çalışmıştır.¹¹ Bu, devlet ile birey arasında karşılıklı bir sorumluluk ilişkisi kurmayı amaçlıyordu; vatandaş vergisini öder, devlet de bu kaynakları milletin refahı ve güvenliği için kullanırdı.

Atatürk'ün, "Vergi, devletin vatandaşa, vatandaşın devlete karşı olan görevlerinin ifadesidir" şeklindeki sözü, bu karşılıklılık ilişkisini açıkça ortaya koymaktadır.¹² Bu anlayış, modern vergi teorisindeki "karşılık ilkesi" ile örtüşmektedir.

2.4. VERGİ SİSTEMİNİN KURUMSAL ALTYAPISININ GÜÇLENDİRİLMESİ

Cumhuriyet'in ilk yıllarında sadece vergi kanunları değil, aynı zamanda vergi idaresinin kurumsal kapasitesi de köklü bir dönüşüm geçirmiştir. 1926 yılında "Varidat Umum Müdürlüğü" (Gelirler Genel Müdürlüğü) kurularak, vergi toplama işlevi merkezi ve modern bir yapıya kavuşturulmuştur.¹³ Bu kurumsallaşma, Osmanlı dönemindeki dağınık ve verimsiz vergi toplama mekanizmalarının yerini alarak, Cumhuriyet'in mali bağımsızlık hedefine uygun bir yapı oluşturmayı amaçlamıştır.

⁹ 1926 Kazanç Vergisi Kanunu'nun içeriği ve uygulamaları için bkz. Güran, T. (2009). *Türk maliye tarihi*, s. 225-240.

¹⁰ Devletçilik politikası ve vergi gelirlerinin rolü hakkında detaylı analiz için bkz. Aysan, M. (2007). *Cumhuriyet dönemi maliye politikaları*, s. 89-112.

¹¹ Atatürk'ün vergi bilinci ve vatandaşlık görevi hakkındaki görüşlerinin derlendiği temel kaynak için bkz. Atatürk Araştırma Merkezi. (2021). *Atatürk'ün söylev ve demeçleri*.

¹² Atatürk'ün vergi anlayışının felsefi temelleri için bkz. Korkmaz, T. (2015). *İzmir İktisat Kongresi*, s. 112-115.

¹³ Cumhuriyet dönemi vergi idaresinin kurumsallaşması için bkz. Güran, T. (2009). *Türk maliye tarihi*, s. 265-280.

2.4.1. Tarihsel Gelişim Süreci:

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün kuruluşu, Atatürk'ün modern devlet anlayışının somut bir göstergesiydi. 1930'lu yıllarda müdürlük, vergi tahsilatını standardize ederek, bölgeler arasındaki uygulama farklılıklarını gidermeye çalışmıştır. 1950'lerde ise vergi denetim mekanizmalarını güçlendirerek, mükellef hakları ve vergi adaleti ilkelerini kurumsallaştırmıştır.¹⁴

2.4.2. Kurumsal Dönüşüm ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na Geçiş:

1990'lı yıllara gelindiğinde, küreselleşen ekonomi ve değişen maliye politikaları, vergi idaresinde daha kapsamlı bir reformu zorunlu kılmıştır. Bu ihtiyaç doğrultusunda, 20 Aralık 2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanun'la Gelir İdaresi Başkanlığı kurularak, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 85 yıllık tarihi yeni bir evreye geçmiştir.¹⁵

2.4.3. Kurumsal Süreklilik ve Modernizasyon:

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün mirasını taşımakla birlikte, dijitalleşme, otomasyon ve veri analitiği alanlarında önemli adımlar atmıştır. E-Defter, E-Fatura ve E-Beyanname uygulamalarıyla vergi yönetiminde dijital dönüşümü gerçekleştiren Başkanlık, aynı zamanda mükellef odaklı hizmet anlayışını da geliştirmiştir.¹⁶

2.4.4 Atatürk'ün Maliye Vizyonundan Günümüze:

Bu kurumsal dönüşüm, Atatürk'ün başlattığı "modern vergi idaresi" anlayışının doğal bir evrimidir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüşümü, Cumhuriyet'in ilk yıllarındaki merkeziyetçi ve standardize edici yaklaşımın, günümüzün dijital ve hizmet odaklı vergi anlayışına uyarlanması olarak değerlendirilebilir. Her iki yapı da temelde aynı misyonu sürdürmektedir: Atatürk'ün "vergide adalet" ve "mali bağımsızlık" ilkelerini yaşatmak.

Ayrıca, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari ve yargısal mekanizmalar oluşturulmuştur. Vergi yargısının temelleri bu dönemde atılmış, mükellef haklarının korunmasına yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Bu kurumsallaşma çabaları, keyfi uygulamaların önüne geçmeyi ve vergi sisteminin öngörülebilirliğini artırmayı amaçlamıştır.

2.5. SONUÇ: 10 KASIM'DA ATATÜRK'ÜN MALİ MİRASINI DÜŞÜNMEK

Her 10 Kasım, Atatürk'ü anmak, sadece onu bir askeri deha veya siyasi lider olarak hatırlamak değil, aynı zamanda onun ilke ve devrimlerinin bugün için ne ifade ettiğini düşündürmektir. İzmir İktisat Kongresi'nden bugüne uzanan vergi anlayışı, bu bağlamda son derece güncel ve öğreticidir.

Atatürk'ün mirası bize gösterir ki, sağlam, adil ve milli bir vergi sistemi, güçlü ve bağımsız bir devletin olmazsa olmazıdır. Vergi, bir yük değil, milletin ortak geleceğine yapılan bir yatırımdır. 10 Kasım'da O'nu anarken, sadece hüznlenmekle yetinmemeli, onun İzmir'de çizdiği

¹⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün tarihsel gelişimi için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı (2020). *Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi*, s. 45-68.

¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluş süreci için bkz. Resmi Gazete (2011). *6111 Sayılı Kanun, Madde 25-32*.

¹⁶ Dijital vergi dönüşümü için bkz. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (2022). *Dijital Dönüşüm ve Vergi İdaresi Raporu*, s. 112-130.

ekonomik vizyonu ve bu vizyonun temel taşı olan akılcı, adil maliye politikalarını da hatırlamalıyız.¹⁷

Bugün, vergi adaletinin, vergi bilincinin ve vergi gelirlerinin etkin, şeffaf ve verimli kullanımının ne denli önemli olduğu bir kez daha ortadadır. Atatürk'ü gerçek anlamda anlamak, onun "muasır medeniyetler seviyesine çıkma" hedefi doğrultusunda, vatandaş olarak vergi görevimizi şikayet etmeden, devlet olarak da bu gelirleri milletin en üst düzey çıkarı için kullanma sorumluluğumuzu yerine getirmekten geçer.¹⁸

Günümüzde, küresel ekonomik entegrasyon ve dijitalleşme vergi sistemlerini derinden etkilemektedir. Ancak Atatürk'ün bize miras bıraktığı temel ilkeler -milli egemenlik, vergi adaleti, kalkınma odaklılık ve vatandaşlık sorumluluğu- bu yeni koşullarda da geçerliliğini korumaktadır. 10 Kasım'da bu ilkeleri yeniden düşünmek ve içselleştirmek, Atatürk'e duyulan minnet borcunun en anlamlı ifadelerinden biridir.

Erhan ÖZCAN

Gelir Uzmanı

KAYNAKLAR

Atatürk Araştırma Merkezi. (2021). Atatürk'ün söylev ve demeçleri, Cilt I-III. Ankara: Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları.

Aysan, M. (2007). Cumhuriyet dönemi maliye politikaları. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Boratav, K. (2017). Türkiye iktisat tarihi 1908-2009. Ankara: İmge Kitabevi.

Güran, T. (2009). Türk maliye tarihi. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.

İnalçık, H., & Quataert, D. (Eds.). (1994). An economic and social history of the Ottoman Empire, 1300-1914. Cambridge University Press.

Korkmaz, T. (2015). İzmir İktisat Kongresi: Tam bağımsızlığa giden yol. İstanbul: Bilgi Yayınevi.

Pamuk, Ş. (2018). Türkiye'nin 200 yıllık iktisadi tarihi: Büyüme, kurumlar ve bölüşüm. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Tezel, Y. S. (2010). Cumhuriyet döneminin iktisadi tarihi (1923-1950). Ankara: Yordam Kitap.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi. Ankara: GİB Yayınları.

Resmi Gazete. (2011, 20 Aralık). 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ve Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye İlişkin Yetki Kanunu.

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası. (2022). Dijital Dönüşüm ve Vergi İdaresi Raporu. Ankara: TCMB Yayınları.

¹⁷ Atatürk'ün ekonomi politikalarının uzun vadeli analizi ve günümüze yansımaları için bkz. Pamuk, Ş. (2018). Türkiye'nin 200 yıllık iktisadi tarihi, s. 215-240.

¹⁸ Atatürk'ün modernleşme projesi ve güncel anlamı için bkz. Boratav, K. (2017). Türkiye iktisat tarihi, s. 85-92.

3. DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARININ ULUSLARARASI KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE STANDARTLARINA YAKINSAMASI VE UYGULAMA DÜZEYİNİN İNCELENMESİ

Dr. Ali Ulaş DURU / Muhasebe Uzmanı

aliulasduru@gmail.com

GİRİŞ

Küreselleşen ekonomi, artan iletişim ve mali krizlerin etkisiyle kamu sektöründe daha şeffaf, hesap verebilir ve karşılaştırılabilir bir muhasebe sistemine duyulan ihtiyaç güçlenmiştir. Bu nedenle ülkeler ortak bir muhasebe dili oluşturma yönünde adımlar atmakta, nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı sisteme geçiş önem kazanmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Federasyonu tarafından geliştirilen IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları, kamu sektöründe raporlama ve işleyiş açısından önemli yenilikler sunmakta ve ülkelerin muhasebe sistemlerini dönüştürmektedir. Türkiye’de bu dönüşüm 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu’nun çalışmalarıyla hız kazanmış; IPSAS’lar esas alınarak Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) oluşturulmuştur. Bu standartlarla kamuda şeffaflık, hesap verebilirlik ve karşılaştırılabilirlik artırılmak hedeflenmiştir.

Çalışmanın amacı, Türkiye’deki DMS’lerin IPSAS’a uyum düzeyini incelemek ve mevcut uygulamaları bilimsel olarak değerlendirmektir. Standartların doğru belirlenmesi ve etkin uygulanması, kamu mali yönetiminde verimlilik ve güvenilirliği artıracaktır.

3.1. ULUSLARARASI KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE STANDARTLARI

1960’lardan itibaren OECD, IMF, Dünya Bankası ve AB gibi uluslararası kuruluşlar, devlet muhasebesini özel sektör uygulamalarıyla uyumlu hale getirmek amacıyla ortak mali istatistik ve raporlama sistemleri geliştirmiştir. Bu çalışmalar SNA 2008(Ulusal Hesaplar Sistemi), ESA 2010 (Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi) ve GSFM 2014 (Kamu Mali İstatistikleri) gibi uluslararası standartların ortaya çıkmasına zemin hazırlamış ve ülkeler arasında karşılaştırılabilir bir muhasebe altyapısı oluşturmayı hedeflemiştir.

Uluslararası standartlara dayanan bu sistemler, hükümetlerin performansını karşılaştırma imkânı sunarak hesap verebilirliği güçlendirmiştir. Standartlara uygun mali raporlar, devletlerin bütçe yönetimindeki etkinliğini değerlendirme, politikaların sonuçlarını karşılaştırma ve ekonomik stratejilerin başarısını daha şeffaf bir biçimde analiz etme fırsatı sağlamaktadır.

3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç

Günümüzde devletler vergilerin yanı sıra borçlanma ve çeşitli finansman araçlarıyla kaynak sağlamakta; ancak farklı muhasebe sistemlerinin ürettiği uyumsuz mali tablolar, finans kuruluşları için önemli bir sorun oluşturmaktadır. Bu durum, kamu sektörü için de uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. IPSAS’ın benimsenmesi,

kamu kurumlarının mali raporlarının hem karşılaştırılabilirliğini hem de kalitesini artırmakta; gelişmiş ülkeler bilgi kalitesini artırmak için, gelişmekte olan ülkeler ise uluslararası finans kuruluşlarından kredi alabilmek için IPSAS'a yönelmektedir.

Kamu sektöründe standartlara duyulan ihtiyaç; uygulama farklılıklarını ortadan kaldırma, şeffaflık ve hesap verebilirliği güçlendirme, mali tabloları anlaşılır kılma ve ortak bir uluslararası mali bilgi dili oluşturma hedeflerinden kaynaklanmaktadır. Yeni Kamu Mali Yönetimi anlayışı ise iyi yönetim ilkeleri doğrultusunda şeffaflık, hesap verebilirlik, performans odaklılık ve yolsuzlukla mücadeleyi öne çıkararak kamu muhasebesinde reformları hızlandırmıştır.

Bu reformların en önemli sonucu, nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçiştir. Nakit esaslı sistemin yetersizlikleri ve küresel mali kriz sonrası IMF'nin çağrıları, ülkeleri tahakkuk esaslı IPSAS uygulamalarına yöneltmiştir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler için IPSAS uyumu, uluslararası finans kuruluşlarından kredi alabilmek ve mali güvenilirlik sağlamak açısından kritik bir unsur haline gelmiştir.

3.1.2. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Faydaları

Farklı ülkelerde yapılan incelemeler, IPSAS'ın kamu sektöründe önemli faydalar sağladığını ancak tam uyuma geçiş sürecinde hâlâ zorluklar bulunduğunu göstermektedir. IPSAS'ın benimsenmesi, özellikle hesap verebilirlik ve şeffaflık alanında güçlü kazanımlar sunmaktadır. Literatürde IPSAS ve DMS'lerin şeffaflık, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve hesap verebilirliği artırdığına dair çok sayıda bulgu yer almaktadır.

IPSAS'ın sağladığı faydalar şu başlıklarda toplanmaktadır:

1. **Hesap verebilirlik ve şeffaflık:** Mali durumun daha net gösterilmesini sağlar, dolandırıcılık ve yolsuzluk riskini azaltır.
2. **Daha etkin karar alma:** Kurumların mali durumunu ve politika kararlarının etkilerini daha doğru değerlendirme imkânı sunar.
3. **Verimlilik:** Raporlama ve denetim süreçlerinde standardizasyon sağlayarak yanlış beyan riskini azaltır ve konsolidasyonu kolaylaştırır.
4. **Veri tutarlılığı:** Standardize edilmiş veriler sayesinde analiz ve karşılaştırmalar daha sağlıklı yapılabilir.
5. **Sağlam finansal yönetim:** Bütçe kontrolü, maliyet muhasebesi, performans yönetimi ve stratejik planlamayı destekleyen güçlü bir yapı oluşturur.
6. **Profesyonelleşme:** Kamu sektöründe muhasebe mesleğinin gelişmesini sağlar, nitelikli iş gücünü sektöre çeker.
7. **Ekonomik ve sosyal faydalar:** IPSAS'a uygun raporlama, yabancı yatırımcılar için güven sağlar; ülke kredi notlarının ve yatırım çekiciliğinin artmasına katkıda bulunur.
8. **Hükümet istikrarı:** Daha doğru ve adil raporlama sayesinde paydaş katılımı artar, yatırım ortamı iyileşir.
9. **Uluslararası karşılaştırılabilirlik:** Ortak muhasebe dili oluşturarak ülkeler ve kurumlar arasında karşılaştırmayı kolaylaştırır, küresel uygulamalarla uyumu güçlendirir.

Genel olarak IPSAS, kamu sektörü muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasında ve modern, şeffaf, güvenilir bir mali yönetim yapısı oluşturulmasında kritik bir rol oynamaktadır.

3.1.3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Benimsenmesine İlişkin Hususlar

IPSAS'ın tam ve başarılı bir şekilde benimsenmesi, ülkelerin geçiş sürecinde dikkate alması gereken çeşitli unsurlara bağlıdır. ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants- (2017) raporuna göre bu unsurlar sekiz başlıkta toplanmaktadır:

1. **Paydaş katılımı:** Siyasi aktörler, maliye birimleri, denetim organları ve diğer paydaşların sürece aktif katılımı zorunludur. İç destek ve kurumlar arası iş birliği olmadan değişim başarılı olamaz.
2. **Yapısal ve yasal dönüşüm:** IPSAS'a uyum için yasal düzenlemeler, yeni yönetim yapıları ve ülkeye özgü uygulamaları değerlendirecek standart oluşturma kurumları gereklidir.
3. **Dönüşüm ve değişim yönetimi:** Etkili proje yönetimi, iletişim ve kültürel dönüşüm kritik öneme sahiptir. IPSAS geçişi, güçlü bir değişim yönetimi yaklaşımı gerektirir.
4. **Beceri kapasitesi:** Kamu kuruluşlarında gerekli bilgi ve insan kaynağı eksik olabilir. Bu nedenle eğitim programları, yeni personel istihdamı ve bilgi sistemlerinin uyarlanması gereklidir.
5. **Maliyet:** Eğitim, danışmanlık, rehberlik materyalleri, çeviri faaliyetleri ve paydaş katılımı için önemli mali kaynaklara ihtiyaç duyulur.
6. **Teknoloji ve altyapı:** Mevcut teknolojik sistemler IPSAS uygulamasını desteklemeyebilir. Bu nedenle altyapı yenileme, eğitim ve uzman desteği gereklidir. Birçok ülke aşamalı geçiş yöntemini tercih etmektedir.
7. **Uygulama yaklaşımı:** Ülke genelinde bir planlama yapılmalı; dil, çeviri, teknik beceri eksikliği gibi ülkeye özgü zorluklar dikkate alınmalıdır. IPSAS, finans kültüründe zihniyet değişimi de gerektirir.
8. **Dış destek:** Meslek örgütleri, bağışçılar, denetim firmaları ve uluslararası kuruluşlar eğitim, kapasite geliştirme ve farkındalık artırma konularında önemli katkılar sağlayabilir.

Genel olarak IPSAS'ın uygulanması, teknik, idari, mali ve kültürel boyutları olan geniş kapsamlı bir dönüşüm süreci gerektirmektedir.

3.1.4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

Devlet muhasebesinde küresel dönüşümün temelini oluşturan IPSAS'lar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC) bağlı Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından kamu sektörüne yönelik olarak geliştirilen uluslararası muhasebe standartlarıdır. Özel sektörde kullanılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) kamu sektörüne uyarlanmış bir versiyonu niteliğinde olan bu standartlar, 100'den fazla ülkeden uzmanların katkısıyla hazırlanmakta ve kamu kurumlarının genel amaçlı finansal raporlamasını düzenlemektedir. Vergi ve transfer gibi bedelsiz işlemler ile kamu hizmetlerine özgü konular IFRS kapsamında yer almadığından, IPSAS'larda bu alanlara yönelik ek düzenlemeler yapılmıştır. 2025 yılı itibarıyla IPSAS seti 49 standarttan oluşmaktadır.

Anglo-Amerikan muhasebe modelinden esinlenen IPSAS'lar, uluslararası kuruluşlar tarafından yaygın biçimde desteklenmekte ve ülkelerin mali raporlama sistemlerini bu yapıyla uyumlu hâle getirmeleri teşvik edilmektedir. Avrupa Komisyonu, OECD, NATO, BM ve Dünya Bankası gibi örgütlerin mali yönetim reformları, tahakkuk esaslı ve IPSAS uyumlu muhasebe sistemlerinin benimsenmesini hızlandırmıştır. IPSASB hem tahakkuk esasına hem de nakit esasına uyarlanmış standartlar geliştirerek kamu sektöründe karşılaştırılabilir, şeffaf ve hesap verebilir bir finansal raporlama altyapısı oluşturmaya amaçlamaktadır.

3.2. TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI

Türkiye’de kamu sektörü muhasebesi, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile modern bir yapıya kavuşturulmuştur. Bu düzenleme, kamu mali yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinliği artırmayı hedeflerken, ulusal muhasebe sisteminin uluslararası standartlarla uyumunu sağlamayı amaçlamaktadır. Kanun kapsamında “genel yönetim” kapsamı yeniden tanımlanmış olup bu kapsam; merkezi yönetim kapsamındaki idareleri (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici-denetleyici kurumlar), sosyal güvenlik kurumlarını ve mahalli idareleri içermektedir.

3.2.1. Türkiye’de Devlet Muhasebesi Standartlarının Tarihi ve Gelişimi

Türkiye’de kamu muhasebesinde uluslararası standartlara uyum sağlama yönündeki en önemli adım, 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile atılmıştır. Bu kanun kapsamında, merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarını kapsayan genel yönetim için muhasebe ve raporlama standartlarını belirleme yetkisi, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu’na (DMSK) verilmiştir.

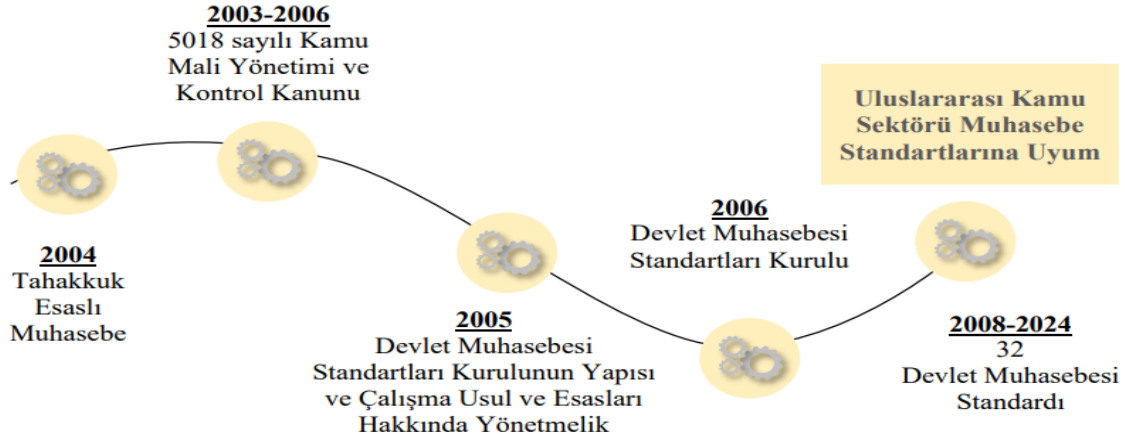
DMSK’nın kuruluşuna ilişkin düzenleme, 13 Mayıs 2005 tarihli yönetmelikle yürürlüğe girmiş; uluslararası muhasebe standartlarının Türk kamu mali yönetimine uyarlanmasına yönelik çalışmalar ise 26 Mart 2007’de başlatılmıştır. Dokuz üyeden oluşan Kurulun başkanı, doğal üye sıfatıyla Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürüdür ve üyeler üç yıllığına görevlendirilmektedir. Üyeler; Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sayıştay, İçişleri Bakanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, YÖK ve Sosyal Güvenlik Kurumu temsilcilerinden oluşmaktadır.

DMSK, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarını uluslararası standartlarla uyumlu biçimde belirlemekte olup bugüne kadar 32 standart hazırlayarak Resmî Gazete’de yayımlamıştır.

Türkiye’de devlet muhasebesi standartlarına ilişkin temel mevzuat;

- 5018 sayılı Kanun,
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği,
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği,
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu Yönetmeliği şeklinde sıralanmaktadır.

Ayrıca, söz konusu standartların yayımlanmasına ilişkin usul ve esaslar, 5018 sayılı Kanunun 49 ncu maddesi ile birlikte, ilgili yönetmeliklerde yer alan hükümlerle (2014 tarihli Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2016 tarihli Mahalli İdareler Yönetmeliği ve DMSK Yönetmeliği) tanımlanmıştır.

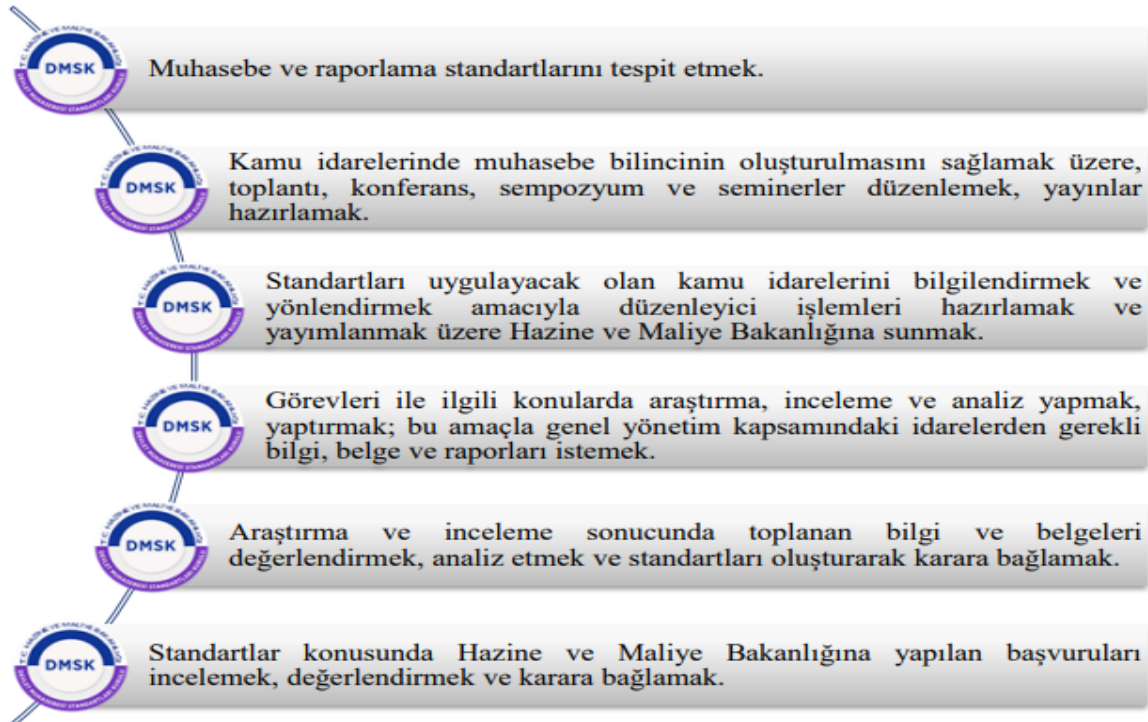


Şekil 1: DMSK'nın Tarihsel Gelişimi

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK), Türkiye’de kamu muhasebesi standartlarını oluşturmak, uygulamak ve geliştirmek amacıyla faaliyet gösteren bir yapıdır. Kurulun temel hedefi, kamu kaynaklarının etkin yönetimini destekleyecek düzenlemeleri hayata geçirirken ulusal ölçekte kabul gören muhasebe standartlarını belirlemektir.

DMSK, çalışmalarını uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla uyumlu şekilde yürütmekte ve kamu yönetiminde şeffaflığı artırmayı amaçlamaktadır. Kurul, Türkiye’nin uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum sürecini sistemli bir yapıya kavuşturmuş ve devlet muhasebesi standartlarını uluslararası normlara uygun hâle getirme konusunda kritik bir rol üstlenmiştir.

Faaliyetlerine başladığı tarihten itibaren DMSK, kamu muhasebesi standartlarını düzenli olarak güncellemek ve geliştirmekle sorumludur. Ayrıca, kamu mali yönetimindeki yenilikler ve uluslararası standartlardaki değişimlere adapte olmak amacıyla sürekli bir çalışma yürütmektedir.



Şekil 2: DMSK'nın Görevleri

3.2.2. Devlet Muhasebesi Standartlarının Oluşturulma Süreci

DMSK tarafından belirlenen **Devlet Muhasebesi Standartları (DMS)**, doğruluk, güvenilirlik ve tutarlılık gibi temel niteliklere sahip olmalı ve kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamalıdır. Ayrıca, bu standartların **uluslararası gelişmelerle uyumlu** olması ve ortaya çıkabilecek sorunlara çözüm üretmesi beklenir.

DMS'lerin **oluşturulma süreci**, DMSK Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2005, md. 15) çerçevesinde belirlenmiştir ve sistemli bir çalışma adımıyla yürütülmektedir.



Şekil 3: DMS'lerin Oluşturulma Süreci

3.2.4. Ülkemizde DMS'lerin uygulanma düzeyi

Türkiye'de Devlet Muhasebesi Standartlarının (DMS) uygulanmasında önemli ilerlemeler olsa da, kurumlar arasında bilgi eksikliği, uygulama farklılıkları ve denetim yetersizlikleri görülmektedir. Standartların daha etkin uygulanması için kurum içi ve dışı paydaşların sürece katılması, eğitimlerin yaygınlaştırılması ve denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi gerekmektedir. Sayıştay raporlarında DMS'ye ilişkin bulgular yer almakta, ancak bunların yeterli olmadığı ifade edilmektedir.

2018 tarihli kanun ve ilgili yönetmeliklerle DMS'nin yasal altyapısı oluşturulmuş, DMSK'nın görev ve yetkileri tanımlanmıştır. Ancak IPSAS'ların dili ve yapısı nedeniyle standartların anlaşılması ve uygulanması kolay değildir.

DMS'nin etkin uygulanabilmesi için:

- Düzenli ve uygulamalı eğitimler verilmesi,
- DMS konusunda uzman personel istihdamı,
- Üniversitelerde DMS/IPSAS odaklı derslerin artırılması,
- Kamu kurumlarında muhasebe alanında nitelikli personel alımı yapılması,
- Kullanılan TDMS sistemlerinin DMS'ye uygun şekilde güncellenmesi gerekmektedir.

Ayrıca IPSAS uyumu konusunda Türkiye'nin; Fransa, Almanya ve İngiltere gibi ülkelerle karşılaştırıldığında bazı alanlarda daha ileri düzeyde olduğu, fakat bazı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve maliyet unsurlarının eklenmesi gibi konularda farklılıklar bulunduğu belirtilmektedir.

SONUÇ

Uluslararası sermaye hareketlerinin artması ve küresel finans kuruluşlarının kamu kurumlarına sağladığı krediler nedeniyle, kamu sektöründe finansal raporlamanın uluslararası standartlarla uyumu zorunlu hâle gelmiştir. Bu kapsamda IPSAS'a uygun hazırlanan finansal tablolar, şeffaflık, hesap verebilirlik ve karşılaştırılabilirliği artırmaktadır. Bu nedenle Türkiye de 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun ile önemli adımlar atmış, DMSK'yı oluşturarak IPSAS'larla uyumlu Devlet Muhasebesi Standartlarını (DMS) yayımlamaya başlamıştır. IPSAS'ların 49'una karşılık Türkiye'de 32 DMS yayımlanmış, bazı IPSAS'lar ise henüz DMS'ye dönüştürülmemiştir.

DMS'lerin etkili biçimde uygulanabilmesi için aşağıdaki öneriler öne çıkmaktadır:

1. Eğitim ve Bilgi Düzeyinin Artırılması

DMS uygulayıcılarının bilgi düzeyinin yeterli olmadığı, bu nedenle kapsamlı ve sürekli eğitim programlarının artırılması gerektiği belirtilmektedir. Eğitimlerin teknik yönlerin yanı sıra standartların amaçlarını ve sağlayacağı faydaları da içermesi önemlidir. Ayrıca DMS konusunda uzman personelin kurumlarda istihdam edilmesi önerilmektedir.

2. Kurumlararası İş Birliklerinin Güçlendirilmesi

DMSK koordinasyonunda önce Muhasebat Genel Müdürlüğü personeline, ardından diğer kamu kurumlarına yönelik kurumsal eğitim protokolleri yapılmalıdır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve akademisyenlerin sürece dâhil edilmesi, eğitimin niteliğini ve yaygınlığını artıracaktır.

3. Rehberlik ve Yönlendirme

DMS'lerin karmaşık yapısı nedeniyle, danışma kurulları ve uzman rehberlik birimlerinin oluşturulması önem taşımaktadır. Standartların anlaşılabilir olması için sadeleştirilmiş rehberler hazırlanmalı; bu kapsamda DMSK'nın yayımladığı özet dokümanlar yararlı olmaktadır.

4. Müfredat Geliştirme ve Akademik Entegrasyon

Üniversitelerin ilgili bölümlerinde DMS ve IPSAS odaklı derslerin artırılması, mezunların kamu sektöründe daha nitelikli şekilde görev almasına katkı sağlayacaktır. Muhasebe ve bilgisayarlı muhasebe derslerinin müfredata eklenmesi, gelecekteki denetim ve teftiş süreçlerinde daha sağlam kararlar alınmasını destekleyecektir.

DR. Ali Ulaş DURU

Muhasebe Uzmanı

KAYNAKLAR

- Andreas, B. (2009). Public Sector Financial Management. Harlow: Pearson Education.
- Apalı, A. (2017). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ums-Ufrs Uyumlaştırılmasında Etkili Olan Uluslararası Kuruluşlar. Researcher: Social Science Studies, (5),8:9-20.
- Atuik, W.A. ve Salia, H. (2019). Journal of Accounting and Taxation Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: Evidence from Liberia. Journal of Accounting and Taxation, 2(6):99-110
- Aydın, O. (2018). Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi. Yayımlanmamış doktora tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ball, I. ve Pflugrath, G. (2012). Government Accounting - Making Enron look good. World Economics, (4):1-18.
- Bandy, G. (2015). Financial Management and Accounting in the Public Sector. London: Routledge.
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu-DMSK, (2024a). 2023 Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/02/DMSK-2023-yillikraporu-26-01-2024.pdf>, (Erişim tarihi:10/10/2025).
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu-DMSK, (2024b) Devlet Muhasebesi Standartlarının Özeti, Aralık, <https://ms.hmb.gov.tr> (Erişim tarihi:10/10/2025).
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu-DMSK, (2025). 2024 Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2025/04/DMSK-2024-Yillik-Raporu-1745068388d6aa30.pdf>, (Erişim tarihi:10/10/2025).
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). The Evolution of the Standards of International Accounting and Auditing. Accounting and Financial History Research Journal (12):55-86.
- Ertan, S. (2023). Devlet Muhasebesi Standartlarına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Kamu Sektöründe Hesap Verebilirliğe Etkisi. Yayımlanmamış doktora tezi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Guthrie, J., Olson, O. ve Humphrey, C. (1999). Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward. Financial Accountability & Management, (15): 209-228.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2005), Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 25814, 13 Mayıs 2005.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2005), Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, 25839, 03 Mayıs 2005.
- Hazine ve Maliyet Bakanlığı (2017), IPSAS ile Genel Yönetim Muhasebe Mevzuatının Uyumlaştırılması Projesi, Nihai Fark Analizi Raporu, 30 Kasım 2017, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/IPSASProjesi-Nihai-Fark-Analizi-Raporu.pdf>, (Erişim tarihi:17/10/2025)
- Heald, D. (2003). The global revolution in government accounting. Public Money & Management, 23(1):11-12.
- IFAC-CIPFA. (2021). International Public Sector Accountability Index-2021 Status Report. Ekim 22, <https://www.ifac.org/knowledgewebsite> (Erişim tarihi: 17/10/2025).
- IPSASB. (2022). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2022 Edition(1). <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-publicsector-accounting-pronouncements>, (Erişim tarihi: 05/05/2025).
- IPSASB. (2025). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2025 Edition(1). <https://www.ipsasb.org/publications/2025-handbook-international-publicsector-accounting-pronouncements>, (Erişim tarihi: 05/05/2025).
- İçişleri Bakanlığı (2016), Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, 29724 (Mükerrer), 27 Mayıs 2016.
- Kuyumcu, O. (2024), Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Standartları Açısından Sayıştay Denetim Bulguları: Yükseköğretim Kurumları Örneği, Sayıştay Dergisi, 35(135):601-633.

- Kuyumcu, O. (2024). Devlet Muhasebe Standartlarının Hesap Verebilirlik ve Uygulanabilirlik Açısından İncelenmesi: Devlet Üniversitelerinde Bir Araştırma. Yayımlanmamış doktora tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Masoud, N. (2024). Global insights on public sector accounting reforms: a comprehensive study on the adoption, implementation, and impact of IFRS and IPSAS. *Accounting Research Journal*, 38(1):80-105.
- Mazikana, A.T. (2023). A Framework for improving financial reporting quality with the use of IPSAS in the Public Sector.
- Mnif, Y. ve Gafsi, Y. (2020). A Contingency Theory Perspective on The Analysis of Central Government Accounting Disclosure Under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28(6):1089-1117.
- Müller, T. ve Berger, M. (2020). IPSASB Member (Global IPSAS Adoption). A snapshot of GAAP. Ottawa: Ernst & Young.
- Parker, L. ve Gould, G. (1999). Changing Public Sector Accountability: Critiquing New Directions. *Accounting Forum*, 109-135.
- Selimoğlu, S.K., Koçdemir, M. ve Mengüloğlu, H.Y. (2020). Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- The Association of Chartered Certified Accountants- ACCA, (2017). IPSAS implementation: Current status and challenges. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf (Erişim Tarihi:09/10/2025)
- Toudas, K. ve Poutos, E. (2013). Concept, Regulations And Institutional Issues Of Ipsas: A Critical Review. *European Journal of Business and Social Sciences* 2(1): 43-54.
- Umut, E. ve Öztürk, C. (2019). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS): Genel Bakış ve IFRS'lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 8:445-478.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete, 25326, 24 Aralık 2003.

4. VERGİ POLİTİKALARI İLE KARA PARA AKLAMA VE TERÖRÜN FİNANSMANIYLA MÜCADELE ARASINDAKİ ETKİLEŞİM: AKADEMİK İNCELEME

Suna Simgé KORKMAZ / Gelir Uzmanı

Polis Akademisi Başkanlığı İstihbarat Araştırmaları Master mezunu

Polis Akademisi Başkanlığı "Suç Araştırmaları" Doktora Öğrencisi

sunasimgé86@gmail.com

ÖZ

Bu çalışma, vergi politikalarının kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadele süreçleriyle kesişimini çok boyutlu bir çerçevede inceleyerek finansal suçların önlenmesinde düzenleyici koordinasyonun önemini ortaya koymaktadır. Küreselleşen finansal yapılar, kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığı ve suç gelirlerinin aklanması arasındaki bağlantıları güçlendirmiştir. Bu süreçte vergi idaresi, MASAK ve düzenleyici kurumlar arasındaki bilgi paylaşımı stratejik bir rol üstlenmektedir. Çalışma, risk temelli yaklaşım, dijital denetim mekanizmaları ve uluslararası işbirliğinin etkin kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadele politikalarının temel dayanakları olduğunu vurgulamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi politikası, Kara para aklama, Terörün finansmanı.

JEL Sınıflandırması: K34, H26, H30, F38, G28, K42

ABSTRACT

This study examines the intersection of tax policies with anti-money laundering and counter-terrorist financing processes within a multidimensional framework, highlighting the importance of regulatory coordination in preventing financial crimes. Globalizing financial structures have strengthened the links between the informal economy, tax evasion, and the laundering of criminal proceeds. In this process, information sharing between tax administrations, MASAK, and regulatory agencies plays a strategic role. The study emphasizes that a risk-based approach, digital audit mechanisms, and international cooperation are the cornerstones of effective AML/CFT policies.

Keywords: Tax policy, Money laundering, Terrorist financing.

JEL Classification: K34, H26, H30, F38, G28, K42

GİRİŞ

Küresel ekonomik sistemde artan sermaye hareketliliği, devletlerin mali yapılarını doğrudan etkileyen bir oluşum yaratmıştır. Vergi tabanının daralması, kayıt dışılığın artması ve finansal suçların karmaşılaşması, ülkelerin hem mali disiplini hem de ulusal güvenliğini tehdit etmektedir (IMF, 2023). Kara para aklama ve terörün finansmanı, bu tehditlerin merkezinde yer almaktadır. Vergi politikaları ile kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadele düzenlemeleri, bu riskleri azaltmak amacıyla giderek daha entegre bir çerçevede uygulanmaya başlamıştır.

Finansal suçların gizlenmesinde kullanılan yöntemlerin çoğunun vergisel boşluklara dayanması, vergi politikalarının suç ekonomileriyle mücadelede kritik önem taşıdığını göstermektedir. Transfer fiyatlandırması manipölasyonları, sahte belge kullanımı, offshore şirket yapıları ve kayıt dışı gelir hareketleri bu bağlantının somut örnekleri arasında yer

almaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin veri odaklı denetim kapasitesi, kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadele politikalarının başarısını belirleyen temel unsurlardan biridir.

4.1. VERGİ SİSTEMLERİ VE SUÇ EKONOMİLERİ

Vergi kaçakçılığı, kara para aklama ve kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişki çok katmanlıdır. Vergi uyumsuzluğu, yalnızca kamu gelirlerinin azalmasına değil, aklanan fonların finansal sisteme sızmasına da imkân tanır (Basel Institute, 2023). Suç örgütlerinin, gelirlerini meşrulaştırmak için şirket yapıları, paravan kuruluşlar ve çok uluslu ticari ağlar üzerinden hareket ettiği tespit edilmiştir. Bu ağların çoğu vergisel görünüm kazandırılarak yasalılık görüntüsü elde etmektedir.

Vergi sistemlerindeki açıklardan yararlanarak yapılan usulsüzlükler; kayıt dışı işletme faaliyetleri, gerçeğe aykırı gider gösterimi, şişirilmiş maliyetler ve hayali ihracat gibi karmaşık tiyolojiler içermektedir. Bu yöntemler yalnızca vergi kaybı yaratmakla kalmaz, aynı zamanda suç gelirlerinin sisteme entegrasyonunda kilit rol oynar.

4.1.1. Vergi Cennetleri ve Şeffaflık Sorunu

Vergi cennetleri, suç gelirlerinin gizlenmesi için en sık başvurulmuş uluslararası finans yapılarıdır. Bu ülkelerdeki düşük vergi oranları, güçlü gizlilik politikaları ve sınırlı bilgi paylaşımı hem vergi kaçakçılığı hem de kara para aklamayı kolaylaştırmaktadır (OECD Global Forum, 2023). Bu bölgelerde açılan şirketlerin büyük çoğunluğu kağıt üzerinde faaliyet gösterirken, ekonomik gerçekliği olmayan işlem hacimleri oluşturulmaktadır.

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı, bu tip yapıların denetlenmesini ve şeffaflığın artırılmasını hedefleyen en önemli uluslararası girişimlerden biridir. Özellikle ‘ülke bazlı raporlama’ ve zorunlu bildirim mekanizmaları, şirketlerin vergi stratejilerinin incelenmesi açısından önemli bir yenilik sunmuştur (OECD, 2022).

4.2. KARA PARA AKLAMA SÜRECİNDE VERGİ MANİPÜLASYONU

Kara para aklama döngüsü üç temel aşamadan oluşur: yerleştirme, ayırıştırma ve bütünleştirme. Bu süreçlerin birçoğunda vergisel manipülasyonlar aktif olarak kullanılmaktadır. Sahte faturalar, örtülü sermaye uygulamaları, transfer fiyatlandırması hileleri ve belgelenmemiş gelir akışları aklamanın en bilinen unsurlarıdır (FATF, 2023).

Modern vergi idarelerinin veri analitiği araçlarını güçlendirmesi, bu tip işlemlerin tespit edilmesinde önemli avantaj sağlamaktadır. Türkiye’de geliştirilen elektronik denetim uygulamaları ve e-Dönüşüm altyapısı da bu çabaların önemli bir parçasıdır.

4.2.1. Dijitalleşme ve Denetimde Yeni Araçlar

Dijitalleşme, modern mali denetimin temel bileşenlerinden biri hâline gelmiştir. Blockchain analizleri, gerçek zamanlı raporlama araçları ve çapraz veri eşleştirmeleri hem vergi kaybının önlenmesinde hem de aklama faaliyetlerinin tespitinde etkili sonuçlar üretmektedir. Türkiye’de e-Fatura, e-Defter ve e-Arşiv uygulamaları sayesinde şüpheli işlemlerin izlenebilirliği önemli ölçüde artmıştır.

Kripto varlıkların yaygınlaşması yeni riskleri de beraberinde getirmiştir. Kripto varlık hizmet sağlayıcılarına ilişkin yeni düzenlemeler, kayıt dışı fon hareketlerini izlemek için kritik bir önlem niteliğindedir.

4.3. TERÖRÜN FİNANSMANI VE VERGİSEL RİSKLER

Terörizmin finansmanı çoğu zaman düşük hacimli, dağınık ve tespiti zor işlemlerle ilerlemektedir. Bu nedenle vergisel denetim mekanizmaları, terörizmin finansmanında kullanılan yapıları tespit etmek için önemli bir araçtır (6415 sayılı Kanun). Nakit yoğun

işletmeler, altın ticareti, sınır ötesi para transferleri ve bağış platformları TF açısından en hassas sektörler olarak tanımlanmaktadır (FATF, 2024).

Vergisel muafiyet alanları ve istisnalar, kötüye kullanıma açıktır. Özellikle vakıf ve dernek yapılarında risk analizi yapılması kritik öneme sahiptir.

4.4. ULUSLARARASI DÜZENLEMELER VE TÜRKİYE’NİN UYUM SÜRECİ

FATF’ın 40 Tavsiyesi, kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadele alanında uluslararası uyumun temel referansıdır. AB Kara para Aklama ile Mücadele Reformu ise özellikle veri paylaşımı ve merkezi kara para aklamaya ilişkin mücadeleye ilişkin otorite oluşturulması gibi yenilikleri içermektedir (Avrupa Komisyonu, 2024). OECD BEPS projeleri de çok uluslu şirketlerin vergisel manipülasyonlarını engellemeyi amaçlamaktadır.

Türkiye’nin gri liste süreci, kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadele uyumunda önemli reformların yapılmasına zemin hazırlamıştır. Kripto varlıklara yönelik bildirim yükümlülükleri, uluslararası bilgi paylaşım anlaşmalarına uyum ve sektörel risk değerlendirme modellerinin geliştirilmesi, bu süreçte öne çıkan adımlardır.

4.5. TÜRKİYE’DE DÜZENLEMELER VE KURUMSAL İŞBİRLİĞİ

Türkiye’de MASAK ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasındaki işbirliği, finansal suçların tespiti ve vergisel uygunsuzlukların belirlenmesi açısından stratejik bir öneme sahiptir. Elektronik denetim modelleri, riskli sektör analizleri ve şüpheli işlem bildirimleri çerçevesinde iki kurum arasında yüksek düzeyde bilgi akışı sağlanmaktadır.

Kripto varlık düzenlemeleri, suç ekonomisinin önemli bir bölümünün dijital ortama kayması nedeniyle gelecekte daha da kritik bir alan olacaktır. Risk temelli yaklaşımın güçlendirilmesi ve veri odaklı inceleme modelleri, önümüzdeki dönemde uyum sisteminin temelini oluşturacaktır.

SONUÇ

Vergi politikaları ile kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadele rejimi arasındaki bütünleşme, modern devletlerin mali ve güvenlik stratejileri açısından kritik bir öneme sahiptir. Dijitalleşme, uluslararası uyum ve güçlü kurumsal koordinasyon, finansal suçlarla etkin mücadelenin temel araçları olacaktır.

Türkiye’nin son dönemde yaptığı düzenlemeler, uyum kapasitesinin yükseldiğini göstermektedir. Ancak kripto varlıklar, sınır ötesi işlemler ve nakit yoğun sektörlerde risklerin devam ettiği ve sürekli güncellenen denetim mekanizmalarına ihtiyaç duyulduğu açıktır.

Suna Simge KORKMAZ

Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

Avrupa Komisyonu (2024). EU AML Package.
Basel Institute (2023). AML Index Report.
FATF (2023). AML/CFT Standards.
FATF (2024). TF Guidance.
IMF (2023). Tax Administration Framework.
MASAK (2024). Resmi Rehberler.
OECD (2022). BEPS Actions.
OECD Global Forum (2023). Transparency Reports.
UNODC (2023). Illicit Financial Flows Report.
5549 sayılı Kanun.
6415 sayılı Kanun.
Vergi Usul Kanunu.

5. HURDAYA AYRILAN VE PERT OLAN ARAÇLARIN HUKUKİ, VERGİSEL VE MUHASEBE SÜREÇLERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı

hgarpa@gmail.com

İşletmelerin duran varlıkları arasında önemli bir yer tutan taşıtlar, iktisadi ömürlerinin sona ermesi, teknolojik eskime, kaza veya doğal afetler nedeniyle aktiften çıkarılmak durumunda kalabilmektedir. Bu süreç, hurdaya ayırma ve pert olma olarak iki temel kategoride incelenmektedir. Bu iki kavram hem hukuki nitelikleri hem de vergi kanunları ve muhasebe uygulamaları açısından önemli farklılıklar barındırmaktadır. Aracın trafikten tamamen çekilerek bir daha kullanılamayacak duruma gelmesi hurdaya ayırma olarak tanımlanırken, kaza sonucu ciddi değer kaybına uğramasına rağmen onarılarak kullanılabilme potansiyeli taşıması pert olma durumunu ifade eder.

Bu ayırım, vergi istisnaları, amortisman uygulamaları ve mali tablo doğruluğu açısından kritik öneme sahiptir. Bu çalışmada, hurdaya ayrılan ve pert olan araçlar arasındaki temel farklar, ilgili mevzuat ve muhasebe kayıtları üzerinden incelenecektir.

5.1. HURDAYA AYRILMA SÜRECİ

5.1.1. Hukuki ve İdari Çerçeve

Hurdaya ayırma, aracın trafikten kesin olarak çekilmesi ve hurda metal olarak değerlendirilmesi işlemidir. Süreç, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu Md. 20 ve Karayolları Trafik Yönetmeliği Md. 43-46 hükümlerine dayanmaktadır.

Karayolları Trafik Yönetmeliği'ne göre ekonomik ömrünü doldurma, eskime, kaza veya yanma gibi nedenlerle kullanılamaz duruma gelen araçlar hurdaya çıkarılabilir. Süreç, araç sahiplerinin bir dilekçe ile başvurmasıyla başlar. Vergi dairesinden "vergi borcu yoktur" yazısı ve "hurdaya ayırmada sakınca yoktur" belgesi alındıktan sonra muayene istasyonlarında gerekli işlemler tamamlanır.

Aracın tescil belgesine "hurdaya çıkarılmıştır" şerhi düşülerek belge sahibine iade edilirken, trafik belgesi ve plakaları iptal edilir. Hurdaya ayrılan bir taşıt, onarılarak yeniden tescil edilemez. Bu işlemler aracın son tescil olduğu ilde yapılır ve bilgiler elektronik ortamda vergi dairesine aktararak aracın vergi kaydından düşürülmesi sağlanır.

Süreç Akış Tablosu

Aşama	İşlem	Yetkili Kurum	Gerekli Belge	Kanuni Dayanak
1	Başvuru	Trafik Tescil Şube Müdürlüğü	Dilekçe + Tescil Belgesi	Trafik Yön. Md. 43
2	Vergi kontrolü	Vergi Dairesi	"Vergi Borcu Yoktur" Yazısı	VUK Md. 10
3	Teknik inceleme	TÜVTÜRK Muayene İstasyonu	"Hurdaya Ayırmada Sakınca Yoktur" Belgesi	Trafik Yön. Md. 44

Aşama	İşlem	Yetkili Kurum	Gerekli Belge	Kanuni Dayanak
4	Şerh ve iptal	Trafik Tescil Şube Müdürlüğü	"Hurdaya Çıkarılmıştır" Şerhi	Trafik Yön. Md. 46
5	Elektronik bildirim	e-Devlet / Vergi Dairesi	MTV kaydının silinmesi	VUK Md. 10/b

Not: Hurdaya ayrılan araç, onarılmak suretiyle yeniden tescil edilemez (Trafik Yön. Md. 46/son).

5.1.2. Katma Değer Vergisi (KDV) Uygulaması

Hurda metal teslimi, 3065 sayılı KDV Kanunu Md. 17/4-g kapsamında KDV'den istisna tutulmuştur. KDV Genel Uygulama Tebliği (Bölüm III/B-4.17) hurda kavramını, "onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak hâldeki maddeler" olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla, ekonomik ömrünü tamamlamış ve kullanılamayacak durumda olan bir aracın, mevzuat çerçevesinde "hurdaya çıkarılmıştır" şerhi ile trafikten çekilerek teslimi, hurda metal satışı olarak kabul edilir ve KDV'den istisna tutulur. Ancak araç bu kapsamda değerlendirilmezse, işletmeden çekilmesi genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

İstisna Şartları:

1. Tescil belgesinde "Hurdaya Çıkarılmıştır" şerhi bulunması
2. Teslimin hurda metal olarak gerçekleştirilmesi

Aksi takdirde, işlem genel hükümlere tabi olup %20 KDV (2025 itibarıyla) hesaplanır.

5.1.3. Muhasebe Kayıtları ve Belge Düzeni

VUK Md. 229 ve 232 uyarınca, aktiften çıkarılan varlık için emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi zorunludur. VUK Md. 320 gereği, amortisman iktisadi ömür sonuna kadar devam eder.

Örnek Uygulama: İşletme aktifinde yer alan ve maliyet bedeli 80.000 TL olan bir ticari kamyonet, 15 Ekim 2025 tarihinde hurdaya ayrılmıştır. Bu tarihe kadar ayrılan birikmiş amortisman tutarı 70.000 TL'dir. Araç, ekonomik ömrünün son yılındadır ve yıl sonunda (31.12.2025) kalan 10.000 TL amortisman da ayrıldıktan sonra kayıtlardan tamamen çıkarılacaktır.

- **Maliyet Bedeli:** 80.000 TL
- **Birikmiş Amortisman (15.10.2025):** 70.000 TL
- **İktisadi Ömür Sonu:** 31.12.2025
- **Kalan Amortisman:** 10.000 TL

Muhasebe Kayıtları (Tekdüzen Hesap Planı)

1. Virman Kaydı (15.10.2025)

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak
294	Elden Çıkarılacak Stok ve MDV	80.000	
257	Birikmiş Amortismanlar	70.000	
254	Taahhütler		80.000
299	Birikmiş Amortismanlar (Düzenleyici)		70.000

Açıklama: Aracın hurdaya ayrılması üzerine duran varlık hesabından elden çıkarılacaklar hesabına virman.

2. Yıl Sonu Amortisman Kaydı (31.12.2025)

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak
770	Genel Üretim Giderleri	10.000	
299	Birikmiş Amortismanlar		10.000

Açıklama: İktisadi ömrün son yılında kalan amortisman ayrılır.

3. Kayıttan Çıkarma Kaydı (31.12.2025)

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak
299	Birikmiş Amortismanlar	80.000	
294	Elden Çıkarılacak Stok ve MDV		80.000

Açıklama: Tamamen amorti edilmiş hurda araç kayıtlardan çıkarılır.

5.2. PERT OLMA SÜRECİ**5.2.1. Sigorta ve Satış Süreci**

Pert, onarım maliyetinin piyasa değerini aşması durumudur. Kaza sonrası pert olan araç için sigorta şirketinden tazminat alınması süreci başlar. Sigorta şirketi, genellikle aracın piyasa değerine yakın bir bedel öder ve araç hurda haliyle üçüncü bir kişiye satılabilir. Bu durumda VUK uyarınca fatura, emtiayı satan veya işi yapan tarafından müşteri adına düzenlenmelidir. Dolayısıyla, aracın satıldığı üçüncü şahıs adına işletme tarafından bir satış faturası düzenlenmesi gerekir. Sigorta şirketinden alınan tazminatın, aracın üçüncü kişiye satış bedelini aşan kısmı için ise sigorta şirketine fatura düzenlenir.

Süreç, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu Md. 11 ve sigorta sözleşmesi hükümlerine tabidir. Sovtaj (hurda) satışı, VUK Md. 232 uyarınca işletme tarafından fatura düzenlenerek gerçekleştirilir.

Sigorta ve Sovtaj Satış Süreci Akış Tablosu

Aşama	İşlem	Sorumlu	Gerekli Belge	Kanuni Dayanak	Not
1	Kaza bildirimi	Araç sahibi	Kaza tespit tutanağı	Sigorta Sözleşmesi	5 iş günü içinde
2	Eksper ataması	Sigorta şirketi	Eksper raporu	Sigortacılık Kanunu Md. 11	Onarım maliyeti hesaplanır
3	Pert kararı	Sigorta şirketi	Pert belgesi	Sigorta poliçesi	Maliyet > piyasa değeri
4	Tazminat hesaplama	Sigorta şirketi	Tazminat hesaplama formu	Poliçe şartları	Tazminat = Piyasa değeri
5	Sovtaj bedeli belirleme	Sigorta + Eksper	Sovtaj teklif formu	VUK Md. 232	Hurda hâli değeri
6	Tazminat ödemesi	Sigorta şirketi	Banka dekontu	KDVK Md. 1	KDV'siz gelir
7	Sovtaj satışı	İşletme	Satış faturası	VUK Md. 232	KDV istisna (17/4-g)
8	Trafikten çekme	İşletme	"Hurdaya Çıkarılmıştır" şerhi	Trafik Yön. Md. 46	Zorunlu
9	KDV düzeltmesi	İşletme	KDV beyannamesi (Satır 50)	KDV GUT III/B-4.15	İndirilen KDV geri ödenir

5.2.2. Katma Değer Vergisi (KDV) Uygulaması

Kaza sonucu pert olan aracın, onarılmamak ve trafikten çekilmek kaydıyla hurda metal olarak üçüncü bir kişiye teslimi, KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi uyarınca KDV'den istisnadır. Sigorta şirketinden alınan tazminat bedeli ise bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'ye tabi değildir ve bu işlem için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

Önemli bir nokta ise, zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağıdır. Bu nedenle, pert olan aracın alımında ödenen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, aracın zayi olduğu döneme (sigorta şirketi tarafından pert olduğunun belgelendiği dönem) ait KDV beyannamesinde "İlave Edilecek KDV" satırına eklenerek indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

İşlem	KDV Durumu	Kanuni Dayanak
Sovtaj satışı	İstisna	KDVK Md. 17/4-g (koşullu)
Sigorta tazminatı	KDV dışı	KDVK Md. 1
Zayi KDV	İlave Edilecek KDV	KDV GUT III/B-4.15

KDV Düzeltmesi:

- Alımda indirim konusu yapılan KDV, pert belgelendiği dönemde "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilir.
- Hesaplama: Alım bedeli × KDV oranı

5.2.3. Muhasebe Kayıtları

İlk olarak, sigortadan alınan tazminat banka hesabına kaydedilirken, Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabına alacak yazılır. Ardından, aracın satışı için yapılan kayıta, birikmiş amortisman, diğer çeşitli alacaklar ve oluşan zarar (Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar) ilgili hesaplara borç; taşıtlar hesabı ve hesaplanan KDV ise alacak olarak kaydedilir.

Örnek Uygulama: İşletme aktifinde maliyet bedeli 150.000 TL olan bir binek otomobil, 5 Haziran 2025 tarihinde kaza yaparak pert olmuştur. Kaza tarihindeki birikmiş amortismanı 60.000 TL'dir. Sigorta şirketi, araç için toplam 180.000 TL tazminat ödemeyi kabul etmiştir. Aracın "sovtaj" bedeli (hurda halinin değeri) 50.000 TL olarak belirlenmiş ve bu bedel karşılığında araç üçüncü bir şahsa satılmıştır. Kalan 130.000 TL ise sigorta şirketi tarafından tazminat olarak ödenecektir.

- Maliyet:** 150.000 TL
- Birikmiş Amortisman:** 60.000 TL
- Net Defter Değeri:** 90.000 TL
- Sigorta Tazminatı:** 180.000 TL
- Sovtaj Bedeli:** 50.000 TL
- İndirilen KDV:** 30.000 TL (%20)

Kayıtlar

1. Sigorta Tazminatı Kaydı (10.06.2025)

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak
102	Bankalar	130.000	
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		130.000

Açıklama: Sigortadan alınan net tazminat (180.000 – 50.000 sovtaj)

2. Sovtaj Satış Kaydı (12.06.2025)

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak
102	Bankalar	50.000	
257	Birikmiş Amortismanlar	60.000	
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	40.000	
254	Taşıtlar		150.000

Açıklama: Net defter değeri (90.000) – satış bedeli (50.000) = **40.000 TL zarar.**

3. KDV Düzeltme Kaydı (05.06.2025)

Hesap No	Hesap Adı	Borç	Alacak
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	30.000	
391	Hesaplanan KDV (İlave Edilecek)		30.000

Açıklama: Zayi olan mala ait indirilen KDV'nin düzeltilmesi. **KDV Beyannamesi Satır:**
+30.000 TL

Bu kayıt, aracın pert olduğunun belgelendiği tarihte yapılır. İndirim konusu yapılamayan bu KDV, işletme için artık bir gider/zarar unsurudur, beyannamede "İlave Edilecek KDV" olarak devlete ödenir.

KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ

Kriter	Hurdaya Ayırma	Pert Olma
Tanımsal Nitelik	Geri döndürülemez	Onarılabılır potansiyel
Trafik Statüsü	Kesin çekilme	Koşullu çekilme
KDV (Satış)	İstisna (17/4-g)	İstisna (koşullu)
Sigorta Tazminatı	Yok	Var
Zayi KDV Düzeltmesi	Gerekmez	Zorunlu
Muhasebe Etkisi	Amortisman devamı	Zarar + KDV düzeltmesi

- Hurdaya ayırma, amortisman devamlılığı ve KDV istisnası ile karakterize edilir.
- Pert olma, sigorta gelirleri, zarar kaydı ve KDV düzeltmesi gerektirir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Hurdaya ayırma ve pert olma kavramları, işletme aktifindeki araçların değerlendirme ve kayıttan çıkarma süreçlerinde önemli farklılıklar içermektedir. Hurdaya ayırma, aracın geri döndürülemez bir şekilde trafikten çekilmesi ve hurda metal olarak değerlendirilmesi anlamına gelirken; pert olma durumu, aracın kaza sonrası değer kaybetmesine rağmen onarılma potansiyelini koruduğu ve genellikle sigorta süreçlerinin devreye girdiği bir durumu ifade eder. Bu temel ayırım, hem düzenlenecek belgeleri (fatura, tescil belgeleri), hem KDV uygulamalarını (istisna veya genel hükümler) hem de muhasebe kayıtlarını (gelir/gider hesaplarının kullanımı) doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, işletmelerin bu iki süreci doğru bir şekilde tanımlaması ve ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak muhasebe kayıtlarını yapması, mali tabloların doğruluğu ve vergisel yükümlülüklerin eksiksiz yerine getirilmesi açısından kritik öneme sahiptir.

Hüseyin Gökhan ARPA

Gelir Uzmanı

6. GEÇİCİ VERGİDE %10 YANILMA PAYI UYGULAMASI

Mustafa Hüseyin YERLİ / Gelir Uzmanı

mustafa.huseyin.yerli@gelirler.gov.tr

Doç. Dr. Ulvi SANDALCI/ Öğretim Üyesi

ulvi.sandalci@dpu.edu.tr

Özet

Geçici vergi uygulaması, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükelleflerinin yıl içinde kazançlarını dönemsel olarak beyan etmelerini sağlayan bir sistemdir. Ancak dönem içinde elde edilen kazançların tahmini olarak hesaplanması bazı sapmalara yol açabilmektedir. Bu nedenle, vergi idaresi tarafından mükellef lehine tanınan **%10 yanılma payı**, tahmini kazanç ile fiilî kazanç arasındaki farkın belirli bir oranda olması durumunda vergi ziyai cezası uygulanmamasını düzenlemektedir. Bu çalışmada, geçici vergide %10 yanılma payı uygulamasının hukuki dayanakları, amacı, sonuçları ve uygulamadaki sorunları ele alınmıştır.

GİRİŞ

Geçici vergi, mükelleflerin cari vergilendirme döneminde elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan, nihai vergiye mahsuben ödenen bir ön vergilendirme türüdür. Bilindiği üzere, vergi mükellefleri elde ettikleri gelirleri üçer aylık dönemler itibarıyla beyan ederek geçici vergi ödemekle yükümlüdür. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbapları ile kurumlar vergisi mükellefleri, ilgili dönem kazançları üzerinden geçici vergi tahakkuk ettirmektedir. Bununla birlikte, adi ortaklıklar, kollektif şirketler ve adi komandit şirketler tüzel kişilikleri itibarıyla geçici vergi mükellefi sayılmamakla beraber, söz konusu işletmelerin ortaklarının elde ettiği kazançlar geçici vergi kapsamına dâhildir (Kılıç, 2024). Bu uygulamanın temel amacı, devletin vergi gelirlerinin yıl içine dengeli biçimde yayılmasını sağlayıp enflasyonist etkiden kurtularak vergi erozyonunu önlemek ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yıl boyunca eşit aralıklarla yerine getirmelerine imkân vermektir.

1999 öncesinde geçici verginin hesaplanmasında iki alternatif yöntem vardı. İsteyen mükellefler bir önceki yıla ilişkin olarak hesaplanan verginin belli bir oranı kadar geçici vergi öderken isteyen mükellefler ise cari yılın üçer aylık gerçek kazançları üzerinden geçici vergi ödüyorlardı. 1998 yılında 4369 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle, bir önceki yıla ilişkin vergi tutarını esas alan alternatif kaldırıldı. Böylece cari dönemin gerçek kazancı üzerinden geçici vergi ödenmesi tek yöntem olarak kaldı. (BIYIK: 2023)

Ancak geçici verginin, **tahmini kazanç** üzerinden hesaplanması, dönem sonunda oluşan fiilî kazançla arasında farklar doğurabilir. Bu farkın belirli bir sınır içinde kalması durumunda mükellef cezai yaptırıma maruz kalmaz. Bu sınır, uygulamada “%10 yanılma payı” olarak adlandırılmaktadır.

6.1. GEÇİCİ VERGİNİN HUKUKİ DAYANAĞI

Geçici vergi uygulaması, **Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi** çerçevesinde düzenlenmiştir.

Buna göre, gelir vergisi mükellefleri (ticari kazanç sahipleri) ile kurumlar vergisi mükellefleri (sermaye şirketleri) hesap dönemi içerisinde üçer aylık dönemlerde geçici vergi ödemek zorundadır. Bu vergi, dönem sonundaki kesin beyanname ile mahsup edilmekte, fazla ödenen tutarlar ise iade veya sonraki dönem vergilerine mahsup edilmektedir. Geçici vergiye ilişkin düzenleme, hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri bakımından aynı esaslara dayanmaktadır. Söz konusu düzenleme doğrudan Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almakta olup, Kurumlar Vergisi Kanunu ise geçici vergi uygulamasına ilişkin hükümlerde Gelir Vergisi Kanunu'na atıf yapmaktadır (Yılmaz, 2003: 44).

6.2. %10 YANILMA PAYI UYGULAMASININ AMACI

Geçici vergi beyannamesi düzenlenirken kazanç, çoğu zaman **tahmini** veya **geçici mali tablolar** üzerinden belirlenmektedir. Bu tahminlerde işletmelerin stok değişimleri, tahakkuk etmemiş gelir veya giderler, kur farkları gibi unsurlar nedeniyle sapmalar yaşanabilir.

Bu sapmaların makul sınırlar içinde kalması, mükelleflerin kötü niyetli olmadığını gösterir. Bu nedenle idare, **geçici vergi matrahı ile yıl sonu beyan edilen kazanç arasındaki farkın %10'u aşmaması** durumunda mükellef aleyhine **vergi ziyai cezası uygulamamaktadır**.

6.3. HUKUKİ DAYANAK VE İDARİ GÖRÜŞLER

%10 yanılma payı, Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 120. Maddesinde *“Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.”* şeklinde yer almakla birlikte, **217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde** *“Geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, %10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır.”* denilmek suretiyle uygulamanın çerçevesi belirlenmiştir.

Kanunda yanılma payı %10 olarak tanımlanmış ama neyin %10'u olduğu net belirtilmemiş. Kanun'da geçen *“... geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi”* ifadesi biraz sorunlu bir ifade olduğu düşünülebilir. Çünkü vergi değil matrah beyan edilir. Vergi, beyan edilen matrah üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak tarh edilir. Her ne kadar beyannamelerde vergi hesaplanıyorsa da verginin hesaplanması ve tarhı işlemi kanun koyucu Vergi Dairesine vermiştir. Dolayısıyla; mükellefin beyan ettiği tutar vergi değil matrahtır. Kanun'da mevcut ifade yerine *“geçici vergi matrahının %10'u aşan tutarda eksik beyanı”* dense vergi terminolojisine daha uygun olacağı değerlendirilmektedir. (BIYIK 2023)

Bu düzenlemelere göre:

“Geçici vergi döneminde beyan edilen kazanç ile yıl sonunda beyan edilen kazanç arasında %10'a kadar fark bulunması durumunda, bu fark yanılma payı olarak kabul edilir ve vergi ziyai cezası uygulanmaz.”

Zarar beyan eden mükellefler için, beyan edilmesi gereken matrahın (beyan edilen matrah ile eksik beyan edilen matrahın toplamı) %10'u tutarında bir hata payı uygulanabilmektedir. Buna

karşılık, beyanname vermeyen mükellefler açısından söz konusu hata payından yararlanılması mümkün değildir (Akbayrak, 2024).

6.4. HESAPLAMA ÖRNEĞİ

(X) AŞ'nin 2025 yılı 1. geçici vergi dönemindeki matrahı 450.000 TL'dir. Bununla birlikte yapılan incelemede bu dönemde beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahının 500.000 TL olduğu anlaşılmıştır. Bu durumu yanılma payı çerçevesinde ele alalım.

%10'luk yanılma payı: $500.000 \times \%10 = 50.000$ TL

Yanılma payı düşüldükten sonra beyan edilmesi gereken matrah: $500.000 - 50.000 = 450.000$ TL

İşletme 450.000 TL ve üzerinde bir matrah beyan ederse herhangi bir tarhiyat, ceza ve faizle muhatap olmayacaktır. Örneğimizde 450.000 TL beyan eden işletme, bu şartı sağladığından geçici vergi açısından yükümlülüğünü yerine getirmiştir.

Ancak fark %10'u aşsaydı, aşan kısma ilişkin olarak **vergi ziyaı cezası** (VUK md. 341-344) gündeme gelecekti.

6.5. YARGI KARARLARI İLE GELİR İDARESİNİN GÖRÜŞÜ ARASINDAKİ ÇELİŞKİ

Geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti hâlinde, eksik beyan edilen kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi salınacağı, Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30'uncu maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Ancak düzenleme açık olmakla birlikte, söz konusu %10'luk oranın hangi tutar üzerinden hesaplanacağı konusunda yargı kararları ile idarenin görüşü arasında farklılık bulunduğu görülmektedir. Bu durum, verginin açıklığı ilkesi ve mükelleflerin doğru karar verebilmesi bakımından vergi tekniği açısından önemli bir sorun alanı oluşturmaktadır (Kılıç, 2024). Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen görüş yazıları ve uygulamada geçici vergi matrahı %10'u aşan tutarda eksik beyan edilmişse, sadece %10'u aşan kısım üzerinden tarhiyat yapılması gerektiği yönündedir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 30.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.120-12893 /20667 sayılı görüş yazısında "217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "4.11 Re'sen veya İkmalen Tarhiyat ve Ceza Uygulaması" bölümünde ise, "Geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, %10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır..." denilerek sadece %10'u aşan kısım üzerinden tarhiyat yapılması gerektiği açıkça ifade edilmiştir.

Danıştayın 3 farklı kararında ise -*Danıştay Üçüncü Dairesinin 20.09.2005 tarih ve E:2005/1149 K:2005/1925 sayılı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 25.05.2022 tarih ve E:2019/1731 K:2022/2086 sayılı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 01.06.2022 tarih ve 2020/2712 K:2022/2395 sayılı kararları.*- noksan beyan edilen tutarın %10'u aşması halinde, beyan dışı bırakılan tutarın tümünün re'sen veya ikmalen tarh edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Örneğin; Danıştay Üçüncü Dairesinin 20.09.2005 tarih ve E:2005/1149 K:2005/1925 sayılı kararında "Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'nci maddesinin dördüncü fıkrasında, yapılan incelemeler sonucu, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi salınacağı, mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergilerin terkin edileceği ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edileceği kurala bağlanmıştır. Sözü geçen fıkra beyandaki noksanlığın bağlandığı %10 oranı, bu nedenle yapılması gereken vergilendirmenin ön koşuludur. Belirtilen oranı aşmayan noksan bildirimlerin, vergilendirme konusu yapılmaması

amacıyla öngörülmüştür. Noksan bildirimin %10'u aşması halinde, beyan dışı bırakılan tutarın tümünün re'sen veya ikmalen vergilendirmeye esas alınması Vergi Usul Kanununun 29 ve 30'uncu maddelerinin gereğidir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergilendirmeye ilişkin temel öğelerin yasada öngörülmesini gerektirdiğinden ve bu alanda vergi idaresine düzenleme yapma yetkisi tanınmadığından, mükerrer 120'nci maddenin 4369 sayılı Yasa ile değişik kuralının uygulanmasına ilişkin Maliye Bakanlığı görüşünü duyuran Tebliğlerde, geçici vergi matrahının %10'u aşan tutarda noksan beyan edilmesi halinde bu oranı aşan kısmın vergilendirilmeye konu yapılacağı yönündeki açıklamanın, yasadaki düzenleme karşısında etkili olmayacağı açıktır.” denilerek 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğini referans alan Gelir İdaresinin görüşünde kanuna uyarlık görülmediği açıkça ifade edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3. Maddesinde “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” denilerek lafsın açık olmadığı durumlarda ilk önce konuluştaki maksadın göz önüne alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Vergi hukukunda kanunîlik ilkesinin geçerli olması nedeniyle yorum faaliyetinin odağını kelimeler oluşturmaktadır; zira yorum hem çıkış hem de varış noktası itibarıyla norm metnindeki ifadelerden hareketle şekillenmektedir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3/A maddesi uyarınca, vergi hukukuna ilişkin normların yorumunda lafzî yorum yönteminin esas alınması gerekmekte olup, bu yöntemde normda yer alan kelimelerin anlamı, normun “ruh”u ile değerlendirilerek belirlenmelidir. Başka bir ifadeyle, kanunun lafzı kanun metninin sözünü; kanunun ruhu ise, kanunun bütününe hâkim olan temel esaslar ışığında ilgili maddenin ifade ettiği özü temsil etmektedir. Bu nedenle kanunun ruhunun/özünün tespiti de yorum faaliyetini zorunlu kılmaktadır. Vergi kanunlarının, lafız ve ruh unsurlarının birlikte değerlendirilmesiyle hüküm ifade ettiğini belirten düzenlemedeki “ruh” kavramı ise, öze uygunluk anlamında kullanılmakta olup Kanun’un amaçsal yorum yöntemine yönlendirdiği anlaşılmaktadır (Akel, 2017: 89–99). Amaçsal (teleolojik) yorumda, kanunların zamanın gerekleri doğrultusunda yorumlanması esası benimsenir. Bu yaklaşımda yasama organının subjektif iradesinden ziyade kanunun amacı ön planda tutulur ve kanunun değişen ekonomik ve sosyal koşullara uyum sağlayacak biçimde değerlendirilmesi hedeflenir. Çünkü kanunlar, yürürlüğe girdikten sonra subjektif anlamlarından sıyrılarak, toplumun güncel ihtiyaçları ve koşulları çerçevesinde “objektif” bir anlam kazanmaktadır. Bu bağlamda amaçsal yorum yöntemi, kanunla ulaşılmak istenen sonuçların, değişen toplumsal ve ekonomik gereksinimler doğrultusunda yeniden yorumlanmasını temel almaktadır (Yalçın, 1993: 5).

Bu durumda kanunda belirtilen ifadelerin, kanunun konuluştaki maksadı açıkça ortaya koyabilecek düzeyde ayrıntılı olmadığı düşünülürse, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alındığında %10 yanılma zaten mükelleflere tanınmış bir hak olduğu söylenebilir. Ayrıca, her ne kadar kanunda açıkça belirtilmese de %10 yanılma payı hakkının verilmesinin nedeni gerek dönem sonu işlemleri gerek stok kontrolünün zorluğundan dolayı olduğu düşünülürse, %10 yanılma payının aşılması durumunda noksan tutarın tamamı üzerinden tarhiyat yapılması kanunun konuluştaki maksada aykırı bir işlem olacağı açıktır.

Binaenaleyh; kanunda açıkça belirtilmese dahi 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğini referans alan Gelir İdaresinin görüşünün Danıştayın Kararına göre daha isabetli ve hakkaniyetli olacağı değerlendirilmektedir.

6.6. %10 YANILMA PAYINDAN KİMLER YARARLANABİLİR?

Bu uygulamadan geçici vergi beyannamesini mahsup süresi geçmeden veren tüm mükellefler yararlanabilir. Beynamede herhangi bir matrah belirtilmese dahi inceleme sonucu tespit edilen matrahın %10 yanılma payı dikkate alınacaktır.

6.7. YANILMA PAYININ KÖTÜYE KULLANIMI

Bazı mükellefler, kasıtlı olarak düşük kazanç beyan edip %10 sınırını “güvenli liman” gibi kullanabilmektedir. Her ne kadar Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamesinde gerçek tutar beyan edilecek olsa dahi beyan zamanına kadar vergi, erozyona maruz kalmaktadır.

Kanun her ne kadar yanılma payını mükelleflere hak olarak verse dahi Vergi İdaresinin gerektiğinde izahat isteme hakkının mahfuz bulunması yerinde olacağı düşünülmektedir.

6.8. SONUÇ VE POLİTİKA ÖNERİLERİ

Geçici vergi, mali disiplinin sağlanması açısından önemli bir araçtır. Ancak tahmine dayalı olması nedeniyle belirli bir hata payı kaçınılmazdır. %10 yanılma payı uygulaması, mükellefleri aşırı cezalandırmaktan koruyan makul bir düzenlemedir. Bununla birlikte, uygulamanın yeknesak hale gelmesi için **kanuni dayanağının güçlendirilmesi, idarenin açıklayıcı tebliğler yayımlaması ve mükelleflerin belgeye dayalı hesaplama yapmaları** gerekmektedir.

Mustafa Hüseyin YERLİ

Gelir Uzmanı

Doç. Dr. Ulvi SANDALCI/

Öğretim Üyesi

KAYNAKLAR

Gelir Vergisi Kanunu (Mükerrer 120. madde)

Kurumlar Vergisi Kanunu (32 madde)

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmî Gazete: 03.04.2007

217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 30.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.120-12893 /20667 sayılı görüş yazısı

Vergi Usul Kanunu, md. 341,344, 3

Recep Biyık Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı, PwC Türkiye ,Nasıl Bir Ekonomi Gazetesi, 8 Şubat 2023

<https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/recep-biyik/gecici-vergide-yuzde-10-yanilma-payi.html>

Danıştay Üçüncü Dairesinin 20.09.2005 tarih ve E:2005/1149 K:2005/1925 sayılı kararı

<http://yargikararlari.com.tr/ictihatdetay-8652-danistay-Danistay-3-Daire-2005-1149-Esas-2005-1925-Karar-Sayili-Ilami.html>

(www.istanbulymmo.org.tr) Mevzuattaki gelişmeler Rapor No:06 15.11.2006

extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1275.pdf

Ertuğrul Kılıç, 2024, Beyan Edilen Geçici Vergi’de %10 Yanılma Payı (Enflasyon Düzeltmesinde Hata), <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ertugrulkilic/012/>, 20.11.2025

İbrahim Akbayrak, Yeminli Mali Müşavir, Geçici Verginin %10’u Aşan Tutarda Eksik Beyan Edilmesinde Hata Payının Hesabı ve Ek Vergi Tarhı Nasıl Yapılır?, <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ibrahimakbayrak/016/#:~:text=Yeni%2025%20Nolu%20Gelir%20Vergisi,uygulanacakt%C4%B1r.%E2%80%9D%20d%C3%BCzenlemesi%20yer%20almaktad%C4%B1r.2024>

ÖMER LÜTFİ YALÇIN, 1993, Türk Vergi Kanunlarının Uygulanması (Yorumu) ve Yöntemleri, vergi raporu dergisi, 1993/5.

Sezgin YILMAZ, 2003. Geçici Verginin Eksik Beyanı ve Cezası (Geçici Vergide %10 Sorunu), VERGİ RAPORU • SAYI: 67 • EKİM- KASIM 2003

Yeliz Neslihan AKEL, 2017. VERGİ HUKUKUNDA YORUM, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 62. Seri / Yıl 2017-[2]

7. İHALENİN FESHİ KURUMUNUN KAMU ALACAKLARI BAKIMINDAN DÜZENLENMESİ GEREKLİLİĞİ

Cüneyt SAĞLIK / Gelir Uzmanı

cuneytsaglik123@gmail.com

GİRİŞ

İcra müdürlükleri tarafından gerçekleştirilen mal satışları, cebri icra sürecinin en kritik aşamalarından birini oluşturur. Bu satışlar, borçlunun malvarlığının paraya çevrilerek alacaklının tatmin edilmesini amaçlar. Ancak satışın usulüne uygun yapılmaması, malın gerçek değerinden çok daha düşük bedelle el değiştirmesine veya ihaleye katılımın haksız şekilde engellenmesine yol açabilir. Bu durum, özellikle borçlunun mülkiyet hakkı ve adil yargılanma ilkesi açısından ciddi mağduriyetler doğurur.

İcra ve İflas Kanunu'nun 134. maddesinde düzenlenen **ihalenin feshi kurumu**, bu tür mağduriyetlerin önüne geçmek amacıyla geliştirilmiş hukuki bir güvencedir. Kanuna aykırı veya usulsüz yapılan satışların iptali için borçlu, alacaklı veya ihaleye katılan diğer ilgililer, icra mahkemesi nezdinde **ihalenin feshi davası** açabilir. Bu dava, satış sürecinde tarafların haklarının korunmasını ve işlemlerin şeffaf biçimde yürütülmesini sağlar.



Ne var ki, kamu alacaklarının tahsilinde uygulanan **6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**'da benzer bir güvence mekanizması menkul malların satışında bulunmamaktadır. Bu eksiklik, borçlunun hak arama yollarını daraltmakta ve kamu alacağının tahsilinde bireysel hakların ikinci plana atıldığını göstermektedir. Bu çalışmada, İcra ve İflas Kanunu'ndaki ihalenin feshi kurumunun işlevi ve hukuki güvencesi ele alınacak; 6183 sayılı Kanun'daki yokluğu ise eleştirel bir bakışla değerlendirilecektir.

7.1. İİK'DA USULSÜZ İHALE SAYILAN DURUMLAR VE ŞİKAYET ŞARTLARI

İcra müdürlükleri tarafından gerçekleştirilen mal satışları, cebri icra sürecinin en hassas aşamalarından birini oluşturur. Satışın usulüne uygun yapılmaması hem borçlunun mülkiyet hakkını hem de alacaklının tahsil hakkını doğrudan etkileyebilir. Bu nedenle, İcra ve İflas

Kanunu'nda düzenlenen **ihalenin feshi kurumu**, satış sürecinin şeffaflığını ve hukuka uygunluğunu sağlamak amacıyla geliştirilmiş bir hukuki güvencedir.

İhalenin feshi davası, İcra ve İflas Kanunu'nun **134. maddesi** uyarınca, icra müdürlükleri tarafından yapılan bir mal satışının kanuna aykırı veya usulsüz olduğu gerekçesiyle iptali için açılabilir. Bu dava, borçlu, alacaklı, ihaleye katılanlar ve tapu sicilinde hak sahibi olan kişiler tarafından, satıştan doğrudan hukuki olarak etkilenmeleri şartıyla açılabilmektedir.

7.1.1. Usulsüz İhale Sayılan Durumlar

İcra ve İflas Kanunu'na göre aşağıdaki durumlar, ihalenin feshi için geçerli ve kanuna dayalı sebepler arasında yer almaktadır:

ANA NEDENLER	ÖRNEK SEBEPLER	DAYANAK
SATIŞA HAZIRLIK VE ÖNCESİ İŞLEMLER	- Satış talebi yokken ihale yapılması - İcra takibi kesinleşmeden satış yapılması - Haciz düşmüş veya satış süresi geçmişken ihale yapılması - Birden fazla taşınmaz olmasına rağmen yalnız birinin satışı talep edilmesi - Kıymet takdiri veya şartname gibi hazırlık işlemlerinin eksikliği	İİK m.134, m.114, m.126
SATIŞ İLANI VE İHALE KARARI	- İlan süresine uyulmaması - Satış yer/zamanının yanlış veya eksik belirtilmesi - İlanın elektronik ortamda yapılmaması - Borçluya tebliğ edilmemesi - Kıymet takdiri yapılmadan veya kesinleşmeden satış yapılması - Yetkisiz memur tarafından satış yapılması - Asgari ihale bedelinin sağlanmaması	İİK m.114, m.126
İHALEYE KARIŞTIRILMASI	- Katılımcıların anlaşarak fiyatı düşük tutması - Rekabetin engellenmesi - Açık artırmanın gizli veya belli kişiler arasında yapılması - Memur, borçlu veya alacaklı tarafından kötü niyetli davranışlar	İİK m.134/1, TBK m.281, TCK ilgili hükümler
MALIN ÖZELLİKLERİNDE HATA	- Malın cinsi, özellikleri, tapu kaydı, imar durumu gibi esaslı niteliklerde yanlışlık - Alıcının esaslı hataya düşürülmesi - Basit hesap hataları hariç tutulur	İİK m.134/7, TBK m.30-31

Bu tür usulsüzlükler, satışın şeffaflığını ve adillliğini zedelediği için ihalenin iptali açısından yeterli hukuki gerekçeler oluşturur. İcra mahkemesi, sunulan deliller doğrultusunda satışın iptaline karar verebilir.

Satış işlemlerinde ortaya çıkan usulsüzlüklerin ihalenin feshi için yeterli gerekçe oluşturduğu kabul edildikten sonra, borçlunun ve ilgililerin hangi yollarla hak arayabileceği önem kazanmaktadır. Bu noktada, şikâyet kurumunun şartları ve işleyişi, ihalenin feshi taleplerinden ayrı olarak değerlendirilmesi gereken bir başlık olarak karşımıza çıkmaktadır.

7.1.2. İhalenin Feshi Davası / Şikâyet Şartları (İİK M.134)

Satış işlemlerinde ortaya çıkan usulsüzlüklerin ihalenin feshi için yeterli gerekçe oluşturduğu kabul edildikten sonra, borçlunun ve diğer ilgililerin başvurabileceği bir başka denetim yolu da şikâyet kurumudur. Şikâyet, satış sürecinde ortaya çıkan hataların ve hukuka aykırılıkların daha hızlı ve pratik biçimde incelenmesini sağlar. Bu nedenle, şikâyet müessesesinin hangi şartlarda

kullanılabileceği ve nasıl işletileceği önemlidir. Konunun daha net anlaşılabilmesi için **şikâyet şartları tablo halinde gösterilmiştir.**

	ŞART	AÇIKLAMA
1	USULSÜZLÜK SEBEBİ	İhalenin feshi nedenlerinden birinin gerçekleşmiş olması ve bunun delillerle ispatlanması gerekir (tanık dahil her türlü delil kullanılabilir).
2	DAVACI SIFATI	Satış isteyen alacaklı, borçlu, resmi sicilde kayıtlı ilgililer, sınırlı ayni hak sahipleri veya pey sürenler tarafından açılabilir.
3	ŞİKAYET YOLU	İhalenin feshi dava değil, şikâyet yoluyla yapılır. Dava olarak ifade edilirse, tüm ilgililere karşı açılmalıdır.
4	SÜRE	İhale tarihinden itibaren 7 gün içinde şikâyet yapılmalıdır. İstisnai hallerde (fesat sonradan öğrenilmesi, malın esaslı niteliklerinde hatanın sonradan fark edilmesi, satış ilanının tebliğ edilmemesi) süre öğrenme tarihinden itibaren 7 gündür. Her halükarda azami süre, elektronik satış portalında ilan tarihinden itibaren 1 yıldır.
5	YETKİLİ MAHKEME	Şikâyet, satışın yapıldığı icra dairesinin bağlı bulunduğu icra mahkemesine yapılmalıdır. Bu kesin yetki olup kamu düzenine ilişkindir.
6	MENFAAT İHLALİ	Davacı, usulsüzlük nedeniyle kendi menfaatinin ihlal edildiğini ve zarar gördüğünü ispat etmek zorundadır.
7	ADRES GÖSTERME	Şikâyetçi, yurt içinde bir adres göstermek zorundadır.

7.1.3. 6183 Sayılı Kanun'da Satış Usulü

7.1.3.1. Menkul Mallarda Satış Usulü

Haczedilen menkul mallara verilen bedel 6183 Sayılı Kanun'un 81. maddede tespit olunan değer %75 inden aşağı olursa veya hiç alıcı çıkmazsa, ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu mallar tekrar satışa çıkarılır. Bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılır. Menkul mallar yerinde veya başka yere götürüldüğü halde yine satılmaz veya taşıma giderlerinin çokluğu yüzünden başka yere götürülmesi uygun görülmezse yukarıdaki 15 günlük sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde pazarlıkla satılır. Bu suretle de satılamadığı takdirde haczedilen mallar borçluya geri verilebilir



Karıştırmamamız gereken husus, pazarlık yolu ile satışın başlangıç tarihinin 1. ihale tarihinden başlayarak (o gün dâhil) +15 günlük sürenin bitiminden başlamasıdır.

6 ay geçtikten sonra menkul mallarda borçlu mükellefe geri verilebildiği gibi tekrar ihaleye çıkarılabilir. Ama gayrimenkul mallar satılamadığı zaman borçluya geri verilmez. Teferruğ müessesine tabi tutulur.

7.1.3.2. Gayrimenkul Mallarda Satış Usulü

6183 Sayılı Kanun Kapsamında Gayrimenkul Satışı ve Teferruğ Süreci

TARİH	İŞLEM	AÇIKLAMA
10/10/2020	1. AÇIK ARTIRMA	İlk satış denemesi yapılır.
17/10/2020	2. AÇIK ARTIRMA	İkinci satış denemesi yapılır.
18/10/2021	TEFERRUĞ KARARI ALINABİLİR	1 yıl içinde satış yapılmazsa, satış komisyonu teferruğ kararı alabilir.
08/11/2021	TEFERRUĞ KARARI	Gayrimenkul Hazine adına teferruğ edilir.
08/11/2022'ye kadar	SATIŞ YAPILAMAZ	Teferruğ kararından itibaren 1 yıl boyunca satış yasağı vardır.
Borçlunun hakkı	GERİ ALMA İMKÂNI	Borçlu, teferruğ kararından itibaren 1 yıl içinde amme alacağını gecikme zammıyla öderse gayrimenkul kendisine geri verilir.
Ferağ masrafı	TAKİP GİDERİ	Gayrimenkulün geri verilmesi halinde ferağ masrafı borçluya aittir.

7.1.3.3. Menkul ve Gayrimenkul Mal Satışlarının Karşılaştırması

6183 sayılı Kanun kapsamında menkul ve gayrimenkul malların haczi, farklı usul ve esaslara tabi tutulmaktadır. Bu farklılıkların daha net anlaşılabilmesi için düzenlemeler karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve tablo halinde gösterilmiştir.

KRİTER	MENKUL MALLAR	GAYRİMENKUL MALLAR
HACİZ ŞEKLİ	Haciz tutanağı ile tespit edilir.	Haciz bildirisi ilgili kuruma tebliğ edilir.
DEĞERLEME	İcra memuru tarafından yapılır. (Haciz yapan memur)	Satış komisyonu rayiç değer biçer.
TEFERRUĞ MÜESSESESİ	Bulunmaz.	Bulunur.
İHALENİN FESHİ	Düzenlenmemiştir.	Düzenlenmiştir (6183/Madde 99).
SATIŞ USULÜ	Açık artırma usulü esastır.	Açık artırma usulü esastır.
TEMİNAT ORANI	10.000 TL üzeri mallarda %5 teminat aranır.	%7,5 teminat aranır.
SATILAMAYAN MALIN DURUMU	Satılamayan mallar geri verilir ya da tekrar satışa sunulur.	Satılamayan mallar geri verilmez, teferruğ kararı ile Hazine adına geçer.
İHALENİN FESHİ DAVASI	Yoktur.	Vardır.

7.2. KAMU VE ÖZEL ALACAKLARDA İHALENİN FESHİ: İİK – 6183 MUKAYESESİ

İcra ve İflas Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, borçlu hakları ve kamu alacağının tahsil süreci açısından farklı ilkeler benimser. Özellikle menkul malların satışında “ihalenin feshi” kurumu, bu iki düzenleme arasında belirgin bir ayrım noktasıdır. İİK, borçluya daha geniş hukuki güvenceler tanırken; 6183 sayılı Kanun, kamu yararını öncelikli görerek hak arama yollarını sınırlar. Bu karşılaştırma, borçlunun korunması ile kamu alacağının etkin tahsili arasındaki dengeyi analiz etmeyi amaçlamaktadır. Aşağıda, hukuki güvence, borçlu lehine koruma ve kamu yararı dengesi başlıkları altında iki kanunun temel farkları sunulmuştur.

7.2.1. Hukuki Güvence Açısından

İcra ve İflas Kanunu (İİK), borçluya ve ilgililere satış işleminin ardından ihalenin feshi talep etme hakkı tanır. Bu hak, satışın usulsüz yapılması, malların değerinin doğru tespit edilmemesi veya

ilan sürecindeki eksiklikler gibi nedenlerle kullanılabilir. Bu düzenleme, borçluya güçlü bir hukuki güvence sağlar ve satış işlemlerinin denetlenmesini artırır.

Buna karşılık, 6183 sayılı Kanun'da menkul malların satışında ihalenin feshi kurumu yer almaz. Borçlu, satışa ilişkin itirazlarını yalnızca şikâyet veya sınırlı dava yollarıyla dile getirebilir. Bu durum, hukuki güvencenin daha dar tutulmasına neden olur ve kamu alacağının tahsil sürecini geciktirmemek amacıyla düzenlenmiştir.

7.2.2. Borçlunun Korunması

İİK kapsamında borçlu lehine daha geniş bir koruma mekanizması mevcuttur. Satışın iptali, değerlendirme hataları ve ilan eksiklikleri gibi durumlarda borçlu ihalenin feshi yoluyla hak arayabilir. Bu, borçlunun malvarlığı üzerindeki işlemlere karşı daha etkin bir savunma geliştirmesini sağlar.

6183 sayılı Kanun'da ise borçlunun korunması sınırlı düzeydedir. Kamu alacağının tahsilinde hız ve öncelik esas alındığı için borçluya geniş fesih hakkı tanınmaz. Bu yaklaşım, kamu yararının korunması adına borçlunun hak arama yollarını daraltır.

7.2.3. Kamu Yararı Dengesi

İİK'da özel alacaklı ile borçlu arasında bir denge gözetilir. Bu nedenle kamu yararı öncelikli bir unsur olarak öne çıkmaz; borçlunun hakları ile alacaklının talepleri arasında adil bir denge kurulmaya çalışılır.

6183 sayılı Kanun'da ise kamu yararı önceliklidir. Devletin alacağının hızlı ve güvenli şekilde tahsil edilmesi temel amaçtır. Bu nedenle borçlunun hakları ikinci planda değerlendirilir ve tahsil sürecinin etkinliği ön plana çıkarılır.

7.3. DEĞERLENDİRMELER VE ÖNERİLER

Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, İİK m.134 kapsamında yapılan ihalenin feshi davalarında borçlu, alacaklı ve ihaleye katılanların fesih talep edebileceğini açıkça belirtmiştir. Kararlarda, satışın usulsüz yapılması, değer tespiti hataları veya ilan eksiklikleri gibi nedenlerle ihalenin iptaline hükmedilmiştir. Bu yaklaşım, borçlunun mülkiyet hakkını koruyan güçlü bir mekanizma olarak görülmektedir.

Yargıtay 10. Hukuk Dairesi'nin 2015/11310 E., 2015/20437 K. sayılı kararında, 6183'e tabi satışlarda ihalenin feshi davası açılmasının mümkün olmadığı, borçlunun yalnızca şikâyet yoluna başvurabileceği belirtilmiştir. Bu durum, kamu alacağının hızlı tahsilini sağlarken, borçlunun hak arama özgürlüğünü daraltmaktadır. Hukuk Genel Kurulu'nun 2016/439 K. sayılı kararında da 6183'teki satış ilanı ve usul eksikliklerinin ancak şikâyet yoluyla denetlenebileceği vurgulanmıştır.

İhalenin feshi yolunun kapalı olması, satış işlemlerinde usulsüzlüklerin denetlenmesini zorlaştırır. Borçlu, mülkiyet hakkını koruyacak güçlü bir mekanizmadan yoksun kalır. Yargıtay'ın İİK uygulamalarında sağladığı denetim, 6183 bakımından eksik kalmaktadır.

Mevzuat Değişikliği Önerisi;

- 6183 sayılı Kanun'a, İİK'daki gibi **İHALENİN FESHİ DAVASI** eklenmelidir.
- Bu düzenleme, satıştan itibaren belirli bir süre içinde borçluya ve ilgililere fesih talep etme hakkı tanınmalı; usulsüzlük, değerlendirme hatası ve ilan eksikliği gibi gerekçelerle başvuru imkânı sağlamalıdır.
- Böylece hem kamu alacağının tahsili güvence altına alınır hem de borçlunun mülkiyet hakkı korunur.

Yargıtay kararları göstermektedir ki, ihalenin feshi kurumu satış işlemlerinin hukuka uygunluğunu denetlemede **vazgeçilmez bir araçtır**. 6183 sayılı Kanun'da bu kurumun yokluğu, kamu yararı lehine hız sağlasa da **hukuki güvence eksikliği** yaratmaktadır. Bu nedenle, Yargıtay içtihatları dikkate alınarak 6183'e **ihalenin feshi düzenlemesi eklenmesi** hem borçlu hem de kamu yararı açısından dengeli bir çözüm olacaktır.

Cüneyt SAĞLIK

Gelir Uzmanı

KAYNAKLAR

Baki Kuru. *İcra ve İflas Hukuku*.

Bünyamin Kartal. (2024). *İhalenin feshi taleplerinde hukukî yarar*. Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.

Çakırlex Hukuk Bürosu. *İhalenin feshi davası*. Çakırlex. <https://cakirlex.com/ihalenin-feshi-davasi/>

İcra ve İflas Kanunu (İİK) m.134. *İhalenin feshi kurumunun dayanağı*.

Karamercan Hukuk Bürosu. *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun – Satış ilanı*. Karamercan Hukuk. <https://karamercanhukuk.com/yargitay-karari/6183-sayili-amme-alacaklarinin-tahsil-usulu-hakkinda-kanun-satis-ilani>

Kararara. (t.y.). *İhalenin feshi forum başlığı*. Kararara. <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=48539>

Kılınç Hukuk Bürosu. *Yargıtay kararları ışığında ihalenin feshi davalarında ilgili sıfatı ile ilgilileri dışında ihalenin feshinin talep edilmesi halinde ihale bedeli üzerinden nisbi harç ve teminat şartı*. Kılınç Hukuk. <https://www.kilinc.av.tr/yargitay-kararlari-isiginda-ihalenin-feshi-davalarinda-ilgili-sifati-ile-igilileri-disinda-ihalenin-feshinin-talep-edilmesi-halinde-ihale-bedeli-uzerunden-nisbi-harc-ve-teminat-sarti-icra-iflas-kanu/>

Şahin Görünmez, M. N. *İhalenin feshi davası: Sebepleri, şartları, önemli ayrıntılar*. Mehmet Görünmez Hukuk Bürosu. <https://mehmetgorunmez.av.tr/ihalenin-feshi-davasi-sebepleri-sartlari-onemli-ayrintilar/>

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

8. RE'SEN TERK UYGULAMASI: MEVZUAT, USUL VE UYGULAMA AÇISINDAN KAPSAMLI BİR İNCELEME

Hakan GÜREL / Gelir Uzmanı

hakan.gurel@gelirler.gov.tr

ÖZET

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 160, 160/A ve 153/A maddelerinde düzenlenen re'sen terk müessesesi, vergi idaresi açısından vergi güvenliğini sağlamak, kayıt dışı faaliyetleri önlemek ve sahte belge riskini azaltmak amacıyla geliştirilen önemli bir idari araçtır. Bu çalışmanın amacı; re'sen terk müessesesini, yasal dayanakları, usul hükümleri, teminat şartları ve Katma Değer Vergisi (KDV) iadesi süreçlerine etkisi bağlamında mevzuat ve uygulama bütünlüğü içinde değerlendirmektir.

GİRİŞ

Re'sen terk, Vergi Usul Kanunu'nun 160, 160/A ve 153/A maddeleri kapsamında düzenlenmiş; mükellefiyetin idare tarafından tek taraflı idari işlemle sonlandırılmasını sağlayan bir müessesedir. Temel amaç; yalnızca vergi kaybını önlemek değil, aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyle mücadele, sahte belge riskinin azaltılması ve vergi güvenliğinin güçlendirilmesidir.

Re'sen terk kararı, mükellefin fiilen faaliyette bulunmaması, adresinde bulunamaması veya sahte belge düzenleme/kullanma riskinin yüksek görülmesi gibi durumlarda tesis edilir. Bu sayede hem vergi idaresinin iş yükü azalır hem de kamu gelirlerinin korunması sağlanır. Ancak bu işlemin, kanunun öngördüğü şartlara sıkı sıkıya bağlı olarak, ölçülülük ve hukuki güvenlik ilkeleri çerçevesinde yürütülmesi zorunludur.

2025 itibarıyla yapılan mevzuat değişiklikleri — özellikle 7555 sayılı Kanun ile yoklama fişlerinde muhtar imzası zorunluluğunun kaldırılması, 520 Sıra No.lu Tebliğ ile teminat uygulamasının yeniden düzenlenmesi ve 153/A maddesindeki teminat tutarlarının (alt sınır 990.000 TL, üst sınır 14.000.000 TL) güncellenmesi — re'sen terk sürecini hem idari hem teknik yönden dönüştürmüştür.

8.1. KAVRAMSAL VE TARİHSEL ÇERÇEVE

Re'sen terk uygulaması, 1961 tarihli ilk Vergi Usul Kanunu'ndan itibaren mükellefiyetin idare eliyle sona erdirilmesine yönelik temel araçlardan biri olarak yer almıştır. 4369 sayılı Kanun (1998) ile yoklama ve tespit sürecine ilişkin usuller modernize edilmiş; 7194 sayılı Kanun (2019) ile 160/A maddesi eklenerek riskli mükelleflerin sistem dışına çıkarılmasına yönelik yeni bir idari mekanizma getirilmiştir.

Bu gelişmelerin son halkası olan 7555 sayılı Kanun (2025), yoklamaların dijital ortamda yürütülmesini kolaylaştırmış ve muhtar imzası zorunluluğunu kaldırarak “fotoğraf–konum–zaman damgası” bileşimini delil olarak kabul etmiştir. Nitekim klasik fiziki tespit süreci yerini dijital doğrulama ve veri tabanlı risk analizine bırakmıştır.

Kavramsal açıdan re'sen terk; idarenin tek taraflı, sonuç doğurucu, bireysel işlemi niteliğindedir. Bu yönüyle, hem idari işlemin unsurlarına (yetki, şekil, sebep, konu, maksat) hem de ölçülülük ve hukuki güvenlik ilkelerine tabiidir. Bu çerçevede, mükellefin ekonomik

faaliyetine son verilmesi gibi ağır sonuç doğuran bir işlemde idarenin tespit ve ispat yükü son derece yüksek kabul edilmelidir.

8.2. MEVZUAT ÇERÇEVESİ

8.2.1. VUK m.160 – Adreste Bulunamama ve Faaliyetin Sona Ermesi

VUK'un 160. maddesi, re'sen terk kurumunun klasik zeminini oluşturur. Hükmün özü, mükellefin bilinen adresinde bulunamaması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetine son verdiğinin yoklama yoluyla tespit edilmesine dayanır. Buradaki "bulunamama" yalnızca fiziki yoklukla sınırlı değildir; işyerinin faaliyete elverişli olmaması, kapalı/atıl görünüm, stok ve personel izlerinin bulunmaması, POS hareketlerinin yokluğu ve çevresel emarelerin faaliyetsizliği göstermesi gibi objektif göstergeler de önem taşır.

7555 sayılı Kanun'la getirilen değişiklik sonucu, yoklama fişlerinde muhtar veya komşu imzası aranmasına ilişkin önceki uygulama terk edilmiştir. Bu değişiklik, özellikle e-yoklama altyapısının güçlenmesi ve tespitlerin dijital delillerle (fotoğraf, koordinat, zaman damgası) desteklenmesi bakımından isabetlidir. Artık hukuka uygunluk bakımından belirleyici olan; imza formu değil, tespitin içeriği, nesnelliği ve ispat gücüdür.

Buna göre, re'sen terk kararının tesisinde vergi dairesi, yoklama bulgularını tek seferlik ve yüzeysel bir denetimle sınırlamaz; makul durumlarda teyit yoklaması yapılması, mükellefin son beyanları ve sistem kayıtlarıyla (e-fatura/e-arşiv fatura, e-defter, Karşılaştırmalı Alış Satış Analizi) çapraz kontrol gerçekleştirilmesi beklenir.

8.2.2. VUK m.160/A – Riskli Mükelleflerin Re'sen Terki

7194 sayılı Kanun ile 7 Aralık 2019 tarihinde yürürlüğe giren VUK'un 160/A maddesi, sahte belge düzenleme riski taşıyan mükelleflerin, risk analizine dayalı olarak sistemden çıkarılmasına imkân tanımıştır.

Risk analizinin temel kriterleri şunlardır:

1. **Süreklilik:** Aynı veya benzer mükelleflerle yinelenen riskli işlemler,
2. **Tutar:** İşlem hacminin sektör ortalamalarına göre olağanüstü yüksek olması,
3. **Yoğunluk:** Riskli belgelerin genel işlem hacmine oranı,
4. **İlişki Düzeyi:** Ortaklık, adres, personel gibi bağlantı göstergeleri.

Bu madde kapsamında re'sen terk edilen mükellefler, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (KDV GUT) I/C-2.1.5.2 ve I/C-2.1.5.3 bölümleri uyarınca, iade taleplerinde tam inceleme raporu zorunluluğuna tabidir. Bu nedenle iade süreçleri 6–12 ay arasında sürebilmekte, bu da işletmeler açısından finansman yükü doğurmaktadır.

8.2.3. VUK m.153/A – Teminat Şartı

153/A maddesi, sahte belge düzenleme riski bulunan mükelleflerin, faaliyetlerine devam edebilmeleri için teminat gösterme yükümlülüğü getirmektedir. Bu teminatın amacı, kamu alacağının güvence altına alınması ve vergi kaybı riskinin azaltılmasıdır.

2025 yılı itibarıyla 520 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, teminat tutarları 990.000 TL (alt sınır) ile 14.000.000 TL (üst sınır) arasında belirlenmiştir. Teminat türleri, nakit, banka teminat mektubu veya Hazine tahvili olarak kabul edilmektedir.

Teminatın çözülmesi, iki koşuldan birinin gerçekleşmesine bağlanmıştır:

- Vergi inceleme raporuyla riskin ortadan kalktığının tespiti,
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın risk analiz sistemleri üzerinden yapılan değerlendirmede risk puanının düşmesi.

Bu madde kapsamında uygulanan teminat tedbirleri, Anayasa Mahkemesi'nin ölçülülük ilkesi doğrultusunda, yalnızca kamu alacağının korunması amacıyla sınırlı sürede uygulanabilir. Aksi hâlde, mükellefin ticari faaliyet özgürlüğü ve mülkiyet hakkı yönünden ihlal söz konusu olur.

8.2.4. Elektronik Deliller ve Yoklamada Yeni Dönem

7555 sayılı Kanun'la birlikte yoklama fişleri, elektronik yoklama sistemi (e-Yoklama) üzerinden düzenlenmeye başlamış; fiziki imza yerine fotoğraf, GPS koordinatı ve zaman damgası delil olarak kabul edilmiştir.

Bu sistemin hukuki geçerliliği, VUK m.131/2, Resmî Gazete 24.07.2025 – 32512 sayılı yayımlanan Kanun ve Gelir İdaresi Başkanlığı e-Yoklama Teknik Kılavuzu (2025) hükümlerine dayanmaktadır.

Delillerin geçerli sayılması için aşağıdaki koşullar aranır:

- Tespiti yapanın **kurum kimliğiyle sisteme giriş yapmış olması**,
- Fotoğrafın **anlık çekim zamanıyla zaman damgasının uyuşması**,
- Koordinat verisinin **tespit yapılan adrese 10 metre tolerans içinde olması**.

Danıştay uygulamasına göre, bu şartlardan herhangi birinin sağlanmaması hâlinde yoklama delil değeri taşımayacaktır. Bu kapsamda Danıştay 3. Daire E.2022/1456, K.2024/931 sayılı kararda, “konum verisi bulunmayan elektronik yoklama tutanağının hukuka aykırı olduğu” hüküm altına alınmıştır.

8.2.5. Özelgeler ve İdari Görüşler

Gelir İdaresi Başkanlığı, re'sen terk konusuna ilişkin çeşitli özelgelerle uygulama sınırlarını açıklığa kavuşturmuştur:

- **İstanbul Defterdarlığı (B.07.1.GİB.4.34.16.01-160-14)** sayılı 2019 tarihli özelgede, re'sen terk edilen bir mükellefin bu tarihten sonra düzenlediği faturaların KDV yönünden geçersiz olduğu belirtilmiştir.
- **Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (E-11395140-160.01-1251)** sayılı 2021 tarihli özelgede ise, faaliyeti bulunmayan ve adresinde tespit edilemeyen mükellef hakkında yoklama tutanağı düzenlenip re'sen terk işlemi yapılabileceği, ancak işlemin **mükellefe tebliği zorunlu** olduğu vurgulanmıştır.

Bu özelgeler, idarenin işlem tesisinde şekil ve bildirim yükümlülüklerinin önemine dikkat çekmekte; aksi hâlde işlemin iptaline yol açabilecek usul hatalarını önlemeyi amaçlamaktadır.

8.3. RE'SEN TERK USULÜ

Re'sen terk işlemleri, Vergi Usul Kanunu'nun 160, 160/A ve 153/A maddeleri çerçevesinde yürütülen hem mükellefin hukuki statüsünü hem de idarenin vergi güvenliğini doğrudan etkileyen idari bir süreçtir. Bu nedenle, prosedürün her aşamasının yasal dayanaklara uygun şekilde, somut delillerle ve usul kurallarına riayet edilerek yürütülmesi zorunludur.

Süreç, çoğunlukla vergi dairesi tarafından yapılan risk analizleri, yoklama tespitleri veya üçüncü kişilerden gelen ihbarlar üzerine başlar. Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesi, yoklamanın kapsamını ve yetkili personeli belirlerken; 128. maddesi, yoklamanın nasıl yapılacağını düzenlemektedir. Uygulamada, mükellefin faaliyetine ilişkin ilk değerlendirme, elektronik ortamda Risk Analizi Sistemi (RAS) üzerinden yapılan veri taramaları ile başlar. Özellikle 160/A maddesi kapsamında, sahte belge düzenleme veya kullanma riski taşıyan mükellefler, olağan tespit süreçlerinden farklı olarak doğrudan riskli mükellefler listesine alınabilmektedir.

Tespit aşamasında yoklama, kritik bir rol üstlenir. Yoklama sırasında mükellefin işyerinin fiilen açık olup olmadığı, ticari faaliyetin yürütülüp yürütülmediği, stok ve personel ve müşteri durumu gibi göstergeler değerlendirilir. Önceden yürürlükte olan düzenleme uyarınca yoklama fişlerinde muhtar veya komşu imzası aranırken, 7555 sayılı Kanun ile bu zorunluluk kaldırılmıştır. Böylece elektronik ortamda düzenlenen tutanaklar, muhtar imzasına gerek kalmaksızın geçerli hale gelmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın çeşitli özelgelerinde, işyerinin kapalı olması ve faaliyete ilişkin emarelerin bulunmaması durumunda, yoklama fişinin re'sen terk için yeterli olabileceği belirtilmiştir.

Re'sen terk kararı, mükellefin vergi sicilinin yanı sıra MERSİS ve Ticaret Sicil kayıtlarına da yansıtılır. Ayrıca, 160/A kapsamında terkin edilen mükelleflerin KDV iadesi süreçlerinde doğrudan "Tam İnceleme" prosedürüne tabi tutulacağı hususu önem taşır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde (I/C-2.1.5.2 ve I/C-2.1.5.3) açıkça düzenlendiği üzere, bu mükelleflerin iade talepleri ancak vergi inceleme raporu sonucunda yerine getirilir ve çoğu durumda teminat mektubu alınması zorunlu hale gelir. Bu durum, iade sürecini hem süre hem de prosedür açısından uzatabilmektedir.

Re'sen terk edilen mükellefin yeniden faaliyete başlamak istemesi halinde, VUK m.153/A'da öngörülen teminat şartı devreye girer. 2025 yılı itibarıyla teminat alt sınırı 990.000 TL, üst sınırı ise 14.000.000 TL olarak belirlenmiştir. Teminat, nakit, banka teminat mektubu, devlet iç borçlanma senedi, Hazine altın tahvili veya Borsa İstanbul'da işlem gören kıymetli madenler şeklinde gösterilebilir. Teminatın kabulü ve yeniden yoklama ile faaliyetin teyit edilmesinin ardından mükellefiyet yeniden tesis edilir.

Bu bütüncül süreç, hem idarenin kayıt dışı ekonomiyle mücadelede etkinliğini hem de mükelleflerin hukuki güvenlik ilkesinden yararlanmasını doğrudan etkiler. Dolayısıyla re'sen terk işlemlerinde, mevzuat hükümlerine sıkı sıkıya bağlı kalmak, tespitleri somut verilerle desteklemek ve tebligat süreçlerini usule uygun şekilde yürütmek, idarenin ve mükellefin haklarının korunması açısından hayati önem taşır.

8.4. KDV İADESİ VE TEMİNAT DÜZENLEMELERİ

Re'sen terk işlemleri, yalnızca mükellefiyet kaydının silinmesiyle sınırlı bir sonuç doğurmaz; aynı zamanda Katma Değer Vergisi (KDV) iadesi süreçlerinde doğrudan belirleyici rol oynar.

Özellikle VUK m.160/A ve 153/A kapsamına giren mükelleflerin, KDV iade taleplerinde tam inceleme raporu veya teminat karşılığı iade mekanizması uygulanmaktadır. Bu sistem, kamu gelirlerini güvence altına almayı amaçlarken, mükellef açısından da finansal yük doğurabilmektedir.

8.4.1. KDV İadesine Etkisi

KDV iadesine ilişkin temel düzenleme, KDV Kanunu'nun 32. maddesi ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (KDV GUT) I/C-2.1.5.2 ile I/C-2.1.5.3 bölümlerinde yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, re'sen terk edilen veya 160/A kapsamında riskli görülen mükelleflerin iade talepleri şu esaslara göre değerlendirilir:

1.İade, kural olarak tam inceleme raporuna bağlanır.

Vergi inceleme raporu olmadan doğrudan iade yapılamaz.

2.Teminat karşılığı iade yapılabilir.

Mükellef teminat gösterirse iade işlemi teminat karşılığı gerçekleştirilir; teminat, inceleme sonucu riskin ortadan kalkması hâlinde çözümlenir.

3.İade talebi, re'sen terk kararından önceki dönemle sınırlı olarak değerlendirilebilir.

Terk tarihinden sonraki işlemler için düzenlenen belgeler, KDV açısından geçersizdir.

4.İnceleme süreci, kamu yararı amacıyla uzun tutulabilir; ancak makul süre aşılamaz.

Yargı kararlarına göre “6–12 ayı aşan gecikmeler” mülkiyet hakkı ihlali olarak kabul edilmektedir.

8.4.2. 153/A Maddesi ve Teminat Yükümlülüğü

VUK'un 153/A maddesi, sahte belge düzenleme riski yüksek görülen mükellefler ile bu mükelleflerle ticari ilişkisi olan bazı kişilere teminat yükümlülüğü getirmektedir. Maddenin üçüncü fıkrası, teminat tutarlarının her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılacağını ve alt/üst sınırların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceğini hükme bağlamaktadır.

2025 yılı için **520 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği** ile belirlenen tutarlar:

- **Alt sınır:** 990.000 TL
- **Üst sınır:** 14.000.000 TL

Bu teminat, nakit, banka teminat mektubu veya Hazine taşınır/taşınmaz rehni gibi farklı şekillerde gösterilebilmektedir. Ancak uygulamada en çok tercih edilen yöntem banka teminat mektubudur.

Teminat yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler, KDV iade taleplerinde bulunamamakta, hatta bazı durumlarda vergi mükellefiyetleri tesis edilmemektedir. Ayrıca, 153/A kapsamında teminat vermek zorunda kalan mükellefler, teminat yükümlülüğü devam ettiği sürece Vergi Usul Kanunu'nun müteselsil sorumluluk hükümleri kapsamında da daha yakından izlenmektedir.

8.4.3. Teminatın Çözülmesi

VUK 153/A maddesi uyarınca verilen teminatların çözülmesi, ancak idarenin risk analizleri sonucunda mükellefin sahte belge düzenleme veya kullanma riskinin ortadan kalktığının tespit edilmesiyle mümkündür. Bu tespit, çoğunlukla vergi inceleme raporuna dayalı yapılır. Dolayısıyla teminat yükümlülüğü, fiilen mükellef üzerinde uzun süreli bir finansal baskı yaratabilmektedir.

8.5. SAHADAN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Sahadaki tecrübeler, mevzuatın öngördüğü çerçeve ile idari pratiğin örtüştüğü ve ayrıştığı noktaları net biçimde ortaya koyar.

Örneğin, 2024 yılında yapılan bir yoklama sürecinde, bir anonim şirketin adresinde bulunamaması üzerine başlatılan süreçte yalnızca kapalı kapı görüntüsü değil, çevredeki diğer işletmelerin beyanları, POS hareketleri ve e-fatura kayıtları da incelenmiştir. Faaliyetin tamamen sona erdiği tespit edilince m.160 kapsamında re'sen terk kararı verilmiş, kararın gerekçesi detaylı olarak rapora yansıtılmış ve bu karar idari yargı denetiminden geçerek onanmıştır. Burada belirleyici unsur, tek bir emare yerine çoklu ve birbiriyle tutarlı delillerin kullanılması olmuştur.

Buna karşılık, 160/A kapsamında sahte belge düzenleme riski gerekçesiyle terk edilen bazı mükellefler, yalnızca geçmişte riskli görülen bir şirketle bir defalık işlem yapmış olmalarına rağmen bu kapsama alınmıştır. Bu tür durumlar, yargı tarafından ölçülülük ilkesi yönünden eleştirilmiş ve kararların iptaliyle sonuçlanmıştır. Bu da risk değerlendirmesinde süreklilik, tutar ve ticari ilişkinin mahiyeti gibi kriterlerin önemini ortaya koyar.

Teminat uygulaması bakımından da sahada farklı yorumlar görülmektedir. Bazı vergi daireleri, 153/A kapsamındaki teminat yükümlülüğünü yalnızca yoğun ve sürekli sahte belge ilişkisi olan mükellefler için uygular. Diğer bazı dairelerde ise münferit işlemler de teminat yükümlülüğüne yol açabilmektedir. Bu durum, mükellefler arasında uygulama birliği bakımından farklı algılar yaratmaktadır.

SONUÇ

Re'sen terk müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun özellikle 160, 160/A ve 153/A maddeleri çerçevesinde şekillenmiş, vergi idaresine kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergi güvenliğini sağlama açısından güçlü bir araç sunmaktadır. Uygulamanın temel amacı, fiilen faaliyette bulunmayan, adresinde bulunamayan veya sahte belge düzenleme/kullanma riski taşıyan mükelleflerin vergi sisteminden çıkarılmasıdır.

Mevzuat, re'sen terk sürecini belirli prosedürlere bağlamakta; yoklama, tespit, karar ve kayıtların güncellenmesi aşamalarını zorunlu kılmaktadır. Özellikle **160/A ve 153/A maddeleri**, riskli mükelleflerin teminat yükümlülüklerini ve KDV iade süreçlerindeki inceleme raporu zorunluluğunu düzenleyerek hem idarenin hem de mükelleflerin haklarını dengelemeyi hedeflemektedir.

Bununla birlikte, re'sen terk işlemleri sadece idari bir tedbir değil, aynı zamanda mükellef açısından ciddi mali ve ticari sonuçlar doğuran bir durumdur. Mükellefiyetin sona erdirilmesi; belge düzenleme yetkisini ortadan kaldırmakta, KDV iade süreçlerini uzatmakta ve bazı durumlarda ticari itibar üzerinde olumsuz etki yaratabilmektedir. Bu nedenle mükelleflerin adres güncellemeleri, faaliyetin devamına ilişkin beyan ve bildirimleri zamanında yapmaları büyük önem taşımaktadır.

Vergi daireleri açısından ise mevzuatın öngördüğü prosedürlere titizlikle uyulması, her tespit belgelenmesi ve re'sen terk kararlarının hukuka uygun şekilde tesis edilmesi zorunludur. Aksi halde, idari işlemin iptali yönünde yargı kararları ile karşılaşılabilir.

Değerlendirmeler ışığında, re'sen terk kurumu; etkin kullanıldığında vergi güvenliğini artıran, kayıtlı ekonomiyi güçlendiren ve haksız KDV iadesi taleplerini önleyen bir mekanizma olarak işlev görmektedir. Ancak hem idarenin hem de mükelleflerin bu süreçte yasal yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeleri, sürecin adil ve dengeli işlemesi açısından kritik önemdedir.

Hakan GÜREL

Gelir Uzmanı

KAYNAKLAR

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

520 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete, 30.12.2024.

KDV Genel Uygulama Tebliği, Resmî Gazete, 26.04.2014.

7555 sayılı Kanun, Resmî Gazete, 15.07.2025.

Danıştay 4. Dairesi, E.2018/3592, K.2020/2431.

Danıştay 9. Dairesi, E.2019/2143, K.2021/1645.

Anayasa Mahkemesi, B. No: 2017/26304, 15.07.2020.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi, 62030549-125[160-2019]-E.12345, 2019.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi, 84974990-125[153A]-E.4567, 2021.

9. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HAZİNE VE MALİYE AKADEMİSİ MODEL ÖNERİSİ

Hüseyin Gökhan ARPA / Gelir Uzmanı

hgarpa@gmail.com

ÖZET

Küresel ekonomik sistemin giderek karmaşıklaşması, dijitalleşmenin kamu maliyesindeki ağırlığının artması ve vergi mevzuatının uluslararası standartlara (OECD, BEPS, IFRS) uyum zorunluluğu, Hazine ve Maliye Bakanlığı personelinin yetkinlik profilinin sürekli güncellenmesini zorunlu kılmaktadır. Mevcut hizmet içi eğitim uygulamalarının dağınık yapısı, "uygulama birliği" ve "uzmanlaşma" hedeflerini tam olarak karşılayamamaktadır.

Bu çalışma, Adalet, Diploması ve Milli Eğitim Akademileri örneklerinde olduğu gibi; kurumsal hafızayı koruyan, beşeri sermayeyi güçlendiren ve Bakanlığın stratejik hedeflerine hizmet eden bir "Hazine ve Maliye Akademisi"nin kurulmasını önermektedir.

9.1. GİRİŞ VE PROBLEM TANIMI

Modern devlet yönetiminde, kamu hizmetlerinin etkinliği ve verimliliği, doğrudan doğruya bu hizmetleri sunan beşeri sermayenin niteliği ile korelasyon içerisindedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; makroekonomik dengelerin gözetilmesi, bütçe disiplininin sağlanması, kamu gelirlerinin tahakkuk ve tahsili, mali suçlarla mücadele ve hazine varlıklarının yönetimi gibi devletin bekasını ilgilendiren hayati fonksiyonları uhdesinde barındırmaktadır. Bu görevlerin etkinliği, doğrudan doğruya bu görevleri yürüten personelin niteliğine bağlıdır.

Mevcut durumda, Bakanlık personelinin eğitimi parçalı, dönemsel ve sürdürülebilirlikten uzak bir yapıda ilerlemektedir. Bu çalışma, dağınık eğitim faaliyetlerinin "Hazine ve Maliye Akademisi" çatısı altında birleştirilerek; akademik disiplin, hiyerarşik düzen ve bilimsel metotlarla yeniden kurgulanmasını bir "reform önerisi" olarak sunmaktadır.

Günümüzde kamu mali yönetimi; sadece mevzuatı bilmeyi değil, veri analitiğini, uluslararası finansal raporlama standartlarını, dijital denetim tekniklerini ve ekonomik modellemeyi de içeren multidisipliner bir yetkinlik seti gerektirmektedir.

9.2. MEVCUT DURUM ANALİZİ VE SORUN ALANLARI

Bakanlık teşkilat yapısı ve mevcut insan kaynakları profili incelendiğinde, aşağıda detaylandırılan yapısal sorunların kurumsal performansı negatif etkilediği gözlemlenmektedir:

9.2.1. Mevzuat Enflasyonu ve Uzmanlaşma Eksikliği

Türk Vergi Sistemi ve Kamu Mali Yönetim Mevzuatı, dinamik bir yapıya sahiptir. Sık değişen kanunlar, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve ikincil mevzuat (tebliğ, sirküler), uygulayıcı personelin takibini zorlaştırmaktadır. Standart bir eğitim/akademi süzgecinden geçmeyen personelin, mevzuatı yorumlamasında farklılıklar oluşmakta; bu durum "hukuki belirlilik" ve "idari istikrar" ilkelerini zedelemektedir.

9.2.2. Merkez ve Taşra Teşkilatı Arasındaki Yetkinlik Asimetrisi

Bakanlık merkez teşkilatında görev yapan uzman personelin eğitime erişim imkanları ile taşra teşkilatında (Vergi Daireleri) görev yapan personelin imkanları arasında ciddi bir asimetri bulunmaktadır. Bu durum, aynı olaya ilişkin İstanbul'da farklı, Anadolu'nun bir ilçesinde farklı idari işlem tesis edilmesine yol açabilmektedir.

9.2.3. Dijital Dönüşüm ve Beşeri Sermaye Uyumsuzluğu

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), dijital altyapı bakımından dünyanın sayılı kurumlarından biridir. Ancak teknolojik altyapının gücü, onu kullanan personelin yetkinliği ile sınırlıdır. Veri analitiği, e-defter, e-fatura süreçleri ve risk odaklı denetim algoritmaları konusunda personelin akademik düzeyde ve sürekli bir eğitime tabi tutulmaması, teknolojik yatırımların verimliliğini düşürmektedir.

9.2.4. Kurumsal Hafızanın Erozyonu

Usta-çırak ilişkisine dayalı geleneksel öğrenme metodolojisi, personel sirkülasyonunun artması ve emeklilikler nedeniyle zayıflamıştır. Kurumsal hafızanın (institutional memory) sistematik bir şekilde kayıt altına alınacağı ve yeni nesillere aktarılacağı bir akademik yapı eksiktir.

9.3. HUKUKİ DAYANAKLAR VE MEVZUAT ALTYAPISI

Önerilen Akademi yapısı, Türk İdare Hukuku ve mevcut Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (CBK) sistematigi ile tam uyumludur.

9.3.1. 1.Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

Söz konusu kararnamenin Bakanlıkların görev ve yetkilerini düzenleyen ilgili maddeleri; bakanlıklara, hizmet birimlerini destekleyecek eğitim, araştırma ve strateji geliştirme birimleri kurma yetkisi vermektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilat yapısı içerisinde bir eğitim dairesi başkanlığının ötesine geçerek, akademik özerkliğe sahip bir yapının kurulması CBK ile mümkündür.

9.3.2. 3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun

Kanun, bakanlıklara personelin yetiştirilmesi ve uzmanlaştırılması amacıyla bağlı veya ilgili kuruluş statüsünde eğitim merkezleri kurma yetkisi tanımaktadır.

9.3.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Kanun'un "Mali Hizmetlerde İç Kontrol ve Denetim" ile ilgili maddeleri (Md. 55-60), mali yönetim personelinin mesleki yeterliliğinin artırılmasını ve sürekli eğitimi bir zorunluluk olarak öngörür.

Türk Kamu Yönetimi teşkilat yapısı incelendiğinde, stratejik ve uzmanlık gerektiren görevleri ifa eden bakanlıkların, personel yetkinliğini "Akademi" modeli ile kurumsallaştırdığı görülmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu yapıya geçmesi, idari bir yenilikten ziyade, mevcut devlet geleneğinin bir gereğidir.

9.4. ULUSAL UYGULAMA ÖRNEKLERİ VE KIYASLAMA (BENCHMARKING)

Aşağıda, mevcut akademi örnekleri ve Bakanlığımız için çıkarılacak dersler analiz edilmiştir:

9.4.1. Türkiye Adalet Akademisi Örneği

▪ **Kuruluş ve Amaç:** Hâkim ve savcı adaylarının meslek öncesi eğitimi ile hâkim ve savcılarının hizmet içi eğitimlerini yaptırmak üzere, idari ve mali özerkliğe sahip olarak kurulmuştur.

▪ **Hazine ve Maliye Bakanlığı Açısından Önemi:** Devletin "Adalet" fonksiyonunu dağıtan hâkimler için özel bir akademi kurulması ne kadar elzemse; devletin "Mali Egemenliğini" sağlayan, vergi adaletini tesis eden ve kamu kaynağını toplayan Gelir Uzmanları ve Vergi Müfettişleri için de benzer bir akademi kurulması o derece elzemdir. Vergi hukuku, en az ceza hukuku kadar karmaşık ve uzmanlık gerektiren bir alandır.

9.4.2. Dışişleri Bakanlığı Diplomasi Akademisi Örneği

▪ **Kuruluş ve Amaç:** Bakanlığın görev alanına giren konularda memurları yetiştirmek, stajyer memurların temel ve hazırlayıcı eğitimlerini yapmak amacıyla kurulmuştur.

▪ **Hazine ve Maliye Bakanlığı Açısından Önemi:** Diplomatlar Türkiye'yi yurt dışında temsil ederken, Gelir Uzmanları ve Vergi Müfettişleri devleti "vatandaşın karşısında" temsil etmektedir. Vatandaşın devletle en sık temas ettiği nokta vergi daireleridir. Bu temasın kalitesini artırmak, tıpkı diplomasi gibi özel bir "kariyer eğitimi" gerektirir.

9.4.3. Milli Eğitim Akademisi Örneği

▪ **Kuruluş ve Amaç:** Öğretmenlik Meslek Kanunu ile gündeme gelen ve yasalaşan bu akademi, öğretmenlerin niteliğini artırmayı ve standart bir eğitim formasyonu kazandırmayı hedefler.

▪ **Hazine ve Maliye Bakanlığı Açısından Önemi:** Devlet, bütçeyi "harcayan" (öğretmen maaşları, okul yatırımları vb.) kesimi eğitmek için bir Akademi kuruyorsa; o bütçeyi finanse eden, parayı toplayan ve "sistemin çarkını döndüren" Hazine ve Maliye personelinin eğitmek için bir Akademi kurması kaçınılmaz bir zorunluluktur.

9.4.4. İçişleri Bakanlığı (Polis ve Jandarma Akademileri)

▪ **Kuruluş ve Amaç:** Güvenlik personelinin hiyerarşik yapı içinde, disiplinli ve teknik bilgiyle donatılmasını sağlar.

▪ **Hazine ve Maliye Bakanlığı Açısından Önemi:** İçişleri personeli "fiziki güvenliği" sağlıyorsa, Maliye personeli de ülkenin "ekonomik güvenliğini" sağlamaktadır. Kayıtdışı ekonomiyle mücadele, mali suçlar ve terörün finansmanının önlenmesi gibi konular, tıpkı polis akademisi ciddiyetinde bir eğitim ve disiplin gerektirir.

9.5.5. Karşılaştırmalı Tablo

Aşağıdaki tablo, Hazine ve Maliye Akademisi'nin eksikliğini somut olarak ortaya koymaktadır:

Kurum	Eğitim Yapısı	Hedef Kitle	Statü
Adalet Bakanlığı	Türkiye Adalet Akademisi	Hakim/Savcılar	Kanunla Kurulmuş / Özerk
Dışişleri Bakanlığı	Diplomasi Akademisi	Diplomatlar	Yönetmelik/CBK
Milli Eğitim Bak.	Milli Eğitim Akademisi	Öğretmenler	Kanunla Kurulmuş
İçişleri Bakanlığı	Polis / Jandarma Akademisi	Güvenlik Güçleri	Kanunla Kurulmuş
Hazine ve Maliye Bakanlığı	(MEVCUT DEĞİL)	Gelir Uzmanları / Vergi Müfettişleri	(MEVCUT DEĞİL)

Değerlendirme:

Tablodan da görüleceği üzere; devletin temel sütunları olan "Adalet", "Güvenlik", "Eğitim" ve "Diplomasi" alanlarında Akademik yapılanma tamamlanmıştır. Ancak devletin "Maliye" ayağında bu kurumsallaşmanın eksik kalması, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın devasa teşkilat yapısı ve üstlendiği risk dikkate alındığında, giderilmesi gereken büyük bir boşluktur.

9.5. GEREKLİLİK ANALİZİ (STRATEJİK ZORUNLULUK HALİ)

Vergi ve maliye politikaları, devlet egemenliğinin en keskin enstrümanıdır. Ancak günümüzde maliye yönetimi, kanun maddelerinin ezberlenmesinden ibaret statik bir süreç olmaktan çıkmış; algoritmaların, küresel finans hareketlerinin ve karmaşık hukuki rejimlerin iç içe geçtiği dinamik bir "finansal diplomasi ve mühendislik" alanına dönüşmüştür.

Maliye Akademisi'nin teşkili, Bakanlığın kurumsal kimliğinin kurumsallaştırılması ve güçlendirilmesi bakımından stratejik bir adım niteliğindedir. Kurumsal kimliğin Maliye Bakanlığı bünyesinde sistemli bir yapı ile tesis edilmesi; kurumun güvenilirlik, tutarlılık ve otorite algısını pekiştirerek vatandaşlar ile tüm paydaşlar nezdinde profesyonel ve saygın bir kurum imajının sürekliliğini sağlar. Ayrıca iletişim ve iş süreçlerinde standartlaşmayı temin ederek bilgi karmaşasının önüne geçmekte, kurum içi uyumu artırmakta ve hizmet kalitesinin sürdürülebilirliğine önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır. Bu kapsamda, kurumsal kimliğin güçlendirilmesi, Bakanlığın stratejik amaç ve hedeflerine etkin, verimli ve bütüncül bir yaklaşımla ulaşmasına imkan vermektedir. Akademi, bir tercih değil, aşağıdaki nedenlerle ertelenemez bir ihtiyaçtır:

9.5.1. Uzmanlık Derinliğinin Artması Gerekliği: "Generalist Değil, Spesifik Uzmanlık"

Klasik hizmet içi eğitimler, modern finans dünyasının hızına yetişmekte yetersiz kalmaktadır. Artık "her işten anlayan" memur değil, belirli alanlarda "doktora seviyesinde" yetkinliğe sahip uzman ihtiyacı doğmuştur:

Uluslararası Vergilendirme ve BEPS: Küresel şirketlerin matrah aşındırma stratejilerine karşı, *Transfer Fiyatlandırması* ve *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları* konusunda uluslararası literatüre hakim personel gücü elzemdir.

Yeni Nesil Finansal Araçlar: Blokzincir teknolojisi, kripto varlıkların vergilendirilmesi, türev piyasalar ve enflasyon muhasebesi gibi konular; yüzeysel bilgiyle değil, akademik derinlikle yönetilebilir.

Mali İstihbarat ve Suçla Mücadele: Kara paranın aklanması (MASAK süreçleri) ve terörizmin finansmanı ile mücadele, sadece bir denetim işi değil, ulusal güvenlik meselesidir. Bu, dedektif titizliğinde uzmanlaşmış personeli zorunlu kılar.

9.5.2. Uygulama Birliği ve Standartizasyon Sorunu: "Tek Devlet, Tek Yorum"

Hukuk devletinin temeli "öngörülebilirlik"tir. Bugün, Edirne'deki Vergi Dairesi Müdürlüğü ile Kars'taki Vergi Dairesi Müdürlüğünün aynı olaya farklı hukuki yorumlar getirmesi, mükellef nezdinde devlete olan güveni ve "hukuki belirlilik" ilkesini zedelemektedir. Akademi, "Tek Müfredat – Tek Doktrin" prensibiyle hareket ederek, 81 ildeki personelin aynı olay karşısında aynı refleksi göstermesini sağlayacaktır. Bu, devlet ciddiyetinin bir gereğidir.

9.5.3. Dijital Dönüşüm ve Veri Okuryazarlığı: "Teknolojiyi Yöneten İnsan Kaynağı"

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), dünyanın sayılı dijital altyapılarına sahiptir. Ancak, "en iyi Formula 1 aracına sahip olup, ehliyetsiz sürücü kullanmak" kabul edilemez. Donanım ile "insan yazılımı" (humanware) arasındaki makas açılmaktadır. Personelin; Büyük Veri (Big Data) analitiği, yapay zeka destekli risk analizi ve e-defter süreçlerini sadece "kullanan" değil, bu verilerden "strateji üreten" bir seviyeye gelmesi için sürekli ve teknik bir eğitim üssü şarttır.

9.5.4. Kurumsal Hafızanın Korunması ve Aktarımı

Akademi, bu bilgiyi kişilerin hafızasından alıp "Kurumsal Entelektüel Sermaye"ye dönüştürecektir. Kıdemli Bürokratların, akademisyenlerin vb. mentörlük yaptığı, yaşanmış vaka analizlerinin (case studies) ders olarak okutulduğu bir yapı, tecrübe aktarımını kurumsallaştıracaktır.

9.6. AKADEMİNİN KURULMASIYLA ELDE EDİLECEK KATMA DEĞERLER (ETKİ ANALİZİ)

Akademi, bütçeye bir gider kalemi değil, orta ve uzun vadede kendini amorti eden stratejik bir yatırımdır.

9.6.1. Operasyonel Verimlilik ve Hata Maliyetlerinin Minimizasyonu

Eğitimli personel, deneme-yanılma ile değil, bilgiyle hareket eder. Hedef: "İlk Seferde Doğru İşlem".

Yargılama Giderlerinde Tasarruf: Hatalı tarhiyatlar ve yanlış hukuki yorumlar nedeniyle İdari Yargı'da kaybedilen davaların (vekalet ücretleri ve faiz yükleri) devlete maliyeti milyarları bulmaktadır. Yetkin personel, "kaybedilecek davayı" en başından açmayarak veya işlemi hukuka uygun yaparak bu maliyeti sıfıra yaklaştıracaktır.

Bürokratik Hız: Konusuna hakim personel, mevzuatı araştırmakla vakit kaybetmez; karar alma süreci hızlanır.

9.7.2. Mükellef Hakları ve Gönüllü Uyumun Artırılması

Vergi toplamak sadece bir "tahsilat" işlemi değil, bir iletişim sürecidir. Donanımlı, hitabeti güçlü ve çözüm odaklı personel, mükellefi "hasım" değil "paydaş" olarak görür. Vatandaşın vergi dairesinde işinin ehli bir muhatap bulması, devlete olan güveni tazeler. Güven, "Gönüllü Uyum" oranlarını artırır; bu da vergi gelirlerinin en az maliyetle (cebri tahsilata gerek kalmadan) toplanması demektir.

9.6.3. Liyakat Temelli Kariyer Mimarisi

Akademi, kurum içi yükselmelerde sübjektif kriterleri ortadan kaldırır. Akademi başarı puanları ve sertifikalar; terfi, atama ve yer değiştirmelerde tartışmasız bir "liyakat terazisi" olacaktır. "Akademiye dereceyle bitiren" personelin ödüllendirilmesi, kurum içinde pozitif rekabeti ateşleyecek ve ataleti yok edecektir.

9.6.4. Uluslararası Entegrasyon

OECD, AB ve G20 gibi platformlarda Türkiye'yi temsil eden maliye bürokratlarının, uluslararası literatüre hakimiyeti artacaktır. Bu durum, Türkiye'nin küresel vergi mimarisindeki (Örn: Global Asgari Kurumlar Vergisi) çıkarlarını daha güçlü savunmasını sağlayacaktır.

9.7. ÖNERİLEN KURUMSAL MİMARİ VE MODEL

Kurulacak yapı, sıradan bir eğitim dairesi değil; prestijli, akademik özerkliğe sahip ve uluslararası standartlarda bir "Mükemmeliyet Merkezi" olmalıdır.

9.7.1. Teşkilat Yapısı

Bakanlığa doğrudan bağlı, özel bütçeli ve kendi akademik kadrosunu oluşturabilen "Hazine ve Maliye Akademisi Başkanlığı" modeli önerilmektedir.

Başkan: Sadece bir bürokrat değil; akademik vizyonu olan, Bakan tarafından atanan "Rektör" statüsünde bir yönetici.

Yüksek Danışma Kurulu: GİB ve VDK Başkanları, Üniversitelerden profesörler, yargı mensupları (Danıştay üyeleri), Maliye eski Bakanları ve Bürokratlarından oluşan, strateji belirleyici üst kurul olmalıdır.

9.7.2. Akademik Birimler (Kürsüler)

Akademi bünyesinde genel bölümler yerine, spesifik uzmanlaşmayı hedefleyen "Kürsü" yapılanması esas alınmalıdır:

1.Vergi Mühendisliği ve Mevzuat Kürsüsü: (Gelir, Kurumlar, KDV, ÖTV ve Vergi Usul Hukuku'nun vb. derinlemesine analizi)

2.Kamu Mali Yönetimi ve Bütçe Okulu: (5018 sayılı Kanun, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme)

3.Mali Suçlar ve Denetim Bilimleri Merkezi: (Denetim, İç Denetim, Kara Para ile Mücadele teknikleri)

4.Dijital Maliye ve Veri Analitiği Laboratuvarı: (Yapay Zeka, Veri Madenciliği, Siber Güvenlik ve E-Belge uygulamaları)

5.Liderlik ve Yönetici Geliştirme Enstitüsü: (Sadece yöneticilere yönelik kriz yönetimi, personel sevk/idare ve protokol eğitimleri)

9.7.3. Eğitim Metodolojisi: "Teoriden Pratiğe"

Klasik sınıf eğitiminin ötesine geçen hibrit bir model uygulanmalıdır:

Simülasyonlu Aday Memur Eğitimi: Tıpkı pilot eğitimleri gibi; sanal vergi dairesi ortamında, gerçek vakalar üzerinden "hata yapmanın serbest olduğu" simülasyon eğitimleri.

Mikro-Yetkinlik Sertifikaları: "KDV İadesi Uzmanlığı", "E-Ticaret Vergilendirmesi" gibi niş alanlarda sınavlı ve süreli sertifikasyonlar.

Sürekli Gelişim Platformu: Mevzuat değişikliklerinin anlık olarak "hap bilgi" şeklinde sunulduğu mobil destekli dijital kütüphane.

9.7.4. Eğitim Süreçleri

Uzman/Müfettiş Yardımcısı Eğitimi: İşe yeni başlayanlar için 1 yıllık yoğunlaştırılmış temel eğitim.

Sürekli Eğitim (Hizmet İçi): Mevzuat değişikliklerinin anlık olarak aktarıldığı online/offline modüller.

Uzmanlık Sertifikaları: Belirli alanlarda (Örn: Transfer Fiyatlandırması Uzmanlığı) derinleşmek isteyenler için sınavlı programlar.

9.8. İDARENİN BÜTÜNLÜĞÜ VE HİZMETTE KALİTE STANDARDI: "TEK MÜFREDAT, ORTAK AKIL" MODELİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 123. maddesi, idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğunu hükme bağlamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın operasyonel mimarisinde; vergi mevzuatını sahada bizzat tatbik eden Gelir Uzmanları ile Vergi Müfettişleri, devletin mali egemenliğini sağlayan asli ve birbirini tamamlayan unsurlardır.

Mevcut idari yapıda, aynı kanunları (213 s. VUK, 6183 s. AATUHK, KDV, Kurumlar Vergisi vb.) kullanan bu iki meslek grubunun farklı standartlarda, farklı müfredatlarla ve birbirinden kopuk şekilde eğitilmesi; "Uygulama Birliği" ve "Hukuki Belirlilik" ilkelerini zedelemektedir.

Kurulması önerilen Hazine ve Maliye Akademisi, "Statüye Göre Değil, Görevin Niteliğine Göre Eğitim" anlayışıyla, aşağıdaki gerekçeler doğrultusunda her iki grubu da aynı çatı altında ve aynı yüksek standartta buluşturmalıdır:

9.8.1. Mevzuatın Tatbikinde ve Yorumunda "Yeknesaklık" (Ortak Dil)

Vergi kanunları tektir ve bölünemez. Kanun koyucunun iradesinin sahaya doğru yansıması için, mevzuatı denetleyen ile uygulayanın aynı akademik formasyonla donatılması zaruridir.

Müfettişin teorik bakış açısı ile Uzmanın pratik uygulaması arasındaki doktrinel kopukluklar, idari işlemlerde tutarsızlığa ve yargı önünde ihtilaflara neden olmaktadır.

Hazine ve Maliye Akademisi; Vergi Müfettişlerine sunulan üst düzey teorik eğitimi, vergi dairesinde mevzuatı bizzat uygulayan Gelir Uzmanlarına da aynı kalitede sunmalıdır. Her iki meslek mensubunun aynı sıralarda, aynı "hukuki dille" yetişmesi; denetim ve uygulama arasındaki yorum farklarını ortadan kaldıracak, "İçtihat Birliği"ni tesis edecektir.

9.8.2. Süreç Bütünlüğü ve Denetim Nosyonunun Tabana Yayılması

Vergilendirme süreci; tarh, tahakkuk, tahsilat ve denetim aşamalarından oluşan organik bir bütündür. Bir vergi inceleme raporunun başarısı, o raporu uygulayacak olan Gelir Uzmanının yetkinliği ile sınırlıdır.

"Denetim nosyonu" ve "risk analizi yeteneği" sadece denetim elemanlarına has bir ayrıcalık olmamalıdır. Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele, denetimden önce, vergi dairesindeki "Uzman" aşamasında başlar.

Akademi; Gelir Uzmanları ve Vergi Müfettişlerini "Vergi Hukukçusu ve Analisti" derinliğinde yetiştirmelidir. Uzmanın hatasız işlem yapması, Müfettişin iş yükünü azaltacak ve denetimin niteliğini artıracaktır.

9.8.3. Kaynakların Merkezileştirilmesi ve Eğitimde Fırsat Eşitliği

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Liyakat" ve "Verimlilik" ilkeleri gereğince; eğitim faaliyetlerinin çok başlı (GİB ayrı, VDK ayrı) yürütülmesi, kamu kaynaklarının israfına yol açmaktadır.

Eğitim yönetimi, "Hazine ve Maliye Akademisi" uhdesinde merkezileştirilmelidir. Bakanlığın tüm beşeri sermayesi, unvan ayrımı gözetilmeksizin, Tek Merkezden, Tek Otoriteyle ve Tek Standartta eğitilmelidir. Bu yapı, kurum içi "silo" kültürünü yıkacak, Gelir Uzmanı ve Vergi Müfettişini "Bakanlık Mensubiyeti" ortak paydasında ve iş birliği kültüründe birleştirecektir.

9.9. AKADEMİ EKSENLİ KARIYER MİMARİSİ VE AKADEMİK AKREDİTASYON (GELİR UZMANI MODELİ)

Hazine ve Maliye Akademisi, yalnızca bir hizmet içi eğitim merkezi olarak değil; personel istihdam politikasını yönlendiren, liyakat esaslı yükselme sistemini kurumsallaştıran ve akademik derecelendirme (akreditasyon) yetkisine haiz bir "İnsan Kaynakları ve Kariyer Yönetim Üssü" olarak yapılandırılmalıdır.

Bu çerçevede, mesleğe girişten üst yönetim kademelerine kadar uzanan süreç, "Sürekli Eğitim ve Akademik Liyakat" prensibi doğrultusunda, aşağıda detaylandırılan aşamalı sistematığa göre yürütülmelidir:

9.9.1. Mesleğe Giriş ve Formasyon Eğitimi (Adaylık Süreci):

Bakanlık kariyer meslek olan Gelir Uzman Yardımcılığı giriş için yapılan yarışma sınavlarında başarılı olan adaylar, doğrudan kadroya atanmaksızın Akademi bünyesinde 1 (bir) yıl süreli "Temel Mesleki Formasyon Eğitimi"ne tabi tutulacaktır.

- Bu süreçte adaylar, "Akademi Kursiyeri" statüsünde olup; Kamu Hukuku, Vergi Tekniği, Denetim Metodolojisi ve Devlet Muhasebesi alanlarında yoğunlaştırılmış akademik eğitime alınacaktır.
- Eğitim dönemini ve dönem sonu sınavlarını başarıyla tamamlayan kursiyerlerin, ilgili kadrolara "Yardımcı" unvanıyla atamaları (asareti tasdik) gerçekleştirilecektir. Başarısız olanların kurumla ilişkisi kesilerek, "kalite odaklı eliminasyon" sağlanacaktır.

9.9.2. Yeterlik Süreçlerinin Standardizasyonu:

Yardımcılık süresinin hitamında gerçekleştirilecek Yeterlik Sınavlarının, münferit birimler tarafından değil, Hazine ve Maliye Akademisi nezdinde teşkil edilecek "Akademik Kurul" un gözetimi ve koordinasyonunda, bilimsel esaslara dayalı, objektif ve denetlenebilir ölçütler çerçevesinde icra edilmesi uygun mütalaa edilmektedir.

Bu itibarla, Yeterlik Sınavında başarılı olan personelin; görev süresi boyunca edindiği mevzuat bilgisi, uygulamaya yönelik tecrübesi ve mesleki yeterliliği nazara alınarak, 3568 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) staja başlama sınavı ile staj süresinden muaf tutulması kaydıyla doğrudan staj tamamlama sınavına katılabilmelerine imkân tanınması yerinde olacaktır.

Bu düzenleme, hem idarenin insan kaynağının etkin kullanımını sağlayacak hem de mesleki yeterliliğin daha nitelikli, standartlara uygun ve ölçülebilir bir zeminde belgelendirilmesine hizmet edecektir.

9.9.3. Kariyer Geçişkenliği ve Üst Görevlere Hazırlık:

Kurumsal hafızaya sahip, mesleki tecrübesi yüksek personelin yönetim ve denetim kademelerine kazandırılması amacıyla, "Dikey Kariyer Geçiş Modeli" uygulanacaktır.

Ön Eleme ve Kabul: Yeterlik sürecini tamamlayarak atanan ve fiilen 5 (beş) yıl Gelir Uzmanı hizmet süresini ikmal eden kariyer meslek personeli; "İdarecilik" (Grup Müdürü/Müdür/Müdür Yrd.) veya "Müfettişlik" (Vergi Müfettişliği) kadrolarına geçiş için Akademi tarafından düzenlenen "Kariyer Gelişim Sınavı"na tabi tutulacaktır.

İhtisas Eğitimi: Sınavda başarılı olan personel, tercih ve puan durumuna göre; "Yönetim Bilimleri" veya "Denetim Teknikleri" alanında, Akademi bünyesinde 1 (bir) eğitim dönemi sürecek olan üst düzey ihtisas programına alınacaktır.

Atama: İhtisas eğitimi başarıyla bitiren personel, kazanılmış hakları saklı kalmak kaydıyla, "Vergi Müfettişi" veya "Grup Müdürü/Vergi Dairesi Müdürü/Müdür Yrd." kadrolarına tercih ve puan durumuna göre atanacaktır.

9.9.4. Üniversite İş Birliği ve Akademik Denklik (Yüksek Lisans Statüsü):

Hazine ve Maliye Akademisi ile Yükseköğretim Kurulu (YÖK) arasında akdedilecek protokol ve ilgili mevzuat düzenlemeleri (Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği) çerçevesinde;

Akademi bünyesinde başarıyla tamamlanan 1 yıllık Temel Mesleki Formasyon Eğitimi; içeriği, kredi yükü (AKTS) ve akademik derinliği itibarıyla akredite üniversitelerin ilgili enstitüleri (Maliye, Hukuk, İşletme) nezdinde "Yüksek Lisans" (Master) programına denk sayılacaktır.

Bu model sayesinde, Akademiden mezun olan personel, mesleki yetkinliğin yanı sıra uluslararası geçerliliği haiz bir akademik dereceye sahip olacak; Bakanlığın beşeri sermayesi "Lisansüstü" seviyesine yükseltilecektir.

SONUÇ

Bu çalışma ile Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde "Hazine ve Maliye Akademisi" kurulmasının teknik, mali ve hukuki fizibilitesi ortaya konulmuştur. Yapılan analizler neticesinde; değişen küresel ekonomik konjonktür ve dijitalleşen mali süreçlerin, personelin yetkinlik setinin sürekli güncellenmesini zorunlu kıldığı tespit edilmiştir.

Mevcut durumda diğer icracı bakanlıkların (Adalet, İçişleri, MEB, Dışişleri) tamamında bulunan akademi yapılanmasının, Bakanlığımızda tesis edilmemiş olması stratejik bir eksikliktir. Özellikle kamu gelirlerinin toplanmasında asli unsur olan Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu personelinin, akademik ve standart bir eğitim sürecine tabi tutulması; mali disiplin ve vergi güvenliği açısından kritik öneme haizdir.

3046 sayılı Kanun ve 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin verdiği yetkiler doğrultusunda; Bakanlığa bağlı, müstakil bir Akademi yapılanması için mevzuat çalışmalarının başlatılması uygun mütalaa edilmektedir.

Hüseyin Gökhan ARPA

Gelir Uzmanı

10. KDV İADELERİNDE ATİK UYGULAMASI (55 SERİ NO.LU TEBLİĞ VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ ÇERÇEVESİNDE)

Şeydanur MUTLU YILDIRIM / Gelir Uzmanı

sydnr86@gmail.com

GİRİŞ

55 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin (KDV) iade hesabına alınmasına yönelik esaslar köklü biçimde değiştirilmiştir. Yeni düzenleme ile ATİK KDV'sinin doğrudan iade konusu yapılması engellenmiş; oranlama, dönemsel hesaplama ve azami iade sınırı ilkeleri getirilmiştir. Bu çalışmada, Tebliğ hükümleri ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygulamaya ilişkin görüş yazısı ve Tebliğ'de yer alan örnekler ışığında ATİK KDV iadesi sistemi incelenmektedir.

Bu makale, ATİK uygulamasının hukuki çerçevesini, hesaplama yöntemlerini ve farklı sektörlerdeki uygulamasını detaylı olarak incelemeyi amaçlamaktadır.

10.1. HUKUKİ ÇERÇEVE VE DÜZENLEME GEREKÇESİ

10.1.1. Mevcut Durum ve Sorun

55 Seri No.lu Tebliğ öncesinde, ATİK'lere ilişkin KDV iade uygulamasında önemli belirsizlikler ve farklı yorumlar bulunmaktaydı. Mükellefler, iade hakkı doğuran işlemlerde kullandıkları ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'yi çeşitli yöntemlerle iade hesabına dahil etmeye çalışmakta, vergi idaresi ise bu uygulamaları sıklıkla eleştirmektedir.

Özellikle şu konularda sorunlar yaşanmaktaydı:

- ATİK'in ekonomik ömrünün tamamı için tek seferde mi, yoksa kullanım oranına göre mi pay verileceği
- Farklı dönemlerde iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemlerde kullanılan ATİK'ler için hangi oranlama yönteminin uygulanacağı
- KDV ödemeksizin temin edilen ATİK'ler için iade hesaplamasının nasıl yapılacağı
- Önceki dönemlerde verilen ATİK paylarının sonraki dönemlerde nasıl dikkate alınacağı

10.1.2. 55 Seri No.lu Tebliğ ile Getirilen Çözüm

Bu sorunların çözümüne yönelik olarak, Tebliğin 7. maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (IV/A3-1.3.) bölümüne yapılan eklemelerle ATİK uygulamasında 'kümülatif oranlama sistemi' getirilmiştir. Bu yeni sistem sayesinde, uygulamanın daha şeffaf ve kontrol edilebilir olması hedeflenmiştir.

Kümülatif oranlama sisteminin öne çıkan özellikleri şunlardır:

- ATİK'in fiilen kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren hesaplamalar başlatılır.
- Önceki dönemlerde verilen paylar düşülerek dönemsel paylar hesaplanır.
- Menfi fark oluşması durumunda pay verilmesi engellenir.
- Kullanılmayan payların otomatik olarak sonraki dönemlere aktarılması önlenir.

10.1.3. GİB'in 19 Kasım 2025 Tarihli Yazısı: Uygulamanın Başlangıç Tarihi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB), İstanbul Defterdarlığı'na gönderdiği 19.11.2025 tarihli yazı (Sayı: E-84958988-130[5414-581]-103488), ATİK uygulamasının başlangıç tarihiyle ilgili en önemli soruya açıklık getirmiştir:

"İade taleplerinde ATİK'lerden pay verilmesini isteyen mükellefler için bu yeni uygulama, geriye dönük olarak değil, sadece 04.09.2025 tarihinden itibaren sunulan/yapılan KDV iade talepleri için geçerli olacaktır."

Bu açıklama, uygulamanın yürürlüğe giriş şekliyle ilgili kafa karışıklıklarını ortadan kaldırmıştır. Özellikle şunlar netleşmiştir:

- Uygulama geriye dönük değildir. Yani, 4 Eylül 2025 tarihinden önce açılmış ve halen aktif olan mevcut iade dosyalarında ATİK tablosu sunma zorunluluğu bulunmamaktadır.

10.1.4. Sonuç

55 Seri No.lu Tebliğ ile getirilen kümülatif oranlama sistemi ve GİB'in açık tarih belirlemesiyle, ATİK'lere ilişkin KDV iade uygulamasında hem mükellefler hem de idare açısından önemli bir belirsizlik giderilmiş oldu. Yeni düzenlemeler, uygulamada yeknesaklık ve şeffaflık sağlayarak, geçmişte yaşanan karmaşaların önüne geçilmesini amaçlamaktadır.

10.2. ATİK UYGULAMASININ TEMEL İLKELERİ

10.2.1. Fiili Kullanım Şartı

ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV tutarından, ATİK'in iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren bu işlemlere ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen kısmı itibarıyla pay verilmesi mümkündür.

- Sadece aktife alma tarihi değil, fiilen kullanım tarihi önemlidir.
- ATİK alındığı halde henüz kullanılmamışsa pay verilemez.
- İade hakkı doğuran işlemlerde kullanılmaya başlandığı tarih başlangıç tarihidir.

10.2.2. Kümülatif Oranlama Yöntemi

Kümülatif hesaplama formülü şöyledir:

Azami ATİK Payı = ATİK KDV × (Kümülatif İade Hakkı Doğuran İşlem / Kümülatif Toplam İşlem)

Hesaplama Adımları:

1. Adım: ATİK'in aktife alınarak fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden iade talep edilen dönem dahil, iade hakkı doğuran toplam işlem bedelini hesaplayın (D).
2. Adım: Aynı dönem aralığında ATİK'in kullanıldığı tüm işlemlerin (iade hakkı doğuran + doğurmayan) toplam bedelini hesaplayın (H).
3. Adım: Oranı bulun: D/H
4. Adım: ATİK'e ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarını bu oranla çarpın.
5. Adım: Önceki dönemlerde bu ATİK'ten iade hesabına verilen pay tutarlarını düşün.
6. Adım: Bulunan tutar, bu dönemde ATİK'ten iade hesabına verilebilecek pay tutarıdır.

10.2.3. İndirim Yoluyla Giderilemeyen KDV Hesabı

ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla giderilemeyen kısmı hesaba katılır.

İndirim Yoluyla Giderilemeyen KDV = ATİK KDV Tutarı - İlk Dönemde İndirimle Giderilen KDV

Örnek:

ATİK alış bedeli: 10.000.000 TL

Ödenen KDV: 2.000.000 TL

İlk dönemde (sadece yurt içi işlemler) indirimle giderilen: 400.000 TL

İndirim yoluyla giderilemeyen: 1.600.000 TL → Bu tutar iade hesaplamalarında kullanılır.

10.2.4. Menfi Fark Kuralı

Her dönem için yapılacak oranlama sonucunda bulunan ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına verilebilecek azami pay tutarı ile önceki dönemlerde ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına verilen pay tutarları toplamı arasındaki fark menfi ise, bu dönemde ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilemez.

Hesaplaması şöyle olacaktır:

Bu Dönem Verilebilecek Pay = Kümülatif Azami Pay - Önceki Dönemlerde Verilen Toplam Pay

Eğer sonuç < 0 ise → Bu dönemde ATİK'ten pay VERİLEMEZ

Neden Menfi Fark Oluşur?

- İade hakkı doğuran işlemlerin oranı düşmüş olabilir.
- Toplam işlem hacmi artmış ama iade hakkı doğuran işlemler artmamış olabilir
- Önceki dönemlerde yüksek oranda pay verilmişse, sonraki dönemlerde oran düştüğünde menfi fark çıkar.

10.2.5. Kullanılmayan Pay Kuralı

İlgili dönemde iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle doğrudan yüklenimler ve genel giderlerden verilen pay sonrasında iade hesabına o dönemde ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den verilebilecek azami pay tutarından daha az tutarda pay verilmiş olması halinde, iade hesabına dahil edilemeyen bu ATİK KDV pay tutarının sonraki dönemlerde oranlama yapılmadan doğrudan iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir.

- Her dönemde ATİK payı, o dönemin azami iade tutarı ile sınırlıdır.
- Kullanılmayan pay "ertelenmiş hak" oluşturmaz.
- Sonraki dönemde yeniden kümülatif hesaplama yapılır.
- Otomatik aktarım yoktur.

Örnek:

ATİK'ten azami pay: 500.000 TL

Doğrudan yüklenim + genel gider: 300.000 TL

Azami iade tutarı: 400.000 TL

Bu dönemde verilebilecek ATİK payı: 100.000 TL (400.000 - 300.000)

Kullanılmayan 400.000 TL sonraki dönemlere otomatik aktarılmaz.

10.2.6. Her ATİK İçin Ayrı Hesaplama

İade hesabına ATİK'lerden verilecek pay tutarı hesabının, ATİK'lerin aktife alınarak fiilen kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren iade hakkı doğuran işlemler ile toplam işlemlerin bedeli dikkate alınmak suretiyle her bir ATİK için ayrı ayrı yapılması gerekmektedir.

Birden fazla ATİK kullanılarak üretim yapan işletmelerde, iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan ve aynı vergilendirme döneminde aktive kaydedilen ATİK'ler için ayrı ayrı hesaplama yapılmasına gerek olmayıp bu ATİK'ler için tek bir hesaplama yapılması mümkündür.

Uluslararası taşımacılık: Her araç için ayrı hesaplama (çünkü hangi araçla hangi hasılatın elde edildiği belirlenebilir)

İmalat üretimi: Aynı dönemde alınan 5 makine için topluca hesaplama (üretimde tüm makineler birlikte kullanılır)

10.2.7. KDV'siz Temin Edilen ATİK'ler

Mükelleflerin iadeye konu işlemleri ile ilgili olarak KDV ödemeksizin temin ettiği mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV iadesi talep etmeleri mümkün değildir.

10.2. ULUSLARARASI TAŞIMACILIK FAALİYETİNDEN DOĞAN KDV İADESİNDE ATİK KULLANIMINA ÖRNEK TABLO VE DEĞERLENDİRME

DÖNEM	ATİK KDV TUTARI	BUD DÖNEM İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM BEDELİ	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM BEDELİ (KÜMÜLATİF)	BUD DÖNEM DAHİL İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM BEDELİ (KÜMÜLATİF)	BUD DÖNEMDE İADE HAKKI DOĞURMAYAN İŞLEM BEDELİ	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE HAKKI DOĞURMAYAN İŞLEM BEDELİ (KÜMÜLATİF)	BUD DÖNEM DAHİL İADE HAKKI DOĞURMAYAN İŞLEM BEDELİ	BUD DÖNEM DAHİL TOPLAM İŞLEM BEDELİ (KÜMÜLATİF)	ORAN	ATİK KDV SİNDE VERİLECEBİLECEK AZAMİ PAY TUTARI	BU DÖNEMDE ATİK KDV SİNDE VERİLEN PAY	BUD DÖNEMDE DAHİL ATİK TEN VERİLEN PAY (KÜMÜLATİF)	PAY VERİLDİKTEN SONRA KALAN ATİK TUTARI
	A	B	C	D = B + C	E	F	G = E + F	H = G + D	I = D/H	I * A			
Tem.24	900.000,00	87.781,05	0,00	87.781,05	131.035,67	0,00	131.035,67	218.816,72	0,40	361.046,20	17.000,00	17.000,00	883.000,00
Ağu.24	900.000,00	327.400,83	87.781,05	415.181,88	0,00	131.035,67	131.035,67	546.217,55	0,76	684.093,16	65.000,00	82.000,00	818.000,00
Eyl.24	900.000,00	462.896,78	415.181,88	878.078,66	865.000,00	131.035,67	996.035,67	1.874.114,33	0,47	421.676,94	92.000,00	174.000,00	726.000,00
Eki.24	900.000,00	755.795,48	878.078,66	1.633.874,14	0,00	996.035,67	996.035,67	2.629.909,81	0,62	559.139,60	150.000,00	324.000,00	576.000,00
Kas.24	900.000,00	882.800,64	1.633.874,14	2.516.674,78	112.750,00	996.035,67	1.108.785,67	3.625.460,45	0,69	624.750,24	300.000,00	624.000,00	276.000,00
Ara.24	900.000,00	1.051.785,95	2.516.674,78	3.568.460,73	535.905,66	1.108.785,67	1.644.691,33	5.213.152,06	0,68	616.060,04	0,00	624.000,00	276.000,00
Oca.25	900.000,00	2.246.845,74	3.568.460,73	5.815.306,47	281.125,80	1.644.691,33	1.925.817,13	7.741.123,60	0,75	676.100,28	60.000,00	684.000,00	216.000,00
Şub.25	900.000,00	1.949.441,86	5.815.306,47	7.764.748,33	71.917,04	1.925.817,13	1.997.734,17	9.762.482,50	0,80	715.829,55	80.000,00	764.000,00	136.000,00
Mar.25	900.000,00	3.857.310,41	7.764.748,33	11.622.058,74	80.500,00	1.997.734,17	2.078.234,17	13.700.292,91	0,85	763.476,59	0,00	764.000,00	136.000,00
Nis.25	900.000,00	2.718.321,41	11.622.058,74	14.340.380,15	202.921,66	2.078.234,17	2.281.155,83	16.621.535,98	0,86	776.483,12	20.000,00	784.000,00	116.000,00
May.25	900.000,00	3.256.762,06	14.340.380,15	17.597.142,21	383.555,27	2.281.155,83	2.664.711,10	20.261.853,31	0,87	781.637,68	0,00	784.000,00	116.000,00
Haz.25	900.000,00	3.530.405,50	17.597.142,21	21.127.547,71	0,00	2.664.711,10	2.664.711,10	23.792.258,81	0,89	799.200,83	116.000,00	900.000,00	0,00

Tablodaki örnekte; Uluslararası taşımacılık faaliyetiyle iştigal eden (ABC) Taşımacılık A.Ş. 2024/Haziran döneminde 1 adet tır 4.500.000 TL bedelle 900.000 TL KDV ödeyerek satın almış, 2024/Temmuz döneminde yurt içi ve yurt dışı taşımacılık faaliyetinde fiilen kullanmaya başlamıştır.

Bu dönemde ATİK nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarı 900.000 TL'dir. 2024/Temmuz döneminden sonra yapılan hesaplamalarda da devreden KDV'nin ATİK nedeniyle yüklenilen KDV tutarından fazla olduğu varsayılmıştır.

Örnekteki tablo analiz edildiğinde kümülatif toplam işlem bedeli içerisindeki kümülatif iade hakkı doğuran işlem bedeli oranlarındaki değişimin ATİK KDV'sinden iade hesabına verilecek payın miktarındaki değişiklikleri nasıl etkilediği gözlemlenmektedir.

Bu dönem dahil kümülatif ATİK'ten verilen payın, ATİK KDV SİNDE VERİLECEBİLECEK AZAMİ PAY TUTARINI aştığı 2024/Aralık, 2025/Mart ve Mayıs aylarında ATİK KDV'sinden iade hesabına pay verilememiştir.

2025/Haziran döneminde ise iade hakkı doğuran işlem bedellerindeki yükselme, ATİK KDV SİNDE VERİLECEBİLECEK AZAMİ PAY TUTARINI artırdığından, kalan ATİK KDV tutarının tamamı mükellefin devreden KDV tutarının yeterli olduğu varsayılarak iade hesabına dahil edilmiştir.

10.4. SIK SORULAN SORULAR (SSS)

S1: 4 Eylül 2025 tarih öncesi KDV iadesi talebim ile ilgili olarak ATİK tablosu istendi, ne yapmalıyım?

C1: GİB'in 19.11.2025 tarihli yazısına atıf yaparak, yeni uygulamanın 4 Eylül 2025 tarihinden itibaren yapılan iade talepleri için geçerli olduğunu belirtiniz. Bu dosyanız için ATİK tablosu zorunlu değildir.

S2: ATİK'i aktive aldım ama henüz kullanmaya başlamadım, iade hesabına pay verebilir miyim?

C2: Hayır. ATİK'in fiilen kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren pay verilmesi mümkündür. Sadece aktive alma tarihi yeterli değildir.

S3: Hesaplama tablosunda menfi fark çıktı, sonraki dönemlerde pozitive döner mi?

C3: Evet. Menfi fark çıkan dönemde pay verilmez ama sonraki dönemlerde iade hakkı doğuran işlemlerin oranı artarsa, kümülatif azami pay önceki dönemlerde verilen payı geçebilir ve pozitif fark oluşabilir.

S4: Aynı dönemde 3 makine, 2 ay sonrada 2 makine daha aldım. Toplu olarak mı hesaplayacağım?

C4: Eğer üretim işletmesiyseniz, aynı dönemde aldığınız 3 makine için topluca, 2 ay sonra aldığınız 2 makine için ayrı bir topluca hesaplama yapabilirsiniz.

S5: KDV'siz aldığım hammadde tutarını her dönem mi düşeceğim?

C5: Evet. İndirimli oranlı teslimlerinizde, her dönem o dönemdeki ihracat tutarından o dönemde KDV'siz temin edilen hammadde tutarını düşüp farka %20 uygulayarak azami iade tutarını bulacaksınız.

S6: Kullanmadığım ATİK payı sonraki döneme aktarılır mı?

C6: Hayır, otomatik aktarım yoktur. Her dönemde yeniden kümülatif hesaplama yapılır. Önceki dönemde kullanılamayan pay, sonraki dönemin azami iade tutarını aşarsa kullanılabilir.

S7: Birkaç farklı ATİK'im var, hepsini aynı tabloda gösterebilir miyim?

C7: Evet, aynı tabloda alt alta gösterebilirsiniz. Her ATİK için ayrı satır açarak detaylı bilgileri sunabilirsiniz.

Şeydanur MUTLU YILDIRIM

Gelir Uzmanı

KAYNAKLAR

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

55 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (04.09.2025 tarih, 33007 sayılı Resmi Gazete)

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Defterdarlığına Yazı (19.11.2025 tarih, E-84958988-130[5414-581]-103488 sayılı)

11. YN ÖKC – SAHAYA YÖNELİK DENETİM VE UYGULAMA KILAVUZU

Hakan GÜREL / Gelir Uzmanı

hakan.gurel@gelirler.gov.tr

11.1. YN ÖKC EKOSİSTEMİNE GİRİŞ VE UYGULAMA ÇERÇEVESİ

Türkiye’de perakende satışların belge düzeni, uzun süredir Ödeme Kaydedici Cihazlar üzerinden yürütülüyor. Ancak 2024–2025 döneminde yaşanan dijital dönüşüm, bu sistemi yalnızca bir “fiş kesme makinesi” olmaktan çıkarıp; veri üreten, raporlayan, e-belge sistemleriyle konuşan bütüncül bir yapıya dönüştürdü. Bugün YN ÖKC hem vergisel tevsikin temel aracı hem de elektronik ticaret zincirinin kilit noktasıdır.

3100 sayılı Kanun’un yayımlandığı dönemden itibaren ÖKC’ler, önce basit yazarkasalar, ardından çeşitli entegrasyon modelleriyle çalışan cihazlar şeklinde gelişti. Ancak perakende ticaretin dijitalleşmesi, kartlı ödeme alışkanlığının yaygınlaşması ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın elektronik belge altyapısını güçlendirmesiyle birlikte eski nesil cihazların ihtiyaçları karşılamadığı çok açık hâle geldi. Bu dönüşümün doğal sonucu olarak bugün “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar (YN ÖKC)” hem mükellefler için zorunlu bir araç, hem de denetim birimleri açısından sahada kontrol edilebilirliği yüksek bir veri kaynağıdır.

2025 itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığı; cihaz üreticileri, ödeme kuruluşları, bankalar ve e-belge sağlayıcıları arasında uyumlu bir ekosistem oluşturmuş durumda. Bu yapının amacı, denetimi kolaylaştırmak ve kayıt dışı alanları minimize etmektir. Dolayısıyla hem mükellefler hem vergi idaresi açısından YN ÖKC kullanımı, artık işletmenin teknik altyapısından bağımsız düşünülemez bir yükümlülüktür.

Yeni nesil cihazların omurgası üç alandan oluşur:

- **Belge Düzeni:** Perakende satışın anlık fişle tevsiki
- **Ödeme Entegrasyonu:** EFT-POS – ÖKC bağlantısı
- **Elektronik Veri Aktarımı:** GİB’e günlük/aylık rapor iletimi

Bu üç sac ayağından birindeki aksama hem belge düzenine hem de elektronik yükümlülüklerle aykırılık anlamına gelir.

11.2. YASAL DAYANAKLAR, TEMEL KURALLAR VE CİHAZ SINIFLANDIRMASI

Hukuki altyapı, Yeni Nesil ÖKC sisteminin omurgasını oluşturmaktadır. 3100 sayılı Kanun, ödeme kaydedici cihaz kullanımını zorunlu hâle getiren ana hükmü içerirken; uygulamanın detayları büyük ölçüde Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleriyle belirlenmiştir. Özellikle 426, 483, 484, 488, 490 ve 557 Sıra No.lu Tebliğler; cihazların teknik standartlarını, mükelleflerin sorumluluklarını, entegrasyon zorunluluğunu ve kullanım dışı bırakılan durumları ayrıntılı olarak düzenler.

Bu tebliğlere ek olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın YN ÖKC Portalı üzerinden yayımladığı teknik kılavuzlar, servis-mühür işlemleri ve EFT-POS entegrasyonuna ilişkin açıklamalar uygulamanın teknik boyutunu şekillendirir.

11.2.1. Cihaz Türleri ve Teknik Yapı

2025 itibarıyla sahada üç cihaz profili görülür:

1. Yeni Nesil ÖKC (Aktif Kullanımdaki Sistem)

- İnternet bağlantılı
- Z raporlarını elektronik olarak ileten
- EFT-POS, yazılım ve sipariş sistemleriyle entegre çalışabilen cihazlar

2. Eski Nesil ÖKC (EN ÖKC)

- 1 Temmuz 2024 itibarıyla fiili olarak kullanım dışıdır.
- Denetimlerde görüldüğünde “hurdaya ayrılmamış cihaz” ihlali doğurur.

3. Entegre Sistemler (Restoran, E-ticaret, Kafe)

- Masa–adisyon yazılımları
- Online sipariş sistemleri
- Barkod veya stok takibi yapan ERP çözümleri ile çalışır

Teknik uyumsuzlukların çoğu, entegrasyon eksikliğinden kaynaklanır.

11.3. ÖKC KULLANIM ZORUNLULUĞU, MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR

ÖKC kullanımı tüm mükellefler için geçerli değildir; yükümlülük faaliyet türü, satış şekli ve e-belge kullanımına göre değişir. Ancak sahadaki hataların çoğu, bu kuralların yanlış yorumlanmasından kaynaklanır.

11.3.1. Kimler ÖKC Kullanmak Zorundadır?

Aşağıdaki mükellefler, perakende satışlarda **YN ÖKC** kullanmak zorundadır:

- KDV mükellefi olan tüm perakende işletmeler
- Hizmet sunan işletmeler (lokanta, kafe vb.)
- Alışveriş merkezleri ve zincir işletmeler
- Kapıdan satış yapan işletmeler (mobil POS + YN ÖKC zorunlu)

11.3.2. Muafiyetler

Aşağıdaki faaliyetlerde ÖKC zorunluluğu bulunmaz (483 GT):

(1) Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri

- Perakende faaliyet yapsalar bile ÖKC zorunluluğu yoktur.

(2) Serbest meslek erbabı

- Serbest meslek makbuzu (e-SMM) düzenleyenler ÖKC kullanmaz.
- Muayenehaneler, avukatlar, mali müşavirler vb. bu kapsamdadır.

(3) Zirai kazanç sahipleri

(4) Menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri

(5) Ücret geliri elde edenler

(6) Perakende mal veya hizmet satışı olmayan 1. ve 2. sınıf tacirler

- Toptancılar, distribütörler, ihracatçılar gibi perakende niteliği bulunmayan işletmeler ÖKC zorunluluğu dışındadır.

(7) Tebliğlerle açıkça muaf tutulan özel sektör faaliyetleri

Örneğin:

- Yedek parça satışı yapmayan oto sanatkarları
- Mobilyacılar, Ağaç işleri ile uğraşanlar, Marangozlar.

Not: “E-arşiv düzenliyorum, ÖKC’ye gerek yok” savunması, perakende satış varsa geçerli değildir.

11.3.3. Yükümlülüğün Başlama Tarihleri

Denetimlerde kritik olan nokta, yükümlülüğün işletme için ne zaman başladığının doğru tespitidir:

- Yeni işe başlayan → işe başlama tarihinden itibaren 30 gün içinde (kalkınmada öncelikli yörelerde 60 gün)
- Şube açan işletmeler → her şube için ayrı cihaz

11.4. ENTEGRASYON (POS – YN ÖKC – YAZILIM SİSTEMİ)

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar, POS altyapısı ve işletmenin kullandığı yazılımlar artık birbirinden kopuk değerlendirilebilen sistemler değil; satışın belgelendirilmesinden GİB’e veri akışına kadar bütün süreçleri etkileyen tek bir yapının parçaları hâline geldi. Bu nedenle entegrasyon konusu, 2025 sahasında hem denetim elemanları hem işletmeler açısından en fazla risk doğuran alan olarak öne çıkıyor.

11.4.1. POS – YN ÖKC Entegrasyonu

557 Sıra No.lu Tebliğ ile ortaya konulan ana ilke basit ama nettir:

POS ile yapılan her tahsilat, YN ÖKC cihazına otomatik olarak düşmek zorundadır.

Bu çerçevede:

- POS cihazının mükellefin adına kayıtlı olması,
- POS tutarının manuel girilmemesi,
- Satış tutarının POS’a YN ÖKC üzerinden aktarılması **hukuki bir zorunluluktur.**

Entegrasyonun çalışmaması hâlinde satışın YN ÖKC üzerinde görünmemesi, belge düzeninin fiilen ortadan kalkması anlamına gelir. Bu durum, **VUK m.353/2 ve mükerrer 355** kapsamında hem belge düzeni hem elektronik bildirim ihlali doğurur.

11.4.2. Restoran – Kafe – Market – E-ticaret Entegrasyonları

En sık ihlal bu alanda görülmektedir. Özellikle restoran ve zincir kafe işletmelerinde:

- Masa takip sistemleri,
- Adisyon yazılımları,
- Online sipariş uygulamaları

YN ÖKC’ye aktarım yapmadığında, satış POS’ta görünse bile ÖKC’de görünmediğinden **satış belgelendirilmemiş sayılır.**

11.4.3. Yazılım Entegrasyonu – Teknik Doğrulamalar

Denetimde şu sorulara bakılır:

- Sipariş → Tahsilat → Belge akışı tek hat üzerinden ilerliyor mu?
- Fiş üzerinde KDV oranları, miktar, tutar bilgilerinde hata var mı?
- POS sliplerinde ÖKC seri numarası görünüyor mu?

Her biri, entegrasyonun doğru çalışıp çalışmadığının temel göstergesidir.

11.5. BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜKLERİ (GÜNLÜK – AYLİK – TEKNİK VERİLER)

Yeni nesil cihazların klasik ÖKC’lerden farkı yalnızca belge düzeni değildir. Asıl fark, cihazın düzenlediği belgenin **aynı gün içinde GİB’e elektronik olarak iletilmesi** zorunluluğudur. Bu nedenle rapor gönderimindeki herhangi bir aksama, sahada tespit edildiğinde genellikle mükellef açısından sürpriz bir ihlal olarak ortaya çıkar.

11.5.1. Günlük Raporlar (Aylık Mali Veriler Hariç)

Her YN ÖKC cihazı, satış özetini gün sonunda GİB sistemine otomatik olarak iletir. Denetimde şu noktalara bakılır:

- Son gönderim tarihi
- Aralıksız veri akışı
- Başarısız gönderimler
- İnternet / modem kesintileri
- Servis kayıtları

“Cihaz fiş kesiyor ama rapor göndermiyor” durumu, en sık görülen teknik ihlaldir.

11.5.2. Bildirim Aksamasının Cezası

577 Sıra No.lu Tebliğ uyarınca:

- **1. sınıf tacir:** 28.000 TL
- **2. sınıf tacir:** 14.000 TL

Bu ceza mükerrer 355 kapsamındadır ve yalnızca bildirim değil, entegrasyon ve POS ihlallerinde de uygulanır.

11.5.3. Denetim Açısından Kritik Hususlar

- Mükellef çoğu zaman rapor gönderilmediğini sonradan öğrenir.
- İnternet kesintisi tek başına mazeret sayılmaz; servis kaydı gerekir.
- Aylık raporlar gönderilmiyorsa, cihazın tamamen pasife düştüğü anlaşılır.
- Ciro düşük görünüyorsa, ilk kontrol edilmesi gereken noktalardan biri budur.

11.6. E-Belge Sistemi ile YN ÖKC’nin Kesişimi

YN ÖKC artık tek başına bir belge düzenleme aracı değildir; işletmenin e-belge davranışının da ön izlemesini verir. Özellikle e-arşiv fatura ile ÖKC fişinin aynı işletmede nasıl kullanılacağı, en çok karıştırılan konular arasındadır.

11.6.1. ÖKC Fişi – E-Arşiv Fatura Sınırı

509 Sıra No.lu Tebliğ uyarınca:

- Günlük 9.900 TL'nin üzerindeki satışlarda e-arşiv fatura zorunludur.
- Bu sınırın altındaki perakende satışlarda **ÖKC fişi** düzenlenmesi gerekir.

Dolayısıyla “Ben tüm satışları e-arşiv kesiyorum, ÖKC kullanmıyorum” savunması **geçersizdir**.

Not: 1 Ocak 2025- 31 Aralık 2025 döneminde, e-Fatura ve e-Arşiv Fatura sistemine entegre olmayan mükellefler, vergiler dahil toplam tutarı 3.000 TL'yi aşan faturaları e-Arşiv Fatura formatında düzenlemek zorundadır. 1 Ocak 2026 itibarıyla, tutar eşiği kaldırılarak tüm faturalar e Arşiv Fatura olarak düzenlenecektir.

11.6.2. E-Fatura – ÖKC Fişi Bir Arada Kullanılabilir mi?

Kural çok nettir:

- E-fatura düzenlenen satış için ÖKC fişi kesilmez.
- Ancak işletme hem perakende hem toptan satış yapıyorsa fiş + e-fatura birlikte bulunabilir.

İhlaller genellikle şu şekilde ortaya çıkar:

- Fatura yerine fiş düzenlenmesi,
- POS üzerinden geçen tutarın ÖKC'ye düşmemesi,
- Aynı işlem için hem fatura hem fiş kesilmesi.

11.7. DENETİMLERDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

Denetimlerde YN ÖKC, ilk tespit noktasıdır.

11.7.1. Denetimin İlk 3 Dakikası

- **İlk 3 dakikada** işletmenin belge düzeni hakkında net bir fikir edebilirsiniz. Cihaz açık mı, satış hangi sistemden geçiyor, POS kimin adına?
- Harici POS var mı? POS cihazına “manuel tutar girme” davranışı → her zaman entegrasyon sorununun işaretidir.
- Satış sırasında fiş düzenleniyor mu?
- Gün sonu yapılmayan işletmelerde (kafe, restoran vb.) **Z raporu tarihine mutlaka bakılmalı;** farklı günlerde birikmiş satışlar görünüyorsa fiş kesilmediği anlaşılır.

Bu soruların cevabı, denetimin yönünü belirleyen en kritik göstergelerdir.

11.7.2. İşyerinde Fiziksel Kontroller

- Cihazın iş yerinde fiilen bulunup bulunmadığı
- Başka adrese kayıtlı cihaz kullanılıp kullanılmadığı
- Satış anının gözlenmesi
- Masa-sipariş-POS akışının kontrolü
- Fiş rulosunun 52 Seri No.lu Ödeme Kaydedici Cihaz Genel Tebliğine uygun olup olmadığının kontrolü
- X raporu ile nakit-kredi kartı satışı oranı
- KDV Oranlarının doğru uygulanıp uygulanmadığının kontrolü

11.7.3. Cezai Çerçeve

Tespit Türü	Madde	Ceza (2025)
ÖKC fişi düzenlememe	VUK 353/2	14.000 TL'den başlayan cetvel
E-arşiv yerine fiş düzenleme	VUK 353/1	14.000 TL'den başlayan cetvel
POS-ÖKC entegrasyonsuz satış	Mükerrer 355	28.000 / 14.000
Başkasına ait POS	Mükerrer 355	28.000 / 14.000
Bildirim göndermeme (Z Raporu Almama)	Mükerrer 355	28.000 / 14.000

11.8. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar, sahada yapılan denetimlerde yalnızca belge düzeninin kontrol edildiği bir araç değil; işletmenin satış akışını, POS davranışını, ciro yapısını ve e-belge kullanımını anlamayı sağlayan bütüncül bir kontrol mekanizmasıdır.

11.8.1. Vaka 1 – Cihaz Var, Kullanım Yok: “IBAN’a gönderin” Yöntemi

Durum: İşletmede YN ÖKC mevcut ve cihaz açık görünmekte; ancak gün içi fiş adedi satış hacmine göre düşük. Müşteriler ödemeye yönlendirilirken IBAN ile havale öneriliyor.

Tespit:

- IBAN ile ödeme alınması, ÖKC fişi ve belge düzeni yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.
- POS hareketleri ile YN ÖKC satış raporları arasında anlamlı fark varsa belge düzeni sorunu vardır.
- Cihazın “çalışıyor görünmesi” fiilen kullanıldığı anlamına gelmez.

Uygulama Notu: Hangi IBAN numarasına ödeme alındığı tespit edilmeye çalışılır. Eğer IBAN’a gelen ödemeler karşılığında e-Fatura/e-Arşiv Fatura düzenlemediği tespit edilebilirse VUK Mükerrer 355 özel usulsüzlük cezası uygulanır.

11.8.2. Vaka 2 – Bağımsız POS Kullanımı (Entegrasyonsuz POS)

Durum: YN ÖKC var, fakat POS cihazı bağımsız olarak çalışıyor. Satışlar POS üzerinden geçiyor ancak ÖKC’ye yansımıyor.

Belirtiler:

- POS sliplerinde ÖKC seri numarası yok.
- Cihaz ekranında POS bağlantı uyarısı görülüyor.
- POS üzerinden yüksek ciro, cihazda düşük ciro.

Mevzuat:

- 557 Sıra No.lu Tebliğ** – Zorunlu EFT-POS entegrasyonu
- Mükerrer 355** – Entegrasyonsuz işlem → 28.000 / 14.000 TL

Uygulama Notu: Bu tespit çoğu zaman restoran, market ve kafe gibi günlük yüksek ciro üreten işletmelerde ortaya çıkar.

11.8.3. Vaka 3 – Gün Sonu (Z Raporu) Gönderilmemesi

Durum: Cihaz fiş kesiyor ancak rapor gönderimi yapılmıyor.

Olası sebepler:

- İnternet bağlantı problemi
- Veri gönderim servisi durdurulmuş
- Yazılım güncellemesi yapılmamış

Mevzuat:

- **Mükerrer 355** – Bildirim yükümlülüğü ihlali

Not: En sık görülen ihlallerden biridir.

11.8.4. Pratik Saha Notları

Denetimde mutlaka kontrol edilmesi gereken durumlar

1. YN ÖKC cihaz seri numarası
2. Banka POS cihazı ile ÖKC ilişkilendirmesi
3. Gün içi fiş sayısı – işletme hacmi karşılaştırması
4. Z raporu düzeni
5. İnternet bağlantı durumu
6. EFT-POS entegrasyonu
7. Personel IBAN yönlendirmesi

Fotoğraf ve tutanak uygulaması

- Cihaz ekranı, POS terminali, Z raporu ve X raporu en kritik görsellerdir.
- İçeriğin net görünmesi ileride doğabilecek incelemelerde büyük önem taşır.

Mükellef mülakatı

- Kayıt dışı şüphesinde “Gün içinde ortalama kaç fiş kesiyorsunuz?” gibi sorular çok faydalıdır.

SONUÇ

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar, vergi sisteminin belgelendirme, tevsik ve elektronik izleme fonksiyonlarını aynı potada birleştiren kritik bir yapı hâline geldi. Bugün, bir işletmenin günlük işleyişine baktığınızda; POS hareketleri, ÖKC fişleri, e-arşiv faturalar, sipariş yazılımları ve bankacılık kanalları artık birbirinden kopuk unsurlar değil. Tam tersine, her biri diğerinin doğrulayıcısı ve tamamlayıcısı olan bir bütünün parçalarıdır.

Bu bütünlüğün doğru çalışması, sistemin yalnızca teknik yönüne değil, aynı zamanda mükellef davranışına, idarenin denetim yaklaşımına ve sahadaki uygulamaların tutarlılığına bağlıdır. YN ÖKC, doğru yönetildiğinde kayıt dışılıkla mücadelede en hızlı sonuç veren araçlardan biri; yanlış veya eksik kullanıldığında ise hem işletme hem idare açısından ciddi riskler doğuran bir alan hâline gelmiştir. Dijitalleşen vergi sisteminde güçlü, sürdürülebilir ve uyumlu bir yapı ancak bu bütünlüğün doğru kurulmasıyla mümkündür.

Hakan GÜREL

Gelir Uzmanı

KAYNAKÇA

3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

426 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

438 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

483 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

484 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

488 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

489 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

557 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

577 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Gelir İdaresi Başkanlığı – Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Portalı (ynokc.gib.gov.tr).

İNFOGRAFİK

Ali VEYİSOĞLU / Gelir Uzmanı

veyisoglu86@gmail.com

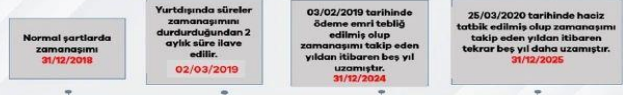
Tahsil zamaanaşımının kesilmesi ve durması ile ilgili örnekli İNFOGRAFİK(1)

Aralık 2023 vergilendirme dönemine ait katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilen ve ödenmesi gereken Katma Değer Vergisinin tahsil zamaanaşımı süresinin son günü ne zamandır ?



VUK 149 No.lu Sirküler

30.04.2013 vadeli vergi borcu nedeniyle takibe alınan mükellef (M)'ye 01.10.2018-30.11.2018 arasında Özbekistan'da bulunduğundan ödeme emri ancak 03.02.2019 tarihinde tebliğ edilebilmiştir. Ödeme emri tebliğine rağmen borcunu ödemeyen mükellefin vergi dairesince tespit edilen malvarlığına 25.03.2020 tarihinde haciz uygulanmıştır. Tahsil zamaanaşımının son günü ne zamandır ?



2018/Kasım dönemine ait katma değer vergisi yönünden borçlu bulunan mükellef Bay (D), 01.12.2023 tarihinde Japonya'ya gittiği tespit edilmiştir.

Bay (D), Türkiye'ye 15.04.2024 tarihinde dönmüştür. Bu borç için tahsil zamaanaşımı süresinin son günü ne zamandır ?



Mükellefin yabancı memlekette bulunması tahsil zamaanaşımı durduracak ve süre işlemeyecektir.

Mükellef (F), 2017 yılına ait gelir vergisinin ikinci taksitini ödememiştir.

Yapılan takipte mükellefin mal varlığı olmadığı yönünde 15.06.2020 tarihinde aciz fişi düzenlenmiştir.

Mükellef(F), 26.04.2022 tarihinde bir ev almış ve bunu vergi dairesine bildirmiştir.

Bu durumda mükellef(F)'nin anılan borç için tahsil zamaanaşımının son günü ne zamandır ?



31/03/2020 vadeli amme alacağı ödenmediğinden

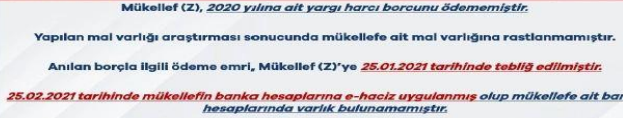
Ödeme emri borçluya 10.05.2020 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Ödeme emrine rağmen ödenmeyen borç hakkında borçlunun aracına

01.02.2021 tarihinde haciz uygulanmıştır.

Haczedilen menkul mal satılmadan borçlu 20.08.2022 tarihinde borcun bir kısmı ödenmiştir.

Kalan borcun tahsil zamaanaşımına uğramaması için son gün ne zamandır ?



2020 vadeli borç için normal şartlarda tahsil zamaanaşımı son günü 31.12.2025

Ödeme emri tebliğ tarihi 25.01.2021

Ödeme emri tebliği ile tahsil zamaanaşımı kesilmiştir.

25.02.2021 tarihinde banka hesaplarına e-haciz uygulanmış olup mükellefe ait banka hesaplarında varlık bulunamamıştır.

Mükellef (Z), 2020 yılına ait yargı harcı borcunu ödememiştir.

Yapılan mal varlığı araştırması sonucunda mükellefe ait mal varlığına rastlanmamıştır.

Anılan borçla ilgili ödeme emri, Mükellef (Z)'ye 25.01.2021 tarihinde tebliğ edilmiştir.

25.02.2021 tarihinde mükellefin banka hesaplarına e-haciz uygulanmış olup mükellefe ait banka hesaplarında varlık bulunamamıştır.

Bu durumda mükellef(Z)'nin anılan borç için tahsil zamaanaşımının son günü ne zamandır ?

2020 vadeli borç için normal şartlarda tahsil zamaanaşımı son günü 31.12.2025

Ödeme emri tebliğ tarihi 25.01.2021

Ödeme emri tebliği ile tahsil zamaanaşımı kesilmiştir.

25.02.2021 tarihinde banka hesaplarına e-haciz uygulanmış ancak varlık bulunamamıştır.

Varlık bulunmadığı için zamaanaşımı kesilmemiştir.

Tahsil zamaanaşımının kesilmesi ve durması ile ilgili örnekli İNFOGRAFİK(2)

İnceleme elemanı, amme borçlusu hakkında vergi inceleme raporu tanzim etmiş olup

2019/07 döneminde 10.000,00- TL KDV için re'sen tarhiyat ödenmiştir.

Söz konusu rapor için vergi ihbarnamesi 20.08.2020 tarihinde tebliğ edilmiştir.

İhbarnameye karşı dava açılmamıştır.

Amme alacağı ödeme vadesi geçtiği halde ödenmemiş ve

Ödeme emri 25.12.2020 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Amme borçlusu 01.01.2021 tarihinde mal bildiriminde bulunmuştur.

Amme alacağı için tahsil zamaanaşımının son günü ne zamandır ?



2018/11 dönemine ait KDV borcu için

Ödeme emri 01.01.2024 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Amme alacağı için tahsil zamaanaşımının son günü ne zamandır ?

2018/11 dönemi için vade tarihi 26/12/2018 tarihidir. Normal

şartlarda tahsil zamaanaşımının son günü 31.12.2023 tarihidir.

Anılan borç için ödeme emri 01.01.2024 tarihinde tebliğ

edilmiştir. Beş yıllık süre aşılmıştır. Anılan borç bu şartlarda

zamaanaşımına uğramıştır.



Mükellef (M)'nin, Fethiye Vergi Dairesi Müdürlüğüne

5326 Sayılı Kabahatlar Kanununa göre kesilmiş 02.03.2023 vadeli 10.000 TL tutarlı

idari para cezası borcu bulunmaktadır.

Bu borca ait tahsil zamaanaşımının son günü ne zamandır ?



Tahsil zamaanaşımının kesilmesi halinde yeniden işlemesi;

Zamaanaşımının o ana kadar işlemiş olan kısmının

ortadan kalkması ve sürenin

kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlamasıdır.

Mükellef (G)'nin, Giresun Vergi Dairesi Müdürlüğüne

5326 Sayılı Kabahatlar Kanununa göre kesilmiş

10.07.2021 vadeli 20.000 TL tutarlı idari para cezası borcu bulunmaktadır.

Bu borca ait ödeme emri 15.03.2022 tarihinde Mükellef(A)'ya tebliğ edilmiştir.

Mal varlığı araştırması sonucunda Mükellef(A)'nın aracına 01.01.2023 tarihinde haciz tatbik edilmiştir.

Bu borcun tahsil zamaanaşımının son günü hangisidir ?

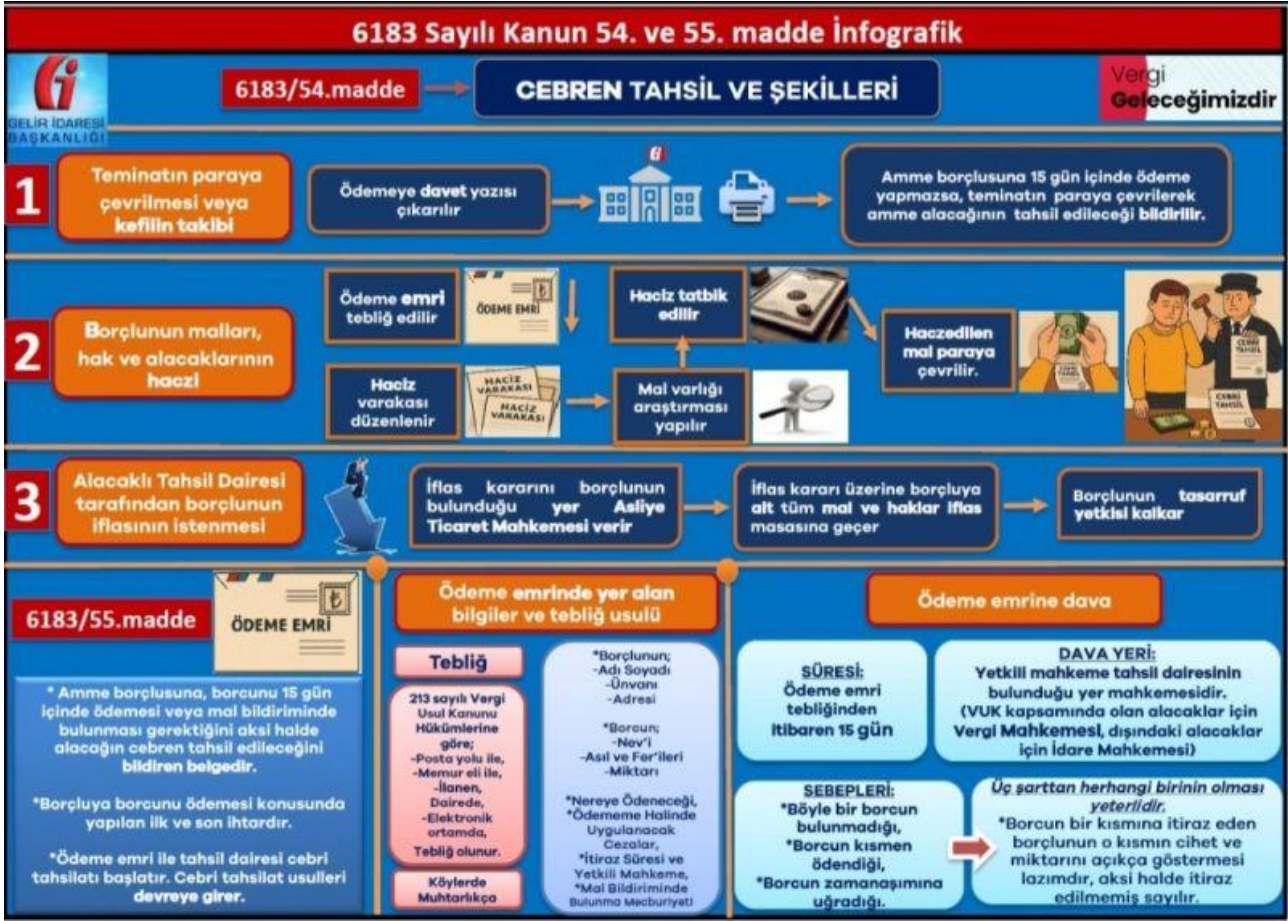
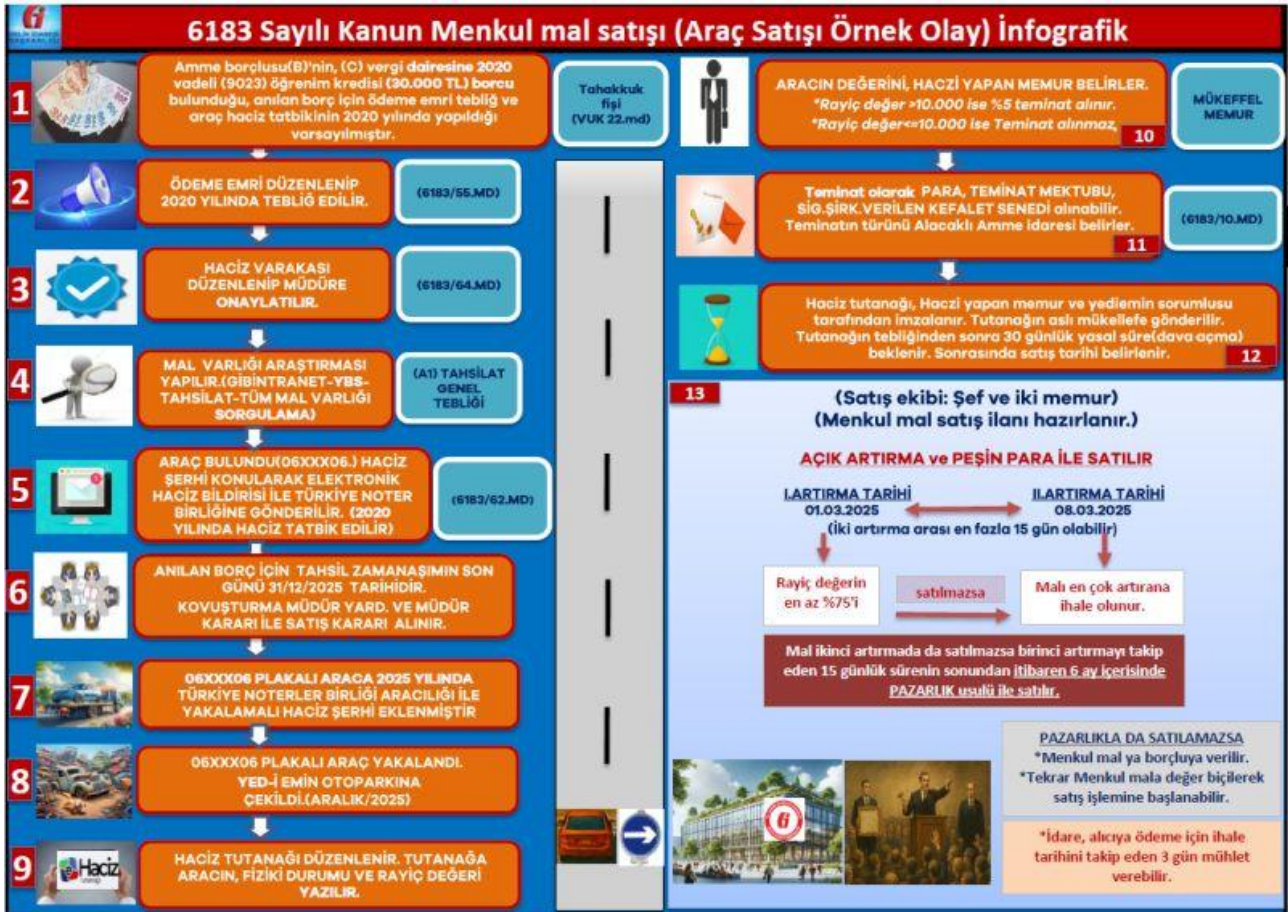


Tahsil zamaanaşımının durması halinde yeniden

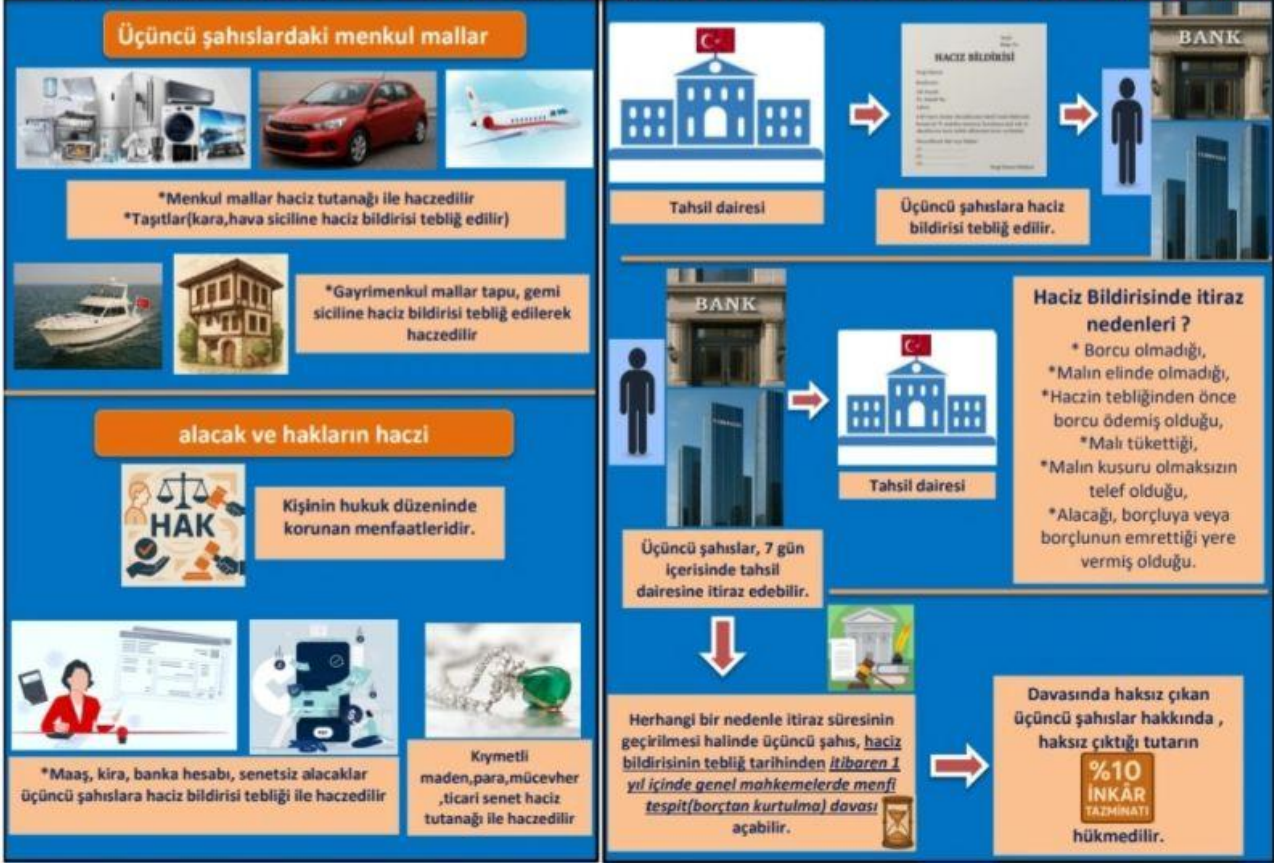
işlemesi;

Zamaanaşımını durduran neden ortadan kalktıktan sonra süre kaldığı yerden işlemeye devam eder.



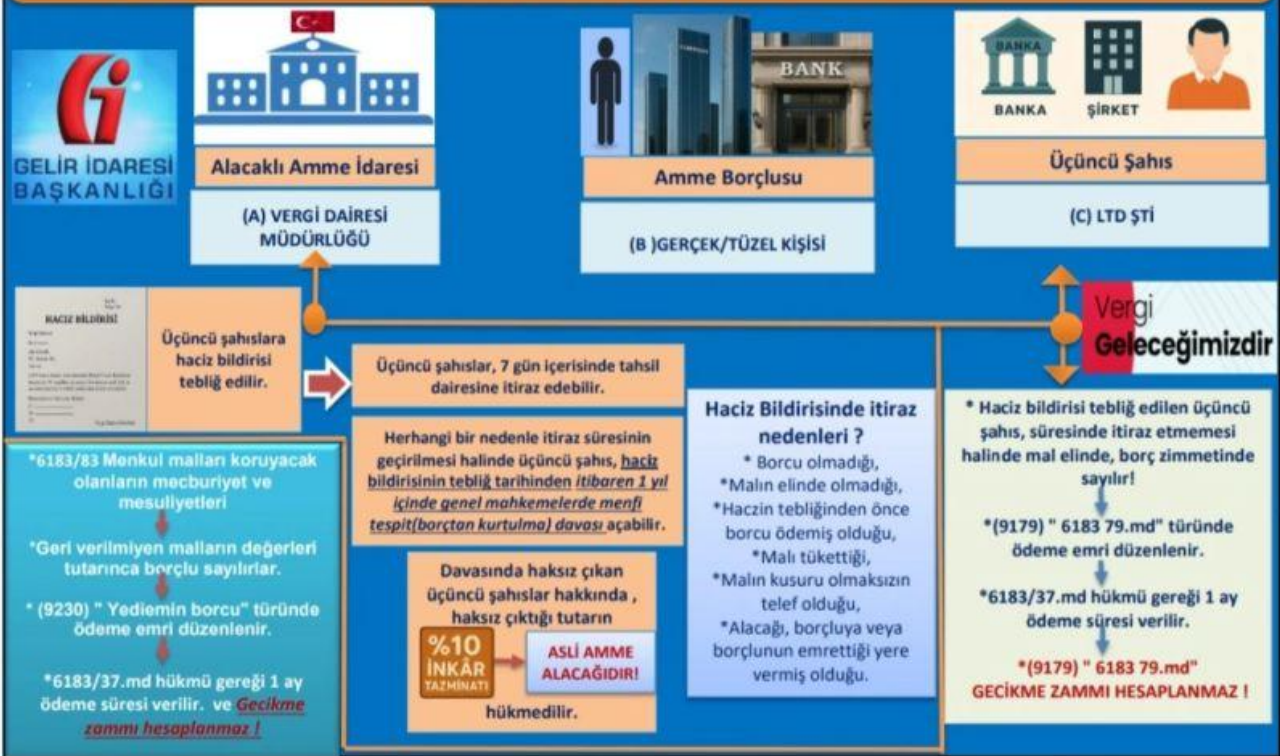
6183 Sayılı Kanun 54. ve 55. madde İnfografik

6183 Sayılı Kanun Menkul mal satışı (Araç Satışı Örnek Olay) İnfografik


Üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi (6183/79.m)



(6183/79.m) Örnek Olay ve (6183/83.madde notu)

6183/79.madde örneği: Amme borçlusu (B)'nin, (A) Vergi Dairesi Müdürlüğüne 100.000 TL Gelir vergisi borcu bulunmaktadır. GİBİNTRANET sisteminde yapılan araştırmalar sonucunda Amme borçlusu (B)'nin, (C) Ltd.Şti şirketinde mühendis olarak çalıştığı tespit edilmiştir. 6183/71.maddesi gereği 1/4 maaş kesintisi için (C) Ltd Şti'ne haciz bildirisi düzenlenip tebliğ edilmiştir.



6183/86.maddesi(Müşterinin malı almaktan vazgeçmesi)(Araç Satış İhale Örneği)

1.DURUM

I. İHALEDE ALICININ MALI ALMAKTAN VAZGEÇMESİ VE II.İHALEDE MALIN SATILMASI DURUMU

* Üç günlük mühlet süresi içerisinde ödeme yapılmazsa veya müşteri malı almaktan vazgeçerse

** II. ihaleye çıkılır. En çok artırana ihale olunur.

	I.ihale	II. ihale
İlk Alıcı	150.000 TL	100.000 TL
İlk Alıcıdan tahsil edilir.	*50.000 TL (iki ihale arasındaki fark) *İki ihale arasındaki fark üzerinden hesaplanacak tecil faiz oranında faiz *Diğer zararlar (nakil,tebligat v.b)	

2.DURUM

I. İHALEDE ALICININ MALI ALMAKTAN VAZGEÇMESİ VE II.İHALEDE ALICI ÇIKMAMASI DURUMU

	I.ihale	II. ihale
	150000 TL	Alıcı çıkmadı
İlk Alıcıdan tahsil edilir.	*150.000 TL (I.ihale bedeli) *İhale bedeli üzerinden hesaplanacak tecil faiz oranında faiz *Diğer zararlar (nakil,tebligat v.b)	

* İlk alıcıdan tahsilat yapıldıktan sonra mal kendisine terk edilir.

** Mal bedeli tahsil edilemediği müddetçe asıl borcunun borçlu sıfatı devam eder.

NOT: Bu infografikteki tüm hususlar gayrimenkul mal satışlarında da geçerlidir.

3.DURUM

I. İHALEDE ALICININ MALI ALMAKTAN VAZGEÇMESİ VE II.İHALEDE ALICININ MALI ALMAKTAN VAZGEÇMESİ DURUMU

	I.ihale	II. ihale
	Alıcı çıktı vazgeçti	Alıcı çıktı vazgeçti
İkinci Alıcıdan tahsil edilir.	*İhale bedeli üzerinden hesaplanacak tecil faiz oranında faiz *Diğer zararlar (nakil,tebligat v.b)	

* Derhal yatırılan teminattan mahsup yapılır.

Tahsil edilecek tutar > Alınan teminat

* Kalan bakiye 6183/55.maddesi ile takibe başlanır.

** Yapılan takip için gecikme zammı hesaplanmaz.

Tahsil edilecek tutar < Alınan teminat

* Artan tutar 6183/97.maddeye göre hazineye irad kaydedilir.

Zamanaşımı ve Ceza

Devletin alacaklarını tahsil ile görevli memurların bu alacakları zamanında takip etmeyerek zaman aşımına uğratmaları suçtur.

KAMU ZARARLARININ TAHSİLİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA YÖNETMELİK

Sorumluluk

MADDE 5- (1)

Kanunun ilgili maddeleri gereğince, kamu görevlileri; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, yönetilmesinden, kullanılmasından, korunmasından, kötüye kullanılmaması ve her an hizmete hazır bulundurulması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludurlar.

Kamu zararından doğan alacakların tahsil şekilleri

MADDE 12-

(1) Kamu zararından doğan alacaklar, sorumlulardan ve/veya ilgililerden, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte tahsil edilir.

(2) Tespit edilen kamu zararları;

a) Rızaen ve sulh yolu ile ödenmek,

b) 22/4/1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanunu hükümlerine göre takas yapılmak,

c) 2004 sayılı Kanun hükümleri uygulanmak, suretiyle tahsil edilir.

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

Kamu zararı

Madde 71

Kamu zararı;

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

Kamu zararının belirlenmesinde;

a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,

b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,

c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,

d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,

e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

f) (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.)

g) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması, esas alınır.

(Değişik üçüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir.

Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında **Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanır.** Ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilir.

Zamanaşımı kavramı

Tanım

Alacaklı kamu idaresinin kanunda belirlenmiş süreler içinde vergiyi tarh ve yükümlüye tebliğ etmemesi
(Tarh zamanaşımı)
veya
 tahsil aşamasına gelmiş vergiyi gerekli işlemleri yaparak yine belirli süreler içinde tahsil etmemesi halinde, bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmesidir.
(Tahsil zamanaşımı)

ZAMANAŞIMI KAVRAMININ ÖNEMİ

- * Kamu yararının temin edilmesi,
- * İspat ve delil kurumuna işlerlik kazandırma,
- * Vergi idaresine etkinlik kazandırmaktadır.
- * Vergi yönetiminde etkinlik sağlamaktadır.
- * Medeni hukukta yer alan objektif iyi niyet kuralının sınırını belirler.
- * İdarenin daha dikkatli davranması.

TARH **TEBLİĞ** **TAHAKKUK** **TAHSİL**
 VUK(114. madde) 6183/(102.madde)

- *1879 Tahsil-i Emval Nizamnamesi
- *1909 Tahsil-i Emval Kanunu
- *01/01/1954 tarihli Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

- TAHSİL ZAMANAŞIMININ DURMASI(6183/104.MADDE)**
- * Amme borçlusunun Yabancı memlekette bulunması
- * Amme borçlusunun Hileli iflas etmesi
- * Amme borçlusunun Terekesinin tasfiyesi

Durma halinin meydana geldiği tarihe kadar geçmiş olan zamanaşımı süresi, durma halinin ortadan kalkması ile kaldığı yerden işlemeye devam eder.

TAHSİL ZAMANAŞIMININ KESİLMESİ(6183/103.MADDE)

- *Ödeme,
- *Haciz tatbiki,
- *Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
- *Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- *Ödeme emri tebliği,
- *(yukarıdaki beş)muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
- *Ödeme emri tebliği,
- *Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması,
- *İhtilafı amme alacaklarında Mahkemelerce bozma kararı verilmesi,
- *Amme alacağının teminata bağlanması,
- *Mahkemelerce "Yürütmenin Durdurulması" yönünde karar verilmesi,
- *İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi

Tahsil zamanaşımının kesilmesi halinde yeniden işlemesi;
Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlar.

Ali VEYİSOĞLU
Gelir Uzmanı

ÖZELGELER

Ankara Defterdarlığı'nın 11.08.2025 tarihli ve 38418978-125[5746-25/1] 442335 sayılı " Sipariş Üzerine Gerçekleştirilen Ar-Ge Faaliyetleri" konulu özelgesi

Şirketin ... Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunduğu, ... Sanayi A.Ş.'a sipariş usulüne göre teslim edilmek üzere Şubat/2023 döneminde, projesinin teknokentte başlatıldığı, Tarafa teslim edilmek üzere anılan proje kapsamındaki kavramsal tasarım aşamalarının, ... Sanayii A.Ş.'nin Ar-Ge merkezinde sipariş usulüne göre gerçekleştirildiği, ... Sanayii A.Ş.'nin sipariş üzerine projesi kapsamında Ar-Ge merkezinde gerçekleştirdiği harcamalarının yarısını indirim konusu yapmadığı ve 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca tarafa yazı ile bildirdiği belirtilerek, teknokentte sipariş usulüne göre yapılan projeden elde edilen gelirin 4691 sayılı Kanun kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilip edilemeyeceği ile ... Sanayii A.Ş.'nin Ar-Ge merkezinde projeye bağlı olarak yaptığı Ar-Ge harcamalarının yarısının, 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında tarafınızca indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Teknokentte yürütülen projenin bir bölümünün, teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki Ar-Ge merkezinde gerçekleştirilmesi nedeniyle, söz konusu projeden elde edilen kazancın 4691 sayılı Kanunda yer alan kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ar-Ge merkezi tarafından siparişe dayalı yürütülen Ar-Ge faaliyetine ilişkin yapılan harcamaların yüzde ellisi siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu edilebileceğinden, ... Sanayii A.Ş.'nin Ar-Ge merkezinde gerçekleştirdiği siparişe dayalı Ar-Ge projesi kaynaklı Ar-Ge indiriminin sadece yüzde ellisinin siparişi veren şirket tarafından indirim olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 29.08.2025 tarihli ve 62030549-125-1088559 sayılı " İş görüşmesi yapmak ve müşteri ağırlamak için çekme karavan (motorsuz) alımının vergilendirilmesi" konulu özelgesi

Hediyelik eşya toptan ticareti faaliyeti ile iştigal eden şirket tarafından müşteri memnuniyeti veya sipariş amaçlı müşteri ziyaretlerinin gerçekleştirildiği, bazen de müşterilerin ürün seçmek amacıyla şirkete geldiği, bu nedenle konaklama veya ürün sunumlarında kullanılmak üzere motorsuz karavan kullanıldığı belirtilerek, motorsuz karavan iktisabına ilişkin KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile maliyet olarak dikkate alınıp alınamayacağı ya da doğrudan gider yazılıp yazılmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirket tarafından konaklama veya ürün sunumlarında kullanılmak üzere satın alınan karavanın, esas itibarıyla işin mahiyetine uygun olmadığı ve iş hacmi ile mütenasip bulunmadığı gibi faaliyetlerin yürütülmesi ve gelirin elde edilmesi için zorunlu bir harcama niteliği taşımadığından, şirketin özel bir tasarrufu olan söz konusu karavana ilişkin giderlerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

İktisap edilen motorsuz karavanın işletmeye ilişkin faaliyetlerde kullanılmış olsa bile özel tasarruf olup bahse konu harcamalar kurum kazancında indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmadığından KDV Kanunun 30/d maddesine göre motorsuz karavanın iktisabında yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

İstanbul Defterdarlığı'nın 09.09.2025 tarihli ve 62030549-125-1129688 sayılı " Serbest Bölge İçinde Yapılan Satış" konulu özelgesi

İstanbul ... Serbest Bölgesi içinde yer alan şubede elastomer iplik hammaddesinin şirket tarafından işlenerek ...GTİP ürün kodunda bulunan "... üretimi faaliyetinde bulunulduğu, söz konusu ürünleri hammadde olarak aynı serbest bölge içerisinde medikal mamullerin üretim faaliyetinde bulunan firmaya satışının yapıldığı, ürünlerin alıcı firma tarafından üretimde kullanıldığı ve nihai ürünün genelde yüzde 85'ini aşan kısmının yurt dışına geri kalan kısmının da yurt içine satıldığı belirtilerek ürünlerin serbest bölgedeki firmaya satılması işleminin 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 24'üncü maddesiyle 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklik kapsamında ihracat olarak kabul edilip edilmeyeceği ve ihracat olarak kabul edilmesi durumunda 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca kurumlar vergisi yönünden istisna kabul edilip edilemeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından serbest bölge içerisinde üretilen ürünlerin doğrudan yurt dışına ihraç edilmeyip, aynı serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren başka bir firma tarafından hammadde olarak kullanılarak farklı bir ürünün imalatında değerlendirilmesi ve söz konusu ürünün niteliği değiştirilerek yurt dışına satılması, işletme tarafından gerçekleştirilmiş bir ihracat olarak kabul edilemeyeceğinden, anılan satışlardan elde edilen kazançların, 3218 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İstanbul Defterdarlığı'nın 09.09.2025 tarihli ve 62030549-125-1129645 sayılı " Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması" konulu özelgesi

...ile ... otomotiv markalarının Türkiye mümessili ve Türkiye genel distribütörü olduğu, Türkiye genelinde ... şube ve şubelerinin ... hizmet noktası olduğu, ... ve ... marka araç müşterilerine yeni araç, 2. el araç ve yedek parça satışı ile satış sonrası hizmetleri, araç bakımı, onarımı ve garanti işlemleri verildiği, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi ve Verimlilik Genel Müdürlüğü tarafından verilen sanayi sicil belgelerinin ve bu belgelerin üretim konularının ise; 21/4/2008 tarih ve 564366 numaralı belge: Binek otomobil, minibüs ve panelvan vb. araçların teslim sırası ve teslim sonrası bakım-onarımı mekanik, bakım ve onarım, kaporta, boya dahil, 25/4/2008 tarih ve 564530 numaralı belge: Mekanik bakım onarım, araç boya, araç kaporta onarımı, 25/4/2008 tarih ve 564901 numaralı belge: Araç mekanik periyodik bakım, araç boya ve kaporta yenileme, 8/6/2009 tarih ve 577797 numaralı belge: Otomotiv kaporta, karoseri bakım ve onarım hizmetleri, otomotiv mekanik bakım ve onarım hizmetleri, olduğu belirtilerek, sahip olunan sanayi sicil belgelerinde yer alan münhasıran hizmet üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminin uygulanıp uygulanamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketin sahip olduğu sanayi sicil belgelerinde yer alan konuların imalat olarak sayılmaması ve fiili üretim şartının sağlamaması sebebiyle söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Eskişehir Defterdarlığı'nın 10.09.2025 tarihli ve 16432732-130[17-2022-75] 83530 sayılı “ Banka tarafından ipotekli olan şirkete ait arsanın TMSF tarafından satışında kazanç istisnası” konulu özelgesi

Şirket yönetim ve denetimine, kararıyla 674 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gereğince Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun (TMSF) kayyım olarak atandığı, Fon Başkanlık Makamının sayılı oluru ile şirketin ticari iktisadi bütünlük kapsamına alınmasına karar verildiği ve TMSF tarafından oluşturulduğu, şirket adına kayıtlı arsaya tarafından ipotek tesis edildiği, söz konusu arsanın TMSF tarafından satış ihalesinin yapıldığı, ... tarihinde satıldığı ve arsa satış bedelinin ...TL'lik kısmının ... borç karşılığı ödeneceği belirtilmiş olup arsanın satışından elde edilecek kazancın bankaya ödenecek kısmının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-f maddesi kapsamında vergiden istisna olup olmadığı ile bu satış işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-m maddesinde yer alan istisnanın uygulanıp uygulanamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde belirtilen istisna hükmü, kurumlar vergisi mükellefleri ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin borçları nedeniyle taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devrinden sağlanan kazancı kapsamakta olup, şirket aktifinde yer alan arsanın TMSF tarafından ihale yoluyla üçüncü kişilere satılması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında taşınmazların TMSF'ye devri gerçekleşmeyeceğinden, satıştan doğan kazancın anılan bent kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, aynı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanması kaydıyla, satış kazancı ile ilgili olarak söz konusu bent kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanmanız mümkündür.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

KDV Kanununun 17/4-m maddesi uyarınca, mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) tesliminde istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı olmak üzere uygulanır.

Bu çerçevede, 'ye ait arsanın Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından üçüncü kişilere satışında işlem bedelinden Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bir tutar söz konusu olmadığı ve satış bedelinin tamamının ...'ye intikal ettiği anlaşıldığından, söz konusu satış işleminin 3065 sayılı Kanunun 17/4-m maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, şirketin ana faaliyet konuları içinde gayrimenkul ticareti bulunmaması ve taşınmazın iki tam yıldan fazla bir süreyle şirket aktifinde yer alması durumunda, söz konusu arsanın satışı 3065 sayılı Kanunun 17/4-r maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

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 istigal 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 EDİLMEYECEK 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, ekmek, pasta, kek, bisküvi, baklava, kadayıf, kurabiye ve diğer tatlılar;
- Turşu ve konserveler, reçeller, jöleler, marmelatlar;
- Mayalar, kabartma tozları; soslar, çorbalar, et suları, dondurma vb.;
- Tabi ve mineral sular;
- Sofra tuzu ve diğer tuzlar.

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

3) %1 KDV oranı, kapsama giren ürünlerin hem yurtiçindeki tüm safhalardaki (toptan, perakende, vb.) teslimlerinde ve hem de 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 Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutata olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü 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 makineleri, Diskli tırmıklar, Gübreleme makina ve cihazları, Çayır biçme makineleri, Biçer döverler, diğer harman makina ve cihazları, Hasat makineleri, Zirai aksam ve parçalar, Süt sağma makineleri, diğer zirai makina ve cihazlar, Traktörler.

29- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 84.29 – 84.59 GTİP numaralarında yer alan; Paletli ekskavatörler, Örgü makineleri, dikiş-trikotaj vb. makineleri, Ev tipi dikiş makineleri, diğer dikiş makineleri, 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-%3,70
Tecil faizi oranı		Yıllık- %39

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”

